

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

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

Dagmar Novotná

© 2016 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Dagmar Novotná

Podnikání a administrativa

Název práce

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

Název anglicky

Optimization of Conversion Process of Financial Statements Compiled in accordance with Czech law regulation to Financial Statements by IFRS

Cíle práce

Hlavním cílem práce je návrh opatření k optimalizaci převodu účetní závěrky sestavené dle českých právních předpisů na účetní závěrku vyhovující požadavkům Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS v konkrétním podniku. Dílčím cílem práce je rozbor účetní závěrky dle požadavků zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky a českých účetních standardů a dle požadavků IFRS, upozornění na odlišnosti ve vykazování účetních informací a z toho plynoucí úskali při převodu účetní závěrky. Dalším dílčím cílem práce je vyhodnocení převodu účetní závěrky sestavené dle českých právních předpisů na účetní závěrku dle IFRS v dané společnosti.

Metodika

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

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Účetní závěrka, české účetní standardy, mezinárodní účetní standardy, IFRS, převod účetní závěrky.

Doporučené zdroje informací

- DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: BizBooks, 2014. ISBN: 978-80-265-0149-7.
- EPSTEIN, Barry J., JERMAKOWICZ, Eva K. IFRS 2009: Implementation and Application of International Financial Reporting Standards. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, 2009. ISBN: 978-0470-28609-8.
- FICBAUER, Jiří, FICBAUER, David. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012. 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.
- HINKE, Jana. IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN: 978-80-87197-64-6.
- HINKE, Jana. IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN: 978-80-87197-65-3.
- <http://www.iasb.org>
- <http://www.iasplus.com>
- CHRISTIAN, Dieter, and LADENBACH, Norbert. Wiley Regulatory Reporting : IFRS Essentials. New York, NY, USA: John Wiley & Sons, 2013. ProQuest ebrary. Web.
- JÍLEK, Josef, SVOBODOVÁ, Jitka. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Praha: Grada, 2013. ISBN: 978-80-247-4710-1.
- MACKENZIE, Bruce, and NIKIZANA, Tapiwa. Wiley Regulatory Reporting : Wiley IFRS 2014 : Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards (11th Edition). Somerset, NJ, USA: John Wiley & Sons, Incorporated, 2014. ProQuest ebrary. Web.
-

Předběžný termín obhajoby

2015/16 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Marta Stárová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 25. 11. 2015

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 25. 11. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 22. 03. 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Optimalizace převodu účetní závěrky sestavené dle českých právních předpisů na účetní závěrku dle IFRS" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 20. 3. 2016

Poděkování

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

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

Optimization of Conversion Process of Financial Statements Compiled in accordance with Czech law regulation to Financial Statements by IFRS

Souhrn

Hlavním cílem práce je optimalizace převodu účetní závěrky sestavené dle českých právních předpisů na účetní závěrku dle IFRS (Mezinárodních účetních standardů finančního výkaznictví). Hlavního cíle bylo dosaženo splněním dílčích cílů, ke kterým bezesporu patřila analýza stěžejních rozdílů mezi finančními výkazy obou zmíněných účetních systémů.

Čerpáno bylo především z účetních a finančních výkazů daného podnikatelského subjektu SXX s.r.o., účetního a konsolidačního programu společnosti, interních norem a vnitropodnikových směrnic konsolidovaného celku.

Jde o společnost zabývající se obchodní činností v oblasti prodeje a dodání plnicích linek a kartonových obalů pro potravinářské účely. Společnost je součástí konsolidačního celku a dceřinou společností jednoho ze světových lídrů v segmentu kartonových obalů pro potravinářské účely. Transformuje svá data z účetního systému do konsolidačního balíku, který reportuje mateřské společnosti. Na základě provedených analýz byly závěrem zpracovány nekonsolidované finanční výkazy společnosti dle obou právních úprav.

Přínos diplomové práce spočívá nejen v nastínění základů teorie, ale především v praktických ukázkách účtování vybraných operací v reálné společnosti dle českých účetních standardů, jejich transformace do IFRS a konečné řešení v obou účetních systémech.

Klíčová slova: České účetní standardy, účetní závěrka, IFRS, mezinárodní standardy finančního výkaznictví, převod účetní závěrky, finanční výkazy, konsolidace.

Summary

As the name of the thesis suggests, its main objective is based on the optimization of financial statements prepared pursuant to Czech precepts of law to financial statements pursuant to IFRS (International Financial Reporting Standards). The main objective was achieved by partial fulfilment of the objectives, which include analysis of the key differences between the financial statements of the two mentioned accounting systems.

Withdrawals were mainly from the accounts and financial statements of the enterprise of SXX s.r.o., the accounting and consolidation of the company's internal standards and guidelines consolidated whole. The company is a part and an entity of consolidated whole who is one of the world's leading system suppliers of carton packaging and filling machines for beverages and food. The company transforms dates from its accounting system in the consolidation package, which also operates the parent company. In the light of the analysis were finally processed separate financial statements of the company under both laws.

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

Keywords: The Czech accounting standards, closing financial statement, IFRS, International Financial Reporting Standards, transformation of the closing financial statement, financial statements, consolidation.

Obsah

Obsah	3
1 Úvod	4
2 Cíl práce a metodika	6
2.1 Cíle	6
2.2 Metodika	6
3 Literární rešerše	11
3.1 Právní úprava účetnictví v ČR	12
3.1.1 Účetní závěrka dle českých právních předpisů	15
3.1.2 Výkaz o finanční situaci (rozvaha)	17
3.1.3 Výkaz zisku a ztráty (výsledovka)	19
3.1.4 Přehled o peněžních tocích (Cash-flow)	20
3.1.5 Reporting - důležitá součást kontrolingu	21
3.2 Mezinárodní účetní standardy	22
3.2.1 Účetní závěrka dle IAS 1	25
3.2.2 Koncepční rámec	27
3.2.3 Rozvaha dle IAS/IFRS (výkaz o finanční pozici)	29
3.2.4 Výsledovka dle IFRS (Výkaz o úplném hospodářském výsledku)	31
3.2.5 Výkaz peněžních toků (Cash Flow)	34
3.3 Dlouhodobý majetek	36
3.3.1 IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji	37
3.3.2 IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení	38
3.3.3 IAS 40 Investice do nemovitostí	42
3.3.4 IAS 17 Leasingy	43
3.4 IAS 10 Události po konci účetního období	45
3.5 IAS 8 Účetní postupy, odhady a chyby	45
4 Vlastní práce	48
4.1 Charakteristika účetní jednotky	48
4.2 Způsob vykazování	50
4.3 Způsob převodu mezi ČÚS a IFRS	51
4.4 Sestavení účetní závěrky	53
4.4.1 Výkazy účetní závěrky 2014 dle ČÚS	54
4.4.2 Finální výkazy účetní závěrky 2014	65
4.5 Rozdíly mezi uzávěrkami pro potřeby IFRS v roce 2015	67
4.4.1 Dlouhodobý majetek v evidenci účetní jednotky	68
4.4.2 Oběžná aktiva	70
4.4.3 Zdroje krytí majetku	73
5 Zhodnocení výsledků a doporučení	77
6 Závěr	83
Seznam použitých zdrojů	85
Seznam tabulek	88
Seznam obrázků	88
Seznam grafů	88
Přílohy	88

1 Úvod

Především v posledních letech je přeshraniční pohyb kapitálu, zboží a pracovních sil významným trendem světové ekonomiky. Investoři ve větším množství investují své volné prostředky na vzdálených trzích, počet společností, které pronikají na zahraniční trhy, se zvyšuje. Především zmínění investoři ale potřebují znát konkrétní informace, na základě kterých mohou o svých investicích rozhodovat. Těmito informacemi jsou myšleny především výstupy z účetního systému v podobě účetních závěrek. Aby bylo možné porovnávat účetnictví jednotlivých firem působících v různých zemích, nabízí se možnost jednotných účetních standardů použitelných na světové úrovni. V některých zemích jsou rozdíly ve vykazování tak velké, že přechod do jednotného účetního rámce není jednoduchý, i tak ale dochází k mezinárodní harmonizaci účetnictví, a to nejen v Evropě, ale na celém světě.

V současné době jsou stále více aktuální otázky spojené se snahami o harmonizaci účetnictví jak v rámci regionálních seskupení, tak celého světa. Jednou z linií těchto snah jsou i mezinárodní účetní standardy (IAS). Aktuálně jsou v platnosti jak standardy označené IAS¹ (v průběhu existence jich vzniklo 41, některé byly zrušeny, jiné sloučeny), tak standardy pod názvem IFRS², kterých bylo do roku 2015 vydáno patnáct, při jejichž vydání bylo zdůrazněno, že se jedná o standardizaci účetního výkaznictví, nikoli o standardizaci účtování.

V roce 2002 se IASB³, která vydává standardy IAS/IFRS (dále jen „IFRS“) a FASB⁴, vydávající US GAAP⁵, dohodli na spolupráci za účelem konvergence IFRS a US GAAP. Cílem této dohody, známé jako Norwalkská dohoda, není vytvořit pouze jediný účetní systém, ale jednotnou „vizi“ vedení účetnictví tak, aby neexistovaly závažné rozdíly znemožňující rozhodování uživatelů účetních dat.

¹ IAS – International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)

² IFRS – International Financial Reporting Standards (Mezinárodní účetní standardy)

³ IASB – International Accounting Standards Board (Rada pro mezinárodní účetní standardy)

⁴ FASB - Financial Accounting Standard Boards (Rada pro standardy finančního účetnictví)

⁵ US GAAP – Generally Accepted Accounting Principals (Všeobecně uznávané účetní principy)

V USA povoluje komise SEC⁶ soukromým zahraničním emitentům předkládat účetní závěrky sestavené dle IFRS v podobě přijaté radou IASB od listopadu 2007, a to bez nutnosti odsouhlasování údajů s postupy US GAAP. Při sestavování účetních závěrek momentálně SEC nepovoluje emitentům ve Spojených státech aplikovat standardy IFRS, vyžaduje použití amerických účetních principů US GAAP, které jsou všeobecně považovány za velmi kvalitní. Na možnostech začlenění IFRS do systému účetního výkaznictví domácích emitentů v USA komise stále pracuje.

Pro Evropskou unii platí jednotná pravidla IFRS pro společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry od roku 2005, což se odrazilo i v českých účetních standardech a v novele Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. z roku 2004, která ukládá obchodním společnostem emitujícím cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie povinnost užití Mezinárodních standard účetního výkaznictví upravených právem Evropského společenství pro účtování a sestavení účetní závěrky. Konsolidující účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou registrované na evropských burzách, jsou povinny aplikovat IFRS na konsolidovanou účetní závěrku. Většina nadnárodních společností v EU dnes používá IFRS, přestože s cennými papíry neobchodují (PWC, 2013, s. 8).

⁶ SEC – Securities and Exchange Commission, USA (Komise pro cenné papíry v USA)

2 Cíl práce a metodika

V této kapitole jsou stanoveny cíle práce, tedy popis sestavení účetní závěrky, popis převodu účetní závěrky a vyhodnocení a způsob, jakým k vyhodnocení dojde, tedy metodika zpracování výsledků převodu závěrky sestavené dle českých účetních předpisů na účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů.

2.1 Cíle

Hlavním cílem této diplomové práce je optimalizace účetní závěrky sestavené dle českých účetních právních předpisů na účetní závěrku odpovídající požadavkům IAS/IFRS – Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Pro práci jsou použity výkazy české pobočky, která je součástí nadnárodní korporace působící v oblasti dodávání plnicích systémů a obalových materiálů pro potravinářské účely.

Prvním dílčím cílem práce je popis sestavení účetní závěrky dle požadavků Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb., tedy českých účetních předpisů.

Druhým dílčím cílem je popis převodu účetní závěrky dle ČÚS⁷ do výkazů odpovídajících Mezinárodním standardům účetního výkaznictví (IFRS), poukázání na odlišnosti ve vykazování účetních výstupů a z toho vyplývající úskalí při převodu účetní závěrky.

Třetím dílčím cílem práce je vyhodnocení převodu účetní závěrky sestavené dle českých právních předpisů na účetní závěrku dle IFRS ve vybrané společnosti.

2.2 Metodika

Podklady k této diplomové práci jsou pořízeny na základě sběru informací z odborné literatury a od auditorských společností, které se problematikou Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS zabývají. Rovněž je čerpáno přímo z jednotlivých

⁷ ČÚS – České účetní standardy (= CAS – Czech Accounting Standards)

vydaných standardů IFRS v původním znění, které jsou veřejně dostupné na webových stránkách Nadace IFRS.

Pro zpracování teoretické části práce je nutné prostudovat již zmíněnou odbornou literaturu a materiály zabývající se problematikou IFRS a ČÚS. Zjištěné informace jsou dále analyzovány, shrnuty a komparovány. Teoretická část práce je především zaměřena na obecnou charakteristiku a vývoj Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Standardy, které společnost využívá při převodu závěrky do výkazů dle IFRS, jsou v práci detailněji prostudovány a popsány. Odlišnosti mezi účetními postupy obou účetních rámců jsou dále vysvětleny.

Účetnictví této účetní jednotky je vedeno v separátním tuzemském softwaru a tedy v souladu s Českými účetními standardy ČÚS. Souhrnné obraty jednotlivých účtů jsou převedeny do tabulkového procesoru Excel, aby mohly být účty sumarizovány či převedeny do účtů ve výkazech dle Mezinárodních účetních standardů IFRS.

Vzhledem k tomu, že závěrka účetní jednotky se pro potřeby mateřské společnosti sestavuje 2. pracovní den po ukončení účetního období, sestavená závěrka dle ČÚS je založena na dohadných položkách, čímž musí vzniknout rozdíly mezi vykazováním mateřské společnosti a konečnými informacemi vykazovanými pro účely daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Z tohoto důvodu se bude závěrečná část vlastní práce zabývat vysvětlením rozdílů, tzv. převodním můstkem konečných rozdílů, čímž se docílí korekce a vyrovnaní informací pro mateřskou společnost a budou navržena konkrétní opatření ke zjednodušení procesu optimalizace účetní závěrky dle ČÚS do výkazů IFRS.

V praktické části této diplomové práce jsou použity informace z účetních závěrek konkrétní účetní jednotky, které jsou veřejně přístupné ve sbírce listin výpisu z obchodního rejstříku, dále také informace z podkladů pro účetní závěrky sestavené dle IFRS.

Pro správné ekonomické řízení podniku a rozhodování interních a externích subjektů jsou informace získávány prostřednictvím **finanční analýzy**. Finanční analýzu je možné

využít ke komplexnímu zhodnocení finanční situace účetní jednotky a tím je možné zjistit, zda je společnost dostatečně zisková, má vhodnou kapitálovou strukturu, zda efektivně využívá svých aktiv, nebo je schopna včas splácet své závazky a další významné skutečnosti. Interním i externím uživatelům lze prostřednictvím výsledků finanční analýzy podat informace ke zhodnocení současného stavu, které jsou nezbytné pro učinění správných rozhodnutí do budoucnosti (Knápková, 2012). Ve výkazech společnosti, které tvoří účetní závěrku, jsou zahrnuta zdrojová data pro finanční analýzu. Mezi metody finanční analýzy patří analýza pomocí poměrových ukazatelů, do které patří ukazatele aktivity, likvidity a zadluženosti, vertikální a horizontální analýza majetkové a finanční struktury (Sedláček, 2011).

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

Ukazatel rentability (profitability)

Rentabilita, resp. výnosnost vloženého kapitálu je měřítkem schopnosti podniku vytvářet nové zdroje, dosahovat zisku použitím investovaného kapitálu. Je formou vyjádření míry zisku, ziskovosti, která v tržní ekonomice slouží jako hlavní kritérium pro alokaci kapitálu.

ROA – Rentabilita vloženého kapitálu (return on assets, dříve ROI)

Rentabilita aktiv je klíčovým měřítkem rentability. Poměruje zisk podniku s celkovými vloženými prostředky bez ohledu na to, zda byl financován z vlastního, nebo cizího kapitálu. S rentabilitou aktiv se lze setkat v několika tvarech, ale jako nejvhodnější se jeví tvar s EBIT (ziskem před zdaněním).

$$\text{Rentabilita vloženého kapitálu} = \frac{\text{zisk před zdaněním}}{\text{aktiva}}$$

(2.2.1)

ROE – Rentabilita vlastního kapitálu (return on equity)

Rentabilitou vlastního kapitálu je vyjádřena efektivnost reprodukce kapitálu vloženého vlastníky. Pomocí ROE se sleduje, kolik čistého zisku připadá na jednu korunu investovanou vlastníky společnosti.

$$\text{Rentabilita vlastního kapitálu} = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{vlastní kapitál}} \quad (2.2.2)$$

ROS – Rentabilita tržeb (return on sales)

Ukazuje, kolik korun zisku podnik utvoří z jedné koruny tržeb. Pokud se tento ukazatel nevyvíjí dobře, lze předpokládat, že ani v ostatních ukazatelích nebude situace dobrá. V praxi se opět používá s EBIT (zisk před zdaněním a úroky) nebo EAT (zisk po zdanění) (Scholleová, 2012, s.176).

$$\text{Rentabilita tržeb} = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{tržby}} \quad (2.2.3)$$

Ukazatel likvidity (liquidity ratios)

Ukazatelé likvidity poměřují to, čím je možno platit (čítatel), tím, co je nutno zaplatit (jmenovatel). Zabývají se nejlikvidnější částí aktiv podniku a rozdělují se podle likvidnosti položek aktiv dosazovaných do čitatele z rozvahy. Nevýhodou ukazatelů je, že hodnotí likviditu podle zůstatku finančního (oběžného) majetku, ale ta v daleko větší míře závisí na budoucích cash flow (Sedláček, 2011, s. 66).

Okamžitá likvidita (cash ratio)

Nejužší vymezení likvidity představuje cash ratio. Vstupují do ní jen ty nejlikvidnější položky z rozvahy. Tento poměrový ukazatel nebere v úvahu ani krátkodobé pohledávky, poněvadž nejsou k dispozici okamžitě, ale s určitým zpožděním. Ukazatel hotovostní likvidity počítá pouze s penězi na účtech a s obchodovatelnými cennými papíry,

jež v rozvinutých tržních ekonomikách mohou být prodány a firmě proplaceny prakticky ihned (Blaha – Jindřichovská, 2006, s. 57).

$$\text{Okamžitá likvidita} = \frac{\text{pohotov\acute{e} platebn\acute{i} prost\text{ř}edky}}{\text{kr\text{a}tkodob\acute{e} z\text{a}vazky}} \quad (2.2.4)$$

Pohotov\acute{a} likvidita (quick ratio, acid test)

Pohotov\acute{a} likvidita je m\text{e}r\text{i}tkem okam\text{z}it\text{e} solventnosti. P\text{ř}i v\text{y}po\text{c}tu se bere v \text{u}vahu struktura ob\text{e}\text{z}n\text{y}ch aktiv z hlediska likvidity. Pom\text{e}r\text{u}je jen tzv. pohotov\acute{a} ob\text{e}\text{z}n\text{a} aktiva ke kr\text{a}tkodob\text{y}m z\text{a}vazk\text{u}m (Sedl\text{a}\text{c}ek, 2011, s. 68).

$$\text{Pohotov\acute{a} likvidita} = \frac{\text{ob\text{e}z\text{n}\text{a} aktiva} - \text{z\text{a}sob\text{y}}}{\text{kr\text{a}tkodob\acute{e} z\text{a}vazky}} \quad (2.2.5)$$

B\text{e}z\text{n}\text{a} likvidita (current ratio)

Tento ukazatel m\text{e}r\text{i} platebn\text{i} schopnost podniku z hlediska krat\text{s}\text{i}ho období (obvykle se po\text{c}\text{i}t\text{a} m\text{e}s\text{i}\text{c}n\text{e}). V \text{c}itateli se uv\text{a}d\text{e}j\text{i} ve\text{s}ker\text{a} ob\text{e}z\text{n}\text{a} aktiva, ve jmenovateli v\text{s}echny pen\text{e}z\text{n}\text{i} z\text{a}vazky splatn\text{e} do 1 roku (z\text{a}vazky z obchodn\text{i}ho styku, z\text{a}vazky k zam\text{e}stnanc\text{u}m, splatn\text{e} dan\text{e}, splatn\text{e} sm\text{e}nky, kr\text{a}tkodob\text{e} \text{u}v\text{e}ry aj.). Je to pom\text{e}rn\text{e} hrub\text{y} ukazatel platebn\text{i} schopnosti, ale pro svou jednoduchost je v praxi velmi roz\text{s}\text{i}ren\text{y} (Synek a kol., 2003, s. 356).

$$\text{B\text{e}z\text{n}\text{a} likvidita} = \frac{\text{ob\text{e}z\text{n}\text{a} aktiva}}{\text{kr\text{a}tkodob\acute{e} z\text{a}vazky}} \quad (2.2.6)$$

V z\text{a}v\text{e}re\text{c}n\text{e} \text{c}\text{a}sti vlastn\text{i} pr\text{a}ce budou na z\text{a}klad\text{e} proveden\text{y}ch anal\text{y}z, zji\text{s}t\text{e}n\text{y}ch informac\text{i} a vypo\text{c}ten\text{y}ch finan\text{c}n\text{i}ch ukazatel\text{u} shrnuty podstatn\text{e} v\text{y}sledky, na z\text{a}klad\text{e} kter\text{y}ch budou navr\text{z}ena konkr\text{e}tn\text{i} opat\text{r}\text{e}n\text{i} k optimalizaci p\text{r}evodu \text{u}\text{c}etn\text{i} z\text{a}v\text{e}rky sestaven\text{e} dle IFRS na \text{u}\text{c}etn\text{i} z\text{a}v\text{e}rku dle \text{c}esk\text{y}ch pr\text{a}vn\text{i}ch p\text{r}edpis\text{u}.

3 Literární rešerše

Literární rešerše je teoretickou částí této diplomové práce, která je věnována uvedením do problematiky Mezinárodních účetních standardů IFRS, české účetní závěrky, účetním výkazům a odlišnostem při sestavování účetní závěrky v rámci systémů vykazování.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a souvisejících interpretací, jsou jedněmi z nejdůležitějších standardů účetního výkaznictví na světě. Tyto standardy nejsou obecně platnou právní normou, ale jedná se o účetní systém založený na principech, který je ve své současné podobě určen zejména kótovaným společnostem a společnostem s podnikatelskými aktivitami značného rozsahu a jehož aplikace obecně vyžaduje značné odborné kvality příslušných pracovníků.

Dle Ernst & Young (2015, s. 3) mohou IFRS, ač nejsou obecně platnou právní normou, být v menší či větší míře přijímány do národních či nadnárodních legislativ, v závislosti na typu právního prostředí. V současné době v České republice účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví upravené právem Evropské unie i pro účtování a sestavení účetní závěrky. Na základě novely zákona o účetnictví platné od 1. ledna 2011 mohou IFRS použít pro sestavení individuální účetní závěrky i ty společnosti, jež jsou součástí konsolidačního celku, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS.

Česká účetní legislativa (CAS⁸) je naproti tomu národním účetním systémem, který je primárně založen na pravidlech a podléhá požadavkům předpisů Evropské unie a z toho plynoucím závazkům pro Českou republiku, uvádí dále Ernst & Young (2015, s. 3). Zákon o účetnictví, který je hlavním pilířem české účetní legislativy v jejím širším pojetí, je základní, obecně platnou legislativní normou s celostátní platností, obsahující úpravu účetních metod a výkaznictví pro veškeré účetní jednotky na území státu, od nejmenších

⁸ CAS – Czech Accounting Standards (Česká účetní legislativa)

po největší (i nadnárodní), jejichž předmět činnosti a účel založení se zásadně liší. Jeho forma a obsah jsou dány nejen pravidly a obsahem evropské legislativy, ale i českými legislativními pravidly a požadavkem na plný soulad – věcný i terminologický – s ostatními normami českého právního řádu. Vzhledem k tomu, že je určen – jak již bylo řečeno – i velmi malým účetním jednotkám (živnostníci, nevýdělečné organizace), u nichž nelze předpokládat široké teoretické znalosti v oblasti účetnictví a v navazujících oborech, je nutné, aby byl jeho text v nejvyšší možné míře srozumitelný a jednoznačný.

