



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



**FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV FINANCÍ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF FINANCES

IFRS A ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA

IFRS AND CZECH ACCOUNTING ADJUSTMENT

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

Bc. TEREZA MIKULCOVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

doc. Ing. ANNA FEDOROVÁ, CSc.

BRNO 2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Mikulcová Tereza, Bc.

Účetnictví a finanční řízení podniku (6208T117)

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

IFRS a česká účetní legislativa

v anglickém jazyce:

IFRSs and Czech Accounting Adjustment

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce

Analýza problému a současné situace v konkrétním podniku

Vlastní návrhy řešení a jejich vyhodnocení

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.

2.vyd. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1950-1.

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

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

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

MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

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

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2013/2014.

L.S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
Ředitel ústavu

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

V Brně, dne 27.05.2014

ABSTRAKT

Předmětem diplomové práce je srovnání požadavků na účetní výkazy sestavené podle české legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví – IAS/IFRS.

Práce se zabývá rozdíly ve vykazování podle české účetní legislativy a IAS/IFRS ve vybrané společnosti a následné posouzení dopadu změn na obraz podniku.

KLÍČOVÁ SLOVA

IAS/IFRS, česká účetní legislativa, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, účetní závěrka

ABSTRACT

The subject of the master's thesis is the comparison of the financial statements prepared in compliance with Czech accounting legislation and in compliance with International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS). This thesis deals with the differences in reporting under Czech accounting legislation and IAS/IFRS in selected company and subsequent assessment of the impact of changes to the image of the company.

KEYWORDS

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

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

MIKULCOVÁ, T. *IFRS a česká účetní legislativa*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2014. 88 s. Vedoucí diplomové práce doc. Ing. Anna Fedorová, CSc.

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

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

V Brně dne 27. května 2014

.....

PODĚKOVÁNÍ

Ráda bych poděkovala vedoucí mé diplomové práce, doc. Ing. Anně Fedorové, CSc., za její cenné rady, připomínky, pomoc a čas, který mi věnovala při zpracování této diplomové práce.

Dále bych chtěla poděkovat hlavní účetní za její velkou ochotu a pomoc.

Velké poděkování patří také všem, kteří mně byli nápomocni při zpracování mé diplomové práce, především mým rodičům a Ondřeji Výmolovi.

OBSAH

ÚVOD.....	11
CÍL PRÁCE	12
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA	13
1.1 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví.....	14
1.1.1 Vývoj mezinárodních účetních standardů	14
1.1.2 Koncepční rámec.....	16
1.1.3 Základní formy oceňování:.....	19
1.1.4 Účetní závěrka dle IFRS.....	20
1.2 Česká účetní legislativa	21
1.2.1 Účetní zásady.....	22
1.2.2 Metody oceňování.....	23
1.2.3 Účetní závěrka podle české účetní legislativy	23
2 ROZDÍLY V ÚČETNÍCH OBLASTECH	25
2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	25
2.1.1 Prvotní ocenění	26
2.1.2 Ocenění v průběhu držení aktiva	26
2.1.3 Odepisování	27
2.2 Dlouhodobý hmotný majetek.....	28
2.2.1 Obecné určení dlouhodobého majetku	28
2.2.2 Prvotní ocenění	29
2.2.3 Ocenění v průběhu držení aktiva	29
2.2.4 Následné výdaje	30
2.2.5 Odepisování	30
2.3 Leasing	31

2.3.1	Finanční leasing	32
2.3.2	Operativní leasing	33
2.4	Výpůjční náklady	33
2.5	Investice do nemovitostí.....	34
2.6	Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti	35
2.7	Smlouvy o zhotovení (stavební smlouvy)	36
2.8	Zásoby	38
2.9	Zaměstnanecké požitky	39
2.10	Pohledávky a závazky.....	40
2.10.1	Rezervy.....	41
2.11	Výnosy	41
2.12	Daně ze zisku.....	43
2.12.1	Splatná daň	43
2.12.2	Odložená daň	43
2.13	Státní dotace	44
3	CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY	46
3.1.1	Struktura aktiv a pasiv.....	46
3.1.2	Tržby za rok 2012	48
3.1.3	Vývoj výsledku hospodaření	49
4	APLIKACE POŽADAVKŮ IAS/IFRS NA VÝKAZY SPOLEČNOSTI ABC, A. S.	51
4.1	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	51
4.2	Dlouhodobý hmotný majetek.....	53
4.3	Dlouhodobý finanční majetek.....	62
4.4	Zásoby	63
4.5	Krátkodobé pohledávky.....	64

4.6	Krátkodobý finanční majetek.....	64
4.7	Přechodné položky – náklady příštích období.....	65
4.8	Vlastní kapitál	65
4.9	Rezervy.....	66
4.10	Dlouhodobé závazky.....	67
4.11	Krátkodobé závazky	67
4.12	Bankovní úvěry	68
4.13	Přechodné položky – výnosy příštích období	70
4.14	Výnosy	70
4.15	Tržby z prodeje a zůstatková cena prodaného hmotného majetku a materiálu	70
4.16	Kurzové rozdíly	71
4.17	Daně ze zisku.....	72
5	DOPAD ZMĚN V DŮSLEDKU APLIKACE POŽADAVKŮ IAS/IFRS NA ROZVAHU A VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY.....	74
5.1	Převodový můstek – klasifikace rozvahy	74
5.1.1	Dopad změn na výkaz o finanční pozici	78
5.2	Převodový můstek – klasifikace výkazu zisku a ztráty.....	80
5.2.1	Dopad změn na výkaz o úplném výsledku hospodaření	82
	ZÁVĚR.....	85
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	86
	SEZNAM TABULEK.....	89
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	91
	SEZNAM PŘÍLOH	92

ÚVOD

Současná světová globalizace, která se dynamicky rozvíjí, zasahuje do všech do oblastí lidského života. Nezasahuje jen do života obyčejných lidí, ale především postihuje podnikající subjekty. Hospodářství a ekonomika jednotlivých států se propojují. Podniky expandují na zahraniční trhy nebo jsou součástí velkých nadnárodních společností.

Informace o hospodaření podniku, které jsou důležité pro investory a další zainteresované strany, jsou získány v první řadě z účetnictví. Především kapitálové trhy vyvíjí velký tlak na harmonizaci účetnictví. Na vyspělých kapitálových trzích roste potřeba stejných pravidel na zveřejňování a vykazování informací vyplývající z účetnictví, hlavně účetních výkazů. Důsledkem je efektivní srovnání výkonnosti různých společností, které působí na mezinárodních trzích. V současnosti existují dva systémy účetnictví, které jsou všeobecně uznávány. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS¹) a US GAAP². Mezinárodní účetní systémy a systém českého účetního výkaznictví se vyvíjejí různě, a proto existuje mnoho rozdílů a požadavků na zveřejňování a vykazování informací o účetní jednotce.

Česká republika se snaží přiblížit k systémům světového účetnictví. K harmonizaci českého účetnictví dochází především na úrovni států Evropské unie. Česká republika v roce 2004 vstoupila do EU³, a proto navázala na implementaci směrnic EU do české legislativy. Evropská unie ve svých nařízeních prosazuje IFRS. Účetnictví ČR se nepatrnými krůčky přibližuje k principům na vykazování a účtování podle IFRS. Jedná se o přibližování účetních výkazů a pravidel tak, aby účetní informace byly srozumitelné a srovnatelné pro velkou škálu uživatelů.

Pro společnost není jednoduché přejít z účetnictví vykázaného podle českých předpisů na mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Začlenění mezinárodních standardů prochází celou společností a stojí nemalé finanční prostředky. Společnost musí mít kvalifikované pracovníky a přechod na účetnictví podle IFRS může trvat i déle než jeden rok. Proces implementace standardů IFRS je dnes velmi aktuálním tématem.

¹ IFRS – International Financial Reporting Standards

² US GAAP – Generally Accepted Accounting Principles

³ EU – European Union

CÍL PRÁCE

Cílem této diplomové práce je srovnání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) s českou účetní legislativou, praktická aplikace změn a jejich dopad na výkazy vybrané účetní jednotky.

V první části diplomové práce se zaměřím na teoretická východiska účetních systémů a jejich srovnání. V této části budou uvedeny zásady, metody oceňování a účetní závěrky sestavené podle IAS/IFRS a české účetní legislativy.

V další části se zaměřím na hlavní rozdíly. V této části budou popsány jednotlivé položky aktiv, pasiv, nákladů a výnosů. Každá jednotlivá položka bude popsána nejprve z pohledů IFRS a poté z IAS/IFRS, tak aby byly patrné jednotlivé rozdíly těchto systémů. Přehled veškerých rozdílů bude uveden v příloze.

Praktická část se nejdříve bude věnovat stručné charakteristice vybrané účetní jednotky. Společnost, která byla zvolena pro tuto diplomovou práci, není součástí konsolidačního celku, ani nesestavuje účetní závěrku podle IAS/IFRS. Následně budou aplikovány požadavky IAS/IFRS na položky, které jsou odlišně vykazovány a účtovány než podle českých účetních předpisů. Informace důležité pro zpracování této diplomové práce budou získány z účetní závěrky sestavené za rok 2012, přílohy k této závěrce a mnoho interních informací a dokumentů, které mi společnost poskytla.

V poslední části bude provedena překlasifikace položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

V závěru uvedu konečné zhodnocení, které vyplyne z rozdílů mezi IAS/IFRS a českou účetní legislativou.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Se vzrůstající globalizací ekonomiky se začaly objevovat snahy o mezinárodní harmonizaci účetnictví. Hlavním důvodem byla skutečnost rozdílnosti v národních účetních legislativách. Rozdíly byly tak zásadní, že docházelo k problémům při srovnání a hodnocení společností z různých národních prostředí. (11)

První zmínka o harmonizaci se objevila ve 30. letech 20. století v USA. Institut autorizovaných účetních a auditorů (AICPA⁴) vytvořil teorii finančního a účetního výkaznictví, která řešila vykazování, zejména cenných papírů. (19)

70. léta 20. století byla významná pro mezinárodní harmonizaci účetního výkaznictví. Účetní informace jsou potřeba k realizaci podnikatelských rozhodnutí, ale také pro poskytování dotací, podpor a grantů, což způsobilo potřebu harmonizace i mimo rámec velkých podnikatelských uskupení (21).

V současnosti probíhá mezinárodní účetní harmonizace ve 3 liniích:

- mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS
- účetní směrnice Evropské unie – především 4., 7. a 8. směrnice
- národní účetní standardy - US GAAP (4)

US GAAP a Mezinárodní účetní standardy IFRS tvoří v současné době dvě ucelené účetní koncepce. IFRS se inspiroje u US GAAP, ale také z názorů národních regulátorů finančního účetnictví a z doporučení Evropské komise.

Do budoucnosti se počítá s mezinárodní harmonizací a snahou o konvergenci US GAAP a IFRS. Zejména v rámci IFRS se řeší projekty, které odstraňují některé rozdíly obou systémů. (21)

⁴ AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

1.1 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

1.1.1 Vývoj mezinárodních účetních standardů

O harmonizaci v celosvětovém měřítku se snaží výbor pro mezinárodní účetní standardy – IASC, který byl založen v roce 1973 ve Velké Británii. Výbor vznikl na základě dohody profesních organizací z různých zemí. IASC⁵ je nezávislá soukromá profesní organizace. Od roku 1983 jsou členy všechny profesionální instituce sdružené v Mezinárodní federaci účetních (IFAC⁶). Standardy vydané IASC byly označovány zkratkou IAS – International Accounting Standards. V roce 1974 byl vydán standard IAS 1 – prezentace účetní závěrky. (4)

V roce 1997 vytvořila Rada Stálý interpretační výbor SIC, jehož úkolem bylo posuzování sporných účetních problémů a vytvářet k jednotlivým problémům interpretace, které sjednotí řešení problematických otázek. (21)

Rok 2000 byl významným v oblasti harmonizace účetních výkazů, neboť došlo k rozhodnutí, že účetní výkazy, které jsou sestavené podle IAS, budou uznány na mezinárodních burzách, včetně amerických. (19)

Výbor pro vydávání IAS nahradila Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB⁷), která byla vytvořena v roce 2001, aby navázala na práci předešlého výboru. Standardy vydané po roce 2003 jsou označovány namísto IAS zkratkou IFRS a interpretace jsou nazývány namísto SIC zkratkou IFRIC. Standardy, které byly vytvořeny před zahájením činnosti Rady IASB, zůstávají v platnosti a jsou stále označeny zkratkou IAS. (1)

Standardy IFRS nejsou závazné, jedná se spíše o doporučená řešení, avšak jejich použití může být v některých případech vyžadováno.

IFRS se využívá v mnoha zemích světa, například země EU, Hongkong, Austrálie, Turecko, Singapur a další. V roce 2009 bylo možné sestavit účetní závěrky podle IFRS v 117 zemích světa. (1)

Rada IASB vydala přibližně 47 standardů. IFRS se vyvíjí souběžně s vývojem světové ekonomiky. Předností IFRS je, že řeší jednotlivé problémové oblasti na bázi obecných

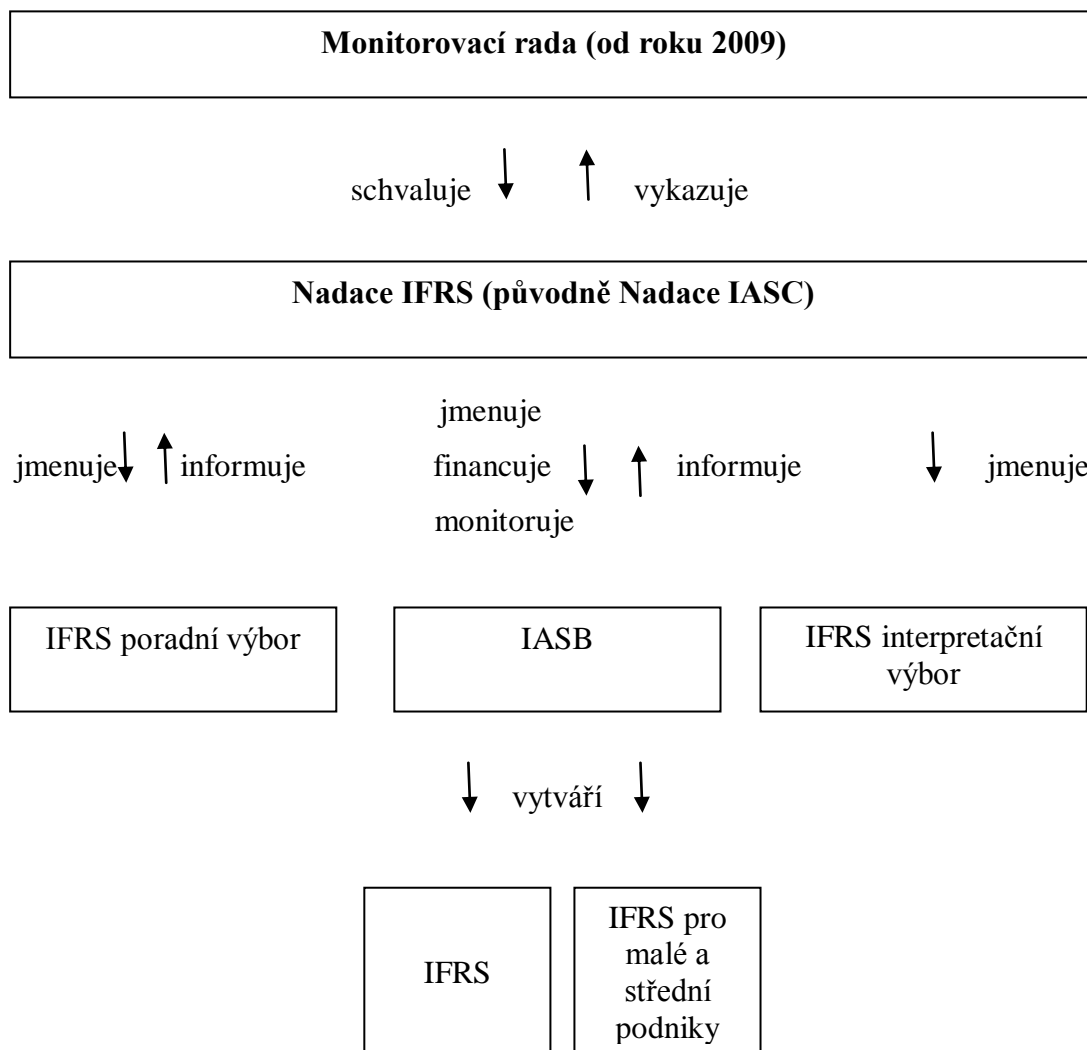
⁵ IASC – International Accounting Standards Committee

⁶ IFAC – International Federation of Accountants

⁷ IASB - International Accounting Standards Board

principů. Některé dřívější standardy jsou rušeny a nahrazovány novými či novelizovány. (21)

IAS/IFRS jsou významným nástrojem celosvětové harmonizace účetního výkaznictví. Číslování IFRS nenavazuje na IAS.



Obrázek 1: Struktura Nadace IFRS (Zdroj: Jílek, Jílková, 2013)

Struktura IFRS:

- Úvod – definuje účel IASB, pracovní postupy při tvorbě IFRS a stanoví nadace Rady pro IFRS
- Předmluva k výkladu standardů
- Konceptní rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů
- Účetní standardy (IAS/IFRS)
- Interpretace standardů (SIC/IFRIC)

Soubor IFRS obsahuje ještě Významový slovník, Historii vývoje IFRS, Zdůvodnění závěrů a Implementační příručku. (1)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví k 1. lednu 2013 obsahovaly:

- 13 mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 a 13)
- 28 mezinárodních účetních standardů, které vydal výbor pro mezinárodní účetní standardy (IAS 1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 32, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 40 a 41) postupem času dochází k nahrazování standardů mezinárodního účetního výkaznictví (IFRS)
- 17 interpretací mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC 1, 2, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 12 až 20)
- 8 interpretací mezinárodních účetních standardů (SIC 7, 10, 15, 25, 27, 29, 31 a 32) (9)

1.1.2 Konceptní rámec

Konceptní rámec IFRS není standardem a nedefinuje konkrétní účetní postupy. Představuje základ pro porozumění IAS/IFRS. Nemá přednost před IAS/IFRS ani žádný neruší či nezakazuje. Vymezuje pojmy, které jsou základem pro přípravu a předložení účetní závěrky a přispívá ke konzistenci a logičnosti IFRS. (1)

Konceptní rámec stanovuje:

- Cíl obecného výkaznictví
- Kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací
- Podkladový předpoklad

- Části účetní závěrky
- Zaúčtování položek v účetní závěrce
- Oceňování položek účetní závěrky
- Koncept kapitálu a jeho udržení

Na konci roku 2012 byl koncepční rámec transformován na nový rámec. Koncepční rámec obsahoval na konci roku 2012 nové dvě kapitoly (cíl účetního výkaznictví a kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací. Ostatní kapitoly byly převzaty z předchozího rámce. (9)

V koncepčním rámci jsou stanoveny základní předpoklady pro sestavování účetní závěrky:

- Akruální princip – hospodářské operace jsou zachyceny do období, se kterým časově a věcně souvisejí
- Předpoklad neomezeného trvání podniku – při měření a hodnocení ekonomických jevů musíme vycházet z předpokladu, že společnost bude ve svých aktivitách nadále pokračovat, pokud existuje domněnka nebo plán likvidovat nebo výrazně zmenšit rozsah činnosti podniku, musí se závěrka zpracovat odlišně a musí být zveřejněna (1)

V koncepčním rámci dále nalezneme kvalitativní vlastnosti účetních informací:

- Srozumitelnost – je vhodné představit účetní informace bez složitostí, jasně a v logické struktuře
- Relevance – je dána povahou a věcným obsahem informace. Informace je důležitá pokud by její opomenutí nebo zkreslení vedlo k ovlivnění ekonomického rozhodnutí uživatelů.
- Významnost – informace je významná, když její přehlédnutí nebo špatné uvedení mohlo ovlivnit ekonomické rozhodnutí uživatelů. Významnost závisí na velikosti položky nebo chyby, která by mohla vzniknout.
- Spolehlivost – informace je spolehlivá, pokud neobsahuje žádné chyby a pravdivě vyjadřuje skutečnost. Pro spolehlivost jsou významné tyto skutečnosti:

- důvěryhodné zobrazení
 - převaha obsahu nad formou
 - nestrannost
 - opatrnost
 - úplnost
- Srovnatelnost – požadavek, aby shodné hospodářské operace v různých podnicích byly stejně zachyceny.
 - Pravdivý a věrný obraz – respektováním základních kvalitativních charakteristik účetních informací a standardů lze docílit pravdivého a věrného zobrazení. (1)

Společnost se může odklonit od IFRS ve výjimečných případech. Pokud IFRS zkresluje věrný obraz účetnictví a bylo by to v rozporu s Koncepčním rámcem.

Při téhle skutečnosti je nutné zveřejnit:

- finanční dopad
- vedení podniku došlo k závěru, že účetní závěrka věrně prezentuje finanční pozici, výkonnost a peněžní toky podniku
- bylo dosaženo shody s IFRS ve všech významných stránkách s výjimkou standardu, od kterého se podnik odchýlil s cílem věrného zobrazení
- standard, který nebyl dodržen a podstatu odklonu včetně řešení, které požaduje standard, důvod odklonu a přijaté řešení. (1)

Koncepční rámec definuje základní účetní prvky závěrky, jako jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady. (8)

Složky účetního výkaznictví:

Aktivum - účetní jednotka má právo disponovat s aktivem, je výsledkem minulých skutečností, očekává se, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch a musí být spolehlivě ocenitelné. Pro určení aktiva není důležité vlastnické právo. Aktivum musí být podnikem kontrolováno – účetní jednotka musí mít právo a schopnost užítky z aktiva využít.

- Závazek – je současnou povinností, která vznikla na základě minulých skutečností a od jeho vypořádání se očekává, že vyústí v odtok ekonomického prospěchu (aktiv) z podniku a musí být spolehlivě ocenitelný. Závazek může být právně vymahatelný v důsledku závazné smlouvy nebo zákonem stanoveného požadavku. Závazky však vznikají při běžné činnosti jako důsledek obchodních zvyklostí.
- Vlastní kapitál - je definován jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků. Výše vlastního kapitálu je závislá na ocenění aktiv a závazků v rozvaze. Členění vlastního kapitálu je odlišné u každé právní formy podnikání.
- Výnosy - představují zvýšení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo za účetní období zvýšením aktiv nebo snížením závazků, které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků. Výnosy jsou uznány a vykázány, pokud jsou spolehlivě ocenitelné.
- Náklady - definujeme jako snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo formou zvýšení závazků, úbytkem aktiv či snížením užitečnosti aktiv a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením prostředků vlastníků. (4) (5)

1.1.3 Základní formy oceňování:

- Historická cena – ocenění vychází z pořizovacích nákladů nebo v případě bezúplatného pořízení aktiv z odhadnuté částky, která odpovídá nákladům, které by bylo třeba vynaložit na jejich získání v době pořízení.
- Běžná cena – cena, za kterou by se dalo koupit stejné nebo podobné aktivum. Závazky se oceňují v nediskontované částce, vynaloženou při vypořádání závazku k datu ocenění.
- Realizovatelná hodnota – aktiva se ocení na úrovni peněžních prostředků, které bychom získali prodejem těchto aktiv. Závazky se oceňují v nediskontovaných částkách, vynaložených k úhradě závazků v běžném podnikání k datu ocenění.
- Současná hodnota – aktiva se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz. Závazky se ocení v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz. (4)

1.1.4 Účetní závěrka dle IFRS

Účetní závěrka je prezentována v koncepčním rámci a ve standardu IAS 1 - Prezentace účetní závěrky (presentation of financial statements). IAS 1 se zabývá pouze obecnou účetní závěrkou. Jedná se o závěrku, která musí splňovat potřeby uživatelů, kteří nemají pravomoc vyžadovat výkazy přizpůsobené svým konkrétním informačním potřebám. Mezitímní účetní závěrku řeší speciální standard IAS 34.

