

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Zhodnocení procesu účetní závěrky v České republice
a v Polsku**

Bc. Jolanta Tacinová

© 2016 ČZU v Praze

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Jolanta Tacinová

Podnikání a administrativa

Název práce

Zhodnocení procesu účetní závěrky v České republice a v Polsku

Název anglicky

Assessment of the Closing the Books Procedures in the Czech Republic and Poland

Cíle práce

Cílem práce je charakteristika českého a polského účetního systému, srovnání aplikovaných účetních postupů ve vybraných účetních jednotkách, zhodnocení procesu účetní závěrky a dodržení zákonných postupů v těchto společnostech a srovnání českého a polského účetního systému s IFRS.

Metodika

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru dat a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování praktické části vlastní práce. Zhodnocení procesu účetní závěrky a dodržení zákonných postupů bude vycházet z charakteristiky vybraných účetních jednotek a popisu současného stavu řešené problematiky na základě zveřejněných i interních materiálů. Pro zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky a metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

Účetní uzávěrka, účetní závěrka, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, audit, zveřejnění, inventarizace, odpisy, opravné položky, rezervy, časové rozlišení, kursové rozdíly, daň z příjmů.

Doporučené zdroje informací

Česko. Česká národní rada. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších úprav

Česko. Ministerstvo financí. České účetní standardy pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav

Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav

Česko. Vláda. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších úprav

ERNST & YOUNG. Overview of Differences between International Financial Reporting Standards and Czech Accounting Legislation. 2013. Ernest Young Publication, FAAS Brochure, 46 p. ISBN: N/A

GRABINSKI K. et al. The Polish accounting system and IFRS implementation process in the view of empirical research. Published in: Journal of Accounting and Management Information Systems, Vol. 13, No. 2, pp. 281-310, 2014, ISSN 1583-4387

KOCH, J. Účetní závěrka podnikatelů za rok 2014. Český Těšín: Poradce, 2015, 192 s., ISBN 978-807365-354-5

Ministry of Finance, Poland. The Accounting Act of 29 September 1994, as amended

RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2015. Olomouc: ANAG, 2015, 1120 s., ISBN 978-80-7263-924-3

Předběžný termín obhajoby

2015/16 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Enikő Lőrinczová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 21. 10. 2015

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2015

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 30. 03. 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zhodnocení procesu účetní závěrky v České republice a v Polsku" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucí diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů 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 30.03.2016

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala vedoucí mé diplomové práce Ing. Enikő Lőrinczové, Ph.D. za věcné připomínky a ochotu. Také děkuji své rodině i přátelům za trpělivost a podporu.

Zhodnocení procesu účetní závěrky v České republice a v Polsku

Souhrn

Diplomová práce předkládá zhodnocení a porovnání procesů účetní závěrky v České republice a v Polsku. Práce je rozdělena do několika dílčích částí. V první teoretické části jsou představeny aktuální právní normy upravující účetní systém ve vybraných zemích. Také je vymezen obsah účetní závěrky dle mezinárodních účetních standardů IFRS.

V druhé praktické části jsou na základě vnitropodnikových směrnic a finančních výkazů popsány procesy účetních závěrek české a polské společnosti. Na konkrétních účetních případech je poukázáno na rozdílnost účtování z pohledu lokálních předpisů a mezinárodních standardů IFRS. Dodatečně je také nastíněn reálný proces zavedení standardů IFRS v oblasti dlouhodobého hmotného majetku.

V další části následuje zhodnocení vybraných dílčích procesů, formulace problematických oblastí a představení návrhů jejich zlepšení.

Závěrečná část je věnována porovnání českých a polských zásad účtování a vykazování.

Klíčová slova: Účetní uzávěrka, účetní závěrka, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha v účetní závěrce, audit, zveřejnění, inventarizace, odpisy, opravné položky, rezervy, časové rozlišení, kurzové rozdíly, daň z příjmů.

Assessment of Closing the Books Procedures in the Czech Republic and Poland

Summary

The thesis presents the evaluation and comparison of processes of the financial statements preparation in the Czech Republic and Poland. It is divided into several parts. In the first – theoretical part there are presented the current laws related to the accounting systems valid in the respective countries. There are also defined the financial statements contents according to International Financial Reporting Standards (IFRS).

In the second part, which is practical, the processes of the financial statements preparation based on the internal directives and financial statements are described. On the specific examples of the real accounting cases the difference between the accounting approaches according to either Czech law or Polish law or IFRS is pointed out. In addition there is also outlined the realized process of IFRS implementation in the Fixed Assets area.

In the following part the partial processes are evaluated and the problematic areas formulation and presentation of the proposals for improvement is made.

The final part is dedicated to the Czech and Polish accounting and reporting principles comparison.

Keywords: Closing of accounts, financial statements, balance sheet, profit and loss, attachment, auditing, publication, inventory, depreciation, provisions, accruals, foreign exchange differences, income tax.

Obsah

1	Úvod.....	11
2	Cíl práce a metodika	13
2.1	Cíl práce	13
2.2	Metodika	13
3	Účetní závěrka a uzavírání účetních knih v České republice	14
3.1	Legislativní úprava účetnictví v České republice	14
3.2	Postup při uzavírání účetních knih.....	15
3.3	Účetní závěrka podle českých předpisů	24
3.4	Obsah účetní závěrky	25
3.5	Ověření schválení účetní závěrky	32
3.6	Výroční zpráva	33
3.7	Zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy	33
4	Účetní závěrka a uzavírání účetních knih v Polsku	34
4.1	Legislativní úprava účetnictví v Polsku	34
4.2	Postup při uzavírání účetních knih.....	35
4.3	Účetní závěrka podle polských předpisů.....	41
4.4	Obsah účetní závěrky	43
4.5	Ověření účetní závěrky	49
4.6	Zveřejňování účetní závěrky	49
5	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	51
6	Proces účetní závěrky v České republice a v Polsku	53
6.1	Charakteristika vybraných společností	53
6.1.1	Rozdílné zásady účtování – praktické příklady	57
6.1.2	Proces implementace standardů IFRS ve vybrané oblasti	62
6.2	Proces účetní závěrky v české společnosti ABC CZ	65
6.3	Proces účetní závěrky v polské společnosti XYZ PL	72
7	Zhodnocení procesů a návrhy možného zlepšení	80
7.1	Neaktuální vnitropodnikové směrnice ve vybraných společnostech	80
7.2	Fyzická inventura dlouhodobého majetku ve společnosti XYZ PL.....	82

7.3	Pozastavení daňových odpisů dlouhodobého hmotného majetku.....	83
7.4	Zhodnocení procesu implementace standardů IFRS.....	84
8	Porovnání českého a polského účetnictví	86
9	Závěr	89
10	Seznam použitých zdrojů.....	91
11	Přílohy.....	93

Seznam obrázků

Obrázek 1	Zjednodušený postup účetní uzávěrky	15
Obrázek 2	Schéma účtování ve společnostech ABC CZ a XYZ PL	54
Obrázek 3	Příklad účtování faktur dodavatele s různým typem dokumentu účtování	61
Obrázek 4	Dlouhodobý nehmotný majetek v rozvaze společnosti ABC CZ (v tis. Kč)	67
Obrázek 5	Dlouhodobý nehmotný majetek v rozvaze společnosti XYZ PL (v tis. zł).....	74
Obrázek 6	Dlouhodobý hmotný majetek v rozvaze společnosti XYZ PL (v tis. zł)	75
Obrázek 7	Dlouhodobé pohledávky v rozvaze společnosti XYZ PL (v tis. zł).....	76

Seznam tabulek

Tabulka 1	Prvky účetní závěrky ve vazbě na kategorii účetní jednotky	26
Tabulka 2	Kategorie účetních jednotek	26
Tabulka 3	Závaznost informací v příloze v účetní závěrce	30
Tabulka 4	Interval a metody inventarizace podle jednotlivých rozvahových položek.....	37
Tabulka 5	Druhy úbytků a přebytků	41
Tabulka 6	Obsah účetní závěrky podle účetních jednotek	43
Tabulka 7	Kategorie účetních jednotek dle polských předpisů	44
Tabulka 8	Harmonogram účetní uzávěrky.....	56
Tabulka 9	Korekce účtování v lokální knize – podstata účtování	58
Tabulka 10	Doba odpisování DHM ve společnosti ABC CZ.....	68
Tabulka 11	Odložená daňová pohledávka společnosti ABC CZ (v tis. Kč).....	69
Tabulka 12	Přehled pohybů vlastního kapitálu společnosti ABC CZ (v tis. Kč)	69
Tabulka 13	Rezervy v rozvaze společnosti ABC CZ (v tis. Kč)	70
Tabulka 14	Struktura tržeb za rok 2014 (v tis. Kč)	71

Tabulka 15 Kurzy cizích měn k rozvahovému dni (v zř)	73
Tabulka 16 Doba odpisování DHM ve společnosti XYZ PL	75
Tabulka 17 Výpočet odložené daně z příjmu (v tis. zř)	76
Tabulka 18 Zásada tvorby opravné položky k pohledávkám po splatnosti	77
Tabulka 19 Časové rozlišení pasiv – krátkodobé (v tis. zř)	78
Tabulka 20 Čisté tržby z prodeje (v tis. zř)	79
Tabulka 21 Přehled vnitropodnikových směrníc ve společnosti XYZ PL	81
Tabulka 22 Přehled vnitropodnikových směrníc ve společnosti ABC CZ	82
Tabulka 23 Upravené souhrnné hodnoty DHM pro IFRS	85
Tabulka 24 Odlišnosti - účetní zásady, některé daňové aspekty a ostatní	86
Tabulka 25 Odlišnosti - vykazování	87

1 Úvod

Lze říci, že účetnictví je jazyk podnikání. Snaží se jej co nejvěrněji popsat a poskytnout relevantní informace k rozhodování o ekonomických záležitostech. Účetnictví se mění s každou změnou hospodářského života, aby vyhovovalo novým potřebám jeho uživatelů. Vývoj účetnictví jak v České republice, tak v Polsku je z velké části ovlivněn historickým kontextem.

Po 2. světové válce se Polsko stalo zemí s centrálně řízenou ekonomikou. Tehdejší systém účetnictví nemohl zůstat neovlivněn. Podvojně účetnictví však stále nebylo samozřejmostí. Požadavek na použití podvojněho zápisu musel být zdůrazňován ve vydávaných právních aktech. Často právě právní akty, které popisovaly fungování účetních jednotek, upravovaly i vedení jejich účetnictví. Ustanovení týkající se účetnictví se tak nacházela v mnoha usneseních a předpisech různých ministerstev. Jednotné řešení účetnictví pro různorodé subjekty nebylo možné. Pro každé odvětví byla předepsána účetní osnova, stejná pro všechny subjekty daného odvětví. Důraz byl také kladen na podrobnou evidenci a kontrolu zásob v hospodářství – byla požadována řádná dokumentace, inventura a neustálá kontrola množství zásob. Již v té době byla vnímána nutnost bezchybného vedení knih obchodníků, včetně kompletního zápisu operací. Byla pocíťována potřeba oceňování v historických cenách, avšak s přihlédnutím k běžné ceně jako hraniční hodnotě při oceňování položek (Grzybek, 2014, s. 57).