České účetní předpisy a jejich aplikace jsou také ovlivňovány skutečností, že základ daně z příjmů stále ještě vychází z výsledku zjištěného v souladu s CAS. Následkem toho je v praxi mnoho odhadů vedení při zpracovávání účetních výkazů činěno s ohledem na potenciální daňové důsledky příslušného účetního postupu. To může vést k přijetí účetního stanoviska založeného na daňových ohledech, a nikoli na úvahách o tom, jak má vypadat věrné a poctivé zobrazení transakce v její podstatě.

Vzhledem k tomu, že oba systémy jsou založeny na jiných prioritách a zásadách, existuje řada rozdílů, a to jak v koncepčních, tak i ve specifických attributech. Srovnání mezi oběma systémy je relativně obtížné a ve zkráceném pojetí obtížně realizovatelné.

3.1 Právní úprava účetnictví v ČR

V účetních předpisech ČR nejsou primárně určeny konkrétní metody, definované souvztažnosti ani předložena účtová osnova, na jejímž základě mají být zúčtovány jednotlivé transakce. Správné dodržování metod a postupů poté vede ke správnému sestavení účetní závěrky, resp. ke správnému výkaznictví. Ještě donedávna zákonné normy obsahovaly účtovou osnovu, povinnou pro všechny vymezené účetní jednotky v plné verzi, a dále existovaly postupy účtování pro podnikatele, které obsahovaly určené souvztažnosti k účetnímu vyjádření konkrétní transakce. I když došlo v rámci novelizací právních předpisů k mnoha změnám (uvolněním) – např. zrušením postupů účtování pro podnikatele, omezení účtové osnovy pouze na povinnost vykazování názvů a čísel v rámci tříd a skupin (omezení n směrnou účtovou osnovu) atd., směr úpravy účetnictví je prozatím stejný, začíná tedy u účtování jednotlivých transakcí, jejichž zachycení má poté vliv na

podobu účetních výkazů, které jsou do značné míry unifikované. Dle § 4 odstavce 12 Zákona o účetnictví 563/1991 Sb. jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. V případě pohledávek a závazků, podílů na obchodních společnostech, cenných papírů a derivátů, cenin, pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, devizových hodnot s výjimkou zlata jsou účetní jednotky povinny použít měnu cizí – avšak současně s vyjádřením v CZK (Hinke, 2007, s. 170).

Peštuka (2007, s. 7) tvrdí, že velká novela zákona o účetnictví od roku 2002 nastartovala změnu úpravy účetních normativů. Dvoustupňový systém – zákon o účetnictví, opatření Ministerstva financí ČR – byl nahrazen třívrstevným systémem úpravy – hierarchie je zákon o účetnictví, který stanoví základní pravidla vedení účetnictví; vyhlášky Ministerstva financí ČR specifikují zákon pro různé typy účetních jednotek ve smyslu řádného sestavení roční účetní závěrky; v Českých účetních standardech jsou podrobněji rozepsány zákon i související vyhlášky a měly by podat základní odpovědi na způsoby, metody a postupy účtování.

České účetní standardy (ČÚS⁹) nejsou právním předpisem, a tudíž jejich dodržování nemusí být vyžadováno. Avšak v § 36 zákona je uvedeno, že obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona a ostatních právních předpisů (což standardy splňují) a použití standardů se považuje za plnění ustanovení zákona o účetních metodách. Pro účetní jednotku je proto výhodné postupovat dle ČÚS, protože při jejich dodržování je zajištěno splnění zákonných účetních norem. Práce s ČÚS není jednoduchá. Stejně jako vyhlášky zůstávají na poměrně obecné úrovni a pracovníci účetních či ekonomických oddělení si do jejich znění proto činí mnohé poznámky a odvolávky, včetně vyznačení jednotlivých účtů a účetních souvztažností, což nepříspěvá k jejich popularitě (Peštuka, 2007, s. 7).

Valder (2008, s. 17) zmiňuje, že rozsah a způsob vedení účetnictví upravuje a požadavky na průkaznost účetnictví účetních jednotek stanoví zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (zákon o účetnictví), kter nabyl účinnosti 1.1.1992. Tento zákon byl změněn několika novelami. Poslení významná novela zákona o účetnictví byla do r. 2008

⁹ ČÚS – České účetní standardy (= CAS)

provedena před vstupem České republiky do Evropské unie, takže platné znění zákona je již v souladu s právem Evropského společenství.

V zákoně o účetnictví jsou zejména vymezeny:

- a. v obecné části osoby, na které se vztahuje a předmět účetnictví,
- b. rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy,
- c. účetní závěrku,
- d. způsoby oceňování,
- e. inventarizace majetku a závazků,
- f. povinnosti účetních jednotek vyplývajících z ustanovení společných, vztahující se k účetnímu záznamu, jeho průkaznosti a opravám a stanoví sankce za porušení vyjmenovaných ustanovení zákona,
- g. přechodná a závěrečná ustanovení.

Zákon o účetnictví se vztahuje na:

- a. právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b. zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c. organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
- d. fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- e. ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně zdanitelných plnění osvobozených od této daně, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok zákonem stanovenou částku, a to od prvního dne kalendářního roku; do obratu se nezapočítávají příjmy z činnosti, která vykazuje všechny znaky podnikání, kromě toho znaku, že je prováděna podnikatelem,
- f. ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- g. ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity, pokud alespoň jeden z účastníků je osobou, na kterou se vztahuje povinnost vedení účetnictví podle tohoto zákona,
- h. ostatní osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis (Valder, 2008, s. 18).

3.1.1 Účetní závěrka dle českých právních předpisů

Účetní závěrka je soubor účetních výkazů sestavených k rozhodnému dni daného účetního období, které stanovuje sama účetní jednotka.

Dle Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., §18 odst. 3 může účetní jednotka sestavit účetní závěrku v plném nebo zkráceném rozsahu. Podle okamžiku, ke kterému se účetní závěrka sestavuje, může být řádná, mimořádná nebo mezitímní. Řádnou účetní závěrku sestavují účetní jednotky k poslednímu dni účetního období, v ostatních případech sestavují mimořádnou účetní závěrku (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb., §19, odst. 1). Mezitímní účetní závěrku sestavuje účetní jednotka v průběhu účetního období, a to k jinému než rozvahovému dni, pokud to vyžadují zvláštní právní předpisy, při této závěrce se neuzavírají účetní knihy, ale provádí se pouze inventarizace. Podle počtu subjektů, které se závěrky účastní, můžeme rozlišovat závěrku individuální nebo konsolidovanou. Pro konsolidovanou závěrku platí stejná pravidla jako pro individuální. Cílem konsolidované závěrky je poskytnout informace o firemní situaci skupiny podniků, jakoby to byl jeden (Deloitte, Účetní zpravodaj 2011).

Podle Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., §18, odst. 1 je účetní závěrka nedílný celek a tvoří ji:

- Výkaz o finanční situaci¹⁰ (rozvaha)
- Výkaz o úplném výsledku hospodaření¹¹ (výsledovka)
- Příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené ve výkaze o úplném výsledku hospodaření a v rozvaze, příloha obsahuje též informace o nedoplatcích evidovaných v evidenci daní u Finanční správy České republiky a orgánů Celní správy České republiky

Vybrané účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě kritéria uvedená v § 20 odst. 1 písm. a) bodech 1 a 2 Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb, kterými jsou akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne

¹⁰ Výkaz o finanční situaci – také Rozvaha, Balance

¹¹ Výkaz o úplném výsledku hospodaření – také Výkaz zisku a ztráty, výsledovka

účetního období, za něž se účetní závěrka (§ 18 odst. 3) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno z uvedených kritérií:

1. aktiva celkem více než 40 000 000 Kč; aktivy celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3,
2. roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč; ročním úhrnem čistého obratu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snižená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.).

PWC (2009, s. 16) upozorňuje na to, že účetní závěrku nebo výroční zprávu mají společnosti povinnost zveřejňovat. Zveřejnit závěrku mají povinnost společnosti, které se zapisují do obchodního rejstříku nebo to stanoví zvláštní právní předpis. Zveřejňují se všechny informace uvedené v účetní závěrce a výroční zprávě, nezveřejňují se informace, které mají charakter utajení. Auditované účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku nebo výroční zprávu po ověření auditorem a schválení příslušným orgánem, a to ve lhůtě do 30 dnů po splnění podmínek. Nejpozději však bezprostředně do skončení následujícího účetního období bez ohledu, zda byly závěrka či zpráva schváleny. To znamená, že závěrka a výroční zpráva za rok 2014 musí být zveřejněna nejpozději 31. 12. 2015.

Účetnictví se vede v peněžních jednotkách české měny, v určitých případech současně v cizí měně. Účetní závěrka musí být sestavena v české měně. Pro případy přepočtu konsolidovaných účastí se zpravidla používají kurzy platné k rozvahovému dni (i pro výkaz zisku a ztráty), ale neexistují specifická pravidla, která by řešila tyto přepočty (PWC, 2009, s.16).

Česká účetní legislativa (CAS) předepisuje strukturu a formát účetní závěrky (Příloha 1-3 Vyhlášky 500/2002 Sb.). Lze provést podrobnější členění a nulové řádky se nevykazují.

Účetní závěrka musí dle Müllerové a spol. (2009, s. 50) obsahovat:

- Jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky; u účetních jednotek sídlo nebo bydliště a místo podnikání, liší-li se od bydliště
- Identifikační číslo, pokud je má účetní jednotka přiděleno,
- Právní formu účetní jednotky,
- Předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena,
- Rozvahový den nebo jiný okamžik, k němuž se účetní závěrka sestavuje
- Okamžik sestavení účetní závěrky, a musí k ní být připojen podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. a) až c) Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. nebo podpisový záznam účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. d) až h) uvedeného zákona; připojením uvedeného podpisového záznamu se považuje účetní závěrka za sestavenou podle písmene f) Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb.

3.1.2 Výkaz o finanční situaci (rozvaha)

Základním účetním výkazem každého podniku je jeho výkaz o finanční situaci (rozvaha), který informuje uživatele o tom, jaký majetek podnik vlastní a z jakých zdrojů je tento majetek financován. Rozvaha se vždy sestavuje k určitému datu a musí platit, že aktiva se rovnají pasivům (Knápková a kol., 2013, s. 23).

V teorii je souběžná dvojí klasifikace majetku ústřední charakteristikou, výchozím metodickým znakem (prvkem) účetnictví. Je základem konstrukce jednoho z klíčových výkazů – rozvahy neboli bilance. V rozvaze je charakterizována finanční situace podniku v určitém okamžiku, podává informace o celkových aktivech a pasivech se základním rozdělením na vlastní kapitál a dluhy. Stavební prvky rozvahy mají přímý vztah k měření finančního postavení podniku (Blaha - Jindřichovská, 2006, s. 26).

Ve zjednodušené rozvaze neboli výkazu o finanční situaci (tabulka 1) jsou uspořádány informace o zůstatcích majetkových účtů, členěných na dlouhodobý majetek (dlouhodobý nehmotný, dlouhodobý hmotný a dlouhodobý finanční majetek), na oběžný majetek (zásoby, pohledávky a krátkodobý finanční majetek) a účty přechodných aktiv na straně

jedné a informace o zdrojích krytí - pasivech, členěných na vlastní kapitál (základní kapitál, kapitálové fondy, fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období) a na cizí zdroje (krátkodobé závazky, dlouhodobé závazky, krátkodobé úvěry a dlouhodobé úvěry) na straně druhé.

Tabulka 1 - Zjednodušená rozvaha

AKTIVA - majetek podniku	PASIVA - zdroje krytí
<p>Dlouhodobý majetek Dlouhodobý hmotný majetek Dlouhodobý nehmotný majetek Dlouhodobý finanční majetek</p> <p>Oběžný majetek <u>Zásoby</u> Materiál Nedokončená výroba Polotovary Výrobky Zvířata Zboží <u>Pohledávky</u> Dlouhodobé Krátkodobé <u>Finanční majetek</u> Pokladna Běžný účet Ceniny Krátkodobý finanční majetek</p> <p>Přechodná aktiva</p>	<p>Vlastní kapitál Základní kapitál Kapitálové fondy Fondy ze zisku Výsledek hospodaření minulých let Výsledek hospodaření běžného účetního období</p> <p>Cizí kapitál Krátkodobé závazky Dlouhodobé závazky Krátkodobé úvěry Dlouhodobé úvěry</p>
Součet aktiv	= Součet pasiv

Zdroj: Vlastní úprava dle www.uctovani.net

3.1.3 Výkaz zisku a ztráty (výsledovka)

Dle Blahy a Jindřichovské (2006, s. 27) představuje výkaz zisku a ztráty pokus změřit čistý zisk jakožto výsledek hospodaření společnosti během určitého období. Tento výkaz je sestaven na akruální – kumulativní bázi a ne na bázi hotovostní. Jde o zachycení souvislosti mezi výnosy podniku dosaženými v určitém období a náklady spojenými s jejich vytvářením.

Výkaz zisku a ztráty je členěn stupňovitě a příslušné mezisoučty rozdělují úroveň hospodaření do provozní hospodářské činnosti a finanční činnosti. Výkaz zobrazuje výsledek hospodaření za účetní období a výsledek hospodaření před zdaněním. Minimální rozsah, uspořádání a označování jednotlivých položek ve výkazu zisků a ztrát je předepsán ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. (Ryneš, 2014, s. 25).

Dle Valdera (2008, s. 292) vycházejí obecná pravidla pro účtování nákladů a výnosů z obsahového vymezení nákladů a výnosů uvedeného v § 20 až 38 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví a ČÚS 019 – Náklady a výnosy. Tato oblast účtování související se vstupy do podnikatelské činnosti v účtové třídě 5 – Náklady a s jejími výstupy v účtové třídě 6 – Výnosy je koncipována tak, aby odpovídala:

- požadavkům vyplývajícím z obecně závazných právních předpisů,
- obecně uznávaným účetním zásadám,
- požadavkům na prezentaci účetních informací v účetní závěrce zejména ve výsledovce.

V účtové třídě 5 a 6 účetní jednotka účtuje o prvotních a ve vybraných případech i o druhotných nákladech. Na nákladových i výnosových účtech se od začátku účetního a daňového období účtuje narůstajícím způsobem. To znamená, že na začátku účetního a daňového období mají tyto účty nulové zůstatky, protože při uzavírání účetních knih k okamžiku sestavení účetní závěrky se zůstatky nákladových a výnosových účtů převádějí na vrub účtu 710 – Účet zisku a ztrát. Prvotní náklady a výnosy se zachycují časově rozlišené, tzn., že mají vzájemnou časovou a věcnou souvislost. Provozní náklady lze členit podle druhu nebo podle účelu. Účetní jednotky podle tohoto členění sestavují Výkaz zisku a ztráty. Účetní jednotky, které zvolí vykazování výsledku hospodaření podle

účelového členění, jsou povinny v příloze k účetní závěrce prezentovat Výkaz zisku a ztráty i v druhovém členění. Bez ohledu na způsob členění provozních nákladů, a to podle druhu nebo účelu je výsledek hospodaření účetní jednotky v obou případech shodný.

Pro zjištění výsledku hospodaření v potřebné struktuře (tabulka 2) se náklady a výnosy člení na:

- a) **provozní**, zahrnující běžné účetní případy, které souvisejí s pravidelně se opakující podnikatelskou činností (spotřeba zboží, služeb, osobní náklady, daně a poplatky a jiné náklady – náklad, tržby za vlastní výkony a zboží, změna stavu zásob vlastní činnosti, aktivace a jiné výnosy – výnos) a
- b) **finanční**, představující finanční operace uskutečněné podnikatelským subjektem (finanční náklady, rezervy a opravné položky ve finanční oblasti – náklad, finanční výnosy – výnos)

Tabulka 2 -Struktura nákladů a výnosů v jednotlivých sférách činnosti

Činnost	Náklady	Výnosy
Provozní	Spotřebované nákupy Služby Osobní náklady Daně a poplatky Jiné provozní náklady Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti	Tržby za vlastní výkony a zboží Změna stavu zásob vlastní činnosti Aktivace Jiné provozní výnosy
Finanční	Finanční náklady Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti	Finanční výnosy

Zdroj: Vlastní úprava dle www.uctovani.net

3.1.4 Přehled o peněžních tocích (Cash-flow)

Cílem českého účetního standardu č. 023 – Přehled o peněžních tocích je stanovit v souladu se zněním zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli

účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, základní postupy při sestavování přehledu o peněžních tocích za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami.

Tento standard uvádí příklad možného řešení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou. Volba metody a koncepce přehledu o peněžních tocích, obsahová náplň peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a dalších ukazatelů je při respektování ustanovení § 40, 41, 42 a 43 vyhlášky v pravomoci vykazující účetní jednotky (Müllerová a kol., 2009, s. 556).

Jako postup sestavení výkazu uvádí Peštuka (2007, s. 161) následující:

Účetní jednotka uvede v příloze každou změnu v modelu, konstrukci a obsahové náplni ukazatelů přehledu o peněžních tocích oproti předcházejícímu účetnímu období, zejména změny zásad při určování součástí peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

Účetní jednotka může zvolit podrobné členění položek přehledu o peněžních tocích nebo k syntetickým položkám, u kterých je to vhodné, uvede vysvětlivky.

3.1.5 Reporting - důležitá součást kontrolingu

Reporting, systém vnitropodnikových výkazů a zpráv, se podle Fibírové (1999, s. 231) využívá k vyhodnocování vývoje podniku jako celku, ale i jeho základních organizačních, odpovědnostních článků. Výkazy a zprávy jsou uspořádané podle potřeb jejich uživatelů, vedoucích pracovníků na jednotlivých úrovních řízení takovým způsobem, aby poskytovaly potřebné informace usnadňující rozhodování. Je důležité, aby tyto výkazy a zprávy:

- měly požadovanou strukturu, která umožňuje významně urychlit rozhodování;
- nebyly příliš mnoho nebo příliš málo podrobné. Podrobnost informací souvisí s úrovní podnikové hierarchie, která je má využívat. Zpravidla dochází k agregaci informací směrem k vyšším stupňům řízení;
- byly srozumitelné a přehledné. Vhodné je využití grafických prostředků pro zvážení názornosti vývoje nejdůležitějších sledovaných ukazatelů;
- vyhodnocovaly pouze ovlivnitelné veličiny na konkrétní úrovni odpovědnosti v podnikové hierarchii, které mohou být jak v peněžním tak naturálním vyjádření.

Zprávy a v nich obsažené výkazy slouží nejen vedoucím pracovníkům na různém stupni řízení jako nástroj při rozhodování, ale i pracovníkovi kontrolingového oddělení podniku jako nástroj, který má umožnit rozpoznat jak dalece jsou plněny, popřípadě neplněny jednotlivé oblasti podnikání. Aby byl kontroling úspěšný, měly by být do systému výkaznictví zahrnuty všechny oblasti a stupně existující v podniku (Fibírová, 1999, s. 231).

3.2 Mezinárodní účetní standardy

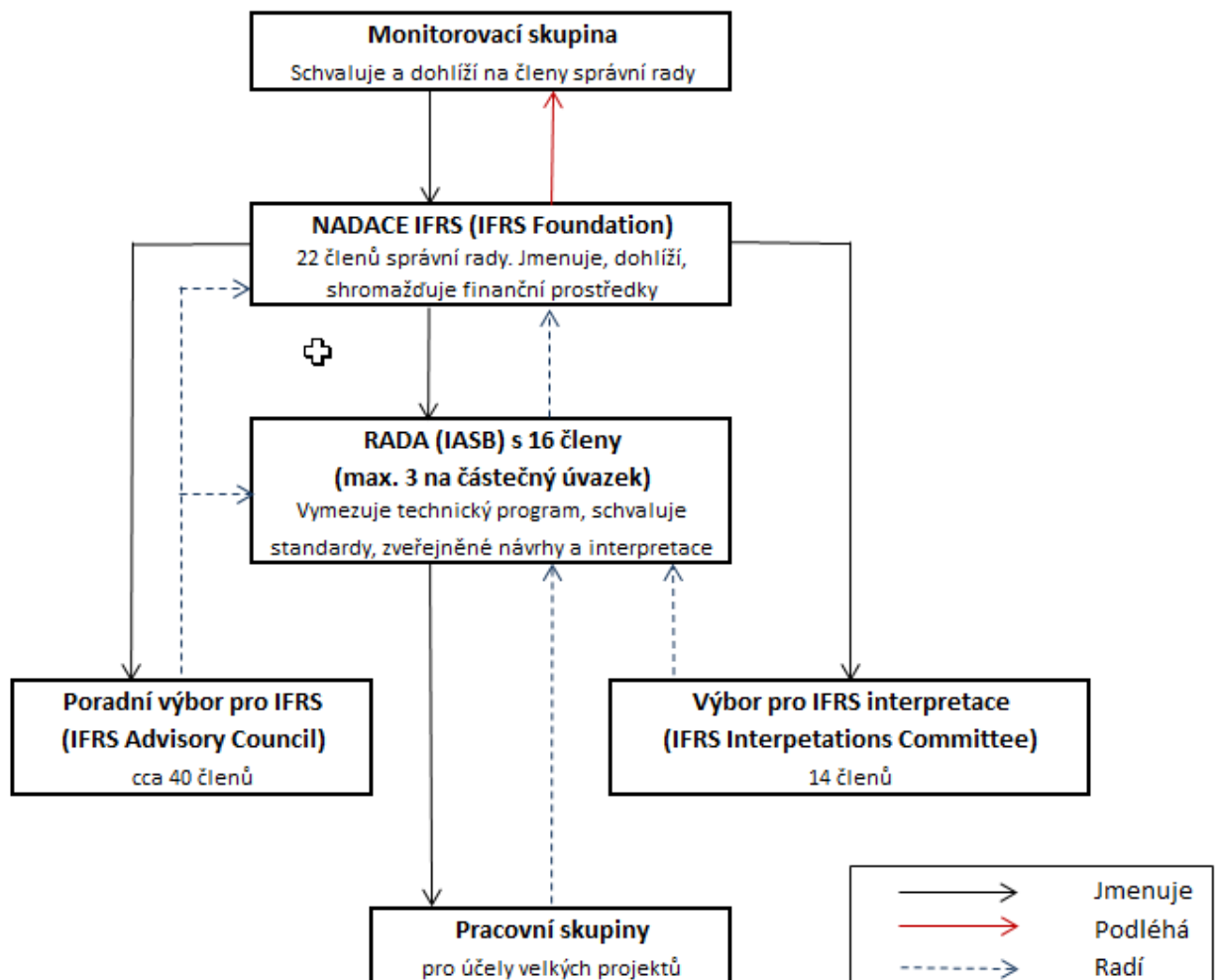
IFRS - Mezinárodní standardy finančního výkaznictví jsou celosvětově přijatými zásadami a principy, které používají podnikatelské subjekty k vykazování své činnosti a sestavování účetní závěrky.

V ustanoveních účetních systémů IAS/IFRS a US GAAP je popsáno, co mají obsahovat jednotlivé výkazy, aby byly naplněny cíle a kvalitativní charakteristiky pro sestavování účetních závěrek. Obecně určují jen minimální rozsah rozvahy a výsledovky. Pouze na některých místech se autoři snaží o usnadnění práce při praktické aplikaci standardů a doporučují určité postupy či metody, které mohou vést ke správnému výkaznictví. V žádném případě však neurčují konkrétní postupy a neobsahují účtové osnovy (ani směrné). Názvy účtů, které účetní jednotka použije pro účtování jednotlivých transakcí, jsou v dikci každého subjektu. V případě IAS/IFRS je rozlišována funkční měna od měny vykazování a jsou uvedeny postupy k převádění měn. U účetního systému US GAAP je měnou vykazování americký dolar (Hinke, 2007, s. 170).

Kolářová (2004, s. 5) uvádí, že IFRS představují soubor pravidel pro uznávání, oceňování, vykazování a zveřejňování informací o událostech a transakcích, které jsou významné z hlediska účetních závěrek prezentovaných účetními jednotkami realizujícími aktivity směřující k dosažení zisku. Vzhledem k tomu, že tyto účetní závěrky jsou určeny pro uspokojení všeobecných informačních potřeb širokého spektra uživatelů, musí poskytovat takové informace o finanční situaci, výkonnosti a peněžních tocích generovaných účetní jednotkou, které umožní těmto uživatelům činit kvalifikovaná ekonomická rozhodnutí.