Účelem účetní závěrky je poskytovat informace o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích jednotky velkému okruhu uživatelů. Tyto informace by měly pomoci při jejich ekonomických rozhodnutích. Účetní závěrka zobrazuje výsledky správy vedení nad svěřenými zdroji. (9)

Účetní závěrka obsahuje:

- výkaz o finanční pozici na konci období
- výkaz o výsledku a ostatním výsledku za období
- výkaz změn vlastního kapitálu za období
- výkaz o peněžních tocích za období
- komentář – obsahuje přehled důležitých účetních pravidel a další vysvětlující informace
- srovnávací informace – ve vztahu k předchozímu období
- výkaz o finanční pozici k počátku předchozího období – uvádí se jen v případě aplikací účetních pravidel retrospektivně, při provádění retrospektivních úprav položek účetní závěrky nebo při změně klasifikací položek účetní závěrky

Účetní jednotka může zveřejnit:

- jediný výkaz o výsledku – obsahuje dvě části. Jedna část tvoří část o výsledku a druhá o ostatním úplném výsledku.
- část o výsledku – jde o samostatnou výsledovku. Výsledovka musí bezprostředně předcházet výkazu, kterým se prezentuje úplný výsledek a který začíná výsledkem. (9)

1.2 Česká účetní legislativa

Účetnictví subjektů podnikajících v České republice je upraveno soustavou předpisů.

Základními právními předpisy, které upravují účetnictví:

- Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- České účetní standardy pro podnikatele

Účetnictví upravují i další předpisy, které s ním přímo či nepřímo souvisí. Jedná se o nový občanský zákoník (platný od 1. 1. 2014), zákon o obchodních korporacích, zákon o veřejných rejstřících, zákon o dani z příjmu, insolvenční zákon a další zákony. Tyto předpisy specifikují a doplňují povinnosti účetních subjektů při vedení účetnictví nebo slouží pro posouzení a následné vykázání účetních případů. (12)

Zákon o účetnictví je základní právní předpis, upravující účetnictví podnikajících subjektů v České republice. Zákon o účetnictví obsahuje 7 částí. První část je věnována obecnému ustanovení, kde se definuje pojem účetní jednotka, předmět účetnictví atd. Druhá část upravuje rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy. V třetí části vymezuje účetní závěrku a ve čtvrté části způsoby oceňování. Další části se věnují problematice inventarizace majetku a závazků a úschově účetních písemností. Poslední sedmá část obsahuje společná, přechodná a závěrečná ustanovení. (24)

Druhými nejdůležitějšími předpisy týkající se účetnictví subjektů podnikajících v České republice jsou **vyhlášky Ministerstva financí**. Ministerstvo financí vydalo vyhlášky pro různé typy organizací (podnikatele, finanční instituce, zdravotní pojišťovny a pojišťovny). Pro podnikající subjekty vydalo ministerstvo vyhlášku č. 500/2002, ve znění pozdějších předpisů. Vyhláška upravuje zejména individuální a konsolidovanou účetní závěrku. Dále se věnuje problematice účetních metod včetně metod ocenění, vypracování výroční zprávy a směrné účtové osnově.

Posledním základním předpisem jsou **České účetní standardy**. ČÚS vypracovává a vydává ministerstvo financí ve smyslu § 36 zákona o účetnictví. Českých účetních standardů pro podnikatele je celkem 23 a jsou zveřejňovány ve Finančním zpravodaji. ČÚS stanovují popis a postupy účtování. Vydané standardy nesmí být v rozporu se zákonem o účetnictví a jinými právními předpisy. (12)

Stále více jsou rozšiřovány a používány **interpretace Národní účetní rady**. Národní účetní rada usiluje o sjednocené používání zákona o účetnictví a ostatních předpisů. Interpretace mají pomoci podnikajícím subjektům při řešení účtování a vykazování specifických transakcí. NÚR vydala celkem 23 interpretací. Interpretace Národní rady nejsou závazné, ale některé byly předlohou pro novely právních předpisů, které regulují účetnictví České republiky. (13) (2)

Od roku 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie, ovlivňují účetnictví i směrnice vydány Evropskou unií. Nejdůležitější směrnicí je 4. směrnice, která byla vydána v roce 1978. Hlavním záměrem 4. směrnice je harmonizace účetnictví podnikajících subjektů států, které jsou členy Evropské unie. (13)

V rámci Evropské unie byla přijata nařízení, která se týkají mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Jedná se o závazný systém vykazování pro účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na veřejných trzích. Od 1. 1. 2011 mají možnost použití i účetní jednotky, které jsou součástí konsolidačního celku a konsolidující účetní jednotka používá pro vytvoření konsolidované účetní závěrky mezinárodní standardy účetního výkaznictví. (13)

1.2.1 Účetní zásady

Účetní zásady pomáhají podnikajícím subjektům, aby docílily věrného a poctivého obrazu o účetní jednotce. Jsou to pravidla a základní principy, které účetní jednotky dodržují při vedení účetnictví a sestavování výkazů.

Jedná se o následující zásady:

- zásada účetní jednotky
- zásada neomezeného trvání účetní jednotky
- zásada zjišťování výsledku hospodaření v pravidelných intervalech
- zásada objektivit účetních informací
- zásada účtování operací v kupní síle peněžní jednotky v době uskutečnění operace
- zásada stálosti metod
- zásada bilanční kontinuity
- zásada přednosti obsahu před formou
- zásada opatrnosti. (13) (18)

1.2.2 Metody oceňování

Metody oceňování jsou přímo stanoveny v § 25 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

V okamžiku pořízení se oceňuje majetek:

- **pořizovací cenou** – cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady související s jeho pořízením. Pořizovací cenou se oceňuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, nakoupené zásoby, podíly, cenné papíry a deriváty.
- **vlastními náklady** – hodnota, která je určena přímými náklady na výrobu nebo jinou činnost a nepřímými náklady. Vlastními náklady se oceňují zásoby, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, které jsme vytvořili vlastní činností.
- **reprodukční pořizovací cenou** – cena, za kterou byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Reprodukční pořizovací cena se používá u majetku, který jsme nabyli bezúplatně (dary, vklady) nebo u majetku vytvořeného vlastní činností, u nichž nemůžeme zjistit hodnotu vlastních nákladů.
- **jmenovitou hodnotou** – jedná se o peněžní částku, která je přiřazena určité složce majetku. Na penězích a ceninách je přímo uvedena. Jmenovitou hodnotou se oceňují peněžní prostředky, ceniny, pohledávky a závazky. (24) (12)

1.2.3 Účetní závěrka podle české účetní legislativy

Účetní závěrka musí být sestavena, tak aby podávala věrný a poctivý obraz o účetní jednotce a jejím hospodaření v minulosti. Účetní závěrka je upravena přímo v zákoně č. 563/1991 Sb. o účetnictví a v prováděcí vyhlášce Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Účetní jednotka musí uvádět informace v účetní závěrece:

- **správně** – účetnictví je správné, pokud se vede podle předpisů upravující účetnictví
- **úplně** – účetní jednotka musí zaúčtovat všechny účetní případy, které nastaly v daném účetním období, sestavit účetní závěrku a vyhotovit výroční zprávu
- **průkazně** – průkaznost zajistíme inventarizací doložením účetních dokladů pro všechny účetní případy
- **srozumitelně** – účetnictví je srozumitelné, pokud spolehlivě určíme obsah účetních případů a obsah účetních záznamů

- **přehledně**
- **trvale** – trvalost účetnictví zajišťuje uložení a archivace účetních záznamů ve stanovených lhůtách, zejména účetní závěrky, účetních dokladů, výročních zpráv. (12)

V účetní závěrce musí být obsaženy tyto výkazy:

- **rozvaha** – je jedním ze základních součástí výkazů účetní závěrky. Tento výkaz nám zobrazuje přehled majetku a zdrojů financování účetní jednotky.
- **výkaz zisku a ztráty** – zobrazuje přehled nákladů a výnosů a o dosaženém výsledku hospodaření za běžné účetní období. Ve vyhlášce č. 500/ 2002 je přímo stanoveno, že výkaz zisku a ztráty jde sestavit v druhovém a účelovém členění. V příloze vyhlášky je i zobrazeno uspořádání a označení položek v těchto členění.
- **příloha** - doplňuje a ujasňuje informace, které jsou obsaženy v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. V § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je vymezeno, co musí být obsahem přílohy. V příloze by měly být obecné údaje, informace o použitých účetních metodách, obecných účetních zásadách a způsobech oceňování a doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty. (12) (13) (25)

Nepovinnou součástí účetní závěrky je přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Nemá-li je účetní jednotka uvedeny v účetní závěrce, nesmí být pokutována finančními úřady.

- **Přehled o peněžních tocích** – upravuje § 18 zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v návaznosti na vyhlášku č. 500/2002 Sb. a Český účetní standard č. 023. Zachycuje reálné pohyby peněžních toků, které souvisí s ekonomickou činností účetní jednotky. Tento výkaz může být součástí přílohy nebo ho můžeme uvést samostatně.
- **Přehled o změnách vlastního kapitálu** – je uvedeno v § 44 vyhlášky č. 500/2002 Sb.. Výkaz zobrazuje změny, které se během účetního období děly ve vlastním kapitálu. Je doporučeno ho sestavit jako samostatný výkaz. (2) (13)

2 ROZDÍLY V ÚČETNÍCH OBLASTECH

2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Nehmotná aktiva jsou upravena ve standardu IAS – 38 Nehmotná aktiva. Podle IFRS je nehmotné aktivum definováno jako identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty. (8)

Aby byl dlouhodobý nehmotný majetek uznán jako aktivum, musí:

- být oddělitelný – existuje možnost oddělení od účetní jednotky prodejem, pronájemem, převodem, směnou nebo k němu je udělena licence samostatně nebo spolu se souvisejícím aktivem či závazkem
- vyplývat ze smluvních nebo jiných zákonných práv.

Podle IAS/IFRS nehmotným aktivem nejsou interně tvořené goodwillly, značky, seznamy zákazníků.

V české účetní legislativě nalezneme dlouhodobý nehmotný majetek v § 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dlouhodobý nehmotný majetek je vše, co má hodnotu vyšší než hodnotu, která je stanovena vnitropodnikovou směrnicí a jeho očekávaná doba použitelnosti je delší než jeden rok. (25)

Za dlouhodobý nehmotný majetek považujeme:

- zřizovací výdaje
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- software
- ocenitelná práva
- goodwill
- jiný nehmotný dlouhodobý majetek (8)

V rámci české účetní legislativy existuje kategorie opravné položky k nabytému majetku. Opravné položky k dlouhodobému hmotnému majetku podle IFRS není možná. Je nutné individuálního přecenění aktiv a pasiv. (22)

2.1.1 Prvotní ocenění

Standard pro výchozí ocenění používá pořizovací cenu. V rámci pořizovací ceny jsou zahrnuty všechny náklady nutné k tomu, aby mohlo být aktivum využíváno, včetně vedlejších přímo přiřaditelných výdajů vynaložených v souvislosti s přípravou aktiva pro jeho použití.

Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností jsou oceněna pořizovacími náklady, které zahrnují náklady přímo související s vytvoření nehmotného aktiva. Zahrnujeme zde mzdové náklady pracovníků a náklady na materiál a služby. Nezahrnujeme odbytové a správní režie, výdaje na školení zaměstnanců apod. (8)

Náklady na výzkum nemůžeme aktivovat do nehmotných aktiv. Náklady na vývoj mohou být nehmotným aktivem jen při splnění určitých podmínek. Účetní jednotka musí mít záměr a schopnost aktivum dokončit, využívat nebo prodat. Dále musí být pravděpodobný budoucí ekonomický užitek a vynaložené náklady na vývoj musí být spolehlivě ocenitelné. (20)

Dle české legislativy se zahrnou všechny výdaje, které zahrnují přímo přiřaditelné náklady spojené s vývojem nehmotného majetku. Náklady na vývoj a výzkum můžeme zařadit do aktiv, pokud byly prováděny za účelem prodeje nebo byly zakoupeny od třetích osob. V pořizovací ceně nejsou zahrnuty náklady na uvedení místa do původního stavu. (15) (22) (20)

2.1.2 Ocenění v průběhu držení aktiva

Dlouhodobý nehmotný majetek můžeme přecenit pomocí modelu historických cen a modelu přecenění na fair value.

Model historických cen vychází z prvotního ocenění, které je amortizováno. Naopak při použití modelu přecenění na fair value dochází k pravidelnému přeceňování na fair value. Četnost vykazování je určena v závislosti na vývoji tržních cen tak, aby účetní ocenění nebylo významně odtrženo od aktuální výše fair value. Přecenění se poté dále odepisuje. Pokud si účetní jednotka zvolí model fair value pro určitou skupinu

nehmotných aktiv, tak musí pomocí fair value oceňovat všechna nehmotná aktiva zařazená do této skupiny. Podmínkou při přecenění nehmotných aktiv pomocí fair value je, že musí existovat aktivní trh. Modelem přecenění na fair value nemůžeme použít pro aktivum, které nebylo zachyceno v účetnictví a oceněno pomocí pořizovacích nákladů.

Standard vyžaduje, že musí účetní jednotka přejít na oceňování pomocí modelu historické ceny, pokud přestane-li existovat aktivní trh s danou skupinou aktiv.(4)

Nehmotný majetek se podle české účetní legislativy vede v pořizovací ceně snížené o kumulované odpisy. Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností je oceněn pomocí vlastních nákladů snížených o kumulované odpisy. Model přecenění není povolen. (3)
(15)

2.1.3 Odepisování

Podle IAS 38 – Nehmotná aktiva lze odepisovat pomocí lineárních nebo nelineárních odpisů. Zato metody standard nepopisuje. Většina firem používá lineární odpisy. Dále je možné používat metody SYD⁸ a DDB⁹. Standard určuje, že použitá odpisová metoda musí u každého majetku odrážet jeho skutečné ekonomické zvýhodnění, které můžeme předpokládat při spotřebě odepisovaného aktiva během reprodukčního cyklu.

Každý rok musí být odpisové metody prověřeny a při zjištění významných rozdílů musí být odpisy upraveny v souladu s IAS 8 – účetní pravidla, změny v účetních odhadech a řešení chyb. (7) (8)

Goodwill se v IFRS neodepisuje, pouze se testuje na snížení hodnoty podle pravidel stanovených v IAS 36. (20)

Nehmotný majetek se podle české legislativy odepisuje po dobu použitelnosti postupně v souladu s odpisovým plánem. Všechny nehmotný majetek se musí odepisovat. (15)

Účetní jednotka musí podat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace. V § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb. je uvedeno, že má možnost podnikající subjekt zohlednit zbytkovou hodnotu při odepisování majetku. Zbytková hodnota je taková

⁸ SYD - Sum of the year's digits method

⁹ DDB - Declining balance method

odhadovaná částka, kterou účetní jednotka může získat v okamžiku, kdy vyřadí majetek (např. prodejem). (25)

2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

2.2.1 Obecné určení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný majetek jsou veškerá hmotná aktiva, která účetní jednotka pořizuje za účelem dlouhodobého používání při běžné činnosti.

Při vykazování dlouhodobého majetku používá IFRS několik standardů:

- IFRS 3 – podnikové kombinace
- IFRS 5 – dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti
- IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení
- IAS 17 – leasingy
- IAS 39, IFRS 7 a 9 – finanční nástroje
- IAS 40 – investice do nemovitostí
- IAS 41 – zemědělství

Nejdůležitější je správně zvolit IAS/IFRS, podle něj postupovat v souladu s charakteristikou určitého aktiva. (19)

Česká účetní legislativa se řídí zákonem o účetnictví, vyhláškou č. 500 a českými účetními standardy. Dlouhodobý hmotný majetek vymezuje český účetní standard č. 13. Vyhláška č. 500 § 7 definuje dlouhodobý hmotný majetek jako pozemky, budovy bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti, samostatně movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny a jiný dlouhodobý hmotný majetek. (25)

Pozemky, budovami a zařízeními se zabývá standard IAS 16. Tento standard se vztahuje na všechny pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny za účelem využití při běžné podnikatelské činnosti. Předpokladem pro vykázání těchto aktiv je pravděpodobnost, že přinesou ekonomický užitek a budou spolehlivě oceněné v pořizovacích nákladech. (4)

Česká účetní jednotka nepovažuje ekonomické užitky za kritérium pro uznání hmotného majetku v rozvaze.

IAS 16 definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva, která:

- účetní jednotka drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, za účelem pronájmu nebo k administrativním účelům
- dle očekávání budou vyžívána během více než jednoho období (4) (14)

Do dlouhodobého majetku zařazujeme i významné náhradní díly, u kterých podnik předpokládá, že je bude používat déle než jedno účetní období. Tyto náhradní díly klasifikujeme jako položky pozemků, budov a zařízení. V ČR jsou takové náhradní díly součástí zásob. (8)

2.2.2 Prvotní ocenění

Výchozím oceněním je nákupní cena včetně cla, přímo přiřaditelných nákladů (náklady na přípravu místa, nákladů na dodání, manipulaci, instalaci, montáž a další.

Aktiva, která byla vyrobena vlastní činností, podnik oceňuje na úrovni vlastních nákladů. Podnik zahrne i úroky do pořizovací ceny, pokud splní podmínky IAS 23 – výpůjční náklady nebo je oceněn současnou hodnotou budoucí platby. (8)

Podle českého účetnictví se úroky z úvěru mohou aktivovat do pořizovací ceny v případě, že pomocí nichž je dlouhodobý hmotný majetek pořizován. Účetní jednotka má možnost volby, zda úroky zahrne do pořizovací ceny. Pokud je nezahrne, tak se úroky z úvěru účtují do nákladů v daném období. (3)

2.2.3 Ocenění v průběhu držení aktiva

Účetní jednotka si může vybrat ze dvou modelů ocenění:

- model pořizovací ceny – majetek je vykázán v pořizovací ceně, kterou snižujeme o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty
- model přecenění – majetek je vykázán v reálné hodnotě k datu přecenění, kterou snížíme o následné oprávky a následné ztráty ze snížení hodnoty (8)

Změny účetní hodnoty v důsledku přecenění jsou řešeny takto:

- zvýšení účetní hodnoty – účtuje se ve prospěch vlastního kapitálu do fondu z přecenění.

- snížení účetní hodnoty – vykazujeme jako náklad. Náklad může být uznán až v tom případě, pokud k tomuto aktivu nebyl v minulosti vytvořen fond z přecenění. Pokud došlo ke snížení v minulých obdobích a bylo vykázáno jako náklad, tak zvýšení hodnoty vykazujeme jako výnos ve výkazu zisku a ztráty až do výše v minulosti uznaného nákladu. (8)

Česká účetní legislativa nepovoluje přecenění. Oceňuje se v pořizovací ceně sníženou o oprávky, případně reprodukční pořizovací cenou a vlastními náklady. (3)

2.2.4 Následné výdaje

Následné výdaje účtujeme do nákladů. Náklady na zásadní revizi nebo na pravidelnou generální opravu se při splnění veškerých kritérií aktivují do dlouhodobého majetku. Dle české účetní legislativy se účetní hodnota navyšuje o tzv. technické zhodnocení, pokud náklady na něj za účetní období překročí částku 40 000 Kč stanovenou zákonem o daních příjmů. (15)

2.2.5 Odepisování

Ve standardu IAS 16 je stanoveno, že odpisová sazba by měla odrážet model, ve kterém jsou ekonomické užitky aktiva spotřebovány. Nejčastější metodou odepisování je lineární metoda. Dále mohou být použity zrychlené metody například metoda SYD a metoda DDB. Základem je stanovení odhadu zbytkové hodnoty, kterou musíme překlasifikovávat alespoň jednou za rok. (4)

Pokud pořízený dlouhodobý hmotný majetek byl složen z několika složek, které mají rozdílnou dobu životnosti, tak IFRS vyžadují takové náklady rozdělit na aktivum do jednotlivých částí a účtovat každou zvlášť. Jednotlivé části jsou poté zveřejňovány a odepisovány samostatně. Tento způsob nazýváme komponentním odepisováním. Pokud použijeme tuto metodu odepisování, tak IFRS zakazuje vytvářet rezervy na opravy dlouhodobého majetku.

Od 1. 1. 2009 ČÚL povoluje použití komponentního odepisování majetku, záleží jen na rozhodnutí účetní jednotky. (22)

Zahájení odepisování je odlišné u obou účetních systémů. Dle ČÚL můžeme aktivum odepisovat až poté, co má k němu společnost vlastnické právo a je uvedeno do užívání. Podle IFRS stačí, že je aktivum k dispozici pro použití. (8)

Podle § 28 zákona o účetnictví vyplývá, že se účetně neodepisují pozemky a další složky majetku, které jsou uvedeny v § 56 odst. 10 vyhlášky č. 500/2002 Sb. (25)

2.3 Leasing

IAS 17 se věnuje leasingu. Leasingem se rozumí dohoda, díky které účetní jednotka získá právo užívat majetek, který patří jiné účetní jednotce. Účtovat o leasingu by se mělo u všech dohod, které se týkají užívání cizí věci. (postupy účtování dle IFRS – Mládek)

IAS 17 se nepoužije u následující pronajatého majetku:

- nemovitostí držených nájemci, které se účtují jako investice do nemovitostí a nájemce používá model ocenění reálnou hodnotou pomocí IAS 40
- investic do nemovitostí poskytnutých pronajímateli jako operativní leasing
- biologických aktiv držených nájemci v rámci finančního leasingu
- biologických aktiv poskytovaných pronajímateli na základě operativního leasingu.

(17)

Leasing můžeme klasifikovat jako finanční nebo operativní. U **finančního leasingu** jsou převáděna většina rizik a výhod plynoucí z vlastnictví předmětu leasingu na nájemce. Vlastnické právo může, ale nemusí být převedeno na konci vztahu. Ostatní klasifikujeme jako **operativní leasing**. (8) (9) (20)

Zda se jedná o finanční nebo operativní leasing zjistíme z leasingové smlouvy podle podstaty transakce. Může nastat situace, kdy pronajímatel a nájemce klasifikuje stejný leasing odlišně. Rozlišení, zda se jedná o operativní nebo finanční leasing, se provede hned na začátku leasingu. (9)

Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) předloží návrh na nový standard, který se bude zabývat leasingem. V tomto návrhu by mělo být zrušeno rozdělení na operativní a finanční leasing. Nový standard by měl určovat metodu a okamžik, kdy bude účetní

jednotka rozeznávat výnosy a náklady z pronájmu. Zatím není známo datum, ke kterému by měl být návrh nového standardu schválen.

(20)

2.3.1 Finanční leasing

Účetní jednotka může klasifikovat leasing do aktiv, závazků, nákladů a výnosů k datu, ke kterému nájemce má k dispozici předmět leasingu a může dané aktivum používat.

(23)

Situace, které obvykle vedou ke klasifikaci finančního leasingu:

- na konci nájemní doby se převádí vlastnictví aktiva na nájemce
- nájemce má opci koupit aktivum za cenu, o které se předpokládá, že bude podstatně nižší než reálná hodnota
- při sjednání leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb částečně rovná reálné hodnotě pronajatého aktiva
- doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva, když vlastnictví nepřevádíme (9)

Nájemce klasifikuje aktivum pořízené formou finančního leasingu do rozvahy. Spolu s aktivem v rozvaze vede i závazek plynoucí z leasingu. Nájemce předmět leasingu odepisuje po dobu životnosti, protože jej uvádí v rozvaze. Pokud nastane situace, že není stoprocentní jistota převedení aktiva na nájemce po skončení leasingové smlouvy, tak bude nájemce aktivum odepisovat kratší dobu než je doba životnosti, a to po dobu trvání leasingové smlouvy.

Pronajímatel účtuje o prodeji aktiva a o pohledávce. (20)

Vykazování leasingů podle českých předpisů a IFRS jsou rozdílné. V rámci českých předpisů se aktivum, pořízené pomocí leasingu, zachycuje v rozvaze pronajímatele. Podle leasingové smlouvy pronajímatel účtuje o výnosech z pronájmu. Nájemce podle splátkového kalendáře účtuje o nákladech vyplývajících z leasingu. (20)

Prvotní ocenění

Majetek a závazek z budoucích leasingových plateb se zachytí v rozvaze ve stejných částkách. Výjimka nastává u počátečních přímých nákladů nájemce. Tyto náklady se připočítávají k částce uznaného aktiva. (19)

Následné ocenění

Pokud se pronájem změnil ve finanční leasing, odepisuje se stejně jako jiný majetek, který účetní jednotka vlastní. Minimální leasingové platby se rozdělí na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku. Finanční náklady se alokují do jednotlivých období během doby leasingu. Závazek se amortizuje po dobu trvání dohody buď implicitní úrokovou sazbou (pokud se majetek zaúčtoval v reálné hodnotě) nebo přírůstkovou sazbou (pokud se zaúčtoval v současné hodnotě). (10) (19)

2.3.2 Operativní leasing

Pronajímatel, který pronajímá aktivum v rámci operativního leasingu, vede aktivum v rozvaze a zároveň účtuje o výnosech, které vyplývají z operativního pronájmu. Ve většině případů účtuje pronajímatel o výnosech z operativního pronájmu rovnoměrně po celou dobu trvání leasingu.