V českých zemích se po 2. světové válce upustilo od německé účetní legislativy a byly opět přijaty české předpisy platné od roku 1918 do 1938. Tyto předpisy se však pomalu měnily pro potřeby centrálně řízené ekonomiky. Byla schválena účetní osnova se specifickými účty pro obchodní společnosti, společnosti cestovního ruchu a výrobní podniky. Poprvé v historii českého účetnictví byla účetní osnova závazná. V roce 1952 česká legislativa přijala účetní předpisy Sovětského svazu. Od té doby se mluvilo o pasivní funkci účetnictví, jež spočívala v evidenci obchodních transakcí bez možnosti poskytnutí kvalitních informací uživatelům. V letech 1966 – 1976 proběhla reforma, která napomohla k získávání propracovanějších a kvalitnějších informací (Horák, 2008, s. 158).

Hospodářská transformace Polska vyžadovala změny předpisů účetnictví. Velký význam v Polsku mělo v roce 1991 vydání nařízení Ministerstva financí o zásadách vedení

účetnictví, a o něco později vydání zákona o ověřování a zveřejňování účetní závěrky, o auditorech a jejich výboru. Těmito předpisy byla zavedena všechna jednotná pravidla účetnictví, inventury, oceňování, stanovení výsledku hospodaření a sestavení účetní závěrky. Součástí účetní závěrky měly být rozvaha, výkaz zisku a ztráty. Společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti měly navíc dodat zprávu o činnosti. Byl zaveden speciální vzor rozvahy, výkazu zisku a ztráty, zjednodušený pro malé podniky. Objevily se první záznamy týkající se vedení účetnictví pomocí počítačů. V roce 1994 byl vydán polský zákon o účetnictví, tzv. Ustawa o rachunkowości (Grzybek, 2014, s. 59).

Po sametové revoluci se účetní systém České republiky stal vysoce kvalitním instrumentem pro uživatele účetnictví. Změna účetního systému se neprojevila hned, všechny úpravy a změny v legislativě vyžadovaly svůj čas. Nejprve byla přijata vyhláška federálního ministerstva financí č. 23/1990 Sb., o účetnictví, která měla eliminovat disproporce mezi legislativou, ta představovala regulaci účetnictví velkých státních podniků, a potřebami malých a středních soukromých firem. Tato vyhláška však nebyla vhodná pro účetní reformu. Milníkem účetní reformy bylo vydání zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který vešel v platnost 1. ledna 1992 (Horák, 2008, s. 159).

Oba zákony o účetnictví jak český, tak polský prošly od svého vzniku několika novelami. Postupují ve směru mezinárodních řešení a nezdá se, že by tento trend měl nějakým způsobem ustupovat. Z jedné strany volný pohyb kapitálu a činnost ekonomických subjektů v mezinárodním měřítku vyžadují uplatňování jednotných účetních standardů. Státy Evropské unie se zavazují uplatňovat mezinárodní účetní standardy (dále jen IAS) alespoň v minimálním rozsahu. Z druhé strany je potřeba si uvědomit negativní aspekty takového řešení: rozsáhlost a komplikovanost systému IAS, pozvolný proces stanovení nových IAS, vydávání interpretací, nutnost překladu nesoucí riziko jazykových chyb. Také platnost dvou účetních systémů zároveň – založených na lokální a mezinárodní legislativě – představuje další přítěž pro účetní služby. Předpokládá se, že i když se aplikace mezinárodních standardů bude v nejbližší době rozšiřovat v rámci těch lokálních, nedojde zatím k celkovému nahrazení a oba výše zmíněné zákony zůstanou platné (Grzybek, 2014, s. 62).

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je zhodnotit proces účetní závěrky v České republice a v Polsku, následně porovnat zásady účtování v těchto zemích a tyto lokální zásady uvést v kontextu mezinárodních standardů IFRS.

Prvním dílčím cílem je, na základě konkrétních účetních případů, poukázat na rozdílnost účtování z hlediska lokálních předpisů a mezinárodních standardů IFRS. Druhým dílčím cílem je ve stručnosti popsat implementaci standardů IFRS ve vybrané oblasti. Dalším dílčím cílem je, na základě zhodnocení procesů, navrhnout možná zlepšení či doporučení.

2.2 Metodika

Metodika použitá v úvodní teoretické části vystupuje v podobě sběru dat, studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů. S odkazem na tyto právní normy jsou uvedeny základní principy, kterými se účetní jednotky řídí při uzavírání účetních knih a sestavování účetní závěrky. Účetní závěrka je také nastíněna z pohledu mezinárodních účetních standardů IFRS. Tyto teoretické poznatky jsou aplikovány při zpracování praktické části.

Vlastní práce vychází z charakteristiky vybraných účetních jednotek a popisu současného stavu řešené problematiky, a to jak na základě analýzy veřejně dostupných dokumentů, tak i interních materiálů. Poznání procesu účetní závěrky jako celku je doplněno o informace vyzískané metodou pozorování dílčích procesů a dotazování příslušných zaměstnanců vybraných společností.

Pro zhodnocení výsledků je použita metoda komparace údajů z praktické části diplomové práce s teoretickými východisky, dále metoda syntézy zjištěných a analyzovaných faktů.

Na závěr je v diplomové práci uvedeno souhrnné porovnání zásad účtování a vykazování v České republice a v Polsku.

3 Účetní závěrka a uzavírání účetních knih v České republice

3.1 Legislativní úprava účetnictví v České republice

Oblast účetnictví v České republice upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ). Kdysi relativně stabilní zákon je v posledním desetiletí často novelizován. Cílem těchto novel je dosažení slučitelnosti české právní úpravy účetnictví s právem Evropské unie (dále jen EU). Konkrétně jedním z důvodů novely ZoÚ platné od 1. 1. 2016 je transpozice směrnice 2013/34/EU (dále jen Směrnice), která zrušuje tzv. Čtvrtou směrnici (78/660/EHS) a Sedmou směrnici (83/349/EHS). Novela vnáší do ZoÚ změny týkající se zejména kategorizace účetních jednotek, znovuzavedení jednoduchého účetnictví, vymezení účetní závěrky, a vazby kategorizace účetních jednotek na audit účetních závěrek (Sazečková, 2015).

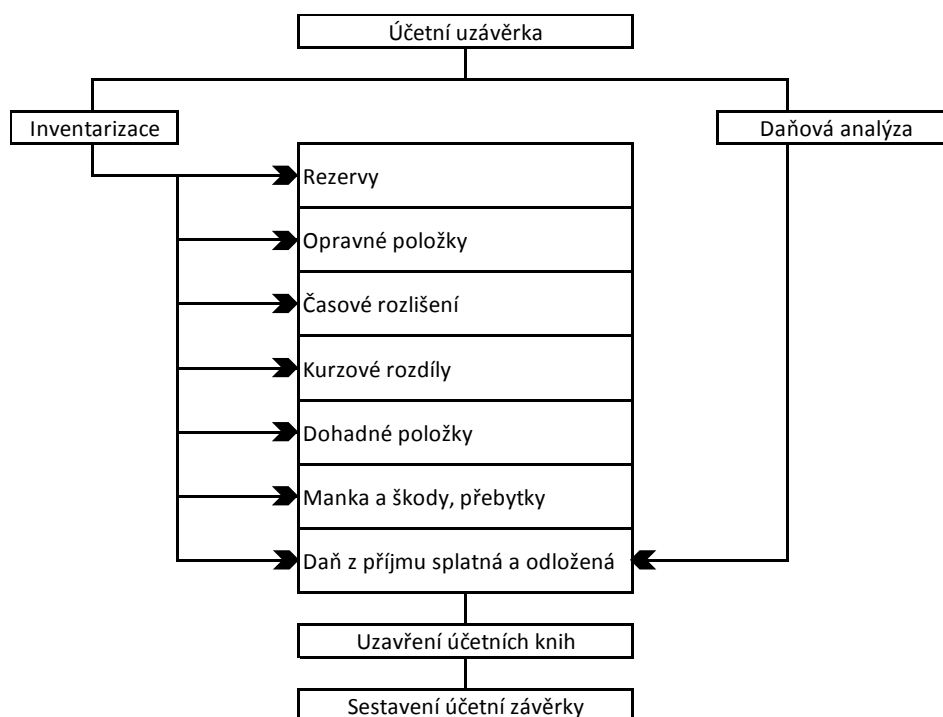
Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví vydává Ministerstvo financí ČR. Zákon o účetnictví se na ně odkazuje v § 4 odst. 8. Základní požadavky na výstupy z účetnictví a metody, které jsou závazné pro skupinu podnikatelů, jsou obsaženy ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví (dále jen vyhláška). Navazuje na znění ZoÚ a rozvádí je s určitou mírou podrobností (Chalupa, 2015, s. 23). Vyhláška je k 1. 1. 2016 novelizována Vyhláškou č. 250/2015 Sb., která přináší sestavování účetních výkazů za rok 2016. Některé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty jsou nově uspořádány a členěny či jsou přejmenovány (Běhounek, 2016).

Pro podnikatele, kteří účtují dle vyhlášky, vydává Ministerstvo financí v souladu s ustanovením § 36 odst. 1 ZoÚ postupy pro účtování, tzv. České účetní standardy (dále jen ČÚS). K 1. 1. 2015 je v platnosti 22 standardů. V roce 2016 je sada standardů doplněna o standard č. 24 - Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016, jehož cílem je stanovit základní postupy při sestavení účetní závěrky za rok 2016 k dosažení souladu používání účetních metod při převodu konečných zůstatků rozvahových položek do jejich počátečních zůstatků a vykazování položek rozvahy a zisku a ztráty pro zajištění srovnatelnosti těchto položek za běžné a minulé účetní období podle § 4 odst. 5 vyhlášky. Dle Ministerstva financí se tento standard ruší k 31. 12. 2016.

3.2 Postup při uzavírání účetních knih

Účetní uzávěrkou se rozumí celý komplex uzávěrkových prací, jakými jsou především podrobná účetní analýza účtů včetně jejich obsahového vymezení, prověření úplnosti, správnosti a pravdivosti účetních záznamů, provedení inventarizace a účetní vypořádání jejich zjištění, posouzení správného zařazení příjmů, výnosů, výdajů a nákladů do příslušného účetního období a jednotlivých druhů majetku do příslušných položek (Koch, 2014, s. 128).

Obrázek 1 Zjednodušený postup účetní uzávěrky



Zdroj: RYNEŠ, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2015*. Olomouc: ANAG, 2015, s. 263.

Okamžiky, ke kterým je účetní jednotka povinna uzavřít účetní knihy jsou uvedeny v § 17 odst. 2 zákona.

Inventarizace

Inventarizace předchází uzavření účtů a tím i účetních knih za dané účetní období. Problematika inventarizace je uvedena v § 29 – 30 zákona o účetnictví. Na základě inventarizace se zjišťuje skutečný stav veškerého majetku a závazků, který se následně porovnává se stavem majetku a závazků v účetnictví. Ověřuje se, zda nejsou dány důvody pro účtování o rezervách, opravných položkách či oprávkách. Zjišťuje se rovněž skutečné

stavy jiných aktiv a jiných pasiv a skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů. Účetní jednotka je povinna prokázat provedení inventarizace majetku a závazků po dobu 5 let po jejím provedení (Chalupa, 2015, s. 312).

