



KOMPARACE VYBRANÝCH OBLASTÍ FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ DLE IFRS A ČESKÉ LEGISLATIVY V KONKRÉTNÍM PODNIKU

Diplomová práce

Studijní program: N6208 – Ekonomika a management

Studijní obor: 6208T085 – Podniková ekonomika

Autor práce: **Bc. Klára Nikodymová**

Vedoucí práce: Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.





THE COMPARISON OF SELECTED PROBLEMS OF FINANCIAL ACCOUNTING ACCORDING TO IAS/IFRS AND CZECH LEGISLATION IN A SPECIFIC COMPANY

Diploma thesis

Study programme: N6208 – Economics and Management

Study branch: 6208T085 – Business Administration

Author: **Bc. Klára Nikodymová**

Supervisor: Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.



TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI
Ekonomická fakulta
Akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Klára Nikodymová**
Osobní číslo: **E13000085**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Název tématu: **Komparace vybraných oblastí finančního účetnictví dle IFRS a české legislativy v konkrétním podniku**
Zadávající katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Charakteristika české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)
2. Provedení komparativní analýzy účetních výkazů sestavených dle české účetní legislativy a IFRS
3. Provedení komparace metod oceňování vyžadovaných českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS)
4. Provedení komparativní analýzy účetních výkazů vybrané společnosti sestavených dle české účetní legislativy a IFRS s ohledem na rozdílnosti v oceňování
5. Analýza vlivu rozdílů mezi českou účetní legislativou a dle IFRS na vybrané ukazatele finanční analýzy

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **65 normostran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.
NOBES, C. and R. B. PARKER. Comparative international accounting. 11th ed. Harlow: Prentice Hall, 2010. ISBN 978-0-273-72572-6.
KOVANICOVÁ, D. Abeceda účetních znalostí pro každého. 20. vyd. Praha: Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.
KRUPOVÁ, L. IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. ISBN 978-80-86324-76-0.
PASEKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS. 1. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2006. ISBN 80-7318-413-3.
WEYGANDT, J. J., P. D. KIMMEL and D. E. KIESO. Financial accounting. 2nd ed. Hoboken, NJ: Wiley, 2013. ISBN 978-1-118-28590-9.
Elektronická databáze článků ProQuest (knihovna.tul.cz).

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant diplomové práce:

Ing. Anna Bártlová

Damu s. r. o., účetní

Datum zadání diplomové práce:

31. října 2014

Termín odevzdání diplomové práce:

7. května 2015



doc. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 31. října 2014

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé diplomové práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elektronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum: 28.4.2015

Podpis:



Poděkování

Velice děkuji vedoucímu mé diplomové práce Ing. Zdeňku Brabcovi, Ph.D. za odborné vedení, za vstřícný přístup, za všechny cenné rady, připomínky a postřehy, které mi pomohly při zpracování práce.

Děkuji své rodině za podporu v průběhu celého studia, za toleranci a pochopení.

V Liberci 28. 4. 2015

Anotace

Diplomová práce analyzuje rozdílnosti dvou účetních systémů. Těmito systémy jsou česká účetní legislativa a mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Teoretická část práce je zaměřena na zachycení rozdílností obou systémů jak v historickém vývoji, tak v definici jednotlivých pojmů, způsobech oceňování, problémech při zavádění IFRS a samotnou transformací v rámci teorie. V praktické části je analyzován konkrétní podnikatelský subjekt. Konkrétně jsou zde řešeny potřebné úpravy, které předcházejí transformaci účetních výkazů. Výkazy sestavené dle české legislativy se upraví na výkazy sestavované dle pravidel IFRS. Účetní výkazy obou systémů se porovnávají pomocí finanční analýzy. Vybrány jsou poměrové ukazatele rentability a likvidity. Na závěr se hodnotí dopad získaných výsledků na konkrétní společnost.

Klíčová slova

Česká legislativa, IFRS, oceňování, účetní výkazy.

Annotation

This diploma thesis analysis the differences between two accounting systems. These systems are Czech Accounting Legislation and International Financial Reporting Standards. The theoretical part of this thesis is focused on analysing differences between the two systems in both the historical development and the definitions of various terms, valuation methods, problems in the implementation of IFRS and the transition itself within the theory. In the practical part of this thesis a concrete business entity is analysed The necessary adjustments that preceed the transformation of financial statements are analysed. Financial Statements prepared in accordance with the Czech legislation are transformed into financial statements that corresponds to IFRS. The financial statements of the two systems are compared using financial analysis. Ratios of profitability and liquidity are selected. In conclusion, the impact of the results to a particular company are analysed.

Key Words

Czech legislation, IFRS, valuation, accounting reports.

Obsah

Seznam tabulek.....	11
Seznam obrázků.....	12
Seznam zkratk.....	13
Úvod.....	15
1 Komparace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české účetní legislativy.....	16
1.1 Účetní směrnice EU.....	16
1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	18
1.3 US GAAP.....	21
1.4 Česká legislativa.....	23
2 Účetní závěrka.....	26
2.1 Základní prvky účetní závěrky.....	26
2.1.1 Aktiva.....	27
2.1.2 Závazky.....	28
2.1.3 Vlastní kapitál.....	28
2.1.4 Náklady.....	29
2.1.5 Výnosy.....	29
2.2 Oceňování v obecné rovině.....	30
2.3 Způsoby transformace výkazů dle české legislativy na výkazy dle IFRS.....	33
2.3.1 Účetní perspektivy zavedení IFRS v České republice.....	35
2.3.2 Problémy spojené s konverzí na IFRS.....	35
2.4 Analýza účetních výkazů.....	36
3 Charakteristika a oceňování vybraných aktiv a pasiv.....	39
3.1 Dlohodobá nehmotná aktiva.....	39
3.2 Dlouhodobá hmotná aktiva.....	42
3.3 Dlouhodobé investice nefinanční.....	45
3.4 Zásoby.....	46
3.5 Finanční nástroje.....	48
3.6 Odložená daň.....	51

3.7	Rezervy a dohadné položky	53
4	Analýza účetních výkazů sestavovaných dle české legislativy.....	55
4.1	Charakteristika společnosti ABCDE a. s.	55
4.2	Analýza rozvahy za rok 2012 a 2013.....	57
4.2.1	Dlohodobý hmotný a nehmotný majetek	57
4.2.2	Dlouhodobý finanční majetek	58
4.2.3	Zásoby.....	59
4.2.4	Opravné položky a rezervy	59
4.2.5	Odložený daňový závazek.....	60
4.2.6	Hospodářský výsledek a dividendy	61
4.3	Analýza výkazů zisků a ztrát za rok 2012 a 2013.....	61
5	Účetní závěrka podniku dle standardů IFRS	63
5.1	Úprava č. 1 – Drobný hmotný majetek.....	63
5.2	Úprava č. 2 – Investice do nemovitostí.....	65
5.3	Úprava č. 3 – Zásoby	66
5.4	Úprava č. 4 – Dohadné položky.....	69
5.5	Úprava č. 5 – Odložené daně ze zisku	70
5.6	Transformace účetních výkazů	72
6	Zhodnocení společnosti pomocí vybraných ukazatelů	81
6.1	Ukazatelé rentability a likvidity vztahující se k roku 2012	81
6.2	Ukazatelé rentability a likvidity vztahující se k roku 2013	83
	Závěr	86
	Seznam citovaných odkazů	88
	Seznam bibliografických odkazů	92
	Seznam příloh	93

Seznam tabulek

Tabulka 1: Vzor zahajovací rozvahy	34
Tabulka 2: Podmínky převodu a vypořádání výsledků z přecenění na fair value	46
Tabulka 3: Doba odepisování majetku	58
Tabulka 4: Majetkové účasti v roce 2012.....	58
Tabulka 5: Majetkové účasti v roce 2013.....	59
Tabulka 6: Odložené daňové závazky a pohledávky.....	61
Tabulka 7: Tržby za rok 2013, 2012 a 2011	62
Tabulka 8: Tržby a nákupy mezi spřízněnými osobami v roce 2012 a v roce 2013	62
Tabulka 9: Odečet nákladů spojených s drobným dlouhodobým majetkem.....	63
Tabulka 10: Drobný dlouhodobý majetek vykazovaný dle IFRS	64
Tabulka 11: Vliv úpravy v rámci dl. drob. majetku na nerozdělený zisk.....	65
Tabulka 12: Vliv přeražení pronajímané kanceláře na položky rozvahy	66
Tabulka 13: Náhradní díly na stroje a přístroje výrobní vykazované dle IFRS	67
Tabulka 14: Náhradní díly na dopravní prostředky výrobní vykazované dle IFRS	68
Tabulka 15: Náhradní díly na dopravní prostředky nevýrobní vykazované dle IFRS	68
Tabulka 16: Vliv přeražení náhradních dílů na položky rozvahy	69
Tabulka 17: Vliv přeražení časového rozlišení na položky rozvahy.....	70
Tabulka 18: Výpočet odložené daně 2012 v tis. Kč	71
Tabulka 19: Výpočet odložené daně 2013 v tis. Kč	71
Tabulka 20: Přehled změn v rozvaze v roce 2012.....	72
Tabulka 21: Přehled změn provedených ve výkazu zisků a ztrát v roce 2012.....	74
Tabulka 22: Přehled změn v rozvaze v roce 2013	76
Tabulka 23: Přehled změn provedených ve výkazu zisků a ztrát v roce 2013	78
Tabulka 24: IFRS - Mezinárodní účetní standardy IFRS	94
Tabulka 25: IAS - Mezinárodní účetní standardy IAS	95
Tabulka 26: ČSÚ - České účetní standardy.....	96

Seznam obrázků

Obrázek 1: Organizační struktura Rady IASB	19
Obrázek 2: Organizační struktura Nadace finančního účetnictví	22
Obrázek 3: Diagram sloužící pro zařazení finančního aktiva definovaného IAS 32 A IAS 39	50
Obrázek 4: Organizační schéma podniku ABCDE s.r.o.	97

Seznam zkratk

AFS Realizovaná finanční aktiva
(Available-for-sale financial assets)

ES Evropská společenství

FAF Nadace finančního účetnictví
(Financial Accounting Foundation)

FASAC Poradní výbor pro standardy finančního účetnictví
(Financial Accounting Standards Advisory Council)

FASB Výbor pro standardy finančního účetnictví
(Financial Accounting Standards Board)

FVPL Finanční aktiva a závazky přeceněné na fair value s dopadem do výsledku hospodaření
(Financial asset at fair value through profit or loss)

FIFO první ze skladu, první do skladu
(first in, first out)

GASAC Poradní výbor pro standardy vládního účetnictví
(Governmental Accounting Standards Advisory Council)

GASB Výbor pro standardy vládního účetnictví
(Governmental Accounting Standards Board)

HTM Investice držené do splatnosti
(Held-to-maturity investments)

IAS Mezinárodní účetní standardy
(International Accounting Standards Advisory Council)

IASB Rada pro mezinárodní účetní standardy
(International Accounting Standards Committee)

IASC Výbor pro mezinárodní standardy
(International Accounting Standards Board.)

IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
(International Financial Reporting Standards)

L & R Poskytnuté úvěry a pohledávky
(Loans and receivables)

ROA Rentabilita aktiv
(Return on Assets)

ROE Rentabilita vlastního kapitálu
(Return on Equity)

ROS Rentabilita tržeb
(Return on Sales)

SFAS Standardy finančního účetnictví
(Statements of Financial Accounting Standards)

US GAAP Národní účetní standardy US
(Generally Accepted Accounting Principles)

Úvod

Česká republika se nachází ve středu Evropy, a proto by měla čerpat z výhod, které z této geografické polohy plynou. Tuto skutečnost si vlády České republiky uvědomily a požádaly o vstup do Evropské unie. Česká republika do Evropské unie vstoupila v roce 2004. Jelikož jedním z cílů EU je evropská harmonizace, je tudíž i cílem České republiky co největší přiblížení se ostatním členským zemím.

EU se snaží již delší dobu o harmonizaci účetního výkaznictví tak, aby mělo jednotná pravidla a výstupy z účetnictví měly vysokou vypovídací schopnost, která by umožnila podnikatelským subjektům lepší orientaci v účetních systémech jednotlivých členských zemí.

Diplomová práce se zaměří na komparaci v oblasti účetnictví. Konkrétně se zaměří na charakteristiku Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards - IFRS) a českých účetních předpisů, na vysvětlení jednotlivých pojmů a oceňování jednotlivých složek podnikového účetnictví jak z pohledu standardů IFRS tak i z pohledu české legislativy. Práce se snaží provést deskripci rozdílů obou systémů a nejčastějších překážek, které brání úplnému vykazování účetnictví dle standardů IFRS v České republice.

Druhá část diplomové práce se zaměří na transformaci účetních výkazů společnosti ABCDE a. s., které jsou sestaveny dle české legislativy, na účetní výkazy sestavované dle standardů IFRS. Transformace se bude týkat účetních období 2012 a 2013. K transformaci účetnictví ji vedl tlak od mateřské společnosti, která chtěla sjednotit účetní výkaznictví. Dále bude provedena komparace výsledků finančních ukazatelů získaných z údajů dle IFRS a z údajů získaných z účetních výkazů sestavených dle české legislativy.

Cílem diplomové práce je poukázat na rozdílnosti obou systémů a porovnat jejich dopad na vybraný podnikatelský subjekt. Jak dalece ovlivní transformace účetnictví na IFRS finanční analýzu, finanční výkaznictví nebo hospodářský výsledek? Která metoda je pro podnik prospěšnější? Vykazování dle české legislativy nebo dle IFRS? Na tyto otázky a na další se bude snažit odpovědět následující diplomová práce.

1 Komparace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české účetní legislativy

Již několik desítek let směřuje vývoj v oblasti účetnictví k celosvětové harmonizaci. České republiky se nejvíce dotýká sjednocení Evropy. I přes znatelné kulturní, etické i historické překážky mezi jednotlivými zeměmi, které zatím brání úplnému sjednocení, tlaky na jednotné informační systémy, všeobecnou srozumitelnost, srovnatelnost a spolehlivost ekonomických informací stále sílí (Dvořáková, 2014).

Harmonizace účetnictví je z tohoto důvodu nezbytná. Není důležité, zda se jedná o harmonizaci účetnictví v rámci určitého uskupení států či se jedná o celosvětovou harmonizaci, vždy je přínosem sblížení účetních pravidel v jednotlivých státech. Největší přínos má harmonizace pro uživatele účetních výkazů (Dvořáková, 2014). Zavedení IFRS by mělo zlepšit transparentnost zveřejňovaných informací a snížit rizika spojená s investicemi. Jednotlivé země se odlišují v rovině závislosti na externím financování a nákladech s tím spojených, což v koncepci IFRS zvýhodňuje země, kde dominuje financování vlastním kapitálem (Lee, 2008).

V současné době má harmonizace účetnictví tři linie (účetní směrnice Evropské unie, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a národní účetní standardy USA – US GAAP); (Dvořáková, 2014).

1.1 Účetní směrnice EU

První úsilí o harmonizaci účetnictví se datuje od Římské smlouvy (1957). Evropská unie usiluje o harmonizaci účetnictví prostřednictvím dvou hlavních nástrojů – směrnic a nařízení EU. Nejprve jsou k regulaci účetnictví v EU použity směrnice a následně nařízení. Toto uspořádání se řídí zvyklostmi z minulosti. Směrnice jsou předpisy, které nemají přímou mezinárodně-právní závaznost. Z tohoto důvodu je vyžadována implementace pravidel, které směrnice obsahují, do právních norem jednotlivých členských států do časově vymezeného termínu. Nařízení EU se oproti směrnicím stávají zákonem platícím v celé

Evropské unii (Nobes et al., 2008). Mezi základní předpisy upravující účetnictví v rámci EU patří čtvrtá a sedmá směrnice, které byly přijaty už členskými státy tehdejšího ES (Evropská společenství); (Kovanicová, 2005).

Čtvrtá směrnice č. 78/660/EHS obsahuje harmonizaci ročních individuálních účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností. Důvodem této úpravy je předpoklad, že činnost těchto společností překračuje hranice jednotlivých států, a proto je potřeba upravit směrnici minimální požadavky na strukturu účetních informací obsažených a zveřejňovaných v účetních výkazech. Mezi hlavní požadavky, které směrnice obsahuje, patří pravdivý a věrný obraz o stavu aktiv a pasiv uvedený v roční účetní závěrce. Stejný požadavek je kladen i na pravdivé a věrné zobrazení finanční pozice a vykazovaného zisku či ztráty. Na základě této směrnice lze odvodit obecný základ harmonizace účetnictví v rámci EU, tj. obecné principy. Principy ve směrnici netvoří ucelený a uspořádaný přehled pravidel pro sestavování účetních výkazů, ale i přesto mají nezastupitelnou roli ve zveřejňování a přípravě účetních výkazů kapitálových společností v rámci EU. Mezi obecné principy patří například zásada konzistence používaných metod účtování či způsobu vykazování jednotlivých položek v účetních výkazech, zákaz kompenzace mezi položkami aktiv a pasiv, nákladů či výnosů, aktuální princip a předpoklad přetváření společnosti i v dohledné budoucnosti (Kovanicová, 2005).

Směrnice sestavují členské státy EU v rámci vzájemné dohody, což vede k tomu, že směrnice obsahují kompromisní řešení dané problematiky, tak jak jednotlivé členské státy požadují. Kompromisy v rámci čtvrté směrnice sebou přinášejí právo volby, které umožňuje členským státům použít při implementaci této směrnice do národní legislativy specifika dané země. Což s sebou přináší určité problémy (Kovanicová, 2005). Více v podkapitole 2.3.2.

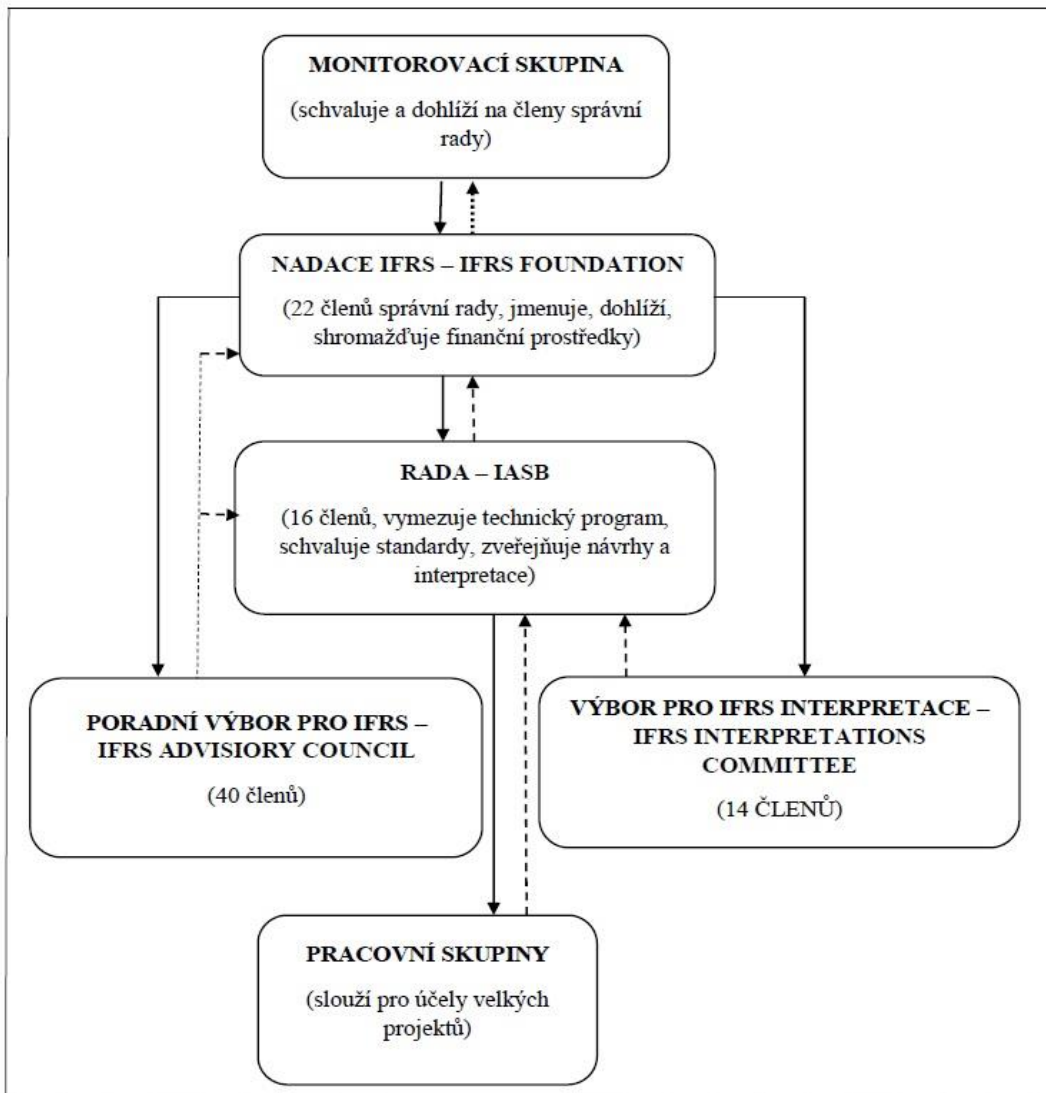
Dalším základním předpisem je směrnice sedmá č. 83/349/EHS, která upravuje sestavování účetních výkazů společností majících charakter koncernu, holdingu apod. Tyto společnosti sestavují jak individuální účetní výkazy, tak i výkazy za celek (tj. konsolidované účetní výkazy). Konsolidované účetní výkazy se týkají nadnárodních společností či společností s pobočkami v různých státech, proto v této směrnici není už tak velký prostor na právo volby jako ve čtvrté směrnici. Cílem sedmé směrnice je ochrana zájmů akcionářů, proto je zde jen malý prostor pro odlišné národní úpravy (Žárová, 2004).

Směrnice byly také v průběhu následujících let doplňovány a rozšiřovány dalšími směrnici, například Směrnici č. 86/635/EHS, která upravuje roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky bank a ostatních finančních institucí či Směrnici č. 91/674/EHS upravující roční a konsolidované účetní závěrky pojišťoven. I přes přijetí výše uvedených směrnic stále přetrvávaly rozdíly ve srovnatelnosti účetních výkazů, které způsoboval rozdílný stupeň začlenění požadavků směrnic do jednotlivých národních účetních legislativ, neexistence koncepčního rámce, který by řešil nejasnosti či nedostatečná úprava problémů, které harmonizace vůbec neřešila či umožnila variantnost řešení (Žárová, 2004). K přelomu došlo v roce 2000, kdy byly zavedeny opatření, která měla odstranit řadu konfliktů mezi směrnici EU a IAS a zároveň modernizovat zejména čtvrtou a sedmou směrnici (Kovanicová, 2005).

1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

V roce 2000 zvolila Evropská unie IFRS za nástroj regulace evropského účetnictví. Schvalovací mechanismus IFRS byl vytvořen k zabezpečení implementace IFRS do národních účetních standardů. Jeho základním záměrem je zajištění právního uznání IFRS v prostředí Evropské unie (Dvořáková, 2014).

V sedmdesátých letech minulého století začaly vznikat mezinárodní účetní standardy. V roce 1973 založily profesní účetní instituce z 10 států (USA, Irsko, Velká Británie, Mexiko, Nizozemí, Japonsko, Německo, Francie, Kanada a Austrálie) nezávislou soukromou profesní organizaci, která dostala název Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards Committee - IASC). O deset let později byly členy už všechny profesní organizace, které se sdružovaly v Mezinárodní federaci účetních. V roce 2000 IASC čítal celkem 143 členů a sdružoval 104 zemí světa (Dvořáková, 2014). Jeho fungování skončilo v roce 2001. Nahradila ho Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB), která vznikla v roce 2001 (Deloitte, 2003). Sídlem IASB je Londýn (Deloitte, 2014). IASB je odpovědná za tvorbu celosvětově platných standardů účetního výkaznictví. Standardy, které vydává, jsou označovány jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards - IFRS); (Dvořáková, 2014).