Historie IFRS sahá do 70. let dvacátého století, kdy několik států, mezi kterými byla např. Kanada, Francie, Austrálie, ale také Mexiko nebo USA, založili Výbor pro mezinárodní účetní standardy IASC¹² (International Accounting Standards Committee). Postupem času tato organizace přijímala nové členy a před koncem 20. století v ní působilo již 140 organizací z celkového počtu 104 členských zemí. V roce 2001 nahradila tento výbor rada pro mezinárodní účetní standardy IASB (International Accounting Standards Boards), jejíž strukturu je možné vidět na obrázku č. 1. Mezinárodní účetní standardy jsou předkládány Radou pro účetní standardy (IASB) se sídlem v Londýně.

Obrázek 1 - Struktura rady IASB



Zdroj: Deloitte Česká republika, IFRS do kapsy 2010

¹² IASC – International Accounting Standards Committee (Výbor pro mezinárodní účetní standardy)

Mezi hlavní činnosti IASB patří:

- Formulace a zveřejňování účetních standardů pro předkládání účetních výkazů a podpora jejich celosvětového přijetí
- Práce na zdokonalení a harmonizaci regulace, účetních standardů a činností vztahujících se k předkládání účetních výkazů

Standardy jsou v současné době využívány:

- Jako národní úprava účetnictví v některých zemích
- Jako základ pro národní úpravu účetnictví
- Jako mezinárodní měřítko pro země, které vyvíjejí svou národní úpravu
- Jako jednotné měřítko pro nadnárodní nebo mezinárodní společnosti
- Společnostmi, kótovanými na světových burzách

Z českých společností připravují své výkazy podle Mezinárodních účetních standardů např.: ČEZ, a.s., Komerční banka a.s., Olšanské papírny a.s., Patria finance. (Krupová L, 1999, s.178)

Podle Jílka a Svobodové (2012, s. 22) jsou mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International financial reporting standards - IFRS) standardy, které vydává IASB. K 1. lednu 2012 IFRS obsahovaly:

- 13 mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS 1 až 13),
- 29 mezinárodních účetních standardů (International accounting standards – IAS), které publikoval Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IAS 1, 2, 7, 8, 10, 11, 12, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 40 a 41); průběžně dochází k nahrazování a doplňování těchto standardů mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS),
- 19 interpretací mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC 1, 2, 4, až 20) a
- 11 interpretací mezinárodních účetních standardů (SIC-7, 10, 12, 13, 15, 21, 25, 27, 29, 31 a 32).

Kromě toho IASB v prosinci 2010 publikovala praktické prohlášení Manažerský komentář (Management commentary). Nejedná se o standard, ale o nezávazný rámec pro prezentaci manažerského komentáře, který se týká účetní závěrky připravené podle IFRS. Jednotky se nemusí tímto praktickým prohlášením řídit. Manažerský komentář je součástí Koncepčního rámce pro účetní výkaznictví. Komentář se zaměřuje nejenom na současnost, ale také na historické a prospektivní ukazatele. Manažerský komentář se v jednotlivých zemích nazývá různě, například jako *Management's discussion and an analysis* (MD&A), *Opening and financial review* (OFR) nebo *Management report*. Manažerský komentář má podat informace, které jsou důležité pro pohopení:

- podstaty podnikání,
- cílů vedení a strategie prodražení těchto cílů,
- nejdůležitějších zdrojů a rizik jednotky,
- výsledků operací a výhledu a
- opatření a indikátorů, které vedení používá při porovnání výkonnosti jednotky se stanovenými cíli (Jílek, Svobodová, 2012, s. 22).

3.2.1 Účetní závěrka dle IAS 1

Jak PWC (2013) uvádí, cílem účetní závěrky je poskytnout informace, které jsou užitečné pro ekonomické rozhodování majitele účetní jednotky. Cílem IAS 1 je zajistit srovnatelnost vykazovaných informací s předchozím obdobím a s účetními závěrkami jiných společností.

Dle Hinke (2007, s.25) se účetní závěrkou v užším pohledu zabývá IAS 1 – prezentace účetní závěrky, v širším pohledu IAS/IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, dále koncepční rámec a všechny ostatní standardy, které poskytují návod k věrnému a pravdivému výkaznictví.

Účetní závěrka se sestavuje na základě předpokladu trvání účetní jednotky, s výjimkou případů, kdy vedení obchodní korporace plánuje její likvidaci, či jiným způsobem ukončit její činnost, nebo když nelze realisticky očekávat pokračování její

činnosti. Vedení sestavuje účetní výkazy s výjimkou výkazu peněžních toků na základě principu věcné a časové souvislosti (akruální princip) (PWC, 2013, s. 7).

Kompletní vyhotovení účetní závěrky podle IAS/IFRS obsahuje Rozvahu, Výkaz zisku a ztráty, Výkaz peněžních toků (Cash Flow), Výkaz o změnách vlastního kapitálu, Komentář k účetním výkazům (Hinke, J., 2007, s. 25).

Požadavky na účetní závěrku podle IAS/IFRS jsou obsaženy zejména v Koncepčním rámci pro sestavování a předkládání účetní závěrky a v IAS 1, který byl několikrát novelizován (Krupová L., 2009, s. 12).

Cílem účetní závěrky je informovat uživatele účetní závěrky o finanční situaci, výkonnosti a změnách ve finanční situaci podniku. Uživatelé hodnotí schopnost podniku generovat peněžní prostředky s potřebnou jistotou i rozložením v čase, protože podnik musí hradit své splatné závazky a vytvářet zisk, který rozděluje vlastníkům. Účetní závěrka, která zachycuje, jak podnik dokáže optimalizovat strukturu svých zdrojů, vytvářet zisk a racionálně řídit peněžní toky, poskytuje informace důležité k odhadům budoucího vývoje podniku (Dvořáková D., 2006, s. 16).

Kromě účetní závěrky účetní jednotky často předkládají zprávu vedení podniku, která vysvětluje hlavní aspekty ovlivňující vývoj výkonnosti a finanční situace účetní jednotky. V rámci zprávy o vedení podniku jsou podávány širší informace týkající se například řízení rizik, investiční politiky, změn podmínek působení podniku; jejichž účelem je doplnit informace uvedené v účetní závěrce a umožnit uživatelům zkvalitnění hodnocení účetní jednotky a odhad jejího budoucího vývoje. Mezi další výkazy prezentované účetními jednotkami mimo účetní závěrku patří například environmentální výkazy (výkazy charakterizující vazbu účetní jednotky a životního prostředí), výkazy o přidané hodnotě apod. Tyto výkazy však nejsou předmětem úpravy IAS/IFRS (Dvořáková D., 2006, s. 17).

3.2.2 Konceptní rámec

Nezastupitelné místo při aplikaci mezinárodních standardů účetního výkaznictví má Konceptní rámec pro účetní výkaznictví (Conceptual framework for financial reporting). Rámec není účetním standardem. Žádné jeho ustanovení neruší ani nenahrazuje žádný standard ani interpretaci (Jílek – Svobodová, 2012, s. 21).

Konceptní rámec byl schválen v roce 1974. Jsou v něm uvedeny základní předpoklady, ze kterých vychází text Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Zastřešuje všechny standardy. Pokud by se však vyskytl rozpor mezi zněním některého standardu a Konceptního rámce, postupuje se podle příslušného standardu. V současné době je však nutno konstatovat, že text Konceptního rámce odráží okolnosti doby svého vzniku. Ačkoliv jednotlivé standardy běžně pracují s určitými účetními pojmy, definice mnoha z těchto pojmů v konceptním rámci IFRS zcela chybějí (například definice pojmu fair value, definice úplného výsledku a podobně). Náprava tohoto stavu se očekává v rámci pokračujícího procesu konvergence, jehož cílem je budoucí sjednocení požadavků IFRS a amerických účetních standardů US GAAP.

Konceptní rámec se týká cíle účetní závěrky, kvalitativních charakteristik účetní závěrky, obsahu, způsobu vykazání a oceňování základních prvků - aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, které tvoří obsah účetní závěrky a pojetí a uchování kapitálu (Krupová L., 2009, s. 12).

Konceptní rámec byl na konci roku 2010 v procesu transformace z předchozího rámce na nový rámec. Proto konceptní rámec na konci roku 2010 obsahoval dvě nové kapitoly (cíl účetního výkaznictví a kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací) a zbývající kapitoly byly převzaty z předchozího rámce (Jílek, Svobodová, 2012, s. 75).

V konceptním rámci jsou stanoveny následující položky:

- cíl obecného účetního výkaznictví,
- kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací,
- podkladový předpoklad,
- části účetní závěrky,

- zaúčtování položek v účetní závěrce,
- oceňování položek účetní závěrky a
- koncept kapitálu a jeho udržení.

Součástí účetní závěrky jsou uvedeny v IAS 1 *Prezentace účetní závěrky*. Tento standard byl v poslední době poměrně výrazně novelizován, což se projevilo i ve změně tzv. Úplné sady účetní závěrky (součástech účetní závěrky). Novelizovaná verze IAS 1 byla přijata 6. září 2007 a vstoupila v účinnost 1. 1. 2009 (Krupová L., 2009, s. 25).

Úplná sada účetní závěrky podle IAS 1 platného **do konce roku 2008** obsahovala následující součásti:

- Rozvahu;
- Výsledovku (výkaz zisku a ztráty);
- Výkaz zahrnující buď
 - všechny změny ve vlastním kapitálu nebo
 - změny ve vlastním kapitálu jiné, než ty, které vyplývají z kapitálových transakcí s vlastníky a z distribuce vlastníkům;
- Výkaz peněžních toků;
- Účetní politiky a vysvětlující přílohu

Úplná sada účetní závěrky podle IAS 1 platného **od roku 2009** obsahuje tyto součásti:

- Výkaz o finanční situaci ke konci období;
- Výkaz o úplném výsledku za období;
- Výkaz změn vlastního kapitálu za období;
- Výkaz o peněžních tocích za období;
- Přílohu obsahující přehled podstatných účetních politik a další vysvětlující poznámky;
- Výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnávacího období, pokud společnost aplikuje účetní pravidla retrospektivně nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo pokud mění strukturu položek své účetní závěrky. (Krupová L., 2009, s. 25)

3.2.3 Rozvaha dle IAS/IFRS (výkaz o finanční pozici)

Mládek (2009, s. 25) uvádí, že je v IFRS (IAS 1.57) výslovně stanoveno, že není předepsán přesný obsah ani struktura rozvahy, pouze její minimální obsah (IAS 1.54). Firma ji proto sestaví dle vlastního úsudku tak, aby informace prezentovala způsobem, který přispěje k porozumění jejím finančním výsledkům (IAS 1.55).

Podniky vykazují ve výkazu krátkodobá a dlouhodobá aktiva, krátkodobé a dlouhodobé závazky s výjimkou případů, kdy členění dle likvidnosti položek poskytuje přesnější informaci. V takových případech musí být dle likvidnosti vykázána všechna aktiva a závazky. IFRS však stanoví následující minimální požadavky na vykazování následujících položek přímo ve výkazu:

Aktiva:

- Pozemky, budovy a zařízení;
- Investice do nemovitostí;
- Nehmotná aktiva;
- Finanční aktiva;
- Investice, o kterých je účtováno ekvivalenční metodou;
- Biologická aktiva;
- Zásoby;
- Obchodní a jiné pohledávky;
- Daňová pohledávka k dani ze zisku splatná a odložená;
- Peníze a peněžní ekvivalenty;
- Aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji.

Vlastní kapitál a závazky:

- Základní kapitál a závazky;
- Základní kapitál a ostatní součásti vlastního kapitálu;
- Menšinový podíl prezentovaný ve vlastním kapitálu;
- Finanční závazky;
- Rezervy;
- Obchodní a jiné závazky;
- Daňové závazky daně ze zisku splatné a odložené;
- Závazky a závazky zahrnuté ve vyřazované skupině.

Rozlišování položek na krátkodobé a dlouhodobé je povinné (s výjimkou vykazování dle likvidnosti). Pokud je rozlišení provedeno, vykazují se aktiva držaná za účelem prodeje nebo spotřeby během obvyklého provozního cyklu, pokud obvyklý provozní cyklus je jasně identifikovatelný, se vykazují jako krátkodobá aktiva. Aktiva a závazky, které jsou drženy za účelem obchodování nebo jejichž realizace je očekávána během dvanácti měsíců od rozvahového dne, jsou vykazovány jako krátkodobá aktiva (kde nelze uplatnit kritérium obvyklého provozního cyklu). Úročené závazky jsou klasifikovány jako krátkodobé, jsou-li splatné do 12 měsíců od rozvahového dne, i když původní splatnost byla delší než 12 měsíců. Pokud je dohoda o refinancování nebo restrukturalizaci plateb na dobu delší než 12 měsíců uzavřena po datu rozvahového dne, avšak před schválením účetní závěrky ke zveřejnění, musí být tyto závazky klasifikovány také jako krátkodobé. (Tým PWC, 2009, s. 18)

Forma rozvahy

Mezinárodní účetní standardy IFRS nestanovují povinný formát (vzor) rozvahy. V praxi bývá zvykem, že rozvaha sestavená společnostmi podle IFRS je oproti České republice daleko stručnější, neboť veškeré podrobnosti a detailní rozpis každé rozvahy se uživatel účetních výkazů dozví z přílohy (poznámek) k výkazům finančního účetnictví. Komentář je naopak velmi podrobný a v obou systémech obsahuje přes 500 požadavků na zveřejnění. V dodatku k mezinárodnímu účetnímu standardu 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky Krupová (2009, s. 61) uvádí tento ilustrativní příklad formátu rozvahy dle IAS (tabulka 3):

Tabulka 3 - Výkaz o finanční situaci

SKUPINA XYZ – ROZVAHA K 31. PROSINCI 20–2 (v tisících měnových jednotek)				
	20-2	20-2	20-1	20-1
AKTIVA				
Dlouhodobá aktiva				
Pozemky, budovy a zařízení	X		X	
Goodwill	X		X	
Výrobní licence	X		X	
Investice v přidružených podnicích	X		X	
Ostatní finanční aktiva	X		X	
		X		X
Krátkodobá aktiva				
Zásoby	X		X	
Obchodní a jiné pohledávky	X		X	
Časové rozlišení	X		X	
Peníze a peněžní ekvivalenty	X		X	
		X		X
Aktiva celkem		X		X
VLASTNÍ KAPITÁL A DLUHY				
Vlastní kapitál a rezervní fondy				
Upsaný kapitál	X		X	
Rezervní fondy	X		X	
Kumulované zisky / ztráty	X		X	
		X		X
Menšinový vliv		X		X
Dlouhodobé dluhy				
Půjčky spojené s úrokem	X		X	
Odložená daň	X		X	
Penzijní závazky	X		X	
		X		X
Krátkodobé dluhy				
Obchodní a jiné dluhy	X		X	
Krátkodobé půjčky	X		X	
Oběžná část dlouhodobých dluhů	X		X	
Rezerva na záruční opravy	X		X	
		X		X
Vlastní kapitál a dluhy celkem		X		X

US GAAP žádný takový příklad rozvahy ve svých vyhláškách (standardech) neobsahuje.

Zdroj: Krupová L. pro VŠE

3.2.4 Výsledovka dle IFRS (Výkaz o úplném hospodářském výsledku)

Základními prvky výkazu o úplném výsledku hospodaření, zahrnujícím výkaz zisků a ztrát a ostatní výsledek hospodaření, jsou náklady (Expenses) a výnosy (Income). Pro tento výkaz není také předepsán standardní formát, je stanoven minimální obsah a náklady se vykazují podle účelu nebo podle druhu. Minimálně vykazovanými položkami jsou: výnosy, finanční náklady, podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených společností a společných podniků účtovaný ekvivalenční metodou, daňové náklady jmenované ve standardu Daně ze zisku, výsledek hospodaření z ukončovaných činností po zdanění, hospodářský výsledek z prodeje aktiv tvořících ukončené činnosti po zdanění, jednotlivé

složky „ostatního výsledku hospodaření“¹³, podíl přidružených a společných podniků na ostatním úplném výsledku hospodaření při použití ekvivalenční metody, úplný výsledek hospodaření celkem. Dalšími povinně zveřejňovanými informacemi jsou výsledek hospodaření a úplný výsledek hospodaření za období připadající menšinovému podílu a vlastníkům mateřské společnosti (Krupová L., 2009, s. 42).

Výnosy (Income) jsou zvýšením ekonomického prospěchu, které se projeví buď zvýšením aktiv, nebo snížením závazků a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků. Základní podmínkou vykázání výnosů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty.

Náklady (Expenses) jsou snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením závazků a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpání vlastníky. Základním principem vykázání nákladů je jejich souvislost s konkrétními výnosy (Matching principle) (Krupová L., 2009, s. 43).

V IAS/IFRS není stanoven standardní formát výkazu úplného výsledku. Podnik ale musí uvést analýzu nákladů buď podle jejich účelu, nebo podle druhu. Hospodářský výsledek a úplný výsledek za období připadající menšinovému podílu a vlastníkům mateřské společnosti musí být uvedeny ve výkazu úplného výsledku. Pokud jsou náklady vykázány podle funkce ve výkazu úplného výsledku, je potřeba zveřejnit další informace o druzích nákladů ve vysvětlujících poznámkách (Tým PWC, 2009, s.19).

V souladu se standardem IAS 1 Sestavení a zveřejnění účetní závěrky se vyžaduje, aby účetní jednotky vykazovaly ve výsledovce všechny výnosy (income) a náklady (expense), které splňují definice nákladů a výnosů uvedené v Koncepčním rámci a které souvisejí věcně a časově s daným účetním obdobím.

¹³ Mezi složky „ostatního výsledku hospodaření“ jsou zahrnovány položky, které mohou být v budoucnu reklasifikovány do výsledku hospodaření nebo položky, které se v budoucnu nestanou součástí výsledku hospodaření (nemůže u nich dojít k reklasifikaci).

Hospodářský výsledek je ovlivněn:

- výnosy z běžných činností (tržbami za výrobky, zboží a služby, přijatými úroky, dividendami a licenčními poplatky – jejichž rozpoznání a vykázání se řídí podmínkami specifikovanými v IAS 18 – Výnosy) a s nimi souvisejícími náklady; ale i
- výnosy ostatními (gains), kompenzovanými o související náklady (losses) – dosahovanými například z výsledkově zachycovaného přecenění aktiv a závazků z prodeje dlouhodobých aktiv a materiálu apod. Výsledkově je zachycována jen část těchto transakcí či skutečností (Dvořáková, 2006, s. 292).

V následujícím přehledu jsou uvedeny položky, jejichž samostatné vykázání je v IAS 1 minimálně požadováno:

- Výnosy,
- Finanční náklady,
- Podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených jednotek a účastí na společném podnikání účtovaných ekvivalenční metodou,
- Daňové náklady,
- Souhrnnou částku představující součet:
 - výsledku z ukončených činností po zdanění a
 - výsledku po zdanění v souvislosti s oceněním aktiv nebo vyřazovaných skupin určených k prodeji a tvořících ukončené činnosti v reálné hodnotě snížené o náklady prodeje nebo související s prodejem těchto aktiv či skupin aktiv;
- výsledek,
- každou složku ostatního úplného výsledku klasifikovanou podle podstaty (s výjimkou částky v následujícím bodu),
- podíl na ostatním úplném výsledku přidružených jednotek a účastí na společném podnikání při použití ekvivalenční metody,
- celkový úplný výsledek.

Jednotka je povinna zveřejnit ve výkazu o úplném výsledku tyto položky:

- Výsledek za období připadající:
 - menšinovém podílu a
 - vlastníkům mateřské jednotky.

- Celkový úplný výsledek za období připadající:
 - menšinovém podílu a
 - vlastníkům mateřské jednotky.

Podnik, který uvádí ve výkazu řádek „provozní hospodářský výsledek“ je povinen do něj zahrnout všechny položky provozního charakteru, včetně těch, které se vyskytují nepravidelně s malou četností nebo jsou v neobvyklé výši (Tým PWC, 2009, s.19), tyto jsou označovány jako Losses.

Jednotka je povinna zahrnout všechny položky výnosů a nákladů za období do výsledku, pokud některý standard nepožaduje něco jiného. Ve výkazu o úplném výsledku nebo v komentáři se také uvádí částka daně ze zisku vztahující se ke každé složce ostatního úplného výsledku, včetně reklasifikačních úprav. Jednotka může vykázat složky ostatního úplného výsledku buď snížené o související daňový dopad, nebo před tímto snížením s tím, že daňový dopad za složky ostatního úplného výsledku se vyjádří jednou částkou, která zahrnuje celkovou částku daně ze zisku vztahující se k těmto složkám. (Jílek – Svobodová, 2012, s. 84)

3.2.5 Výkaz peněžních toků (Cash Flow)

Podle Hinke (2007, s. 29) poskytují informace obsažené v tomto výkazu uživateli účetní závěrky potřebné podklady k analýze schopnosti generovat peněžní prostředky a ekvivalenty a k určení využití těchto peněžních toků.

Peněžní toky jsou předmětem IAS 1 – Prezentace účetní závěrky (pouze ve výčtu výkazů) a IAS 7 – Výkaz peněžních toků. IAS 7 upravuje podrobně pravidla a požadavky kladené na tento výkaz. Ze standardu vyplývá několik definic:

Peněžní prostředky (Cash) – jsou peněžní hotovosti a vklady na vyžádání.

Provozní činnost (Operating Activities) – představuje hlavní výdělečnou činnost účetní jednotky a ostatní činnosti, které nejsou investiční činností nebo financováním.

Investiční činnost (Investing Activities) – představuje nabývání/pozbývání dlouhodobých aktiv a jiných investic.

Finanční činnost (Financing Activities) – jde o činnosti, které vedou ke změnám v rozsahu a skladbě vloženého vlastního kapitálu a výpůjček účetní jednotky.

Hinke (2007, s. 30) dále uvádí, že obdobím, za které je sestavování výkazu Cash Flow, může být buď celé účetní období (tzn. 12 po sobě jdoucích měsíců), či mezitímní účetní období (jakkoli dlouhé). V každém případě však musí mít následující základní strukturu:

Peněžní toky z provozní činnosti

- peněžní příjmy z prodeje zboží, výrobků, služeb, licencí,
- peněžní platby dodavatelům zboží, materiálu, služeb,
- peněžní platby zaměstnancům, správcům daní,
- přijaté či placené úroky a dividendy.

Peněžní toky z investiční činnosti

- peněžní příjmy z prodeje pozemků, budov a zřízení, nehmotných a jiných aktiv
- peněžní platby spojené s pořízením pozemků, budov, zařízení atd.,
- peněžní platby související s pořízením kapitálových nebo dluhových nástrojů jiného podniku,
- peněžní příjmy z prodeje kapitálových nebo dluhových nástrojů jiného podniku atd.

Peněžní toky z finanční činnosti

- peněžní toky vyplývající z emise akcií (příjmy i toky spojené s nakládáním s akciemi)
- peněžní příjmy plynoucí z emise dlužných cenných papírů, resp. obligací a směnek,
- peněžní platby u nájemce finančního leasingu atd.

Čisté zvýšení/snížení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů

Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období

Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období

3.3 Dlouhodobý majetek

Hinke (2006, s. 18) uvádí, že dlouhodobý hmotný majetek je upraven následujícími standardy:

- IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji,
- IAS 16 Pozemky, budovy a stavby,
- IAS 40 Investice do nemovitostí,
- IAS 17 Leasingy,

a dalšími standardy prostřednictvím specifických řešení (např. IAS 41, kde jsou upravena bioloická aktiva dlouhodobého charakteru atd.).

V rámci standardu upravujícího pozemky, budovy a zařízení jsou definována kritéria pro jejich uznání jako položek aktiv:

- a) musí být pravděpodobné, že budoucí ekonomický užitek spojený s aktivem poplyne do podniku a
- b) musí být spolehlivě měřitelná pořizovací cena nebo reálná hodnota aktiva.