Rozlišuje se inventarizaci periodickou a průběžnou, a to podle toho, kdy se provádějí. Periodická inventarizace je prováděna k okamžiku, ke kterému je sestavena účetní závěrka řádná nebo mimořádná. Může být zahájena nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem a ukončena nejpozději 2 měsíce po rozvahovém dni. Den, ke kterému účetní jednotky skutečný stav zjišťují, je nazýván rozhodným dnem. Zjišťování skutečného stavu pak účetní jednotky mohou podle účetních záznamů, které prokazují přírůstky a úbytky majetku a závazků, jež nastaly mezi rozhodným a rozvahovým dnem. V rámci periodické inventarizace se inventarizují veškerá aktiva a závazky účetní jednotky za každé účetní období, s výjimkou zásob a dlouhodobého movitého hmotného majetku. Ty je možné inventarizovat průběžně během účetního období. Termín průběžné inventarizace si stanoví účetní jednotka sama. Každý druh zásob a uvedeného hmotného majetku musí být takto inventarizován alespoň jednou za účetní období (Ryneš, 2015, s. 72).

Inventarizací se ověřují zůstatky rozvahových účtů, které mají hmotnou i nehmotnou povahu. Podle těchto dvou skupin účtů se rozlišuje inventuru fyzickou a inventuru dokladovou. Při fyzické inventuře lze skutečný stav zjistit přepočítáváním, převážením, přeměřením, popř. odborným odhadem. Nutno podotknout, že nedokončenou výrobu je třeba sepisovat podle jednotlivých stupňů dokončenosti a pro srovnání využít vnitropodnikové účetnictví. U dlouhodobého nehmotného majetku je potřeba prokázat existenci, právní vlastnictví a správnost ocenění. Podobně jako u inventury nehmotného majetku je tomu tak i u dokladové inventury, která se týká zejména pohledávek, závazků včetně rezerv a časového rozlišení. Účetní jednotka se soustředí právě na ověření existence např. pohledávek nebo oprávnění k existenci např. rezerv a časového rozlišení a také na správné ocenění těchto rozvahových položek (Ryneš, 2015, s. 69).

Rezervy

Rezervy jsou určeny k pokrytí budoucích dluhů nebo výdajů, u nichž je znám účel, je pravděpodobné, že nastanou, avšak zpravidla není jistá částka nebo den, k němuž vzniknou. Rezervy nesmí mít aktivní zůstatek (Březinová, 2014, s. 119). Od 1. 1. 2016 je

text o rezervách upřesněn v ZoÚ v souladu se Směrnici: „Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv“ (Sazečková, 2015).

Obsahové vymezení rezerv je uvedeno v § 16 vyhlášky. Člení se na rezervy podle zvláštních právních předpisů, rezervu na důchody a podobné závazky, rezervu na daň z příjmů a ostatní rezervy.

Rezervami podle zvláštních právních předpisů jsou zejména rezervy podle zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, zákona o ochraně a využití nerostného bohatství, zákona o odpadech a o změně některých dalších zákonů (Březinová, 2014, s. 119). Účetní jednotka vykazuje rezervu na důchody a podobné závazky, pokud má povinnost tvořit tuto rezervu na základě smlouvy nebo právního předpisu. Rezervu na daň z příjmů účetní jednotka uvede ve výši vytvořené rezervy snížené o uhrazené zálohy na daň z příjmů. Naopak ji neuvede, pokud zálohy jsou stejné nebo vyšší než předpokládaná daň. Mezi ostatní rezervy patří například rezerva na restrukturalizaci (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 16 odst. 2-4).

Opravné položky

Opravné položky se vytvářejí k účtům majetku, a to v případech, kdy se na základě inventarizace zjistí, že hodnota majetku je nižší než hodnota vykazovaná v účetnictví. Opravné položky tedy vyjadřují dočasné snížení hodnoty majetku. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů a opravná položka se sníží nebo zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů, pokud inventarizace neprokáže opodstatněnost její výše. Tvořit opravné položky na zvýšení hodnoty majetku je zakázáno. Platí tedy, že opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 55 odst. 1-4). Dále se opravné položky nesmí tvořit, pokud se na daný titul snížení hodnoty majetku účtuje rezerva (ČÚS č. 005 odst. 3. 3). Toto tvrzení se k 1. 1. 2016 ruší.

Opravné položky se vytvářejí k:

- dlouhodobému hmotnému majetku – posuzuje se vztah mezi užitnou hodnotou a zůstatkovou cenou v účetnictví, a snížení hodnoty nelze považovat za definitivní;
- zásobám;
- krátkodobému finančnímu majetku;
- pohledávkám – vytvářejí se k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení a k nepromlčeným pohledávkám, které jsou zaúčtovány v účetnictví a jsou splatné po 31. 12. 1994 (ČÚS č. 005 odst. 4.4.2). Toto tvrzení je k 1. 1. 2016 zrušeno. V platnosti zůstává, že pokud je opravná položka vytvořena ve výši 100 % hodnoty nepromlčené pohledávky, je možné ji odepsat a opravnou položku k ní zrušit s výjimkou pohledávek za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení (ČÚS č. 005 odst. 4.4.3).

Opravné položky se v rozvaze vykazují jako korekce hodnoty příslušného aktiva. Ve výkazu zisku a ztráty v druhovém členění se uvede rozdíl mezi vytvořenými a rozpuštěnými opravnými položkami ve dvou řádcích podle oblasti, provozní nebo finanční (Chalupa, 2015, s. 304).

Odpisy

Odpisy trvale snižují hodnotu dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku. Vyjadřují míru jeho používání a opotřebení v rámci činnosti účetní jednotky. Odpisy lze rozčlenit na účetní odpisy – realizované podle zákona o účetnictví a daňové odpisy – striktně vymezeny zákonem o daních z příjmů (Chalupa, 2015, s. 73).

Volba formy a techniky účetního odepisování je plně v kompetenci účetních jednotek, které jsou povinné sestavit odpisový plán. Účetní jednotky si samy stanoví sazby odpisů, a to například na základě doby použitelnosti majetku nebo objemu výkonu určující životnost majetku. Základními technikami odpisování jsou časové odpisy – lineární či zrychlené, výkonové odpisy – podle počtu výkonových hodin či objemu produkce. Českými předpisy je upravena i metoda komponentního odpisování, používaná v mezinárodních standardech IAS/IFRS (Chalupa, 2015, s. 73 – 75).

V případě daňových odpisů ZDP vymezuje čtyři základní techniky odpisování: rovnoměrné, zrychlené, rovnoměrné časové či výkonové (uplatnitelné u ZDP striktně vymezeného majetku) a specifickou techniku odpisování technologických částí zařízení využívaných k výrobě elektřiny ze slunečního záření. Jelikož uplatnění daňových odpisů není zákonnou povinností poplatníka, odpisování rovnoměrných či zrychlených odpisů lze přerušit. Při jeho znovuzahájení je nutno pokračovat takovým způsobem, jako by odpisování přerušeno nebylo (Chalupa, 2015, s. 78 a 88).

Časové rozlišení nákladů a výnosů

Účetní jednotka je povinna účtovat o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, se kterým časově a věcně souvisejí. Podobný princip je zakotven i v zákoně o daních z příjmů, proto jsou položky časového rozlišení daňovým nákladem a zdanitelným výnosem (Koch, 2014, s. 54).

Základní hledisko pro účtování o časovém rozlišení je uvedeno v § 13 a § 19 vyhlášky. Účetní jednotka může účtovat na účty časového rozlišení, pokud současně zná účel, částku a období, kterých se částka týká. Položky časového rozlišení jsou uvedeny v rozvaze na straně aktiv v podobě nákladů příštích období, komplexních nákladů příštích období a příjmů příštích období, a na straně pasiv v podobě výdajů příštích období a výnosů příštích období.

Podrobnější informace k těmto rozvahovým položkám uvádí ČÚS č. 017 – Zúčtovací vztahy (3.11.1 – 3.11.5). Náklady příštích období se rozumí výdaje, které účetní jednotka uskutečnila v běžném účetním období, ale tyto výdaje se týkají budoucích nákladů. Příkladem je předplatné různých služeb, nájemné placené předem nebo náklady na zařazení většího rozsahu drobného nehmotného nebo hmotného majetku do používání.

Na účet komplexních nákladů příštích období se účtují výdaje běžného účetního období, které se týkají nákladů příštích účetních období a které se souhrnně vztahují k danému účelu. Jedná se zejména o náklady na dlouhodobou propagaci, náklady na přípravu a záběh výkonů a náklady na výzkum a vývoj, náklady na předzásobení. Zúčtování komplexních nákladů příštích období se provede nejpozději do čtyř let od zaúčtování nákladů na příslušný účet časového rozlišení (ČÚS č. 017, 3.11.2).

Pod pojmem výdaje příštích období se rozumí náklady, jež s běžným účetním obdobím souvisejí, avšak výdaj na ně nebyl dosud uskutečněn. To, že lze vyúčtovat pouze částky, u nichž je známo, že se v budoucích obdobích vynaloží na příslušný účel a v určité výši, již k 1. 1. 2016 není v předpisu uvedeno. Účtuje se zde například nájemné placené pozadu, prémie a odměny placené po uplynutí roku (ČÚS č. 017, 3.11.3).

Jako položku výnosy příštích období se zaúčtují příjmy v běžném účetním období, které věcně patří do výnosů v příštích obdobích, například nájemné přijaté předem, částky přijatých paušálů předem na zajištění servisních služeb, přijaté předplatné. Zúčtování výnosů příštích období se provede v období, s kterým věcně souvisejí (ČÚS č. 017, 3.11.4).

Příjmy příštích období jsou částky účetní jednotkou nepřijaté, které časově a věcně souvisejí s výnosy běžného účetního období a nejsou zúčtovány přímo na účtech pohledávek. Jsou to zejména výnosové provize, provedené a odebrané dosud nevyúčtované práce a služby (ČÚS č. 017, 3.11.5).

Časově však nelze rozlišovat pokuty, penále, manka a škody (ČÚS č. 017, 3.11).

Kurzové rozdíly

Na základě § 24 odst. 6 až 8 (od 1. 1. 2016 odst. 6 až 9) zákona o účetnictví účetní jednotky přepočítávají majetek a závazky vyjádřené v cizí měně na českou měnu kurzem devizového trhu vyhlášeným Českou národní bankou. Metoda účtování kurzových rozdílů je dále řešena v § 60 vyhlášky a ČÚS č. 006 – Kurzové rozdíly.

Možnými okamžiky pro přepočet majetku a závazků v cizí měně jsou:

- uskutečnění účetního případu při pořízení aktiv a pasiv – v těchto případech nevzniká kurzový rozdíl;
- pohyb majetku a závazků v cizí měně při současném pohybu směrných kurzů oproti historickým kurzům příslušné měny – potenciální kurzový rozdíl během účetního období;
- rozvahový den, ke kterému se přepočítávají pouze majetek a závazky v cizí měně podle § 4 odst. 12 zákona o účetnictví (pohledávky, závazky, podíly, cenné papíry,

deriváty, ceniny vedené v cizí měně a devizové hodnoty podle devizového zákona – kurzový rozdíl k rozvahovému dni (Ryneš, 2015, s. 207).

Kurzový rozdíl z přecenění pohledávek, závazků, cenin a peněžních prostředků k rozvahovému dni se účtuje na účty finančních nákladů a výnosů 563 – *Kurzové ztráty* a 663 – *Kurzové zisky*. Kurzové rozdíly týkající se majetkových cenných papírů a podílů neoceňovaných reálnou hodnotou a ekvivalencí zjištěné k rozvahovému dni se účtují na příslušné účty tohoto finančního majetku a souvztažně se tyto rozdíly vyúčtují prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41 (účet 414 – *Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků*). Kurzové rozdíly k rozvahovému dni vycházející z dluhových cenných papírů v cizí měně neoceňovaných reálnou hodnotou se účtují na vrub finančních nákladů 563 – *Kurzové ztráty* nebo ve prospěch finančních výnosů 663 – *Kurzové zisky* (Ryneš, 2015, s. 211).