Obrázek 1: Organizační struktura Rady IASB
Zdroj: vlastní dle DELOITTE, IFRS do kapsy 2010.

Legenda:

—→ jmenuje

- - - -> radí

.....> podléhá

Úkolem monitorovací skupiny je především usnadňovat spolupráci mezi Nadací IFRS a veřejnými orgány, které se zabývají regulací kapitálových trhů světa. Členy jsou zástupci Evropské komise, předsedové Japonské agentury pro finanční služby, zástupci Komise pro

cenné papíry, zástupci výboru Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry pro rozvíjející se trhy a zástupci Technického výboru Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry. Monitorovací skupinu kontroluje Nadace IFRS. Oproti tomu Monitorovací skupina schvaluje jmenování členů správní rady Nadace IFRS (Deloitte, 2010).

Nadace IFRS se skládá z 22 členů správní rady, z nichž jeden je předseda a jeden až dva místopředsedové. Členové jsou jmenováni na tři roky. Členské složení nadace vychází ze zásady zachování zeměpisné vyváženosti, přičemž šest členů správní rady pochází ze Severní Ameriky, šest z Evropy, šest z Asie a Oceánie, jeden z Afriky, jeden z Jižní Ameriky a poslední dva členové z jakékoliv oblasti světa tak, aby byla zachována již zmiňovaná zeměpisná vyváženost (Deloitte, 2010).

Rada IASB se skládá z 16 odborníků, z nichž jeden je předseda a jeden až dva místopředsedové. Maximálně tři členové mohou pracovat v Radě IASB na částečný úvazek. I zde platí zásada územní vyváženosti, přičemž čtyři členové jsou ze Severní Ameriky, čtyři z Evropy, čtyři z Asie a Tichomoří, jeden z Afriky, jeden z Jižní Ameriky a poslední dva jsou přiděleni z jakékoliv oblasti při zachování zeměpisné vyváženosti. Rada je nezávislým orgánem, který zajišťuje tvorbu nových standardů, změny stávajících standardů a schvaluje implementaci vydaných standardů. Standardy vydává Výbor pro implementaci IFRS. Veškerá jednání IASB jsou veřejně dostupná pomocí webových konferencí. Standardy jsou schvalovány prostřednictvím otevřeného a transparentního procesu. V průběhu celého procesu IASB spolupracuje s řadou zástupců z řad investorů, analytiků, regulátorů, podniků, účetních profesí a s tvůrci standardů. Důvodem je zajištění dostatečné kvality a nadnárodního charakteru IFRS (Deloitte, 2010).

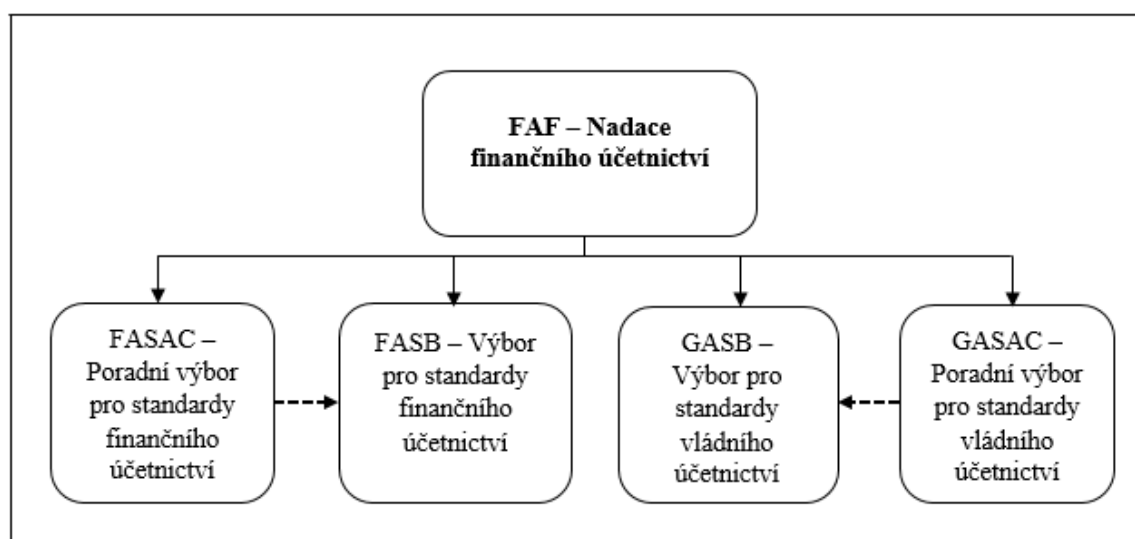
Výbor pro interpretace IFRS se skládá ze 14 členů a zabývá se vydáváním interpretací standardů IFRS. Cílem je stanovit pravidla, která budou reagovat na nově vzniklé účetní problémy, které zatím nejsou upravovány IFRS a na otázky, které vznikají v důsledku nedostatečné či sporné interpretace či je pravděpodobné, že k těmto problémům dojde. Interpretace vydávané výborem mají stejnou váhu jako standardy IFRS. Proces schvalování interpretací probíhá podobně jako schvalování IFRS, jen je zjednodušený (Deloitte, 2010).

Poradní výbor pro IFRS tvoří zástupci uživatelů účetních informací, podniků, auditorů, akademiků, profesních organizací, finančních analytiků a ostatních skupin odborné veřejnosti. Poradní výbor podává Nadaci IFRS a IASB návrhy a doporučení vztahující se k jednotlivým projektům IASB (Deloitte, 2010).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou prvotně určeny pro kapitálové společnosti. Systém IFRS se skládá z předmluvy, Koncepčního rámce, standardů IFRS a IAS, interpretací, slovníku a rejstříku. Předmluva zachycuje základní cíle a náplň činnosti nadace IFRS (IFRS Foundation) a jejich orgánů. Koncepční rámec formuluje základní předpoklady a účetní zásady, charakterizuje účetní výkaznictví, definuje účetní kategorie, oceňovací základny a koncepci uchování podnikové podstaty. Cílem účetní závěrky je zachycení kvalitních, transparentních a srovnatelných informací. Tyto zásady zachycuje v roce 2014 13 norem IFRS a 41 norem IAS (International Accounting Standards - Mezinárodní účetní standardy); (Dvořáková, 2014). Seznam norem IFRS je uveden v příloze A a IAS je uveden v příloze B.

1.3 US GAAP

Mezi nejpracovanější soubor požadavků upravujících sestavování a zveřejňování účetních výkazů společností patří Národní účetní standardy US (Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP). US GAAP se řídí společností, které jsou kótované na burze cenných papírů v USA. US GAAP jsou nejstarší a neustále se vyvíjející systém regulace účetnictví. Počátek US GAAP se datuje do 30. let 20. století, přičemž impulsem byl krach na newyorské burze. V roce 1973 vznikl Výbor pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board - FASB), který v současné době vydává Standardy finančního účetnictví (Statements of Financial Accounting Standards - SFAS) a Interpretace. Na jeho činnost dohlíží Nadace finančního účetnictví (Financial Accounting Foundation - FAF); (Zeff, 2004). Další pravomoce FAF jsou zachyceny v níže uvedeném obrázku.



Obrázek 2: Organizační struktura Nadace finančního účetnictví
Zdroj: vlastní dle FINANCIAL ACCOUNTING FOUNDATION. Overview.

Legenda:

————> jmenuje

- - - -> radí

FASB vydává standardy finančního účetnictví v důsledku nezávislého a komplexního procesu, který umožňuje zainteresovaným do procesu širokou veřejnost. Proces vydávání standardů se skládá ze sedmi na sebe navazujících etap, jejichž charakter a rozsah závisí na problematice zpracovávané v rámci daného projektu. FASB se skládá ze sedmi členů, kteří jsou voleni maximálně na dvě pětiletá funkční období. Většinou jsou to tři členové z auditorských společností, dva členové z podnikové sféry, jeden vládní odborník a jeden akademik. S členy FASB spolupracují další odborníci z oblastí investování, účetnictví, financí, průmyslu, obchodu či vědy a výzkumu (Jílek, 2013).

FASAC je poradním orgánem FASB. Skládá se z více než dvaceti odborníků z odborné veřejnosti. Činnost FASAC je zaměřena na výběr projektů, stanovení priorit projektů či dopad opatření na jednotlivé uživatele US GAAP (Jílek, 2013).

Pro účely vládního sektoru byly vytvořeny dvě organizace GASB a GASAC, které se zabývají podobnými úkoly jako FASB a FASAC. GASB je rada složená ze sedmi členů,

kteří se zabývají vydáváním a zlepšováním standardů státních a místních vládních účetních a finančních výkazů. GASAC je poradní výbor složený z více než dvaceti pěti členů pocházejících z různých amerických účetních institucí. GASAC poskytuje konzultace k řešeným projektům GASB a pomáhá sestavovat roční rozpočet GASB s přihlédnutím ke zdrojům z FAF (Jílek, 2013).

US GAAP je soubor konvencí, pravidel a postupů, které je nutné dodržovat, aby byl správně definován obsah a minimální rozsah účetních informací zveřejňovaných společností v příslušných účetních výkazech. Samozřejmě, že i US GAAP jsou průběžně pozměňovány vydáváním nových zákonů, tak aby se reagovalo na nové skutečnosti (Jílek, 2013).

1.4 Česká legislativa

Vývoj české legislativy byl jiný než vývoj IFRS. Na začátku 90. let minulého století proběhla reforma finančního účetnictví podnikatelů, která přinesla nové úkoly, funkce a cíle účetního výkaznictví. Účetnictví již neslouží jen jako „evidence“ pro výpočet daně z příjmů, ale jeho prvořadým úkolem je věrné zobrazení ekonomické reality podniku tak, aby si externí uživatelé účetních informací mohli vytvořit erudovaný názor na stávající a budoucí vývoj společnosti (Kovanicová, 2008).

V roce 1989 došlo v rámci přerodu plánované ekonomiky na tržní k rozsáhlým změnám v oblasti účetnictví. V rámci Zákona č. 105/1990 Sb., o soukromém podnikání občanů byla vymezena povinnost vést účetnictví. V souvislosti s tímto zákonem vydal odbor metodiky účetnictví Federálního ministerstva financí Zásady vedení účetnictví při soukromém podnikání občanů (Müllerová et al., 2010).

Po vstupu České republiky do EU prošlo účetnictví dosti výraznou změnou související s mezinárodní harmonizací účetnictví. Novela Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, která nabyla účinnosti ode dne 1. 1. 2004, přinesla povinnost sestavování individuální i konsolidované účetní závěrky pro vybrané účetní jednotky v souladu s Mezinárodními účetními standardy. Dále bylo „zrušeno“ jednoduché účetnictví, které nahradila daňová evidence. V současnosti je povoleno jednoduché účetnictví pro některé účetní jednotky (politické strany, spolky, církve atd.) s obratem do 3 mil. Kč (Müllerová et al., 2010). Od

roku 2005 je možné konstatovat, že česká účetní legislativa je plně harmonizována s požadavky směrnic EU. Do zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví byly přijaty obecné účetní zásady obsažené ve čtvrté směrnici a zároveň byl přijat i formát individuálních a konsolidovaných účetních výkazů používaných v ČR v návaznosti na čtvrtou a sedmou směrnici (Dvořáková, 2014). V současné době je povinnost vykazování účetních výkazů dle IFRS v ČR pro společnosti, které jsou kótované na burze (Deloitte, 2010).

V rámci novely zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vláda České republiky zavedla účetnictví státu na aktuálním principu s účinností od 1. 1. 2010, přičemž hlavním cílem je vést účetnictví státu tak, aby byly vytvořeny podmínky pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek. Hlavním důvodem novelizace je harmonizace českých účetních výstupů se zahraničními (Vodáková, 2008). Novela přispěje například k důsledné elektronizaci a digitalizaci účetních záznamů, k odstranění roztříštěnosti jednotlivých evidencí a výkazů účetních jednotek spojených s veřejnými rozpočty či majetkem státu, ke zkvalitnění vykazování na úrovni vybraných účetních jednotek, čímž se docílí zajištění důvěryhodnosti informací zachycených v účetních výkazech a ke zkvalitnění používaných metod u účetních jednotek veřejného sektoru (Ministerstvo financí ČR, 2009).

Účetnictví v tržním prostředí má pět základních úkolů, poskytnout věrohodné informace externím uživatelům, poskytnout věrohodné údaje pro potřeby finančního řízení, zajistit srovnatelnost vykazovaných údajů, přizpůsobit účetnictví požadavkům evropské a světové standardizace a akceptovat tradiční účetní zásady (Kovanicová, 2008).

Základem českého účetnictví jsou Zákon o účetnictví č. 563/2011 Sb., soubory vyhlášek pro jednotlivé typy účetních jednotek a České účetní standardy. Dalším právním předpisem je Vyhláška č. 500/2002 Sb., která zapracovává do české legislativy předpisy EU zaměřené na účetní závěrku (působnost, uspořádání a označování položek účetní závěrky, obsahové vymezení přílohy, přípustné metody a jejich použití, směrnou účtovou osnovu, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, uspořádání a označení položek konsolidované účetní závěrky, včetně postupu zahrnování účetních jednotek do konsolidovaného celku a metody konsolidace); (Kovanicová, 2008). V Zákoně o účetnictví č. 563/2011 Sb. jsou zakotveny obecně uznávané zásady (vymezení účetní jednotky,

zjišťování výsledku hospodaření, zásady objektivit účetních informací, princip historických cen, aktuální princip, zásada stálosti metod, zásada opatrnosti atd.) a rozsah vedení účetnictví. České účetní standardy obsahují celkem 22 standardů (Kovanicová, 2008). Seznam Českých účetních standardů je zobrazen v příloze.

2 Účetní závěrka

Cílem účetní závěrky je informovat o finanční pozici, výkonnosti a efektivnosti činnosti podnikatelské jednotky a také o změnách ve finanční pozici, přičemž základními rysy jsou srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost. Veškeré informace slouží pro ekonomická rozhodnutí. Účetní výkazy sestavované pro účely účetní závěrky obsahují informace o aktivech, dlužích, vlastním kapitálu, výnosech a nákladech, včetně zisků a ztrát, vkladech a výběrech vlastníků z pozice jejich vlastnického práva a peněžních tocích. Účetní závěrka je sestavena pro investory, dodavatele, zákazníky a širokou veřejnost, například pro zaměstnance atd.; (Paseková, 2006).

Koncepční rámec se řadí mezi velmi důležitou úvodní část IFRS, obsahuje obecně platné předpisy, které jsou základem mezinárodních účetních standardů (Paseková, 2006). Jsou zde definována aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, výchozí metody jejich ocenění a kritéria pro uznání a vykázání těchto prvků v účetní závěrce. V české účetní legislativě není souhrnný dokument, který by se aspoň vzdáleně podobal Koncepčnímu rámci (Dvořáková, 2014).

Česká legislativa také při sestavování účetních výkazů vychází z předpokladu budoucího trvání účetní jednotky, s tím je spojena zásada opatrnosti. Před uzavřením účetních knih musí účetní jednotka ověřit, zda byl dodržen princip aktuální báze, který ukládá účetní jednotce přiřazovat výnosy a náklady k účetnímu období, do kterého věcně a časově náleží a princip přiřazování nákladů výnosům. Roční účetní závěrka sestavená dle české legislativy se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy. Okruh uživatelů účetní závěrky, která je sestavena dle české legislativy, je stejně rozsáhlý jako okruh uživatelů, který používají účetní závěrku sestavenou dle IFRS (Kovanicová, 2008).

2.1 Základní prvky účetní závěrky

Koncepční rámec vymezuje základní prvky účetní závěrky. Mezi základní prvky účetní závěrky vztahující se k vyjádření finanční pozice podniku patří aktiva, závazky a vlastní kapitál. Náklady a výnosy slouží k vyjádření výkonnosti podniku (Chalupa et al., 2014).

2.1.1 Aktiva

Aktiva se dle IFRS řadí mezi prvky vyjadřující finanční situaci. Aktiva by se dala charakterizovat jako pravděpodobný očekávaný budoucí ekonomický užitek získaný nebo kontrolovaný společností v důsledku minulých transakcí či událostí (Weygandt et al., 2013).

Pro vykázaní v rozvaze musí aktivum dle směrnic IFRS splňovat tyto podmínky:

- musí být dostatečná jistota, že aktivum přinese pro podnik v budoucnosti ekonomický prospěch
- aktivum musí být spolehlivě oceněno (Dvořáková, 2014).

Aktiva mají různou formu – hmotnou (budovy, pozemky, materiál i zboží) nebo nehmotnou (patenty, autorská práva, software). Vlastnická práva k aktivu při určování existence nejsou v IFRS podstatná. Aktiva jsou výsledkem minulých transakcí (nákupem, vlastní činností nebo jinou skutečností). Samotné vynaložení finančních prostředků na pořízenou složku nemusí automaticky znamenat, že se jedná o rozvahové aktivum. Aby se jednalo o rozvahové aktivum, musí pořízená složka přesně splňovat definici pro aktiva, která je zaznamenána v standardu IFRS (Dvořáková, 2014).

Spolehlivé ocenění je dalším kritériem pro určení rozvahového aktiva. Ve většině případů je použito ocenění pomocí odhadu. Jestliže hodnota aktiv nemůže být spolehlivě odhadnuta, nelze položku vykázat v rozvaze ani ve výkazu o úplném výsledku hospodaření (Dvořáková, 2014).

V českém účetním systému jsou aktiva charakterizována jako vložené prostředky, kterou jsou kontrolovány podnikem, jsou výsledkem minulých událostí a očekává se u nich přínos ve formě budoucího ekonomického užitku (Kovanicová, 2008). Z toho vyplývá, že se od definice IFRS liší v podmínce spolehlivé ocenitelnosti a vyložení prostředků.

Dle české legislativy se aktiva člení na dlouhodobá a krátkodobá. Mezi dlouhodobá aktiva se zařazuje dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek. Do krátkodobých aktiv se zařazují nakoupené zásoby, pohledávky, krátkodobý finanční majetek, zásoby vlastní výroby a peněžní prostředky (Kovanicová, 2008).

2.1.2 Závazky

IFRS definuje závazek jako současnou povinnost účetní jednotky, která vznikla v důsledku minulých transakcí či událostí a jejíž vypořádání vyústí v převod majetku či poskytnutí služeb na jiný subjekt (Weygandt et al., 2013). Závazek je uznáván a vykazován v rozvaze, jestliže je pravděpodobné, že vypořádání přinese odliv aktiv (nejčastěji peněžních prostředků) a dá se spolehlivě ocenit (Dvořáková, 2014).

Česká legislativa charakterizuje závazky jako dluh, který má účetní jednotka vůči dodavatelům díky časové prodlevě mezi dodávkou a placením. Závazky se dělí dle doby splatnosti na krátkodobé (do 1 roku) a dlouhodobé (nad 1 rok); (Kovanicová, 2008).

2.1.3 Vlastní kapitál

Vlastní kapitál lze dle IFRS charakterizovat jako zbytkový podíl na aktivech podniku, který zůstane po odečtení všech jeho závazků (Weygandt et al., 2013). Tvoří ho vklady společníků, komulovaný zisk či ztráta, fondy z přecenění. Struktura vlastního kapitálu by měla odrážet právní či jiná omezení, která se vážou k rozdělování vlastního kapitálu nebo jeho použití (Dvořáková, 2014).

Česká legislativa řadí vlastní kapitál spolu s dlouhodobým cizím kapitálem mezi dlouhodobý kapitál. Vlastní kapitál může být tvořen dvěma způsoby, externím financováním (ze zdrojů stojících mimo podnik) nebo interním financováním (zdroje se tvoří vlastní činností podniku a uvnitř podniku); (Kovanicová, 2008).

Oproti IFRS česká legislativa nepožaduje podrobné členění vlastního kapitálu. Nezabývá se odlišením kapitálových a dluhových finančních nástrojů, transakčními náklady na emisi kapitálových nástrojů, které jsou dle české legislativy zahrnovány do výsledku hospodaření, nevyžadují specifikaci účelu tvorby fondů. V české legislativě nemusí účetní jednotka, kromě jednotek pohléhajících auditu, sestavovat výkaz změn ve vlastním kapitálu (v IFRS je povinný), může skutečnosti z tohoto výkazu zaznamenat do komentáře k účetním výkazům (Dvořáková, 2014).

2.1.4 Náklady

IFRS charakterizuje náklady jako snížení ekonomického prospěchu. Ke snížení ekonomického prospěchu dochází z důvodu úbytku aktiv, zvýšení závazků nebo snížení užitečnosti aktiv, čímž dochází ke snížení vlastního kapitálu jinak než rozdělením prostředků vlastníkům. Ve výkazu zisku a ztráty se náklad vykazuje v okamžiku jeho spolehlivého vyjádření neboli v okamžiku jeho uznání účetní jednotkou. Konceptní rámec dále rozlišuje dva druhy nákladů:

- náklady, které vznikly běžnou činností (expense)
- náklady jako újmy (loss); (Dvořáková, 2014)

Česká legislativa nespécifikuje náklady přesně (Kříž et al., 2004). Za náklady lze považovat vynaložení prostředků za účelem dosažení výnosů v rámci běžného účetního období. Náklady zároveň představují i snížení ekonomického prospěchu účetní jednotky (snížení aktiv nebo zvýšení závazků). Také jsou měřítkem spotřeby, opotřebení majetku či práce zaměstnanců (Bulla, 2007).

2.1.5 Výnosy

Výnosy upravuje standard IAS 18 – Výnosy. Standard se zabývá výnosy provozními i finančními. Zvýšení ekonomického prospěchu je dle IFRS definováno jako výnosy. Ke zvýšení ekonomického prospěchu dochází buď zvýšením aktiv, nebo snížením závazků, které vzniklo jinak než vkladem společníků. Výnosy musí být spolehlivě ocenitelné. K zachycení výnosů v účetnictví dochází v okamžiku jejich uznání. Při vykazování výnosů je nutno dodržovat aktuální princip a dávat přednost věcnému obsahu transakce nad její právní formou (Dvořáková, 2014).

Konceptní rámec zachycuje tři různé termíny (income, revenues, gains), které by se daly souhrně přeložit jako výnosy, ale obsah každého termínu je jiný. Income je tvořen z termínu revenue a gains. Revenue je termín, který označuje výnosy z běžné činnosti (tržby z prodeje výrobků, zboží či služeb, výnosy z dividend, přijatého nájemného, úroků). Revenue je zachycen v IAS 18 – Výnosy. Oproti tomu gains obsahují přínosy z prodeje dlouhodobých

aktiv, dlouhodobých investic, krátkodobých aktiv, kladné kurzové rozdíly nebo kladné výsledky z přecenění aktiv (Dvořáková, 2014).

Česká legislativa jednoznačně výnosy nedefinuje. V obecné rovině by se výnosy daly charakterizovat jako přínos, který účetnictví zaznamenává k datu přechodu vlastnictví nebo poskytnutí služby (Kříž et al., 2004).

2.2 Oceňování v obecné rovině

Vypovídací schopnost účetních informací výrazně ovlivňuje oceňování. Pro přijetí způsobu oceňování dle IFRS je důležitý předpoklad trvání podniku v dohledné budoucnosti, tzn. že je rozdílný postup při oceňování u podniku, který v budoucnosti ukončí svoji činnost a u podniku, který bude fungovat i nadále. Konceptní rámec definuje výchozí oceňování pro sestavení účetní závěrky těmito způsoby:

- historické ceny – oceňování vychází z původních nákladů vynaložených při pořízení aktiva, tj. pořizovací ceny, výrobních nákladů, odhadnutých částek pojících se k době pořízení v případě bezúplatného nabytí. Závazky se oceňují podle očekávané částky, která je potřeba k úhradě závazku.
- běžné ceny – představují cenu, která musí být zaplacená při pořízení obdobného aktiva k datu ocenění. Běžná cena by se dala srovnat s reprodukční pořizovací cenou, kterou uvádí pro oceňování česká legislativa. Závazky se oceňují v nediskontovaných částkách peněz, které je nutné vynaložit k datu ocenění na vypořádání závazku.
- realizované hodnoty – vyjadřují hodnotu, kterou by bylo možno získat prodejem aktiv při běžném způsobu jejich pozbytí.
- současné hodnoty – tato metoda oceňuje aktiva pomocí diskontované hodnoty budoucích přítoků peněz, které bude aktivum dle očekávání přinášet v běžném podnikání (Dvořáková, 2014).