Nájemce účtuje o nákladech, které plynou z operativního leasingu. O těchto nákladech účtuje rovnoměrně po celou dobu leasingu.

IFRS a česká legislativa se shoduje ve vykazování a účtování aktiva pořízeného v rámci operativního leasingu.(20)

2.4 Výpůjční náklady

Výpůjčními náklady se zabývá IAS 23. Jsou to náklady, které jsou přímo účelově vztaheny k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva. Tyto náklady se aktivují jako část pořizovacích nákladů na aktivum. Ostatní výpůjční náklady jsou uznány jako náklad.

Výpůjčními náklady jsou úroky a ostatní náklady, které účetní jednotka vynaložila ve spojení s vypůjčením finančních prostředků nebo způsobilé aktivum, které nezbytně potřebuje určité časové období k tomu, aby bylo připravené pro zamýšlené použití nebo prodej.

Výpůjční náklady mohou zahrnovat:

- úrokový náklad vypočtený za použití metody efektivní úrokové míry podle standardu IAS 39
- finanční náklady z titulu finančních pronájmů uznaných v souladu s IAS 17 – Leasingy
- kurzové rozdíly, které vznikly z půjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů (19)

2.5 Investice do nemovitostí

Investicemi do nemovitostí se zabývá standard IAS 40. Podle IAS 40 by měli být zachycovány budovy a pozemky, které účetní jednotka pořídila za účelem pronajmutí (operativní leasing) nebo kvůli držení nemovitosti ze spekulativních důvodů, že dojde ke zvýšení tržní ceny aktiva. Standard IAS 40 se vztahuje i na nemovitosti, které účetní jednotka staví nebo rekonstruuje pro budoucí operativní pronájem nebo ke kapitálovému zhodnocení.

Pokud nastane, že nemovitost pořizuje účetní jednotka ve vlastní režii, tak investici oceňujeme vlastními náklady k datu, ke kterému byla investice dokončena. Standard IAS 40 se aplikuje až po reálném dokončení investice. Do okamžiku dokončení se musí účetní jednotka řídit při investici standardem IAS 16.

Investice do nemovitostí se může oceňovat dvěma způsoby – modelem pořizovacích nákladů a reálné hodnoty. (20) (23)

Model ocenění pořizovacími náklady se řídí požadavky IAS 16 pozemky, budovy a zařízení. Investice odepisujeme v hodnotě, která je snížena o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty.

Model reálné hodnoty, zde je stanovena hodnota, pomocí aktivního trhu stejného nebo podobného aktiva. Výnosy nebo náklady, ke kterým dochází v důsledku reálné hodnoty, se účtují do období, ve kterém vznikly a jsou vykázány ve výkazu zisku a ztráty. Investice do nemovitosti, které se oceňují modelem reálné hodnoty, se neodepisují.

Pokud si účetní jednotka zvolí jednu metodu, tak ji musí používat pro všechny majetek klasifikovaný jako investice do nemovitostí. IAS 40 zakazuje přechod z metody ocenění reálnou hodnotou na nákladový model.

Informace týkající se investic do nemovitostí se musí zveřejňovat v příloze účetní závěrky. Zveřejňují se například výnosy z pronájmu nebo reálná hodnota investice v případě ocenění nákladovým modelem.

Česká legislativa nedefinuje investice do nemovitostí a taková aktiva mají stejná pravidla jako ostatní dlouhodobý majetek. (20) (23)

2.6 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Aktivy držených k prodeji a ukončovacích činností se zabývá standard IFRS 5.

Při klasifikaci aktiva do **dlouhodobých aktiv držených k prodeji** dává účetní jednotka najevo, že toto aktivum má v plánu do jednoho roku prodat. Od okamžiku, kdy majetek překlasifikuje účetní jednotka jako aktivum držené k prodeji, eviduje ho jako krátkodobé aktivum. Aktivum musí být k dispozici pro bezprostřední prodej v jeho současném stavu. Prodej musí být vysoce pravděpodobný a účetní jednotka musí hledat aktivně potenciálního kupce.

Aktiva klasifikována podle IFRS 5 se oceňují nižší ze dvou hodnot – účetní hodnotou nebo reálnou hodnotou sníženou o náklady z prodeje. Odpisování aktiv určených k prodeji se ukončí.

V určitých případech může být prodlouženo období na dobu delší než jeden rok. Jde například o státem regulované činnosti, kdy je potřeba schválení regulátora nebo po určitou dobu nastane zřetelné zhoršení podmínek na trhu s daným aktivem a ať se snaží účetní jednotka a aktivně hledá potenciálního kupce, tak není získána žádná nabídka na koupi aktiva za cenu, která odráží tržní podmínky.

Může nastat i situace, že účetní jednotka změní plány a bude si chtít nechat aktivum držené k prodeji. Pokud taková situace nastane, tak aktivum klasifikujeme zpět jako držené k užívání a vykážeme ho v souladu s příslušným IAS/IFRS.

V české legislativě neexistuje podobná úprava a aktiva, která chce účetní jednotka prodat, se ponechávají jako na položkách v ostatních případech dlouhodobých aktiv a nedochází k jejich přeceňování. (20) (23)

Ukončovací činnost je část podnikání nebo geografická oblast činnosti, kterou plánuje účetní jednotka prodat nebo vyřadit. V rámci ukončovací činnosti IFRS 5 vyžaduje

údaje, které musí účetní jednotka zveřejnit o této činnosti včetně samostatného výsledku hospodaření za tyto ukončované činnosti. V rámci zveřejnění musí účetní jednotka vykázat částku ve výkazu zisku a ztráty a v příloze. V příloze by měla být uvedena analýza za současné a minulé období. Aktiva a závazky z ukončené činnosti vykazujeme odděleně od ostatních aktiv a závazků v rozvaze. Do rozvahy neprovádíme úpravy za minulé období.

V České právní úpravě nenalezneme žádnou podobnou úpravu, avšak pokud je dopad na finanční pozici účetní jednotky podstatný, tak by to mělo být popsáno v příloze účetní závěrky. (15)

2.7 Smlouvy o zhotovení (stavební smlouvy)

Stavební smlouvy se řídí standardem IAS 11. Cílem je zachytit náklady a výnosy, které vyplývají ze stavebních smluv. Podle IAS 11 se stavební smlouvou rozumí taková smlouva, která je sjednaná na výstavbu aktiva nebo souboru aktiv. V rámci sjednané stavební smlouvy se provádí různé činnosti. Zahrnuje činnosti od projektu, přes výstavbu aktiva až po činnosti spojené s likvidací nebo například s rekultivací životního prostředí. (6) (16)

Jakmile nastane situace, že je ve stavební smlouvě sjednána výstavba dvou a více aktiv a návrhy na tyto aktiva byly předloženy samostatně a náklady a výnosy lze na každé aktivum spolehlivě stanovit, tak by se měla účtovat samostatně výstavba každého aktiva. Na druhou stranu pokud dva a více smluv byly sjednány dohromady a práce se vzájemně prolínají, tak by měly být výnosy a náklady z těchto smluv účtovány jako by se jednalo o náklady a výnosy z jedné smlouvy. (16)

Výnosy a náklady jsou uznány podle stupně dokončení smlouvy. Tato metoda je označena jako metoda procenta rozpracovanosti. Metodu procenta rozpracovanosti použije účetní jednotka v případě, že je schopna spolehlivě odhadnout výnosy ze smlouvy, kdy dojde k dokončení a náklady na dokončení smlouvy. Účetní jednotka musí zaúčtovat jako náklad ztrátu, která je zjištěna a očekávána ze stavební smlouvy. (16) (20)

Stavební smlouvy členíme:

- smlouvy za pevnou cenu – na základě dohody se stanoví pevná smluvní cena za celkovou výstavbu aktiva nebo za pevnou sazbu za jednotku výkonu. Může nastat případ, že ke smlouvě jsou vytvořeny dodatky nebo přidána ustanovení ustanovením o možném navýšení nákladů,
- smlouvy typu náklady plus přírážka – jedná se o smlouvu, kde dodavatel hradí sjednané náklady plus procento těchto nákladů nebo pevný poplatek. (6)

V případě, že nelze žádným způsobem zjistit spolehlivě výnosy vyplývající ze smlouvy, musí účetní jednotka použít metodu nulového zisku a výnosy vykazovat jako vzniklé náklady na smlouvu, u kterých bude účetní jednotka předpokládat, že budou pokryty výnosy. (15)

IASB by měla v blízké době dokončit nový standard, který bude upravovat rozeznání výnosů. IAS 11 smlouvy o zhotovení bude zrušen a bude součástí nového standardu. (20)

Česká účetní legislativa nepožaduje ani nezakazuje metodu rozpracovanosti. Účtování závisí na podmínkách, které jsou stanoveny přímo ve smlouvě a má většinou formu tzv. metody dokončené smlouvy a u nedokončené výroby se oceňuje přímými náklady, výrobní a správní režii. Ve smlouvě je většinou stanoveno, že bude docházet k částečné fakturaci, tzn. náklady a výnosy budou vykázány na základě faktur. V ostatních případech jsou dohodnuty zálohové platby. Tyto platby, které zaplatí zákazník, se vykazují jako závazek a náklady, výnosy a zisk se vykáže až po dokončení celého aktiva. (15)

Pokud dojde k situaci, že účetní jednotka zjistí, že vznikne očekávaná ztráta, tak ji může vykázat podle českých předpisů jako rezervu. (20)

2.8 Zásoby

Zásoby jsou řešeny ve standardu IAS 2. Cílem standardu je stanovit pravidla účetního zobrazení stavu a pohybu zásob. IAS 2 zahrnuje i pozemky, budovy a zařízení, které jsou normálně pořízeny a drženy za účelem prodeje. Standard se netýká nedokončené výroby v souvislosti se smlouvami o zhotovení, na finanční instrumenty a na biologická aktiva, která se vztahují k zemědělství. Dále podle IAS 2 nejsou součástí zásob významné náhradní díly dlouhodobé povahy. (1) (4)

Zásoby podle IAS 2 jsou popsány jako:

- aktiva určená k prodeji v běžném podnikání (zboží)
- aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji (nedokončená výroba a výrobky)
- aktiva jako suroviny a spotřební materiál, které budou spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb (materiál) (1) (8)

Ocenění zásob:

- čistá realizovatelná hodnota – odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání, kterou snížíme o odhadnuté náklady na dokončení a odhadnuté náklady, které jsou potřeba k uskutečnění prodeje. Jedná se o částku, kterou očekává účetní jednotka, že dostane při prodeji zásob při běžném podnikání.
- reálná hodnota – je částka, za kterou by mohlo být směřeno aktivum nebo vyrovnán závazek v transakcích probíhajících za obvyklých podmínek mezi dobře informovanými a ke směně ochotnými stranami (1)

Pro oceňování zásob se používají nákladové vzorce:

- FIFO „první do skladu, první ze skladu“ - zásoby, které jsou nakoupeny, tak jsou první prodány
- vážený průměr – ocenění každé položky je dáno váženým průměrem ocenění počátečního stavu položek a ocenění podobných položek, které byly v průběhu období nakoupeny nebo vyrobeny. Průměr můžeme počítat periodicky nebo po každé dodávce záleží na okolnostech u účetní jednotky. (19)

Česká účetní legislativa umožňuje dvojitou metodiku účtování o zásobách – způsob A a B. IFRS se nezaměřuje na účtování, ale na způsob vykázání zásob. Dále neumožňuje aktivovat úrokové náklady do pořizovací ceny. (22)

2.9 Zaměstnanecké požitky

Zaměstnaneckými požitky se zabývá standard IAS 19. Standard klade důraz na vedení evidence zaměstnaneckých požitků. Ze standardu vyplývá, že náklady poskytnuté na zaměstnanecké výhody by měly být účtovány do období, ve kterém je přínos získaný zaměstnancem. Nemělo by to být tak, že se vykazují až poté, co jsou zaměstnanecké požitky zaplacené nebo splatné. Standard se věnuje krátkodobým i dlouhodobým zaměstnaneckým požitkům. (17)

Standard uvádí 5 skupin:

- krátkodobé zaměstnanecké požitky – požitky, které jsou splatné do 12 měsíců od rozvahového dne. Jedná se o mzdy, příspěvky na sociální zabezpečení, placenou roční dovolenou, podíly na zisku a odměny a mnoho dalšího.
- požitky po skončení pracovního poměru – jsou zde zahrnuty penze, životní pojištění, služby poskytované po odchodu pracovníka do důchodu
- ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky – představují dary k jubileu, věrnostní či studijní dovolená
- požitky při předčasném ukončení zaměstnaneckého poměru
- odměny vázané na vlastní kapitál (6)

Dlouhodobé požitky se zabývají především požitky, které získá zaměstnanec zdarma po skončení pracovního poměru. Jedná se o penze vyplácené bývalým zaměstnancům. Účetní jednotka musí při současném zaměstnání platit mzdu zaměstnanci a zároveň tvořit rezervu na penzi a další požitky, které mu vzniknou po skončení pracovního poměru. Odhad výše rezervy je velmi složitý a záleží na mnoha faktorech. Při odhadu rezervy se používá pojistná matematika. (6)

IAS 19 se nevztahuje na zaměstnanecké požitky vyplývající ze standardu IAS 26 vztahující se na zprávy o plánech zaměstnaneckých požitků.

V české legislativě neexistuje zákon ani norma, která by se zabývala krátkodobými zaměstnaneckými požitky. Náklady související z těchto požitků se uznávají do období, s nímž věcně a časově souvisí. V podnikové praxi účetní jednotky tvoří rezervy nebo dohadné položky například na nevybranou dovolenou.(20)

V České republice není poskytování penzijních požitků daňově zvýhodněné, proto účetní jednotky neposkytují nebo jen v zanedbatelné výši penzijní požitky zaměstnancům po odchodu do důchodu. Ve světě jsou tyto požitky poskytovány pravidelně. (6)

2.10 Pohledávky a závazky

V IFRS neexistuje standard, který by přímo řešil pohledávky jako samostatnou problematiku. Podle kritérií v koncepčním rámci se pohledávka zařazuje jako aktivum. Základní členění pohledávek by mělo být podle splatnosti na krátkodobé a dlouhodobé. Při prvotním zaúčtování musí účetní jednotka ocenit všechny finanční závazky zůstatkovou cenou a to za použití metody efektivní úrokové míry. Dle IFRS by měly být pohledávky a závazky oceňovány v současné hodnotě budoucích peněžních příjmů, tzn. v diskontované hodnotě peněz obdržených v budoucnu. (8) (19)

Pohledávky se musí oceňovat v amortizované ceně pomocí metody efektivní úrokové sazby. Výjimky tvoří pouze pohledávky (závazky) z obchodního styku bez stanovené sazby, pokud jejich splatnost nepřekročila 1 rok. Krátkodobé pohledávky jsou běžně oceňovány pouze cenou, kterou odběratel dluží. Současná hodnota se používá pouze u dlouhodobých pohledávek. (8) (10)

Řešení rizikových (nedobytných pohledávek):

- Metodou přímého odpisu – pohledávka se odepíše do nákladů v okamžiku, kdy je jisté, že odběratel nezaplatí.
- Metodou odpočtu – v každém účetním období se stanoví odhad nedobytných pohledávek a ten poté zúčtujeme do nákladů. Souvztažně se vznikem nákladu je snížena i původní výše pohledávky prostřednictvím účtu opravná položka k nedobytným pohledávkám. (8)

2.10.1 Rezervy

Rezervy jsou řešeny pomocí samostatného standardu IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Rezerva je definována jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší.

Rezervy jsou oceněny na základě nejlepšího odhadu peněžních toků, které budou nezbytně nutné k vypořádání těchto současně existujících závazků. Nejlepším odhadem je částka, kterou by podnik racionálně vyplatil, pokud by se závazek (pohledávka) vyrovnával k rozvahovému dni nebo jako částka, ve které by jej k tomuto datu převedl na třetí stranu. Při odhadu musíme respektovat zásadu opatrnosti. (5)

Rezervy se běžně tvoří pro bonusy, placená volna, smluvní reklamace, soudní procesy, nevýhodné dohody, restrukturalizace, krádeže atd. Naopak rezervy se netvoří pro opravu a údržbu, rizika pojištěná pojišťovnou, očekávané změny v zákoně apod. (10)

V České republice je nejčastější rezerva na opravy dlouhodobého majetku. Rezerva na opravy dlouhodobého majetku je v přímém rozporu s požadavky standardu IAS 37. V době, kdy je tato rezerva tvořena, neexistuje žádný závazek podniku tuto opravu realizovat. (5)

2.11 Výnosy

Výnosy se zabývá standard č. 18 – Výnosy. IAS 18 řeší nejen problematiku výnosů, ale i nákladů. V koncepčním rámci jsou přesně výnosy definovány jako hrubé přírůstky peněz, pohledávek nebo jiné protihodnoty, které vznikají běžnými podnikovými činnostmi z prodeje zboží, poskytování služeb a z užití podnikových aktiv jinými stranami, které přináší úroky, licenční poplatky a dividendy. Do výnosů se vztahují pouze výnosy neboli tržby, dále sem patří poplatky, úroky, dividendy, autorské honoráře atd. (1) (8) (19)

Účetní jednotka může vykázat výnosy z prodeje zboží, pokud jsou splněna následující kritéria:

- účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží

- podnik si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím
- hodnotu výnosu lze spolehlivě ocenit
- vznikla pravděpodobnost, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou účetní jednotce
- vzniklé náklady nebo náklady, které teprve s transakcí vzniknou, mohou být spolehlivě ocenitelné (19)

Výnosy z poskytnutí služeb lze vykázat v případech pokud:

- hodnotu výnosu lze spolehlivě ocenit
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou účetní jednotce
- k rozvahovému dni je možné stanovit stupeň dokončení transakce
- vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení jsou spolehlivě ocenitelné (19)

Splátky a zálohy, které byly přijaty od zákazníků, často neodpovídají skutečně vynaloženým službám. Pokud určitý výkon má větší význam než jiný, tak se výnosy vykážou až po vykonání tohoto významného úkonu. (19)

Výnosy jsou oceňovány v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty po odečtení obchodních slev a rabatů. Částka výnosů je stanovena ve smlouvě mezi účetní jednotkou a kupujícím. IAS 18 definuje, že nehraje roli okamžik zaslání faktury, ale splnění kritérií daných standardem IAS 18. (8) (19)

Pokud je přírůstek peněz odložen a reálná hodnota této částky je nižší než její nominální hodnota a úrok spojený s odloženou úhradou je vykázán ve výsledovce. (1)

Výnosy, které vznikly z užívání aktiv účetní jednotky jinými stranami, se uznávají následovně:

- úrok se vykáže použitím efektivní úrokové sazby podle IAS 39
- licenční poplatky musí být zachyceny na aktuální bázi v souladu s příslušnou smlouvou

- dividendy se vykazují, jakmile vznikne právo akcionáře na přijetí platby (19)

Výnosy v českém účetnictví řeší český účetní standard č. 019 – Výnosy a náklady a ve vyhlášce č. 500. Ani vyhláška ani český účetní standard přímo neuvádí žádnou definici výnosů. Časově jsou rozlišeny tržby, které se vztahují k různým účetním obdobím. Výnos se účtuje k datu poskytnutí služby či k datu doručení výrobku nebo zboží kupujícímu. (český účetní standard 019)

2.12 Daně ze zisku

Daně ze zisku upravuje standard IAS 12 – daně ze zisku. Standard IAS 12 se zabývá, jak splatnou tak i odloženou daní. Cílem standardu je upravit celkové zachycení daňových dopadů uskutečněných transakcí a událostí jak v běžném období, tak v následujících obdobích. (5)

2.12.1 Splatná daň

Splatnou daň definuje standard jako závazek či pohledávku vzniklou z titulu zdanitelného zisku za účetní období. Východiskem splatné daně za běžné období je zdanitelný zisk. (5)

2.12.2 Odložená daň

Odložené daňové pohledávky (závazky) jsou oceňovány pomocí daňové sazby, která bude splatná pro období, ve kterém pohledávka bude realizována nebo závazek splatný podle daňových zákonů platných na konci účetního období. Odložené daňové pohledávky a závazky nejsou diskontovány. (22)

Odložený daňový závazek je uznán u všech zdanitelných přechodných rozdílů s následujícími třemi výjimkami:

- závazky plynoucí z prvotního zachycení goodwillu
- závazek plynoucí z výchozího uznání aktiva u transakce, která není podnikovou kombinací a která v okamžiku transakce nemá vliv ani na účetní ani na zdanitelný zisk
- závazky z investic dceřiných podniků, poboček, přidružených podniků a podílů ve společném podnikání (22)

Odložená daňová pohledávka se uznává u odčitatelných přechodných rozdílů, nevyužitých daňových ztrát a nevyužití daňových odpočtů v rozsahu, v jakém je pravděpodobné, že bude k dispozici zdanitelný zisk (22)

Odloženou daň se věnuje český účetní standard č. 003 – odložená daň. Odložená daň vzniká v důsledku časového nesouladu vybraných operací vykázaných v účetnictví s jejich daňovým dopadem. Podle standardu je odložená daň vypočítána závazkovou metodou vycházející z rozvahového přístupu. Při výpočtu se používá sazba daně z příjmů platná v období, ve kterém by měl být daňový závazek či pohledávka uplatněna.

O odložené dani podle české legislativy povinně účtují účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní jednotky mají možnost volby, zda budou o odložené dani účtovat či nikoli. (22) (26)

2.13 Státní dotace

Státní dotace upravuje standard IAS – 20 vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. Může se jednat o peněžní či nepeněžní dotace, granty, podpory poskytovaných například formou rozvojových programů.

Státní dotace podle IFRS se vyazuje až v okamžiku, kdy existuje přiměřená jistota, že podnik bude plnit podmínky spojené s dotací a že dotace bude přijata. Způsob, kterým je dotace přijata, neovlivní účetní metodu zvolenou ve vztahu k dotaci. (5) (19)

Standard uvádí dva možné účetní přístupy:

- Snížení pořizovací ceny aktiva – dotace snižuje výši odpisů pořízeného aktiva
- Dotace je časově rozlišena a postupně přidělena do těch období, ve kterých jsou zachycovány odpisy pořízeného aktiva (5)

Metody účetního zachycení obdržené dotace:

- Kapitálový přístup – dotace je zachycena přímo do vlastního kapitálu prostřednictvím zvýšení kapitálových fondů. Je založen na posouzení dotace jako externího zdroje financování, které nesplácíme.

- Výnosový přístup – státní dotace je účtována jako výnos jednoho či několika účetních období. Musíme si dát pozor na správné přiřazení výnosů a nákladů. Účetní jednotka musí k získání dotace většinou vynaložit určité prostředky, ke kterým by měly být přiřazeny odpovídající výnosy (přijaté dotace).

Obě metody mají stejný dopad na vykázaný výsledek hospodaření. (5)

3 CHARAKTERISTIKA VYBRANÉ ÚČETNÍ JEDNOTKY

Společnost ABC, a. s. patří mezi nejvýznamnější zaměstnavatele ve svém kraji. Podnik zaměstnává 1641 zaměstnanců v 5 závodech. Podnik je držitelem certifikátu ISO 9001 a environmentálního certifikátu ČSN EN ISO 14001:2005. Je důležitým exportérem. Vyváží 60 % své produkce do 38 států světa, nejčastěji do států EU, ale primárním je německý trh s 24 % podílem. (27)

Akciová společnost, která byla zvolena pro použití mezinárodních účetních standardů, vznikla již v roce 1951 v rámci záměrů státního plánu na industrializaci daného regionu. Nejdříve začala vyrábět ocelové konstrukce a elektrické mostové jeřáby typového provedení do 63 tun. V dalších letech byla výroba rozšiřována o stroje a zařízení pro geologický průzkum, chemický průmysl a postupně docházelo k rozšiřování a změnám výrobního programu. Společnost ABC, a. s. započala výrobu zvedacích plošin, vstřikovacích lisů na technickou pryž a dokonce i speciální výrobu pro armádu. Dále vyráběla hydraulické a ocelové komponenty k různým typům radiolokátorů a mnoho dalšího. V roce 1988 se společnost stala samostatným státním podnikem. K 1. 1. 1991 vznikla akciová společnost, která byla v roce 1992 privatizována pomocí kupónové privatizace. V posledních letech došlo k několika fúzím, které přispěly k rozšíření sortimentu a ke snížení podnikatelského rizika.