Mezi druhy používaných kurzů v průběhu účetního období patří:

- platný směnný kurz vyhlášený ČNB ke dni uskutečnění účetních případů. Vychází se z kurzového lístku ČNB. Pokud se jedná o měnu volně nesměnitelnou nebo o cizí měny, které nejsou obsažené v kurzech devizového trhu, použijí se oficiální střední kurzy centrálních bank, popř. aktuální kurzy na mezibankovním trhu k americkému dolaru nebo euru;
- pevný kurz pro předem stanovené období, přičemž maximální délkou je jedno účetní období. Účetní jednotka musí upravit používaný pevný kurz, pokud by došlo k oficiálně vyhlášené devalvaci nebo revalvaci měny;
- zvláštní případy použití denních kurzů (Ryneš, 2015, s. 207 a 208).

Dohadné položky

Dohadné položky vyjadřují odhadnutou výši dluhů a pohledávek. Jsou dalším z nástrojů k dodržení aktuálního principu účetnictví. Odhady by měly vycházet z úsudku vedení podniku, na základě posledních dostupných spolehlivých informací, dále zkušeností s obdobnými transakcemi a v některých případech na základě stanovisek nezávislých expertů. Dohadné položky se týkají běžného období a tvoří se v případě, kdy jsou ke konci účetního období splněny podmínky nároku nebo dluhu, ale nejsou doloženy příslušnými externími doklady (Koch, 2014, s. 62).

Základní zásadou pro účtování na dohadné účty je nutnost znát účel (přesné věcné vymezení výdaje, příjmu, nákladu či výnosu) a období, se kterým daná položka časově souvisí. Přesná částka není známá. Účtování o dohadných položkách a rozdílech z toho vyplývajících je součástí výsledku hospodaření (tedy i základu daně z příjmů) v těch účetních obdobích (zdaňovacích obdobích), ve kterých je o těchto částkách účtováno v souladu s účetními předpisy (Chalupa, 2015, s. 261).

Dohadné účty se dělí na dohadné účty aktivní a dohadné účty pasivní a to podle toho, zda jsou vykazovány v rozvaze v kategorii pohledávek nebo závazků. Na dohadných účtech aktivních jsou účtovány položky jako pohledávky za pojišťovnou, kdy pojišťovna nepotvrdila ke konci rozvahového dne konečnou výši náhrady nebo výnosové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné účetní období. Na tyto účty se účtují i například odhadované výše licenčních poplatků. Na dohadných účtech pasivních jsou účtovány nevyfakturované dodávky (např. plynu, elektrické energie), nákladové úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování za běžné účetní období, závazek k úhradě z odpovědnosti za způsobenou škodu bez možnosti stanovení konečné výše ke konci rozvahového dne. Mezi dohadné položky pasivní patří rovněž náhrada mzdy nebo platu za nevyčerpanou dovolenou, pokud na ni vznikne zaměstnanci nárok např. podle zákoníku práce, bude-li proplacena v příštím účetním období (Chalupa, 2015, s. 261, 263).

Manka a škody, přebytky

Zjištěné rozdíly při inventarizaci majetku, tzv. inventarizační rozdíly jsou definované v § 30 odst. 10 zákona. Jsou to případy, kdy skutečný stav je nižší než stav v účetnictví a rozdíl mezi těmito stavy není možno doložit účetním dokladem nebo prokázat jiným způsobem ustanoveným zákonem o účetnictví. V takových případech se jedná o manko, popřípadě schodek u peněžních hotovostí a cenin. Pokud je ovšem skutečný stav vyšší než účetní stav, označuje se tento rozdíl jako přebytek. Tyto účetní rozdíly účetní jednotka vyúčtuje do účetního období, za které se inventarizací ověřuje stav majetku a závazků.

V ČÚS č. 007 odst. 2.2 je uvedeno, že mankem nejsou technologické a technické ztráty vznikající například rozprachem, vyschnutím v rámci technologických úbytků ve výrobním, zásobovacím a odbytovém procesu. Jsou to tzv. ztráty v rámci norem

přirozených úbytků zásob. V ZDP dle § 25 odst. 2 se za manka nepovažuje ani ztratné v maloobchodním prodeji a nezaviněné úhyny zvířat.

Účetní jednotka si může ve vnitřním předpisu stanovit normy přirozených úbytků zásob a ztratného. Stanovené normy musí být objektivní a ekonomicky zdůvodněné. Účetní jednotka je každoročně posuzuje na základě vývoje skutečnosti a v důsledku toho je upravuje podle změněných podmínek (Koch, 2014, s. 121).

Co se týká škod, jsou definovány jako fyzická znehodnocení, to je neodstranitelná poškození nebo zničení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a zásob, a to z objektivních a subjektivních příčin (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 28).

Daň z příjmů splatná a odložená

Daňová povinnost vyplývající ze zákona o daních z příjmů tvoří složku nákladů účetní jednotky. Daňová povinnost se člení na daňovou povinnost splatnou za dané účetní a zdaňovací období a daňovou povinnost odloženou (Chalupa, 2015, s. 305).

Splatná daňová povinnost se člení na běžnou a mimořádnou činnost, přičemž do běžné činnosti se zahrnuje provozní a finanční činnost. Toto členění se vyžaduje pouze v případě, kdy vzniká pozitivní daňová povinnost. O nulové daňové povinnosti z titulu daně z příjmu se neúčtuje – vykázaná daňová ztráta (Ryneš, 2015, s. 250).

Celková splatná daňová povinnost se zjistí z Přiznání k dani z příjmů právnických osob. Pro rozdělení daňové povinnosti na běžnou a mimořádnou činnost se propočítá poměr výsledku hospodaření z běžné činnosti na celkovém výsledku hospodaření před zdaněním. Tímto poměrem se vynásobí celková daňová povinnost zjištěná z Přiznání k dani z příjmů právnických osob a zaúčtuje se jako splatná daňová povinnost z běžné činnosti. Zbylá část se zaúčtuje jako splatná daňová povinnost z mimořádné činnosti (Chalupa, 2015, s. 305).

Odložená daň je důležitým účetním instrumentem ovlivňujícím dodržení věrného a poctivého zobrazení ekonomické reality účetní jednotky. Pro účetní jednotky, jež tvoří konsolidační celek a účetní jednotky, které vystavují účetní závěrku v plném rozsahu, je zjišťování a účtování o odložené dani povinné. Ostatní účetní jednotky se samy rozhodují, zda o odložené dani budou účtovat (Chalupa, 2015, s. 307).

Výpočet odložené daně je založen za závazkové metodě vycházející z rozvahového přístupu, to znamená, že vychází z rozdílů mezi daňovou základnou aktiv, popř. pasiv a jejich skutečnou hodnotou v rozvaze. Jedná se o tzv. přechodné rozdíly. Mohou být zdanitelné, které vedou k odloženému daňovému dluhu a odčitatelné, které vedou k odložené daňové pohledávce. Účetní jednotka účtuje vždy o odloženém dluhu a o odložené daňové pohledávce s ohledem na zásadu opatrnosti (Ryneš, 2015, s. 252-254).

Uzavření účtů

Podrobný postup při uzavírání účetních knih je obsažen v ČÚS č. 2 – Otevírání a uzavírání účetních knih. Účty hlavní knihy se uzavírají účetními zápisy. Používají se účty *702 - Konečný účet rozvažný* a *710 – Účet zisků a ztrát*. Konečné stavy účtů nákladů se přeúčtují na vrub účtu *710 – Účet zisků a ztrát*. Konečné stavy účtů výnosů se přeúčtují ve prospěch účtu *710 – Účet zisků a ztrát*. Konečné zůstatky aktivních účtů se přeúčtují na vrub účtu *702 – Konečný účet rozvažný*. Konečné zůstatky pasivních účtů se přeúčtují ve prospěch účtu *702 – Konečný účet rozvažný*. Výsledný zůstatek účtu *710 – Účet zisků a ztrát* zisk/ztráta se přeúčtuje ve prospěch/na vrub účtu *702 – Konečný účet rozvažný*.

3.3 Účetní závěrka podle českých předpisů

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 4 odst. 8).

Účetní závěrka ve zjednodušeném rozsahu zahrnuje pouze položky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi (Březinová, 2014, s. 74). Nově od 1. 1. 2016 jsou dvě varianty rozvahy ve zkráceném rozsahu. První variantu může sestavit malá účetní jednotka bez povinného auditu. Tato rozvaha obsahuje položky označené písmeny a římskými číslicemi podle přílohy č. 1 k vyhlášce + členění pohledávek na dlouhodobé a krátkodobé, tj. položky C. II. 1 a C. II. 2. Druhou variantu rozvahy ve zkráceném rozsahu může sestavit mikro účetní jednotka bez povinného auditu, která uvede pouze položky označené písmeny podle přílohy č. 1 k vyhlášce. Výkaz zisku a ztráty ve zkráceném rozsahu obsahuje položky označené písmeny, římskými číslicemi a výpočtové položky podle přílohy č. 2 nebo 3. Může ho sestavit malá nebo mikro účetní jednotka, která není obchodní společností a nemá povinný audit (Líbal, 2016, s. 18).

V § 19 ZoÚ je definován rozvahový den, kterým je den, kdy účetní jednotky uzavírají účetní knihy. Je zde rozlišena řádná a mimořádná účetní závěrka. Řádná účetní závěrka je závěrka sestavena k poslednímu dni účetního období. V ostatních případech se jedná o mimořádnou účetní závěrku. V odst. 3 tohoto paragrafu je zmíněna mezitímní účetní závěrka, která je sestavována v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne. V takových případech účetní jednotky neuzavírají účetní knihy a provádějí inventarizaci jen pro účely vyjádření ocenění. Mezitímní účetní závěrka se sestavuje podle zvláštních právních předpisů. Tento paragraf rovněž předkládá povinnost uvedení v příloze účetní závěrky informace o významných událostech, ke kterým došlo v období počínající koncem rozvahového dne a končící okamžikem sestavení účetní závěrky. Informace v účetní závěrce musí být:

- spolehlivé – tedy podávají věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, a jsou úplné a včasné. Včasné informace jsou takové, které jsou získané ve správném čase z hlediska jejich významnosti a nákladů na jejich získání, pokud tyto náklady nepřevýší přínosy plynoucí z těchto informací (§ 7 odst. 1);
- srovnatelné – pokud nastane změna způsobu použití účetních metod nebo uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování, musí být uvedeny v příloze účetní závěrky. Tyto změny musí být řádně zdůvodněny a musí být uveden jejich vliv na majetek a závazky, finanční situaci a výsledek hospodaření účetní jednotky (§ 7 odst. 3-5);
- srozumitelné – jednotlivě i v souvislostech spolehlivě a jednoznačně určují obsah účetních případů, obsah účetních záznamů a vazbu mezi účetním záznamem vzniklým seskupením a dílčími účetními záznamy (§ 8 odst. 5);

a posuzují se z hlediska významnosti – jestliže by její neuvedení nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodování osoby, která tuto informaci využívá.

3.4 Obsah účetní závěrky

Obsah účetní závěrky je uveden v § 18 ZoÚ. Tvoří ji rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v prvních dvou uvedených částech. Příloha obsahuje rovněž informace o nedoplatecích evidovaných v evidenci daní u orgánů Finanční správy České republiky a orgánů Celní správy České republiky. Účetní závěrka může

zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu. 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: aktiva celkem přesahují 40 000 000 Kč a roční úhrn čistého obratu přesahuje 80 000 000 Kč. Nově od 1. 1. 2016 povinnost sestavit přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu mají střední a velké účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi. V tabulce níže (Tabulka 1) jsou uvedeny prvky účetní závěrky právě podle kategorie účetní jednotky od 1. 1. 2016.