Je třeba při účetním zachycení v rámci IFRS respektovat zejména požadavky standardů, jejichž přehled je uveden v tabulce 4.

Tabulka 4 - Standardy upravující dlouhodobý majetek

Standardy upravující jednotlivé oblasti účetního zachycení dlouhodobých aktiv určených k používání	
Klasifikace dlouhodobých hmotných aktiv k užívání	
Pravidla pro klasifikaci dlouhodobých hmotných aktiv k používání	IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení
Oceňování při pořízení	
Koncepce oceňování při pořízení aktiv nákupem a vlastní výrobou	IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení
Ocenění vyráběných dlouhodobých aktiv	IAS 2 - Zásoby (podpůrně v oblasti zjištění vlastních nákladů výroby)
Specifické problémy upravené v dalších standardech:	IAS 20 - Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
- přístupy k ocenění dlouhodobých aktiv, na které byly poskytnuty dotace	
- výdaje spojené s budoucí likvidací pořizovaných aktiv	IAS 37 - Rezervy, IAS 16
- zahrnutí úroků do pořizovacích nákladů (pořizovací ceny) aktiva	IAS 23 - Výpůjční náklady
Oceňování v průběhu držení aktiva	
Zásady pro stanovení výše odpisů	IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení
Technické zhodnocení	IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení
Snížení hodnoty aktiv a jeho účetní zachycení	IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv
Zveřejňování	
Požadavky na zveřejnění informací o dlouhodobých aktivech k užívání	IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení
Leasingy	
Dlouhodobá aktiva pořizovaná formou leasing	IAS 17 - Leasing
Standardy platné pro specifické oblasti dlouhodobých aktiv určených k používání	
Dlouhodobá biologická aktiva (zvířata a rostliny) užívaná v zemědělské výrobě	IAS 41 - Zemědělství
Nerostné zdroje	IFRS 6 - Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů

Zdroj: Vlastní práce dle PWC

3.3.1 IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji

Vymezit požadavky na účtování o dlouhodobých aktivech držených k prodeji a na vykazování a zveřejňování ukončených činnostech v účetní závěrce je cílem standardu IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji.

Standard zavádí klasifikaci dlouhodobých aktiv „držených k prodeji“ (je vysoce pravděpodobné, že jsou k dispozici k okamžitému prodeji a vyřazení do 12 měsíců) a pojem „vyřazovaná skupina“ (skupina aktiv, která mají být vyřazena v rámci jedné transakce včetně souvisejících závazků, které jsou též převáděny).

Dlouhodobá aktiva nebo vyřazené skupiny držená k prodeji jsou oceněny v nižší z účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Tato dlouhodobá aktiva držená k prodeji (ať už jednotlivě nebo jako součást vyřazované skupiny) nejsou odepisována. Dlouhodobá aktiva klasifikována jako držená k prodeji a aktiva a závazky zahrnuté ve vyřazované skupině klasifikované jako držené k prodeji musí být ve výkazu o finanční situaci na samostatném řádku (Deloitte, 2015).

3.3.2 IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

Problematika dlouhodobého hmotného majetku, užívaného vlastníkem, je v IFRS řešena standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení (*Property, Plant and Equipment*). Jedná se o majetek, u něhož se očekává dlouhodobé využití, než je jedno účetní období, společnost jej musí využívat ke své výdělečné činnosti a cena majetku je spolehlivě určitelná (Krupová L., 2009, s. 54).

Ve standardu je stanoveno:

- definici pozemků, budov a zařízení,
- ocenění v okamžiku zaúčtování a
- ocenění po okamžiku zaúčtování

Při účetním zachycení dlouhodobého hmotného majetku je nutné respektovat i další standardy, které upravují aktiva držená za účelem prodeje a aktiva nevyužívaná účetní jednotkou při běžné činnosti (Dvořáková, 2014, s. 156):

- investice do nemovitostí držené za účelem dosažení příjmů z nájemného nebo za účelem kapitálového zhodnocení jsou upraveny ve standardu IAS 40 – Investice do nemovitostí (*Investment Property*)

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

Pozemky, budovy a zařízení jsou účtovány v pořizovacích nákladech, včetně ostatních přímo přiřaditelných nákladů, které jsou nezbytné k uvedení majetku do provozu. Pořizovací náklady aktiva mohou kromě nákupní ceny aktiva obsahovat i clo, náklady na přípravu místa, náklady za dopravu, manipulaci a montáž, poplatky profesním specialistům, náklady na záběh výroby nebo jiné předvýrobní náklady, pouze pokud jsou nezbytně nutné pro uvedení aktiva do provozu. Dále je kladen důraz na to, aby součást vstupní ceny tvořily i odhadované náklady na demontáž, odstranění majetku a obnovu místa. Administrativní náklady, náklady vynaložené na reklamu a představení nového výrobku nebo služby, náklady spojené s přemístěním nebo při užívání nejsou součástí pořizovací ceny (Krupová L., 2009, s.57).

Pro zařazení majetku do dlouhodobých aktiv není stanovena žádná výše ocenění a je ponecháno na rozhodnutí účetní jednotky, jakým způsobem bude majetek seskupen do jednotlivých tříd. V případě změny v jeho používání lze majetek po dobu jeho životnosti přesunout z jedné třídy do jiné (Mládek, 2009, s. 247).

Ocenění v okamžiku pořízení

Jak již bylo zmíněno, pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která jednotka drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, za účelem pronájmu jiným osobám, nebo k administrativním účelům a rovněž hmotná aktiva, u kterých se očekává, že budou užívána během více než jednoho období. Zaúčtují se jako aktivum, pokud je pravděpodobné, že jednotka bude mít z dané položky ekonomický užitek a je možno spolehlivě ocenit pořizovací náklady dané položky (Dvořáková, 2006, s. 106).

Při pořízení je aktivum oceněno na bázi pořizovacích nákladů. Standard neodděluje striktně problematiku ocenění aktiv nakupovaných a aktiv vyráběných ve vlastní režii. Výchozí principy, které uvádí, jsou vesměs společné oběma způsobům pořízení aktiv.

Pořizovací náklady zahrnují všechny účelné náklady, které jsou nutné k tomu, aby aktivum mohlo začít přinášet užitek, a obsahují zejména:

- nákupní cenu aktiva (sníženou o veškeré dosažené slevy);
- clo;
- další náklady, které umožní uvést aktivum do stavu, ve kterém je způsobilé přinášet užitek – např.: náklady na přípravu místa, dopravu a manipulaci, poplatky profesním specialistům (architektům), náklady na montáž;
- výkony provedené ve vlastní režii (včetně správní režie) lze aktivovat, jedině pokud jsou nezbytné pro vlastní pořízení aktiva a mohou být k tomuto aktivu přímo (účelově) vztaženy;
- náklady na záběh výroby a jiné předvýrobní náklady pouze pokud jsou nezbytně nutné pro uvedení aktiva do provozu;
- odhadnutý náklad na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu, na který je vytvářena rezerva.

Tvorba rezerv zvyšující pořizovací náklady je závazek spojený s budoucí potřebou demontáže aktiva, uvedením místa do původního stavu apod. a vzniká účetní jednotce buď v období nákupu aktiva, nebo v období, kdy je aktivum využíváno k jiným než výrobním účelům. Tento vznikající (existující) závazek nese všechny znaky rezervy (tedy závazku s neurčitou výší a časovým určením budoucích peněžních odtoků) a účetní jednotka jej musí rozpoznat, ocenit a vykázat v účetní závěrce v souladu s IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Ve výši tvorby rezervy se zároveň zvýší hodnota pořizovaného aktiva. Prostřednictvím odpisování aktiva po dobu jeho používání se do jednotlivých účetních období, kdy je aktivum používáno, rozprostřou i výdaje spojené s jeho budoucí likvidací. Náklad na demontáž je tedy v souladu s principem přiřazování nákladů souvisejícím výnosům rozpouštěn do nákladů společně s ostatními součástmi pořizovací ceny (Dvořáková, 2006, s. 108).

Ocenění k rozvahovému dni

Jednotka si zvolí jako účetní pravidlo:

- **model ocenění pořizovacími náklady (cost model)** – pozemky, budovy a zařízení se následně po prvotním zaúčtování účtují v pořizovacích nákladech snížených o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze znehodnocení
- **přeceňovací model (revaluation model)** – pozemky, budovy a zařízení, jejichž reálná hodnota může být spolehlivě stanovena, se následně po prvotním zaúčtování účtují v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení následných kumulovaných odpisů a následných kumulovaných ztrát ze znehodnocení. Přecenění by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota významně nelišila od reálné hodnoty, která by byla stanovena k rozvahovému dni. Reálná hodnota pozemků a budov je obvykle stanovena podle tržní ceny na základě odhadu, který zpravidla zpracovává profesionálně kvalifikovaný znalec. Reálnou hodnotou položek strojů a zařízení je obvykle jejich tržní cena určená odhadem.

Není-li možné stanovit tržní cenu, protože položka pozemků, budov a zařízení má zvláštní povahu, a podobné položky jsou prodávány jen velmi zřídka, jednotka odhadne reálnou hodnotu na základě výnosové metody nebo reprodukčních nákladů snížených o odpisy.

Četnost přecenění závisí na změnách reálné hodnoty přeceňovaných položek pozemků, budov a zařízení. Pokud se reálná hodnota aktiva významně liší od jeho účetní hodnoty, je nutné provést nové přecenění. Některé položky pozemků, budov a zařízení mohou procházet významnými změnami reálné hodnoty a proto jsou nutná každoroční přecenění. Tak časté přecenění není však nutné u položek pozemků, budov a zařízení s pouze bezvýznamnými změnami jejich reálné hodnoty. Namísto toho může být položka přeceněna pouze jednou za tři až pět let.

Jestliže je položka přeceněna, přecenění se celá třída pozemků, budov a zařízení, do které aktivum patří. (Jílek – Svobodová, 2012, s. 110)

3.3.3 IAS 40 Investice do nemovitostí

Cílem standardu IAS 40 – Investice do nemovitostí je stanovení pravidel účetního zobrazení investic do nemovitostí a vymezit související informace, které mají být zveřejněny v účetní závěrce (Deloitte, 2015).

Deloitte (2015) dále uvádí, že investicí do nemovitostí je budova nebo pozemek (nebo jejich část) nebo obojí držené (vlastníkem nebo nájemcem v rámci finančního leasingu) za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení nebo obojího.

IAS 40 se nevztahuje na vlastníkem užívané nemovitosti, na nemovitosti, které jsou projektovány nebo stavěny pro třetí strany ani na nemovitosti určené k prodeji v rámci běžné činnosti či nemovitosti, které jsou pronajímány jiné účetní jednotce v rámci finančního leasingu.

Nemovitosti s různorodým využitím (částečně užívané vlastníkem, částečně určené k pronájmu či zhodnocování) musí být rozdělené na jednotlivé, samostatně účtované složky, pokud tedy mohou být samostatně prodané.

Investice do nemovitosti je při prvotním zaúčtování oceněna pořizovací cenou a transakční náklady jsou do prvotního ocenění zahrnuté. Účetní jednotka si dále volí mezi modelem oceňování reálnou hodnotou a modelem oceňování pořizovacími náklady.

- Model oceňování reálnou hodnotou: investice je oceněna reálnou hodnotou a změny v ní jsou vykázány v hospodářském výsledku;
- Model oceňování pořizovacími náklady: investice je zaúčtována v pořizovací ceně po odečtení opravek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty, pokud není klasifikována jako dlouhodobé aktivum držené k prodeji podle standardu IFRS 5. Zveřejněna je reálná hodnota investice do nemovitostí.

Přechod z jedné metody oceňování k druhé metodě je povolen pouze v případě, že použití druhé metody povede ke správnějšímu vykázání investic do majetku, což je málo pravděpodobné u přechodu z modelu oceňování reálnou hodnotou na model oceňování pořizovacími náklady (Deloitte, 2015).

3.3.4 IAS 17 Leasingy

Podle Šrámkové a Janouškové (2004, s. 133) jsou ve standardu stanovena účetní pravidla pro zobrazení leasingů v účetních závěrkách nájemců a pronajímatelů. IAS 17 je první standard, ve kterém byla důsledně zplněna zásada „přednost obsahu před formou“. V tradičním pojetí obvykle o aktivu účtuje pronajímatel, nájemce pouze vykazuje časově rozlišené splátky ve výsledovce; to ovšem není v souladu s tímto standardem.

Podle tohoto standardu je leasingem dohoda, podle níž jedna strana získá právo užívat majetek patřící jiné straně. Účetnictví pro leasing se proto vztahuje na jakoukoliv dohodu o užívání cizí věci, bez ohledu na to, zda tato dohoda splňuje, či nesplňuje zákonem (či jinou národní úpravou) stanovené podmínky pro leasing (Mládek, 2009, s. 253)

Kriteria pro operativní a finanční leasing

Pro každou leasingovou smlouvu je třeba stanovit, zda se jedná o operativní nebo finanční leasing. Jednou z hlavních zásad IFRS je nadřazenost ekonomické podstaty nad právní. Leasingy jsou tedy klasifikovány bez ohledu na jejich právní formu. Přestože je na smlouvě napsán operativní leasing, může se pro potřeby IFRS jednat o leasing finanční. Definice dle standardu je následující:

Leasing je klasifikován jako finanční, jestliže se převádějí všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví daného aktiva. Všechny ostatní leasingy jsou klasifikovány jako operativní leasing.

Jako příklady podstatných rizik můžeme uvést (Deloitte, 2008, s. 6):

- nevytíženost kapacity majetku a s tím související ztráty
- technologická zastaralost majetku
- nejistota stability příjmů v závislosti na ekonomických podmínkách

Jako příklady odměn můžeme uvést:

- očekávání ziskového provozu v průběhu životnosti majetku
- zisk z růstu hodnoty majetku, případně zisk při prodeji majetku.

Hinke (2007, s. 38) definuje operativní leasing jako každý jiný leasing než finanční, tudíž je vykazován negativním způsobem.

Ve standardu IAS 17 je řešena problematika vykazování operativního i finančního leasingu z pohledu nájemce i pronajímatele. Avšak nemá být tento standard použit na leasingové smlouvy vztahující se k těžbě nerostů, ropy, přírodního plynu, k ocenění investic do nemovitostí, biologických aktiv a dále na licenční smlouvy, jejichž předmětem jsou např. hry, filmy nebo copyrighy.

Na rozdíl od řešení leasingu dle právních norem ČR, IAS 17 přijímá jiný postup ve vykazování u finančního a jiný postup u operativního leasingu. Proto je na začátku leasingového financování důležitá klasifikace druhu leasingu.

Jako základní rozdíl mezi finančním a operativním leasingem byl uveden dopad rizik a odměn, které vyplývají z vlastnictví aktiva. Pokud se daná rizika a odměny souvisejí s předmětem leasingu v průběhu leasingového vztahu převádějí na nájemce, jedná se o finanční leasing. V opačném případě by se mělo jednat o leasing operativní.

Text standardů se snaží pomoci ke správné klasifikaci leasingů v praxi, proto uvádí příklady, které by obvykle vedly k určení finančního leasingu:

- na konci nájemní doby dochází k převodu vlastnictví aktiva na nájemce,
- nájemce má předkupní právo na předmět leasingu za cenu, která bude nižší než reálná hodnota aktiva k datu využití této opce,
- doba leasingu je podstatnou částí doby ekonomické životnosti aktiva (i když vlastnictví není na nájemce převedeno). Bližší určení podstatné části doby životnosti IAS 17 neuvádí.
- předmět leasingu je specifické povahy, tzn. že jej může využít jen tento konkrétní nájemce bez provedení větších úprav.

(Hinke, 2008, s. 40)

3.4 IAS 10 Události po konci účetního období

Je prakticky nemožné připravit účetní závěrku a schválit ji k vydání přesně ke konci účetního období. Vzniká tedy otázka jak a pokud vůbec zohlednit v účetní závěrce události, které nastaly v období mezi rozvahovým dnem a datem vydání účetní závěrky (tzv. následné události).

Tyto události mají buď upravující, nebo neupravující charakter. Události, které upravují účetní závěrku, poskytují dodatečné informace o skutečnostech, jež nastaly před rozvahovým dnem – např. upřesnění prodejní ceny aktiva prodaného ke konci účetního období. Neupravující události souvisí se skutečnostmi nastalými po rozvahovém dni – například oznámení plánu na uzavření pobočky učiněné po konci účetního období (PWC, 2013, s. 51).

3.5 IAS 8 Účetní postupy, odhady a chyby

Účetní jednotka aplikuje takové postupy účtování požadované IFRS, které jsou pro ni a její činnost relevantní. Existují však případy, kdy standardy nabízí více řešení a společnost má možnost volby nebo případy, kdy IFRS danou situaci vůbec neřeší. V této situaci je na vedení dané účetní jednotky, aby zvolilo vhodný postup účtování.

PWC již v publikaci z roku 2009 zmiňuje, že v takovém případě musí vedení obchodní korporace uplatnit vlastní úsudek při tvorbě a aplikaci účetních postupů tak, aby bylo dosaženo relevantních a spolehlivých informací.

Spolehlivost informace je charakterizována následujícími vlastnostmi: věrné zobrazení společnosti, převaha podstaty nad formou, nestrannost, opatrnost a úplnost. Pokud neexistuje IFRS standard nebo interpretace, které by specificky řešily daný případ, vedení účetní jednotky musí při volbě účetního postupu nejprve zvážit, zda nelze aplikovat požadavky obsažené v IFRS týkajících se podobných či příbuzných případů. Pokud ne, tak použije definice, kritéria rozpoznání a metody oceňování aktiv, závazků, výnosů a nákladů, které jsou obsaženy v IFRS Rámci. Je možné také použít nejnovější postupy z jiných

účetních rámců, účetní literatury nebo postupy běžně užívané v daném odvětví, pokud nejsou v rozporu s požadavky IFRS.

Je třeba účetní postupy aplikovat konzistentně pro všechny obdobné transakce.

Chyby

Standard IAS 8 z roku 2005 je aplikován na všechny chyby, které splňují kritéria významnosti, uvedené přímo v textu standardu. Cílem IAS 8 je stanovení kritérií pro výběr a změnu účetních pravidel společně s účetními postupy a zveřejněním změn účetních pravidel, změn v účetních odhadech a oprav chyb.

Změny v účetních pravidlech jsou prováděny pouze v případě, že jsou vyžadovány IFRS, případně pokud vedou k relevantnějším a spolehlivějším výsledkům (Deloitte, 2015, s. 83).

V odstavci 42 standardu IAS 8 je uvedeno, že společnost opraví významné chyby minulých období retrospektivně v primární sadě výkazů finančního účetnictví schválené k vydání po jejich objevení tak, že:

- přepočte srovnávací částky z minulého (minulých období), ve kterém (kterých) k chybě došlo, nebo
- pokud k chybě došlo před nejzazším obdobím, přepočte počáteční stav aktiv, závazků a vlastního kapitálu nejzazšího vykazovaného období.

Z výše uvedeného požadavku vyplývá, že účetní výkazy za běžné účetní období (včetně srovnávacích informací za předchozí období) jsou prezentovány tak, jako by byla chyba odstraněna v době, kdy k ní došlo. V důsledku toho je částka opravy, která se týká každého z předchozích období vykazována v čistém zisku (ztrátě) příslušného období. Při aplikaci tohoto pravidla může vzniknout dílčí problém týkající se té složky, k období předcházejícím obdobím zahrnovaným do srovnávacích účetních výkazů. V tomto případě standard doporučuje úpravu počátečního zůstatku příslušných položek výkazů v prvním období (tj. nejzazším), za které jsou informace v účetních výkazech zveřejněny (Český finanční a účetní časopis, 2006, s. 107).

Účetní jednotka tedy zveřejní:

- podstatu chyby z předchozího období,
- pro každé vykazované minulé období (pokud je to možné) částku opravy:
 - pro každou položku výkazů, která byla chybou ovlivněna
 - pokud jednotka aplikuje IAS 33 (Výnosy z akcií), pro základní a zředěný ukazatel zisku na akcii
- částku opravy na počátku nejzazšího účetního období,
- pokud nelze v daném konkrétním účetním období provést retrospektivní přepočty, zveřejní se okolnosti, které vedly k existenci těchto podmínek, a uvede se postup opravy chyby.

V praxi se oprava provádí tak, že se chyba opraví účetně v hlavní knize v běžném období (tedy tehdy, kdy byla chyba odhalena), ale ve výkazech pomocí tzv. srovnávacích účetních výkazů (Comparative Statements) se opraví v období, kdy ke vzniku chyby došlo. Zmíněné srovnávací výkazy kromě výsledků běžného období obsahují také výsledky za posledních několik let a jsou zveřejněny jako součást výroční zprávy obchodní korporace. Ve standardech IFRS není uveden povinný počet let, za které se mají srovnávací informace publikovat. Proto se počet uváděných srovnávacích let pohybuje v rozmezí 3 – 10 let, záleží na účetní jednotce (Český finanční a účetní časopis, 2006, s. 108).

Změny v účetních odhadech

Účetní jednotka účtuje o změně odhadu prospektivně, což znamená, že dopady změny zohlední v zisku nebo ztrátě v období, které je změnou ovlivněno (období, kdy byla změna provedena). Pokud se změna týká hodnoty aktiv, závazků nebo vlastního kapitálu, upraví se hodnota aktiv, závazků nebo vlastního kapitálu v plné výši v období, kdy nastala, a to oproti zisku nebo ztrátě.

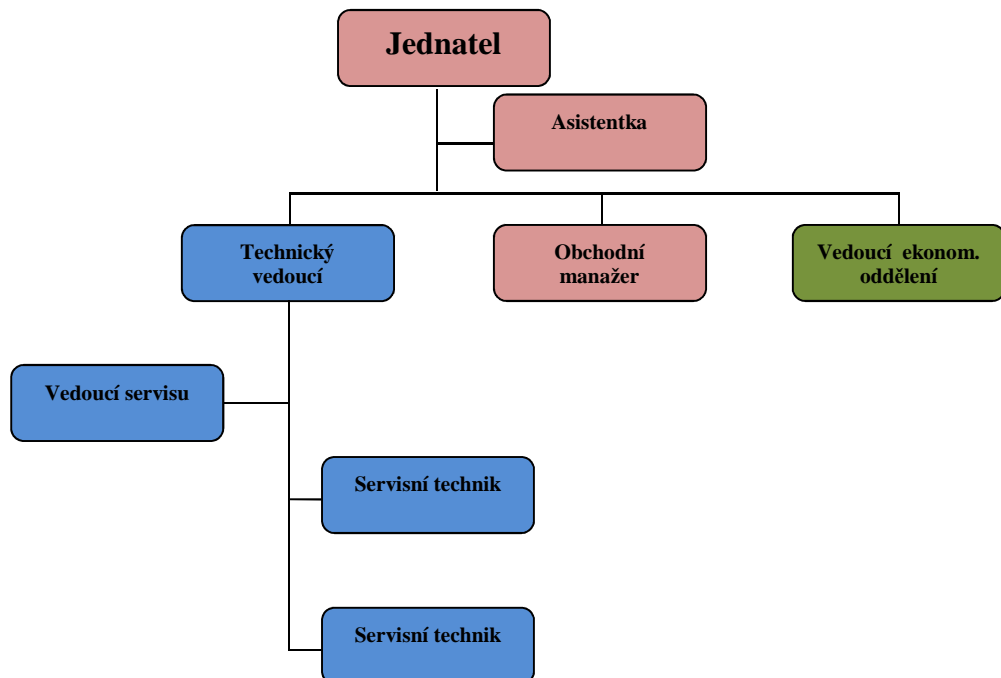
4 Vlastní práce

Ve vlastní práci je zhodnocena účetní závěrka společnosti SXX s.r.o. sestavená dle českých právních předpisů a vyhotovena její optimalizace na účetní závěrku dle IFRS, která se dále přenáší do výkazů mateřské společnosti. Bude zde popsán proces přípravy výkazů pro konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS v souladu s vnitropodnikovými pravidly, která se sestavuje záhy po ukončení účetního období. Dále bude v práci vysvětlen převod vzniklých rozdílů mezi závěrkovými výkazy pro konsolidační účely a výkazy sestavenými pro podání přiznání k dani z příjmů právnických osob.