V období krize se jednotlivé obory vyvíjí různě, proto společnosti pomohla jejich filozofie: „Nebýt závislý na jednom výrobku, na jednom oboru, na jednom teritoriu, na jednom zákazníkovi.“ (27)

3.1.1 Struktura aktiv a pasiv

Majetek společnosti je tvořen dlouhodobým majetkem, oběžnými aktivy a ostatními aktivy. Dlouhodobý majetek tvoří dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný a dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý nehmotný majetek tvoří nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva a záporný goodwill. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje představuje logotyp společnosti, vývoj skládkového stroje atd. V rámci položky software společnost eviduje různé počítačové software a licence. Ocenitelná práva představuje jedna ochranná známka. Záporný goodwill vznikl na základě akvizic.

Dlouhodobý hmotný majetek představují stroje, zařízení, osobní PC a mnoho dalšího. Dále sem patří pozemky, stavby, jiný dlouhodobý hmotný majetek, nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a oceňovací rozdíl k nabytému majetku. V Dlouhodobém finančním majetku společnost eviduje podíly v ovládaných a řízených osobách a ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly. Společnost má dlouhodobý majetek ve výši netto 1 136 742 tisíc Kč.

Oběžný majetek tvoří zásoby, krátkodobé a dlouhodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Zásoby tvoří materiál, nedokončená výroby, výrobky, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby. V dlouhodobých pohledávkách nalezneme pohledávky z obchodních vztahů a dlouhodobé poskytnuté zálohy. Krátkodobé pohledávky představují pohledávky z obchodních vztahů, daňové pohledávky, krátkodobé poskytnuté zálohy, dohadné účty aktivní a jiné pohledávky. V krátkodobém finančním majetku eviduje pouze peníze a účty v bankách. Oběžná aktiva jsou ve výši 1 015 407 tisíc Kč.

Ostatní aktiva společnosti tvoří časové rozlišení a to náklady příštích období. Časové rozlišení je ve výši 16 670 tisíc Kč.

Společnost má ve stejném poměru zastoupena dlouhodobá i oběžná aktiva. Dlouhodobá aktiva se podílí na celkových aktivech z 52,4 %. Zásadní podíl na dlouhodobých aktivech má dlouhodobý hmotný majetek, který představuje 98,7 % z dlouhodobých aktiv. Oběžná aktiva se podílí na celkových aktivech ze 46,8 %. Největší podíl na oběžných aktivech představuje pohledávky z obchodních vztahů. Jedná se o 41 % z celkových oběžných aktiv. Podíl ostatních aktiv na celkových aktivech je ve výši necelého 1 %.

Pasiva tvoří vlastní kapitál, cizí zdroje a ostatní pasiva. Vlastní kapitál představuje základní kapitál, fondy a výsledek hospodaření minulých let. Základní kapitál se v posledních letech neměnil a je ve výši 561 733 tisíc Kč. Výsledek hospodaření minulých let představuje významnou položku vlastního kapitálu a to ve výši 385 982 tisíc Kč. Základní kapitál se podílí na celkovém vlastním kapitálu z 53 % a výsledek hospodaření minulých let z 36 %. Cizí zdroje tvoří rezervy, dlouhodobé závazky, krátkodobé závazky, bankovní úvěry a ostatní pasiva. Největší položkou cizích zdrojů jsou krátkodobé bankovní úvěry ve výši 519 083 tisíc Kč. Tyto úvěry se podílí ze 47 %

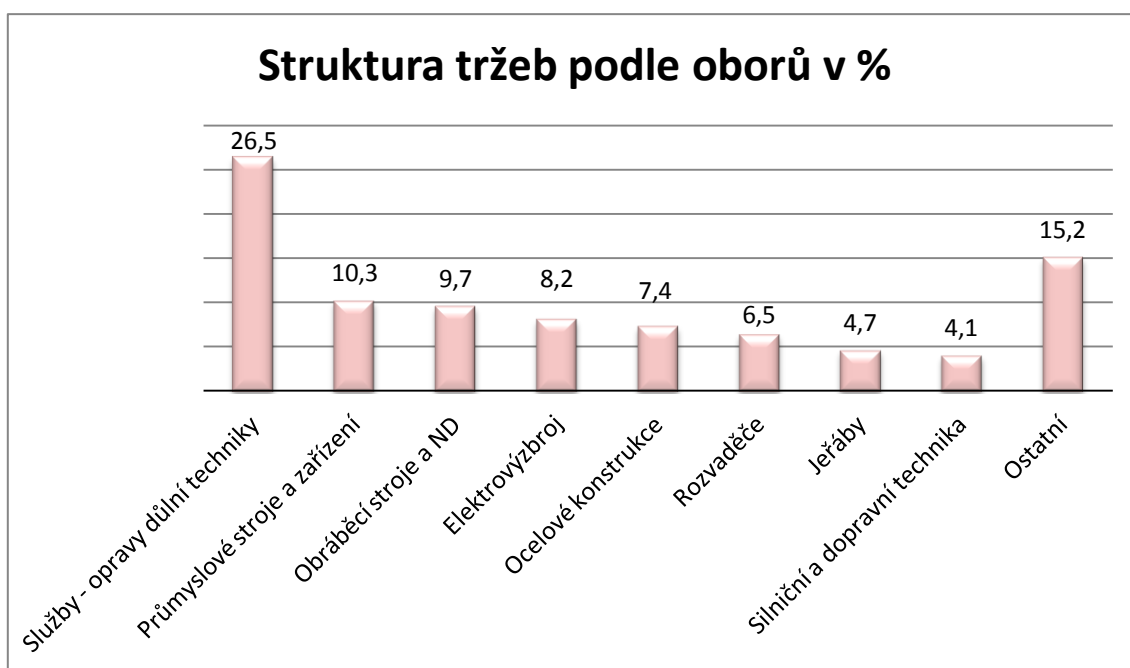
na celkových cizích zdrojích. Ostatní pasiva představují jen výnosy příštích období, jedná se o částku ve výši 47 tisíc Kč.

3.1.2 Tržby za rok 2012

Rok 2012 byl velmi pozitivním rokem pro společnost ABC, a.s.. Tržby oproti minulému roku 2011 se zvýšily o 50 %. Tržby za rok 2012 byly 2 324 798 tisíc Kč.

Společnost má široké portfolio výrobků a služeb. Největší podíl na tržbách měly služby týkající se oprav důlní techniky. Tržby z této činnosti se podílely z 26,5 % na celkových tržbách. Strukturu tržeb dále ovlivňují z 10,3 % tržby za průmyslové stroje a zařízení a z 9,7 % tržby za obráběcí stroje. Výrobky, které se podstatnou mírou podílely na tržbách roku 2012, jsou elektrovýzbroj, ocelové konstrukce, rozvaděče, jeřáby a silniční a dopravní technika. Na tržbách se dále podílela výroba vysokozdvizných vozíků, služby galvanovny, různé odlitky, lodní motory, drtiče stavebního odpadu a mnoho dalšího.

Graf 1: Struktura tržeb dle oborů v procentním vyjádření (Zdroj: Vlastní zpracování)



3.1.3 Vývoj výsledku hospodaření

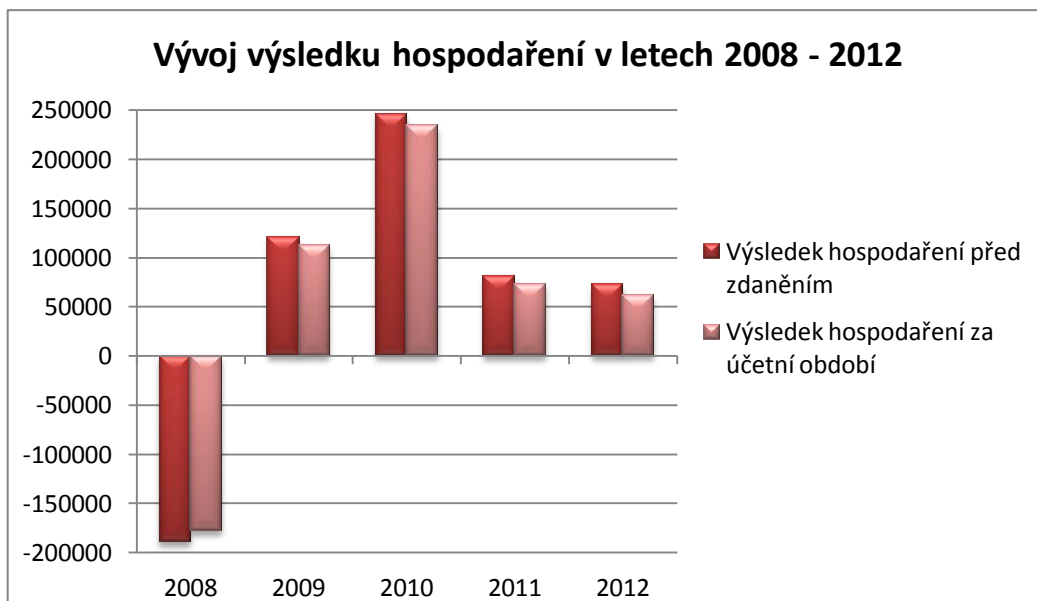
V roce 2008 se projevila nejistota dalšího vývoje hospodářství u hlavních partnerů společnosti. Muselo být přijato mnoho opatření týkající se podpory obchodních partnerů a také byl nastartován program na snižování nákladů společnosti. Díky finanční krizi došlo ke zbrzdění ekonomiky, což vedlo k posunům sjednaných termínů pro některé zákazníky až do roku 2009. Ztráta v roce 2008 vznikla v důsledku účetního přecenění uzavřených opčních obchodů se splatností v letech 2009 – 2011.

V roce 2009 se naplno projevila finanční a hospodářská krize. Bohužel se nepodařilo naplnit výrobní kapacity společnosti. V oborech výroby strojů pro stavebnictví a manipulační technice vznikl více než 50 % propad. Díky realizovaným obchodům k zajištění kurzových rizik a účetnímu přecenění uzavřených opčních obchodů společnost vykázala zisk ve výši 113,2 mil. Kč.

I v roce 2010 finanční a hospodářská krize negativně ovlivňovala výsledek hospodaření. Bohužel i v tomto roce se nepodařili úplně naplnit výrobní kapacity společnosti. Došlo k propadu tržeb o 15 % oproti roku 2009. U hlavních partnerů se objevily problémy s dodržením splatností faktur za dodávky zboží a služeb. Díky těmto problémům došlo k omezování přijímání nových zakázek od těchto partnerů. V důsledku účetního ocenění opčních obchodů a zrealizovaných opčních obchodů byl vykázán zisk ve výši 184,4 mil. Kč.

V roce 2011 nastal obrat a došlo k nárůstu výkonů společnosti proti roku 2010. Došlo k nárůstu tržeb o 23 % proti roku 2010. K výsledku hospodaření napomohly i tržby z nového závodu, který společnost koupila v polovině roku v konkurzu.

Rok 2012 byl velmi příznivý pro vybranou společnost jak ve výrobních tak i v obchodních aktivitách. Došlo k výraznému nárůstu výkonů, což vedlo ke zvýšení tržeb o 56,5 % ve srovnání s rokem 2011 a téměř o 93 % v porovnání s rokem 2010. V roce 2012 proběhla fúze. Výsledek hospodaření byl ovlivněn nárůstem osobních nákladů o 45 %, spotřeby materiálu a energií o 38 % a také téměř 50 % zvýšením u ostatních finančních nákladů. Společnost dosáhla zisku ve výši 62 mil. Kč.



Graf 2: Vývoj výsledku hospodaření v letech 2008 – 2012 v tis. Kč (Vlastní zpracování)

4 APLIKACE POŽADAVKŮ IAS/IFRS NA VÝKAZY SPOLEČNOSTI ABC, A. S.

4.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti se řídí zákonem o účetnictví, zákonem o daních z příjmů a vyhláškou č. 500/2002 Sb.. Dlouhodobý nehmotný majetek se při pořízení oceňuje pořizovací cenou. Pořizovací cena se skládá z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů. Do vedlejších pořizovacích nákladů se zahrnují náklady na přepravu, clo, provizi a pojistné. Nehmotný majetek s pořizovací hodnotou do 200 Kč se účtuje a odepisuje přímo do nákladů. Nehmotný majetek s pořizovací cenou od 200 Kč do 60 000 Kč se odepisuje podle pravděpodobné doby používání, nejdéle však 4 roky. Nehmotný majetek s pořizovací cenou nad 60 000 Kč se odepisuje po dobu 4 let. Nově pořízený software se bude odepisovat po dobu 3 let, a to z důvodu rychlého morálního zastarávání.

Dlouhodobý nehmotný majetek tvoří nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek.

Položka software je složena z kancelářského softwaru – MS Office, antiviry, databáze a ze speciálních programů potřebných pro strojírenské odvětví. V ocenitelných právech společnost eviduje ochrannou známku. Goodwill účetní jednotka odepisuje 60 měsíců. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek představuje nezdařenou investici ve výši 607 tisíc Kč. K této investici společnost vytvořila opravnou položku ve výši 100 %. Společnost s dodavatelem investice vede soudní spor. V následující tabulce můžeme vidět strukturu dlouhodobého nehmotného majetku.

Tabulka 1: Struktura dlouhodobého nehmotného majetku k 31. 12. 2012 v tisících Kč
(Vlastní zpracování)

Název položky	Brutto	Korekce	Netto
DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK	60 652	53 900	6 752
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	2 570	1 425	1 425
Software	52 550	47 598	4 952
Ocenitelná práva	10 174	5 582	4 592
Goodwill	-5 249	-1 312	-3 937

Nedokončení DNM	607	607	0
-----------------	-----	-----	---

V rámci IAS/IFRS musíme rozlišovat náklady na výzkum a náklady na vývoj. Náklady na výzkum se účtují do nákladů v období, ve kterém vznikly. Naopak náklady na vývoj se aktivují do rozvahy, pokud splní určité podmínky. Mezi tyto podmínky patří, dokončení nehmotného aktiva musí být proveditelné, aktivum budeme používat nebo ho máme v plánu prodat, schopnost využívat budoucí ekonomický prospěch, dostupnost technických a finančních zdrojů, vyčíslení a rozpoznání nákladů po dobu fáze vývoje. Jedná se o uplatnění znalostí z výzkumu, zlepšení materiálů, produktů atd. Společnost v roce 2012 realizovala 8 projektů v rámci výzkumu a vývoje. Po splnění podmínek IFRS se do rozvahy aplikují 3 projekty v celkové výši 13 383 tisíc Kč. Společnost bude nehmotné výsledky vývoje odepisovat 4 roky.

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Položka nehmotné výsledky vývoje se navýší o částku 13 383 tisíc Kč
- Provozní náklady se sníží o částku 13 383 tisíc Kč
- Odpisy se zvýší o částku 3 346 tisíc Kč

Podle IAS/IFRS mezi nehmotná aktiva nemůžeme uznat a vykázat nedokončený nehmotný majetek, protože společnost neočekává, že užitky z tohoto aktiva poplynou společnosti, jelikož k aktivu je vytvořena 100 % opravná položka.

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Položku nedokončený nehmotný majetek snížíme o 607 tisíc Kč
- Snížení opravné položky u NNM o 607 tisíc Kč

Dále nemůžeme uznat odpisy goodwillu, protože podle IAS/IFRS se goodwill neodepisuje, jen se musí pravidelně testovat, zda nedošlo ke snížení jeho hodnoty. Záporný goodwill by měl být odepsán přímo do výsledku hospodaření.

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Snížení goodwillu o brutto částku 5 249 tisíc Kč
- Zrušení opravné položky o částku 1 312 tisíc Kč
- Zvýšení odloženého daňového závazku 748 tisíc Kč
- Zvýšení nerozděleného zisku 3 189 tisíc Kč

- Zrušení odpisu goodwillu o částku 1 050 tisíc Kč

4.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Nakoupený dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje pořizovacími náklady. Pořizovací cena se skládá z ceny pořízení a vedlejších pořizovacích nákladů. Do vedlejších pořizovacích nákladů se zahrnují náklady na přepravu, clo, provizi a pojistné. Dlouhodobý hmotný majetek se odepisuje podle odpisových tříd. Majetek s pořizovací cenou do 200 Kč se neodepisuje a je vykázán přímo do nákladů. Hmotný majetek s pořizovací cenou od 200 Kč do 40 000 Kč se odepisuje podle doby použitelnosti. Roční odpis se stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti. Neodepisují se pozemky, umělecká díla a sbírky. Účetní jednotka nevyužívá komponentní odepisování, protože nevlastní aktivum, které by tak mohlo být odepisováno.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí představují z větší části stroje potřebné k provozu společnosti. Dále jsou zde evidovány dopravní prostředky – automobily, traktor, jeřáby. Jiný dlouhodobý hmotný majetek tvoří umělecká díla a sbírka historických strojů.

Nedokončený hmotný majetek je ve výši 99 516 tisíc Kč. Jsou zde evidovány položky jako zpracování různých projektů a dokumentací, například dokumentace pro vydání stavebního povolení a pro zadání výběrového řízení, architektonické studie atd.

Následující tabulka představuje strukturu dlouhodobého hmotného majetku.

Tabulka 2 Struktura dlouhodobého hmotného majetku k 31. 12. 2012 v tisících Kč
(Vlastní zpracování)

Název položky	Brutto	Korekce	Netto
DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK	2 433 336	1 311 487	1 045 193
Pozemky	100 808	0	100 808
Stavby	1 328 265	605 670	722 595
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	1 115 129	886 230	228 899
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	517	0	517
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	103 612	4 096	99 516
Poskytnuté zálohy na dl. hmotný majetek	48 590	0	48 590
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	-263 585	-184 509	-79 076

V roce 2008 pořídil podnik pomocí finančního leasingu osobní automobil Škoda Fabia Combi. V českém účetnictví se leasing eviduje pouze v podrozvahové evidenci. Předmět leasingu splňuje podmínky standardu IAS 17. Automobil byl pořízen 20. května 2008.

Součástí leasingové smlouvy jsou následující údaje:

• pořizovací cena bez DPH	218 743,7 Kč
• pořizovací cena včetně DPH 19 %	260 305 Kč
• délka splátkového období	72 měsíců
• mimořádná splátka hrazená předem bez DPH	21 874 Kč
• poplatek za uzavření smlouvy	0 Kč
• měsíční splátka bez DPH	2 732,9 Kč
• pojištění předmětu leasingu (měsíční)	1 047 Kč
• měsíční splátka celkem	4 580 Kč

Pomocí funkce hledání řešení v MS Excel je měsíční implicitní úroková míra 12,49 %. Úrokovou míru můžeme považovat za implicitní úrokovou míru, protože odpovídá tržním podmínkám, tudíž uvedenou cenu v leasingové smlouvě budeme považovat za reálnou hodnotu aktiva pořízeného na leasing.

Pro výpočet současné hodnoty plateb bude využit následující vzorec:

$$SH = \sum \frac{P}{(1+i)^n}$$

P – leasingové platby v jednotlivých letech

i – úroková míra

n – počet plateb (4)

Tabulka 3: Výpočet současné hodnoty měsíčních splátek v Kč (Zdroj: Vlastní zpracování)

Datum splátky	Splátka	Hodnota jmenovatele	Současná hodnota splátek
20.5.2008	21874,4	X	21874,40
20.5.2008	2732,91	X	2732,91
1.6.2008	2732,9	1,0104	2704,77
1.7.2008	2732,9	1,0209	2676,95
1.8.2008	2732,9	1,0316	2649,19
1.9.2008	2732,9	1,0423	2621,99
1.10.2008	2732,9	1,0532	2594,85
1.11.2008	2732,9	1,0642	2568,03
1.12.2008	2732,9	1,0752	2541,76
Celkem	43737,61	X	42964,85
1.1.2009	2732,9	1,0864	2515,56
1.2.2009	2732,9	1,0978	2489,43
1.3.2009	2732,9	1,1092	2463,85
1.4.2009	2732,9	1,1207	2438,57
1.5.2009	2732,9	1,1324	2413,37
1.6.2009	2732,9	1,1442	2388,48
1.7.2009	2732,9	1,1561	2363,90
1.8.2009	2732,9	1,1682	2339,41
1.9.2009	2732,9	1,1803	2315,43
1.10.2009	2732,9	1,1926	2291,55
1.11.2009	2732,9	1,2051	2267,78
1.12.2009	2732,9	1,2176	2244,50
Celkem	32794,8	X	28531,81
1.1.2010	2732,9	1,2303	2221,33
1.2.2010	2732,9	1,2431	2198,46
1.3.2010	2732,9	1,2561	2175,70
1.4.2010	2732,9	1,2691	2153,42
1.5.2010	2732,9	1,2824	2131,08
1.6.2010	2732,9	1,2957	2109,21
1.7.2010	2732,9	1,3092	2087,46
1.8.2010	2732,9	1,3229	2065,84
1.9.2010	2732,9	1,3366	2044,67
1.10.2010	2732,9	1,3506	2023,47
1.11.2010	2732,9	1,3646	2002,71
1.12.2010	2732,9	1,3788	1982,09
Celkem	32794,8	X	25195,42
1.1.2011	2732,9	1,3932	1961,60
1.2.2011	2732,9	1,4077	1941,39
1.3.2011	2732,9	1,4224	1921,33

1.4.2011	2732,9	1,4372	1901,54
1.5.2011	2732,9	1,4522	1881,90
1.6.2011	2732,9	1,4673	1862,53
1.7.2011	2732,9	1,4826	1843,36
1.8.2011	2732,9	1,4980	1824,39
1.9.2011	2732,9	1,5136	1805,61
1.10.2011	2732,9	1,5293	1787,02
1.11.2011	2732,9	1,5452	1768,63
1.12.2011	2732,9	1,5613	1750,43
Celkem	32794,8	X	22249,75
1.1.2012	2732,9	1,5775	1732,41
1.2.2012	2732,9	1,5939	1714,58
1.3.2012	2732,9	1,6105	1696,93
1.4.2012	2732,9	1,6272	1679,46
1.5.2012	2732,9	1,6442	1662,18
1.6.2012	2732,9	1,6613	1645,07
1.7.2012	2732,9	1,6785	1628,14
1.8.2012	2732,9	1,6960	1611,38
1.9.2012	2732,9	1,7136	1594,79
1.10.2012	2732,9	1,7315	1578,38
1.11.2012	2732,9	1,7495	1562,13
1.12.2012	2732,9	1,7677	1546,05
Celkem	32794,8	X	19651,49
1.1.2013	2732,9	1,7860	1530,14
1.2.2013	2732,9	1,8046	1514,39
1.3.2013	2732,9	1,8234	1498,80
1.4.2013	2732,9	1,8424	1483,37
1.5.2013	2732,9	1,8615	1468,11
1.6.2013	2732,9	1,8809	1452,99
1.7.2013	2732,9	1,9004	1438,04
1.8.2013	2732,9	1,9202	1423,24
1.9.2013	2732,9	1,9402	1408,59
1.10.2013	2732,9	1,9603	1394,09
1.11.2013	2732,9	1,9807	1379,74
1.12.2013	2732,9	2,0013	1365,54
Celkem	32794,8	X	17357,03
1.1.2014	2732,9	2,0221	1351,48
1.2.2014	2732,9	2,0431	1337,57
1.3.2014	2732,9	2,0644	1323,80
1.4.2014	2732,9	2,0858	1310,18
1.4.2014	100	2,1075	47,45
Celkem	11031,6	X	5370,49

CELKEM	218743,2	X	161320,84
---------------	-----------------	----------	------------------

Současná hodnota splátek je 161 320 Kč. Reálná hodnota osobního automobilu činí 280 743 Kč. Při porovnání jsme zjistili, že současná hodnota splátek je nižší než reálná cena, tudíž pro další výpočet použijeme současnou hodnotu splátek.

Na společnost přechází veškerá podstatná rizika a užitky spojené s vlastnictvím, tak musí automobil vykázat v rozvaze pod položkou práva užívání a stanovit si odpisový plán.

Předmět leasingu byl do užívání zařazen v roce 2008. Závazek k 31. 12. 2012 byl ve výši 22 727,52 Kč a netto hodnota práva užívání 38 089,67 Kč.

Následující tabulka zobrazuje stav závazku, odpis i netto hodnotu automobilu pořízeného pomocí finančního leasingu v jednotlivých letech.

Tabulka 4: Výpočet leasingu automobilu Škoda Fabia Combi.