Tabulka 1 Prvky účetní závěrky ve vazbě na kategorii účetní jednotky

Kategorie účetní jednotky		Rozvaha	VZZ	Příloha	PPT	PZVK
Mikro		Ano	Ano	Ano	Ne	Ne
Malá		Ano	Ano	Ano	Ne	Ne
Střední	Obchodní společnost	Ano	Ano	Ano	Ano	Ano
	Ostatní účetní jednotky	Ano	Ano	Ano	Ne	Ne
Velká	Obchodní společnost	Ano	Ano	Ano	Ano	Ano
	Ostatní účetní jednotky	Ano	Ano	Ano	Ne	Ne

Zdroj: Libal, T. *Změny v účetnictví podnikatelů 2016*.

Ostatními účetními jednotkami jsou například podnikatelské subjekty družstva nebo fyzické osoby. Malé a mikro účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, pokud jim tuto povinnost nestanoví zvláštní právní předpis (ZoÚ, § 21a odst. 9).

V následující tabulce (Tabulka 2) jsou uvedeny hraniční hodnoty stanovené pro jednotlivé účetní jednotky.

Tabulka 2 Kategorie účetních jednotek

Kategorie účetní jednotky	Hraniční hodnota		
	Aktiva v mil. Kč	Obrat v mil. Kč	Zaměstnanců
Mikro	9	18	10
Malá	100	200	50
Střední	500	1 000	250
Velká	Překračuje k rozvahovému dni dvě hraniční hodnoty střední ÚJ		

Zdroj: Libal, T. *Změny v účetnictví podnikatelů 2016*.

Účetní jednotky jsou mikro nebo malé anebo střední, pokud k rozvahovému dni nepřekračují alespoň dvě z výše uvedených tří kritérií. Velkou účetní jednotkou je vždy subjekt veřejného zájmu a vybraná účetní jednotka. Subjektem veřejného zájmu je účetní

jednotka se sídlem v ČR, která je obchodní společností s emitovanými investičními cennými papíry přijatými k obchodování na evropském regulovaném trhu, dále banka, spořitelni a úvěrní družstvo, pojišťovna, zajišťovna, penzijní společnost, zdravotní pojišťovna. Vybranou účetní jednotkou je například organizační složka státu, územní samosprávný celek, dobrovolný svazek obcí atd. Úhrn aktiv se zjišťuje z rozvahy v hodnotě netto. Kdežto do konce roku 2015 se hraniční hodnotu posuzovalo podle brutto hodnoty aktiv (ZoÚ § 1).

Rozvaha

„Rozvaha je účetní výkaz, který tvoří páteř celého účetnictví. Ostatní účetní výkazy jsou od ní odvozené“ (Březinová, 2014, s. 73). Zobrazuje stav majetku k rozvahovému dni z pohledu druhů majetku (aktiva) a zdrojů jeho financování (pasiva).

Formální uspořádání rozvahy je uvedeno v § 4 ve Vyhlášce a musí být dodrženo. Položky rozvahy se označují kombinací písmen, římských číslic a arabských číslic a názvem položky. V rozvaze se vykazuje výše aktiv za běžné účetní období v hodnotě brutto, výše opravných položek a opravek a výše aktiv v hodnotě netto. Údaje aktiv za minulé účetní období jsou uvedeny v hodnotě netto. Položky pasiv jsou vykazovány v hodnotě běžného období a také období minulého. Položky s nulovou hodnotou se neuvádějí (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 4 odst. 2-6).

Základní kontrolní vazbou sestavení rozvahy je rovnice, kde aktiva celkem (netto) se rovnají pasivům celkem (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 4 odst. 8).

Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty (dále jen výsledovka) se na rozdíl od rozvahy sestavuje za účetní období, tj. časový interval. Zobrazuje přírůstky majetku (výnosy) a úbytky majetku (náklady), a to na základě akruálního principu, tzn. bez ohledu na příjem a výdej peněz. Výsledovka analyzuje výsledek hospodaření podle jednotlivých činností, z nichž se vytvářel a ve vazbě na konkrétní náklady a výnosy, které jej ovlivnily (Březinová, 2014, s. 74-76).

Podobně jako položky rozvahy se položky výsledovky označují kombinací písmen, římských číslic a arabských číslic a názvem položky. Označení znaménkem "*" se používá pro výpočtové položky (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 4 odst. 2).

Základní kontrolní vazbou je rovnost dvou položek: „***Výsledek hospodaření za účetní období“ ve výsledovce a „A. V. Výsledek hospodaření běžného účetního období“ v rozvaze (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 4 odst. 8).

Tento výkaz lze sestavit dvojím způsobem, a to v druhovém členění nebo účelovém členění. Pokud se účetní jednotka rozhodne sestavit výsledovku v účelovém členění, je povinna druhové členění nákladů a výnosů uvést v příloze k účetní závěrce (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39 odst. 8).

Příloha k účetní závěrce (nově příloha v účetní závěrce)

Příloha je nedílnou součástí účetní závěrky podnikatelů. Základním požadavkem na údaje obsažené v příloze je jejich významnost a užitečnost. Jedná se tedy o takové údaje, které neposuzují jednotlivé události jednostranně, a je možné na jejich základě dělat příslušná ekonomická rozhodnutí. Dále obsahuje popis a zdůvodnění všech nejistých skutečností a jevů, které mohou ovlivnit majetkovou a finanční situaci podniku (Ryneš, 2015, s. 294).

Uspořádání a obsahové vymezení je uvedeno v § 39 ve Vyhlášce, která neukládá účetní jednotce povinnou formu a strukturu, ale předpokládá sestavení přílohy popisným způsobem nebo v tabulkové formě nebo jejich kombinací (Ryneš, 2015, s. 295).

Účetní jednotka v první řadě uvede podle § 18 odst. 2 zákona základní údaje, kterými jsou zejména: jméno a příjmení, obchodní firma nebo název účetní jednotky, sídlo nebo u fyzických osob bydliště a místo podnikání, liší-li se od bydliště. Dále k těmto údajům patří identifikační číslo, pokud je má účetní jednotka přiděleno, právní forma účetní jednotky, předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena. Dále je uveden den vzniku účetní jednotky nebo den zahájení činnosti, také fyzické a právnické osoby, které ovládají tuto účetní jednotku nebo v ní mají podstatný vliv. Předkládá se i organizační strukturu a její změny. V neposlední řadě účetní jednotka uvede jména členů statutárních a dozorčích orgánů k rozvahovému dni (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39 odst. 1).

Následně účetní jednotka uvede obchodní firmu a sídlo účetních jednotek, které ovládá nebo v nichž má podstatný vliv s uvedením výše podílů. Uvádějí se také případné dohody mezi společníky, které zakládají rozhodovací práva bez ohledu na výši podílu na základním kapitálu u účetních jednotek. Je uvedena také výše vlastního kapitálu a výše výsledku hospodaření za poslední účetní období dceřiných a přidružených podniků (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39 odst. 2).

Příloha dále obsahuje i průměrný přepočtený počet zaměstnanců během účetního období a z toho členů řídicích orgánů, s uvedením výše osobních nákladů, které byly vynaloženy na zaměstnance a z toho na členy řídicích orgánů. Dále jsou obsaženy odměny osobám, které jsou statutárním orgánem, členům statutárních a dozorčích orgánů, jakož i výše vzniklých nebo sjednaných penzijních dluhů bývalých členů vyjmenovaných orgánů (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39 odst. 3).

V příloze uvede účetní jednotka také výši zápůjček, úvěrů, s uvedením úrokové sazby a hlavních podmínek, poskytnutá zajištění a ostatní plnění¹ osobám, které jsou statutárním orgánem, členům statutárních nebo jiných řídicích a dozorčích orgánů včetně bývalým osobám a členům těchto orgánů (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39 odst. 4).

Dalším uceleným blokem v příloze jsou informace o aplikovaných obecných účetních zásadách, metodách, způsobech oceňování a odpisování a také o odchylkách od těchto metod s uvedením jejich vlivu na majetek, závazky a výsledek hospodaření. Podle principu významnosti musí být uveden způsob stanovení opravných položek a oprávek k majetku, způsob přepočtu údajů v cizích měnách na českou měnu a způsob stanovení reálné hodnoty příslušného majetku a závazků podle zákona. Pokud nebyly majetek a závazky oceněny reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, uvede účetní jednotka důvody a případnou výši opravné položky (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39 odst. 5).

V další části se uvádí doplňující údaje k rozvaze a výkazu zisku a ztrát, v zásadě pouze významné informace k položkám a transakcím. Povinně, bez ohledu na významnost se uvádí výše splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, výše splatných závazků veřejného zdravotního pojištění a výše

¹ Za ostatní plnění se považují zejména bezplatná předání k užívání osobních automobilů nebo jiných movitých a nemovitých věcí, využití služeb poskytovaných účetní jednotkou a platby důchodového připojištění (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39 odst. 4).

daňových nedoplatků u místně příslušných finančních orgánů, výše pohledávek určených k obchodování oceněných reálnou hodnotou, přijaté investiční a provozní dotace, kvóty a limity, které nejsou vykazovány v rozvaze (Ryneš, 2015, s. 299).

Některé informace, o kterých účetní jednotka účtuje na podrozvahových účtech nebo je vede v různých pomocných evidencích, nejsou tedy v rozvaze ani ve výkazu zisků a ztráty, jsou zdrojem pro další část přílohy. Jedná se zejména o celkovou výši závazků, drobný nehmotný a hmotný majetek, je-li významný, dále operace, z nichž plynou účetní jednotce významná rizika nebo užitky, také informace o transakcích mezi spřízněnými stranami. Dalšími povinnými údaji jsou informace o celkových nákladech a odměny statutárnímu auditorovi za statutární audit účetní závěrky, jiné ověřovací služby, daňové poradenství a jiné ne auditorské služby (Březinová, 2014, s. 164-165). Tyto informace nejsou povinné v případě, že je účetní jednotka zahrnuta do konsolidované účetní závěrky a tyto informace jsou uvedeny v příloze v konsolidované účetní závěrce (Vyhláška č. 500/2002 Sb., § 39 odst. 11).

Každá účetní jednotka má povinnost vyjádřit v příloze, zda nevznikla významná nejistota o dalším pokračování účetní jednotky, tzv. potvrzení going concernu (Březinová, 2014, s. 165).

Po novelizaci zákona od 1. 1. 2016 je celý § 39 vyhlášky, který je hlavním zdrojem výše uvedených informací, upraven a pozměněn, tak aby určoval náležitosti pro všechny nově vzniklé kategorie účetních jednotek. Závaznost informací v příloze v účetní závěrce podle kategorie účetní jednotky je znázorněna níže v tabulce (Tabulka 3).

Tabulka 3 Závaznost informací v příloze v účetní závěrce

Účetní jednotky, pro které jsou závazné určité informace v příloze v účetní závěrce	Informace podle ustanovení PVZÚ
Všechny účetní jednotky	§ 39
Malé a mikro účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	§ 39 + § 39a
Střední účetní jednotky	§ 39 + § 39b
Velké účetní jednotky	§ 39 + § 39b + § 39c

Zdroj: Libal, T., Změny účetnictví podnikatelů 2016. Vlastní úprava.