4.1 Charakteristika účetní jednotky

Společnost, na níž budou prezentovány praktické poznatky, vznikla jako obchodní zastoupení pro český a slovenský trh v roce 1991. V roce 1996 se obchodní zastoupení stalo společností s ručením omezeným. Společnost SXX s.r.o. sídlí v Hradci Králové a má 8 zaměstnanců, kteří jsou rozděleni do jednotlivých úrovní, resp. nákladových středisek: **obchodní oddělení**, **technické oddělení** a **ekonomické oddělení** (Obrázek 2).

Obrázek 2 - Organigram společnosti SXX s.r.o.



Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů firmy

Hlavním předmětem podnikání společnosti je montáž, opravy a servis balících zařízení určených k potravinářským účelům. Těmito zařízeními jsou myšleny plnicí linky např. na mléko, džusy a vína.

Obchodní korporace, jejíž součástí účetní jednotka SXX s.r.o. je, pak dodává kompletní plnicí systém a vyrábí a dodává obalový materiál k tomuto plnicímu systému – nápojové kartony. K dalším činnostem patří zajištění servisu plnicích linek a příslušenství či grafické podpory pro obaly. Celosvětově si korporace drží jednu z vedoucích pozic na trhu ve své kategorii. Je součástí novozélandského giganta působícího v různých odvětvích potravinářství po celém světě.

Na obrázku č. 3 jsou zobrazeny ilustrační foto možných produktů společnosti SXX s.r.o.

Obrázek 3 - Příklady výrobků společnosti SXX s.r.o.



Ilustrační foto

Trh na území České a Slovenské republiky je v tomto oboru velmi omezený a z toho důvodu není bohužel mnoho možností k expanzi. Prodej nové plnicí linky zákazníkovi, který zaručuje výnosy do dalších období, je závislý na dlouhodobé spolupráci, kvalitní nabídce a dobrých referencích od ostatních zákazníků.

4.2 Způsob vykazování

Pro sestavování konsolidované účetní závěrky požaduje mateřská společnost od každé dceřiné společnosti zasílání podkladů z účetní závěrky dle IFRS. Aby mateřská společnost obdržela od všech společností ve skupině srovnatelné podklady, zveřejnila na svém intranetu, který je průběžně aktualizován, pravidla pro účtování a směrnice pro účetní vykazování a reporting dle IFRS platná pro celý holding.

V praxi to znamená, že účetní dané jednotky účtuje podle pravidel platných dle právních předpisů dané země, poté jsou tato data upravena pro jejich přenos do interně propojeného softwaru vykazování dle principů IFRS, jedná se o software s názvem Cognos. Po zanesení dat do tohoto systému je účetní povinna informovat oddělení controllingu mateřské společnosti, že byla data reportována.

Jednou za měsíc skupina odsouhlasuje vzájemné vazby a jednou za 3 měsíce je nutné, aby každá dceřiná společnost provedla zpětnou kontrolu předchozího čtvrtletí, vyčíslila rozdíly a dle těchto upravila výkazy za stávající kvartál tak, aby reportované hodnoty pokud možno souhlasily se skutečností vykázanou v lokálním účetním systému. Reportování dle IFRS v rámci analyzované společnosti závisí na aktivní spolupráci mezi jednotlivými účetními odděleními s oddělením controllingu mateřské společnosti.

Ve společnosti SXX s.r.o. je kladen důraz na rovnoměrné rozložení dílčích vynaložených i plánovaných nákladů do jednotlivých období. Data jsou reportována měsíčně, vždy 2. pracovní den v novém měsíci, z čehož je možné odvodit, že v lokálním účetním systému musí jednotka časově rozlišit náklady do jednotlivých měsíců, ke kterým přísluší. Vždy první pracovní den v měsíci účetní jednotka účtuje o dohadných položkách ovlivňujících náklady spadající do právě uzavíraného období, průběžných i realizovaných kurzových rozdílech a časově rozlišuje jednotlivé náklady, které již byly zaplacené dle podílu, jímž spadají do období leden až aktuální měsíc daného účetního období. Hlavní váhu v průběhu roku mají pro mateřskou společnost uzávěrky čtvrtletní, na jejichž základě se upravuje tzv. Forecast – předpověď vývoje nákladů a majetku k 31. 12. sledovaného účetního období, nejdůležitější je však samozřejmě závěrka k 31. 12. a poté

vyhodnocení rozdílů k závěrce, které se sestavuje k datu podání přiznání k DPPO¹⁴, v ČR tedy k 30.6. Pravděpodobně největším úskalím při sestavování závěrky pro účely konsolidované závěrky ihned po konci roku je nedostatečná informovanost účetního oddělení ze strany ostatních jednotek společnosti vzhledem k celopodnikové dovolené v termínu 24. - 31. 12. (neplatí pro účetní celek).

Mateřská společnost pro sestavení konsolidované účetní závěrky požaduje od každé dceřiné společnosti ve skupině zasílání podkladů vykázaných dle IFRS. Pravidla tohoto vykazování jsou přístupná všem účetním na firemním intranetu. Malé dceřiné společnosti jako je i SXX s.r.o. účtují do lokálních účetních softwarů, zatímco účetní větších světových poboček účtují do SAP systému, který snáze transformuje závěrky a závěrky do zmíněného softwaru vykazování dle IFRS - Cognosu.

Cílem každé účetní závěrky jednotky je podat co nejpřesnější informace o hospodaření dceřiné společnosti a v následujícím účetním období dorovnat rozdíly mezi závěrkou odevzdanou mateřské společnosti v lednu a finálními výkazy podanými finančnímu úřadu a krajskému soudu v červnu.

4.3 Způsob převodu mezi ČÚS a IFRS

Z důvodu odlišného způsobu vykazování některých položek v závěrkách obou účetních rámců je třeba definovat tyto rozdíly a připravit převodový můstek mezi účty jednotlivých rámců. Vzhledem k tomu, že účetní software používaný účetní jednotkou SXX s.r.o. neumožňuje výstup a nadefinování další struktury výkazů, musí být převodový můstek sestaven v tabulkovém procesoru Excel (tabulka 5), na základě kterého je možné sestavit výkazy závěrky dle IFRS. Převodový můstek obsahuje číslo českého účtu, číslo účtu IFRS a pozici IFRS účtu ve výkazech.

¹⁴ DPPO – Daň z příjmů právnických osob

Tabulka 5 – Převodový můstek mezi účty ČÚS a IFRS

druh balance	č. třídy	třída IFRS	IFRS účet	IFRS text	CZ účet	CZ text
TOTAL ASSETS	1051	Land and buildings	1045	Land	31	Pozemky
			1050	Buildings	21	Stavby
	1061	Plant and equipment	1060	Fixed assets	22	Sam. movité věci
	1120	Long-term assets	1095	Investment in associates	63	Ostatní dl. cenné papíry
	1367	Trade receiv. 3rd parties	1370	Trade receivables	311100	Pohledávky z obch. vztahů
			1371	Prov. for doubtful debt (-)	391	OP k pohledávkám
	1372	Total trade receiv.	1378	I/C trade receivables	311100	Pohledávky z obch. vztahů
	1383	Other current receivables	1375	Other receivables 3rd	379	Jiné pohledávky
	1385	I/C borrowing receivables	1388	I/C short-term loans	311200	Pohl. za ovl. a říz. spol.
	1386	Prepayments	1460	Prepaid expense	314	Ostatní poskytnuté zálohy
					381	Náklady příštích období
	1402	DEFERRED TAX ASSETS	1400	Deferred tax assets - gross	481	Odložená daň. povinnost
	1411	CURRENT ASSETS	1377	CURRENT TAX ASSETS	341	Daň z příjmů
				342	Daň ze závislé činnosti	
				343	Daň z přidané hodnoty	
				345	Ostatní daně	
1453	CASH EQUIVALENT	1450	Cash at bank	211	Pokladna	
				221	Běžný účet	
TOTAL EQUITY AND LIABILITIES	1900	NET ASSETS	2005	SHARE CAPITAL	411	Základní kapitál
			2020	Retained earnings	421	Zákonný rezervní fond
					428	Nerozdělený zisk min.let
	2031	RETAINED EARNINGS	2030	Net income	431	Výsledek hospodaření BUO
	2424	EMPLOYEE BENEFITS	2425	Accruals for overtime, bonuses, etc	331	Zaměstnancí
					336	Zúčtování s institucemi
	2593	Provisions (current)	2391	Current legal provision	459	Ostatní rezervy
	2649	Other accrued expenses	2670	Other payables 3rd	379	Jiné závazky
		2715	Accrued liabilities	389	Dohadné položky pasivní	
2666	Total trade payables	2665	Trade payables 3rd	321100	Závazky z obch. styku	
				325	Ostatní závazky	

Zdroj: Vlastní zpracování

Převodový můstek byl zpracován na základě vnitropodnikových směrnic konsolidačního celku.

Na rozdíl od závěrky sestavené dle ČÚS jsou pohledávky dle IFRS vykazovány ve třech různých třídách:

- pohledávky, ke kterým se vykazují opravné položky, eviduje účetní jednotka ve třídě IFRS 1367
- pohledávky vůči mateřské společnosti jsou vykázány ve třídě IFRS 1385
- pohledávky z obchodních vztahů vůči třetím osobám jsou vykázány ve třídě IFRS 1372

Další odlišnosti ve vykazování:

- účet 381 – Náklady příštích období, který je ve výkaznictví dle IFRS zahrnut do třídy 1386 stejně jako ostatní poskytnuté zálohy,
- účet 421 – Zákonný rezervní fond není vykazován v samostatné třídě IFRS, ale společně s účtem 428 – Nerozdělený zisk minulých let je zahrnut do třídy IFRS 2020.

Při sestavování výkazů musí být především kladen důraz na správné začlenění pohledávek a závazků vůči státu – daňových a ostatních účtů, které jsou definovány v českém účetním softwaru jako účty pasivní, zda se jedná o pohledávku či závazek nám určuje kladné nebo záporné saldo těchto účtů. Tím, že jsou definovány jako pasivní účty, jsou ve výkazech účetního softwaru generovány v rozvaze na straně pasiv bez ohledu na záporný zůstatek.

4.4 Sestavení účetní závěrky

Dle Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., §18 odst. 3 může účetní jednotka sestavit účetní závěrku v plném nebo zkráceném rozsahu. Každá účetní jednotka si stanoví metodické postupy a způsoby vykazování. Účetní osnova jednotky je základem pro sestavení účetních výkazů. Účetní závěrka je souborem účetních výkazů. Společnost SXX s.r.o. sestavuje závěrku ve zkráceném rozsahu.

Podle Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., §18, odst. 1 je účetní závěrka nedílný celek a tvoří ji:

- Výkaz o finanční situaci (rozvaha)
- Výkaz o úplném výsledku hospodaření (výsledovka)
- Příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené ve výkaze o úplném výsledku hospodaření a v rozvaze, příloha obsahuje též informace o nedoplatcích evidovaných v evidenci daní u Finanční správy České republiky a orgánů Celní správy České republiky

Vybrané účetní jednotky, které k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní kritéria uvedená v § 20 odst. 1 písm. a) bodech 1 a 2 Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., sestavují přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu vždy.

Povinnost zveřejnit závěrku mají společnosti, které se zapisují do obchodního rejstříku nebo to stanoví zvláštní právní předpis. Zveřejňují se všechny informace uvedené v účetní závěrce a výroční zprávě, nezveřejňují se informace, které mají charakter utajení. Závěrka neauditovaných společností, kterou je i SXX s.r.o. musí být zveřejněna nejpozději do skončení následujícího účetního období bez ohledu, zda byly závěrka či zpráva schváleny. To v praxi znamená, že závěrka a výroční zpráva účetní jednotky SXX s.r.o. za rok 2014 měla být zveřejněna nejpozději 31. 12. 2015.

4.4.1 Výkazy účetní závěrky 2014 dle ČÚS

Účetní jednotka zpracovává výkazy pro účetní závěrku dvakrát za rok. Vzhledem k tomu, že účetním obdobím je vždy kalendářní rok, je první závěrka zpracována k druhému pracovnímu dni po ukončení účetního období, tedy k druhému pracovnímu dni dalšího roku pro účely mateřské společnosti jakožto součást konsolidované závěrky v IFRS. Druhá – finální závěrka je zpracována k 30. 6. pro účely přiznání k DPPO.

V následujících kapitolách je popsán postup transformace účetních knih dle ČÚS do výkazů IFRS dle vnitropodnikových pravidel. V jednotlivých kapitolách jsou rovněž porovnány rozdíly v dílčích částech výše sestavených závěrkových výkazů pro účely konsolidované závěrky a finální závěrky, které ovlivní vykazování do IFRS pro následující účetní období. Rozdíly jsou vyčísleny a vysvětleny.

Rozvaha dle ČÚS

Ve zjednodušené rozvaze neboli výkazu o finanční situaci (tabulka 6) jsou uspořádány informace o zůstatcích majetkových účtů, členěných na dlouhodobý majetek (dlouhodobý nehmotný, dlouhodobý hmotný a dlouhodobý finanční majetek), na oběžný majetek (zásoby, pohledávky a krátkodobý finanční majetek) a účty přechodných aktiv na straně jedné a informace o zdrojích krytí - pasivech, členěných na vlastní kapitál (základní kapitál, kapitálové fondy, fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období) a na cizí zdroje (krátkodobé závazky, dlouhodobé závazky, krátkodobé úvěry a dlouhodobé úvěry) na straně druhé.

Ve všech následujících výkazech jsou uvedeny částky v tisících CZK (korun českých).

Tabulka 6 - Výkaz o finanční pozici – sestaven k 5.1.2015

Datum sestavení výkazu: 5. ledna 2015					
Výkaz o finanční pozici k 31.12.2014					
(v tis. CZK)					

Ref. A	AKTIVA B	31.12.2014			31.12.2013
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	Aktiva celkem	49 029	- 21 537	27 308	30 585
B.	Dlouhodobý majetek	18 468	- 11 581	6 703	7 797
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	184	- 184	0	0
3.	Software	184	- 184	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	18 184	- 11 581	6 603	7 697
B. II. 1.	Pozemky	470	0	470	470
2.	Stavby	11 609	- 6 392	5 217	5 606
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	6 105	- 5 189	916	1 621
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	100	0	100	100
B. III. 3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry	100	0	100	100
C.	Oběžná aktiva	30 441	- 9 956	20 485	22 683
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	16	0	16	53
C. II. 1.	Odložená daňová povinnost	16	0	16	53
C. III.	Krátkodobé pohledávky	28 461	- 9 956	19 505	21 961
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	13 139	- 9 956	3 183	2 682
2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými společnostmi	12 740	0	12 740	16 533
4.	Ostatní poskytnuté zálohy	108	0	108	73
5.	Dohadné položky aktivní	2 555	0	3 555	2 786
6.	Jiné pohledávky	- 81	0	- 81	- 113
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	1 964	0	1 964	669
C. IV. 1.	Peníze	67	0	67	82
2.	Účty v bankách	1 897	0	897	587
D. I.	Časové rozlišení	120	0	120	105
D. I. 1.	Náklady příštích období	120	0	120	105

Ref. A	PASIVA B	30.12.2014	31.12.2013
		6	7
	Pasiva celkem	27 308	30 585
A.	Vlastní kapitál	25 253	27 221
A. I.	Základní kapitál	19 340	19 340
A. I. 1.	Základní kapitál	19 340	19 340
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond	1 934	1 934
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond	1 934	1 934
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	947	2 879
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	947	2 879
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	3 032	3 068
B.	Cizí zdroje	2 055	3 364
B. I.	Rezervy	138	116
B. I. 4.	Ostatní rezervy	138	116
B. II.	Dlouhodobé závazky	0	0
B. II. 1.	Odložený daňový závazek	0	0
B. III.	Krátkodobé závazky	1 917	3 248
B. III. 1.	Závazky z obchodního styku	519	321
5.	Závazky k zaměstnancům	276	340
6.	Závazky ze soc. zabezpeč. a zdrav. poj.	128	168
7.	Stát - daňové závazky a dotace	- 116	573
10.	Dohadné účty pasivní	1 004	1 863
11.	Jiné závazky	106	- 17

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů firmy

Rozvaha dle IFRS

Pro účely vykazování rozvažných zůstatků pro konsolidační závěrku je nutné provést drobné změny aktiv a pasiv. Z tabulky 7 jsou viditelné konkrétní úpravy provedené společností SXX s.r.o. ke dni závěrky pro účely konsolidace za kalendářní rok 2014.

Záporné položky v rozvaze dle ČÚS je nutné převést na adekvátní účty druhé strany bilance. Položka Jiné pohledávky v záporné výši 81 tis. CZK musí být přesunuta do pasivní položky Jiné závazky a zápornou pasivní položku daňových závazků ve výši 116 tis. CZK je nutné převést do aktiv na účet daňových pohledávek.

Je rovněž potřeba zohlednit předpis mateřské společnosti, který nařizuje, že závazky a pohledávky z obchodních styků v rámci korporace je nutné pro výkazy dle IFRS přepočítávat kurzem společnosti, který je rozeslán oběžníkem vždy první pracovní den v měsíci. Pro účely sledovaného období byla společnost SXX s.r.o. informována, že má závazky a pohledávky ve vztahu ke korporaci přepočítat kurzem CZK 27,712 = 1 EUR (kurz dle ČNB¹⁵ ke dni 31.12.2014 CZK 27,725 = 1 EUR), celkový evidenční kurzový rozdíl k těmto pohledávkám ke dni sestavení závěrky tak činil 20 tis. CZK. O tomto rozdílu jednotka neúčtuje.

Vzhledem k tomu, že je prakticky nemožné připravit účetní závěrku a schválit ji k vydání ke konci účetního období, vzniká otázka, jak a pokud vůbec zohlednit v účetní závěrce události, které nastaly v období mezi rozvahovým dnem a datem vydání účetní závěrky (tzv. nastalé události).

Nastalé události mají neméně podstatný vliv na rozvahu sestavenou pro účely konsolidace dle IFRS a ve sledovaném období se jedná o rozdíly z předchozího účetního období, tedy za rok 2013. Tyto rozdíly nastaly mezi obdobími závěrky účelné pro konsolidaci za předchozí období, tj. sestavenou 4. 1. 2014 a obdobími finální účetní závěrky sestavené pro potřeby podání daňového přiznání právnických osob, tj. k 30. 6. 2014.

¹⁵ ČNB – Česká národní banka

Účetní jednotka SXX s.r.o. se řídí standardem IAS 8 (odst. 42), kde je uvedeno, že společnost opraví významné chyby minulých období retrospektivně v primární sadě výkazů finančního účetnictví schválené k vydání po jejich objevení takto:

- přepočte srovnávací částky z minulého (minulých období), ve kterém (kterých) k chybě došlo, nebo
- pokud k chybě došlo před nejzazším obdobím, přepočte počáteční stav aktiv, závazků a vlastního kapitálu nejzazšího vykazovaného období.

Oprava se provádí tak, že je chyba účetně opravena v hlavní knize v běžném období (tehdy, kdy byla chyba odhalena), ale ve výkazech pomocí tzv. srovnávacích účetních výkazů (Comparative Statements) se opraví v období, kdy ke vzniku chyby došlo. Zmíněné srovnávací výkazy kromě výsledků běžného období obsahují také výsledky za posledních několik let a jsou zveřejněny jako součást výroční zprávy obchodní korporace. Ve standardech IFRS není uveden povinný časový limit, do kdy by se měly srovnávací informace publikovat, ale většinou se stanovuje období 3 – 10 let.

Mezi upravovaná aktiva a pasiva z důvodu rozdílů způsobených časovým odstupem závěrek patřily ve sledovaném období následující položky:

- rozdíl na aktivní pozici Budovy a stavby ve výši 64 tis. CZK vznikl tím, že ke dni sestavení závěrky pro konsolidaci účetní jednotka SXX s.r.o. předpokládala dokončení prodeje hmotného majetku, který byl ve skutečnosti dokončen až v následujícím účetním období,
- rozdíl na aktivní pozici Pohledávky za ovládanými a řízenými společnostmi ve výši 1.170 tis. CZK, který vznikl nesprávným výpočtem kurzových rozdílů k pohledávkám za mateřskou společností v období po intervenci ČNB, kdy hodnota jednotky EUR vzrostla v krátkodobém horizontu o 1,64 CZK (kurz 6.11.2013: 1 EUR = 25,785 CZK; kurz 31.12.2013: 1 EUR = 27,425),
- rozdíl na aktivní pozici Odložené daňové pohledávky ve výši 41 tis. CZK vznikl rekalkulací na základě vyhodnocení ročních odměn zaměstnancům, které probíhá vždy v březnu následujícím po ukončení účetního období, za které odměny zaměstnancům náleží,

- rozdíl na aktivní pozici Peníze byl zdůvodněn tím, že účetní jednotka opomněla zaúčtovat kurzový rozdíl k pokladně vedené v EUR ve výši 8 tis. CZK
- rozdíl na pasivní pozici Ostatní rezervy vznikl vlivem dohadných položek souvisejících s rozlišením čerpání dovolené a náhradního volna v rámci nařízeného celopodnikového volna na konci účetního období,
- rozdíl na pasivní pozici Dohadné účty pasivní v kumulované výši 14 tis. CZK vznikl tím, že po termínu závěrky pro účely konsolidace byly dohadné položky upraveny na základě přesnějších informací ohledně výše jednotlivých nákladů (např. telekomunikace, spotřeba pohonných hmot, atd.),
- rozdíl na pasivní pozici Výsledek hospodaření běžného účetního období je způsoben veškerými změnami, které v hlavní knize proběhly v období mezi závěrkou pro účely konsolidace dle IFRS a finální účetní závěrkou sestavenou pro potřeby českých úřadů.

Tabulka 7 – Převod rozvahy dle ČÚS pro potřeby výkaznictví v IFRS (Comparative Statement)

	Aktiva	Změny ve vykazování	popis změny	Úprava výkazů IFRS o rozdíly k závěrce 2013	popis změny	Aktiva pro IFRS
Dlouhodobý nehmotný majetek	0					0
Pozemky	470					470
Budovy a stavby	5 217			64	nedokončený prodej majetku	5 281
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	916					916
Dlouhodobý finanční majetek	100					100
Pohledávky z obchodních vztahů	3 183	5	kurzový rozdíl k pohledávkám			3 187
Pohledávky za ovládanými a řízenými společnostmi	12 740	15	kurzový rozdíl k pohledávkám	1 170	špatný výpočet vlivu intervence ČNB v prosinci 2013	13 926
Ostatní poskytnuté zálohy	108					108
Dohadné účty aktivní	3 555					3 555
Odložená daňová pohledávka	16			41	rekalkulace odložené daně	57
Jiné pohledávky	-81	81	přesun do pasiv			0
Daňová pohledávka	0	116	přesun z pasiv			116
Peníze	67			-8	doplnění kurzového rozdílu	59
Účty v bankách	897					897
Náklady příštích období	120					120
Aktiva celkem	27308	217		1267		28793

	Pasiva	Změny ve vykazování	popis změny	Úprava výkazů IFRS o rozdíly k závěrce 2013	popis změny	Pasiva pro IFRS
Základní kapitál	19 340					19 340
Zákonný rezervní fond	1 934					1 934
Nerozdělený zisk minulých let	947					947
Výsledek hospodaření běžného účetního období	3 032			1 248	vliv rozdílů na HV	4 280
Ostatní rezervy	138			5	úprava rezerv na dovolenou	143
Odložený daňový závazek	0					0
Závazky z obchodního styku	519					519
Závazky k zaměstnancům	277					277
Závazky ze soc. zabezpečení a zdrav. poj.	128	81	přesun z aktiv			209
Daňový závazek	-116	116	přesun do aktiv			0
Dohadné účty pasivní	1 004	20	kurzový rozdíl k pohledávkám	14	doplnění dohadných položek na základě finálních informací o ročních bonusech zaměstnanců	1 038
Jiné závazky	106					106
Pasiva celkem	27308	217		1267		28793

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů firmy

Na základě výše uvedených oprav aktiv a pasiv je možné sestavit konečnou rozvahu dle IFRS v souladu s vnitropodnikovými předpisy a předat ji ke zpracování pro konsolidační účely mateřské společnosti (tabulka 8).