Konceptní rámec definuje pouze čtyři oceňovací základny. Jednotlivé standardy upravují mnohem více oceňovacích základů. Jedná se o zůstatkovou hodnotu, domnělou pořizovací

cenu, specifickou hodnotu pro společnost, fair value, fair value sníženou o náklady spojené s prodejem, hodnotu z užívání, zpětně získatelnou částku či ocenění ekvivalencí.

- zůstatková hodnota – nalezneme ve standardu IAS 39.9. Jedná se o částku, ve které je finanční aktivum či finanční závazek oceňován při prvotním vykázání. Od částky se odečítá splacená část jistiny, přičítá či odečítá komulovaná amortizace rozdílu mezi částkou při prvním vykázání a částkou při splacení při použití metody efektivní úrokové míry.
- domnělá pořizovací cena – používá se jako náhrada pořizovací ceny, ať už snížená o oprávkou k určitému datu nebo nesnížená. Tuto cenu upravuje IFRS 1, dodatek A.
- fair value – jedná se o částku, za kterou může být aktivum směřeno či závazek vypořádán mezi znalými, ochotnými stranami. Fair value upravuje nejvíce standardů IFRS 1, 2, 3, 4, 5 a ISAS 2, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 32, 38, 39, 40, 41.
- čistá realizovaná hodnota – prodejní cena, která je odhadovaná při běžném obchodování snížená o odhadované náklady na dokončení a prodej. Čistá realizovaná hodnota je upravena ve standardech IAS 2.6 a 7, IAS 36.6 a IAS 41.14.
- hodnota z užívání – současná hodnota odhadovaných peněžních toků, která se očekává z aktiva či peněžotvorné jednotky. Upravuje ji standard IAS 36.6. a IAS 16.6
- zpětně získatelná částka – vyšší částka z fair value aktiva snížené o náklady spojené s prodejem či jeho hodnota z užívání. Upravovaná standardy IAS 36.6, IFRS 5, dodatek A či IAS 16.6.
- ocenění ekvivalencí – účetní metoda, při které jsou investice vykazovány v pořizovací ceně a následně je hodnota upravena o poaktivizační změny investora podílu na čistých aktivech nabytých společností. Toto ocenění je upravováno standardy IAS 28.2 A IAS 31.3 (Krupová, 2009).

V současnosti sílí tlaky na odklon od oceňování pomocí historických cen. Tyto tlaky směřují ke změně Koncepčního rámce, který se v současné době jeví jako zastaralý. Odborná veřejnost se přiklání k dalšímu druhu ocenění – ocenění ve fair value. Tento typ ocenění není obsažen v Koncepčním rámci, obsahuje ho samostatný standard IFRS 13 – Oceňování ve fair value. Cílem ocenění ve fair value je zachycení odrazu tržní hodnoty k datu ocenění za

podmínek trhu (tj. objektivizovaná tržní cena). Preferován je vždy aktivní trh, který je charakterizován stejnorodými položkami obchodovatelnými na trhu, možností najít kupce a prodávajícího ochotné k obchodní transakci a trh s dostupnými veřejnými informacemi o cenách (Dvořáková, 2014).

Oproti IFRS česká legislativa vymezuje sedm oceňovacích základů:

- pořizovací cena – cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů souvisejících s jeho pořízením.
- reprodukční pořizovací cena – cena majetku v okamžiku, kdy se o něm účtuje.
- vlastní náklady – cena získaná oceněním přímých a nepřímých nákladů na výrobu nebo jinou činnost.
- jmenovitá hodnota – peněžní částka, která se trvale přiřazuje určité složce majetku (peněžní prostředky, ceniny).
- reálná hodnota – jedná se o tržní hodnotu nebo kvalifikovaný odhad či posudek znalce, kterým se určuje hodnota majetku.
- čistá prodejní cena (Kovanicová, 2008).
- oceňování ve výši 1 Kč – oceňují se s ní kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty či církevní stavby, u kterých není známa jejich pořizovací cena (Vodáková, 2008).

V okamžiku nabytí majetku nebo vzniku závazku se použije ocenění pomocí pořizovací ceny, vlastních nákladů, reprodukčních pořizovacích cen nebo jmenovité hodnoty. Při oceňování ke konci rozvahového dne by měl být brán zřetel na zásadu opatrnosti, což vede k oceňování některých položek majetku a závazků pomocí reálné hodnoty (Kovanicová, 2008).

Oceňování v české legislativě komplikují kurzové rozdíly, v IFRS jsou řešeny standardem IAS 21. V českém účetnictví vznikají kurzové rozdíly při přepočtech z cizí měny na českou korunu. Okamžikem ocenění majetku a závazků na českou měnu je okamžik uskutečnění účetního případu nebo okamžik sestavení účetní závěrky nebo rozvahový den. Při přepočtu hodnoty majetku či závazků na cizí měny vznikají průběžné (vznikají k datu účetního případu) nebo rozvahové (vznikají k rozvahovému dni) kurzové rozdíly. Veškeré kurzové

rozdíly se účtují výsledkově. Kurzové rozdíly se neúčtují u cenných papírů přeceňovaných ekvivalencí nebo u cenných papírů přeceňovaných reálnou hodnotou (Pilařová, 2010).

Hlavním rozdílem české legislativy a IFRS jsou tedy historické ceny. V českém účetnictví se aktiva prvotně ocení pomocí historické ceny (Kovanicová, 2008). V IFRS se od tohoto ocenění upouští. Ostatní druhy oceňování se používají v IFRS ve větší míře než v ČR.

2.3 Způsoby transformace výkazů dle české legislativy na výkazy dle IFRS

Standard IFRS 1 řeší problémy, s nimiž se společnost může setkat při prvním přechodu na IFRS. Standard problematiku neřeší izolovaně, ale je provázán s ostatními standardy. V rámci první účetní závěrky se převádí dvě posobě jdoucí období, například společnost se rozhodne převést účetní výkazy k 31. 12. 2012, přičemž předmětem převodu budou roky 2011 a 2012 (Krupová, 2007).

V souvislosti s prvním převodem na IFRS je nutné provést tyto etapy:

- připravit společnost na první převod – seznámit kompetentní pracovníky s požadavky na převod, s nutností poskytování specifických informací a odhalení budoucího směřování společnosti, kvůli správnému zařazení položek, například správné zařazení budovy, která je dle strategického plánu určena v budoucnosti k prodeji.
- analyzovat účetní závěrku sestavenou dle české legislativy – vytipování oblastí, které budou předmětem převodu.
- analyzovat problémy, které neobsahují účetní výkazy sestavené dle české legislativy – analýza spřízněných stran, událostí po datu rozvahy, soudní spory, poskytnuté záruky, leasingové smlouvy, závazky spojené s rekultivací životního prostředí atd.
- určit hranice významnosti důležité pro převod – IAS 8 – Změny účetních pravidel, změny odhadů a chyby, které definuje pojem významnost. Výklad tohoto pojmu je velmi individuální, proto je důležité řídit se standardem IAS 8.

- analyzovat peněžní částky u převáděných položek – po vytipování předmětů převodu, je důležité určit peněžní částky, kterých se převod bude týkat. Předmětem převodu nemusí být vždy celá částka uvedená v českých účetních výkazech.
- zvolit ocenění základů a účetních politik – účetní jednotka si v případech, kdy standard uvádí možnost volby ocenění a účetních politik, musí zvolit metodu ocenění, která jí nejvíce vyhovuje v oblasti pracnosti a nákladnosti modelu, dopadu na hospodářský výsledek, přeceňování či odepisování. Jednou zvolenou metodu oceňování či účetní politiku lze změnit, ale musí se přepravovat všechny účetní výkazy, které společnost od počátečního převodu vytvořila.
- převést účetní závěrku na IFRS – nejjednodušší postup při převodu účetní závěrky na IFRS je přepsání české rozvahy a výsledovky do převodové tabulky, ve které se upraví dle pravidel IFRS jednotlivé položky výkazů. Příklad převodové tabulky je uveden v tabulce č. 1.

Tabulka 1: Vzor zahajovací rozvahy

Zahajovací rozvaha	Řádek	Česká legislativa netto	Úpravy celkem	IFRS netto
AKTIVA CELKEM (ř. 02+03+31+63)	001			
Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			
Dlouhodobý majetek (ř. 04+13+23)	003			
Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004			
Zřizovací výdaje	005			
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			
Software	007	1 000	-1 000	0
Ocenitelná práva	008			
...	...			
Nerozdělený zisk minulých let		500 000	-1 000	499 000
...	...			

Zdroj: Vlastní zpracování upraveno dle Krupová, Účetnictví v praxi 2007/2.

- sestavit účetní závěrku podle IFRS včetně příloh (Krupová, 2007).

2.3.1 Účetní perspektivy zavedení IFRS v České republice

Hofstede a Gray v roce 2012 publikovali studii zabývající se analýzou účetních perspektiv pro zavedení IFRS v zemích bývalého východního bloku. Studie porovnávala země pomocí kulturních rozměrových indexů a odvozeného účetního indexu. Z výsledků vyplynulo, že Česká republika je orientovaná na západ, je flexibilní, transparentní, profesionální a optimisticky orientovaná země, která je ale také konzervativní se statutární kontrolou. Konzervatismus a statutární kontrola mohou znesnadňovat přijetí IFRS. Ve srovnání s ostatními zeměmi bývalého východního bloku se Česká republika umístila ve „snadnosti“ přijetí norem IFRS do účetního výkaznictví v lepším průměru. Jak autoři uvádějí, studie se bude v budoucnu opakovat. Výsledky všech studií, současných i budoucích, by měly vládám napomoci k rozpoznání kulturních překážek a uvědomění si jich při podpoře konverze na standardy IFRS (Borker, 2012).

Další studií, která se zabývala perspektivami zavedení IFRS je studie, kterou v listopadu 2012 dokončili Strouhal a kolektiv. Studie se zabývala přijetím norem IFRS pro malé a střední podniky v účetním výkaznictví v České republice. Studii bylo podrobena celkem 354 podniků a informace byly zjišťovány pomocí dotazníkového šetření. Studie dospěla k závěru, že většina dotazovaných společností v ČR si vybrala vykazování v IFRS dobrovolně. Hlavní překážku firmy při zavedení IFRS spatřují v nepříznivém poměru mezi náklady a výnosy, který při konverzi vznikne. Vznik tohoto nepříznivého poměru autoři studie spatřují v nedostatečných praktických zkušenostech s konverzí (přeceňování tržní hodnoty, podhodnocování přístupu k novým zdrojům nebo získávání nových dodavatelů). Jen 33 % dotazovaných společností považuje zavedení norem IFRS za prospěšné (Strouhal et al., 2012).

2.3.2 Problémy spojené s konverzí na IFRS

V mnoha zemích EU včetně České republiky je účetní výkaznictví úzce spojeno s daněmi, což je v rozporu s filozofií IASB. V cestě přijetí IFRS stojí také účetní tradice a kultura, politické, sociální a ekonomické prostředí (Strouhal et al., 2012).

Při konverzi na IFRS se neprojeví jen účinky v oblasti finančního výkaznictví, ale i v oblasti daňové. V první řadě by účetní jednotka měla zvážit daňové dopady takovéto konverze, například převodní ceny. Veškerá cenová politika musí být pečlivě zdokumentována. Například v USA se vyžaduje, aby podrobný dokument o cenové politice byl vystaven před odevzdáním příslušného daňového přiznání. Jelikož standardy IFRS umožňují různé metody oceňování, dochází k problému srovnatelnosti účetních jednotek (Abell et al., 2009). Tohoto faktu využívá mnoho zemí EU ve své každodenní praxi, sestavují si vlastní regionální či národní verze IFRS výkaznictví, k čemuž jim standardy IFRS dávají prostor díky mezerám a zjevným možnostem (Nobes et al., 2008). Dalším problémem je i používání různých účetních zásad v delším časovém horizontu, které by ovlivňovaly porovnatelnost informací. Například konverze z US GAAP na IFRS sebou přináší komplikace v podobě přímého dopadu na převodní cenové politiky, dokumentaci či plánování účetní jednotky. Většina hlavních ekonomik se tyto problémy snaží eliminovat tím, že posiluje srovnatelnost a přizpůsobují daňové procedury procesům spojeným s převodem na IFRS (Abell et al., 2009).

Dalším problémem při srovnávání společností z různých zemí je i datum, ke kterému je převod prováděn. Ve všech zemích to není vždy k 1.1. V praxi se prokazuje, že každá ze zemí EU i mimo si hledá ve standardech IFRS skulinky, díky nimž účetní výkazy vypadají lépe (Kvaal et al., 2010).

2.4 Analýza účetních výkazů

Účetní výkazy jsou jedním ze zdrojů dat pro finanční analýzu, která umožňuje uživateli vidět souvislosti zobrazené ve výkazech (rozhaha, výkaz zisku a ztráty) srozumitelněji (Kislingerová et al., 2005). Počátky finanční analýzy se datují do Spojených států amerických, přičemž v počátcích se zkoumala především likvidnost a schopnost podniku přežít. V ČR se finanční analýza začala používat v období první republiky. Základním cílem finančního řízení je dosažení finanční stability. Finanční stabilita se hodnotí podle schopnosti vytvářet zisk, zajišťovat přírůstky majetku a zhodnocovat vlastní kapitál či zajistit platební schopnost podniku (Růčková, 2008). Společnost v praxi nesestavuje všechny

ukazatele finanční analýzy, ale vybírá si jen ty ukazatele, které odhalují důležité souvislosti a podstatné informace (Kislingerová et al., 2005).

Mezi metody finanční analýzy patří:

- analýza stavových (absolutních) ukazatelů
- analýza tokových ukazatelů
- analýza rozdílových ukazatelů
- analýza poměrových ukazatelů
- analýza soustav ukazatelů
- souhrnné ukazatele hospodaření

Vlastníky společností nejvíce zajímá především návratnost jimi vložených prostředků (rentabilita) a věřitele zase likvidnost (Knápková et al., 2010). Z tohoto důvodu bude následující odstavec věnován těmto ukazatelům.

Rentabilita a likvidnost patří mezi poměrové ukazatele. Poměrové ukazatele představují vzájemný vztah mezi dvěma či několika málo ukazateli. Tento vztah se vyjadřuje ve formě podílu. Ukazatelé rentability informují o efektu, jakého bylo dosaženo vložením kapitálu. Nejobecnější tvar tohoto ukazatele je dán poměrem mezi výnosem a vloženým kapitálem. Mezi ukazatele rentability patří například:

- ROA (rentabilita aktiv), jejíž obecný vzorec má tvar:

$$ROA = \frac{\text{zisk před zdaněním} + \text{nákladové úroky}}{\text{celková aktiva}} \quad (1),$$

ROA vyjadřuje míru zhodnocení aktiv společnosti financovaných z vlastních či cizích zdrojů.

- ROE (rentabilita vlastního kapitálu), jejíž obecný vzorec má tvar:

$$\text{ROE} = \frac{\text{výsledek hospodaření}}{\text{vlastní kapitál}} \quad (2),$$

ROE ukazuje, kolik % zisku získá společnost vložením jedné koruny do podnikání.

- či rentabilita tržeb, jejíž obecný vzorec má tvar:

$$\text{ROS} = \frac{\text{výsledek hospodaření}}{\text{tržby za prodané zboží} + \text{tržby za služby a výrobky}} \quad (3),$$

ROS vyjadřuje kolik % zisku, získá společnost z jedné utracené koruny (Lukášková, 2009).

Počet výpočtů rentabilit je neomezený. Důležité je při konstrukci těchto ukazatelů vždy myslet na účel analýzy, který je vodítkem pro správné dosazení do čitatele nebo jmenovatele. Oproti tomu ukazatele likvidity zachycují platební schopnost podniku z různých časových hledisek. Likvidnost představuje rychlost a s jakými náklady je možné přeměnit určité formy majetku na peníze. Ukazatel běžné likvidity je poměr celkových oběžných aktiv ke krátkodobým závazkům, přičemž obecný vzorec má tvar:

$$\text{běžná likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (4)$$

a vypovídá o tom, jak oběžná aktiva pokrývají krátkodobé závazky. Čím vyšší hodnota, tím lepší situace. Oproti tomu ukazatel pohotové likvidity zahrnuje v sobě pouze likvidnější část oběžných aktiv, konkrétně krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek, přičemž obecný vzorec má tvar:

$$\text{pohotová likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}} \quad (5)$$

a představuje schopnost podniku splácet závazky z obchodního styku a vůči zaměstnancům (Lukášková, 2009). Všeobecně je doporučeno, aby dlouhodobý majetek byl kryt z dlouhodobých zdrojů. Dodržení tohoto doporučení lze ověřit přes ukazatel kapitalizace (Kislingerová et al., 2005). Díky výstupům získaným z finanční analýzy by měli mít investoři snadnější rozhodování, kam vložit své volné finanční prostředky. K podobnému účelu by mělo vést i zavedení IFRS.

3 Charakteristika a oceňování vybraných aktiv a pasiv

Způsob ocenění je v IFRS primárně určen ke zjištění hodnoty pro účetní závěrku a ocenění se vztahuje k tomuto datu. Konceptní rámec nepreferuje žádný z druhů oceňování. Historické ceny lze kombinovat i s ostatními druhy. Cílem metod oceňování v IFRS je věrné zobrazení skutečnosti vztahující se k současnosti, z toho důvodu oceňování pomocí historických cen není zcela vhodné. Nedokáže reagovat na účinky měnících se cen, i když dříve existoval standard IAS 15 (Informace, které odrážejí dopad měnících se cen), který měl za cíl zveřejňovat informace o dopadu měnících se cen při určování výsledku podniku a jeho finanční situaci. Od 1. 1. 2005 byl tento standard zrušen (Deloitte, 2003).

Česká legislativa rozlišuje ocenění prováděná ke dni vzniku účetního případu a ocenění prováděná za účelem sestavení účetní závěrky. Samozřejmě, že spolu s oceňováním souvisí i další účetní zásady jako je princip aktuálnosti, zásada oceňování pomocí peněžní jednotky, zásada stálé kupní síly peněžní jednotky, zásada oceňování v historických cenách či nutnost vedení účetnictví v české měně (Kovanicová, 2008).

3.1 Dlohodobá nehmotná aktiva

Nehmotná aktiva upravuje standard IAS 38, která nehmotná aktiva definuje jako nepeněžní aktiva, která nemají hmotnou podstatu. Nehmotná aktiva musí striktně splňovat podmínky uvedené v standardu IAS 38, aby mohla být vykázána a rozpoznána v rozvaze. Dalšími podmínkami jsou identifikovatelnost a ovládnutí aktiva. Identifikovatelnost nehmotného aktiva lze posuzovat z hlediska jeho oddělitelnosti od podniku a podle jeho existence vyplývající ze smluv či zákona. Ovládnutí nehmotného aktiva sebou přináší zamezení v prospěchu jiným stranám a právo k získání budoucího ekonomického efektu. Výlučný nárok z užitku nehmotného aktiva by měl být právně podchycen, jinak se bude účetní jednotce špatně prokazovat, že má kontrolu nad aktivem s takovou spolehlivostí, že může být nehmotné aktivum vykazováno v rozvaze (Dvořáková, 2014).

Při posuzování, zda se jedná o nehmotné aktivum, musí být brán zřetel i na to, zda není nedílnou součástí hmotného aktiva. Například operační software, který je pevně spojen s hmotným aktivem a bez hmotného aktiva by nepřinášel užitek, se posuzuje jako součást hmotného aktiva a v účetnictví bude vykázán v hmotných aktivech (Dvořáková, 2014).

Oproti IFRS česká legislativa definuje nehmotný majetek z jiných hledisek. Pro zařazení majetku do dlouhodobého nehmotného majetku je důležitá nehmotná podstata, doba použitelnosti delší než jeden rok a výše ocenění stanovená interními dokumenty účetní jednotky, přičemž interní dokument se musí řídit zákonem o účetnictví (Kovanicová, 2008). Výjimkou jsou goodwill, preferenční limity, produkční kvóty a emisní povolenky. Výše uvedené výjimky nemusí splňovat předepsaná kritéria, jsou dlouhodobým nehmotným majetkem automaticky (Kovanicová, 2008). Česká legislativa neupravuje nehmotná aktiva přesně, konzistentně a systematicky jako IFRS. Díky tomu se v účetnictví množí vykazování rizikových nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností (Dvořáková, 2014).

Nehmotné aktivum, oceňované dle IFRS, se při pořízení nákupem oceňuje pomocí pořizovací ceny. Pořizovací cena zahrnuje všechny náklady nutně vynaložené k tomu, aby mohlo být nehmotné aktivum využíváno. Výjimkou jsou náklady na zaškolení zaměstnanců, náklady na reklamu spojenou s prezentací nového výrobku nebo náklady zbytečně vynaložené. Aktiva pořízená bezúplatně a aktiva pořízená směnou, při které došlo ke komerční transakci či při vzniku transakce vznikl zisk či ztráta, se oceňují pomocí fair value (Dvořáková, 2014).

Standard rozlišuje dvě fáze nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností. Jedná se o fázi vývoje a fázi výzkumu. Ve fázi výzkumu se náklady vynaložené na výzkum účtují v období, ve kterém byly vynaloženy a ovlivňují hospodářský výsledek v tomto období. U fáze vývoje, pokud se dá bezpečně prokázat, že aktivum bude splňovat všechny předepsané podmínky, a proto může být vykázáno v rozvaze a oceněno pořizovacími náklady včetně nákladů, které se datují od okamžiku, kdy bylo aktivum rozpoznáno (Dvořáková, 2014).

Další náklady, které se váží už k rozpoznanému nehmotnému aktivu, se účtují jako technické zhodnocení. Náklady musí splňovat stejné podmínky jako nehmotné aktivum, aby mohly být k němu přiřazeny (Dvořáková, 2014).

Standard IAS 38 připouští dva oceňovací modely k rozvahovému dni. Historické ceny a přecenění na fair value. U modelu historických cen je výchozí ocenění amortizováno a v souvislosti s IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv je upraveno o případné snížení hodnoty. V modelu fair value dochází k periodickému přeceňování nehmotného aktiva. Frekvence přeceňování je závislá na vývoji tržních cen. Jestliže se účetní jednotka rozhodně oceňovat určitá nehmotná aktiva dle fair value a tato aktiva jsou součástí určité skupiny, musí tak oceňovat celou skupinu nehmotných aktiv. Po přecenění je aktivum amortizováno. I u modelu fair value se používá ustanovení standardu IAS 36 (Dvořáková, 2014).

V české legislativě se nehmotná aktiva oceňují v pořizovacích cenách při nákupu, vlastními náklady při vlastní výrobě nebo reprodukční pořizovací cenou například při darování (Kovanicová, 2008). Nehmotná aktiva, která jsou vytvořena v rámci vlastní činnosti, musí splňovat tyto podmínky:

- slouží k opakovanému prodeji
- náklady na jejich vytvoření překročí hranici významnosti, kterou si stanovuje účetní jednotka (většinou se používá limit 60 tis. Kč, který je upraven v zákoně o daních z příjmu); (Dvořáková, 2014).