Informace se v příloze v účetní závěrce uvádějí v tomtéž pořadí, v jakém jsou vykazány položky v rozvaze a výkazu zisku a ztráty (Libal, 2016, s. 19).

Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích neboli Cash flow informuje nejen o způsobu, jakým společnost vyprodukovala peněžní prostředky, ale také o jejich použití. Předmětem tohoto výkazu je prokázat změnu stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů za uplynulé účetní období. A také rozčlenit přírůstky a úbytky do jednotlivých položek, které se vztahují na provozní, investiční a finanční činnost. Cash flow doplňuje výkaz zisku a ztráty o informaci „reálnosti zisku, popř. ztrát“. Nevysvětluje však způsob ukládání volných peněžních prostředků (Ryneš, 2015, s. 319, 321).

Uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích je uvedeno v § 40 až 43 ve vyhlášce. Jsou zde definovány peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty. Peněžními prostředky se rozumí peníze v hotovosti včetně cenin, peněžní prostředky na účtu včetně přečerpaní účtu. Za peněžní ekvivalenty se považuje krátkodobý likvidní finanční majetek, který je snadno směnitelný za předem známou částku peněžních prostředků a nepředpokládají se významné změny hodnoty v čase. Účetní jednotka může sama rozhodnout o obsahu peněžních ekvivalentů, musí však být splněny již zmíněné 3 předpoklady: krátkodobost, likvidnost, stálost hodnoty v čase.

Metody sestavení přehledu o peněžních tocích jsou popsány v ČÚS č. 023 – Přehled o peněžních tocích.

Přehled o změnách vlastního kapitálu

V přehledu o změnách vlastního kapitálu jsou uživatelům předkládány obraty vymezených kapitálových položek. Účetní jednotka sestavující tento výkaz by měla uživatelům poskytnout vysvětlivky k jednotlivým prvkům tohoto přehledu, které vyjadřují informace o vázanosti těchto položek a možnosti či nemožnosti použít je k výplatě podílu na zisku (Březinová, 2014, s. 157).

Přehledu o změnách vlastního kapitálu je věnován § 44 vyhlášky.

3.5 Ověření schválení účetní závěrky

V § 20 ZoÚ jsou uvedeny účetní jednotky, které mají povinnost účetní závěrku ověřit auditorem. Jsou to akciové společnosti, pokud v běžném účetním období a v účetním období bezprostředně předcházejícím, překročily nebo již dosáhly alespoň jednoho ze tří uvedených kritérií:

- aktiva celkem více než 40 000 000 Kč²;
- roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč³;
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50.

Dále mají povinnost ověření účetní závěrky ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud v běžném účetním období a účetním období bezprostředně předcházejícím, překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií uvedených výše. Toto platí i pro zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají a také pro fyzické osoby, které jsou podnikateli a vedou účetnictví. Povinnost auditu mají rovněž účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis. Od 1. 1. 2016 dochází ke změně, povinnost ověřit účetní závěrku auditorem mají všechny účetní jednotky, kterým toto stanoví zvláštní právní předpis, dále velké účetní jednotky (s výjimkou vybraných účetních jednotek, které nejsou subjekty veřejného zájmu) a střední účetní jednotky. Pro malé účetní jednotky pokud jsou akciovými společnostmi nebo svěřenskými fondy podle občanského zákoníku platí kritéria jako v případě akciových společností do konce roku 2015. Ostatní malé účetní jednotky mají tuto povinnost, pokud za běžné a předchozí období překročily nebo již dosáhly alespoň dvě z uvedených hodnot (ZoÚ, § 20 odst. 1).

Ověřovat auditorem účetní závěrku nemají povinnost účetní jednotky v konkursu nebo také pokud došlo ke zrušení konkursu z důvodu, že majetek dlužníka je pro uspokojení věřitelů zcela nepostačující. Dále není nutno ověřovat účetní závěrku sestavenou ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky schválení reorganizačního plánu, pokud o jejím ověření auditorem nerozhodne věřitelský výbor (ZoÚ, § 20 odst. 2).

² Aktivy celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3,

³ Ročním úhrnem čistého obratu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti

3.6 Výroční zpráva

Následující § 21 ZoÚ říká, že účetní jednotky s povinností auditu, jsou povinny vyhotovit výroční zprávu. Účelem výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení. Dále výroční zpráva musí obsahovat finanční a nefinanční informace:

- o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy podle odstavce 1;
- o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky;
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje;
- o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích;
- o tom, zda účetní jednotka má organizační složku podniku v zahraničí (od 1. 1. 2016 pobočku nebo jinou část obchodního závodu);
- požadované podle zvláštních právních předpisů;
- od 1. 1. 2016 také o nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů.

Střední, malé a mikro účetní jednotky neuvádějí ve výroční zprávě výše uvedené nefinanční informace, výjimkou jsou informace požadované podle zvláštních právních předpisů (ZoÚ, § 21 odst. 3).

3.7 Zveřejňování účetní závěrky a výroční zprávy

Účetní jednotky mají povinnost zveřejňovat účetní závěrku v elektronické podobě nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované. Ty účetní jednotky, jež mají povinnost auditu, zveřejňují účetní závěrku do 30 dnů poté, co je účetní závěrka ověřena auditorem a schválena (Březinová, 2015, s. 176). Od 1. 1. 2016 povinnost zveřejňování se vztahuje na účetní jednotky zapsané ve veřejném rejstříku. Účetní závěrku a výroční zprávu ukládají do sbírky listin, přitom účetní závěrka může být uložena jako součást výroční zprávy (ZoÚ, § 21a odst. 4).

4 Účetní závěrka a uzavírání účetních knih v Polsku

4.1 Legislativní úprava účetnictví v Polsku

Základním předpisem, který upravuje systém účetnictví v Polsku, je zákon o účetnictví, polsky Ustawa z dnia 29. 09. 1994 r. o rachunkowości (dále UoR). Než byl tento zákon přijat polským sejmem, měly právní úpravy v oblasti účetnictví charakter nařízení Ministerstva financí. V roce 2000 došlo k novelizaci UoR. Byly přijaty závazné změny s platností od 1. 1. 2002. Vzhledem k tomu, že oblast změn v zákoně byla rozsáhlá a poměrně zásadní (např. zavedení nového ekonomického názvosloví, změna pravidel pro oceňování apod.), lze říci, že od 1. 1. 2002 vstoupil v platnost zcela nový zákon o účetnictví (Kapicka, 2002). Současná verze tohoto zákona zahrnuje 3 směrnice Evropského společenství⁴. Zavedení směrnic Evropské unie je dle Polska nezbytným krokem k zajištění harmonizace finančního výkaznictví (Bokšová, 2007, s. 61).

V souladu s UoR v záležitostech, které nejsou regulovány tímto zákonem, mají účetní jednotky, jež dodržují zásady účetnictví, možnost použít národní účetní standardy (Krajowe standardy rachunkowości, dále jen KSR). Tyto standardy vydává Výbor pro účetní standardy (tzv. Komitet Standardów Rachunkowości). V současné době je v platnosti devět standardů:

- KSR č. 1 Přehled o peněžních tocích;
- KSR č. 2 Daň z příjmů;
- KSR č. 3 Nedokončený hmotný majetek;
- KSR č. 4 Snížení hodnoty aktiv;
- KSR č. 5 Leasing, nájem, pronájem;
- KSR č. 6 Rezervy, časové rozlišení, podmíněné závazky;

1) ⁴ Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/65/ES ze dne 27. září 2001, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS a 86/635/EHS, pokud se jedná o pravidla oceňování pro roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky některých forem společností, bank a ostatních finančních institucí.

2) Směrnice Rady 2003/38/ES ze dne 13. května 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS o ročních účetních závěrkách některých forem společností, pokud se jedná o částky vyjádřené v eurech.

3) Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/51/ES ze dne 18. června 2003, kterou se mění směrnice 78/660/EHS, 83/349/EHS, 86/635/EHS a 91/674/EHS o ročních účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách některých forem společností, bank a jiných finančních institucí a pojišťoven Text s významem pro EHP.

- KSR č. 7 Změny účetních pravidel (politiky), odhady hodnot, opravy chyb, události po rozvahovém dni – uznání a vykazování;
- KSR č. 8 Činnost developerů;
- KSR č. 9 Zpráva o činnosti (MF, 2016).

V případě, že požadovaný účetní problém není upraven KSR, mohou se účetní jednotky, jiné než uvedené v čl. 2 ust. 3 UoR, řídit mezinárodními účetními standardy.

4.2 Postup při uzavírání účetních knih

Inventarizace

V Polsku je inventarizace prováděna v podstatě každé účetní období. V některých případech však legislativa umožňuje provádět inventarizaci v delším intervalu než je jedno účetní období. Podmínkou je speciální umístění zásob nebo dlouhodobého majetku – musí se nacházet ve střeženém prostoru. Polský zákon o účetnictví nedefinuje pojem střeženého prostoru. Definici tohoto pojmu by měla uvést účetní jednotka ve vnitropodnikové směrnici, přesněji v inventarizačních pokynech (Trzpioła, 2015, s. 37).

V minulosti legislativa dovolovala účetním jednotkám odstoupit od provedení inventarizace ve 3 případech. Za prvé v případě ohlášení úpadku s možností ujednání, kdy účetní jednotka neuzavírá účetní knihy. Druhým případem je pozastavení činnosti s tím, že účetní jednotka neuzavírá účetní knihy. Třetím případem je fúze nebo oddělení jednotek s výjimkou kapitálových obchodních společností, pokud jednotky uzavřou písemnou smlouvu o odstoupení od inventarizace (UoR, čl. 26 odst. 5). Od 1. ledna 2016 mají možnost odstoupení od inventarizace účetní jednotky pouze v případě fúze nebo oddělení, a to pokud je uzavřena smlouva o odstoupení od inventarizace. To se netýká kapitálových obchodních společností a také účetních jednotek, které pozastaví činnost a neuzavírají účetní knihy (Trzpioła, 2015, s. 39).

V UoR jsou uvedeny tři způsoby provedení inventarizace. Prvním způsobem je fyzická inventura, která spočívá v sepsání položek majetku, jejich hodnoty a porovnání zjištěných hodnot s hodnotami v účetnictví, a následně ve výpočtu, vysvětlení a vypořádání se s inventarizačními rozdíly. Druhým způsobem je potvrzení zůstatku na základě informací získaných od dodavatelů o správnosti zasláného zůstatku pohledávek. Třetím způsobem je verifikace či ověření skutečného stavu ostatních položek aktiv a pasiv, které nejsou

inventarizovány fyzickou inventurou ani potvrzením zůstatků, ale pomocí srovnání s příslušnými dokumenty a ověření skutečné hodnoty těchto položek (Trzpioła, 2015, s. 41).

Metody a intervaly provedení inventarizace podle polských předpisů jsou uvedeny v následující tabulce (Tabulka 4).