Tabulka 8 – Výkaz o finanční pozici dle IFRS

1412 LC	tCZK SXX s.r.o. A120 BALANCE SHEET	1412AC Actual
1450	. Cash at bank (former cash & cash equivalent)	956
1453	CASH AND CASH EQUIVALENT	956
1370	. Trade receivables 3rd, gross (before Factoring)	9 956
1371	. Provision for doubtful debt (-)	-9 956
1367	.Trade receivables 3rd parties, net	-
1378	.I/C trade receivables	3 187
1372	Total trade receivables	3 187
1375	. Other receivables third parties	3 555
1383	.Other current operating receivables	3 555
1384	Other current receivables	3 555
1388	. I/C short-term loans	13 926
1385	I/C borrowing receivables (current)	13 926
1468	TRADE AND OTHER RECEIVABLES	20 669
1377	CURRENT TAX ASSETS	116
1411	CURRENT DERIVATIVE ASSETS	116
1460	. Prepaid expense & accrued income 3rd	228
1386	.Prepayments	228
1427	OTHER CURRENT ASSETS	228
1500	TOTAL CURRENT ASSETS	21 013
1095	Investment in associates	100
1120	.Long-term assets	100
1126	NON-CURRENT RECEIVABLES	100
1400	Deferred tax assets - gross	57
1402	DEFERRED TAX ASSETS	57
1045	. Land	470
1050	. Buildings	5 281
1051	Land and buildings	5 751
1055	. Machinery	
1060	. Equipment,furniture,fixtures and vehicles	916
1061	Plant and equipment	916
1087	PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT	6 667
1200	TOTAL NON-CURRENT ASSETS	6 767
1800	TOTAL ASSETS	28 793
2665	.Trade payables third parties	519
2666	Total trade payables	519
2670	. Other payables third parties	106
2715	. Accrued liabilities (w/o accrued interests!)	1 038
2649	.Other accrued expenses	1 144
2684	Total other current creditors	1 144
2685	TRADE AND OTHER PAYABLES	1 663
2425	. Accruals for overtime, bonuses, etc.	486
2424	EMPLOYEE BENEFITS (current)	486
2391	. Current legal provision	143
2593	.Provisions (current) w/o restructuring (old 2594)	143
2696	TOTAL CURRENT LIABILITIES	2 292
2750	TOTAL LIABILITIES	2 292
2005	SHARE CAPITAL	19 340
2020	. Retained earnings	2 881
1900	NET ASSETS	22 221
2030	. Net income	4 280
2031	RETAINED EARNINGS	4 280
2050	EQUITY ATTRIBUTABLE TO EQUITY HOLDERS	26 501
2250	TOTAL EQUITY	26 501
2800	TOTAL EQUITY AND LIABILITIES	28 793

Zdroj: Vlastní zpracování

Výsledovka dle ČÚS

Výkaz zisku a ztráty (tabulka 9) je členěn stupňovitě a příslušné mezisoučty rozdělují úroveň hospodaření do provozní hospodářské činnosti a finanční činnosti. Ve výkazu je zobrazen výsledek hospodaření za účetní období a výsledek hospodaření před zdaněním. Minimální rozsah, uspořádání a označování jednotlivých položek ve výkazu zisků a ztrát je předepsán ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Na nákladových i výnosových účtech se od začátku účetního a daňového období účtuje narůstajícím způsobem. To znamená, že na začátku účetního a daňového období mají tyto účty nulové zůstatky, jelikož při uzavírání účetních knih k okamžiku sestavení účetní závěrky se zůstatky nákladových a výnosových účtů převádějí na vrub účtu 710 - Účet zisku a ztrát.

Pro zjištění výsledku hospodaření v potřebné struktuře se náklady a výnosy člení takto:

- c) **provozní**, náklady či výnosy zahrnující běžné účetní případy, které souvisejí s pravidelně se opakující podnikatelskou činností (spotřeba zboží, služeb, osobní náklady, daně a poplatky a jiné náklady – náklad, tržby za vlastní výkony a zboží, změna stavu zásob vlastní činnosti, aktivace a jiné výnosy – výnos),
- d) **finanční**, náklady či výnosy představující finanční operace uskutečněné podnikatelským subjektem (finanční náklady, rezervy a opravné položky ve finanční oblasti – náklad, finanční výnosy – výnos).

Tabulka 9 - Výkaz o úplném výsledku hospodaření – sestaven k 5.1. 2015

Datum sestavení výkazu: 5. ledna 2015			
Výkaz o úplném výsledku hospodaření k 31.12.2014			
(v tis. CZK)			

Ref.	POPIS		
		2014	2013
a	B	1	2
II.	Výkony	16 761	18 049
II. 1.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	16 761	18 049
B.	Výkonová spotřeba	3 436	4 291
B. 1.	Spotřeba materiálu a služeb	631	725
B. 2.	Služby	2 805	3 566
+	Přidaná hodnota	13 325	13 758
C.	Osobní náklady	8 627	9 902
C. 1.	Mzdové náklady	6 684	7 568
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2 038	2 297
C. 4.	Sociální náklady	30	37
D.	Daně a poplatky	60	66
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1 037	1 010
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	0	167
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	0	167
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	0	0
F.	Zůstatková cena dlouhodobého majetku a materiálu	0	225
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	22	- 133
IV.	Ostatní provozní výnosy	290	1
H.	Ostatní provozní náklady	664	444
*	Provozní výsledek hospodaření	3 205	2 412
X.	Výnosové úroky	658	710
XI.	Ostatní finanční výnosy	467	1 832
O.	Ostatní finanční náklady	444	633
*	Finanční výsledek hospodaření	681	1 909
Q.	Daně z příjmů za běžnou činnost	854	1 252
Q. 1.	- splatná	863	1 199
Q. 2.	- odložená	- 9	53
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	3 032	3 068
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	3 032	3 068
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	3 886	4 321

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů firmy

Výsledovka dle IFRS

Nastalé skutečnosti, tj. události, které se stanou v účetnictví vztahujícím se ke sledovanému uzavřenému období po datu závěrky sestavené pro potřeby konsolidace společnosti, jsou zohledněny rovněž ve Výkazu o úplném výsledku hospodaření (tabulka 10).

Tabulka 10 – Převod výsledovky dle ČÚS pro potřeby výkaznictví v IFRS (Comparative Statement)

	Výkaz ČÚS	Úprava výkazů IFRS o rozdíly k závěrce 2013	popis úpravy	Výkaz IFRS
Výkony	16 761			16 761
Osobní náklady	8 627	- 917	úprava dle finálních zaměstnaneckých odměn	7 710
Ostatní provozní náklady	3 892	886	vícenáklady na marketing fakturované mateřskou společností	4 778
Odpisy	1 037	- 86	dodatečná likvidace majetku	951
Suma	13 556	- 117		13 439
Provozní výsledek hospodaření	3 205	117		3 322
Finanční výnosy	1 125	1 803	špatný výpočet vlivu intervence ČNB v prosinci 2013	2 928
Finanční náklady	444	633	špatný výpočet vlivu intervence ČNB v prosinci 2013	1 077
Finanční výsledek hospodaření	681	1 170		1 851
HV před zdaněním (EBT)	3 886	1 287		5 173
Daň z příjmu	854	39		893
HV po zdanění	3 032	1 248		4 280

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů firmy

Mezi upravované výnosy a náklady z důvodu rozdílů způsobených časovým odstupem závěrek patřily ve sledovaném období následující položky:

- rozdíl na nákladové pozici Osobních nákladů ve výši 917 tis. CZK byl vyčíslen na základě vyhodnocení ročních odměn zaměstnancům, které probíhá vždy v březnu následujícím po ukončení účetního období, za které odměny zaměstnancům náleží,
- rozdíl na nákladové pozici Ostatní provozní náklady vznikl do fakturací vícenákladů v částce 886 tis. CZK na marketingovou podporu, které mateřská společnost vyfakturovala společnosti SXX s.r.o. po uzavření knih pro konsolidaci a dceřinou společnost zapomněla o fakturaci informovat,

- rozdíl na nákladové pozici odpisů vznikl tím, že jednotka SXX s.r.o. dostala příkaz vyřadit a zlikvidovat hmotný majetek oficiálně až v roce 2014, ačkoli již byla odeslána závěrka pro konsolidační účely, ve které byl majetek již odepsaný,
- rozdíl na finančním výsledku hospodaření byl způsoben nesprávným výpočtem kurzových rozdílů k pohledávkám za mateřskou společností v období po intervenci ČNB, kdy hodnota jednotky EUR vzrostla v krátkodobém horizontu o 1,64 CZK (kurz 6.11.2013: 1 EUR = 25,785 CZK; kurz 31.12.2013: 1 EUR = 27,425).

4.4.2 Finální výkazy účetní závěrky 2014

Finálními výkazy účetní závěrky se rozumí výkazy sestavené pro účely daňového přiznání k DPPO (dani z příjmů právnických osob). Tyto výkazy jsou sestavovány účetní jednotkou za asistence daňového poradce, který nejprve veškeré účetní doklady zkontroluje z hlediska správnosti v souladu s právními předpisy platnými pro dané účetní období v ČR. Po případných korekturách v hlavní knize daňový poradce vypočítá DPPO za příslušné období, kterou účetní společnosti zaúčtuje, aby mohla sestavit finální Výkaz o finanční pozici (tabulka 11) a Výkaz o úplném výsledku hospodaření (tabulka 12).

Zveřejnit závěrku mají povinnost společnosti, které se zapisují do obchodního rejstříku nebo jim to stanoví zvláštní právní předpis. Nejpozději však bezprostředně do skončení následujícího účetního období bez ohledu na to, zda byly závěrka či zpráva schváleny. To znamená, že závěrka a výroční zpráva za rok 2014 měla být zveřejněna nejpozději 31. 12. 2015.

Tabulka 11 - Výkaz o finanční pozici – sestaven k 30.6.2015

Datum sestavení výkazu: 30. června 2015					
Výkaz o finanční pozici k 31.12.2014					
(v tis. CZK)					
Ref. a	AKTIVA b	31.12.2014			31.12.2013
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	Aktiva celkem	48 436	- 31 493	26 715	30 585
B.	Dlouhodobý majetek	18 525	- 21 537	6 760	7 797
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	184	- 184	0	0
3.	Software	184	- 184	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	18 241	- 11 581	6 660	7 697
B. II. 1.	Pozemky	470	0	470	470
2.	Stavby	11 609	- 6 392	5 217	5 606
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	6 162	- 5 189	973	1 621
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	100	0	100	100
B. III. 3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry	100	0	100	100
C.	Oběžná aktiva	29 791	- 9 956	19 835	22 683
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	10	0	10	53
C. II. 1.	Odložená daňová povinnost	10	0	10	53
C. III.	Krátkodobé pohledávky	28 796	- 9 956	18 840	21 961
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	13 259	- 9 956	3 303	2 682
2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými společnostmi	12 740	0	12 740	16 533
4.	Ostatní poskytnuté zálohy	108	0	108	73
5.	Dohadné položky aktivní	2 770	0	2 770	2 786
6.	Jiné pohledávky	- 81	0	- 81	- 113
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	985	0	985	669
C. IV. 1.	Peníze	88	0	88	82
2.	Účty v bankách	897	0	897	587
D. I.	Časové rozlišení	120	0	120	105
D. I. 1.	Náklady příštích období	120	0	120	105

Ref. a	PASIVA b	31.12.2014	31.12.2013
		6	7
	Pasiva celkem	26 715	30 585
A.	Vlastní kapitál	25 039	27 221
A. I.	Základní kapitál	19 340	19 340
A. I. 1.	Základní kapitál	19 340	19 340
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond	1 934	1 934
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond	1 934	1 934
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	947	2 879
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	947	2 879
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	2 818	3 068
B.	Cizí zdroje	1 676	3 364
B. I.	Rezervy	138	116
B. I. 4.	Ostatní rezervy	138	116
B. II.	Dlouhodobé závazky	0	0
B. II. 1.	Odložený daňový závazek	0	0
B. III.	Krátkodobé závazky	1 538	3 248
B. III. 1.	Závazky z obchodního styku	81	321
5.	Závazky k zaměstnancům	276	340
6.	Závazky ze soc. zabezpeč. a zdrav. poj.	128	168
7.	Stát - daňové závazky a dotace	- 116	573
10.	Dohadné účty pasivní	1 169	1 863
11.	Jiné závazky	0	- 17

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů firmy

Tabulka 12 - Výkaz o úplném výsledku hospodaření – sestaven k 30.6.2015

Datum sestavení výkazu: 30. června 2015			
Výkaz o úplném výsledku hospodaření k 31.12.2014			
(v tis. CZK)			

Ref.	POPIS		
		2014	2013
a	B	1	2
II.	Výkony	16 471	18 049
II. 1.	Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	16 471	18 049
B.	Výkonová spotřeba	3 436	4 291
B. 1.	Spotřeba materiálu a služeb	631	725
B. 2.	Služby	2 805	3 566
+	Přidaná hodnota	13 035	13 758
C.	Osobní náklady	8 627	9 902
C. 1.	Mzdové náklady	6 559	7 568
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2 038	2 297
C. 4.	Sociální náklady	30	37
D.	Daně a poplatky	60	66
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1 037	1 010
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	0	167
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	0	167
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	0	0
F.	Zůstatková cena dlouhodobého majetku a materiálu	0	225
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	22	- 133
IV.	Ostatní provozní výnosy	290	1
H.	Ostatní provozní náklady	664	444
*	Provozní výsledek hospodaření	2 915	2 412
X.	Výnosové úroky	658	710
XI.	Ostatní finanční výnosy	483	1 832
O.	Ostatní finanční náklady	444	633
*	Finanční výsledek hospodaření	697	1 909
Q.	Daně z příjmů za běžnou činnost	794	1 252
Q. 1.	- splatná	801	1 199
Q. 2.	- odložená	- 7	53
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	2 818	3 068
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	2 818	3 068
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	3 612	4 321

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů firmy

4.5 Rozdíly mezi uzávěrkami pro potřeby IFRS v roce 2015

Po sestavení finálních účetních výkazů a podání daňového přiznání za rok 2014 má účetní jednotka SXX s.r.o. povinnost informovat mateřskou společnost o změnách a vykázat rozdíly na příslušných pozicích, které bude dále zohledňovat při vykazování měsíčních uzávěrek v následujícím účetním období a pro potřeby konsolidované závěrky dle IFRS za rok 2015.

4.4.1 Dlouhodobý majetek v evidenci účetní jednotky

V obchodní korporaci SXX s.r.o. je dlouhodobý hmotný majetek oceňován cenou pořízení (po odečtu DPH, jelikož účetní jednotka je evidovaným plátcem DPH a nárokuje si odpočet daně) a cenou vedlejších nákladů přímo souvisejících s pořízením majetku, ke kterým patří například náklady na přepravu, náklady na instalaci a montáž, provize za zprostředkování koupě, daň z převodu nemovitostí a dalších.

1) *Dlouhodobý hmotný majetek*

- účetní jednotka uznává za dlouhodobý hmotný majetek položky, u nichž je pravděpodobné, že z nich pro ni bude plynout ekonomický prospěch,
- náklady na pořízení aktiva mohou být spolehlivě oceněny,
- tento majetek je evidován, odepisován (pokud to jeho charakter vyžaduje) a inventarizován,
- nesmí zde být zařazen majetek, který byl pořízen za účelem dalšího prodeje.

Účetní jednotka roděluje dlouhodobý hmotný majetek následujícím způsobem:

- *Pozemky a budovy*
 - Pozemek
 - Administrativní budova
 - Parkovací plocha
 - Přístřešek pro auta
- *Technická zhodnocení budovy*
 - TZ – podlahová krytina (nikoli výměna)
 - TZ – předokenní žaluzie
 - TZ – klimatizace
- *Technické vybavení budovy*
 - Videokonference
 - Kopírovací stroj
 - Projektor
 - Server
 - Telefonní ústředna

- Počítače (pokud je jejich pořizovací cena > CZK 40.000 bez DPH)
 - *Soubory nábytku do jednotlivých kanceláří*
 - *Služební automobily*
 - *Drobný dlouhodobý hmotný majetek*
- interně je stanoveno, že se jedná o majetek, u něhož se předpokládá doba použitelnosti > 1 rok a pořizovací cena je > CZK 3.000 CZK, ale < CZK 40.000 tento majetek se eviduje a inventarizuje
- zde jsou zařazeny například:
 - Počítače
 - Drobné technické vybavení kanceláří (tiskárny, skenery, monitory, externí HDD)
 - Další drobné vybavení podnikatelské budovy (lednička, myčka, kávovar, plynový kotel)

2) *Dlouhodobý nehmotný majetek*

- účetní jednotka uznává za dlouhodobý nehmotný majetek položky, u nichž je pravděpodobné, že z jejich pořízení pro ni bude plynout ekonomický prospěch (např. příjmy z prodeje výrobků nebo služeb, úspory nákladů nebo jiné výhody vyplývající z užití daných aktiv ve výkonu činnosti)
- náklady na pořízení aktiva mohou být spolehlivě oceněny
- tento majetek se eviduje, odepisuje (pokud to jeho charakter vyžaduje) a inventarizuje
- nesmí zde být zařazen majetek, který byl pořízen za účelem dalšího prodeje
- obchodní korporace SXX s.r.o. eviduje pouze jednu skupinu dlouhodobého nehmotného majetku:
 - *Software – nakoupený*

Z tabulky 13 je zřejmé, že při závěrcce sestavené pro účely konsolidované závěrky (dále „závěrka IFRS“) byl vykázán dlouhodobý hmotný majetek na položce Samostatné movité věci a soubory movitých věcí rozdíl ve výši 57 tis. CZK. Při kontrole účetní knihy bylo zjištěno, že rozdíl vznikl na základě dohadné položky. V době závěrky IFRS účetní oddělení předpokládalo, že byl prodán hmotný majetek. O tom, že se prodej neuskutečnil a byl dohodnut až v dalším účetním období, se účetní oddělení dozvědělo až po odeslání reportů pro závěrku IFRS. Rozdíl bude zohledněn při vykazování v IFRS v dalším účetním období.

Tabulka 13 - Rozdíly ve vykázáném dlouhodobého majetku

Pozice rozvahy	Název účtu	číslo účtu	číslo účtu	Částka vykázána do účetní závěrky k datu 31.12.2014 (tis. CZK)		rozdíl k úpravě lokálních výkazů pro potřeby IFRS v r. 2015 (tis. CZK)
		ČÚS	IFRS	5.1.2015	30.6.2015	
B.	Dlouhodobý majetek		1200	6 703	6 760	57
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek		1043	0	0	0
	3. Software	013	1021	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek		1087	6 603	6 660	57
B. II.	1. Pozemky	031	1045	470	470	0
	2. Stavby	021	1050	5 217	5 217	0
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	022	1060	916	973	57
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek		1120	100	100	0
B. III.	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry	063,065	1095	100	100	0
						57

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů firmy

4.4.2 Oběžná aktiva

Krátkodobá aktiva obchodní korporace je možné rozdělit do tří hlavních skupin, kterými jsou dlouhodobé pohledávky, krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Hlavním rozdílem v evidenci pohledávek je, že dle českých právních předpisů se předpokládá, že všechny pohledávky budou krátkodobé a tedy jsou zařazovány do krátkodobých aktiv, zatímco dle IFRS je možné pohledávky zařadit do skupiny dlouhodobých aktiv držených za účelem prodeje.

Přehled kompletních oběžných aktiv jednotky SXX s.r.o., částky vykázané k jednotlivým závěrkám IFRS i ČÚS. Při finální závěrce byly vykázány následující rozdíly na oběžném majetku účetní jednotky (tabulka 14):

- rozdíl ve výši 6 tis. CZK na straně odložené daňové povinnosti. Jedná se o rozdíl vzniklý na základě rekalkulace odložené daňové povinnosti po uzavření knih pro účely podání přiznání k dani právnických osob.
- rozdíl souvisí s rozdílem na položkách odpisů, rezerv či odvodů sociálního a zdravotního pojištění k nevyplaceným bonusům;
- rozdíl ve výši 120 tis. CZK na účtech pohledávek z obchodních vztahů ukazuje na předpoklad vyšších fakturovaných výnosů (již zmíněný prodej vozu) a kurzových rozdílů k pohledávkám;
- na dohadných položkách aktivních byl v konečném součtu vykázán rozdíl ve výši 785 tis. CZK, který představoval vyšší předpoklad dofakturace provize mateřské společnosti;
- v pokladně neboli položce peníze byl vykázán rozdíl v konečné závěrce 21 tis. CZK, který byl zdůvodněn jako náklady týkající se uzavíraného účetního období, vyplacené dodatečně po termínu závěrky IFRS;

Tabulka 14 - Rozdíly ve vykázaných oběžných aktivech

Pozice rozvahy	Název účtu	číslo účtu	číslo účtu	částka vykázaná do účetní závěrky k datu 31. 12. 2014 (tis. CZK)		rozdíl k úpravě lokálních výkazů pro potřeby IFRS v r. 2015 (tis. CZK)
		ČÚS	IFRS	5.1.2015	30.6.2015	
C.	Oběžná aktiva		2750	20 485	19 835	- 650
C. II.	Dlouhodobé pohledávky		2372	16	10	- 6
C. II. 1.	Odložená daňová povinnost	481	2370	16	10	- 6
C. III.	Krátkodobé pohledávky		1468	19 505	18 840	- 665
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	311 100,313,315	1375	3 183	3 303	120
2.	Pohledávky za ovládanými a řízenými společnostmi	311 200	1388	12 740	12 740	0
4.	Ostatní poskytnuté zálohy	314, 381	1460	108	108	0
5.	Dohadné položky aktivní	388	1375	3 555	2 770	- 785
6.	Jiné pohledávky	379	1375	- 81	- 81	0
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek			964	985	21
C. IV. 1.	Peníze	211	1451	67	88	21
2.	Účty v bankách	221	1450	897	897	0
D. I.	Časové rozlišení			120	120	0
D. I. 1.	Náklady příštích období	381	1460	120	120	0

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních údajů společnosti

Odložená daňová pohledávka/závazek

Odložená daňová pohledávka či závazek jsou vyčísleny jako dočasný rozdíl mezi daňovým základem aktiv a pasiv a jeho účetní hodnotou k rozvahovému dni přepočtený příslušnou daňovou procentuální sazbou. Odložené daňové pohledávky jsou vykazovány pouze za předpokladu pravděpodobného budoucího zisku v krátkodobém a střednědobém horizontu. Neplatí se finančnímu úřadu, pouze reaguje na zásadu opatrnosti, zachování majetkové podstaty a aktuální princip. Metodika výpočtu je v souladu s Českým účetním standardem č. 003. Odložená daňová povinnost je v účetní jednotce SXX s.r.o. pravidelně vykazována, jelikož není pochyb o daňovém uplatnění v následujícím účetním období. Finální výpočet za rok 2014 je uveden v tabulce 15.

Tabulka 15 – Výpočet odložené daně

SXX s.r.o.		
		2 014
Netto hodnota dlouhodobého majetku	Účetní	6 194
	Daňová	5 736
	Rozdíl	(458)
Daňově neuznatelná aktiva (dočasné daňové zatížení)		
OP-majetek	hmotný majetek	-
	finanční investice	-
OP-sklad	zásoby	-
OP-pohl.úč.	likvidace	-
	Celkem	-
Daňově neuznatelná pasiva (dočasné daňové zatížení)		
Rezervy	rezervy na nevyčerpanou dovolenou	138
	pojistné na soc. zabezpečení a zdrav. pojištění	265
	Celkem	403
Celkem		(55)
Daňová sazba		19%
Výsledná odložená daň (- aktivní; + pasivní)		(10)

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních údajů společnosti

4.4.3 Zdroje krytí majetku

Zdroje krytí majetku vyjadřují, jakým způsobem je podnik financován.

Rozeznáváme dvě skupiny zdrojů krytí:

- Vlastní zdroje, ve kterých je vykázána výše majetku získaná vlastní podnikatelskou činností, tj. zisky (Základní kapitál, Rezervní fond, Nerozdělený zisk a Emisní ážio),
- Cizí zdroje (tzv. závazky), ve kterých je vykázána výše majetku získána jiným způsobem a byla svěřena podnikatelskému subjektu na dobu určitou (úvěry, závazky).