Nehmotná aktiva jsou dle standardů IFRS amortizována. Kvůli amortizaci se rozlišují dva typy dlouhodobých nehmotných aktiv dle doby použitelnosti, přičemž doba použitelnosti se určuje dle kvalifikovaného odhadu:

- aktiva, u kterých lze určit dobu použitelnosti
- aktiva, u kterých nelze určit dobu použitelnosti. Tato aktiva nelze amortizovat, ale každoročně se musí přezkoumávat, zda nedošlo k situaci, kdy už dobu použitelnosti lze určit (Dvořáková, 2014).

V české legislativě není vůbec uvažováno o skutečnosti, že by nehmotné aktivum nemělo přesně stanovenou dobu použitelnosti a nemohlo být tudíž odepisováno. Dle české legislativy jsou všechna nehmotná aktiva odepisovatelná (Dvořáková, 2014). Nehmotný

majetek se dle české legislativy odepisuje pomocí účetních nebo daňových odpisů. V případě účetních odpisů by doba odepisování měla korespondovat se životností daného aktiva. Existují výjimky, které mají určenou dobu odepisování. Například se jedná o goodwill, který se odepisuje 60 měsíců nebo zřizovací výdaje 60 měsíců. Daňové odpisy jsou upraveny v Zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, ale v případě dlouhodobého nehmotného majetku zákon účetní odpisy extra neřeší, tj. účetní odpisy jsou totožné s daňovými (Kovanicová, 2008).

3.2 Dlouhodobá hmotná aktiva

Dlouhodobá hmotná aktiva, která jsou určena k užívání při běžné činnosti, upravuje standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Hmotná aktiva kromě základních podmínek pro určení aktiv, která upravuje Konceptní rámec (přínos ekonomického užitku, ocenitelnost), musí splňovat ještě další dvě podmínky zařaditelnosti:

- důvod držení aktiva v podniku je administrativní, výrobní nebo zásobovací
- doba použitelnosti delší než jedno účetní období (Dvořáková, 2014).

Dlouhodobý hmotný majetek je dle české legislativy takový majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok, má fyzickou podstatu a vstupní cena je specifikována ve vnitropodnikové směrnici. Většinou se stanovuje hranice 40 tis. Kč, kterou specifikuje Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu. Určitá hmotná aktiva nemusí splňovat veškeré znaky, které jsou uvedeny v Zákoně č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu. Například pozemky, budovy, stavby a pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než 3 roky nejsou vázány podmínkou minimální pořizovací ceny (Kovanicová, 2008).

V okamžiku pořízení jsou hmotná aktiva v české legislativě oceněna na bázi pořizovacích nákladů, které zahrnují nákupní cenu, clo, výkony vlastní režie, náklady na dopravu a manipulaci, náklady na montáž, náklady na záběh výroby a převýrobní náklady (Dvořáková, 2014).

Mezi zásadní rozdíly oproti české legislativě patří tvorba rezerv, které zvyšují pořizovací náklady, diskontace odložené platby nebo dotace na pořízení aktiv (Dvořáková, 2014).

Veškeré závazky spojené s budoucí potřebou uvedení místa, kde se nyní nalézá aktivum, do původního stavu nebo potřebou demontáže aktiva se řídí standardem IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a aktiva, která úzce, jako mnoho jiných, souvisí se standardem IAS 16. Účetní jednotka odhadne budoucí výši závazku a zvýší k rozvahovému dni o tuto výši hodnotu pořízeného aktiva. Z toho plyne, že se náklady na budoucí likvidaci díky amortizaci rozprostřou do všech let životnosti aktiva (Dvořáková, 2014).

Účetní jednotka se může rozhodnout, že nebude zachycovat úroky z úvěru poskytnuté na nákup hmotného aktiva výsledkově, ale zahrne je do pořizovací ceny aktiva v souladu se standardem IAS 23 – Výpůjční náklady (Dvořáková, 2014).

Hmotná aktiva mohou být financována i díky státním dotacím. Zaúčtování těchto dotací je možné dvěma způsoby. Jednak snížením hodnoty pořízeného hmotného aktiva nebo lze dotaci zachytit do výnosů příštích období. Částka dotace se potom rozpouští do běžných období jako amortizace. Dotace může mít i podobu nepeněžního aktiva. Potom se oceňuje pomocí fair value obdrženého aktiva nebo alternativně nominální hodnotou (Dvořáková, 2014).

I v průběhu držení hmotného aktiva se mohou objevit následné výdaje, které se k rozvahovému dni oceňují buď pomocí pořizovací ceny nebo pomocí fair value (Dvořáková, 2014).

Oceňování dlouhodobého hmotného majetku je v české legislativě stejné jako u dlouhodobého nehmotného majetku. Oceňuje se pomocí pořizovací ceny včetně nákladů souvisejících s pořízením, vlastními náklady a reprodukční pořizovací cenou. V případě, že dojde ke snížení hodnoty majetku (ocenění v účetnictví neodpovídá tržní ceně), provede se snížení hodnoty majetku v účetnictví. Pokud je snížení trvalého charakteru, situace se řeší pomocí oprávek, dočasné snížení se řeší pomocí opravných položek (Kovanicová, 2008).

Standard IAS 16 zachycuje také odepisování hmotných aktiv. Odepisují se buď do nákladů, nebo do ocenění jiného aktiva. Počátek odepisování je okamžik způsobilosti aktiva k užívání. Odepisování je ukončeno v okamžiku prodeje nebo likvidace nebo v okamžiku, kdy je aktivum dle standardu IFRS zařazeno mezi aktiva držená k prodeji. Účetní jednotka

musí aktivum rozdělit na různé části dle doby použitelnosti, jestliže je jejich hodnota významná, a tyto části je povinna odepisovat odděleně (Dvořáková, 2014).

Standard IAS 16 uvádí tři druhy odpisů hmotného aktiva:

- metoda lineárních odpisů
- metoda zmenšujícího se základu – k výpočtu se používá násobek konstantního procenta a aktuální zůstatek ceny
- metoda výkonových odpisů (Dvořáková, 2014)

Volba metody odepisování záleží na vůli účetní jednotky, ale měla by odrážet proces spotřeby užitku. Standard IAS 16 se oproti české legislativě zaměřuje na dobu použitelnosti (Dvořáková, 2014).

V české legislativě se účetní jednotky spíše přiklánějí k době uvedené v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, čímž může dojít k vykazování nižších nebo vyšších odpisů, protože tato standardizovaná doba nemusí odpovídat užívání konkrétního hmotného aktiva (Dvořáková, 2014).

Dlouhodobý hmotný majetek se, dle české legislativy, odepisuje také pomocí účetních a daňových odpisů, které ovlivňují výši výsledku hospodaření. Účetní odpisy odrážení reálnou míru opotřebení dlouhodobého majetku v konkrétním účetním období. Účetní jednotka si volí účetní odpisy sama při dodržení zásady poctivého zobrazení skutečnosti. Existují tři metody odepisování:

- metoda dle času – poskytuje volbu ze tří možných variant (rovnoměrné odpisy, zrychlené odpisy, zpomalené odpisy).
- metoda dle výkonnosti
- metoda komponentního odepisování – metoda vhodná pro stavby, byty, nebytové prostory a movité věci (Kovanicová, 2008)

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů zachycuje postup výpočtu daňových odpisů a výčet majetku spolu se zařazením do odpisových tříd (Kovanicová, 2008).

3.3 Dlouhodobé investice nefinanční

Účetní jednotka pořizuje dlouhodobé investice za účelem růstu jejich hodnoty v čase. Důvodem jsou příjmy z úroků, dividend, nájemného nebo podílu na řízení jiných účetních jednotek. Nefinančními investicemi mohou být umělecká díla, drahé kovy a nerosty nebo nemovitosti. Investicemi do nemovitostí se zabývá standard IAS 40 – Investice do nemovitostí, která zároveň charakterizuje tuto investici jako nemovitosti držené z důvodu výnosů z nájemného nebo kapitálového zhodnocení nebo obojího. Investice do nemovitostí musí splňovat podmínky pro aktiva dle Koncepčního rámce (spolehlivost v ocenitelnosti a pravděpodobnost přínosu užítku); (Dvořáková, 2014).

Nemovitosti, ve kterých účetní jednotka poskytuje v rámci pronájmu významné doplňkové služby, které tvoří významnou část celkového nájemného, nemohou být zahrnuty do standardu IAS 40, ale spadají pod standard IAS 16 a dle něho budou i oceňovány a účtovány (Dvořáková, 2014).

V české legislativě se dlouhodobé investice označují jako dlouhodobý finanční majetek. Definice jak podle IFRS tak podle české legislativy je stejná. Dlouhodobý finanční majetek zahrnuje jak majetkové podíly, cenné papíry majetkové povahy, cenné papíry úvěrové, půjčky poskytované jiným, dlouhodobý majetek pronajatý, tak i termínované dlouhodobé vklady peněžních prostředků, tj. upravuje dlouhodobé investice finanční i nefinanční (Kovanicová, 2008).

Investice se oceňují pomocí pořizovací ceny včetně vedlejších pořizovacích nákladů (nákup), vlastními náklady (pořízení ve vlastní režii) nebo metodu fair value (převod z jiných skupin aktiv do investic do nemovitostí). Ocenění ve fair value se provádí ke dni převodu, tj. k okamžiku, kdy jsou standardem splněné podmínky převodu.

Tabulka 2: Podmínky převodu a vypořádání výsledků z přecenění na fair value

Převod ze skupiny	Úprava ve standardu	Podmínky převodu	Vypořádání výsledku z přecenění na fair value, jestliže původní ocenění bylo v pořizovacích nákladech
Dlouhodobá hmotná aktiva	IAS 16	Ukončení užívání nemovitosti vlastníkem nebo Zahájení operativního leasingu	Snížení hodnoty je nákladem, zvýšení účetní hodnoty je výnosem pouze do výše eventuálního předchozího snížení hodnoty aktiva dle IAS 16, zbývající část je zaúčtována ve prospěch vlastního kapitálu a při vyřazení aktiva převedena do nerozděleného zisku
Zásoby	IAS 2	Zahájení operativního leasingu	Kladný či záporný výsledek z přecenní na fair value se proúčtuje do výsledku hospodaření

Zdroj: Vlastní zpracování upraveno dle Dvořáková, Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2014.

Standard IAS 40 se primárně přiklání k oceňování ve fair value, přičemž takto oceňované investice do nemovitostí se neodepisují a zisky a ztráty z přecenění se účtují do výsledku hospodaření v období, kdy přecenění nastalo. Oproti tomu při ocenění pomocí pořizovacích nákladů jsou investice odepisovány (Dvořáková, 2014).

Česká účetní legislativa neumožňuje k rozvahovému dni ocenění ve fair value. Investice do nemovitostí, které jsou účetní jednotkou pronajímány, jsou zachyceny jako dlouhodobý hmotný majetek a příjem z nájmu je ve výkazu zisků a ztrát zachycen v ostatních provozních činnostech (Dvořáková, 2014).

3.4 Zásoby

Standard IAS 2 definuje nakoupené i vyrobené zásoby, ale nedefinuje nedokončenou výrobu, která vzniká na základě smluv o zhotovení, zásoby výrobců zemědělských a lesních výrobků, nerostných rud a zemědělské produkce a biologická aktiva, která se využívají k zemědělské výrobě. Standard definuje zásoby následovně:

- účetní jednotka je drží za účelem prodeje v běžném podnikání
- jsou to aktiva určená k prodeji ve výrobním procesu
- jsou také materiálem a surovinami spotřebovávanými ve výrobě (Dvořáková, 2014)

Standard dělí zásoby také na zakoupené a vyrobené (Dvořáková, 2014). Česká legislativa charakterizuje zásoby obdobným způsobem jako IFRS (Kovanicová, 2008). Zásoby se také dělí na nakoupené (materiál, zboží), na vyrobené (výrobky, potolovary, zvířata, nedokončená výroba) a v některých definicích i na poskytnuté zálohy. Česká legislativa oproti IFRS nestanovuje rozdílná pravidla pro celek zásob a pro biologická aktiva. Také nerozlišuje náhradní díly, který díky významnosti musí být zaúčtovány dle IFRS do dlouhodobého hmotného majetku. V české legislativě jsou účtovány do zásob, což vede ke zkreslení rozvahy v oblasti hospodářského výsledku. Zásoby se v okamžiku výdeje účtují celé do nákladů, kdežto dlouhodobý majetek se postupně odepisuje (Dvořáková, 2014).

Požizovací cenou se zásoby oceňují v okamžiku pořízení. Přizovací cena (pořizovací náklady) v sobě zahrnují náklady na nákup a na přeměnu zásob v rámci výrobního procesu (například mzdy a další výrobní náklady). Standard vyžaduje v oblasti ocenění zásob ve výrobním procesu oddělení fixní a variabilní části režie, důvodem je velikost režijních nákladů při normální výrobní kapacitě. V průběhu účetního období sleduje účetní jednotka stavy zásob. Jelikož se zásoby oceňují na bázi historických cen, je nutné sledovat, zda nedošlo ke snížení hodnoty zásob vlivem poškození, zastarání nebo změny poptávky na trhu. Jestliže dojde ke snížení hodnoty zásob, zaúčtuje se snížení hodnoty nebo storno do hospodářského výsledku. Další druh přecenění zásob je čistá realizovaná hodnota. Použije se v případě, že hodnota zásob je nižší než stávající účetní hodnota. Čistá realizovaná hodnota je odhadem prodejní ceny v běžném podnikání. Naopak zpětné zvýšení hodnoty zásob lze provést jen do výše jejich původní pořizovací ceny (Dvořáková, 2014).

Zásoby při spotřebě mohou být oceněny:

- individuálním oceněním – využívá se u zásob, které nejsou zaměnitelné a mají individuální charakter, například automobily s různým vybavením, umělecká díla
- pomocí nákladových vzorců – oceňují se pomocí technik FIFO nebo váženého aritmetického průměru (Dvořáková, 2014)

Způsoby ocenění zásob v české legislativě jsou pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena a ocenění pomocí vlastních nákladů (Louša, 2012). Ke stanovení hodnoty vlastních nákladů se používá kalkulační vzorec (Kovanicová, 2008). Česká legislativa oproti IFRS

nerozlišuje výkyvy ve fixních nákladech, které vstupují do hodnoty zásob. Tím dochází k nadhodnocení výše režijních nákladů, které vstupují do ocenění neprodané produkce. Obdobný případ se řeší v neproduktivně vynaložených nákladech, například zmetky, odpady, atd. Česká legislativa je neřeší, IFRS je zakazuje přiřazovat do oceňování zásob (Dvořáková, 2014).

Ocenění zásob při výdeji je částečně shodné s oceněním při výdeji zachyceným v IFRS, tj. metoda FIFO, metoda průměrných pořizovacích cen (Kovanicová, 2008) a metoda individuálních cen (Kovanicová, 2008). Česká legislativa a IFRS (retail method IAS 2) připouští ještě ocenění pomocí pevné ceny, která se používá u stejného druhu zboží (Kovanicová, 2008) a je to předem stanovená skladová cena. Metoda stanovení je upravená ve vnitropodnikových směrnících, přičemž při stanovení se musí vycházet ze zásady nejvěrnějšího zobrazení skutečnosti. Rozdíl mezi pevnou cenou a pořizovací cenou zásob se účtuje jako oceňovací odchylka. Způsob rozpuštění oceňovací odchylky je písemně stanoven ve vnitřním předpise účetní jednotky (Louša, 2012).

3.5 Finanční nástroje

Oblast finančních nástrojů v rámci IFRS je upravována několika standardy, zejména IAS 32, IAS 39, IFRS 7 a IFRS 9. Samozřejmě i zde se problematika finančních nástrojů řeší i v jiných standardech, např. IFRS 2 – Platby akciemi, IAS 19 – Pohledávky a závazky vůči zaměstnancům nebo IFRS 4 – Pohledávky a závazky plynoucí z pojistných smluv (Dvořáková, 2014).

Standard IAS 32 definuje pojmy finanční nástroj, finanční aktiva a finanční závazky. Finančním nástrojem je smlouva, která sebou přináší vznik finančního aktiva pro jednu účetní jednotku a vznik finančního závazku pro jinou jednotku (Dvořáková, 2014).

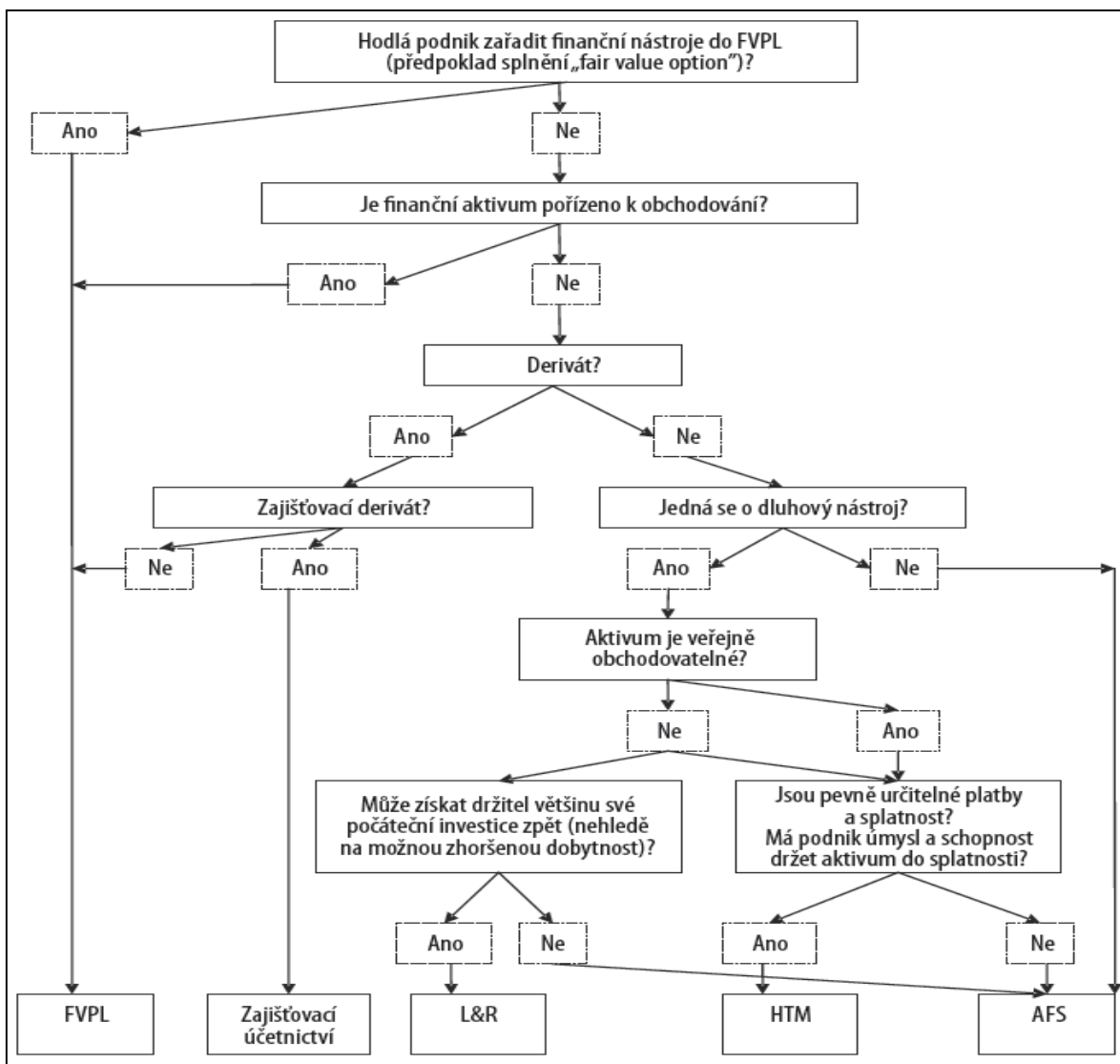
Finančními aktivy jsou:

- peněžní prostředky
- akcie jiného podniku

- smluvní práva na směnu finančního aktiva nebo závazku s jiným podnikem za potencionálně výhodných podmínek
- smluvní práva na příjem peněžních prostředků od jiného podniku (např. pohledávky, dluhové cenné papíry)

Finanční závazky zahrnují smluvní povinnost předat peněžní prostředky či finanční aktiva jiné účetní jednotce nebo směnit finanční aktiva či závazky s jinou účetní jednotkou za potencionálně nevýhodných podmínek (Dvořáková, 2014).

Účtováním a oceňováním finančních nástrojů se zabývá standard IAS 39. Pro ocenění je důležité správně charakterizovat vlastnosti finančních nástrojů a také účel, za kterým byly pořízeny. Následující diagram pomáhá účetní jednotce správně zařadit finanční aktiva, která jsou definována ve standardech IAS 39 a IAS 32 (Dvořáková, 2014).



Obrázek 3: Diagram sloužící pro zařazení finančního aktiva definovaného IAS 32 A IAS 39
Zdroj: Dvořáková, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2014

Legenda:

FVPL – Finanční aktiva a závazky přeceněné na fair value s dopadem do výsledku hospodaření

L&R – Poskytnuté úvěry a pohledávky

HTM – Investice držené do splatnosti

AFS - Realizovaná finanční aktiva

Výsledná klasifikace dle diagramu obsahuje pět kategorií finančního majetku, finanční aktiva a závazky přeceněné na fair value s dopadem do výsledku hospodaření, zajišťovací účetnictví, poskytnuté úvěry a pohledávky, investice držené do splatnosti a realizovaná finanční aktiva. Finanční aktiva v reálné hodnotě účtovaná do výkazu zisku a ztráty (FVPL) se dále dělí na dvě podkategorie, na finanční aktiva držaná k obchodování a na aktiva

zařazená do této kategorie při nákupu. Aktiva zařazená v této kategorii jsou účtována v reálné hodnotě přeceňované výsledkově (Kříž et al., 2004). Úroky nebo kurzové rozdíly vážící se k této skupině jsou součástí přecenění na fair value do výsledku hospodaření (Dvořáková, 2014).

Poskytnuté úvěry a pohledávky (L&R) jsou oceňovány amortizovanými náklady neboli zůstatkovou cenou, přičemž úroky jsou účtovány do výsledku hospodaření (Dvořáková, 2014).

Investice držené do splatnosti (HTM) jsou majetkem, který má pevně stanovené platby a splatnosti, ale nezahrnuje majetkové cenné papíry, kvůli tomu, že mají neomezenou životnost. Tato jasná klasifikace musí být přesně splněna, aby majetek mohl být vykazován v zůstatkové hodnotě pomocí metody efektivního úrokového výnosu (Kříž et al., 2004). Úroky nebo kurzové rozdíly jsou u této skupiny účtovány do výsledku hospodaření (Dvořáková, 2014).

Realizovaná finanční aktiva (AFS) jsou vykazována v reálné hodnotě. Veškeré změny reálné hodnoty jsou vykazovány ve vlastním kapitálu a rozpouštěny do výkazu zisku a ztráty v okamžiku prodeje, splacení či snížení hodnoty (Kříž et al., 2004). U skupiny AFS se úroky, diskonty, prémie nebo kurzové rozdíly časově rozlišují a účtují se do výsledku hospodaření (Dvořáková, 2014).

Česká legislativa oceňuje finanční aktiva pořizovací cenou včetně transakčních nákladů, čímž je docíleno stejného ocenění jako dle IFRS, samozřejmě až na výjimky. Například skupina FVPL není v české legislativě vůbec definována, u investic držených do splatnosti se metoda efektivního výnosu vyžaduje jen u finančních institucí a u skupiny realizovaných finančních aktiv se u podnikatelských subjektů účtuje změna reálné hodnoty do vlastního kapitálu (Kříž et al., 2004).