Rok	Platba	Snížení závazku	Úrok	Stav závazku	Odpis	Netto hodnota práva užívání
SH závazku				161 320,84		161 320,84
2008	43 737,6	42 964,85	772,76	118 355,99	15 683,97	145 636,87
2009	32 794,8	28 531,81	4 262,99	89 824,18	26 886,8	118 750,07
2010	32 794,8	25 195,42	7 599,05	64 628,76	26 886,8	91 863,27
2011	32 794,8	22 249,75	10 545,05	42 379,01	26 886,8	64 976,74
2012	32 794,8	19 651,49	13 143,31	22 727,52	26 886,8	38 089,67
2013	32 794,8	17 357,03	15 437,77	5 370,49	26 886,8	11 202,87
2014	11 031,6	5 370,49	5 661,11	0,00	11202,87	0,00

Společnost měla uzavřených dalších 8 leasingových smluv. Následující tabulka shrnuje všechny leasingy a závazky z nich plynoucí.

Tabulka 5: Souhrnná tabulka pro všechny leasingy v Kč

Rok	Platba	Snížení závazku	Úrok	Stav závazku	Odpis	Netto hodnota práva užívání
				32 857 025		32 857 025
2007	741 860	730 335	11 524	32 126 690,	569 037	32 287 988
2008	1 219 250	1 152 349	66 901	30 974 341	1 022 984	31 265 004
2009	2 206 626	2 036 705	169 921	28 937 635	1 871 304	29 39 3699
2010	2 206 626	1 896 723	309 903	27 040 912	1 871 304	27 522 394
2011	10 99 7218	10 446 516	550 701	16 594 395	6 135 184	21 387 210
2012	5 822 211	5 075 210	747 001	11 519 185	5 566 146	15 821 063
2013	5 434 746	4 451 363	983 382	7 067 821	5 144 755	10 676 308
2014	4 377 474	3 493 122	884 351	3 574 699	4 287 133	6 389 174
2015	4 355 584	3 256 146	1 099 437	3185 52	4 263 879	2 125 295
2016	466 460	318 552	780 884	0	2 125 295	0

Kvůli rozsáhlosti tabulek převodů leasingů bude výpočet jednotlivých předmětů leasingů, uvedeno v příloze diplomové práce.

Účetní jednotka po dobu leasingu účtovala o leasingových splátkách a o časovém rozlišení mimořádné leasingové splátky. Na společnost přechází všechna rizika a užitky spojené s vlastnictvím předmětu leasingu, tak se musí vykázat aktivum a závazek v rozvaze. Náklady příštích období se sníží o částku, která byla rozpuštěna v rámci mimořádných splátek. Krátkodobé závazky z finančního leasingu tvoří závazky z leasingů, které budou končit v roce 2013. Nerozdělený zisk minulých let bude upraven o část úroků a odpisů od roku 2008 do roku 2011.

Se zbytkovou hodnotou se nebude počítat, protože účetní jednotka si plánuje ponechat všechny předměty leasingu.

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Položka práva užívání v netto hodnotě se zvýší o částku 15 821 tisíc Kč
- Položka krátkodobých závazků se zvýší o částku 691 tisíc Kč
- Položka dlouhodobých závazků se zvýší o částku 10 828 tisíc Kč
- Položka náklady příštích období se sníží o částku 1 975 tisíc Kč

- Zvýšení nerozděleného zisku minulých let se zvýší o částku 12 578 tisíc Kč
- Zvýšení odpisů za rok 2012 ve výši 5 566 tisíc Kč.
- Úroky se zvýší 747 tisíc Kč.
- Odložený daňový závazek se zvýší o 3 006 tisíc Kč

IAS/IFRS definuje okamžik zařazení majetku do účetnictví tehdy, pokud je aktivum v zamýšleném stavu a disponuje veškerými parametry pro zamýšlené využití. Jedná se o dva polyfunkční domy, které účetní jednotka částečně pronajímá, ale ještě nebylo vydáno kolaudační rozhodnutí. Tyto polyfunkční domy slouží k pronájmu kanceláří. Budovy jsou již využívány, podle původního zamýšleného plánu. Hodnota nových budov je 34 767 a 50 319 tisíc Kč. Položku jiný dlouhodobý hmotný majetek snížíme o částku 85 086 tisíc Kč a navýšíme investice do nemovitostí o tutéž částku a budovy se začnou odepisovat.

Dle úpravy IAS/IFRS musíme vypočítat odpisy a hodnotu budov, které budou zachyceny v rozvaze k 31. 12. 2012. Budovy budou odepisovány rovnoměrně.

Tabulka 6: Odpis polyfunkčních domů za rok 2012 (Vlastní zpracování)

Rok	Částka
2012	1 836 126 Kč
Celkem	1 836 126 Kč

Hodnota budov k 31. 12. 2012: 83 250 tisíc Kč

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Snížení položky nedokončený dlouhodobý hmotný majetek o 85 086 tisíc Kč
- Zrušení opravné položky u NDHM (odpisy) ve výši 1 836 tisíc Kč
- Zůstatková cena budovy k 31. 12. 2012 bude zachycena v položce investice do nemovitostí ve výši 83 250 tisíc Kč
- Odpisy se zvýší o částku 1 836 tisíc Kč

Podnik eviduje v podrozvahové evidenci nářadí s pořizovací cenou do 40 000 Kč. Toto nářadí účtuje přímo do nákladů na účet 501. Část nářadí splňuje požadavky pro uznání aktiva a je potřeba upravit o tuto hodnotu položku pozemky, budovy, zařízení.

K 31. 12. 2012 byla hodnota náradí zvýšena o částku 27 989 tisíc Kč. Náradí patří do první odpisové skupiny a podle odpisového plánu společnosti se bude odepisovat po dobu 4 let. Daňově společnost odepisuje samostatné movité věci a zařízení pomocí zrychlených odpisů.

Tabulka 7: Hodnota náradí k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování)

Název položky	Částka
Brutto hodnota náradí	27 989
Odpis 2012	6 997
Netto hodnota	20 992

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Zvýšení netto hodnoty pozemků, budov, zařízení o částku 20 992 tisíc Kč
- Zvýšení odpisů za rok 2012 o částku 6 997 tisíc Kč
- Snížení náklady o částku 27 989 tisíc Kč
- Zvýšení odloženého daňového závazku 3 988 tisíc Kč
- Zvýšení nerozděleného zisku 17 004 tisíc Kč

Nemůžeme uznat odpisy u oceňovacího rozdílu, protože podle IAS/IFRS se oceňovací rozdíl neodepisuje, jen se musí pravidelně testovat, zda nedošlo ke snížení jeho hodnoty. Záporný oceňovací rozdíl by měl být odepsán přímo do výsledku hospodaření v tom roce, ve kterém vznikl.

Úpravy v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty:

- Snížení oceňovacího rozdílu o brutto částku 263 585 tisíc Kč
- Zrušení opravné položky o částku 184 509 tisíc Kč
- Zvýšení odloženého daňového závazku 15 024 tisíc Kč
- Zvýšení nerozděleného zisku 64 052 tisíc Kč
- Zrušení odpisu u oceňovacího rozdílu o částku 184 509 tisíc Kč

Společnost ABC, a. s. nevyužívá zbytkovou hodnotu a veškerá aktiva odepisuje do nulové hodnoty. Dle IAS/IFRS musí být stanovena zbytková hodnota u aktiv, u kterých se předpokládá prodej. Zbytková hodnota bude určena u strojů a zařízení, kde existuje možnost, že budou prodány na konci jejich životnosti. Zbytková hodnota

následujících aktiv bude stanovena kvalifikovaným odhadem. Stanovenou hodnotu musí účetní jednotka přezkoumat minimálně jednou do roka. Ostatní položky aktiv plánuje účetní jednotka, že si ponechá až do úplného opotřebení a nebudou prodána.

Následující tabulka zobrazuje úpravy odpisů aktiv, které vznikly v důsledku stanovení zbytkové hodnoty. Hodnota ročního odpisu k 31. 12. 2012 bude nově stanovena z rozdílu pořizovací ceny a zbytkové hodnoty. Rozdíl, který vznikl v důsledku přepočítání odpisů, bude vykázán jako náklad.

Tabulka 8: Úprava odpisů DHM v rámci stanovení zbytkové hodnoty v Kč

Název položky	Pořizovací cena	Zbytková hodnota k 31. 12. 2012	Odepsatelná částka	Roční odpis k 31. 12. 2012	Přepočtený roční odpis k 31. 12. 2012	Rozdíl do VH
Poloautomat svařovací	233 740	35 000	198 740	29 220	24 843	4 377
Poloautomat svařovací	149 818	15 000	134 818	18 732	16 852	1 880
Poloautomat svařovací	270 494	45 000	225 494	33 816	28 187	5 629
Svařovací vozík	120 443	12 000	108 443	15 060	13 555	2 505
Hrotový soustruh	247 867	37 000	210 867	30 948	26 358	4 590
Hrotový soustruh	42 632	4 000	38 632	5 329	4 829	500
Soustruh SU	97 500	11 000	86 500	12 192	10 813	2 379
Soustruh Mori Seiky	2 788 066	300 000	2 488 066	348 516	311 008	37 508
Vrtačka VR	59 000	8 000	51 000	7 380	6 375	1 005
Otočná vrtačka	51 000	4 600	46 400	6 384	5 800	584
Bruska hrotová	48 800	4 300	44 500	6 108	5 563	545
Rozbrušovací pila	118 186	10 600	107 586	14 784	13 448	1 336
Osobní PC	44 330	6 000	38 330	11 088	9 583	1 505
Osobní PC	44 330	6 000	38 330	11 088	9 583	1 505

Tiskárna	67 990	12 000	55 990	17 004	13 998	3 006
Tiskárna KYOCERA	40 840	10 000	30 840	10 224	7 710	2 514
Notebook	40 770	5 500	35 270	10 200	8 818	1 382
Notebook	40 770	5 500	35 270	10 200	8 818	1 382
CELKEM	4 506 576	530 900	3 975 676	598 273	524 141	74 132

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Hodnota odpisů bude snížena o 74 tisíc Kč

4.3 Dlouhodobý finanční majetek

Společnost eviduje v dlouhodobém finančním majetku podíly v ovládaných a řízených osobách a ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly. Položka podíly v ovládaných a řízených osobách představuje 2 vklady do společností. Účetní jednotka má v obou těchto společnostech 100 % vlastnický podíl.

Ostatní dlouhodobý finanční majetek je tvořen členským podílem ve výši 800 tisíc Kč v bytovém družstvu, jedná se o 4 byty. Ostatní dlouhodobý finanční majetek je složen z vkladu v Privátním Peněžním Ústavu a podílu v nadaci.

V tabulce můžeme vidět strukturu dlouhodobého finančního majetku.

Tabulka 9: Struktura dlouhodobého finančního majetku k 31. 12. 2012 v tisících Kč
(Vlastní zpracování)

Název položky	Brutto	Korekce	Netto
DLOUHODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK	8 141	0	8141
Podíly v ovládaných a řízených osobách	7 021	0	7 021
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	1 120	0	1 120

Podle IAS/IFRS musí být finanční majetek vykázán v rozvaze jako položka finanční investice.

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Dlouhodobý finanční majetek se sníží o částku 8 141 tisíc Kč
- Finanční investice se zvýší o částku 8 141 tisíc Kč

4.4 Zásoby

Do položky korekce u materiálu se zahrnul materiál, který se zůstal celý rok na skladě. K takovému materiálu se tvoří 70 % opravná položka, která zobrazuje riziko.

K nedokončené výrobě se opravná položka vede k zakázkám, které jsou rozpracovány delší dobu než 1 rok a nepracovalo se na nich ani v roce 2012. K takové nedokončené výrobě se tvoří 100 % opravná položka.

Položka výrobky je upravena korekcí, protože společnost má výrobky, které celý rok 2012 ležely na skladě. Společnost k takovým výrobkům provádí 20 % opravnou položku.

Tabulka 10: Struktura zásob k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování)

Název položky	Brutto	Korekce	Netto
ZÁSoby	604 800	49 100	555 700
Materiál	193 323	17 608	175 715
Nedokončená výroba a polotovary	321 989	30 933	291 056
Výrobky	87 377	559	86 818
Zboží	562	0	562
Poskytnuté zálohy na zásoby	1 549	0	1 549

Společnost neviduje žádné významné náhradní díly, které by splňovaly podmínky, aby mohly být uznány a vykázány v položce pozemky, budovy, zařízení.

IAS/ IFRS uvádí, že zásoby vyrobené ve vlastní režii musí být oceněny vlastními náklady. Tyto náklady musí zahrnovat přímé náklady a výrobní režii, jelikož účetní jednotka oceňuje nedokončenou výrobu jen přímými náklady, musíme položku nedokončená výroba a polotovary navýšit o kvalifikovaný odhad výrobní režie v částce 128 796 tisíc. Kč.

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Zvýší se položka nedokončená výroba a polotovary o brutto částku ve výši 128 796 tisíc Kč

4.5 Krátkodobé pohledávky

Společnost eviduje pohledávky v netto hodnotě ve výši 417 469 tisíc Kč. Korekce se týká jen pohledávek z obchodních vztahů. Jedná se o nedobytné pohledávky, které vznikly v důsledku žalob a konkurzů.

Dohadné účty pasivní jsou k 31. 12. 2012 ve výši 4 648 tisíc Kč. Položka dohadné účty pasivní zahrnují poskytnuté půjčky, pracovní úrazy, projekt - mzdy za listopad a prosinec, kurzy a předpis náhrady pojišťovně za odcizené nářadí

Tabulka 11: Struktura krátkodobých závazků k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování)

Název položky	Brutto	Korekce	Netto
KRÁTKODOBÉ POHLEDÁVKY	476 603	29 134	417 469
Pohledávky z obchodních vztahů	445 006	29 134	415 872
Stát – daňové pohledávky	19 504	0	19 504
Krátkodobé poskytnuté zálohy	6 735	0	6 735
Dohadné účty aktivní	4 648	0	4 648
Jiné pohledávky	710	0	710

Podle IAS/IFRS dohadné účty budou vykázány v krátkodobých pohledávkách jako ostatní krátkodobé pohledávky.

Úprava rozvahy a výkazu zisku a ztráty:

- Dohadné účty pasivní se sníží o 4 648 tisíc Kč
- Jiné pohledávky se sníží o 710 tisíc Kč
- Ostatní krátkodobé pohledávky se zvýší o 5 358 tisíc Kč

4.6 Krátkodobý finanční majetek

Krátkodobý finanční majetek je tvořen z peněz v pokladně a z peněz na účtech v bankách. V následující tabulce vidíme strukturu krátkodobého finančního majetku.

Tabulka 12: Struktura krátkodobého finančního majetku k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování)

Název položky	Brutto	Korekce	Netto
KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK	6 777	0	6 777
Peníze	1 173	0	1 173

Účty v bankách	5 604	0	5 604
----------------	-------	---	-------

Podle IAS/IFRS se krátkodobý finanční majetek vykáže pod souhrnnou položku Peníze v nezměněné podobě.

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Položka krátkodobý finanční majetek se sníží o 6 777 tisíc Kč,
- Položka peníze se zvýší o 6 777 tisíc Kč.

4.7 Přejížděné položky – náklady příštích období

Položku náklady příštích období nalezneme v rozvaze na straně aktiv. Jsou zde evidovány částky, které účetní jednotka zaplatila v minulosti, ale náklady spojené s částkou souvisí až s následujícím obdobím. Náklady příštích období jsou vykázány ve výši 16 670 tisíc Kč. Položka zahrnuje předpisy pojistného, cestovní pojištění, pojištění odpovědnosti za škodu, pojištění strojů a kapitálové pojištění manažerů. Dále sem společnost zařazuje předplatné odborných časopisů, propagaci společnosti, leasingové splátky a vstup do databází - ACTIVE 24, CENTIS, ESIPA, European Business Enterprise.

Náklady příštích období musí být v souladu s IAS/IFRS vykázány jako krátkodobé pohledávky.

Úprava v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Náklady příštích období se sníží o 16 670 tisíc Kč
- Ostatní krátkodobé pohledávky se zvýší o 16 670 tisíc Kč

4.8 Vlastní kapitál

V posledních letech se neměnila výše základního kapitálu, který je v hodnotě 561 733 tisíc Kč. Je rozdělen do 561 733 kusů listinných akcií na doručitele. Společnost nemá v majetku žádné vlastní akcie. Položka ostatní kapitálové fondy je tvořena darem pozemku, který společnost získala od kraje.

Tabulka 13: Struktura vlastního kapitálu k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování)

Název položky	Netto
VLASTNÍ KAPITÁL	1 068 385
Základní kapitál	561 733
Kapitálové fondy – ostatní kapitálové fondy	737
Rezervní fondy, nedělitelný fond	57 886
Výsledek hospodaření minulých let	385 987
Výsledek hospodaření běžného účetního období	62 047

4.9 Rezervy

Společnost ABC, a.s. zachycuje v účetnictví rezervu na daň z příjmů a ostatní rezervy. K 31. 12. 2012 byla rezerva na daň z příjmů ve výši 11 650 tisíc Kč. Tato rezerva byla kompenzována zálohami na daň z příjmů právnických osob, proto není vykázána v rozvaze a vede se jen v podrozvahové evidenci.

V rozvaze nalezneme pouze ostatní rezervy, které jsou ve výši 20 658 tisíc Kč. Ostatní rezervy se skládají z rezervy na provize, rezervy na daň z převodu nemovitostí, rezervy na nevyčerpanou ŘD, rezervy na odstupné, rezervy na dotaci 2010 a z rezervy na daň darovací. Strukturu ostatních rezerv můžeme vidět v následující tabulce.

Tabulka 14 Struktura Ostatních rezerv k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování)

OSTATNÍ REZERVY	20 658
Rezerva na provize	1 246
Rezerva na daň z převodu nemovitostí	360
Rezerva na nevyčerpanou ŘD	15 821
Rezerva na odstupné	537
Rezerva na dotaci 2010	2 642
Rezerva na daň darovací	52

Podle standartu IAS 37 musí být současný závazek, který je výsledkem minulých událostí, pravděpodobný a musí být jisté, že dojde ke snížení prostředků představující ekonomický prospěch a jeho výši lze odhadnout.

Rezerva na nevyčerpanou dovolenou, rezerva na odstupné a rezerva na dotaci 2010 budou ponechány v rezervách. Rezerva na daň z převodu nemovitostí a rezerva na daň darovací nespĺňují podmínku a budou vykázány jako krátkodobý závazek.

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Položka rezervy se sníží o částku 412 tisíc Kč
- Položka ostatní krátkodobé závazky se zvýší o částku 412 tisíc Kč

4.10 Dlouhodobé závazky

Dlouhodobé závazky společnosti tvoří jiné závazky a odložený daňový závazek. Jiné závazky jsou vykázány ve výši 1 679 tisíc Kč. Položka jiné dlouhodobé závazky je tvořena z kaucí vyplývajících z nájemních smluv. Nejedná se o typické dlouhodobé závazky, protože kauce se po skončení pronájmu nájemcům vrací, tudíž jiné dlouhodobé závazky nebudeme převádět na současnou hodnotu.

Odložený daňový závazek je 36 300 tisíc Kč.

Odložený daňový závazek bude upraven o změny, při kterých dojde po transformaci.

Tabulka 15: Struktura dlouhodobých závazků k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování)

Název položky	Netto
DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY	37 979
Jiné závazky	1 679
Odložený daňový závazek	36 300

4.11 Krátkodobé závazky

Dohadné účty pasivní jsou pohledávky, u kterých není známa přesná výše jejich částky. Společnost vede na tomto účtu nevyfakturované dodávky a služby, nevyúčtované úroky a dohadné účty pasivní ostatní. V nevyfakturovaných dodávkách a službách nalezneme nevyfakturovaný materiál, dodávky elektrické energie a plynu, lékařské prohlídky, poplatky, bonusy a provize. Mezi dohadné účty pasivní ostatní zahrnujeme smluvní sankce, znečištění ovzduší, odběr pozemkové vody, pojištění strojů a zařízení a poplatky banky.

Hodnota položky jiných závazků představuje přecenění z pevných termínovaných operací a jiné mimosmluvní závazky.

Tabulka 16: Struktura krátkodobých závazků k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování)

Název položky	Netto
KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY	370 068
Závazky z obchodních vztahů	194 355
Závazky ke společníkům a akcionářům	300
Závazky k zaměstnancům	35 774
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	16 748
Stát – daňové závazky a dotace	6 177
Krátkodobé přijaté zálohy	97 290
Dohadné účty pasivní	12 375
Jiné závazky	7 049

IAS/IFRS tyto položky řeší jako nezpochybnitelný dluh. Částka 12 375 tisíc Kč bude vykázána v závazcích jako ostatní krátkodobý závazek.

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Dohadné účty pasivní se sníží o 12 375 tisíc Kč
- Jiné závazky se sníží o 7 049 tisíc Kč
- Ostatní krátkodobé závazky se zvýší o 19 424 tisíc Kč

4.12 Bankovní úvěry

Společnost eviduje bankovní úvěry ve výši 719 812 tisíc Kč. Strukturu bankovních úvěrů můžeme vidět v následující tabulce.

Tabulka 17: Struktura bankovních úvěrů k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování)

Název položky	Netto
BANKOVNÍ ÚVĚRY	671 682
Bankovní úvěry dlouhodobé	152 599
Krátkodobé bankovní úvěry	519 083

Podle IAS/ IFRS je potřeba upravit položku bankovní úvěry dlouhodobé na současnou hodnotu peněz. Společnost eviduje 6 dlouhodobých bankovních úvěrů. Diskontovat se budou podle následujícího vzorečku:

$$SH = \frac{P}{(1 + i)^n}$$

P- jednotlivé splátky

i – úroková míra

n – počet splátek (4)

Tabulka 18: úprava dlouhodobých úvěrů na současnou hodnotu v tisících Kč (Vlastní zpracování)

Úvěr	Stav k 31. 12. 2012	Splátka (za rok)	Úroková míra	Diskont	Současná hodnota úvěru
ČSOB	88 200	13 600	1,63 %	1 527	86 673
COMM	32 000	8 000	1,75 %	348	31 652
ČS	17 999	6 000	2,2 %	196	17 803
ČS	3 770	3 770	1,03 %	x	X
ČS	56 000	14 000	1,58 %	548	55 452
ČS	2 760	2 760	1,03 %	x	X
Celkem	x	x	x	2 619	191 580

Dva z šesti dlouhodobých úvěrů mají splatnost v roce 2013, tudíž je klasifikujeme jako krátkodobé bankovní úvěry a nebudeme je diskontovat. Zbývající bankovní úvěry musíme přepočítat na současnou hodnotu. Společnost platí splátky bankovních úvěrů jednou za čtvrt roku.

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Položka krátkodobé bankovní úvěry se zvýší o částku 6 530 tisíc Kč
- Položka dlouhodobé bankovní úvěry se sníží o částku 6 530 tisíc Kč
- Položka dlouhodobé bankovní úvěry se sníží o diskont ve výši 2 619 tisíc Kč
- Zvýšení hodnoty odloženého daňového závazku částkou 498 tisíc Kč
- Zvýšení hodnoty nerozděleného zisku částkou 2 121 tisíc Kč

4.13 Přejídné položky – výnosy přístých období

Výnosy přístých období jsou částky, které společnost již získala a jež budou poskytnuty v budoucnosti. Výnosy přístých období jsou k 31. 12. 2012 ve výši 47 tisíc Kč. Tato položka představuje věcné břemeno.

Hodnota 47 tisíc Kč bude dle IAS/IFRS vykázána v položce ostatní krátkodobé závazky.

Úprava rozvahy a výkazu zisku a ztráty:

- Výnosy přístých období se sníží o částku 47 tisíc Kč
- Ostatní krátkodobé závazky se zvýší o částku 47 tisíc Kč

4.14 Výnosy

Společnost eviduje výnosy za tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb, tržby z prodeje zboží, změna stavu zásob vlastní činnosti, aktivaci a tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu. Největší podíl na celkových výnosech mají tržby z prodeje vlastní výrobků a služeb.

Dle IAS 18 se mohou výnosy z prodeje zboží zachytit pouze, jsou-li splněny podmínky převodu rizik, odměn na kupujícího a účetní jednotka si nezachovává kontrolu nad zbožím.

Účetní jednotka eviduje ve výkazu změnu stavu zásob vlastní činnosti ve výši 121 905 tisíc Kč. Účetní jednotka účtuje změnu stavu zásob vlastní činnosti podle české účetní legislativy. Česká účetní legislativa je v rozporu s IAS/IFRS, proto částka položky změna zásob vlastní činnosti musí být vykázána v provozních nákladech nikoliv ve výnosech.