Cizí zdroje krytí

Cizí zdroje se dělí na rezervy (zákonné a ostatní), dlouhodobé závazky (k podnikům s rozhodujícím vlivem, s podstatným vlivem, dlouhodobě přijaté zálohy od odběratelů, emitované dluhopisy, dlouhodobé směnky k úhradě a jiné dlouhodobé závazky) a krátkodobé závazky (dluhy dodavatelům, závazky ke společníkům a sdružení, k zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení, stát - daňvé závazky a dotace, odložený daňový závazek, závazky k podnikům s rozhodujícím vlivem, závazky k podnikům s podstatným vlivem) a jiné krátkodobé závazky.

Rozdíly na cizích zdrojích vykázané mezi sestavami pro konsolidovanou účetní závěrku a finální účetní závěrku jsou zřetelné z tabulky 16.

- Rozdíl na závazcích z obchodního styku vznikl po přijetí dobropisu k přijaté faktuře za organizaci vánočního večírku pro zákazníky, přijetí dobropisu ve výši 438 tis. CZK nebylo v době konsolidační závěrky potvrzeno, z tohoto důvodu byl vykázán vyšší závazek,
- rozdíl na dohadných účtech aktivních ve výši 165 tis. CZK vznikl přeúčtováním Jiných závazků (např. předpisy pojištění hmotného majetku či zaměstnanců nad rámec zákona) ve výši 106 tis. CZK na dohadné účty pasivní na žádost mateřské společnosti, jelikož došlo k úpravě jejich vykazování. Další 59 tis. CZK bylo přiúčtováno do dohadných položek po obdržení faktury vystavené v roce 2014.

Tabulka 16 – Rozdíly na cizích zdrojích krytí

Pozice rozvahy	Název účtu	číslo účtu	číslo účtu	částka vykázaná do účetní závěrky k datu 31.12.2014 (tis. CZK)		rozdíl k úpravě lokálních výkazů pro potřeby IFRS v r. 2015 (tis. CZK)
		ČÚS	IFRS	5.1.2015	30.6.2015	
B.	Cizí zdroje			2 055	1 676	- 379
B. I.	Rezervy			138	138	0
B. I. 4.	Ostatní rezervy	451,453,459	2495	138	138	0
B. II.	Dlouhodobé závazky			0	0	0
B. II. 1.	Odložený daňový závazek	481	2372	0	0	0
B. III.	Krátkodobé závazky			1 917	1 538	- 379
B. III. 1.	Závazky z obchodního styku	321,325,322	2666	519	81	- 438
5.	Závazky k zaměstnancům	331	2424	276	276	0
6.	Závazky ze soc. zabezpeč. a zdrav. poj.	336	2668	128	128	0
7.	Stát - daňové závazky a dotace	341,342,343,345,346,347,349	2420	- 116	- 116	0
10.	Dohadné účty pasivní	389	2715	1 004	1 169	165
11.	Jiné závazky	372,373,377,379	2576	106	0	- 106

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních údajů společnosti

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál je společně s aktivy a závazky jednou ze tří složek, které jsou používány pro zobrazení finanční situace obchodní korporace. Vlastní kapitál je v Koncepčním rámci vydaném IASB veden jako zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků.

Označení vlastní kapitál je často používáno jako výraz zahrnující základní kapitál a fondy společnosti a zároveň v konsolidované účetní závěrce zahrnuje vlastní kapitál náležící vlastníkům obchodní korporace a nekontrolním podílů.

Vlastní kapitál zahrnuje několik složek, z nichž má každá odlišnou charakteristiku, což je určeno v IAS 32 – Vykázání finančních nástrojů, kde je stanoveno, které nástroje představují vlastní kapitálové nástroje obchodní korporace dle IFRS a jak by o nich mělo být účtováno.

Různé druhy akcií mohou být účtovány jako vlastní kapitál, nebo jako úvěr anebo jako složený nástroj, který má jak kapitálovou, tak dluhovou složku. Kapitálové nástroje

(například neumořitelné kmenové akcie) jsou ve většině případů účtovány v hodnotě obdrženého plnění z vydání sníženého o transakční náklady. Vlastní kapitálové nástroje obchodní korporace nejsou po prvotním vykázání již přeceňovány.

Kapitálové fondy zahrnují nerozdělené zisky a další fondy tvořené ze zisku, dále fondy z přecenění na reálnou hodnotu nebo souvisejícím se zajišťovacím účetnictvím, fondy z přecenění majetku a kumulované rozdíly z přepočtu cizí měny.

České účetní předpisy oproti tomu vlastní kapitál jako takový nedefinují. Vlastní kapitál je vymezen jako souhrn jednotlivých položek zahrnovaných do vlastního kapitálu, kterými jsou základní kapitál, kapitálové fondy, rezervní fondy a ostatní fondy tvořené ze zisku, výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období (Vyhláška 500/2002 Sb., §14 - §15a).

Dalším rozdílem mezi ČÚS a IFRS je, že české účetní předpisy detailně řeší postup účtování při změnách (zvyšování či snižování) základního kapitálu, což IFRS detailně neřeší.

V tabulce 17 je možné vidět, že při závěrečné sestavené dle IFRS byly v porovnání s finálními výkazy sestavenými pro účely podání daňového přiznání vykázány následující rozdíly na výsledku hospodaření běžného účetního období 2014. Rozdíl ve výši 214 tis. CZK je způsoben veškerými změnami, které v hlavní knize proběhly v období mezi závěrkou pro konsolidační celek a finální účetní závěrkou účetní jednotky SXX s.r.o.

Tabulka 17 - Rozdíly ve vykázaném výsledku hospodaření

Pozice rozvahy	Název účtu	číslo účtu	číslo účtu	částka vykázaná do účetní závěrky k datu 31.12.2014 (tis. CZK)		rozdíl k úpravě lokálních výkazů pro potřeby IFRS v r. 2015 (tis. CZK)
		ČÚS	IFRS	5.1.2015	30.6.2015	
A.	Vlastní kapitál		2 250	25 253	25 039	- 214
A. I.	Základní kapitál			19 340	19 340	0
A. I. 1.	Základní kapitál	411	2 005	19 340	19 340	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond			1 934	1 934	0
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond	421	2 391	1 934	1 934	0
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let			947	947	0
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	428	2 020	947	947	0
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období		2 030	3 032	2 818	- 214

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních údajů společnosti

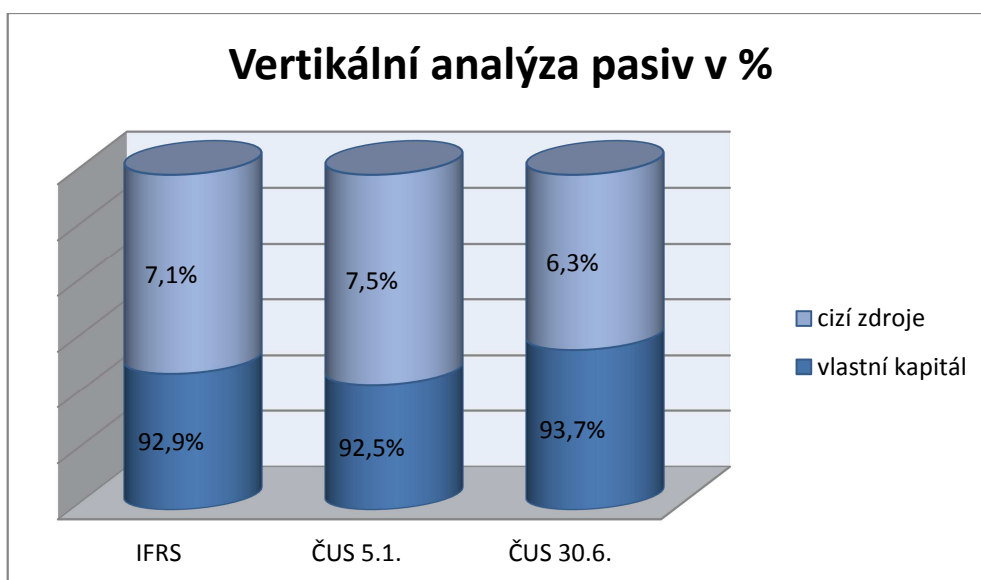
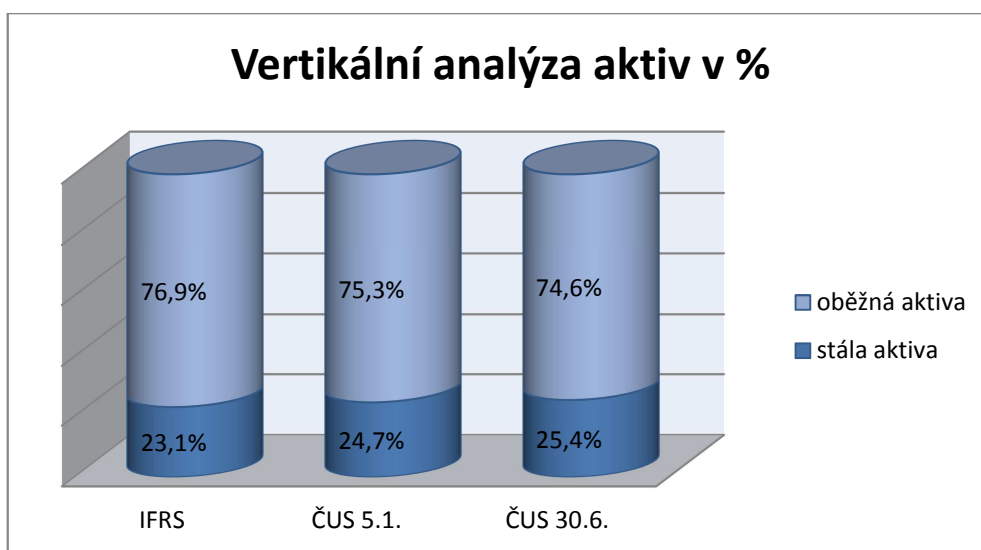
5 Zhodnocení výsledků a doporučení

Při analýze obsahové náplně jednotlivých účtů byly všechny získané poznatky zaznamenány k jednotlivým účtům, aby výstupy z účetního software účetní jednotky SXX s.r.o. mohly být dále zpracovány a převedeny do tzv. srovnávacích výkazů (Comparative Statements) v tabulkovém procesoru Excel na výkazy pro potřeby výkaznictví dle IFRS.

Vzhledem ke skutečnosti, že výstupy z českého účetního softwaru není možné převést do tabulkového procesoru, je nutné všechny prvotní výstupy zadat do procesoru Excel ručně. Poté je možné pomocí převodového můstku (tabulka 5 v bodě 4.3) k českým účtům obrátové předvahy pomocí vyhledávací funkce přiřadit účty IFRS. Následně je nutné zohlednit bilanční přesuny a všechny rozdíly minulých období (tabulka 6 v bodě 4.4.1). Princip bilančního přesunu dat je, že žádný účet bilance v IFRS nesmí mít zápornou hodnotu. Rozdíly minulých období jsou rozdíly nastalé v období mezi sestavením závěrky pro konsolidační účely a sestavením závěrky pro účely podání přiznání k DPPO za rok 2013.

Při porovnání výkazů sestavených dle českých účetních předpisů a dle IFRS je nutné identifikovat odlišnosti ve vykazování dle obou účetních rámců, aby bylo pochopitelné, proč se výkazy účetní jednotky liší. Po sestavení účetní závěrky v souladu s českými účetními předpisy je možné vymezit dopady aplikace těchto dvou rozdílných rámců vykazování účetních informací na obraz o finanční situaci a výkonnosti účetní jednotky. Na první pohled je zřejmé, že vlivem rozdílu ve vykazování došlo ke změnám výsledku hospodaření i celkové hodnoty aktiv a pasiv společnosti SXX s.r.o. Položky aktiv a pasiv se vlivem rozdílu ve vykazování liší nejen celkovou hodnotou, ale i vertikální strukturou, jak vyplývá z grafu 1.

Graf 1 – Vertikální analýza aktiv a pasiv dle IFRS, ČÚS pro konsolidační účely a finální ČÚS



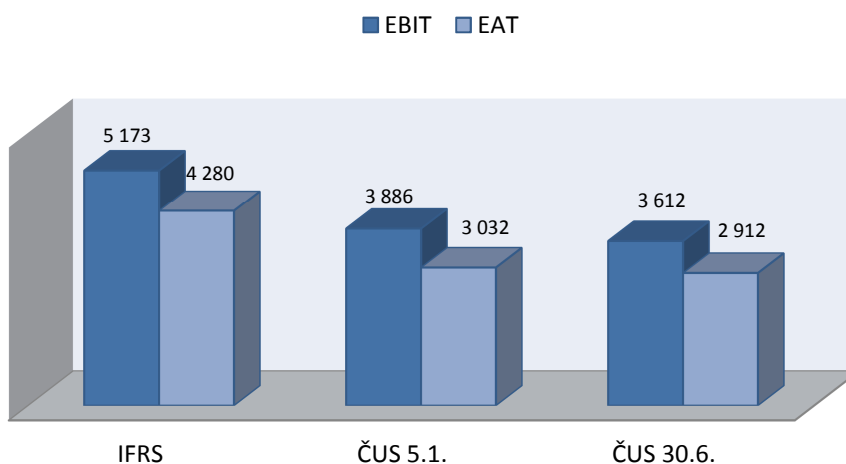
Zdroj: Vlastní zpracování

Pro potřeby zpracování finanční analýzy je zisk rozdělován na EBIT¹⁶ používaný zejména pro mezifiremní srovnávání a EAT¹⁷ užívaný pro rozdělení mezi akcionáře. Skutečně vykázaným čistým ziskem (graf 2) pro potřeby daňového přiznání byl zisk ve výši 2.912 tis. CZK, zatímco jednotka vykazala pro účely konsolidace zisk dle ČÚS 3.032 tis. CZK ovlivněn rozdíly z předchozího účetního období ve výši 1.176 tis. CZK.

¹⁶ EBIT – zisk před zdaněním a úroky

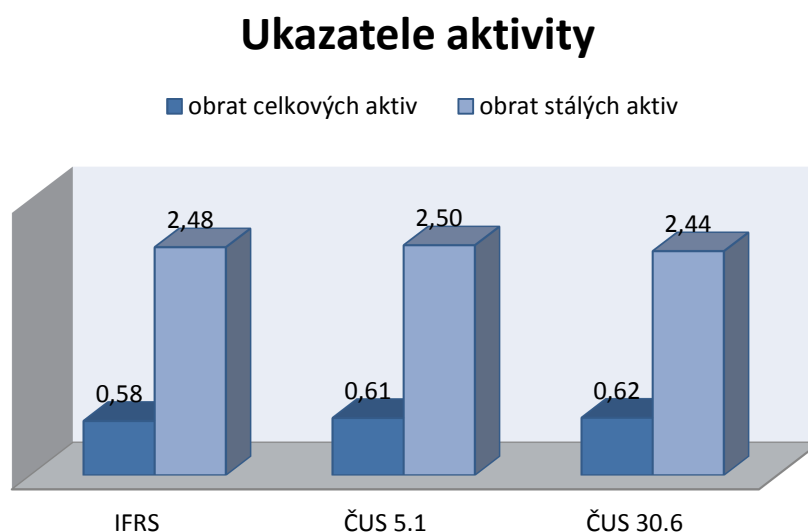
¹⁷ EAT – zisk po zdanění, čistý zisk

Výsledek hospodaření



Zdroj: Vlastní zpracování

Vlivem změn vyplývajících z rozdílností ve vykazování dle ČÚS a dle IFRS došlo také ke změně hodnot ukazatelů obratu aktiv, jak je znázorněno v grafu 3. Po všech úpravách jsou v rozvaze sestavené pro účely konsolidace celková aktiva vyšší o 593 tis. CZK oproti celkovým aktivům vykázaným ve finální rozvaze. Rozdíly z bilančních přesunů a z předchozího účetního období ovlivňující výkazy dle IFRS na straně aktiv jsou v porovnání s aktivy pro konsolidační závěrku vyšší o dalších 1.485 tis. CZK. Ukazatele hodnoty aktiv vyjadřují celkovou produkční efektivnost a využití aktiv v podniku, a to poměrem mezi celkovými ročními tržbami a aktivy, případně vybranou skupinou aktiv. Doporučený interval hodnoty ukazatele obratu aktiv je stanoven v intervalu 1,6 - 3. Pokud je výsledný ukazatel obratu celkových aktiv v doporučeném intervalu, jsou aktiva ve sledované společnosti řízena správně.

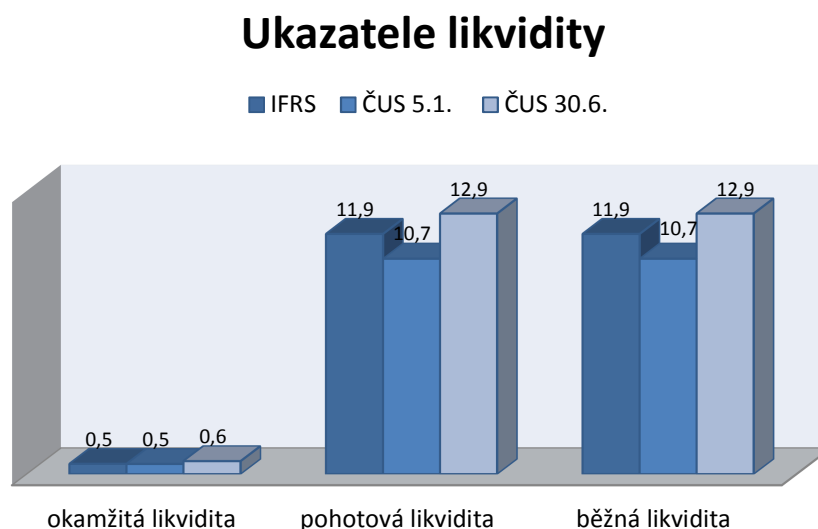


Zdroj: Vlastní zpracování

Ukazateli likvidity je vyjádřena okamžitá schopnost společnosti uhradit své splatné závazky. Ukazatelem okamžité likvidity je vyjádřena schopnost společnosti hradit splatné závazky a jeho doporučená hodnota se pohybuje v intervalu 0,2 – 0,5. Výpočtem ukazatele pohotové likvidity je vyjádřena schopnost společnosti dostát svým krátkodobým závazkům a standartní hodnoty ukazatele by se měly pohybovat v intervalu 1 – 1,5. Schopnost společnosti uspokojit své věřitele proměnou oběžných aktiv na hotovost vyjadřuje ukazatel běžné likvidity, s doporučenou hodnotou v intervalu 1,5 – 2,5 (Knápková, 2012).

Z grafického porovnání ukazatelů likvidity (graf 4), sestavených dle výkazů IFRS, ČÚS pro potřeby konsolidace a finální ČÚS, je patrné, že změny ve vykazování a změny z převodů rozdílů předchozího účetního období mají jistý vliv na ukazatele likvidity, jež se v případě ukazatelů pohotové likvidity a běžné likvidity shodně pohybují vysoce nad doporučenými hodnotami intervalů. Okamžitá likvidita se pohybuje na horní hranici doporučeného intervalu a změny ve vykazování ji neovlivňují, jelikož se neměnil stav peněžních prostředků na pokladně v jednotlivých výkazech.

Graf 4 – Analýza likvidity dle IFRS, ČÚS pro konsolidační účely a finální ČÚS



Zdroj: Vlastní zpracování

Největší dopady na finanční ukazatele byly zaznamenány díky odlišnostem ve vykazovaných aktivech v obou účetních rámcích. Bezpochyby největší rozdíl ve výši aktiv vznikl převodem záporných konečných stavů mezi bilančními stranami a rozdíly vzniklé mezi období sestavení závěrky pro účely konsolidace a finální závěrky ovlivňující další účetní období.

Porovnáním finančních ukazatelů vypočtených na základě závěrky sestavené dle ČÚS a dle IFRS vznikl největší rozdíl ve vykazovaném zisku. Analýzou tohoto rozdílu bylo zjištěno, že podstatným vlivem na výsledky bylo dodatečné vykázání rozdílu minulého období v závěrce dle IFRS. Nastavení nového procesu, kterým by korporace zakázala úpravy předchozích období v lokálním účetním systému zpětně, by redukovalo nejen rozdíly vykazované mezi období sestavení výkazů pro závěrku konsolidační a finální, ale rovněž dvojí sestavování výkazů pro zaměstnance účetního oddělení. Společnost by tak prezentovala své finanční výsledky shodně pro české výkaznictví i pro výkaznictví dle IFRS. V případě významných událostí mezi datem sestavení účetní závěrky pro konsolidační celek a mezi datem sestavení finální účetní závěrky pro účely DPPO by tyto významné události mohly být zohledněny pouze ve výpočtu daně z příjmů právnických osob.

Za další z úskalí při sestavování výkazů pro jednotlivé závěrky lze považovat skutečnost, že aktuální software účetní jednotky není schopen transformovat výkazy, jako jsou rozvaha, výsledovka a obratová předvaha do tabulkového procesoru Excel. Tato skutečnost výrazně znesnadňuje práci zaměstnance, který sestavuje veškeré potřebné výkazy. Hlavní účetní společnosti, která je jediným zaměstnancem účetního oddělení společnosti (obrázek 2 v kapitole 4.1) nejen samostatně účtuje, ale také zhotovuje účetní výkazy. Musí být tedy znalá předpisů obou účetních rámců, aby byla schopná odůvodnit statutárním osobám, finančním auditorům a případným externím uživatelům rozdíly ve vykazování. Nesprávné zaúčtování položek by mělo mít vliv jak na účetní závěrku, tak na ukazatele finanční analýzy, které mohou být podkladovými údaji pro rozhodování o dalším působení společnosti SXX s.r.o. Práci účetního oddělení by výrazně usnadnila možnost účtovat přímo do softwaru SAP, ze kterého je možné data do softwaru pro sestavení závěrky dle IFRS přímo transformovat a zároveň vytisknout výkazy dle českých účetních standardů.

6 Závěr

Přestože jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS celosvětově uznávanými principy a zásadami k vykazování činnosti účetních jednotek a některá z pravidel vykazování IFRS jsou již zakotvena přímo v českém Zákoně o účetnictví 563/1991 Sb., jsou české účetní jednotky povinny sestavovat účetní závěrku dle českých účetních předpisů. Zjištěný výsledek hospodaření dle české účetní závěrky je následně podkladem pro stanovení daňové povinnosti.

V diplomové práci je poukázáno na nedostatky při sestavování výkazů pro oba koncepční rámce ve společnosti SXX s.r.o. Jsou navrženy optimalizace převodu účetní závěrky sestavené dle českých účetních předpisů na účetní závěrku sestavenou dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS v konkrétní účetní jednotce, která je součástí mezinárodní obchodní korporace jsou rovněž součástí práce.

V teoretické části práce je obecně charakterizována právní úprava účetnictví v České Republice, detailněji jsou popsány výkazy a účetní závěrka dle českých účetních předpisů. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS jsou další nedílnou součástí teoretické části a ve stručnosti je popsán jejich vývoj. Detailněji jsou popsány standardy, které jsou uplatňovány ve vybrané účetní jednotce a vysvětleny odlišnosti mezi účetními postupy obou účetních rámců.

Vlastní práce je zaměřena na účetní závěrku společnosti SXX s.r.o., která je sestavována dvakrát ročně - pro účely konsolidované závěrky korporace a pro účely finální závěrky sestavené jako podklad pro zpracování daňového přiznání k dani z příjmu. Podrobně jsou analyzovány jednotlivé části závěrky, aby mohly být identifikovány položky, které nejsou vykázány v účetní závěrce dle IFRS. Také jsou objasněné rozdíly, které vznikly bilančním převodem záporných bilančních zůstatků a rozdíly vzniklé zpětnými opravami v účetních knihách po termínu odevzdání reportů pro účely konsolidace.

Získaná data jsou pomocí převodového můstku zpracována v tabulkovém procesoru Excel, který poskytuje přehled o návaznostech účtů české účetní osnovy a IFRS účtů. Dalším zpracováním do kontingenční tabulky lze vytvořit výkaz o finanční pozici i výkaz o úplném výsledku hospodaření účetní jednotky.