3.6 Odložená daň

Problematikou účetního zachycení splatných a odložených daní se zabývá standard IAS 12 (Dvořáková, 2014). V okamžiku, kdy je pravděpodobné, že účetní jednotka uhradí

v budoucnu aktivum nebo závazek, se kterým bude spjata povinnost platby daně nebo její snížení, je nutné zaúčtovat v běžném období daňový závazek. Při účtování odložené daně se postupuje v souladu s akruálním principem a podle definic aktiv a závazků. Z tohoto důvodu standard definuje následující důležité pojmy:

- daňová základna aktiva – částka, které se bude odečítat ze zdanitelného ekonomického užitku. Zdanitelný ekonomický užitek je rozdíl mezi ekonomickým užitekem a úhradou účetní hodnoty aktiva.
- daňová základna závazku – částka, která představuje účetní hodnotu závazku sníženého o daňově odčitatelné položky.
- přechodné rozdíly – jedná se o rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku a jejich daňové základny. Přechodné rozdíly mohou být zdanitelné nebo odčitatelné.
- odložený daňový závazek – částka daně ze zisku, která je splatná v budoucím období z důvodu existence zdanitelných přechodných rozdílů.
- odložená daňová pohledávka – částky daně ze zisku, které bude účetní jednotka nárokovat v příštím období z důvodu odčitatelných přechodných rozdílů, z důvodu převedení daňové ztráty nebo daňového odpočtu (Dvořáková, 2014).

Dle české legislativy vzniká odložená daň z příjmů kvůli tomu, že u některých položek aktiv a závazků se neshoduje účetní pohled s daňovým. Z tohoto vyplývá, že daň vypočtená dle účetního hlediska je jiná než daň vypočtená podle Zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu (Kovanicová, 2008).

K ocenění odložené daně existuje více přístupů, například metoda časového rozlišení, metoda výsledkově závazková a metoda rozvahově závazková. Posledně jmenovaná je v současnosti standardem vyžadována (Dvořáková, 2014).

Odložená daň se dle rozvahově závazkové metody vypočte jako součin přechodného rozdílu a daňové sazby platné v období uplatnění či splatnosti přechodného rozdílu. Odložené daňové závazky nebo pohledávky se nediskontují. S vykazováním odložené daňové pohledávky se pojí různá rizika, například změna daňové sazby, daňových zákonů nebo změna způsobu užití aktiva, proto je důležité vždy k rozvahovému dni provést inventarizaci odložených daňových pohledávek (Dvořáková, 2014).

České účetní předpisy oceňují odložené daňové závazky a pohledávky stejně jako IFRS podle rozvahově závazkové metody. Česká legislativa odloženou daň řeší jen povrchově, například dostatečně neřeší ani oblast konsolidace, podnikových kombinací či goodwillu (Dvořáková, 2014).

3.7 Rezervy a dohadné položky

Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva upravuje standard IAS 37. Definuje pravidla pro jejich rozpoznání, ocenění a vykazování. Rezervu definuje standard IAS 37 jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší, přičemž závazky mohou vzniknout na základě smlouvy nebo jako důsledek událostí, které sebou přináší vznik závazku mimosmluvního (Dvořáková, 2014).

Standard se také zabývá rozlišením dohadné položky pasivní, dohadné položky aktivní a rezervy. S dohadnou položkou se pojí větší míra nejistoty, musí se rozlišit, zda se nejedná o podmíněná aktiva či závazek. Podmíněná aktiva či podmíněný závazek se v rozvaze nevykazuje, kdežto dohadné položky aktivní a pasivní ano. Rezervy nemusí být vykazovány odděleně. Rezerva se vykáže za následujících podmínek:

- podnik eviduje současný závazek, který je důsledkem minulých událostí
- k vypořádání závazku bude pravděpodobně nezbytný odliv prostředků, které přinášejí ekonomický prospěch
- závazek je spolehlivě ocenitelný (Dvořáková, 2014)

Česká legislativa rozlišuje rezervy a rezervní fondy, které se vytváří z vykázaného zisku a jsou součástí vlastního kapitálu. Následující text se bude věnovat prvně uvedeným rezervám, tvořeným do nákladů, jejichž úkol je pokrýt budoucí výdaje, které pravděpodobně nastanou a u nichž není přesně známa výše peněžní částky nebo období, ve kterém dojde k výdeji. Česká legislativa člení rezervy na dvě skupiny:

- rezervy dle zvláštních právních předpisů – jejich výše a tvorba je definována daňovými a dalšími zákony.

- jiné rezervy – jsou určeny účetní legislativou nebo si je určuje podnik sám. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů takto vytvořené rezervy neuznává jako náklad snižující daňový základ. Jedná se například o rezervy na důchody, rezervy na daň z příjmů, rezervy na garanční opravy, rezervy na restrukturalizaci, atd. (Kovanicová, 2008).

Účetní jednotka pomocí rezerv snižuje hospodářský výsledek běžného období a také zadržuje částky na budoucí výdaje (Kovanicová, 2008). Jak rezervy, tak i dohadné položky pasivní a aktivní jsou oceněny metodou nejlepšího odhadu peněžních toků. Nejlepším odhadem je částka, kterou účetní jednotka racionálně vyplatí, jestliže závazek by byl vyrovnán k rozvahovému dni nebo částka, která by byla převedena na třetí stranu. Důležité je při nejlepší odhadu respektovat zásadu opatrnosti. Při stanovení hodnoty rezerv se vychází z předchozích zkušeností, expertních posudků, ze statistických metod atd. Faktory, které ovlivňují výši rezerv, jsou rizika a nejistota, časová hodnota peněz a budoucí události (Dvořáková, 2014).

Česká legislativa oproti standardům IFRS nevěnuje dostatečnou pozornost této problematice. Pravidla pro tvorbu rezerv jsou nedostatečná, což vede k tomu, že účetní jednotky převážně tvoří daňově uznatelné rezervy (rezervy na opravu dlouhodobého majetku). Tyto rezervy, ale nepřipouští IFRS (Dvořáková, 2014). „Zákonné“ rezervy se tvoří v hodnotě absolutní částky nebo procentem z určeného základu, pokud není zákonem metoda ocenění stanovena jinak (Kovanicová, 2008).

4 Analýza účetních výkazů sestavovaných dle české legislativy

Společnost ABCDE a. s. je společností, která podléhá auditu. Z tohoto důvodu je účetní závěrka společnosti prozkoumána nezávislými auditory ze společnosti KPMG Česká republika Audit, s. r. o., kteří každoročně vydávají Zprávu nezávislého auditora pro akcionáře společnosti ABCDE a. s. Zpráva auditora je každoročně součástí Výroční zprávy, kterou společnost vydává a uveřejňuje ve Sbírce listin, která je dostupná online z portálu Ministerstva spravedlnosti České republiky (Výroční zpráva za rok 2012).

Účetní závěrka společnosti se skládá ze čtyř výkazů, z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, z přehledu o peněžních tocích a z přílohy účetní závěrky (Výroční zpráva za rok 2012). Diplomová práce se dále bude podrobně zabývat analýzou rozvahy a výkazu zisku a ztráty, protože tyto výkazy budou předmětem transformace na výkazy vystavené dle IFRS.

Společnost ABCDE a. s. sestavuje svoji účetní závěrku dle české legislativy. Řídí se zákony České republiky, Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, Vyhláškou č. 500/2002 Sb., Českými účetními standardy a dalšími souvisejícími předpisy. Účetním obdobím a zdaňovacím obdobím společnosti je kalendářní rok. Cizí měny se přepočítávají pomocí denního kurzu ČNB. Kurzové rozdíly jsou účtovány ve výsledku hospodaření (Výroční zpráva za rok 2012).

4.1 Charakteristika společnosti ABCDE a. s.

Společnost ABCDE a. s. se sídlem v České republice, se zabývá těžbou a úpravou silikátových surovin, výrobou sklářských tavných písků, slévárenských formovacích písků, filtračních a speciálních stavebních písků a dále obchodní činností. Společnost byla založena 5. května 1992 jednorázově na základě rozhodnutí Fondu národního majetku ČR. Fond národního majetku ČR byl jediným zakladatelem, tudíž založení proběhlo na základě sepsání zakladatelské listiny (Výroční zpráva za rok 2013).

Společnost ABCDE a. s. je ovládána mateřskou společností XYZ GmbH, se sídlem v SRN. Mateřská společnost vlastní 98,66 % podíl na základním kapitálu společnosti ABCDE a. s. Oproti tomu ABCDE a. s. je mateřskou společností pro tři obchodní společnosti. První z nich je s podílem 55 % společnost AB s. r. o., další ovládanou osobou s podílem na základním kapitálu 50 % je společnost CD s. r. o., poslední ovládanou osobou je společnost E s. r. o., zde má ABCDE 100 % podíl na základním kapitálu společnosti (Výroční zpráva za rok 2013).

Základní kapitál společnosti ABCDE a. s. je ve výši 270 000 000 Kč, přičemž akcie na jméno mají hodnotu 1 000 Kč a jejich počet je 165 580 ks a akcie na jméno mající hodnotu 10 000 Kč jsou v počtu 10 442 ks (Obchodní rejstřík, 2014).

Společnost se řadí mezi moderní a konkurenceschopné těžební společnosti, jejímž cílem je maximální péče a odpovědnost o životní prostředí. Tohoto cíle chce společnost dosáhnout pomocí modernizace, do které do konce roku 2012 investovala více než 800 000 000 Kč. V roce 2012 bylo investováno do rekultivace těžebních prostorů a monitoringu stavu spodních vod, do provozu výrobních linek soustřeďujících se na dodržování hygienických limitů a zlepšování zjištěného stavu. Živočišné a rostlinné druhy nacházející se na svěřených dobývacích prostorech jsou také předmětem ochrany společnosti. Ropucha krátkonohá se stala hlavním představitelem tohoto záměru. Společnost pro ni zřizuje vodní plochy a vytváří klidové zony, které naponámají rozmnožování tohoto živočišného druhu ve volné přírodě. Společnost získala certifikát v oblasti systému managementu kvality, který dozoroval TÜV Nord GmbH Essen SRN (Výroční zpráva za rok 2012). V roce 2013 společnost pokračovala v aktivitách z roku 2012, tj. budování klidových zón, rekultivace těžebních prostor (Výroční zpráva za rok 2013).

I přes krizi ve stavebnictví vykázala společnost celkový objem prodeje v roce 2012 ve výši 622 000 tun, což je o 3 % více než v roce 2011, ale její tržby klesly o 2 % na 178 750 000 Kč. Těžba probíhala ve dvou lomech na území ČR. Tržby společnosti z 85 % pocházejí z tuzemska a 15 % pochází ze zahraničních trhů, především z EU. V roce 2012 dosáhl hospodářský výsledek 38 117 000 Kč a na dividendách bylo vyplaceno 32 400 000 Kč (Výroční zpráva za rok 2012). V roce 2013 byl celkový objem prodeje 532 000 tun, což znamená pokles oproti roku 2012 o 14 %. Tržby z prodeje z písků klesly

o 5 % na částku 168 912 000 Kč. V roce 2013 se vytěžilo v lomu Srní 266 725 tun a v Okřešicích 301 374 tun písku. Přičemž 80 % prodeje se uskutečnilo v tuzemsku a zbytek v zemích EU (Výroční zpráva za rok 2013).

4.2 Analýza rozvahy za rok 2012 a 2013

Účetnictví společnosti je sestavováno v souladu se zásadami a pravidly vyplývajícími z české legislativy. Rozvaha z roku 2012 a rozvaha z roku 2013 je zobrazena v příloze této diplomové práce.

4.2.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Společnost vykazuje dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek v pořizovací ceně. Přičemž vnitřním předpisem je stanoveno, že do dlouhodobého nehmotného majetku je zařazen takový majetek, jehož pořizovací cena přesáhne 60 000 Kč. U hmotného majetku je pořizovací cena stanovena od 40 000 Kč a více. V roce 2012 společnost vykazovala dlouhodobý nehmotný majetek ve výši 362 000 Kč a dlouhodobý hmotný majetek ve výši 211 224 000 Kč. Přičemž dlouhodobý hmotný majetek se skládá z pozemků ve výši 6 197 000 Kč, staveb ve výši 114 791 000 Kč a samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí ve výši 89 636 000 Kč (movitý majetek sloužící výrobě 87 302 000 Kč a movitý majetek sloužící správě 2 334 000 Kč) a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek ve výši 600 000 Kč. Nejvýznamnější změnu majetku vyvolala aktivace komunikace v obci Okřešice v celkové hodnotě 38 550 000 Kč (Výroční zpráva za rok 2012). V roce 2013 společnost vykazovala nehmotný majetek ve výši 362 000 Kč, dlouhodobý hmotný majetek ve výši 193 341 000 Kč, přičemž pozemky činily 6 197 000 Kč, budovy a stavby 107 849 000 Kč, movitý majetek sloužící výrobě 74 147 000 Kč, movitý majetek sloužící správě 1 622 000 Kč a nedokončený hmotný majetek a zálohy 3 526 000 Kč. Nejvýznamnějším přírůstkem majetku v roce 2013 bylo pořízení pásového rypadla ve výši 2 167 000 Kč a vrtací soupravy ve výši 2 253 000 Kč (Výroční zpráva za rok 2013).

Dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek se odepisuje pomocí lineární metody a doba odepisování se řídí dle doby použitelnosti, kterou u určitých skupin majetku ilustruje následující tabulka (Výroční zpráva za rok 2013).

Tabulka 3: Doba odepisování majetku

Majetek	Doba odepisování
Stavby	15 nebo 20 nebo 30 let
Stroje a přístroje výrobní	6 nebo 12 nebo 15 let
Dopravní prostředky výrobní	6 nebo 12 let
Dopravní prostředky nevýrobní	5 let
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	4 nebo 6 let
Software	4 roky

Zdroj: Vlastní zpracování upraveno dle Výroční zprávy za rok 2013

4.2.2 Dlouhodobý finanční majetek

Společnost k 31. 12. 2012 vykazuje celkem 157 433 000 Kč v položce dlouhodobý finanční majetek, přičemž podíly v účetních jednotkách pod podstaným vlivem jsou ve výši 3 617 000 Kč a podíly – ovládaná osoba jsou ve výši 153 826 000 Kč. Majetek je účtován v pořizovací ceně a v situaci, kdy dojde k přechodnému snížení hodnoty majetkové účasti, jsou vytvářeny opravné položky. Výnosy jsou účtovány do výnosů z dlouhodobého finančního majetku. K rozvahovému dni se přepočítává dlouhodobý finanční majetek pořízený v cizí měně dle kurzu ČNB k 31. 12. 2012. Kurzové rozdíly jsou zaúčtovány v položce oceňovací rozdíly k přecenění majetku a závazků (Výroční zpráva za rok 2012).

Následující tabulka zaznamenává dlouhodobý finanční majetek vázící se ke konkrétním podnikatelským subjektům.

Tabulka 4: Majetkové účasti v roce 2012

Majetkové účasti	Cena pořízení (v tis. Kč)	Vlastní kapitál (v tis. Kč)	Vlastnický podíl
E s.r.o.	148 326	242 781	100 %
AB s.r.o.	5 500	10 629	55 %
CD s.r.o.	1 052	15 893	50 %
ZAO	2 565	334 794	1 %
Celkem	157 443	604 097	

Zdroj: vlastní zpracování dle Výroční zprávy za rok 2012

K 31. 12. 2013 společnost vykazovala dlouhodobý finanční majetek ve výši 171 158 000 Kč. Konkrétní složení dlouhodobého finančního majetku ilustruje následující tabulka. Změna v ceně pořízení u společností E s.r.o. a ZAO s.r.o. byla způsobena vlivem přecenění. Účetní pravidla zůstala stejná jako v roce 2012.

Tabulka 5: Majetkové účasti v roce 2013

Majetkové účasti	Cena pořízení (v tis. Kč)	Vlastní kapitál (v tis. Kč)	Vlastnický podíl
E s.r.o.	161 808	265 611	100 %
AB s.r.o.	5 500	9 148	55 %
CD s.r.o.	1 052	11 504	50 %
ZAO	2 798	309 473	1 %
Celkem	171 158	595 736	

Zdroj: Vlastní zpracování upraveno dle Výroční zprávy za rok 2013

4.2.3 Zásoby

Položka zásob v sobě v roce 2012 zahrnuje materiál a výrobky. Materiál je v hodnotě 11 301 000 Kč a výrobky v hodnotě 8 159 000 Kč (Výroční zpráva z roku 2012). V roce 2013 činila hodnota materiálu 11 374 000 Kč a výrobků 8 987 000 Kč. Materiál je oceňován v pořizovacích cenách a výdaje materiálu jsou oceňovány pomocí metody FIFO. Pořizovací cena v sobě zahrnuje cenu pořízení, celní poplatky, dopravní poplatky a pojistné. Výrobky se oceňují pomocí přímých nákladů (přímý materiál, přímé mzdy) a výrobní režie připadající na výrobek (Výroční zpráva z roku 2013).

4.2.4 Opravné položky a rezervy

Opravné položky k pohledávkám se vytvářejí na základě analýzy platební schopnosti zákazníků a časové struktury těchto pohledávek. Na pohledávky z obchodních vztahů byla v roce 2012 změněna opravná položka na výši 675 000 Kč (Výroční zpráva za rok 2012). V roce 2013 byla na pochybné pohledávky změněna opravná položka na výši 559 000 Kč (Výroční zpráva za rok 2013).

Společnost dále tvoří opravné položky k zásobám. V roce 2012 tyto opravné položky byly ve výši 290 000 Kč, přičemž k jejich vzniku došlo v důsledku přechodného snížení hodnoty

zásob v účetnictví (Výroční zpráva za rok 2012). V roce 2013 nebyl evidován žádný pohyb na opravných položkách k zásobám (Výroční zpráva za rok 2013).

Rezervy na rekultivaci za rok 2012 byly vytvořeny ve výši 25 639 000 Kč, rezervy na daň z příjmů ve výši 159 000 Kč a ostatní rezervy ve výši 4 463 000 Kč. Rezerva na daň příjmů byla v rozvaze zachycena po snížení zaplacených záloh na daň z příjmů. V roce 2013 bude rezerva rozpuštěna proti vypočtené daňové povinnosti. Rezerva se vytváří jen kvůli tomu, že na konci účetního období není známa skutečná daňová povinnost účetní jednotky (Výroční zpráva za rok 2012). V roce 2013 činila výše rezevy na rekultivaci 21 147 000 Kč, rezerva na daň z příjmů 713 000 Kč a ostatní rezervy 4 481 000 Kč. Celkem tj. 26 341 000 Kč. Pravidla pro tvorbu rezervy na daň z příjmů zůstaly roce 2013 stejné jako v roce 2012 (Výroční zpráva za rok 2013).

Společnost také tvoří rezervu na rekultivaci. Tato rezerva se tvoří dle plánu, který schvaluje příslušný báňský úřad. Rezerva se tvoří na pokrytí budoucích nákladů spojených s uzavíráním těžebních prostor. Dále se vytváří i rezerva na úpravu rekultivací, které již probíhají (Výroční zpráva za rok 2012).

4.2.5 Odložený daňový závazek

V roce 2012 vykázala společnost odložený daňový závazek ve výši 9 431 000 Kč a v roce 2013 vykázala odložený daňový závazek ve výši 9 117 000 Kč. Odložený daňový závazek vznikl v důsledku rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy, díky opravným položkám k zásobám, kvůli účetním a daňovým rezervám a opravným položkám k pohledávkám. Odložená daň představuje dočasný rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv, přičemž se používá očekávaná daňová sazba platná pro příští období (období, v němž bude daňový závazek uplatněn); (Výroční zpráva za rok 2013).

Tabulka 6: Odložené daňové závazky a pohledávky

	Pohledávky		Závazky		Rozdíl	
	2013	2012	2013	2012	2013	2012
Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	-	-	-10 207	-10 446	-10 207	-10 446
Rezervy	851	848	-	-	851	848
Zásoby	55	55	-	-	55	55
Pohledávky	184	112	-	-	184	112
Odložená daňová pohledávka/ závazek	1 090	1 015	-10 207	-10 446	-9 117	- 9 431

Zdroj: Vlastní zpracování upraveno dle Výroční zprávy za rok 2013

4.2.6 Hospodářský výsledek a dividendy

V roce 2012 společnost dosáhla zisku z běžného období ve výši 38 117 000 Kč. Zisk z roku 2011 ve výši 37 284 000 Kč byl dle rozhodnutí valné hromady ze dne 5. 6. 2012 z části vyplacen na dividendách a to ve výši 30 510 000 Kč, zbytek ve výši 6 774 000 Kč byl přidělen do statutárního fondu (Výroční zpráva za rok 2012). V roce 2013 společnost dosáhla zisku ve výši 42 959 000 Kč, což je nárůst oproti loňskému roku ve výši 12,7 %. Valná hromada dne 28. 5. 2013 rozhodla o výplatě dividend ve výši 32 400 000 Kč, přičemž 950 000 Kč se vztahovalo k dividendám z minulých let, které nebyly vyzvednuty a nárok na ně byl promlčen. Zisk z roku 2013 bude z části rozdělen na příděl do statutárního fondu a z části vyplacen na dividendách (Výroční zpráva z roku 2013).

4.3 Analýza výkazů zisků a ztrát za rok 2012 a 2013

Jak už bylo uvedeno výše, zisk společnosti za rok 2012 byl ve výši 38 117 000 Kč. K tomuto hospodářskému výsledku přispěli i tržby společnosti, které bohužel klesly oproti roku 2011 o 1,5 % (Výroční zpráva za rok 2012). Oproti tomu v roce 2013 společnost dosáhla zisku ve výši 42 959 000 Kč. Na tržbách společnosti za rok 2013 se podílel prodej výrobků mateřské společnosti ve výši 993 000 Kč a provize z prodeje výrobků mateřské společnosti na území ČR a SR činila 538 000 Kč (Výroční zpráva za rok 2013).

Přehled tržeb z hlavní a vedlejší činnosti za rok 2012 a 2011 zaznamenává následující tabulka.

Tabulka 7: Tržby za rok 2013, 2012 a 2011

Specifikace tržby	Rok 2013 (tis. Kč)	Rok 2012 (tis. Kč)	Rok 2011 (tis. Kč)
Písek tuzemsko	135 938	154 647	156 388
Písek export	32 974	24 103	26 795
Doprava tuzemsko	38 784	39 805	41 859
Doprava export	14 251	11 763	10 552
Ostatní tržby a služby	6 049	5 988	4 361
Celkem	227 996	236 306	239 955

Zdroj: vlastní zpracování upraveno dle Výroční zprávy za rok 2012 a Výroční zprávy za rok 2013

Společnost uskutečňuje nákupy a tržby, také v rámci spřízněných osob. V roce 2012 se uskutečnily tyto nákupy a prodeje.

Tabulka 8: Tržby a nákupy mezi spřízněnými osobami v roce 2012 a v roce 2013

Spřízněná osoba	Tržby za rok 2013 (v tis. Kč)	Tržby za rok 2012 (tis. Kč)	Nákupy za rok 2013 (tis. Kč)	Nákupy za rok 2012 (tis. Kč)
QW Frechen	1 530	2 052	244	37
QW Österreich	0	0	0	26
E	6 374	6 055	1 148	1 310
CD	220	208	21 426	18 595
AB	5 709	6 060	0	0
Celkem	13 833	14 375	22 818	19 968
Podíl na celkových tržbách a nákupech	6 % ^A	6% ^B	19 % ^C	15 % ^D

Zdroj: Vlastní zpracování upraveno dle Výroční zprávy za rok 2013

^A Podíl na celkových tržbách vypočten jako podíl mezi tržbami za rok 2013 (označní ve výkazu zisku a ztráty I.+II.+III.+VI.) a celkovými tržbami za spřízněnými osobami za rok 2013

^B Podíl na celkových tržbách vypočten jako podíl mezi tržbami za rok 2012 (označní ve výkazu zisku a ztráty I.+II.+III.+VI.) a celkovými tržbami za spřízněnými osobami za rok 2012

^C Podíl na celkových nákupech vypočten jako podíl mezi výkonovou spotřebou za rok 2013 (označení ve výkazu zisku a ztráty B.) a celkovými nákupy za spřízněnými osobami za rok 2013

^D Podíl na celkových nákupech vypočten jako podíl mezi výkonovou spotřebou za rok 2012 (označení ve výkazu zisku a ztráty B.) a celkovými nákupy za spřízněnými osobami za rok 2012

5 Účetní závěrka podniku dle standardů IFRS

Jak již bylo zmíněno v teoretické části, česká legislativa se od standardů IFRS liší v mnoha bodech. Aby bylo možné sestavit výkazy dle standardu IFRS, je nutné upravit stávající výkazy sestavené dle české legislativy o rozdílnosti, které vůči IFRS standardům jsou. Následující text bude věnován analýze jednotlivých rozdílností, které se vyskytují ve výkazech společnosti ABCDE a. s.