Tabulka 4 Interval a metody inventarizace podle jednotlivých rozvahových položek

Termín / interval	Předmět inventarizace	Způsob inventarizace	Komentář
Poslední den účetního období	I. 1. Peněžní prostředky	Fyzická inventura	Netýká se prostředků na bankovních účtech (viz níže)
	2. Cenné papíry s výjimkou zaknihovaných cenných papírů	Fyzická inventura	
	3. Nedokončená výroba		
	4. Materiál, zboží, výrobky odepsané do nákladů v okamžiku nákupu nebo vytvoření	Fyzická inventura	V rámci inventarizace zjištěný stav k rozvahovému dni je základem pro úpravu nákladů na úroveň skutečné spotřeby nebo skutečných prodejů.
	Peněžní prostředky na bankovních účtech a zaknihované cenné papíry	Potvrzení zůstatku	
Minimálně jednou ročně	II. 1. Zásoby zboží a materiálu (obalů) v hodnotové evidenci maloobchodních prodejen	Fyzická inventura	
	2. Zásoby dřeva u podniků zabývajících se lesním hospodářstvím	Fyzická inventura	
Nejdříve 3 měsíce před koncem účetního období a nejpozději do 15. dne následujícího roku	III. Složky aktiv bez těch uvedených v I. skupině: 1. Hmotný majetek	Fyzická inventura	Zjištěný stav v rámci inventarizace (fyzickou inventurou nebo potvrzením sald) je upraven o přírůstky a úbytky, které nastaly mezi dnem inventury a dnem určení stavu z účetních knih, avšak nemůže být stanoven po rozvahovém dni.
	2. Pohledávky	Potvrzení zůstatku	
	3. Hmotný majetek vně jednotky	Potvrzení zůstatku	
	4. Cizí zásoby ⁵	Fyzická inventura	
Jednou za 2 roky	IV. Zahrnuté do množstevní a hodnotové evidence a nacházející se ve střeženém prostoru: 1. Zboží 2. Materiál 3. Hotové výrobky 4. Polotovary	Fyzická inventura	
Jednou za 4 roky	V. 1. Dlouhodobý majetek 2. Stroje a zařízení v rámci nedokončeného dlouhodobého majetku	Fyzická inventura	Položky se musí nacházet ve střeženém prostoru
Poslední den účetního období	VI. 1. Ostatní aktiva a pasiva	Verifikace	

Zdroj: TRZPIOŁA, K. *Zamknięcie roku 2015*. Warszawa: Wiedza i praktyka, 2015, s. 37-38. Vlastní úprava.

⁵ Cizí zásoby nejsou vlastnictvím účetní jednotky, byly jí svěřeny k prodeji, skladování, zpracování nebo použití. Cizí zásoby jsou vedeny na podrozvahových účtech (Zapasy obce materiałów i towarów. *Vademecum księgowego* [online]. [cit. 26.12.2015]).

V Polsku mají účetní jednotky na výběr z několika druhů inventarizací. Způsob inventarizace lze rozdělit dle rozsahu na inventarizaci plnou a částečnou, dle opakovatelnosti na cyklickou a jednorázovou, a dle režimu provádění na periodickou a průběžnou (Podział i metody inwentaryzacji, 2015).

Rezervy (Rezerwy na zobowiązania)

Dle čl. 35d. UoR se rezervy tvoří na jisté nebo velmi pravděpodobné budoucí závazky, přičemž hodnotu těchto závazků lze spolehlivě odhadnout. Jedná se zejména o rezervy z titulu ztrát z obchodních transakcí, např. poskytnutí garancí, kaucí, úvěrové operace, výsledky probíhajících soudních sporů. Rezervy se tvoří rovněž na budoucí závazky, které vznikají z důvodu restrukturalizace, kdy povinnost jejího vykonání vychází ze zvláštních předpisů nebo byly uzavřeny závazné dohody, a restrukturalizační plány dovolují spolehlivě odhadnout hodnotu těchto budoucích závazků.

Rezervy se účtují na příslušné účty ostatních provozních nákladů, finančních nákladů nebo mimořádných ztrát, v závislosti, s jakými okolnostmi budoucí závazky souvisí (Olchowicz, 2015, s. 213).

Vznik závazku, na který byla dříve vytvořena rezerva, poníží tuto rezervu. Nevyužité rezervy, při snížení nebo zániku rizika, na základě kterého byla rezerva tvořena, zvyšují příslušné účty ostatních provozních výnosů, finančních výnosů nebo mimořádných výnosů.

V rozvaze jsou uvedeny: rezerva na odloženou daň, rezerva na důchod a podobné, ostatní rezervy (Olchowicz, 2015, s. 214).

Problematiku rezerv řeší KSR 6 Rezervy, náklady příštích období a bankovní závazky.

Opravné položky (Odpisy aktualizujące)

V souladu se zásadou opatrnosti má účetní jednotka povinnost přihlídnout ke snížení užitné nebo tržní hodnoty majetkových položek. Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů a opravná položka se sníží nebo zruší vyúčtováním ve prospěch nákladů.

Časové rozlišení nákladů a výnosů (Rozliczenia międzyokresowe)

Dle čl. 39 UoR se rozlišuje časové rozlišení aktiv (rozliczenia międzyokresowe czynne) a časové rozlišení pasiv (rozliczenia międzyokresowe bierne). Jestliže se náklady vztahují k příštím účetním obdobím, jsou vykazovány v rozvaze na straně aktiv. Oprávky časového rozlišení aktiv se účtují přiměřeně k plynutí času nebo výši částky. Čas a způsob vypořádání by měly být odůvodněny povahou nákladů s respektováním zásady opatrnosti.

V aktivech jsou vykazovány dvě skupiny časového rozlišení: *A. V. Dlouhodobé časové rozlišení* a *B. IV. Krátkodobé časové rozlišení*.

Dle UoR mezi dlouhodobé časové rozlišení patří: *A. V. 1. Aktivum – odložená daň z příjmů* a *A. V. 2. Jiná časová rozlišení*. Tyto dvě položky představují zcela rozdílné kategorie časového rozlišení.

Jiná časová rozlišení představují náklady, týkající se příštích účetních období, jejichž vypořádání nastupuje v období delším než 12 měsíců od rozvahového dne. Do této kategorie patří např. předem zaplacený nájem, předplatné časopisů (Olchowicz, 2015, s. 170).

Aktiva krátkodobého časového rozlišení se vztahují k příštím účetním obdobím v období do 12 měsíců od rozvahového dne (Olchowicz, 2015, s. 192).

V rozvaze se na straně pasiv nachází pouze jedna skupina *B. IV. Časové rozlišení*. Tato skupina obsahuje podskupiny *B. IV. 1. Záporný goodwill* a *B. IV. 2. Jiná časová rozlišení*. Na rozdíl od časového rozlišení aktiv se toto časové rozlišení vztahuje k výdajům, jež nebyly vynaloženy, avšak je možné odhadnout jejich hodnotu a související období.

Časová rozlišení v pasivech představují výdaje příštích období a výnosy příštích období. Dle čl. 39 UoR účetní jednotka uzná výdaje příštích období ve výši pravděpodobných závazků v běžném účetním období, které vyplývají zejména z:

- přínosů obchodních partnerů pro společnost za předpokladu, že závazek lze spolehlivě ocenit;
- povinnosti ve vztahu k běžným činnostem, budoucím zaměstnaneckým výhodám, včetně důchodových dávek, jakož i budoucím výhodám vůči neznámým osobám,

jejichž částku lze spolehlivě odhadnout, ačkoli datum závazku není dosud známo, včetně záruk a záruk na prodané výrobky dlouhodobého užívání.

První položka se týká nákladů rozložených v čase, za které probíhá úhrada zpětně. O platbě a osobě věřitele není pochyb, pouze částka je nejistá. Druhá položka představuje zcela jiný druh závazku. Jde o rezervy na budoucí závazky, kde doba splatnosti ani výše platby nejsou jisté (Olchowicz, 2015, s. 231).

Dle čl. 41 UoR výnosy příštích období, účtované v souladu se zásadou opatrnosti, zahrnují zejména:

- ekvivalent přijatých nebo splatných plateb ze strany obchodních partnerů služeb, které budou poskytnuty v příštích obdobích;
- peněžní prostředky přijaté k financování nabytí nebo výroby dlouhodobého majetku, včetně nedokončeného dlouhodobého majetku a vývojových prací, jestliže v souladu s dalšími zákony nezvyšují vlastní kapitál (fondy). Zahrnutím do výnosů příštích období částky postupně zvyšují ostatní provozní výnosy, paralelně s odpisy dlouhodobého majetku a náklady na vývoj financovanými z těchto zdrojů;
- záporný goodwill, jak je uvedeno v čl. 33 odst. 4 a čl. 44b odst. 11.

Kurzové rozdíly (Różnice kursowe)

Majetek a závazky v cizích měnách se přepočítávají na polskou měnu podle průměrného kurzu polské národní banky (dále jen NBP). V § 30 odst. 1 zákona UoR je uvedeno, že ne déle než ke každému rozvahovému dni jsou položky majetku a závazků vyjádřené v cizí měně přepočítávány průměrným kurzem vyhlášeným k tomu dni pro danou měnu polskou národní bankou. Jestliže položky majetku a závazků jsou vyjádřeny v měně, pro kterou NBP nevyhlašuje kurz, účetní jednotka sama určí jednu z měn, které NBP vyhlašuje a použije tuto měnu pro přepočet.

Manka a škody, přebytky (Niedobory, Nadwyżki)

Rozdíly, zjištěné v průběhu fyzické inventury, potvrzování zůstatků nebo verifikování zápisů v knihách s dokumentací, mají podobu úbytků nebo přebytků. V případě fyzické inventury se rozlišují dva druhy úbytků a přebytků. Zařazení zjištěných rozdílů

do jednotlivých skupin určuje metodu účtování pro jejich vypořádání. Druhy úbytků a přebytků jsou uvedeny v následující tabulce (Tabulka 5).

Tabulka 5 Druhy úbytků a přebytků

Úbytky (Niedobory)	Přebytky (Nadwyżki)
Nezaviněné – přirozené úbytky, v důsledku fyzicko-chemických vlastností skladovaných položek	Skutečné – reálně existující přebytky aktiv
Nezaviněné – škody, tzn. úbytky způsobené přírodními katastrofami (povodeň, požár, hurikán)	Zdánlivé – mohou být způsobené chybami v evidenci výdajů nebo přímo během inventarizace
Nezaviněné – úbytky přesahující přijaté standardní normy přirozených úbytků, které nezatěžují osoby za ně hmotně odpovědné	
Nezaviněné – úbytky v důsledku chyb v evidenci	
Nezaviněné – úbytky, které je možné kompenzovat s přebytkem	
Zaviněné – vznikají v důsledku chyb osob zodpovědných za svěření jim položky aktiv. Na základě rozhodnutí ředitele společnosti jsou úbytky zúčtovány zodpovědné osobě	

Zdroj: TRZPIOŁA, K. *Zamknięcie roku 2015*. Warszawa: Wiedza i praktyka, 2015, s. 69. Vlastní úprava.

Daň z příjmů splatná a odložená (Podatek dochodowy, podatek odroczoney)

Položka daň z příjmů, po zavedení odložené daně do UoR (od roku 1995) zahrnuje splatnou daň a odloženou daň (Olchowicz, 2015, s. 266).

V souvislosti s přechodnými rozdíly mezi účetní hodnotou aktiv a závazků a jejich daňovou hodnotou, a také v souvislosti s daňovou ztrátou, kterou lze uplatnit v příštích obdobích, účetní jednotka vytváří aktivní, popřípadě pasivní položku odložené daně z příjmů.

4.3 Účetní závěrka podle polských předpisů

Jednatel společnosti je zodpovědný za sestavení roční účetní závěrky nejpozději do 3 měsíců od rozvahového dne. Roční účetní závěrku podepisuje osoba pověřena vedením účetnictví a jednatel společnosti. Odmítnutí podepsání vyžaduje písemného odůvodnění přiloženého k účetní závěrce (čl. 52 UoR).