Při porovnání výkazů sestavených dle ČÚS a dle IFRS je nutné identifikovat odlišnosti vykazování dle obou účetních rámců, aby bylo pochopitelné, proč se výkazy účetní jednotky liší. Nejvýznamnější odlišnost ve vykazování společnosti SXX s.r.o. tvoří rozdíly, které vznikly bilančním převodem záporných bilančních zůstatků a rozdíly vzniklé zpětnými opravami v účetních knihách po termínu odevzdání reportů pro účely konsolidace.

Vymezení dopadů aplikace dvou rozdílných účetních rámců na vykazování účetních informací jedné účetní jednotky je graficky znázorněno pomocí vybraných ukazatelů finanční analýzy, jejichž prostřednictvím je možné získat informace ke zhodnocení současného stavu, které jsou nezbytné pro správné rozhodnutí v příštích obdobích.

Zamezením účtování do českého účetního softwaru po datu sestavení závěrky dle IFRS pro konsolidační účely by mohly být odstraněny významné rozdíly ve vykazování mezi jednotlivými rámci, neboť již nebudou vykazovány změny minulých období. Externí uživatelé by tak získali informace srovnatelné na mezinárodní úrovni nezávisle na skutečnosti, zda zdrojové informace pochází ze závěrky sestavené dle českých účetních předpisů nebo dle IFRS.

Seznam použitých zdrojů

1. BLAHA, Z. S. – JINDŘICHOVSKÁ, I.: Jak posoudit finanční zdraví firmy, COVER, 2006, ISBN 80-7261-145-3
2. DVOŘÁKOVÁ, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. Computer Press, a.s., Brno, 2006, ISBN 80-251-1085-0
3. HINKE, J.: Účetní system IAS/IFRS. Kernberg Publishing, Praha, 2007, ISBN 978-80-903962-2-7
4. JÍLEK, J. - SVOBODOVÁ, J.: Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012. Grada Publishing, a.s., Praha, 2012, ISBN 978-80-247-4255-7
5. KNÁPKOVÁ, A. a kol.: Finanční analýza – Komplexní průvodce s příklady (2. rozšířené vydání), GRADA PUBLISHING, Praha, 2012, ISBN 978-80-247-4456-8
6. KRUPOVÁ, L.: IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. VOX a.s. – Nakladatelství, Praha, 2009, ISBN 978-80-86324-76-0
7. MLÁDEK, R.: Postupy účtování podle IFRS = IFRS Policies and Procedures. Leges, s.r.o., Praha, 2009, ISBN 978-80-87212-13-4
8. MÜLLEROVÁ, L. a kol.: Účetní předpisy pro podnikatele, 3. akt. vydání. ASPI, a.s., Praha, 2009, ISBN 978-80-7357-435-2
9. PEŠTUKA, J.: České účetní standard. Eurounion Praha, s.r.o., Praha, 2007, ISBN 80-7317-057-4
10. ŠRÁMKOVÁ, A. - JANOUŠKOVÁ, M.: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Institut Svazu účetních, a.s., Praha, 2004, ISBN 80-86716-09-0

11. TÝM PRICEWATERHOUSE COOPERS: IFRS a české účetní předpisy – podrobnosti a rozdíly. PWC Audit, s.r.o., Praha, 2009 (bez ISBN)
12. VALDER, A: Účetnictví pro podnikatele v zemědělství. ASPI, a.s., Praha, 2008, ISBN 978-80-7357-388-1
13. TÝM ERNST & YOUNG, s.r.o.: Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2014. Ernst & Young, s.r.o., Praha 2015, (bez ISBN)
14. KRUPOVÁ, L. pro VŠE: Analýza struktury základního účetního výkazu – rozvahy – podle US GAAP a IAS (IFRS). Dostupné z <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=aop&pdf=245.pdf>
15. TÝM PRICEWATERHOUSE COOPERS: Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012, Praha 2013, dostupný z <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>
16. MEJZLÍK, L. pro VŠE: Český finanční a účetní časopis, Praha 2006, dostupný z <http://www.vse.cz/cfuc/cislo.php?cislo=1&rocnik=2006>
17. RYNEŠ, P.: Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2014: Průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2014 po rekonstrukci soukromého práva. Olomouc : Anag, 2014. ISBN 978-80-7263-853-6.
18. SCHOELLOVÁ, H.: Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy (2. aktualizované a rozšířené vydání), GRADA PUBLISHING, Praha, 2012, ISBN 978-80-247-4004-1
19. SEDLÁČEK, J.: Finanční analýza podniku (2. aktualizované vydání), COMPUTER PRESS, a.s., Praha, 2011, ISBN 978-80-251-3386-6

20. SYNEK, M. a kolektiv: Manžerská ekonomika (3., přepracované a aktualizované vydání), GRADA PUBLISHING, Praha, 2006, ISBN 80-247-0515-X

Právní předpisy

Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb.

Vyhláška 500/2002 Sb.

Internetové zdroje

www.uctovani.net

www.pwc.cz

www2.deloitte.com

www.ey.com

www.ifrs.org

Seznam tabulek

<i>Tabulka 1 - Zjednodušená rozvaha</i>	18
<i>Tabulka 2 - Struktura nákladů a výnosů v jednotlivých sférách činností</i>	20
<i>Tabulka 3 - Výkaz o finanční situaci</i>	31
<i>Tabulka 4 - Standardy upravující dlouhodobý majetek</i>	37
<i>Tabulka 5 – Převodový můstek mezi účty ČÚS a IFRS</i>	52
<i>Tabulka 6 - Výkaz o finanční pozici – sestaven k 5.1.2015</i>	56
<i>Tabulka 7 – Převod rozvahy dle ČÚS pro potřeby výkaznictví v IFRS (Comparative Statement)</i>	60
<i>Tabulka 8 – Výkaz o finanční pozici dle IFRS</i>	61
<i>Tabulka 9 - Výkaz o úplném výsledku hospodaření – sestaven k 5.1. 2015</i>	63
<i>Tabulka 10 – Převod výsledovky dle ČÚS pro potřeby výkaznictví v IFRS (Comparative Statement)</i>	64
<i>Tabulka 11 - Výkaz o finanční pozici – sestaven k 30.6.2015</i>	66
<i>Tabulka 12 - Výkaz o úplném výsledku hospodaření – sestaven k 30.6.2015</i>	67
<i>Tabulka 13 - Rozdíly ve vykázaném dlouhodobého majetku</i>	70
<i>Tabulka 14 - Rozdíly ve vykázaných oběžných aktivech</i>	71
<i>Tabulka 15 – Výpočet odložené daně</i>	72
<i>Tabulka 16 – Rozdíly na cizích zdrojích krytí</i>	74
<i>Tabulka 17 - Rozdíly ve vykázaném výsledku hospodaření</i>	76

Seznam obrázků

<i>Obrázek 1 - Struktura rady IASB</i>	23
<i>Obrázek 2 - Organigram společnosti SXX s.r.o.</i>	48
<i>Obrázek 3 - Příklady výrobků společnosti SXX s.r.o.</i>	49

Seznam grafů

<i>Graf 1 – Vertikální analýza aktiv a pasiv dle IFRS, ČÚS pro konsolidační účely a finální ČÚS</i>	78
<i>Graf 2 – Výsledek hospodaření dle IFRS, ČÚS pro konsolidační účely a finální ČÚS</i>	79
<i>Graf 3 – Ukazatele aktivity dle IFRS, ČÚS pro konsolidační účely a finální ČÚS</i>	80
<i>Graf 4 – Analýza likvidity dle IFRS, ČÚS pro konsolidační účely a finální ČÚS</i>	81

Přílohy

<i>Příloha 1 - Výkaz o finanční situaci dle interních předpisů společnosti SXX s.r.o.</i>	89
<i>Příloha 2 – Účtová osnova v účetním systému SXX s.r.o. dle ČÚS</i>	92
<i>Příloha 3 – Seznam IAS/IFRS standardů</i>	94

Příloha 1 - Výkaz o finanční situaci dle interních přepisů společnosti SXX s.r.o.

ASSET ACCOUNTS	EQUITY AND LIABILITIES ACCOUNTS
1010 Goodwill	2005 SHARE CAPITAL
1001 Rights to supply (CB)	2015 ADDITIONAL PAID IN CAPITAL
1005 Rights to supply	2020 Retained earnings
1015 Trademarks	2030 Net income
1016 Software & technology assets	2031 RETAINED EARNINGS
1019 Software & technology WIP	2025 Cash flow hedge Reserves
1017 Customer relationship	2026 Employee Benefit Reserves
1018 Log licences	2035 Translation diff. cons. share cap.
1020 Other intangibles (incl. brands & patents)	2045 Translation diff. consolid. I/C
1025 Other intangibles	2048 Unreal. currency profit/loss on IC l-t fin. loa
1040 INTANGIBLE ASSETS	2049 Currency differences
1080 INVESTMENT PROPERTY (non-op. buildings)	2047 RESERVES
1045 Land	2050 EQUITY ATTRIBUTABLE TO EQUITY HOLDERS
1050 Buildings	2200 MINORITY INTERESTS
1051 Land and buildings	2250 TOTAL EQUITY
1055 Machinery	2370 Deferred tax liabilities - gross
1060 Equipment, furniture, fixtures and vehicles	2371 Deferred tax liabilities - valuation allow.
1061 Plant and equipment	2372 DEFERRED TAX LIABILITIES - net
1075 Leased assets (Lessor)	2405 Non-curr prov. for defined benefit only
1076 Assets to be redeployed	2404 Non-curr prov. for long service leave
1077 Leased assets & Assets to be redeployed	2406 Non-curr prov. for defined contribution
1059 CIP LF finished goods (fastmover)/OB	2407 EMPLOYEE BENEFIT (def benefit & def contribution)
1066 CIP LF	2374 Non-curr product warranty provision
1068 Advance payment LF	2375 Long-term legal provision
1063 CIP LF & Advance payment LF	2385 Lt environmental prov. (former oth lt risk prov)
1062 CIP raw material for capitalised LF	2413 Non-current asset retirement obligation prov.
1069 Total CIP LF	2411 Other long-term provisions
1067 CIP Capex	2414 PROVISIONS (non-current) (old 2415)
1070 Advance payments for fixed assets	2510 Bond issues
1064 CIP Capex & Advance payments	2511 Deferred bond costs (OID)
1071 Capital work in progress (Plants under construct.)	2512 Deferred bond costs (Transaction costs)
1085 Non-current assets held for sale	2514 Embedded derivative (debt)
1087 PROPERTY, PLANT AND EQUIPMENT	2513 Bond issues (net)
1140 INVESTMENTS IN ASSOCIATES & JOINT VENTURES (equity)	2520 Bank loans
1148 I/C investments-	2521 Deferred bank (lt) costs (OID)
1149 INVESTMENTS IN SUBSIDIARIES	2522 Deferred bank (lt) costs (Transaction costs)
1135 Investments in non cons. co. and l. t. securiti	2526 Non-curr portion - Credit Agreement
1101 Pension fund asset (only opdc00)	2523 Bank loans (net)
1103 Non current deferred expenditure	2527 Non-curr portion - Debt AR Securitisation
1115 Fin. leasing third parties lessor	2515 Mortgages
	2525 L-t loans other third parties
	2530 L-t loans from financial leases (lessee)

1150 OTHER ASSETS (non-current)	2578 I/C- financial loans, long-term
1100 Long-term receivables	2580 Other loans
1095 Loans third parties and associated companies	32311H Inter-group borrr payable - unamort OID non-curr
1108 I/C financial loans l-t	32313H Inter-group borrr payable - unamort DIC non-curr
1120 Long-term loans	2581 INTEREST BEARING BORROWINGS (non-current)
32312H Inter-group bor rec.- unamort OID non-cur	2582 DERIVATIVES (non-current)
32314H Inter-group bor rec. unamort DIC non-cur	2584 Non current deferred revenue income
1126 NON-CURRENT RECEIVABLES	
1130 DERIVATIVES (non-current)	2583 Non current Repurchase obligation
1400 Deferred tax assets - gross	2586 TOTAL NON-CURRENT LIABILITIES
1401 Deferred tax assets - valuation allowance	
1402 DEFERRED TAX ASSET - net	2540 Bank credits
1200 TOTAL NON-CURRENT ASSETS	2541 Deferred bank (st) costs (OID)
1305 Raw material & manufacturing supplies, gross	2542 Deferred bank (st) costs (Transaction costs)
1304 Value adjustment for raw material & manuf.suppl	2546 Current portion - Credit Agreement
1303 Raw material & manufacturing supplies	2547 Current portion - Notes
1330 Advance payments to third party suppliers	2548 Current portion - Debt AR Securitisation
1338 I/C-advances to suppliers	2545 Bills of exchange
1339 Advance payments to suppliers	2550 S-t loans other third parties
1340 Raw material and consumables	2551 S-t loans from financial leases
1310Semi-finished goods, gross	2555 Interest bearing advances fr.customers third p.
1309 Value adjustment for semi-finished goods	2687 I/C-differences Int.accruals (cons.item)
1308 Semi-finished goods	2589 I/C-differences loans hold/fin.co (cons.item)
1311 Work in process (completed contract)	2564 Total current external borrowings
1315 Work in progress and semi-finished goods	2718 I/C accrued interest liabilities (Rank)
1320 Finished goods, gross	2713 I/C st loans (only EAV!)
1319 Value adjustment finished goods	2588 I/C- short-term loans
1318 Finished goods	2587 I/C borrowings payable (current)
1325 Goods for resale/commodities, gross	2567 BORROWINGS (current)
1324 Value adjustment goods for resale/commodities	2431 Provisions for restructuring
1323 Goods for resale/commodities	2390 Current product warranty provision
1335 Elimination I/C profit	2391 Current legal provision
1328 Finished goods and merchandise	2393 St environmental prov (former Oth.st risk prov)
1360 INVENTORIES	2392 Current asset retirement obligation provisions
1370 Trade receivables 3rd, gross (before Factoring)	2426 Other short-term provisions
1368 Factoring (-)	2593 Provisions (current) w/o restructuring (old 2594)
1369 Trade receivables 3rd, gross (after Factoring)	2495 PROVISIONS (current)
1371 Provision for doubtful debt (-)	2539 Bank overdraft
1367 Trade receivables 3rd parties, net	2420 CURRENT TAX LIABILITIES
1378 I/C trade receivables	2665 Trade payables third parties
1372 Total trade receivables	2688 I/C trade payables
1391 I/C other current assets	2666 Total trade payables
1462 Accrued interest income third parties	2683 I/C other Current Liabilities
1466 Interest reivable	21301H Current deferred revenue income
1373 Receivables from associated companies	2667 Payables associated companies
1461 Rounding Diff. SAP upload	21303H . VAT / GST payable
11226H VAT / GST receivable	

1375 Other receivables third parties	2640 Advances from customers third parties
1376 Other receiv. third parties vendor's rebate	2648 I/C-advances from IC-customers
1382 Finance lease 3rd (as lessor) current	2650 Advance payments by customer
1387 Purchase price retention (Factoring).	2430 Accruals for work due
1389 Notes receivables	2714 Accruals for marketing allowances-sleeves
1383 Other current operating receivables	2712 Accruals for mark allowances fillers
1384 Other current receivables	2715 Accrued liabilities (w/o accrued interests!)
1465 IC accrued interest income (Rank)	2668 Social security payables
1463 I/C st loans (only EAV!)	2649 Other accrued expenses
1388 I/C short-term loans	2664 Rounding Diff. SAP upload
1385 I/C borrowing receivables (current)	2670 Other payables third parties
1468 TRADE AND OTHER RECEIVABLES	2679 Repurchase obligation (current)
1460 Prepaid expense & accrued income 3rd	2689 I/C-differences payables (cons.item)
1386 PREPAYMENTS	2682 I/C-differences other payables (cons.item)
11400H Assets held for sale	2680 Other current creditors
1377 CURRENT TAX ASSETS	2684 Total other current creditors
1410 DERIVATIVES (current)	2716 Accrued interest liabilities third
1425 Securities	2685 TRADE AND OTHER PAYABLES
1426 OTHER ASSETS (current)	2425 Accruals for overtime, bonuses, etc.
1450 Cash at bank (former cash & cash equivalent)	21413H Accruals for annual leave
1451 Cash on hand	2424 EMPLOYEE BENEFIT (current)
1452 Short term bank deposit	2675 DERIVATIVES (current)
1453 CASH AND CASH EQUIVALENT	2696 TOTAL CURRENT LIABILITIES
1500 TOTAL CURRENT ASSETS	2750 TOTAL LIABILITIES
1800 TOTAL ASSETS	2800 TOTAL EQUITY AND LIABILITIES

Příloha 2 – Účtová osnova v účetním systému SXX s.r.o. dle ČÚS

Účet	Zůstatek	Syntetika
013	A	Software
021	A	Stavby
022	A	Samost.mov. věci a soub.mov.věcí
031	A	Pozemky
042	A	Pořízení dlouhodob.hmotného majetku
052	A	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek
063	A	Ostat.dlouhodob.cenné papíry a vkl
073	P	Oprávky k softwaru
081	P	Oprávky ke stavbám
082	P	Oprávky k sam.mov.věc. a soub.
092	P	Opravná položka k dlouhodob.hmot.majetku
131	A	Pořízení zboží
132	A	Zboží na skladě a v prodejnách
139	A	Zboží na cestě
196	P	Opravná položka ke zboží
211	A	Pokladna
213	A	Ceniny
221	A	Bankovní účet
261	A	Peníze na cestě
311	A	Odběratelé
311 200	A	Odběratelé (IC)
314	A	Poskytnuté provozní zálohy
321 100	P	Dodavatelé
321 200	P	Dodavatelé (IC)
324	P	Přijaté zálohy
325	P	Ostatní závazky
331	P	Zaměstnanci
333	P	Ostatní závazky vůči pracovníkům
335	A	Pohledávky za zaměstnanci
336	P	Zúčtování s instit.soc.zabezp.
341	P	Daň z příjmu
342 100	P	Ostatní přímé daně
342 150	P	Ostatní přímé daně
343	P	Daň z přidané hodnoty
345	P	Ostatní daně a poplatky
349	P	Vyrovňovací účet DPH
351	A	Pohledávky k podnikům ve skupině
355	A	Ostatní pohledávky za společníky
364	P	Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
378	A	Jiné pohledávky
379	P	Jiné závazky
381 500	A	Náklady příštích období
388	A	Dohadné účty aktivní
389 100	P	Dohadné účty pasivní
391 100	P	Opravná položka k pohledávkám
391 200	P	Opravná položka k pohledávkám
411	P	Základní kapitál
416	P	Rozdíly z ocenění při přeměnách společností
421	P	Zákonný rezervní fond
426	P	Jiný výsledek hospodaření minulých let
428	P	Nerozdělený zisk minulých let
431	P	Hospod.výsledek ve schval.řízení
453	P	Rezerva na daň z příjmů
459	P	Ostatní rezervy
481 2	P	Odložený daňový závazek a pohledávka

Účet	Zůstatek	Syntetika
501	N	Spotřeba materiálu
502	N	Spotřeba energie
504	N	Prodané zboží
511	N	Opravy a udržování
512	N	Cestovné
513	N	Náklady na reprezentaci
518	N	Ostatní služby
521	N	Mzdové náklady
524	N	Zákonné soc. pojištění
525	N	Zákonné sociální náklady
527	N	Ostatní sociální náklady
531	N	Silniční daň
532	N	Daň z nemovitostí
538	N	Ostatní daně a poplatky
541	N	Zůstaková cena prod. DHNM
543	N	Dary
544	N	Smluvní pokuty a úroky z prodlení
545	N	Ostatní pokuty a penále
546 100	N	Odpis pohledávky
548	N	Ostatní provozní náklady
549	N	Manka a škody
551	N	Odpisy dlouhodob.nehmot.a hmot.majetku
554	N	Tvorba ostatních rezerv
558	N	Tvorba opravných položek
559	N	Tvorba opravných položek
562	N	Úroky placené
563 100	N	Kursově ztráty
568 100	N	Ostatní finanční náklady
568 400	N	Ostatní finanční náklady
582 100	N	Manka a škody
591	N	Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná
592	N	Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená
595	N	Dodatečné odvody daně z příjmů
602	V	Tržby z prodeje služeb
604	V	Tržby za zboží
641	V	Tržby z prodeje dlouhod.nehm.a hm.maj.
642	V	Tržby z prodeje materiálu
648 100	V	Ostatní provozní výnosy
662 100	V	Úroky
663	V	Kursově zisky
668	V	Ostatní finanční výnosy
688 100	V	Ostatní mimořádné výnosy
701		Počáteční účet rozvažný
702		Konečný účet rozvažný
710		Účet zisků a ztrát

Příloha 3 – Seznam IAS/IFRS standardů

IFRS	IAS	IFRIC	SIC
Preface	IAS 1 <i>Presentation of Financial Statements</i>	IFRIC 1 <i>Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities</i>	SIC 7 <i>Introduction of the Euro</i>
Framework	IAS 2 <i>Inventories</i>	IFRIC 2 <i>Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments</i>	SIC 10 <i>Government Assistance - No Specific Relation to Operating Activities</i>
IFRS 1 <i>First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>	IAS 7 <i>Statement of Cash Flow</i>	IFRIC 4 <i>Determining whether an Arrangement contains a Lease</i>	SIC 15 <i>Operating Leases - Incentives</i>
IFRS 2 <i>Share-based Payment</i>	IAS 8 <i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	IFRIC 5 <i>Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds</i>	SIC 25 <i>Income Taxes - Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders</i>
IFRS 3 <i>Business Combinations</i>	IAS 10 <i>Events after the Reporting Period</i>	IFRIC 6 <i>Liabilities arising from Participating in a Specific Market - Waste Electrical and Electronic Equipment</i>	SIC 27 <i>Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease</i>
IFRS 4 <i>Insurance Contracts</i>	IAS 12 <i>Income Taxes</i>	IFRIC 7 <i>Applying the Restatement Approach under IAS 29</i>	SIC 29 <i>Disclosure - Service Concession Arrangements</i>
IFRS 5 <i>Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</i>	IAS 16 <i>Property, Plant and Equipment</i>	IFRIC 10 <i>Interim Financial Reporting and Impairment</i>	SIC 32 <i>Intangible Assets - Website Costs</i>
IFRS 6 <i>Exploration for and Evaluation of Mineral Resources</i>	IAS 17 <i>Leases</i>	IFRIC 12 <i>Service Concession Arrangements</i>	
IFRS 7 <i>Financial Instruments: Disclosures</i>	IAS 19 <i>Employee Benefits</i>	IFRIC 14 <i>IAS 19 - The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction</i>	
IFRS 8 <i>Operating Segments</i>	IAS 20 <i>Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance</i>	IFRIC 16 <i>Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation</i>	
IFRS 9 <i>Financial Instruments</i>	IAS 21 <i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	IFRIC 17 <i>Distributions of Non-cash Assets to Owners</i>	
IFRS 10 <i>Consolidated Financial Statements</i>	IAS 23 <i>Borrowing Costs</i>	IFRIC 19 <i>Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments</i>	
IFRS 11 <i>Joint Arrangements</i>	IAS 24 <i>Related Party Disclosure</i>	IFRIC 20 <i>Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine</i>	
IFRS 12 <i>Disclosure of Interest in Other Entities</i>	IAS 26 <i>Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans</i>	IFRIC 21 <i>Levies</i>	
IFRS 13 <i>Fair Value Measurement</i>	IAS 27 <i>Separate Financial</i>		

	<i>Statements</i>		
IFRS 14 <i>Regulatory Deferral Accounts</i>	IAS 28 <i>Investments in Associates and Joint Ventures</i>		
IFRS 15 <i>Revenue from Contracts with Customers</i>	IAS 29 <i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>		
	IAS 32 <i>Financial Instruments: Presentation</i>		
	IAS 33 <i>Earnings per Share</i>		
	IAS 34 <i>Interim Financial Reporting</i>		
	IAS 36 <i>Impairment of Assets</i>		
	IAS 37 <i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>		
	IAS 38 <i>Intangible Assets</i>		
	IAS 39 <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>		
	IAS 40 <i>Investment Property</i>		
	IAS 41 <i>Agriculture</i>		