5.1 Úprava č. 1 – Drobný hmotný majetek

Společnost v roce 2012 vykázala drobný dlouhodobý majetek ve výši 2 896 000 Kč, který byl v roce pořízení zaúčtován do nákladů. Jelikož je jeho doba použitelnosti delší než 1 rok musí být tento majetek dle IAS 16 začleněn do dlouhodobého majetku a z nákladů vyňat. V roce 2013 společnost pořídila drobný dlouhodobý majetek ve výši 2 933 000 Kč, který byl taktéž zaúčtován do nákladů v roce jeho pořízení.

Tabulka 9: Odečet nákladů spojených s drobným dlouhodobým majetkem

Komulovaný název položky	Měsíc pořízení a zaúčtování	Úprava nákladů v roce 2013 (v tis. Kč)	Úprava nákladů v roce 2012 (v tis. Kč)
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	leden	264	260
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	únor	88	87
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	březen	352	348
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	duben	205	202
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	květen	557	145
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	červen	322	550
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	červenec	147	318
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	srpen	381	145
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	září	171	376
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	říjen	205	116
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	listopad	117	175
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	prosinec	124	174

Zdroj: Vlastní zpracování.

Analýzou drobného dlouhodobého majetku bylo zjištěno, že se jedná o majetek zařaditelný do skupiny inventář a nevýrobní stroje a přístroje a odepisovaný lineárně po dobu 4 let, což odpovídá době životnosti majetku. Majetek byl oceněn ve správné výši, přičemž na základě této skutečnosti nebude provedena žádná změna související se standardem IAS 36.

Následující tabulka ilustruje úpravu, která se promítne do výkazu dle IFRS. Položka rozvahy samostatné věci a soubory movitých věcí se v jednotlivých letech zvýší o částku drobného dlouhodobého majetku a zároveň se sníží hodnota majetku o oprávkky.

Tabulka 10: Drobný dlouhodobý majetek vykazovaný dle IFRS

Komulovaný název položky	Měsíc zařazení	Pořizovací cena v roce 2013 (v tis. Kč)	Komulované odpisy v roce 2013 (v tis. Kč)^E	Pořizovací cena v roce 2012 (v tis. Kč)	Komulované odpisy v roce 2012 (v tis. Kč)^F
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	leden	264	131	260	65
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	únor	88	42	87	20
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	březen	352	160	348	73
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	duben	205	89	202	38
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	květen	557	129	145	24
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	červen	322	185	550	81
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	červenec	147	98	318	40
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	srpen	381	76	145	15
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	září	171	108	376	31
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	říjen	205	42	116	7
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	listopad	117	49	175	7
Inventář a nevýrobní stroje a přístroje	prosinec	124	47	174	4
Celkem		2 933	1 156	2 896	560

Zdroj: Vlastní zpracování.

^E Komulované odpisy v roce 2013 se skládají z odpisů drobného majetku, který byl přiřazen do dlouhodobému majetku jak v roce 2012 (tj. druhý rok odepisování) a tak v roce 2013

^F Komulované odpisy v roce 2012 se skládají z odpisů drobného majetku, který byl přiřazen do dlouhodobému majetku v roce 2012

V rámci úprav souvisejících s drobným dlouhodobým majetkem došlo i ke změně nerozděleného zisku, která byla způsobena změnou v odúčtování drobného dlouhodobého majetku z nákladů a zaúčtováním odpisů do nákladů.

Tabulka 11: Vliv úpravy v rámci dl. drob. majetku na nerozdělený zisk

Účetní období		Vliv na nerozdělený zisk (v tis. Kč)
2012	Snížení drobného dlouhodobého majetku	- 2 896
	Zaúčtování odpisů stanovených dle IFRS	560
	Odlišnost ve vykazování celkem	- 2 336
	Vliv na daň z příjmů	444
2013	Snížení drobného dlouhodobého majetku	- 2 933
	Zaúčtování odpisů stanovených dle IFRS	1 156
	Odlišnost ve vykazování celkem	- 1 777
	Vliv na daň z příjmů	338

Zdroj: Vlastní zpracování.

Drobný dlouhodobý majetek má dále vliv na odložený daňový závazek dle standardu IAS 12. Přičemž vlivem úpravy se zvýší hospodářský výsledek o částku 2 336 000 Kč v roce 2012 a o částku 1 777 000 Kč v roce 2013, čímž dochází ke vzniku odložené daně ve výši 444 000 Kč v roce 2012 a 338 000 Kč v roce 2013.

5.2 Úprava č. 2 – Investice do nemovitostí

Společnost ABCDE a. s. vlastní kancelář, kterou pronajímá od roku 2013 za účelem budoucího ekonomického prospěchu. Zůstatková cena kanceláře vykazovaná v účetnictví společnosti je ve výši 45 000 Kč zaznamenaná v položce rozvahy – Stavby (IAS 16). V rámci transformace na IFRS bude kancelář přeřazena do položky investice do nemovitostí (IAS 40). Společnost se rozhodla pronajímanou kancelář ocenit ve fair value, přičemž na základě interních informací získaných z ekonomického oddělení společnosti, byla fair value k 1. lednu 2013 stanovena ve výši 123 000 Kč. Vliv změny se projeví i v rámci oprávek, protože dle IFRS se majetek přeceněný na fair value neodepisuje. Dále také dochází k vlivu na odloženou daň ve výši 1 000 Kč v roce 2013.

Tabulka 12: Vliv přeražení pronajímané kanceláře na položky rozvahy

Účetní období		Vliv na položky rozvahy (v tis. Kč)
2013	Snížení kanceláře z položky Stavby	- 45
	Zařazení kanceláře do investic do nemovitostí ve fair value	123
	Snížení odpisů vztahujících se ke kanceláři	- 3
	Zaúčtování přírůstku do vlastního kapitálu	78
	Zaúčtování přírůstku nerozděleného zisku	3
	Vliv na daň z příjmů	1

Zdroj: Vlastní zpracování.

5.3 Úprava č. 3 – Zásoby

Společnost dělí zásoby na materiál a výrobky, přičemž při analýze těchto položek bylo zjištěno, že položka materiál obsahuje i náhradní díly, které se dle IFRS musí vykazovat v dlouhodobém majetku a odepisovat. Celková hodnota náhradních dílů, dle informací od účetní jednotky podstatných náhradních dílů, zaúčtovaná v položce zásoby byla v roce 2012 ve výši 4 294 000 Kč a v roce 2013 7 737 000 Kč. Společnost eviduje náhradní díly na stroje a přístroje výrobní (dle analýzy v roce 2012 ve výši 2 791 000 Kč, v roce 2013 5 029 000 Kč), na dopravní prostředky výrobní (dle analýzy v roce 2012 ve výši 1 073 000 Kč, v roce 2013 ve výši 1 934 000 Kč) a na dopravní prostředky nevýrobní (dle analýzy v roce 2012 ve výši 430 000 Kč, v roce 2013 ve výši 774 000 Kč). Ostatní položky zásob byly označeny jako zásoby krátkodobého charakteru, u nichž nebyly zjištěny skutečnosti, které by vedly ke snížení hodnoty zásoby.

Náhradní díly na stroje a přístroje výrobní se odepisují dle vnitropodnikových směrnic 6, 12 a 15 let. Dle analýzy náhradních dílů bylo zjištěno, že náhradní díly v roce 2012 v částce 1 814 000 Kč jsou na stroje a přístroje výrobní odepisované 15 let, v částce 698 000 Kč se váží k strojům a přístrojům výrobním odepisovaným po dobu 12 let a v částce 279 000 Kč se váží ke strojům a přístrojům výrobním odepisovaným po dobu 6 let. V roce 2013 bylo analýzou zjištěno, že náhradní díly ve výši 3 269 000 Kč se váží ke strojům a přístrojům výrobním odepisovaným 15 let, 1 257 000 Kč se váže ke strojům a přístrojům výrobním odepisovaným 12 let a 503 000 Kč se váže ke strojům a přístrojům výrobním odepisovaným po dobu 6 let.

Tabulka 13:Náhradní díly na stroje a přístroje výrobní vykazované dle IFRS

Kumulovaný název položky	Měsíc zařazení	Pořizovací cena v roce 2013 (v tis. Kč)	Kumulované odpisy v roce 2013 (v tis. Kč)	Pořizovací cena v roce 2012 (v tis. Kč)	Kumulované odpisy v roce 2012 (v tis. Kč)
Stroje výrobní	leden	453	57	251	20
Stroje výrobní	únor	151	17	84	6
Stroje výrobní	březen	603	63	335	23
Stroje výrobní	duben	352	33	195	12
Stroje výrobní	květen	956	80	530	29
Stroje výrobní	červen	553	41	307	14
Stroje výrobní	červenec	251	16	140	6
Stroje výrobní	srpen	654	34	363	12
Stroje výrobní	září	201	8	112	3
Stroje výrobní	říjen	352	11	195	4
Stroje výrobní	listopad	201	4	112	2
Stroje výrobní	prosinec	302	3	167	1
Celkem		5 029	367	2 791	132

Zdroj: vlastní zpracování.

Náhradní díly na dopravní prostředky výrobní se odepisují dle vnitropodnikových směrnic 6 a 12 let. Dle analýzy náhradních dílů z roku 2012 bylo zjištěno, že náhradní díly v částce 751 000 Kč jsou na dopravní prostředky výrobní odepisované 12 let a náhradní díly v částce 322 000 Kč se váží k dopravním prostředkům výrobním odepisovaným po dobu 6 let. V roce 2013 bylo zjištěno, že 1 354 000 Kč se váže k dopravním prostředkům výrobním odepisovaným po dobu 12 let a 580 000 Kč se váže k dopravním prostředkům výrobním odepisovaným po dobu 6 let.

Tabulka 14: Náhradní díly na dopravní prostředky výrobní vykazované dle IFRS

Komulovaný název položky	Měsíc zařazení	Pořizovací cena v roce 2013 (v tis. Kč)	Kumulované odpisy v roce 2013 (v tis. Kč)	Pořizovací cena v roce 2012 (v tis. Kč)	Kumulované odpisy v roce 2012 (v tis. Kč)
Dopravní prostředky výrobní	leden	174	29	97	11
Dopravní prostředky výrobní	únor	58	9	32	3
Dopravní prostředky výrobní	březen	232	33	129	12
Dopravní prostředky výrobní	duben	135	17	75	6
Dopravní prostředky výrobní	květen	367	41	204	14
Dopravní prostředky výrobní	červen	213	21	118	7
Dopravní prostředky výrobní	červenec	97	8	54	3
Dopravní prostředky výrobní	srpen	251	18	139	6
Dopravní prostředky výrobní	září	77	4	43	2
Dopravní prostředky výrobní	říjen	135	6	75	2
Dopravní prostředky výrobní	listopad	77	2	43	1
Dopravní prostředky výrobní	prosinec	118	2	64	1
Celkem		1 934	190	1 073	68

Zdroj: Vlastní zpracování.

Náhradní díly na dopravní prostředky nevýrobní v roce 2012 dosahují částky 430 000 Kč a v roce 2013 774 000 Kč, dle analýzy se veškeré náhradní díly na dopravní prostředky nevýrobní odepisují lineárně po dobu 5 let.

Tabulka 15: Náhradní díly na dopravní prostředky nevýrobní vykazované dle IFRS

Komulovaný název položky	Měsíc zařazení	Pořizovací cena v roce 2013 (v tis. Kč)	Kumulované odpisy v roce 2013 (v tis. Kč)	Pořizovací cena v roce 2012 (v tis. Kč)	Kumulované odpisy v roce 2012 (v tis. Kč)
Dopravní prostř. nevýrobní	leden	70	22	39	8
Dopravní prostř. nevýrobní	únor	23	7	13	2
Dopravní prostř. nevýrobní	březen	93	24	52	9
Dopravní prostř. nevýrobní	duben	54	13	30	5
Dopravní prostř. nevýrobní	květen	147	31	82	11
Dopravní prostř. nevýrobní	červen	85	15	47	5
Dopravní prostř. nevýrobní	červenec	39	6	22	2
Dopravní prostř. nevýrobní	srpen	101	13	56	5
Dopravní prostř. nevýrobní	září	31	3	17	1
Dopravní prostř. nevýrobní	říjen	54	4	30	2
Dopravní prostř. nevýrobní	listopad	31	1	17	1
Dopravní prostř. nevýrobní	prosinec	46	1	25	0,4
Celkem (zaokrouhлено na celé tisíce)		774	140	430	51

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka 16: Vliv přeřazení náhradních dílů na položky rozvahy

Účetní období		Vliv na rozvahu (v tis. Kč)
2012	Snížení zásob	- 4 294
	Zvýšení náhradních dílů k dl. hmotn. majetku	4 294
	Zaúčtování odpisů stanovených dle IFRS	251
	Odlišnost ve vykazování celkem	251
	Vliv na daň z příjmů	- 48
2013	Snížení zásob	- 7 737
	Zvýšení náhradních dílů k dl. hmotn. majetku	7 737
	Zaúčtování odpisů stanovených dle IFRS	697
	Odlišnost ve vykazování celkem	697
	Vliv na daň z příjmů	- 132

Zdroj: Vlastní zpracování.

5.4 Úprava č. 4 – Dohadné položky

V důsledku časového rozlišení se převede položka náklady příštích období ve výši 4 485 000 Kč za rok 2012 a za rok 2013 ve výši 4 235 000 Kč do položky krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů. Do této položky se přesune za rok 2013 i položka dohadné účty aktivní. Dále se převede položka dohadného účtu pasivního ve výši 285 000 Kč za rok 2012 a za rok 2013 ve výši 1 292 000 Kč do položky krátkodobé závazky z obchodních vztahů. Do této položky se přesune i položka časového rozlišování ve výši 12 000 Kč za rok 2013.

Tabulka 17: Vliv přeražení časového rozlišení na položky rozvahy

Účetní období		Vliv na rozvahu (v tis. Kč)
2012	Zvýšení krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů	4 485
	Snížení časového rozlišení	- 4 485
	Zvýšení krátkodobé závazky z obchodních vztahů	285
	Snížení dohadného účtu pasivního	- 285
	Odlišnost ve vykazování celkem	0
2013	Zvýšení krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů	4 235
	Snížení časového rozlišení	- 4 235
	Zvýšení krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů	9
	Snížení dohadného účtu aktivního	- 9
	Zvýšení krátkodobé závazky z obchodních vztahů	12
	Snížení časového rozlišení	- 12
	Zvýšení krátkodobé závazky z obchodních vztahů	1 292
	Snížení dohadného účtu pasivního	- 1 292
	Odlišnost ve vykazování celkem	0

Zdroj: vlastní zpracování.

5.5 Úprava č. 5 – Odložené daně ze zisku

Při analýze výkazu zisku a ztráty v roce 2012 a 2013 bylo zjištěno, že společnost v těchto letech neúčtovala o odečtu daňových ztrát minulých let, z tohoto důvodu neovlivní transformace závěrky sestavené dle české legislativy na závěrku dle IFRS daňovou povinnost k dani z příjmu. V důsledku transformace je nutné přepočítat odloženou daň. Výpočet ilustruje následující tabulky.

Tabulka 18: Výpočet odložené daně 2012 v tis. Kč

Položka	Podle české legislativy		Podle IFRS		Rozdíl
	Pohledávky	Závazky	Pohledávky	Závazky	
Dlouhodobý majetek		- 10 446			- 10 446
Pohledávky	112				112
Rezervy	848				848
Zásoby	55				55
Aktivace drobného DHM				- 444	- 444
Změna stavu zásob			48		48
Celkem rozdíly					- 9 737
Odložená daňová pohledávka (závazek)					- 9 737

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 19: Výpočet odložené daně 2013 v tis. Kč

Položka	Podle české legislativy		Podle IFRS		Rozdíl
	Pohledávky	Závazky	Pohledávky	Závazky	
Dlouhodobý majetek		- 10 207			- 10 207
Pohledávky	184				184
Rezervy	851				851
Zásoby	55				55
Aktivace drobného DHM				- 338	- 338
Změna stavu zásob			132		132
Aktivace investic do nemovitostí				- 1	- 1
Celkem rozdíly					- 9 324
Odložená daňová pohledávka (závazek)					- 9 324

Zdroj: vlastní zpracování

Úpravy provedené v rámci transformace způsobily, že základ daně je nižší než účetní výsledek hospodaření, proto vznikl odložený daňový závazek, který se pojeví v rozvaze zvýšením pasiv dle IFRS o 396 000 Kč v roce 2012 a v roce 2013 zvýšením o 207 000 Kč.

5.6 Transformace účetních výkazů

Společnost ABCDE a. s. sestavuje rozvahu a výkaz zisků a ztrát pouze dle požadavků české legislativy. Tato část diplomové práce se bude zabývat transformací účetních výkazů ze sestav dle české legislativy do výkazů dle IFRS. Jednotlivé položky výkazů se upraví o celkové úpravy, které byly popsány v předchozí kapitole. Výstupem bude rozvaha a výkaz zisku a ztráty sestavený dle IFRS. Následující text bude obsahovat zkrácené verze transformace rozvahy a výkazu zisku a ztráty za rok 2012 a 2013.

Tabulka 20: Přehled změn v rozvaze v roce 2012

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Česká legislativa Netto	Celkové úpravy	IFRS Netto
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	493 129	2 085	495 214
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	369 029	6 379	375 408
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	362		362
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	211 224	6 379	217 603
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	157 443		157 443
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	119 615	191	119 806
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	19 460	- 4 294	15 166
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039			
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	47 358	4 485	51 843
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	52 797		52 797
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	4 485	- 4 485	0
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	493 129	2 085	495 214
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)	068	448 057	1 689	449 746
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	270 000		270 000
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073	- 26 816		- 26 816

A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	166 756		166 756
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 + 85 + 86)	083			
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	087	38 117	1 689	39 806
B.	Cizí zdroje (ř. 89 + 94 + 105 + 117)	088	45 072	396	45 468
B. I.	Rezervy (ř. 90 až 93)	089	25 639		25 639
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 95 až 104)	094	9 431	396	9 827
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)	105	10 002	0	10 002
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)	117			
C. I.	Časové rozlišení (ř. 122 + 123)	121			

Zdroj: vlastní zpracování

Vlivem úprav účetních výkazů sestavených dle české legislativy na výkazy podle IFRS se celková suma aktiv vykázaných v rozvaze za rok 2012 zvýšila o 2 085 000 Kč. Největší podíl na této změně má položka dlouhodobý majetek, která se zvýšila o 6 379 000 Kč z důvodu přeúčtování významných náhradních dílů z položky materiál na skladě do položky dlouhodobý hmotný majetek a také přeúčtováním drobného hmotného majetku z nákladů do dlouhodobého hmotného majetku. Další změna byla v odúčtování částky 4 294 000 Kč ze zásob a následné přiúčtování do dlouhodobého hmotného majetku, jak je uvedeno výše. Poslední změnou v aktivech bylo snížení hodnoty časového rozlišování o 4 485 000 Kč a s tímto krokem související zvýšení hodnoty pohledávek z obchodních vztahů ve výši 4 485 000 Kč.

V pasivech za rok 2012 také došlo ke změně ve vykazování IFRS oproti české legislativě. Pasiva vzrostla o 2 085 000 Kč. Změna se promítla do odloženého daňového závazku ve výši 396 000 Kč. Další změna se pomítla v položce výsledek hospodaření běžného účetního období a to zvýšením o částku 1 689 000 Kč. Poslední změna nastala v položce dohadné účty pasivní, kde se odečítala částka 285 000 Kč. Tato položka patří do skupiny B.III, proto se celá změna negovala v rámci přičtení stejné částky do krátkodobých závazků, které se nacházejí také v položce B.III.

Tabulka 21: Přehled změn provedených ve výkazu zisků a ztrát v roce 2012

Označení	TEXT	Číslo řádku	Česká legislativa Netto	Celkové úpravy	IFRS Netto
I.	Tržby za prodej zboží	01			
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02			
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	0		0
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	236 954		236 954
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	128 954	- 2 896	126 058
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	108 000	2 896	110 896
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	34 564		34 564
D.	Daně a poplatky	17	2 996		2 996
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	26 736	811	27 547
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	1 604		1 604
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	520		520
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	263		263
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	125		125
H.	Ostatní provozní náklady	27	2 390		2 390
V.	Převod provozních výnosů	28			
I.	Převod provozních nákladů	29			
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (- 28) - (-29)]	30	42 260	2 085	44 345
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31			
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32			
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	5 646		5 646

VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37			
K.	Náklady z finančního majetku	38	0		0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39			
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40			
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41	0		0
X.	Výnosové úroky	42	321		321
N.	Nákladové úroky	43	142		142
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	326		326
O.	Ostatní finanční výnosy	45	3 384		3 384
XII.	Převod finančních výnosů	46			
P.	Převod finančních nákladů	47			
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 – 32 + 33 + 37 – 38 + 39 – 40 – 41 + 42 – 43 + 44 – 45 + (-46) – (-47))	48	2 767		2 767
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50+ 51)	49	6 910	396	7 306
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	38 117	1 689	39 806
XIII.	Mimořádné výnosy	53			
R.	Mimořádné náklady	54			
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 +57)	55			
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58			
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59			
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	38 117	1 689	39 806
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 +53 – 54)	61	45 027	2 085	47 112

Zdroj: vlastní zpracování

Výkaz zisků a ztráty za rok 2012 prošel v rámci transformace dle IFRS také změnami. Nejvýznamnější změna byla ve snížení položky výkonová spotřeba o 2 896 000 Kč. K této změně došlo v rámci odúčtování drobného dlouhodobého majetku z nákladů a následnému

proúčtování na dlouhodobý hmotný majetek. Další změna nastala v rámci odpisů. Tím, že se drobný majetek a významné náhradní díly přesunuly do dlouhodobého majetku, bylo umožněno tyto položky odepisovat. Celková výše odpisů za rok 2012 dosáhla částky 811 000 Kč. Všechny provedené úpravy v rámci transformace na IFRS měly vliv na odloženou daň ve výši 396 000 Kč. Následně hospodářský výsledek dle IFRS byl vyčíslen ve výši 39 806 000 Kč. Což je o 1 689 000 Kč více než výsledek vyčíslený podle české legislativy.