Úprava rozvahy výkazu zisku a ztráty:

- Snížíme položku změna stavu zásob vlastní činnosti o částku 121 905 tisíc Kč
- Zvýšíme položku výkonová spotřeba o částku 121 905 tisíc Kč

4.15 Tržby z prodeje a zůstatková cena prodaného hmotného majetku a materiálu

Společnost za rok 2012 prodala dlouhodobý hmotný majetek za 15 561 tisíc Kč a materiál ve výši 33 223 tisíc Kč. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu je 2 475 tisíc Kč.

Dle IAS/IFRS je nutné vykázat hodnotu těchto položek tak, aby výnosy a náklady nebyly vykázány samostatně. Rozdíl výnosů a nákladů je 46 309 tisíc Kč, tuto částku vykážeme ve výkazu zisku a ztráty jako ostatní výnosy.

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Položka tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu se sníží o 48 784 tisíc Kč
- Položka zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu se sníží o částku 2 475 tisíc Kč
- Položka ostatní výnosy se zvýší o částku 46 309 tisíc Kč

4.16 Kurzové rozdíly

Slovácké strojírný vykazuje převážnou část svých tržeb za výrobky a služby v cizích měnách. Společnost obchoduje převážně v eurech, dolarech a švýcarských francích. S operacemi v cizí měně je spojen vznik kurzových rozdílů. Kurzové rozdíly se dle české legislativy evidují ve finančním výsledku hospodaření. Kurzové zisky jsou obsaženy v položce ostatní finanční výnosy. Jedná se o částku 25 941 tisíc Kč. Naopak kurzové ztráty jsou vykázány v položce ostatní finanční náklady a to ve výši 34 027 tisíc Kč. Výsledek rozdílu mezi kurzovými zisky a ztrátami je částka 8 086 tisíc Kč. Dle IAS/IFRS vykážeme tento výnos na položku čisté kurzové ztráty.

Dle IAS/IFRS mají kurzové rozdíly provozní charakter.

Úpravy ve výkazu zisku a ztráty:

- Ostatní finanční výnosy se sníží o 25 941 tisíc Kč
- Ostatní finanční náklady se sníží o 34 027 tisíc Kč
- Čisté kurzové ztráty se zvýší o 8 086 tisíc Kč

4.17 Daně ze zisku

Účetní jednotka vykazuje k 31. 12. 2012 daň příjmů za běžnou činnost ve výši 10 611 tisíc Kč.

Tabulka 19: Struktura daně z příjmů za běžnou činnost k 31. 12. 2012 v tisících Kč
(Vlastní zpracování)

Název položky	Netto
Daň z příjmů za běžnou činnost	10 611
Splatná	6 673
Odložená	-912
Rezerva na daň z příjmů	4 850

Výpočty daně z příjmů a odložené daně vychází z daňových předpisů, které se liší v jednotlivých zemích. Podle české účetní legislativy se splatná daň vypočítá jako 19 % z hospodářského výsledku. Odložená daň se určí jako rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a závazků. Společnost vykazuje odložený daňový závazek ve výši 912 tisíc Kč.

V rámci odložené daně musíme zohlednit dopady úprav, které jsme provedli dle IAS/IFRS.

Tabulka 20: Výpočet odložené daně z rozdílů účetních a daňových odpisů v tisících Kč
(Vlastní zpracování)

Předmět	Odpis		Zůstatková cena		Rozdíl	Sazba	Odložený závazek
	účetní	daňový	účetní	Daňová			
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	3 346	4 461	10 037	8 922	1115	19 %	211,85
Investice do nemovitostí	1 836	869	83 250	84 217	- 967	19 %	-183,73
Celkem							28,12

Tabulka 21: Sumarizační tabulka výpočtu změn odložené daně v tisících Kč (vlastní zpracování)

Předmět	Odložená daňová pohledávka	Odložený daňový závazek
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje		212
Goodwill		748
Oceňovací rozdíl		15 024
Leasing		3 006
Investice do nemovitostí	184	
Nářadí		3 988
Bankovní úvěry		498
Celkem		23 292

Úpravy v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- Odložený daňový závazek se zvýší o částku 23 292 tisíc Kč

5 DOPAD ZMĚN V DŮSLEDKU APLIKACE POŽADAVKŮ IAS/IFRS NA ROZVAHU A VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

V předchozí části byly rozpoznány a upraveny jednotlivé položky výkazů v důsledku převodu na IAS/IFRS. V této části bude vytvořen převodový můstek, abychom mohli překlasifikovat jednotlivé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty tak, aby splňovaly požadavky podle IAS/IFRS. Poté budou uvedeny jednotlivé dopady změn, které byly aplikovány v rámci standardů IAS/IFRS. Tyto změny budou stručně shrnuty a uvedeny v tabulkách.

5.1 Převodový můstek – klasifikace rozvahy

Standard IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky je sjednocení požadavků na obsah účetní závěrky.

Položky spadající pod dlouhodobý nehmotný majetek budou součástí nehmotných aktiv. Do pozemků, budov a zařízení budou překlasifikovány všechny položky dlouhodobého hmotného majetku. Investice do nemovitostí a práva užívání budou přidány jako nové položky rozvahy. Dlouhodobý finanční majetek bude nalezen pod finanční investicí.

Pod zásoby budou spadat materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, zboží a poskytnuté zálohy na zboží. Dlouhodobé pohledávky zůstanou pod dlouhodobými pohledávkami. Do obchodních a jiných pohledávek budou zahrnuty krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů a krátkodobé poskytnuté zálohy. Položka stát – daňové pohledávky zůstane nezměněna. Dohadné účty aktivní, jiné pohledávky a položky časového rozlišení budou zařazeny pod položkou ostatní krátkodobé pohledávky. Krátkodobý finanční majetek bude součástí položky peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty.

V následující tabulce lze vidět transformace položek účetních výkazů z české účetní legislativy na účetní výkazy sestavené podle IAS/IFRS. V tabulce jsou pouze hodnoty vybrané společnosti ABC, s.r.o. bez zohlednění úprav.

Tabulka 22: Překlasifikace položek aktiv podle IAS/IFRS v tisících Kč

Položka	ČÚL	Překlasifikace položek podle IAS/IFRS
AKTIVA CELKEM	2 168 819	
DLOUHODOBÝ MAJETEK	1 136 742	
Dlouhodobý nehmotný majetek	6 752	
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	1 145	Nehmotná aktiva
Software	4 952	Nehmotná aktiva
Ocenitelná práva	4 592	Nehmotná aktiva
Goodwill	-3 937	Nehmotná aktiva
Dlouhodobý hmotný majetek	1 121 849	
Pozemky	100 808	Pozemky, budovy, zařízení
Stavby	722 595	Pozemky, budovy, zařízení
Investice do nemovitostí	0	Investice do nemovitostí
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	228 899	Pozemky, budovy, zařízení
Práva užívání	0	Práva užívání
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	517	Pozemky, budovy, zařízení
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	99 516	Pozemky, budovy, zařízení
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	48 590	Pozemky, budovy, zařízení
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	-79 076	Pozemky, budovy, zařízení
Dlouhodobý finanční majetek	8 141	
Podíly v ovládaných a řízených osobách	7 041	Finanční investice
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	1 120	Finanční investice
OBĚŽNÁ AKTIVA	1 015 407	
Zásoby	555 700	
Materiál	175 715	Zásoby
Nedokončená výroba a polotovary	291 056	Zásoby
Výrobky	86 818	Zásoby
Zboží	562	Zásoby
Poskytnuté zálohy na zásoby	1 549	Zásoby
Dlouhodobé pohledávky	5 461	

Pohledávky z obchodních vztahů	4 755	Dlouhodobé pohledávky
Dlouhodobé poskytnuté zálohy	706	Dlouhodobé pohledávky
Krátkodobé pohledávky	417 469	
Pohledávky z obchodních vztahů	415 872	Obchodní a jiné pohledávky
Stát – daňové pohledávky	19 504	Stát – daňové pohledávky
Krátkodobé poskytnuté zálohy	6 735	Obchodní a jiné pohledávky
Dohadné účty aktivní	4 648	Ostatní krátkodobé pohledávky
Jiné pohledávky	710	Ostatní krátkodobé pohledávky
Krátkodobý finanční majetek	6 777	
Peníze	1 173	Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty
Účty v bankách	5 604	Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty
ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	16 710	
Náklady příštích období	16 710	Ostatní krátkodobé pohledávky

Vlastní kapitál podle IAS/IFRS bude obsahovat jen dvě položky – základní kapitál a nerozdělené zisky. Pod položkou nerozdělené zisky budou zahrnuty ostatní kapitálové fondy, zákonný fond, nerozdělený zisk minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období.

Dlouhodobé závazky budou rozděleny na nové položky ostatní dlouhodobý závazek a odložený daňový závazek. Krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů a krátkodobé přijaté zálohy budou schovány pod položkou obchodní a jiné závazky. Položka ostatní krátkodobé závazky bude obsahovat nejvíce položek cizích zdrojů. Budou zde zahrnuty závazky ke společníkům, závazky k zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a ze zdravotního pojištění, dohadné účty pasivní, jiné závazky a časové rozlišení. Bankovní úvěry dlouhodobé budou pod položkou dlouhodobé finanční závazky a krátkodobé bankovní úvěry pod krátkodobými finančními závazky.

Tabulka 23: Překlasifikace položek pasiv podle IAS/IFRS v tisících Kč

PASIVA CELKEM	2 168 819	
VLASTNÍ KAPITÁL	1 068 385	
Základní kapitál	561 733	Základní kapitál
Základní kapitál	561 733	Základní kapitál
Kapitálové fondy	737	Ostatní fondy
Ostatní kapitálové fondy	737	Ostatní fondy
Rezervní fondy, nedělitelný fond o ostatní fondy ze zisku	57 886	Nerozdělené zisky
Zákonný fond / nedělitelný fond	57 886	Nerozdělené zisky
Výsledek hospodaření minulých let	385 982	Nerozdělené zisky
Nerozdělený zisk minulých let	385 982	Nerozdělené zisky
Výsledek hospodaření běžného účetního období	62 047	Nerozdělené zisky
CIZÍ ZDROJE	1 100 387	
Rezervy	20 658	
Ostatní rezervy	20 658	Rezervy krátkodobé
Dlouhodobé závazky		
Jiné závazky	1 679	Ostatní dlouhodobé závazky
Odložený daňový závazek	36 300	Odložený daňový závazek
Krátkodobé závazky	370 068	
Závazky z obchodních vztahů	194 355	Obchodní a jiné závazky
Závazky ke společ., akcionářům, členům družstva a k účastníkům sdružení	300	Ostatní krátkodobé závazky
Závazky k zaměstnancům	35 774	Zaměstnanecké požitky
Závazky ze soc. zabezpečení a zdrav. pojištění	16 748	Zaměstnanecké požitky
Stát – daňové závazky a dotace	6 177	Daňové závazky a dotace
Krátkodobé přijaté zálohy	97 290	Obchodní a jiné závazky
Dohadné účty pasivní	12 375	Ostatní krátkodobé závazky
Jiné závazky	7 049	Ostatní krátkodobé závazky
Bankovní úvěry	671 682	
Bankovní úvěry dlouhodobé	152 599	Dlouhodobé finanční závazky
Krátkodobé bankovní úvěry	519 083	Krátkodobé finanční závazky
Časové rozlišení – výnosy příštích období	47	Ostatní krátkodobé závazky

5.1.1 Dopad změn na výkaz o finanční pozici

Z aplikací požadavků IAS/IFRS na výkaz o finanční pozici je patrné, že došlo k nárůstu bilanční sumy aktiv. Na zvýšení bilanční sumy měla vliv aktivace nákladů na vývoj a zařazení náradí do aktiv. Dále mělo na zvýšení vliv zařazení automobilů, strojů a zařízení, které byly pořízeny v rámci finančního leasingu. Bilanční suma byla ovlivněna i zrušením záporného goodwillu a oceňovacího rozdílu. U zásob došlo k navýšení hodnoty, která byla změněna v důsledku navýšení nedokončené výroby a polotovarů o výrobní režii.

V pasivech byl ovlivněn nejvíce nerozdělený zisk. Tato položka byla navýšena. Závazky nejvíce ovlivnily závazky vzniknuté v důsledku finančního leasingu.

V následující tabulce lze vidět úpravy ve výkazu o finanční pozici vyplývající z dopadu změn. Tabulka obsahuje všechny úpravy týkající se majetku, vlastního kapitálu a závazků.

Tabulka 24: Úpravy rozvahy po transformaci v tisících Kč (Vlastní zpracování)

		Nehmotné výsledky vývoje	Goodwill	Oceňovací rozdíly	Investice do nemovitostí	Náradí
Nehmotná aktiva	13 383	5 249				
Pozemky, budovy, zařízení				79 076	-83 250	20 992
Investice do nemovitostí					83 250	
Práva užívání						
Zásoby						
Ostatní krátk. pohledávky						
Nerozdělené zisky		3 189		64 052		17 004
Krátkodobá část závazků z finančního leasingu						
Dl. finanční závazky						
Odloužený daňový závazek		748		15 024	-184	3 988

3 006		691	12 578	-2 273		15 821				Leasing
14			60					74		Stanovení zbytkové hodnoty vybraných aktiv
498	-2 619		2 121							Bankovní úvěry

Tabulka 25: Transformace aktiv v tisících Kč (Zdroj: Vlastní zpracování)

	Stav k 31. 12. 2012 podle ČÚL	Úpravy	Stav k 31. 12. 2012 podle IAS/IFRS
AKTIVA	2 168 819	254 451	2 423 270
Dlouhodobá aktiva	1 142 203	134 521	1 276 724
Nehmotná aktiva	6 752	18 632	25 384
Pozemky, budovy, zařízení	1 121 849	16 818	1 138 667
Investice do nemovitosti	0	83 250	83 250
Práva užívání	0	15 821	15 821
Finanční investice	8 141		8 141
Dlouhodobé pohledávky	5 461		5 461
Krátkodobá aktiva	1 026 616	119 930	1 146 546
Zásoby	555 700	121 905	677 605
Obchodní a jiné pohledávky	422 607		422 607
Stát – daňové pohledávky	19 504		19 504
Peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty	6 777		6 777
Ostatní krátkodobé pohledávky	22 028	-1 975	20 053

Tabulka 26: Transformace pasiv v tisících Kč (Zdroj: Vlastní zpracování)

	Stav k 31. 12. 2012 podle ČÚL	Úpravy	Stav k 31. 12. 2012 podle IAS/IFRS
PASIVA	2 168 819	254 451	2 423 270
Vlastní kapitál	1 068 385	217 260	1 285 645
Základní kapitál	561 733		561 733
Ostatní fondy	737		737
Nerozdělené zisky	505 915	217 260	723 175
Dlouhodobé závazky	190 578	36 494	227 072
Odložený daňový závazek	36 300	23 292	59 592
Ostatní dlouhodobé závazky	1 679		1 679
Dlouhodobé finanční závazky	152 599	-2 619	149 980
Závazky z finančního leasingu	0	15 821	
Krátkodobé závazky	909 856	697	910 553
Krátkodobé finanční závazky	519 083		519 083
Obchodní a jiné závazky	291 645		291 645
Rezervy krátkodobé	20 658	-412	20 246
Krátkodobá část ze závazků z finančního leasingu	0	697	697
Daňové závazky a dotace	6 177		6 177
Ostatní krátkodobé závazky	371 993	412	372 405

5.2 Převodový můstek – klasifikace výkazu zisku a ztráty

Podle IAS 1 je nutné překlasifikovat jak rozvahu, tak i výkaz zisku a ztráty. Položku výnosy budou představovat tržby za prodej zboží, tržby za prodej vlastních výrobků a služeb a aktivace. Položka změna stavu zásob vlastní činnosti je podle IAS/IFRS klasifikována jako náklad – výkonová spotřeba. Položka výkonová spotřeba bude zahrnovat náklady vynaložené na prodané zboží, změna stavu zásob vlastní činnosti, spotřeba materiálu a energie a služby. Všechny položky osobních nákladů budou klasifikovány jako mzdové náklady.

Položky, ze kterých se počítá finanční výsledek hospodaření, budou rozlišeny na finanční náklady a výnosy.

Daně z příjmů – splatná i odložená budou souhrnně pod položkou daně ze zisku.

Tabulka 27: Překlasifikace položek výkazu zisku a ztráty podle IAS/IFRS v tisících Kč

Položka	ČÚL	Překlasifikace položek podle IAS/IFRS
Tržby za prodej zboží	7 100	Výnosy
Náklady vynaložené na prodané zboží	5 377	Výkonová spotřeba
Obchodní marže	1 723	
Výkony	2 629 158	
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	2 460 267	Výnosy
Změna stavu zásob vlastní činnosti	121 605	Výkonová spotřeba
Aktivace	46 986	Výnosy
Výkonová spotřeba	1 713 112	
Spotřeba materiálu a energie	1 325 034	Výkonová spotřeba
Služby	388 078	Výkonová spotřeba
Přidaná hodnota	917 769	
Osobní náklady	764 470	
Mzdové náklady	554 171	Mzdové náklady
Odměny členům orgánů společnosti a družstva	15 040	Mzdové náklady
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	174 277	Mzdové náklady
Sociální náklady	20 982	Mzdové náklady
Daně a poplatky	8 764	Ostatní náklady
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	91 513	Odpisy hmotných a nehmotných aktiv
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	47 784	
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	15 561	Ostatní výnosy
Tržby z prodeje materiálu	33 223	Ostatní výnosy
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	2 475	
Zůstatková cena prodaného dl. majetku	915	Ostatní výnosy
Prodaný materiál	1 560	Ostatní výnosy
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	15 629	Ostatní náklady

Ostatní provozní výnosy	34 745	Ostatní výnosy
Ostatní provozní náklady	36 218	Ostatní náklady
Provozní výsledek hospodaření	82 229	
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	2 100	Finanční výnosy
Prodané cenné papíry a vklady	200	Finanční náklady
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	4 425	Finanční výnosy
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	32 948	Finanční výnosy
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	2 776	Finanční náklady
Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	-1 972	Finanční náklady
Výnosové úroky	829	Finanční výnosy
Nákladové úroky	10 149	Finanční náklady
Ostatní finanční výnosy	27 324	Čisté kurzové zisky, finanční výnosy
Ostatní finanční náklady	66 044	Čisté kurzové ztráty, finanční náklady
Finanční výsledek hospodaření	-9 571	
Daň z příjmů za běžnou činnost	10 611	
- splatná	6 673	Daně ze zisku
- odložená	-912	Daně ze zisku
Výsledek hospodaření za účetní období	62 047	
Výsledek hospodaření před zdaněním	72 658	

5.2.1 Dopad změn na výkaz o úplném výsledku hospodaření

V následující tabulce jsou názorně vidět oblasti, které jsou jinak upraveny podle IAS/IFRS. Na základě úprav podle IAS/IFRS došlo k poklesu výsledku hospodaření. Na snížení výsledku hospodaření měl hlavní podíl oceňovací rozdíl, který byl převeden přímo do nákladů. Negativní dopad na výsledek hospodaření měla také překlasifikace položky změna stavu vlastních výrobků, protože podle IAS/IFRS má být tato položka vykázána jako náklad, přičemž podle české účetní legislativy se vykazuje jako výnos. Výkonová spotřeba byla navýšena o položku změna stavu vlastních výrobků. Tato položka byla snížena v důsledku nehmotných výsledků vývoje, který podle IAS/IFRS

patří do aktiv. Dále tato položka byla snížena o část náradí, které jsme taktéž aktivovali do nákladů.

Položka odpisy hmotných a nehmotných aktiv se zvyšovala v důsledku nového zařazení nákladů na vývoj do aktiv, náradí, leasingů, náradí, investice do nemovitosti a zrušení záporného oceňovacího rozdílu.

Tabulka 28: Úpravy výkazu zisku a ztráty po transformaci v tisících Kč (Vlastní zpracování)

	Nehmotné výsledky vývoje	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	Goodwill	Oceňovací rozdíly	Investice do nemovitosti	Náradí	Leasing
Výnosy							
Výkonová spotřeba	-13 383					-27 989	
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	3 346		1 050	184 509	1 836	6 997	5 566
Ostatní výnosy							
Ostatní náklady		-607	1 312	184 509	-1 836		
Finanční výnosy							
Finanční náklady							
Daně ze zisku			748	15 024	-184	3 988	3 006

14					-74			Stanovení zbytkové hodnoty vybraných aktiv
498								Bankovní úvěry
						121 905	-121 905	Změna stavu zásob vlastní výroby

Tabulka 29: Transformace položek výkazu zisku a ztráty v tisících Kč (Zdroj: Vlastní zpracování)

	Stav k 31. 12. 2012 podle ČÚL	Úpravy	Stav k 31. 12. 2012 podle IAS/IFRS
Výnosy	2 464 367	- 121 905	2 342 462
Výkonová spotřeba	1 840 094	80 533	1 920 627
Mzdové náklady	554 171		554 171
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	91 513	203 230	294 743
Ostatní výnosy	36 305		36 305
Ostatní náklady	96 829	183 378	93 074
Finanční výnosy	67 626	-27 324	40 302
Finanční náklady	71 197	-33 280	37 917
Čisté kurzové ztráty	0	8 086	8 086
Daně ze zisku	10 611	23 292	33 903

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce byla komparace požadavků na účetní výkazy sestavené podle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Dalším cílem byla praktická aplikace změn a následné posouzení dopadu těchto změn na obraz podniku. Převod byl uskutečněn k datu účetní závěrky 31. 12. 2012. V rámci práce byl sestaven výkaz o finanční situaci a výkaz o úplném výsledku hospodaření.

Cíl srovnání požadavků na účetní výkazy podle těchto dvou účetních systémů byl splněn již v první části práce. Zaměřila jsem se zde na teoretická východiska vykazování podle české účetní legislativy a IAS/IFRS. V této části jsem se zaměřila na zásady, metody oceňování a na požadavky účetní závěrky obou účetních systémů.

Další část se věnovala hlavním rozdílům podle české účetní legislativy a IAS/IFRS na jednotlivé položky aktiv, pasiv, nákladů a výnosů.

Třetí část se zabývala vybranou účetní jednotkou ABC, a.s.. Uvedla jsem zde stručnou charakteristiku, historii, předmět podnikání, strukturu tržeb a výsledek hospodaření.

Při zpracování diplomové práce mi nejvíce času zabrala analýza výkazů společnosti ABC, a.s.

Ve čtvrté části jsem aplikovala, podle načerpaných znalostí z teoretické části, jednotlivé požadavky IAS/IFRS na položky vybrané společnosti ABC, a.s.. V této části jsem aplikovala informace, které jsem získala z účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2012, přílohy této závěrky, účetního deníku a z informací, které mi společnost poskytla.

V poslední části jsou shrnuty výsledky a dopady na rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Výkazy jsem překlasifikovala tak, aby byly v souladu s požadavky IAS/IFRS.

Systém IAS/IFRS je v určitých oblastech propracovanější a může přinést spolehlivější informace o hospodaření společnosti než česká účetní legislativa. Výkazy sestavené podle IAS/IFRS zachycují věrněji a poctivěji obraz účetnictví o společnosti. V České republice mají povinnost sestavovat a vykazovat účetní výkazy podle IAS/IFRS společnosti, které mají cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů. V roce 2011 došlo k rozšíření okruhu účetních jednotek, které by měly sestavovat účetní závěrku podle IAS/IFRS. V budoucnu můžeme očekávat, že se okruh účetních jednotek znovu rozšíří, proto by stálo za uvážení, zda by nebylo vhodné implementovat nejvýznamnější úpravy IFRS do české účetní legislativy.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- 1) BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1.vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008, 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- 2) BOKŠOVÁ, Jiřina. *Účetní výkazy pod lupou I.: Základy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Linde Praha, 2013, 510 s. ISBN 978-80-7201-921-2.
- 3) BULLA A KOL, Miroslav. *Účetnictví podnikatelů 2011: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2011*. 8. vyd. Praha: ASPI, 2011. ISBN 978-80-7357-618-9.
- 4) DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2008, 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- 5) DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: 3. aktualizované a rozšířené vydání*. Brno: Computer Press, 2011, 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- 6) DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: aktualizované a rozšířené vydání*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- 7) FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 1. vyd. Ostrava: KEY Publishing s.r.o., 2008, 153 s. ISBN 978-87071-97-7.
- 8) HINKE, Jana. *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případová studie*. Praha: Alfa Publishing, 2006. ISBN 978-80-903962-1-0.
- 9) JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2013, 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.
- 10) MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vyd. Praha: Leges, s.r.o., 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.
- 11) PASEKOVÁ, Marie. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS*. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2006, 227 s. ISBN 80-7318-413-3.