Tabulka 22: Přehled změn v rozvaze v roce 2013

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	IFRS Netto 2012	Změna operací dle české legislativy	Změna na IFRS	IFRS Netto
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	495 214	26 220	1 161	522 595
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	375 408	- 3 620	8 898	380 686
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	362	548		910
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	217 603	- 17 883	8 775	208 495
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	157 443	13 715	123	171 281
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	119 806	30 090	- 7 987	141 909
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	15 166	901	- 7 737	8 330
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0			0
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	51 843	15 400	- 250	66 993
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	52 797	13 789		66 586
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	0	-250	250	0
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 88 + 121)	067	495 214	26 220	1 161	522 595
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)	068	449 746	25 224	954	475 924
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	270 000			270 000
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073	-26 816	13 715		- 13 101
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	166 756	5 717		172 473

A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84+85+86)	083	1 689	950		2 639
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	087	38 117	4 842	954	43 913
B.	Cizí zdroje (ř. 89 + 94 + 105 + 117)	088	45 468	984	219	46 671
B. I.	Rezervy (ř. 90 až 93)	089	25 639	702		26 341
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 95 až 104)	094	9 827	- 314	207	9 720
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)	105	10 002	596	12	10 610
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)	117				
C. I.	Časové rozlišení (ř. 122 + 123)	121		12	- 12	0

Zdroj: vlastní zpracování

Komentář pod tabulkou se bude podrobně věnovat jen změnám vlivem IFRS, změna dle české legislativy vznikla vlivem běžných účetních operací v běžném roce. V rozvaze 2013 byl jako počátek zvolen stav jednotlivých položek Netto IFRS 2012, který se upravil v položce výsledek hospodaření minulých let. Do položky výsledek hospodaření minulých let byl uveden hospodářský výsledek běžného účetního období roku 2012, který vznikl v rámci změn spojených s převodem na IFRS.

Vlivem úprav účetních výkazů sestavených dle české legislativy na výkazy podle IFRS se celková suma aktiv vykázaných v rozvaze za rok 2013 zvýšila o 1 161 000 Kč. Největší podíl na této změně má položka dlouhodobý majetek, která se zvýšila o 8 898 000 Kč z důvodu přeúčtování významných náhradních dílů z položky materiál na skladě do položky dlouhodobý hmotný majetek, přeúčtováním drobného hmotného majetku z nákladů do dlouhodobého hmotného majetku a také odúčtování pronajímané kanceláře z dlouhodobého hmotného majetku a přeúčtované do skupiny dlouhodobého finančního majetku ve výši ocenění ve fair value. Další změna byla v odúčtování částku 7 737 000 Kč ze zásob a následné přiúčtování do dlouhodobého hmotného majetku, jak je uvedeno výše. Poslední změnou v aktivech bylo snížení hodnoty časového rozlišování o 250 000 Kč a s tímto krokem související zvýšení hodnoty pohledávek z obchodních vztahů ve výši 250 000 Kč. Poslední změna nastala v položce dohadné účty aktivní, kde se odečítala částka 9 000 Kč. Tato položka patří do skupiny C.III, proto se celá změna negovala v rámci přičtení stejné částky do krátkodobých pohledávek, které se nacházejí také v položce C.III.

V pasivech za rok 2013 také došlo ke změně ve vykazování IFRS oproti české legislativě. Pasiva vzrostla o 1 161 000 Kč. Změna se promítla do odložené daňové pohledávky, která se snížila o 207 000 Kč. Další změna se pomítla v položce výsledek hospodaření běžného účetního období a to zvýšením o částku 954 000 Kč. Tato částka je součtem výsledku hospodaření za účetní období ve výši 876 000 Kč a přírůstku do vlastního kapitálu způsobeného oceněním pronajímané kanceláře ve fair value ve výši 78 000 Kč. Ocenění kanceláře ve fair value bylo vyšší než účetní hodnota kanceláře evidovaná v účetnictví na účtu dlouhodobého hmotného majetku. Změna nastala v položce dohadné účty pasivní, kde se odečítala částka 1 292 000 Kč. Tato položka patří do skupiny B.III, proto se celá změna negovala v rámci přičtení stejné částky do krátkodobých závazků, které se nacházejí také v položce B.III. K poslední změně došlo v položce časové rozlišování. Tato položka ve výši 12 000 Kč byla celá přeřazena do krátkodobých závazků.

Tabulka 23: Přehled změn provedených ve výkazu zisků a ztrát v roce 2013

Označení	TEXT	Číslo řádku	Česká legislativa Netto	Celkové úpravy	IFRS Netto
I.	Tržby za prodej zboží	01			
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02			
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	0		0
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	228 891		228 891
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	122 281	- 2 933	119 348
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	106 610	2 933	109 543
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	38 330		38 330
D.	Daně a poplatky	17	2 420		2 420
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	25 430	1 850	27 280
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	868		868
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	567		567
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	25	523		523

	a komplexních nákladů příštích období				
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	18		18
H.	Ostatní provozní náklady	27	867		867
V.	Převod provozních výnosů	28			
I.	Převod provozních nákladů	29			
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30	39 359	1 083	40 442
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31			
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32			
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	7 663		7 663
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37			
K.	Náklady z finančního majetku	38	0		0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39			
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40			
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41	0		0
X.	Výnosové úroky	42	304		304
N.	Nákladové úroky	43			
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	6 673		6 673
O.	Ostatní finanční výnosy	45	2 791		2 791
XII.	Převod finančních výnosů	46			
P.	Převod finančních nákladů	47			
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 – 32 + 33 + 37 – 38 + 39 – 40 – 41 + 42 – 43 + 44 – 45 + (-46) – (-47)	48	11 849		11 849
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50+ 51)	49	8 249	207	8 456
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	42 959	876	43 835
XIII.	Mimořádné výnosy	53			
R.	Mimořádné náklady	54			

S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 +57)	55			
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58			
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59			
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	42 959	876	43 835
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 +53 - 54)	61	51 208	1 083	52 291

Zdroj: vlastní zpracování

Výkaz zisků a ztráty za rok 2013 prošel v rámci transformace dle IFRS také změnami. Nejvýznamnější změna byla ve snížení položky výkonová spotřeba o 2 933 000 Kč. K této změně došlo v rámci odúčtování drobného dlouhodobého majetku z nákladů a následnému proúčtování na dlouhodobý hmotný majetek. Další změna nastala v rámci odpisů. Tím, že se drobný majetek a významné náhradní díly přesunuly do dlouhodobého majetku, bylo umožněno tyto položky odepisovat. Další změnou v odpisech bylo přiúčtování odpisů, které byly původně odečteny v rámci kanceláře, která se v roce 2013 pronajímá a je dle IFRS přerazena do investic do nemovitostí, které se neodepisují. Celková výše odpisů za rok 2013 dosáhla částky 1 850 000 Kč. Všechny provedené úpravy v rámci transformace na IFRS měly vliv na odloženou daň ve výši 207 000 Kč. Následně hospodářský výsledek dle IFRS byl vyčíslen ve výši 43 835 000 Kč. Což je o 876 000 Kč více než výsledek vyčíslený podle české legislativy.

6 Zhodnocení společnosti pomocí vybraných ukazatelů

Manažeři společností se při finančním plánování rozhodují také pomocí finanční analýzy. Z tohoto důvodu je zajímavé, jak se změní vybrané ukazatele finanční analýzy, které účetní jednotka sestaví pomocí údajů získaných z výkazů sestavených dle české legislativy a dle IFRS. K této analýze byly vybrány poměrové ukazatele. Konkrétně poměrové ukazatele rentability a likvidity. Ukazatel rentability patří v praxi mezi nejsledovanější ukazatele. Z tohoto důvodu byly pro finanční analýzu vybrány právě tyto ukazatele spolu s ukazateli likvidity, které zajímají věřitele. V následující kapitole bude shrnuto, co vypočívají tyto vybrané ukazatele u zkoumané společnosti.

6.1 Ukazatelé rentability a likvidity vztahující se k roku 2012

V roce 2012 byly zkoumány tyto ukazatele rentability, do kterých byla dosazena čísla zjištěná z rozvahy a výkazu zisku a ztráty sestavených dle české legislativy a dle IFRS. Do výpočtů jsou dosazeny údaje v tisících korunách.

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) vypočtená dle údajů z výkazů sestavených dle české legislativy:

$$ROE_{\text{ČL}} = \frac{\text{výsledek hospodaření}}{\text{vlastní kapitál}} = \frac{38117}{448057} = 0,0851 \text{ (8,51 \%)}$$

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) vypočtená dle údajů z výkazů sestavených dle IFRS:

$$ROE_{\text{IFRS}} = \frac{\text{výsledek hospodaření}}{\text{vlastní kapitál}} = \frac{39\,806}{449\,746} = 0,0885 \text{ (8,85 \%)}$$

Více % zisku vykázal ukazatel sestavený dle údajů získaných z výkazů sestavených dle IFRS, protože v rámci úprav při transformaci na IFRS se zvýšil výsledek hospodaření společnosti o 1 689 000 Kč a zároveň vzrostl i vlastní kapitál společnosti o 1 689 000 Kč.

Rentabilita aktiv (ROA) vypočtená dle údajů z výkazů sestavených dle české legislativy:

$$ROA_{\text{ČL}} = \frac{\text{zisk před zdaněním} + \text{nákladové úroky}}{\text{celková aktiva}} = \frac{45027 + 142}{493129} = 0,0916 \text{ (9,16 \%)}$$

Rentabilita aktiv (ROA) vypočtená dle údajů z výkazů sestavených dle české legislativy:

$$ROA_{\text{IFRS}} = \frac{\text{zisk před zdaněním} + \text{nákladové úroky}}{\text{celková aktiva}} = \frac{47112 + 142}{495214} = 0,0954 \text{ (9,54 \%)}$$

I v tomto případě vyšel pro společnost příznivěji ukazatel vypočtený dle údajů získaných z výkazů dle IFRS. Důvodem jsou změny provedené v rámci transformace na IFRS. V rámci těchto změn vzrostla celková aktiva společnosti o 2 085 000 Kč a zároveň i zisk před zdaněním vykázal díky úpravám při transformaci na IFRS nárůst o 2 085 000 Kč. Z tohoto důvodu vzrostl ukazatel rentability aktiv vypočtený dle IFRS o 0,38 % oproti ukazateli rentability aktiv dle české legislativy.

Rentabilita tržeb (ROS) vypočtená dle údajů z výkazů sestavených dle české legislativy

$$ROS_{\text{ČL}} = \frac{\text{výsledek hospodaření}}{\text{tržby za prodané zboží} + \text{tržby za služby a výroby}} = \frac{38117}{236954} = 0,1609 \text{ (16,09 \%)}$$

Rentabilita tržeb (ROS) vypočtená dle údajů z výkazů sestavených dle IFRS

$$ROS_{\text{IFRS}} = \frac{\text{výsledek hospodaření}}{\text{tržby za prodané zboží} + \text{tržby za služby a výroby}} = \frac{39806}{236954} = 0,1680 \text{ (16,80 \%)}$$

Posledním zkoumaným ukazatelem rentability je rentabilita tržeb. I v tomto případě se 16,80 % zisku na jednu utracenou korunu dopadl lépe ukazatel vypočtený dle údajů získaných z výkazů sestavených dle IFRS. Důvodem je vyšší výsledek hospodaření vykázaný dle IFRS a to o 1 689 000 Kč.

Nutno ale podotknout, že výsledky rentabilit vypočtené dle údajů získaných z výkazů sestavených dle české legislativy a z výkazů dle IFRS se výrazně neliší. Rozdílnost se pohybuje v rozmezí od 0,3 % až do 1 %, což není zas tak výrazný rozdíl.

Pro další zkoumání byly vybrány ukazatele běžné likvidity a pohotové likvidity.

$$\text{Běžná likvidita}_{\text{ČL}} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}} = \frac{119615}{10002} = 11,9591$$

$$\text{Běžná likvidita}_{\text{IFRS}} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}} = \frac{119806}{10002} = 11,9782$$

Z výsledků výpočtů je vidět, že lépe dopadla běžná likvidita dle IFRS, ale rozdíl mezi výpočtem z údajů dle IFRS a dle české legislativy je opravdu minimální. Lepší výsledek běžné likvidity dle IFRS vznikl v důsledku úprav při transformaci na IFRS, kdy došlo k nárůstu oběžných aktiv o 191 000 Kč oproti oběžným aktivům vykazovaným dle české legislativy.

$$\text{Pohotová likvidita}_{\text{ČL}} = \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}} = \frac{119615 - 19460}{10002} = 10,0135$$

$$\text{Pohotová likvidita}_{\text{IFRS}} = \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}} = \frac{119806 - 15166}{10002} = 10,4619$$

Lépe zde dopadl ukazatel vypočtený dle údajů získaných z české legislativy, protože rozdíl oběžných aktiv a zásob vykázané dle IFRS vzrostl, a tím se zvýšila vázanost oběžných aktiv ve formě peněžních prostředků. Ale jak už bylo zmíněno výše u ostatních ukazatelů, rozdíly ve výsledcích jsou velmi malé, zanedbatelné.

6.2 Ukazatelé rentability a likvidity vztahující se k roku 2013

V roce 2013 byly zkoumány stejné ukazatele rentability a likvidity jako v roce 2012. Ať už jsou dosazena čísla zjištěná z výkazu zisku a ztráty či rozvahy sestavených dle české legislativy nebo sestavených dle IFRS, výsledky ukazatelů i v roce 2013 jsou minimálně rozdílné. Opět do výpočtů jsou dosazeny údaje v tisících korunách.

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) vypočtená dle údajů z výkazů sestavených dle české legislativy:

$$\text{ROE}_{\text{ČL}} = \frac{\text{výsledek hospodaření}}{\text{vlastní kapitál}} = \frac{42959}{473281} = 0,0908 \text{ (9,08 \%)}$$

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) vypočtená dle údajů z výkazů sestavených dle IFRS:

$$\text{ROE}_{\text{IFRS}} = \frac{\text{výsledek hospodaření}}{\text{vlastní kapitál}} = \frac{43835}{475924} = 0,0921 \text{ (9,21 \%)}$$

Rentabilita vlastního kapitálu ukazuje, že v roce 2013 přináší více % zisku společnosti na jednu vloženou korunu údaje zjištěné dle IFRS. Důvodem je nárůst výsledku hospodaření a vlastního kapitálu z důvodu úprav prováděných v rámci transformace na IFRS. Výsledek hospodaření společnosti dle IFRS vzrostl o 876 000 Kč a vlastní kapitál o 2 643 000 Kč. I přesto je rozdíl rentabilit vlastního kapitálu minimální.

Rentabilita aktiv (ROA) vypočtená dle údajů z výkazů sestavených dle české legislativy

$$ROA_{\text{ČL}} = \frac{\text{zisk před zdaněním} + \text{nákladové úroky}}{\text{celková aktiva}} = \frac{51208+0}{519349} = 0,0986 \text{ (9,86 \%)}$$

Rentabilita aktiv (ROA) vypočtená dle údajů z výkazů sestavených dle IFRS

$$ROA_{\text{IFRS}} = \frac{\text{zisk před zdaněním} + \text{nákladové úroky}}{\text{celková aktiva}} = \frac{52291+0}{522595} = 0,1001 \text{ (10,01 \%)}$$

I poměrový ukazatel rentability aktiv ukazuje, že vyšší míru zhodnocení aktiv financovaných z vlastních či cizích zdrojů přinášejí údaje získané z výkazů sestavených dle IFRS. Nárůst v ukazateli je způsoben vyšším ziskem před zdaněním a vyšší hodnotou celkových aktiv. K nárůstu došlo v rámci úprav při transformaci na IFRS. Ale i přesto není rozdíl mezi ukazatelem vypočteným dle údajů zjištěných z výkazů sestavených dle české legislativy a dle IFRS ani 1 %.

Rentabilita tržeb (ROS) vypočtená dle údajů z výkazů sestavených dle české legislativy

$$ROS_{\text{ČL}} = \frac{\text{výsledek hospodaření}}{\text{tržby za prodané zboží} + \text{tržby za služby a výrobky}} = \frac{42959}{228891} = 0,1877 \text{ (18,77 \%)}$$

Rentabilita tržeb (ROS) vypočtená dle údajů z výkazů sestavených dle IFRS

$$ROS_{\text{IFRS}} = \frac{\text{výsledek hospodaření}}{\text{tržby za prodané zboží} + \text{tržby za služby a výrobky}} = \frac{43835}{228891} = 0,1915 \text{ (19,15 \%)}$$

Naposledy je zkoumána rentabilita tržeb. I v tomto případě s 19,15 % zisku na jednu utracenou korunu dopadl lépe ukazatel vypočtený dle údajů získaných z výkazů sestavených dle IFRS. Důvodem je vyšší výsledek hospodaření vykázaný dle IFRS.

Ani v roce 2013 nebyl zjištěn výraznější rozdíl ve výsledcích vybraných ukazatelů rentability. Zjištěná rozdílnost se pohybuje v rozmezí od 0,1 % až do 0,5 %, což naznačuje minimální rozdílnost.

V roce 2013 byly zkoumány také ukazatele likvidity, běžné a pohotové.

$$\text{Běžná likvidita}_{\text{ČL}} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}} = \frac{149705}{10598} = 14,1258$$

$$\text{Běžná likvidita}_{\text{IFRS}} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}} = \frac{141909}{10610} = 13,3750$$

Ukazatel běžné likvidity v roce 2013 zaznamenává už větší rozdíl výsledků než ukazatel běžné likvidity vypočtený z údajů roku 2012. Nyní je lepší výsledek ukazatele běžné likvidity vypočtený dle údajů z výkazů sestavených dle české legislativy. Důvodem je nižší hodnota oběžných aktiv a vyšší hodnota krátkodobých závazků vykázaných dle IFRS.

$$\text{Pohotová likvidita}_{\text{ČL}} = \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}} = \frac{149705 - 20361}{10598} = 12,2046$$

$$\text{Pohotová likvidita}_{\text{IFRS}} = \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}} = \frac{141909 - 8330}{10610} = 12,5899$$

Naspoledy se zkoumal ukazatel pohotové likvidity. Lépe dopadl ukazatel vypočtený dle údajů získaných z české legislativy, protože vázanost oběžných aktiv ve formě pohotových prostředků není tak vysoká jako vázanost oběžných aktiv ve formě pohotových prostředků vykázaných dle IFRS. Nejvýraznějším ovlivňovatelem je velikost zásob, která se díky úpravám při transformaci na IFRS výrazně snížila. Oproti roku 2012 vázanost prostředků společnosti ještě stoupla, což není optimální.

Závěr

Investoři a nejenom oni by uvítali jednotný systém výkaznictví, aby se mohli lépe orientovat v účetních výkazech společností a mohli jednotlivé výkazy porovnávat globálně. K tomu jsou potřeba jednotná pravidla pro vykazování jednotlivých položek v účetních výkazech. Jedna z možných cest k tomuto cíli vede přes používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, které by jednotně přijaly všechny země. Samozřejmě, že zde existují problémy, například ve volnosti výběru metod oceňování, čímž se výkazy zkreslují.

Tématem této diplomové práce bylo podchycení rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou legislativou, vliv těchto rozdílů na účetní výkazy a na finanční analýzu vybrané společnosti. Diplomová práce má dvě části. V první části byly řešeny rozdílnosti obou systémů, jak v terminologii účetních pojmů, tak v různých metodách oceňování a samozřejmě také historický vývoj obou systémů společně s nedokonalostmi, které standardy IFRS přinášejí. V druhé části byly konkrétně převáděny účetní výkazy sestavené dle české legislativy za roky 2012 a 2013 na výkazy sestavené dle norem IFRS. Účetní výkazy sestavené dle české legislativy byly upraveny o rozdílnosti spojené se standardy IFRS a následně transformovány do výkazů dle IFRS.

Na závěr byly zjištěné údaje podrobeny finanční analýze. Konkrétně analýze rentability a likvidity. Přičemž bylo dosaženo závěru, že výsledky finanční analýzy vypočtené jak dle údajů z výkazů dle české legislativy, tak z údajů z výkazů dle IFRS nezaznamenávají výrazné rozdíly, i když hospodářský výsledek vykazovaný dle IFRS výrazně vzrostl. Z tohoto důvodu lze říci, že u společnosti ABCDE a.s. není relevantní rozdíl pro investory, jestli obdrží výkazy sestavované dle IFRS či české legislativy, pokud společnost následně zkoumá pomocí finanční analýzy sestavené z výpočtů rentability či likvidity. Významný rozdíl byl zaznamenán v oblasti hospodářského výsledku, kdy v roce 2012 vzrostl hospodářský výsledek po zdanění vykazovaný dle IFRS o 1 689 000 Kč oproti hospodářskému výsledku po zdanění vykazovaný dle české legislativy. V roce 2013 byl rozdíl v hospodářském výsledku po zdanění ve výši 876 000 Kč, kdy znovu byl vyšší hospodářský výsledek po zdanění vykázaný dle IFRS.

Přechod společnosti ABCDE a.s. na vykazování dle IFRS je dobrovolný, není vyžadován žádnými normami. Jedinou hnací silou ke změně je přání mateřské společnosti, která sídlí v zahraničí. Mateřská společnost není povinna sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS, protože není kótována na burze. I přes to by chtěla, aby všechny její dceřinné společnosti vykazovaly podle jednotných předem stanovených pravidel a jako nejvhodnější se mateřské společnosti zdá přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Dle názoru mateřské společnosti jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví ideální formou výkazů, dle kterých by dokázala nejlépe porovnávat finanční výsledky svých dceřinných společností, které sídlí v různých členských zemích EU. Pokud by se společnost rozhodla vyhovět tomuto tlaku, rozhodně by si nepohoršila, v oblasti hospodářského výsledku by si dokonce polepšila. Z tohoto důvodu se dá společnosti ABCDE a.s. doporučit přechod na vykazování dle standardů IFRS.

Seznam citovaných odkazů

ABBEL, C. et al. Analysis & perspecitve. *Transfer Pricing Considerations for Successful IFRS Conversion*. Tax Management Inc., 2009, vol. 5, no. 6, pgs 246 – 248. ISSN 1558 – 6642.

BORKER, D. R. International Business & Economics Research Journal. *Accounting, Culture And Emerging Economies: IFRS In Central And Eastern Europe*. Clute Institute, 2012, vol. 11, no. 9, pp. 246 – 248. ISBN neuvedeno.

BULLA, M. Účtová třída 5 - Náklady. *Účetní kavárna.cz* [online]. 2007, [vid. 2015-01-04]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d2501v3267-uctova-trida-5-naklady/>.

DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *IFRS do kapsy 2010*. [online]. 2010, [vid. 2015-04-04]. Dostupné z: http://3kont.cz/files/ifrs_do_kapsy_2010.pdf.

DELOITTE IAS 15 – *Information reflecting the Effects of Changing Prices (Withdrawn)*. [online]. 2003, [vid. 2015-01-30]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias15>.

DELOITTE IASB meating – *22-24 October 2014*. [online]. 2014, [vid. 2015-02-15]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/meeting-notes/iasb/2014/october>.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4., rozšířené vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

FINANCIAL ACCOUNTING FOUNDATION. *Overview*. [online] Norwalk: Financial Accounting Foundation, c2011. [vid. 2014-01-25]. Dostupné z: <http://www.accountingfoundation.org/jsp/Foundation/Page/FAFSectionPage&cid=1176157790423>.

CHALUPA, R. et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele*. 12., aktualizované vyd. Praha: Anag, 2014. ISBN 978-80-7263-862-8.

JÍLEK, J. et al. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN: 978-80-247-4710-1.

KASIONOMICS. *IASC – International Accounting Standards Committee*. [online]. 2008, [vid. 2014-12-06]. Dostupné z: <http://www.kasinomics.com/articles/iasc-international-accounting-standards-committee/>.

KISLINGEROVÁ, E. et al. *Finanční analýza krok za krokem. 2.*, vyd. Praha: Nakladatelství Ch. Beck, 2005. ISBN 978-80-7179-713-5.

KNÁPKOVÁ, A. et al. *Finanční analýza – Komplexní průvodce s příklady. 1.*, vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2010. ISBN 978-80-247-3349-4.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého. 18.*, aktualizované vyd. Praha: RNDr. Ivana Hexnerová – BOVA POLYGON, 2008. ISBN 978-80-7273-152-7.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví – světový koncept. 5.* aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2005. ISBN 978-7273-129-7.

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

KRUPOVÁ, L. *Účetnictví v praxi 2007/2. První převod účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podle IFRS 1* [online]. 2007, roč. 3, č. 2 [vid. 2014-07-18]. Dostupný z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1033v1009-prvni-prevod-ucetni-zaverky-na-mezinarodni-standardy-uce/>.

KŘÍŽ, P. *IFRS a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly*. PricewaterhouseCoopers, 2004. ISBN neuvedeno.

KVAAL, E. et al. Accounting and Business Research. *International differences in IFRS policy choice: a research note*. Data Standards Ltd., Frome, Somerset, 2010, vol. 40, no. 2, pp. 173 - 187. ISBN neuvedeno.

LEE, E. et al. *Mandating IFRS: Its Impact on the Cost of Equity Capital in Europe*. ACCA Research Report No. 105, London: Certified Accountants Educational Trust, 2008. ISBN 978-1-85908-445-8.

LUKÁŠOVÁ, J. Zdraví firmy si může podnikatel vyšetřit sám. *Podnikatel.cz* [online]. 2009, [vid. 2014-12-04]. ISSN 1802-8012. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/zdrava-firmy-si-maa34e-podnikatel-vyaeta-it-sam/>.

LOUŠA, F. *Zásoby - kompletní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: GRADA Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-7697-2.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. *Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí - průvodní informace*. [online]. 2009, [vid. 2014-12-15]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace-ucetnictvi-statu>.

MÜLLEROVÁ, L. et al. Český finanční a účetní časopis. *Analýza účetnictví a výkaznictví malých a středních podniků*. 2010, roč. 5, č. 1. ISSN neuvedeno.

NOBES, C.; R. PARKER. *Comparative international accounting*. 10th ed., Essex: Edinburg Gate, 2008. ISBN 978-0-273-71476-7.

PASEKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS*. 1., vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2006. ISBN 80-7318-413-3.

PILAŘOVÁ, I. Účtování v cizích měnách a problémy s tím spojené. *Účetní kavárna.cz* [online]. 2010, [vid. 2015-01-16]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9911v12788-uctovani-v-cizich-menach-a-problemy-s-tim-spojene/>.

RŮŽIČKOVÁ, P. *Finanční analýza – metody, ukazatele, využití v praxi*. 2., aktualizované vyd. Praha: Grada Publishing a.s., 2008. ISBN 978-80-247-2481-2.

SPRINGTIDE VENTURES, S.R.O. *Obchodní rejstřík*. [online]. 2005, [vid. 2015-02-15]. Dostupné z: <http://obchodnirejstrik.cz>.

STROUHAL, J. et al. European Conference on Management, Leadership & Governance. *Adoption of IFRS in Emerging Economies: A Note on Cost/ Benefit Analysis from Czech Perspective* [online]. Academic Conferences International Limited, Frome, 2012, pages 560-XIV, no. 7. [vid. 2014-07-26]. Dostupný z: <http://infozdroje.czu.cz/docview/1326751766?accountid=26997>.

VODÁKOVÁ, Jana Oceňování ve výši 1 Kč. *Účetní kavárna.cz* [online]. 2009, [vid. 2015-02-16]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9319v12138-ocenovani-ve-vysi-1-kc/>.

VODÁKOVÁ, Jana Vytvoření účetnictví státu na aktuálním principu a novela zákona o účetnictví. *Účetní kavárna.cz* [online]. 2008, [vid. 2015-02-06]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace-ucetnictvi-statu>.

WEYGANDT, J. J. et al. *Financial accounting*. 2nd IFRS ed. Hoboken, NJ: Wiley, 2013. ISBN 978-1-118-28590-9.

ZEFF, S. A. *Evolution of US Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*. [online] Deloitte Global Services, c2004 [vid. 2014-12-02] Dostupný z: <http://www.iasplus.com/resource/0407zeffusgaap.pdf>.

ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví z pohledu mezinárodní harmonizace*. Acta Oeconomica Pragensia. 2004, roč. 2004, č. 1. ISSN 0572-3043.

Interní materiály společnosti ABCDE a.s.

Seznam bibliografických odkazů

BRABEC, Z. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy.*

1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011. ISBN 978-80-7372-778-9.

Seznam příloh

Příloha A: Seznam standardů IFRS	94
Příloha B: Seznam standardů IAS	95
Příloha C: Seznam účetních standardů pro podnikatele	96
Příloha D: Organizační struktura společnosti ABCDE s.r.o.....	97
Příloha E: Rozvaha společnosti ABCDE a.s. k 31.12.2012	98
Příloha F: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABCDE a.s. k 31.12.2012	103
Příloha G: Rozvaha společnosti ABCDE a.s. k 31.12.2013.....	106
Příloha H: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABDCE a.s. k 31.12.2013.....	111
Příloha I: Rozvaha společnosti ABCDE a.s. k 31.12.2013 dle IFRS	114
Příloha J: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABCDE a.s. k 31.12.2013 dle IFRS	115

Příloha A: Seznam standardů IFRS

Tabulka 24: IFRS - Mezinárodní účetní standardy IFRS

Standard	Název standardu	Standard	Název standardu
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví	IFRS 8	Provozní segmenty
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie	IFRS 9	Finanční nástroje
IFRS 3	Podnikové kombinace	IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka
IFRS 4	Pojistné smlouvy	IFRS 11	Společná uspořádání
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončené činnosti	IFRS 12	Zveřejnění účastí v jiných účetních jednotkách
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostých zdrojů	IFRS 13	Oceňování ve fair value
IFRS 7	Finanční nástroje: Zveřejňování		

Zdroj: Vlastní zpracování upraveno dle Dvořáková D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2014.

Příloha B: Seznam standardů IAS

Tabulka 25: IAS - Mezinárodní účetní standardy IAS

Standard	Název standardu	Standard	Název standardu
IAS 1	Sestavení a zveřejnění účetní závěrky	IAS 26	Penzijní plány
IAS 2	Zásoby	IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
IAS 7	Výkaz peněžních toků	IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 10	Události po rozvahovém dni	IAS 31	Vykazování účastí na společných podnicích
IAS 11	Smlouvy o zhotovení	IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování
IAS 12	Daně ze zisku	IAS 33	Zisk na akcii
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	IAS 34	Mezitimní účetní výkaznictví
IAS 17	Leasingy	IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 18	Výnosy	IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva podmíněné závazky
IAS 19	Zaměstnavatelské požitky	IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory	IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů	IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 23	Výpůjční náklady	IAS 41	Zemědělství
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran		

Zdroj: Vlastní zpracování upraveno dle Dvořáková D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, 2014.

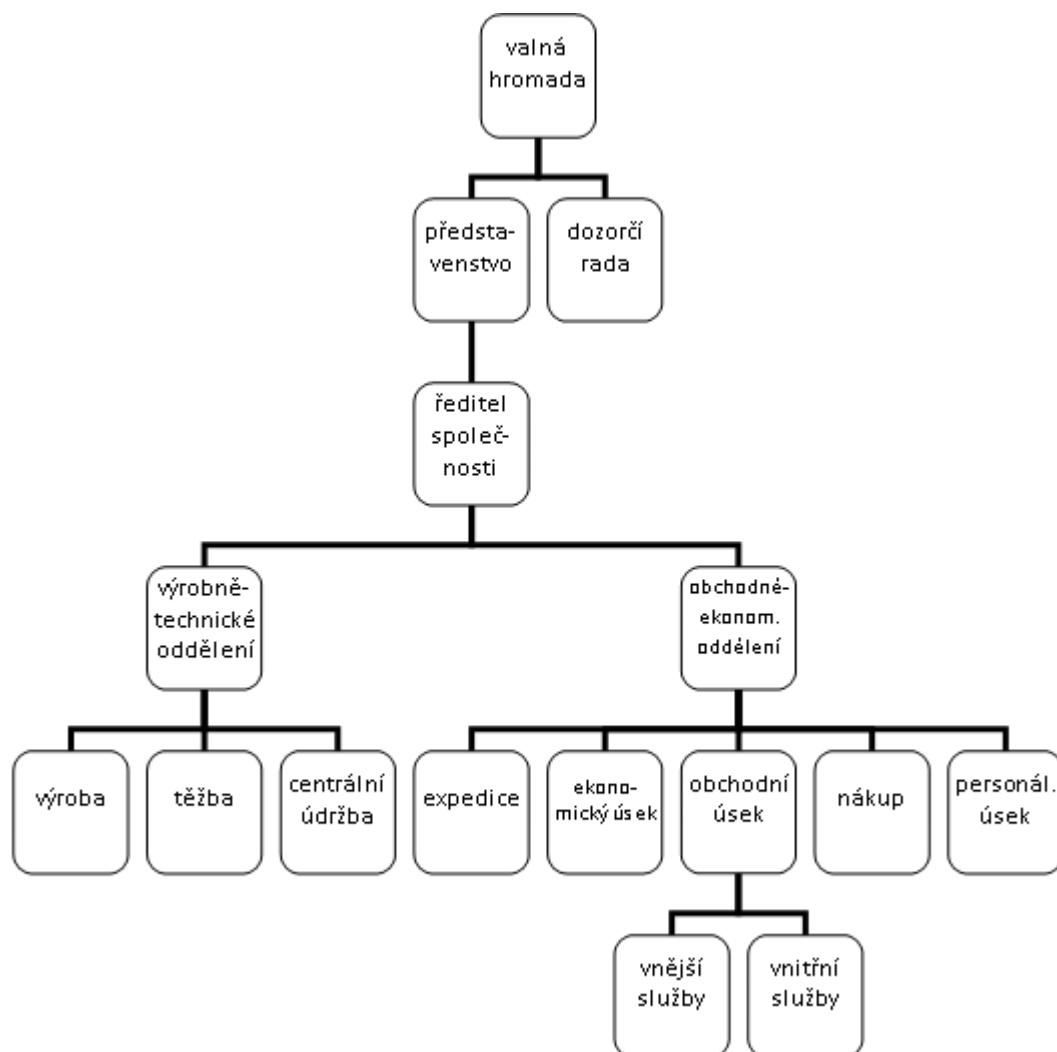
Příloha C: Seznam účetních standardů pro podnikatele

Tabulka 26: ČSÚ - České účetní standardy

Standard	Název účetního standardu pro podnikatele	Standard	Název účetního standardu pro podnikatele
001	Účty a zásady účtovnění na účtech	013	Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek
002	Otevírání a zavírání účetních knih	014	Dlouhodobý finanční majetek
003	Odložená daň	015	Zásoby
004	Rezervy	016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
005	Opravné položky	017	Zúčtovací vztahy
006	Kurzové rozdíly	018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob	019	Náklady a výnosy
008	Operace s cennými papíry a podíly	020	Konsolidace
009	Deriváty	021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
010	zrušen	022	Inventarizace majetku a závazků při převodu majetku státu na jiné osoby
011	Operace s podnikem	023	Přehled o peněžních tocích
012	Změny vlastního kapitálu		

Zdroj: Vlastní zpracování upraveno dle Kovanicová D., Abeceda účetních znalostí pro každého, 2008.

Příloha D: Organizační struktura společnosti ABCDE s.r.o.



Obrázek 4: Organizační schéma podniku ABCDE s.r.o.

Zdroj: Vlastní zpracování upraveno dle Výroční zprávy za rok 2013

Příloha E: Rozvaha společnosti ABCDE a.s. k 31.12.2012

**Rozvaha
v plném rozsahu
k 31.12.2012
(v tis. Kč)**

Identifikační číslo:
12345678

Obchodní firma a sídlo:
ABCDE a.s.

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Min. účetní období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	1 074 737	-581 608	493 129	508 312
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	949 672	-580 643	369 029	357 952
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	1 890	-1 528	362	239
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007	1 528	-1 528		239
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	362		362	
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	790 339	-579 115	211 224	196 309
B. II. 1.	Pozemky	014	6 197		6 197	
2.	Stavby	015	193 864	-79 073	114 791	82 932
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	589 678	-500 042	89 636	100 803
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	600		600	6 664
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	157 443		157 443	161 404
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	153 826		153 826	157 720
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	3 617		3 617	3 684
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé účet. období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	120 580	-965	119 615	147 018
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	19 750	-290	19 460	18 314
C. I. 1.	Materiál	033	11 501	-200	11 301	10 804
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034				
3.	Výrobky	035	8 249	-90	8 159	7 510
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
5.	Zboží	037				
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039				
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	48 033	-675	47 358	73 383
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	21 033	-675	20 358	19 978
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050	25 140		25 140	51 600
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát - daňové pohledávky	054	223		223	
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	141		141	168
8.	Dohadné účty aktivní	056				
9.	Jiné pohledávky	057	1 496		1 496	1 637
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	52 797		52 797	55 321
C. IV. 1.	Peníze	059	339		339	104
2.	Účty v bankách	060	52 458		52 458	55 217
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				

Označní	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé účet. období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	4 485		4 485	3 342
D. I.	1. Náklady příštích období	064	4 485		4 485	3 342
	2. Komplexní náklady příštích období	065				
	3. Příjmy příštích období	066				

Označení	PASIVA	Řádek číslo	Běžné období	Minulé období
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	493 129	508 312
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)	068	448 057	444 411
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	270 000	270 000
A. I. 1.	Základní kapitál	070	270 000	270 000
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073	-26 816	-22 855
A. II. 1.	Emisní ážio	074	4 667	4 667
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-31 483	-27 522
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
	5. Rozdíly z přeměn společností	078		
	6. Rozdíly z oceňování při přeměnách společností	079		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	166 756	159 982
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081	63 400	63 400
	2. Statutární a ostatní fondy	082	103 356	96 582
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 + 85 + 86)	083		
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084		
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	085		
	3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	087	38 117	37 284
B.	Cizí zdroje (ř. 89 + 94 + 105 + 117)	088	45 072	60 293
B. I.	Rezervy (ř. 90 až 93)	089	25 639	24 878
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	090	21 017	22 965
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	091		
	3. Rezerva na daň z příjmů	092	159	1 248
	4. Ostatní rezervy	093	4 463	665
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 95 až 104)	094	9 431	9 431
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	095		
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	096		
	3. Závazky - podstatný vliv	097		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	098		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	099		
	6. Vydané dluhopisy	100		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	101		

Označení	PASIVA	Řádek číslo	Běžné období	Minulé období
8.	Dohadné účty pasivní	102		
9.	Jiné závazky	103		
10.	Odložený daňový závazek	104	9 431	9 431
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)	105	10 002	11 984
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	106	5 123	6 598
2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	107		
3.	Závazky - podstatný vliv	108		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	109	1 227	1 419
5.	Závazky k zaměstnancům	110	1 549	1 504
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111	740	843
7.	Stát - daňové závazky a dotace	112	890	785
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	113	188	529
9.	Vydané dluhopisy	114		
10.	Dohadné účty pasivní	115	285	306
11.	Jiné závazky	116		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)	117		14 000
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	118		2 000
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	119		12 000
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	120		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 122 + 123)	121		3 608
C. I. 1.	Výdaje příštích období	122		3 608
2.	Výnosy příštích období	123		

Příloha F: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABCDE a.s. k 31.12.2012

Výkaz zisku a ztráty
druhové členění
za rok končící 31. prosincem 2012
(v tisících Kč)

Identifikační číslo:
12345678

Obchodní firma a sídlo:
ABCDE a.s.

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	0	0
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	236 954	239 925
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	236 306	239 655
	2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	648	-30
	3. Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	128 954	134 637
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	34 810	38 789
B. 2.	Služby	10	94 144	95 848
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	108 000	105 268
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	34 564	38 021
C. 1.	Mzdové náklady	13	24 728	25 131
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	887	863
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	7 776	8 691
C. 4.	Sociální náklady	16	1 173	113
D.	Daně a poplatky	17	2 996	2 571
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	26 736	29 470
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	1 604	1 399
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	664	337
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	940	1 062
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	520	281
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	18	
F. 2.	Prodaný materiál	24	502	281
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	263	978
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	125	262
H.	Ostatní provozní náklady	27	2 390	1 774

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30	42 260	37 810
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	5 646	6 992
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	5 646	6 992
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	321	381
N.	Nákladové úroky	43	142	490
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	326	2 996
O.	Ostatní finanční náklady	45	3 384	2 821
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (-47))	48	2 767	7 058
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50+ 51)	49	6 910	7 584
Q. 1.	- splatná	50	6 910	8 789
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	38 117	37 284
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 +57)	55		
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	38 117	37 284
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 +53 - 54)	61	45 027	44 868

Příloha G: Rozvaha společnosti ABCDE a.s. k 31.12.2013

**Rozvaha
v plném rozsahu
k 31.12.2013
(v tis. Kč)**

Identifikační číslo:
12345678

Obchodní firma a sídlo:
ABCDE a.s.

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Min. účetní období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	1 114 216	-594 867	519 349	493 129
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	958 936	-593 527	365 409	369 029
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	2 417	-1 507	910	362
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007	2 344	-1 507	837	
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	73		73	362
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	785 361	-592 020	193 341	211 224
B. II. 1.	Pozemky	014	6 197		6 197	6 197
2.	Stavby	015	193 715	-85 866	107 849	114 791
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	581 923	-506 154	75 769	89 636
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	3 386		3 386	600
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	140		140	
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	171 158		171 158	157 443
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	167 308		167 308	153 826
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	3 850		3 850	3 617
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé úč. období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	151 045	-1 340	149 705	119 615
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	20 651	-290	20 361	19 460
C. I. 1.	Materiál	033	11 574	-200	11 374	11 301
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034				
3.	Výrobky	035	9 077	-90	8 987	8 159
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
5.	Zboží	037				
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039				
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	63 808	-1 050	62 758	47 358
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	19 857	-559	19 298	20 358
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050	41 138		41 138	25 140
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát - daňové pohledávky	054	236		236	223
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	166		166	141
8.	Dohadné účty aktivní	056	9		9	
9.	Jiné pohledávky	057	2 402	-491	1 911	1 496
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	66 586		66 586	52 797
C. IV. 1.	Peníze	059	328		328	339
2.	Účty v bankách	060	66 258		66 258	52 458
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé úč. období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	4 235		4 235	4 485
D. I.	1. Náklady příštích období	064	4 235		4 235	4 485
	2. Komplexní náklady příštích období	065				
	3. Příjmy příštích období	066				

Označení	PASIVA	Řádek číslo	Běžné období	Minulé období
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	519 349	493 129
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 80 + 83 + 87)	068	473 281	448 057
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	270 000	270 000
A. I. 1.	Základní kapitál	070	270 000	270 000
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 79)	073	-13 101	-26 816
A. II. 1.	Emisní ážio	074	4 667	4 667
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-17 768	-31 483
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
	5. Rozdíly z přeměn společností	078		
	6. Rozdíly z oceňování při přeměnách společností	079		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 81 + 82)	080	172 473	166 756
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	081	63 400	63 400
	2. Statutární a ostatní fondy	082	109 073	103 356
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 84 + 85 + 86)	083	950	
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	084	950	
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	085		
	3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	087	42 959	38 117
B.	Cizí zdroje (ř. 89 + 94 + 105 + 117)	088	46 056	45 072
B. I.	Rezervy (ř. 90 až 93)	089	26 341	25 639
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	090	21 147	21 017
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	091		
	3. Rezerva na daň z příjmů	092	713	159
	4. Ostatní rezervy	093	4 481	4 463
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 95 až 104)	094	9 117	9 431
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	095		
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	096		
	3. Závazky - podstatný vliv	097		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	098		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	099		
	6. Vydané dluhopisy	100		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	101		

Označení	PASIVA	Řádek číslo	Běžné období	Minulé období
9.	Jiné závazky	103		
10.	Odložený daňový závazek	104	9 117	9 431
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 106 až 116)	105	10 598	10 002
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	106	5 753	5 123
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	107		
	3. Závazky - podstatný vliv	108		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	109	377	1 227
	5. Závazky k zaměstnancům	110	1 852	1 549
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	111	824	740
	7. Stát - daňové závazky a dotace	112	370	890
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	113	130	188
	9. Vydané dluhopisy	114		
	10. Dohadné účty pasivní	115	1 292	285
	11. Jiné závazky	116		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 118 až 120)	117		
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	118		
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	119		
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	120		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 122 + 123)	121	12	
C. I. 1.	Výdaje příštích období	122	12	
	2. Výnosy příštích období	123		

Příloha H: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABDCE a.s. k 31.12.2013

Výkaz zisku a ztráty
druhovému členění
za rok končící 31. prosincem 2013
(v tisících Kč)

Identifikační číslo:
12345678

Obchodní firma a sídlo:
ABCDE a.s.

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	0	0
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	228 891	236 954
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	227 996	236 306
	2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	829	648
	3. Aktivace	07	66	
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	122 281	128 954
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	34 276	34 810
B. 2.	Služby	10	88 005	94 144
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	106 610	108 000
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	38 330	34 564
C. 1.	Mzdové náklady	13	27 579	24 728
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	769	887
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	8 874	7 776
C. 4.	Sociální náklady	16	1 108	1 173
D.	Daně a poplatky	17	2 420	2 996
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	25 430	26 736
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	868	1 604
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	40	664
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	828	940
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	567	520
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		18
F. 2.	Prodaný materiál	24	567	502
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	523	263
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	18	125
H.	Ostatní provozní náklady	27	867	2 390

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30	39 359	42 260
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	7 663	5 646
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	7 663	5 646
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42	304	321
N.	Nákladové úroky	43		142
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	6 673	326
O.	Ostatní finanční náklady	45	2 791	3 384
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (-47))	48	11 849	2 767
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50+ 51)	49	8 249	6 910
Q. 1.	- splatná	50	8 563	6 910
Q. 2.	- odložená	51	-314	
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	42 959	38 117
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 +57)	55		
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	42 959	38 117
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 +53 - 54)	61	51 208	45 027

Příloha I: Rozvaha společnosti ABCDE a.s. k 31.12.2013 dle IFRS

Obchodní jméno: ABCDE a.s.
IČO: 12345678

Rozvaha k 31.12.2013 (v tis. Kč)

AKTIVA	k 31. 12. 2013	k 31. 12. 2012
Nehmotná aktiva	910	362
Pozemky, budovy a zařízení	208 495	217 603
Finanční investice	171 281	157 443
Dlouhodobé pohledávky		
Dlouhodobé náklady příštích období		
Celkem dlouhodobá aktiva	380 686	375 408
Krátkodobá aktiva	8 330	15 166
Obchodní a jiné pohledávky	66 993	51 843
Krátkodobé náklady příštích období		
Krátkodobá finanční aktiva	66 586	52 797
Celková krátkodobá aktiva	141 909	119 806
Aktiva celkem	522 595	495 214
Základní kapitál	270 000	270 000
Kapitálové fondy	-13 101	-26 816
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	172 473	166 756
Nerozdělený zisk	46 552	39 806
Vlastní kapitál celkem	475 924	449 746
Dlouhodobé závazky	9 720	9 827
Závazky z emitovaných dluhopisů		
Rezervy	26 341	25 639
Celkem dlouhodobé závazky	36 061	35 466
Krátkodobé závazky	10 610	10 002
Bankovní úvěry		
Krátkodobá část závazků z emitovaných dluhopisů		
Celkem krátkodobé závazky	10 610	10 002
Celkem vlastní kapitál a závazky	522 595	495 214

Příloha J: Výkaz zisku a ztráty společnosti ABCDE a.s. k 31.12.2013 dle IFRS

Obchodní jméno: ABCDE a.s.
IČO: 12345678

Výkaz zisku a ztráty podle druhů za rok končící 31. 12. 2013 (v tis. Kč)

	Rok končící 31. 12. 2013	Rok končící 31. 12. 2012
Tržby z činnosti	228 891	236 954
Ostatní provozní výnosy	886	1 729
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby		
Aktivace		
Spotřebované suroviny a materiál	119 348	126 058
Mzdové náklady	38 330	34 564
Odpisy	27 280	27 547
Ostatní provozní náklady	4 377	6 169
Provozní zisk / ztráta	40 442	44 345
Finanční výnosy	14 640	6 293
Finanční náklady	2 791	3 526
Finanční zisk / ztráta	11 849	2 767
Zisk před zdaněním	52 291	47 112
Daň ze zisku	8 456	7 306
Zisk po zdanění	43 835	39 806