- 12) RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2014 po rekonstrukci soukromého práva*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, 1142 s. ISBN 978-80-7263-853-6.
- 13) SKÁCELOVÁ, Jana et al. *Podvojně účetnictví 2013*. 20. vyd. Praha: Grada, 2013, 224 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4633-3.
- 14) STROUHAL, Jirí. *Slovník pojmů IFRS*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009, 204 s. ISBN 978-80-7357-474-1.

Internetové zdroje

- 15) KŘÍŽ, Petr, Milan ZELENÝ a Pavel KULHAVÝ. *IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly* [online]. 2009 [cit. 2013-12-12]. Dostupné z: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf
- 16) IAS Construction Contracts. *Deloitte* [online]. © 2014 [cit. 2014-05-27]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias11>
- 17) IAS 19 — Employee Benefits. *Deloitte* [online]. © 2014 [cit. 2014-05-27]. Dostupné z: http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias19_1998
- 18) OPLETALOVÁ, Alena. *Základy účetnictví* [online]. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého, 2006, 88 s. [cit. 2014-05-17]. ISBN 80-244-1296-9. Dostupné z: http://www.upol.cz/fileadmin/user_upload/knihovna/Skripta_FF/zaklady_u.pdf
- 19) SLÁDKOVÁ, Eva. *Základy IFRS* [online]. 1. vyd. Znojmo: Soukromá vysoká škola ekonomická Znojmo, 2013 [cit. 2013-12-01]. ISBN 978-80-87314-34-0. Dostupné z: <http://www.svse.cz/uploads/File/ZIFRS13.pdf>
- 20) *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013* [online]. 2013 [cit. 2014-05-10]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf)
- 21) ŠTEKER, Karel. *Základy mezinárodního účetnictví: studijní text* [online]. [cit. 2013-12-16]. Dostupné z: http://vyuka.fame.utb.cz/file.php/365/Prednasky/Skripta_-_prikklady.pdf
- 22) TESAR, Martin Tesař. *IFRS do kapsy 2010* [online]. Deloitte, 2010 [cit. 2013-12-10]. Dostupné z: http://www.3kont.cz/files/ifrs_do_kapsy_2010.pdf

- 23) VRTALOVÁ, Jana, Vendula BÍLKOVÁ a Veronika SOLILOVÁ. *Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dle IAS/IFRS a českých účetních standardů* [online]. [cit. 2014-05-11]. Dostupné z : http://kvf.vse.cz/wpcontent/uploads/2010/06/1239811636_sb_vrtalovblkovsolilov.pdf

Legislativa

- 24) Česká republika. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České a slovenské federativní republiky*. 1991.
- 25) Česká republika. Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. In: 2002.

Ostatní zdroje

- 26) České účetní standardy pro podnikatele: Český účetní standard pro podnikatele č. 003 - odložená daň. *Účetnictví*. 2013, č. 9, s. 8.
- 27) *Výroční zpráva 2012*. 2013.

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Struktura dlouhodobého nehmotného majetku k 31. 12. 2012 v tisících Kč 51	
Tabulka 2 Struktura dlouhodobého hmotného majetku k 31. 12. 2012 v tisících Kč.....53	
Tabulka 3: Výpočet současné hodnoty měsíčních splátek v Kč (Zdroj: Vlastní zpracování).....55	
Tabulka 4: Výpočet leasingu automobilu Škoda Fabia Combi.57	
Tabulka 5: Souhrnná tabulka pro všechny leasingy v Kč58	
Tabulka 6: Odpis polyfunkčních domů za rok 2012 (Vlastní zpracování).....59	
Tabulka 7: Hodnota náradí k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování)60	
Tabulka 8: Úprava odpisů DHM v rámci stanovení zbytkové hodnoty v Kč61	
Tabulka 9: Struktura dlouhodobého finančního majetku k 31. 12. 2012 v tisících Kč...62	
Tabulka 10: Struktura zásob k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování)63	
Tabulka 11: Struktura krátkodobých závazků k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní64	
Tabulka 12: Struktura krátkodobého finančního majetku k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování)64	
Tabulka 13: Struktura vlastního kapitálu k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování).....66	
Tabulka 14 Struktura Ostatních rezerv k 21. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování)66	
Tabulka 15: Struktura dlouhodobých závazků k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování).....67	
Tabulka 16: Struktura krátkodobých závazků k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování).....68	
Tabulka 17: Struktura bankovních úvěrů k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování).....68	
Tabulka 18: úprava dlouhodobých úvěrů na současnou hodnotu v tisících Kč (Vlastní zpracování).....69	
Tabulka 19: Struktura daně z příjmů za běžnou činnost k 31. 12. 2012 v tisících Kč (Vlastní zpracování)72	
Tabulka 20: Výpočet odložené daně z rozdílů účetních a daňových odpisů v tisících Kč (Vlastní zpracování)72	

Tabulka 21: Sumarizační tabulka výpočtu změn odložené daně v tisících Kč (vlastní zpracování).....	73
Tabulka 22: Překlasifikace položek aktiv podle IAS/IFRS v tisících Kč	75
Tabulka 23: Překlasifikace položek pasiv podle IAS/IFRS v tisících Kč	77
Tabulka 24: Úpravy rozvahy po transformaci v tisících Kč (Vlastní zpracování)	78
Tabulka 25: Transformace aktiv v tisících Kč (Zdroj: Vlastní zpracování)	79
Tabulka 26: Transformace pasiv v tisících Kč (Zdroj: Vlastní zpracování)	80
Tabulka 27: Překlasifikace položek výkazu zisku a ztráty podle IAS/IFRS v tisících Kč	81
Tabulka 28: Úpravy výkazu zisku a ztráty po transformaci v tisících Kč (Vlastní zpracování).....	83
Tabulka 29: Transformace položek výkazu zisku a ztráty v tisících Kč (Zdroj: Vlastní zpracování).....	84

SEZNAM OBRÁZKŮ A GRAFŮ

Obrázek 1: Struktura Nadace IFRS (Zdroj: Jílek, Jílková, 2013).....	15
Graf 1: Struktura tržeb dle oborů v procentním vyjádření (Zdroj: Vlastní zpracování)	48
Graf 2: Vývoj Výsledku hospodaření v letech 2008 – 2012 v tisících Kč (Zdroj: Vlastní zpracování).....	49

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
EU	Evropská unie
EHS	Evropské hospodářské společenství
IAS/IFRS	International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
MF ČR	Ministerstvo finanční České republiky
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
SIC	Standard Interpretations Committee
SYD	Sum of the year's digits method
DDB	Declining balance method

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA Č. 1: PŘEHLED PODOBNOSTÍ A ROZDÍLŮ IAS/ IFRS A ČÚL I

PŘÍLOHA Č. 2: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY A ROZVAHA ZA ROK 2012 ... VIII

PŘÍLOHA Č. 3: VÝPOČET LEASINGU.....XIV

PŘÍLOHA Č. 1: PŘEHLED PODOBNOSTÍ A ROZDÍLŮ IAS/ IFRS A ČÚL

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

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

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

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

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

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

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

(15)

PŘÍLOHA Č. 2: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY A ROZVAHA ZA ROK 2012

Označ. a	TEXT B	Číslo řádku c	Období		
			2012 1	2011 2	2010 3
I.	Tržby za prodej zboží	01	7 100	5 811	5 365
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	5 377	4 918	4 860
+	Obchodní marže (ř.01 - 02)	03	1 723	893	505
II.	Výkony (ř.05 + 06 + 07)	04	2 629 158	1 592 037	1 299 620
II.1.	Tržby za prodej vlast. výrobků a služeb	05	2 460 267	1 570 180	1 274 915
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	121 905	16 589	-590
3.	Aktivace	07	46 986	5 268	25 295
B.	Výkonová spotřeba (ř.09 + 10)	08	1 713 112	1 041 668	882 787
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	1 325 034	815 007	632 492
B. 2.	Služby	10	388 078	226 661	250 295
+	Přidaná hodnota (ř.03 + 04 - 08)	11	917 769	551 262	417 338
C.	Osobní náklady (ř.13 až 16)	12	764 470	420 730	328 729
C. 1.	Mzdové náklady	13	554 171	300 998	237 308
C. 2.	Odměny členům orgánů spol.a družstva	14	15 040	10 910	4 770
C. 3.	Náklady na soc. zabezpečení a zdrav. pojištění	15	174 277	99 540	79 650
C. 4.	Sociální náklady	16	20 982	9 282	7 001
D.	Daně a poplatky	17	8 764	3 493	5 248
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	91 513	72 921	71 808
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	48 784	23 330	75 169
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	15 561	230	57 978
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	21	33 223	23 100	17 191
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	22	2 475	555	2 801
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	915	353	1 569
F. 2.	Prodaný materiál	24	1 560	202	1 232
G.	Změna stavu rezerv a oprav. položek v provozní oblasti a komplex.nákl.příšt.období	25	15 629	-5 952	-15 829
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	34 745	15 822	7 861
H.	Ostatní provozní náklady	27	36 218	20 521	29 137
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0	0
*	Provozní výsledek hospod. [ř.11-12-17-18+19-22+25+26-27+28-29]	30	82 229	78 146	78 474

Označ.	TEXT	Číslo řádku	2012	2011	2010
a	B	c	1	2	3
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	2 100	0	0
J.	Prodané cenné papíry a vklady	32	200	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku(ř.34 +35 +36)	33	4 425	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osob.a v účet.jednot.pod podstatným vlivem	34	4 425	0	0
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0	0
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	32 948	55 407	239 490
L.	Náklady z přecenění cen.papír a derivátů	40	2 776	41 576	-11 487
M.	Změna stavu rezerv a oprav. položek ve finanční činnosti	41	-1 972	-2 048	277
X.	Výnosové úroky	42	829	1 357	2 693
N.	Nákladové úroky	43	10 149	5 886	3 987
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	27324	30 645	24 388
O.	Ostatní finanční náklady	45	66 044	38 845	105 586
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0	0
*	Finanční výsl.hosp.(ř.31-32+33+37-38+39-40+41+42-43+44-45+46-47)	48	-9 571	3 150	168 208
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost (ř.50 až 52)	49	10 611	8 028	12 039
Q.1.	Splatná	50	6 673	15 970	5 166
2.	Odložená	51	-912	1 258	-3 977
3.	rezerva na daň z příjmu	52	4 850	-9 200	10 850
**	Výsledek hospod.za běž.čin.(ř.30+48-49)	53	62 047	73 268	234 643
XIII.	Mimořádné výnosy	54	0	0	0
R.	Mimořádné náklady	55	0	0	0
S.	Daň z příjmu z mim.činností (ř.57 + 58)	56	0	0	0
S.1.	Splatná	57	0	0	0
2.	Odložená	58	0	0	0
*	Mimořádný výsled.hospod. (ř.54-55-56)	59	0	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společnosti (+/-)	60	0	0	0
***	Výsledek hospodaření za úč.období (+/-) (ř.53 + 59 - 60)	61	62 047	73 268	234 643
	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř.30+48+54-55)	62	72 658	81 296	246 682
	Kontrolní číslo	99	11 874 716	7 323 181	7 056 167

Označ. a	AKTIVA B	Čísł. řádku c	2012			2011	2010
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 5	Netto 6
	AKTIVA CELKEM (ř.02 + 03 + 32 + 64)	001	3 612 440	1 443 621	2 168 819	1 778 745	1 456 102
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř.04 + 13 + 23)	003	2 502 129	1 365 387	1 136 742	1 055 288	906 062
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majet. (ř.05 až 12)	004	60 652	53 900	6 752	6 126	2 725
B.I. 1.	Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0	0
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	2 570	1 425	1 145	0	0
3.	Software	007	52 550	47 598	4 952	5 555	2 118
4.	Ocenitelná práva	008	10 174	5 582	4 592	5 558	0
5.	Goodwill	009	-5 249	-1 312	-3 937	-4 987	0
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouh. nehmot. majetek	011	607	607	0	0	607
8.	Poskytnuté zálohy na dlouh. nehm. maj.	012	0	0	0	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	2 433 336	1 311 487	1 121 849	1 045 193	899 368
B.II. 1.	Pozemky	014	100 808	0	100 808	83 337	53 589
2.	Stavby	015	1 328 265	605 670	722 595	663 698	578 191
3.	Samost.movité věci a soubory mov.věcí	016	1 115 129	886 230	228 899	202 526	171 506
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0	0
5.	Základní stádo a tažná zvířata	018	0	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	517	0	517	280	227
7.	Nedokončený dlouh. hmotný majetek	020	103 612	4 096	99 516	93 430	92 026
8.	Poskytnuté zálohy na dlouh. hmot. maj.	021	48 590	0	48 590	1 922	3 829
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	-263 585	-184 509	-79 076	0	0
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř.24 až 31)	023	8 141	0	8 141	3 969	3 969
B.III.1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	7 021	0	7 021	2 849	2 849
2.	Podíly v účet.jednot. pod podst. vlivem	025	0	0	0	0	0
3.	Ostatní dlouhod. cenné papíry a podíly	026	1 120	0	1 120	1 120	1 120
4.	Půjčky a úvěry ovlád.a říz.osobám a účetním jednotkám pod podstat.vlivem	027	0	0	0	0	0
5.	Půjčky a úvěry společníkům, akcionářům, členům družstva	028	0	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0	0
7.	Požizovaný dlouhodobý fin.majetek	030	0	0	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dlouh.fin. majetek	031	0	0	0	0	0

Označ. a	AKTIVA B	Čísl. řádku c	Běžné účetní období			2011	2010
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 5	Netto 6
C.	Oběžná aktiva (ř.33 + 40 + 49 + 59)	032	1 093 641	78 324	1 015 407	714 694	537 037
C.I.	Zásoby (ř.34 až 39)	033	604 800	49 100	555 700	302 649	273 066
C.I. 1.	Materiál	034	193 323	17 608	175 715	99 896	93 794
2.	Nedokončená výroba a polotovary	035	321 989	30 933	291 056	113 731	127 561
3.	Výrobky	036	87 377	559	86 818	82 199	50 804
4.	Zvířata	037	0	0	0	0	0
5.	Zboží	038	562	0	562	3 917	482
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	039	1 549	0	1 549	2 906	425
C.II.	Dlouhodobé pohledávky (ř.41 až 48)	040	5 461	0	5 461	1 186	2 432
C.II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	041	4 755	0	4 755	744	1 987
2.	Pohledávky za ovlád.a řízenými osobami	042	0	0	0	0	0
3.	Pohled. za účet.jednot.pod podst.vlivem	043	0	0	0	0	0
4.	Pohledávky za společníky,akcionáři, členy družstva a za účastníky sdružení	044	0	0	0	0	0
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	045	706	0	706	445	445
6.	Dohadné účty aktivní	046	0	0	0	0	0
7.	Jiné pohledávky	047	0	0	0	0	0
8.	Odložená daňová pohledávka	048	0	0	0	0	0
C.III.	Krátkodobé pohledávky (ř.50 až 58)	049	476 603	29 134	417 469	406 815	226 421
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	050	445 006	29 134	415 872	328 812	198 362
2.	Pohledáv. za ovlád.a řízenými osobami	051	0	0	0	0	0
3.	Pohled. za účet.jednot.pod podst.vlivem	052	0	0	0	0	0
4.	Pohled. za spol., akcionáři, členy družstva a za účastníky sdružení	053	0	0	0	0	0
5.	Sociální zabezp.a zdravotní pojištění	054	0	0	0	0	0
6.	Stát - daňové pohledávky	055	19 504	0	19 504	30 454	15 922
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	056	6 735	0	6 735	8 356	6 660
8.	Dohadné účty aktivní	057	4 648	0	4 648	2 731	3 172
9.	Jiné pohledávky	058	710	0	710	36 462	2 305
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř.60 až 63)	059	6 777	0	6 777	4 041	35 118
C.IV.1.	Peníze	060	1 173	0	1 173	732	3 065
2.	Účty v bankách	061	5 604	0	5 604	3 309	32 053
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	062	0	0	0	0	0
4.	Požizovaný krátkodobý fin. majetek	063	0	0	0	0	0
D.I.	Časové rozlišení (ř.65 až 67)	064	16 670	0	16 670	8 763	13 003
D.I. 1.	Náklady příštích období	065	16 670	0	16 670	8 763	13 003
2.	Komplexní náklady příštích období	066	0	0	0	0	0
3.	Příjmy příštích období	067	0	0	0	0	0
	Kontrolní číslo (ř.01 až 67)	999	14 433 090	5 774 484	8 658 606	7 106 217	5 811 405

Označ. a	PASIVA B	Čisl. řádku c	Běžné úč.období 7	2011 8	2010 10
	PASIVA CELKEM (ř.69 +86 + 118)	068	2 168 819	1 778 745	1 456 102
A.	Vlastní kapitál (ř.70 + 74 + 79 + 82 + 85)	069	1 068 385	1 028 970	955 703
A.I.	Základní kapitál (ř.71 až 73)	070	561 733	561 733	561 733
A.I. 1.	Základní kapitál	071	561 733	561 733	561 733
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	072	0	0	0
3.	Změny základního kapitálu	073	0	0	0
A.II.	Kapitálové fondy (ř.75 až 78)	074	737	0	0
A.II.1.	Emisní ážio	075	0	0	0
2.	Ostatní kapitálové fondy	076	737	0	0
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	077	0	0	0
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměn.	078	0	0	0
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř.80 + 81)	079	57 886	48 467	36 735
A.III.1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	57 886	48 467	36 735
2.	Statutární a ostatní fondy	081	0	0	0
A.IV.	Výsledek hospodaření min.let (ř.83 + 84)	082	385 982	345 502	122 592
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	083	385 982	345 502	122 592
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	084	0	0	0
A.V.	Výsledek hospodaření běž.úč.obd. [ř.01 - (+ 70 + 74 + 79 + 82 +86+118)]	085	62 047	73 268	234 643
B.	Cizí zdroje (ř.87 + 92 + 103 + 115)	086	1 100 387	749 558	500 171
B.I.	Rezervy (ř.88 až 91)	087	20 658	16 303	22 450
B.I. 1.	Rezervy podle zvláštních práv. předpisů	088	0	0	0
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	089	0	0	0
3.	Rezerva na daň z příjmů	090	0	0	10 266
4.	Ostatní rezervy	091	20 658	16 303	12 184
B.II.	Dlouhodobé závazky (ř.93 až 102)	092	37 979	38 211	37 067
B.II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	093	0	0	0
2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	094	0	0	0
3.	Závazky k účet.jed. pod podstatným vlivem	095	0	0	0
4.	Závazky ke společ., akcionářům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096	0	0	0
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	097	0	0	0
6.	Vydané dluhopisy	098	0	0	0
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	099	0	0	0
8.	Dohadné účty pasivní	100	0	0	0
9.	Jiné závazky	101	1 679	1 663	1 778
10.	Odložený daňový závazek	102	36 300	36 548	35 289

Označ.	PASIVA	Čísł. řádku c	Běžné úč.období 7	2011 8	2010 10
a	b				
B.III.	Krátkodobé závazky (ř.104 až 114)	103	370 068	348 904	261 626
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	104	194 355	157 036	110 170
2.	Závazky k ovládaným a řízeným osobám	105	0	0	0
3.	Závazky k účet.jed. pod podstat.vlivem	106	0	0	0
4.	Závazky ke společ.,akcionářům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107	300	300	300
5.	Závazky k zaměstnancům	108	35 774	22 390	52 112
6.	Závazky ze soc.zabezpečení a zdrav. pojištění	109	16 748	11 800	8 794
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110	6 177	2 908	1 709
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111	97 290	100 171	28 451
9.	Vydané dluhopisy	112	0	0	0
10.	Dohadné účty pasivní	113	12 375	18 356	10 169
11.	Jiné závazky	114	7 049	35 943	49 921
B.IV.	Bankovní úvěry (ř.116 až 118)	115	671 682	346 140	179 028
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116	152 599	112 530	37 070
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117	519 083	233 610	141 958
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	118	0	0	0
C.I.	Časové rozlišení (ř.120 + 121)	119	47	217	228
C.I. 1.	Výdaje příštích období	120	0	0	0
2.	Výnosy příštích období	121	47	217	228
	Kontrolní číslo (ř.68 až 121)	999	8 613 182	7 041 495	5 589 537

(27)

PŘÍLOHA Č. 3: VÝPOČET LEASINGŮ

Počet splátek	Splátka	Hodnota jmenovatele	Současná hodnota splátek
20.5.2008	23529,4	x	23529,40
20.5.2008	2939,79	x	2939,79
1.6.2008	2939,78	1,0104	2909,52
1.7.2008	2939,78	1,0209	2879,60
1.8.2008	2939,78	1,0316	2849,73
1.9.2008	2939,78	1,0423	2820,47
1.10.2008	2939,78	1,0532	2791,28
1.11.2008	2939,78	1,0642	2762,43
1.12.2008	2939,78	1,0752	2734,17
Celkem	47047,65	x	46216,40
1.1.2009	2939,78	1,0864	2705,98
1.2.2009	2939,78	1,0978	2677,88
1.3.2009	2939,78	1,1092	2650,36
1.4.2009	2939,78	1,1207	2623,16
1.5.2009	2939,78	1,1324	2596,06
1.6.2009	2939,78	1,1442	2569,29
1.7.2009	2939,78	1,1561	2542,84
1.8.2009	2939,78	1,1682	2516,50
1.9.2009	2939,78	1,1803	2490,71
1.10.2009	2939,78	1,1926	2465,02
1.11.2009	2939,78	1,2051	2439,45
1.12.2009	2939,78	1,2176	2414,41
Celkem	35277,36	x	30691,66
1.1.2010	2939,78	1,2303	2389,48
1.2.2010	2939,78	1,2431	2364,88
1.3.2010	2939,78	1,2561	2340,40
1.4.2010	2939,78	1,2691	2316,43
1.5.2010	2939,78	1,2824	2292,40
1.6.2010	2939,78	1,2957	2268,87
1.7.2010	2939,78	1,3092	2245,48
1.8.2010	2939,78	1,3229	2222,22
1.9.2010	2939,78	1,3366	2199,45
1.10.2010	2939,78	1,3506	2176,65
1.11.2010	2939,78	1,3646	2154,32
1.12.2010	2939,78	1,3788	2132,13
Celkem	35277,36	x	27102,71
1.1.2011	2939,78	1,3932	2110,09
1.2.2011	2939,78	1,4077	2088,36
1.3.2011	2939,78	1,4224	2066,77
1.4.2011	2939,78	1,4372	2045,49
1.5.2011	2939,78	1,4522	2024,36
1.6.2011	2939,78	1,4673	2003,53

1.7.2011	2939,78	1,4826	1982,90
1.8.2011	2939,78	1,4980	1962,49
1.9.2011	2939,78	1,5136	1942,29
1.10.2011	2939,78	1,5293	1922,30
1.11.2011	2939,78	1,5452	1902,52
1.12.2011	2939,78	1,5613	1882,93
Celkem	35277,36	x	23934,05
1.1.2012	2939,78	1,5775	1863,55
1.2.2012	2939,78	1,5939	1844,37
1.3.2012	2939,78	1,6105	1825,39
1.4.2012	2939,78	1,6272	1806,60
1.5.2012	2939,78	1,6442	1788,00
1.6.2012	2939,78	1,6613	1769,60
1.7.2012	2939,78	1,6785	1751,39
1.8.2012	2939,78	1,6960	1733,36
1.9.2012	2939,78	1,7136	1715,52
1.10.2012	2939,78	1,7315	1697,86
1.11.2012	2939,78	1,7495	1680,38
1.12.2012	2939,78	1,7677	1663,09
Celkem	35277,36	x	21139,10
1.1.2013	2939,78	1,7860	1645,97
1.2.2013	2939,78	1,8046	1629,03
1.3.2013	2939,78	1,8234	1612,26
1.4.2013	2939,78	1,8424	1595,66
1.5.2013	2939,78	1,8615	1579,24
1.6.2013	2939,78	1,8809	1562,99
1.7.2013	2939,78	1,9004	1546,90
1.8.2013	2939,78	1,9202	1530,98
1.9.2013	2939,78	1,9402	1515,22
1.10.2013	2939,78	1,9603	1499,62
1.11.2013	2939,78	1,9807	1484,19
1.12.2013	2939,78	2,0013	1468,91
Celkem	35277,36	x	18670,95
1.1.2014	2939,78	2,0221	1453,79
1.2.2014	2939,78	2,0432	1438,83
1.3.2014	2939,78	2,0644	1424,02
1.4.2014	2939,78	2,0859	1409,36
1.4.2014	100	2,0859	47,94
Celkem	11859,12	x	5773,93
CELKEM	235293,57	x	173528,81

Rok	Platba	Snížení závazku	Úrok	Stav závazku	Odpis	Netto hodnota práva užívání
				173528,81		173528,81
2008	47047,65	46216,40	831,25	127312,41	16870,81	156658,00
2009	35277,36	30691,66	4585,70	96620,75	28921,39	127736,61
2010	35277,36	27102,71	8174,65	69518,04	28921,39	98815,22
2011	35277,36	23934,05	11343,31	45583,99	28921,39	69893,83
2012	35277,36	21139,10	14138,26	24444,88	28921,39	40972,44
2013	35277,36	18670,95	16606,41	5773,93	28921,39	12051,05
2014	11859,12	5773,93	6085,19	0,00	12051,05	0,00

Počet splátek	Splátka	Hodnota jmenovatele	Současná hodnota splátek
1.12.2008	9233	x	9233,00
Celkem	9233	x	9233,00
1.1.2009	9233	1,0075	9164,27
1.2.2009	9233	1,0151	9096,05
1.3.2009	9233	1,0227	9028,34
1.4.2009	9233	1,0303	8961,13
1.5.2009	9233	1,0381	8894,42
1.6.2009	9233	1,0459	8828,21
1.7.2009	9233	1,0537	8762,49
1.8.2009	9233	1,0616	8697,26
1.9.2009	9233	1,0696	8632,52
1.10.2009	9233	1,0776	8568,25
1.11.2009	9233	1,0857	8504,47
1.12.2009	9233	1,0938	8441,16
Celkem	110796	x	105578,55
1.1.2010	9233	1,1020	8378,32
1.2.2010	9233	1,1103	8315,95
1.3.2010	9233	1,1186	8254,05
1.4.2010	9233	1,1270	8192,60
1.5.2010	9233	1,1354	8131,62
1.6.2010	9233	1,1440	8071,08
1.7.2010	9233	1,1525	8011,00
1.8.2010	9233	1,1612	7951,37
1.9.2010	9233	1,1699	7892,17
1.10.2010	9233	1,1787	7833,42
1.11.2010	9233	1,1875	7775,11
1.12.2010	9233	1,1964	7717,23
Celkem	110796	x	96523,94
1.1.2011	9233	1,2054	7659,78
1.2.2011	9233	1,2144	7602,76
1.3.2011	9233	1,2235	7546,17
1.4.2011	9233	1,2327	7489,99
1.5.2011	9233	1,2420	7434,23
1.6.2011	9233	1,2513	7378,89
1.7.2011	9233	1,2607	7323,96
1.8.2011	9233	1,2701	7269,44
1.9.2011	9233	1,2796	7215,33
1.10.2011	9233	1,2892	7161,62
1.11.2011	9233	1,2989	7108,30
1.12.2011	9233	1,3086	7055,39
Celkem	110796	x	88245,87

1.1.2012	9233	1,3185	7002,87
1.2.2012	9233	1,3283	6950,74
1.3.2012	9233	1,3383	6898,99
1.4.2012	9233	1,3483	6847,64
1.5.2012	9233	1,3585	6796,66
1.6.2012	9233	1,3686	6746,07
1.7.2012	9233	1,3789	6695,85
1.8.2012	9233	1,3893	6646,00
1.9.2012	9233	1,3997	6596,53
1.10.2012	9233	1,4102	6547,42
1.11.2012	9233	1,4207	6498,68
1.12.2012	9233	1,4314	6450,30
Celkem	110796	x	80677,74
1.1.2013	9233	1,4421	6402,29
1.2.2013	9233	1,4530	6354,63
1.3.2013	9233	1,4639	6307,32
1.4.2013	9233	1,4748	6260,37
1.5.2013	9233	1,4859	6213,77
1.6.2013	9233	1,4970	6167,51
1.7.2013	9233	1,5083	6121,60
1.8.2013	9233	1,5196	6076,03
1.9.2013	9233	1,5310	6030,80
1.10.2013	9233	1,5425	5985,90
1.11.2013	9233	1,5540	5941,34
1.11.2013	1000	1,5540	643,49
Celkem	101563	x	67861,55
CELKEM	553980	x	448120,64

Rok	Platba	Snížení závazku	Úrok	Stav závazku	Odpis	Netto hodnota práva užívání
				448120,64		448120,64
2008	9233	9233,00	0,00	438887,64	7468,68	440651,96
2009	110796	105578,55	5217,45	333309,09	89624,13	351027,83
2010	110796	96523,94	14272,06	236785,16	89624,13	261403,70
2011	110796	88245,87	22550,13	148539,29	89624,13	171779,57
2012	110796	80677,74	30118,26	67861,55	89624,13	82155,44
2013	101563	67861,55	33701,45	0,00	82155,44	0,00

Počet splátek	Splátka	Hodnota jmenovatele	Současná hodnota splátek
1.1.2009	7950	x	7950,00
1.2.2009	7950	1,0070	7894,74
1.3.2009	7950	1,0140	7839,86
1.4.2009	7950	1,0211	7785,36
1.5.2009	7950	1,0283	7731,24
1.6.2009	7950	1,0355	7677,50
1.7.2009	7950	1,0427	7624,13
1.8.2009	7950	1,0500	7571,13
1.9.2009	7950	1,0574	7518,50
1.10.2009	7950	1,0648	7466,24
1.11.2009	7950	1,0722	7414,34
1.12.2009	7950	1,0798	7362,80
Celkem	95400	x	91835,84
1.1.2010	7950	1,0873	7311,62
1.2.2010	7950	1,0949	7260,79
1.3.2010	7950	1,1026	7210,32
1.4.2010	7950	1,1103	7160,20
1.5.2010	7950	1,1181	7110,43
1.6.2010	7950	1,1259	7061,00
1.7.2010	7950	1,1338	7011,92
1.8.2010	7950	1,1417	6963,17
1.9.2010	7950	1,1497	6914,77
1.10.2010	7950	1,1578	6866,70
1.11.2010	7950	1,1659	6818,97
1.12.2010	7950	1,1740	6771,57
Celkem	95400	x	84461,45
1.1.2011	7950	1,1822	6724,50
1.2.2011	7950	1,1905	6677,75
1.3.2011	7950	1,1989	6631,33
1.4.2011	7950	1,2072	6585,24
1.5.2011	7950	1,2157	6539,46
1.6.2011	7950	1,2242	6494,00
1.7.2011	7950	1,2328	6448,86
1.8.2011	7950	1,2414	6404,03
1.9.2011	7950	1,2501	6359,52
1.10.2011	7950	1,2588	6315,31
1.11.2011	7950	1,2677	6271,41
1.12.2011	7950	1,2765	6227,81
Celkem	95400	x	77679,23
1.1.2012	7950	1,2855	6184,52
1.2.2012	7950	1,2945	6141,53
1.3.2012	7950	1,3035	6098,84
1.4.2012	7950	1,3127	6056,44

1.5.2012	7950	1,3218	6014,34
1.6.2012	7950	1,3311	5972,54
1.7.2012	7950	1,3404	5931,02
1.8.2012	7950	1,3498	5889,79
1.9.2012	7950	1,3592	5848,85
1.10.2012	7950	1,3688	5808,19
1.11.2012	7950	1,3783	5767,82
1.12.2012	7950	1,3880	5727,72
Celkem	95400	x	71441,61
1.1.2013	7950	1,3977	5687,91
1.2.2013	7950	1,4075	5648,37
1.3.2013	7950	1,4173	5609,11
1.4.2013	7950	1,4273	5570,11
1.5.2013	7950	1,4373	5531,39
1.6.2013	7950	1,4473	5492,94
1.7.2013	7950	1,4574	5454,76
1.8.2013	7950	1,4676	5416,84
1.9.2013	7950	1,4779	5379,19
1.10.2013	7950	1,4883	5341,80
1.11.2013	7950	1,4987	5304,66
1.12.2013	7950	1,5092	5267,79
1.12.2013	1000	1,5092	662,61
Celkem	96400	x	66367,49
CELKEM	478000	x	391785,62

Rok	Platba	Snížení závazku	Úrok	Stav závazku	Odpis	Netto hodnota práva užívání
				391785,62		391785,62
2009	95400	91835,84	3564,16	299949,79	78357,12	313428,50
2010	95400	84461,45	10938,55	215488,33	78357,12	235071,38
2011	95400	77679,23	17720,77	137809,11	78357,12	156714,26
2012	95400	71441,61	23958,39	66367,49	78357,12	78357,14
2013	96400	66367,49	30032,51	0,00	78357,14	0,00

Počet splátek	Splátka	Hodnota jmenovatele	Současná hodnota splátek
1.1.2011	480000	x	480000
1.1.2011	368058	x	368058,00
1.2.2011	316736	1,0054	315028,55
1.3.2011	316736	1,0109	313330,30
1.4.2011	316736	1,0163	311641,20
1.5.2011	316736	1,0219	309961,21
1.6.2011	316736	1,0274	308290,28
1.7.2011	316736	1,0330	306628,35
1.8.2011	316736	1,0386	304975,38
1.9.2011	316736	1,0442	303331,33
1.10.2011	316736	1,0499	301696,14
1.11.2011	316736	1,0555	300069,76
1.12.2011	316736	1,0613	298452,15
Celkem	8652154	x	8541462,63
1.1.2012	316736	1,0670	296843,26
1.2.2012	316736	1,0728	295243,04
1.3.2012	316736	1,0786	293651,45
1.4.2012	316736	1,0845	292068,44
1.5.2012	316736	1,0903	290493,96
1.6.2012	316736	1,0962	288927,97
1.7.2012	316736	1,1022	287370,42
1.8.2012	316736	1,1082	285821,27
1.9.2012	316736	1,1142	284280,47
1.10.2012	316736	1,1202	282747,98
1.11.2012	316736	1,1263	281223,74
1.12.2012	316736	1,1324	279707,73
Celkem	3800832	x	3458379,73
1.1.2013	316736	1,1385	278199,89
1.2.2013	316736	1,1447	276700,17
1.3.2013	316736	1,1509	275208,54
1.4.2013	316736	1,1571	273724,95
1.5.2013	316736	1,1634	272249,36
1.6.2013	316736	1,1697	270781,72
1.7.2013	316736	1,1760	269322,00
1.8.2013	316736	1,1824	267870,14
1.9.2013	316736	1,1888	266426,11
1.10.2013	316736	1,1953	264989,87
1.11.2013	316736	1,2018	263561,36
1.12.2013	316736	1,2083	262140,56
Celkem	3800832	x	3241174,67
1.1.2014	316736	1,2148	260727,42

1.2.2014	316736	1,2214	259321,89
1.3.2014	316736	1,2280	257923,95
1.4.2014	316736	1,2347	256533,54
1.5.2014	316736	1,2414	255150,62
1.6.2014	316736	1,2481	253775,16
1.7.2014	316736	1,2549	252407,11
1.8.2014	316736	1,2617	251046,44
1.9.2014	316736	1,2685	249693,10
1.10.2014	316736	1,2754	248347,06
1.11.2014	316736	1,2823	247008,28
1.12.2014	316736	1,2892	245676,71
Celkem	3800832	x	3037611,27
1.1.2015	316736	1,2962	244352,32
1.2.2015	316736	1,3033	243035,07
1.3.2015	316736	1,3103	241724,92
1.4.2015	316736	1,3174	240421,83
1.5.2015	316736	1,3246	239125,77
1.6.2015	316736	1,3317	237836,70
1.7.2015	316736	1,3390	236554,57
1.8.2015	316736	1,3462	235279,36
1.9.2015	316736	1,3535	234011,02
1.10.2015	316736	1,3608	232749,52
1.11.2015	316736	1,3682	231494,81
1.12.2015	316736	1,3756	230246,88
1.12.2015	1000	1,3756	726,94
Celkem	3801832	x	2847559,70
CELKEM	23856482	X	21126188,00

Rok	Platba	Snížení závazku	Úrok	Stav závazku	Odpis	Netto hodnota práva užívání
				21126188,00		21126188,00
2011	8652154	8541462,63	110691,37	12584725,37	4225237,6	16900950,40
2012	3800832	3458379,73	342452,27	9126345,64	4225237,6	12675712,80
2013	3800832	3241174,67	559657,33	5885170,97	4225237,6	8450475,20
2014	3800832	3037611,27	763220,73	2847559,70	4225237,6	4225237,60
2015	3801832	2847559,70	954272,30	0,00	4225237,60	0,00

Počet splátek	Splátka	Hodnota jmenovatele	Současná hodnota splátek
1.1.2009	59297	x	59297,00
1.2.2009	59297	1,0071	58880,42
1.3.2009	59297	1,0142	58466,77
1.4.2009	59297	1,0214	58056,02
1.5.2009	59297	1,0286	57648,16
1.6.2009	59297	1,0359	57243,17
1.7.2009	59297	1,0432	56841,02
1.8.2009	59297	1,0506	56441,69
1.9.2009	59297	1,0580	56045,17
1.10.2009	59297	1,0655	55651,44
1.11.2009	59297	1,0730	55260,47
1.12.2009	59297	1,0806	54872,25
Celkem	711564	x	684703,57
1.1.2010	59297	1,0883	54486,75
1.2.2010	59297	1,0960	54103,97
1.3.2010	59297	1,1037	53723,87
1.4.2010	59297	1,1115	53346,45
1.5.2010	59297	1,1194	52971,67
1.6.2010	59297	1,1273	52599,53
1.7.2010	59297	1,1353	52230,00
1.8.2010	59297	1,1433	51863,07
1.9.2010	59297	1,1514	51498,72
1.10.2010	59297	1,1596	51136,92
1.11.2010	59297	1,1678	50777,67
1.12.2010	59297	1,1760	50420,94
Celkem	711564	x	629159,58
1.1.2011	59297	1,1844	50066,72
1.2.2011	59297	1,1927	49714,99
1.3.2011	59297	1,2012	49365,73
1.4.2011	59297	1,2097	49018,92
1.5.2011	59297	1,2182	48674,55
1.6.2011	59297	1,2269	48332,59
1.7.2011	59297	1,2355	47993,04
1.8.2011	59297	1,2443	47655,88
1.9.2011	59297	1,2531	47321,08
1.10.2011	59297	1,2619	46988,63
1.11.2011	59297	1,2709	46658,53
1.12.2011	59297	1,2799	46330,74
Celkem	711564	x	578121,38
1.1.2012	59297	1,2889	46005,25
1.2.2012	59297	1,2980	45682,05
1.3.2012	59297	1,3072	45361,12
1.4.2012	59297	1,3165	45042,44

1.5.2012	59297	1,3258	44726,01
1.6.2012	59297	1,3352	44411,79
1.7.2012	59297	1,3446	44099,79
1.8.2012	59297	1,3541	43789,97
1.9.2012	59297	1,3637	43482,34
1.10.2012	59297	1,3734	43176,86
1.11.2012	59297	1,3831	42873,53
1.12.2012	59297	1,3929	42572,33
Celkem	711564	x	531223,47
1.1.2013	59297	1,4027	42273,25
1.2.2013	59297	1,4126	41976,26
1.3.2013	59297	1,4226	41681,37
1.4.2013	59297	1,4327	41388,54
1.5.2013	59297	1,4428	41097,78
1.6.2013	59297	1,4530	40809,05
1.7.2013	59297	1,4633	40522,36
1.8.2013	59297	1,4737	40237,68
1.9.2013	59297	1,4841	39955,00
1.10.2013	59297	1,4946	39674,30
1.11.2013	59297	1,5052	39395,58
1.12.2013	59297	1,5158	39118,81
1.12.2013	1000	1,5158	659,71
Celkem	712564	x	488789,68
CELKEM	3558820	x	2911997,69

Rok	Platba	Snížení závazku	Úrok	Stav závazku	Odpis	Netto hodnota práva užívání
				2911997,69		2911997,69
2009	711564	684703,57	26860,43	2227294,12	582399,4	2329598,29
2010	711564	629159,58	82404,42	1598134,53	582399,4	1747198,89
2011	711564	578121,38	133442,62	1020013,15	582399,4	1164799,49
2012	711564	531223,47	180340,53	488789,68	582399,4	582400,09
2013	712564	488789,68	223774,32	0,00	582400,09	0,00

Počet splátek	Splátka	Hodnota jmenovatele	Současná hodnota splátek
1.11.2011	92292	x	92292,00
1.12.2011	46146	1,0070	45824,31
Celkem	138438	x	138116,31
1.1.2012	46146	1,0141	45504,87
1.2.2012	46146	1,0212	45187,65
1.3.2012	46146	1,0284	44872,65
1.4.2012	46146	1,0356	44559,84
1.5.2012	46146	1,0429	44249,21
1.6.2012	46146	1,0502	43940,74
1.7.2012	46146	1,0576	43634,43
1.8.2012	46146	1,0650	43330,25
1.9.2012	46146	1,0725	43028,19
1.10.2012	46146	1,0800	42728,24
1.11.2012	46146	1,0876	42430,38
1.12.2012	46146	1,0952	42134,59
Celkem	553752	x	525601,04
1.1.2013	46146	1,1029	41840,87
1.2.2013	46146	1,1106	41549,20
1.3.2013	46146	1,1184	41259,55
1.4.2013	46146	1,1263	40971,93
1.5.2013	46146	1,1342	40686,31
1.6.2013	46146	1,1422	40402,69
1.7.2013	46146	1,1502	40121,04
1.8.2013	46146	1,1582	39841,35
1.9.2013	46146	1,1664	39563,61
1.10.2013	46146	1,1746	39287,81
1.11.2013	46146	1,1828	39013,94
1.12.2013	46146	1,1911	38741,97
Celkem	553752	x	483280,26
1.1.2014	46146	1,1995	38471,89
1.2.2014	46146	1,2079	38203,70
1.3.2014	46146	1,2164	37937,38
1.4.2014	46146	1,2249	37672,92
1.5.2014	46146	1,2335	37410,30
1.6.2014	46146	1,2422	37149,51
1.7.2014	46146	1,2509	36890,54
1.8.2014	46146	1,2597	36633,37
1.9.2014	46146	1,2685	36378,00
1.10.2014	46146	1,2774	36124,40
1.11.2014	46146	1,2864	35872,58
1.12.2014	46146	1,2954	35622,51

Celkem	553752	x	444367,11
1.1.2015	46146	1,3045	35374,18
1.2.2015	46146	1,3137	35127,59
1.3.2015	46146	1,3229	34882,71
1.4.2015	46146	1,3322	34639,54
1.5.2015	46146	1,3415	34398,07
1.6.2015	46146	1,3509	34158,28
1.7.2015	46146	1,3604	33920,16
1.8.2015	46146	1,3700	33683,70
1.9.2015	46146	1,3796	33448,89
1.10.2015	46146	1,3893	33215,71
1.11.2015	46146	1,3990	32984,16
1.12.2015	46146	1,4089	32754,23
Celkem	553752	x	408587,20
1.1.2016	46146	1,4187	32525,90
1.2.2016	46146	1,4287	32299,16
1.3.2016	46146	1,4387	32074,00
1.4.2016	46146	1,4488	31850,41
1.5.2016	46146	1,4590	31628,37
1.6.2016	46146	1,4692	31407,89
1.7.2016	46146	1,4796	31188,95
1.8.2016	46146	1,4899	30971,53
1.9.2016	46146	1,5004	30755,62
1.10.2016	46146	1,5109	30541,22
1.10.2016	5000	1,5109	3309,19
Celkem	466460	x	318552,23
CELKEM	2819906	X	2318504,15

Rok	Platba	Snížení závazku	Úrok	Stav závazku	Odpis	Netto hodnota práva užívání
				2318504,15		2318504,15
2011	138438	138116,31	321,69	2180387,84	38641,74	2279862,41
2012	553752	525601,04	28150,96	1654786,80	38641,74	2241220,67
2013	553752	483280,26	70471,74	1171506,54	38641,74	2202578,93
2014	553752	444367,11	109384,89	727139,43	38641,74	2163937,19
2015	553752	408587,20	145164,80	318552,23	38641,74	2125295,45
2016	466460	318552,23	147907,77	0,00	2125295,45	0,00

Počet splátek	Splátka	Hodnota jmenovatele	Současná hodnota splátek
5.5.2007	1861	x	1861
5.5.2007	92499,9	x	92499,90
5.6.2007	92499,9	1,0045	92084,60
5.7.2007	92499,9	1,0090	91671,16
5.8.2007	92499,9	1,0136	91259,58
5.9.2007	92499,9	1,0182	90849,85
5.10.2007	92499,9	1,0228	90441,95
5.11.2007	92499,9	1,0274	90035,89
5.12.2007	92499,9	1,0320	89631,65
Celkem	741860,2	x	730335,59
5.1.2008	92499,9	1,0367	89229,23
5.2.2008	92499,9	1,0413	88828,61
5.3.2008	92499,9	1,0460	88429,79
5.4.2008	92499,9	1,0507	88032,77
5.5.2008	92499,9	1,0555	87637,52
5.6.2008	92499,9	1,0602	87244,05
5.7.2008	92499,9	1,0650	86852,35
5.8.2008	92499,9	1,0698	86462,40
5.9.2008	92499,9	1,0747	86074,21
5.10.2008	92499,9	1,0795	85687,76
5.11.2008	92499,9	1,0844	85303,04
5.12.2008	92499,9	1,0893	84920,05
Celkem	1109998,8	x	1044701,78
5.1.2009	92499,9	1,0942	84538,78
5.2.2009	92499,9	1,0991	84159,22
5.3.2009	92499,9	1,1041	83781,37
5.4.2009	92499,9	1,1090	83405,21
5.5.2009	92499,9	1,1140	83030,74
5.6.2009	92499,9	1,1191	82657,95
5.7.2009	92499,9	1,1241	82286,84
5.8.2009	92499,9	1,1292	81917,39
5.9.2009	92499,9	1,1343	81549,60
5.10.2009	92499,9	1,1394	81183,47
5.11.2009	92499,9	1,1445	80818,97
5.12.2009	92499,9	1,1497	80456,12
Celkem	1109998,8	x	989785,66
5.1.2010	92499,9	1,1549	80094,89
5.2.2010	92499,9	1,1601	79735,28
5.3.2010	92499,9	1,1653	79377,29
5.4.2010	92499,9	1,1706	79020,91
5.5.2010	92499,9	1,1759	78666,12
5.6.2010	92499,9	1,1812	78312,93
5.7.2010	92499,9	1,1865	77961,32

5.8.2010	92499,9	1,1918	77611,30
5.9.2010	92499,9	1,1972	77262,84
5.10.2010	92499,9	1,2026	76915,95
5.11.2010	92499,9	1,2080	76570,62
5.12.2010	92499,9	1,2135	76226,83
Celkem	1109998,8	x	937756,29
5.1.2011	92499,9	1,2190	75884,60
5.2.2011	92499,9	1,2245	75543,89
5.3.2011	92499,9	1,2300	75204,72
5.4.2011	92499,9	1,2355	74867,07
5.5.2011	92499,9	1,2411	74530,93
5.6.2011	92499,9	1,2467	74196,31
5.7.2011	92499,9	1,2523	73863,19
5.8.2011	92499,9	1,2580	73531,56
5.9.2011	92499,9	1,2636	73201,42
5.10.2011	92499,9	1,2693	72872,76
5.11.2011	92499,9	1,2751	72545,58
5.12.2011	92499,9	1,2808	72219,87
Celkem	1109998,8	x	888461,90
5.1.2012	92499,9	1,28659	71895,62
5.2.2012	92499,9	1,29239	71572,83
5.3.2012	92499,9	1,29822	71251,48
5.4.2012	92499,9	1,30407	70931,58
5.4.2012	1000	1,30407	766,83
Celkem	370999,6	x	286418,35
CELKEM	5552855	X	4877459,57

Rok	Platba	Snížení závazku	Úrok	Stav závazku	Odpis	Netto hodnota práva užívání
				4877459,57		4877459,57
2007	741860,2	730335,59	11524,61	4147123,98	569037	4308422,57
2008	1109998,8	1044701,78	65297,02	3102422,20	975492	3332930,57
2009	1109998,8	989785,66	120213,14	2112636,54	975492	2357438,57
2010	1109998,8	937756,29	172242,51	1174880,25	975492	1381946,57
2011	1109998,8	888461,90	221536,90	286418,35	975492	406454,57
2012	370999,6	286418,35	84581,25	0,00	406454,57	0,00