Roční účetní závěrka musí být schválena schvalovacím orgánem společnosti nejpozději do 6 měsíců od rozvahového dne. Účetní jednotky, které mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, tak musí učinit před schválením účetní závěrky (čl. 53 UoR).

Od roku 2014 je do polských předpisů integrována směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků. Směrnice má vliv především na rozsah informací vykazovaných v účetní závěrce. Účetní jednotky, vyjímaje banky a pojišťovny, mohou sestavit účetní závěrku za rok 2015 v rozsahu uvedeném ve 4 přílohách k zákonu:

- příloha č. 1 ve znění zákona k 1. lednu 2015;
- příloha č. 1 ve znění zákona od 1. ledna 2016, jestliže schvalující orgán rozhodl o dobrovolném používání předpisů vycházejících z novelizace polského zákona o účetnictví;
- příloha č. 4 – pro mikro podniky;
- příloha č. 5 – jestliže schvalující orgán rozhodl o dobrovolném používání předpisů vycházejících z novelizace polského zákona o účetnictví (Trzpioła, 2015, s. 81).

Hlavním rozdílem ve výše uvedených přílohách k polskému zákonu je míra agregace údajů a obsah účetní závěrky. Účelem zjednodušení pro malé a mikro podniky je snížení nákladů na vedení účetnictví. Předpisy týkající se mikro podniků platí od 5. září 2014 a mohly být uplatněny již při sestavení účetní závěrky za rok 2014.

Předpisy týkající se malých firem platí od 23. září 2015 a mají uplatnění v sestavování účetních závěrek až za roční období začínající se od 1. ledna 2016. Avšak pokud tak rozhodne orgán oprávněný ke schvalování účetní závěrky, může se malá firma řídit těmito předpisy již při sestavení účetní závěrky za roční období, které končí po 23. září 2015. Zjednodušení pro malé firmy je možno použít nezávisle na tom, zda je účetní závěrka ověřena auditorem. Možnost využívat tato zjednodušení mají i společnosti s ručením omezeným, pokud překračují limit velikosti a tímto jim vzniká povinnost ověření účetní závěrky auditorem (Trzpioła, 2015, s. 82).

Účetní jednotka sestavuje účetní závěrku v polském jazyce a v polské měně. Hodnoty má možnost vykázat v zaokrouhlení na tisíce zł, pokud nedochází ke zkreslení informací obsažených v účetní jednotce (čl. 45 UoR).

4.4 Obsah účetní závěrky

V tabulce níže (Tabulka 6) je uveden výčet povinně sestavovaných výkazů v závislosti na velikosti účetní jednotky a povinnosti ověření účetní závěrky auditorem.

Tabulka 6 Obsah účetní závěrky podle účetních jednotek

Účetní jednotky, které nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem, které si ne zvolily zjednodušení pro mikro a malé ÚJ	Účetní jednotky, jejichž účetní závěrka je ověřena auditorem – bez statusu malé ÚJ	Mikro ÚJ
Příloha č. 1		Příloha č. 4
Rozvaha	Rozvaha	Rozvaha
Výkaz zisku a ztráty	Výkaz zisku a ztráty	Výkaz zisku a ztráty
Doplňující informace, které obsahují: - úvod do účetní závěrky - doplňující a vysvětlující informace	Doplňující informace, které obsahují: - úvod do účetní závěrky - doplňující a vysvětlující informace	K účetní závěrce budou přiloženy: - úvod do účetní závěrky - eventuálně doplňující vysvětlení k rozvaze
	Přehled o změnách vlastního kapitálu	
	Přehled o peněžních tocích	
Malé ÚJ (jestli schvalující orgán rozhodne o dřívějším použití nových předpisů)	Účetní jednotky, jejichž účetní závěrka je ověřena auditorem – rozhodnutí o statusu malé ÚJ již za rok 2015	Účetní jednotky, jejichž účetní závěrka je ověřena auditorem – rozhodnutí o statusu mikro ÚJ
Příloha č. 5	Příloha č. 5	Příloha č. 4
Rozvaha	Rozvaha	Rozvaha
Výkaz zisku a ztráty	Výkaz zisku a ztráty	Výkaz zisku a ztráty
Doplňující informace, které obsahují: - úvod do účetní závěrky - doplňující a vysvětlující informace	Doplňující informace, které obsahují: - úvod do účetní závěrky - doplňující a vysvětlující informace	K účetní závěrce budou přiloženy: - úvod do účetní závěrky - eventuálně doplňující vysvětlení k rozvaze

Zdroj: TRZPIOŁA, K. *Zamknięcie roku 2015*. Warszawa: Wiedza i praktyka, 2015, s. 86. Vlastní úprava.

Z výše uvedeného vyplývá, že mikro účetní jednotky nemusí sestavovat přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích. Ocení to zejména akciové společnosti,

kteře spadají do kategorie mikro jednotek. Před změnou těchto předpisů měly všechny akciové společnosti povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, tudíž musely sestavovat jak přehled o změnách vlastního kapitálu, tak přehled o peněžních tocích.

V následující tabulce (Tabulka 7) jsou uvedeny hraniční hodnoty stanovené pro jednotlivé účetní jednotky.

Tabulka 7 Kategorie účetních jednotek dle polských předpisů

Kategorie účetní jednotky	Hraniční hodnota		
	Aktiva v mil. zł	Obrat v mil. zł	Zaměstnanců
Mikro	1,5	3	10
Malá	17	34	50

Zdroj: TRZPIOŁA, K. Zamknięcie roku 2015. Warszawa: Wiedza i praktyka, 2015, s. 86. Vlastní úprava.

Účetní jednotky jsou mikro nebo malé, pokud k rozvahovému dni nepřekračují alespoň dvě z výše uvedených tří kritérií.

Rozvaha (Bilans)

Uspořádaní rozvahy je uvedeno v Příloze č. 1 k polskému zákonu o účetnictví (UoR). Jedná se o základní schéma pro sestavení rozvahy. Neznamena to však, že toto schéma nelze změnit. Jestliže je tak vyžadováno na základě specifik účetní jednotky nebo to vyplývá z dodatečných informačních potřeb, může účetní jednotka sestavit rozvalu podrobněji (Olchowicz, 2015, s. 79).

Dle čl. 28 UoR jsou aktiva prezentována v hodnotě netto.

Výkaz zisku a ztráty (Rachunek zysków i strat)

Výkaz zisku a ztráty je považován po rozvaze za jeden z nejdůležitějších výkazů účetní závěrky sestavené účetními jednotkami dle požadavků UoR. Kategorie nákladů, tržeb a výsledků musí být v tomto výkazu obsaženy v souladu s hlavními principy, konvencemi a pravidly přijatými v účetnictví a také v souladu s definicemi těchto kategorií dle UoR. Informace zahrnuté ve výkazu zisku a ztráty jsou totiž dále využity v mnoha oblastech. Definice tržeb a nákladů uvedené v UoR jsou přijaty z koncepčního rámce finančního výkaznictví a také z IAS 1 Prezentace účetní závěrky. Kategorie výnosů a zisků je definována společně, stejně jako kategorie nákladů a ztrát (Olchowicz, 2015, s. 250-252).

Dle čl. 3. 1. 30 UoR se výnosem a ziskem rozumí:

- pravděpodobnost, že budoucí ekonomický přínos poplyne do podniku;
- tento přínos je spolehlivě měřitelný;
- má podobu přírůstků aktiv, popřípadě úbytků závazků;
- má za následek zvýšení vlastního kapitálu odlišného od příspěvků (vkladů) vlastníků.

Dle čl. 3. 1. 31 UoR se nákladem a ztrátou rozumí:

- pravděpodobnost úbytku ekonomického prospěchu vyvolaný aktivitou podniku v daném období;
- tento úbytek je spolehlivě měřitelný;
- má podobu úbytků aktiv, popřípadě přírůstků dluhů a rezerv;
- má za následek snížení vlastního kapitálu odlišného od odčerpání prostředků vlastníky.

Hlavní účetní principy neboli zásady, které ovlivňují vykazování výnosů, nákladů a výsledku hospodaření ve výkazu zisku a ztráty, jsou následující:

- předpoklad trvání podniku (čl. 5 ust. 2 UoR);
- aktuální princip (čl. 6 ust. 1 UoR);
- zásada souměřitelnosti nákladů a výnosů (čl. 6 ust. 1 UoR);
- zásada opatrnosti;
- zásada významnosti;
- zásada zákazu vzájemného zúčtování (čl. 7 ust. 3 UoR);
- zásada kontinuity.

Dle UoR existují dvě metody sestavení výkazu zisku a ztráty – v účelovém členění a v druhovém členění. Účetní jednotka si sama volí metodu sestavení výkazu zisku a ztráty. Podle UoR se výkaz zisku a ztráty sestavuje v jednostranné podobě (tzv. žebříkové), což vyplývá z Přílohy č. 1 k UoR. V čl. 47 ust. 1 UoR je uvedeno, že ve výkazu zisku a ztráty se odděleně vykazují výnosy, náklady, zisky a ztráty, a také daň za běžné a předchozí účetní období.

V případě, kdy účetní jednotka předpokládá zastavení určitého rozsahu činností, které mají vliv na výnosy a náklady příštích období, při dodržení předpokladu trvání podniku – účetní jednotka musí jednotlivé výnosy a náklady s tím spojené vykázat odděleně od výnosů a nákladů spojených s pokračující činností (čl. 47 ust. 3 UoR).

Výnosy a náklady ve výkazu zisku a ztráty jsou rozdělené na oblasti dle činností účetní jednotky, které lze rozlišit na výnosy a náklady z hlavní provozní činnosti, ostatní provozní výnosy a náklady, finanční výnosy a náklady, mimořádné zisky a ztráty, daň z příjmů (Olchowicz, 2015, s. 265).

Přijata v UoR forma výkazu zisku a ztráty nedovoluje vykazovat částečné výsledky (podle oblastí činností). Výsledek se kumuluje. Jsou vykazovány následující úrovně výsledků využívány ve finanční analýze: výsledek z prodeje, výsledek z provozní činnosti, výsledek z hospodářské činnosti, výsledek před zdaněním, výsledek po zdanění. Výše uvedené platí pro obě metody sestavení výkazu. Metody se liší prezentací nákladů hlavní provozní činnosti. Ve výkazu sestaveném metodou účelového členění jsou provozní náklady uvedeny v podobě nákladů na vytvoření prodaných výrobků, navýšených o náklady odbytu a správy. V případě druhé metody jsou prezentovány všechny provozní náklady v daném účetním období podle druhu. Ostatní položky nákladů a výnosů jsou stejné v obou případech sestavení výkazu (Olchowicz, 2015, s. 266).

Jednotlivé položky výkazu zisku a ztráty jsou uvedeny v Příloze č. 1 k UoR.

Každá varianta sestavení tohoto výkazu slouží k různým potřebám různých účetních jednotek. Účetní jednotka by se měla rozhodnout pro tu variantu, která spolehlivěji zobrazuje výsledky její činnosti. Je nutno dodat, že pokud si účetní jednotka vybere sestavení výkazu zisku a ztráty v účelovém členění, musí uvést druhové členění nákladů v doplňujících informacích (Olchowicz, 2015, s. 267).

Doplňující informace (Informacja dodatkowa)

Poslední část doplňujících informací v účetní závěrce byla v roce 2002 rozdělena na dvě části: úvod do účetní závěrky a doplňující vysvětlující informace.

Část informací byla přenesena na začátek účetní závěrky v podobě *úvodu do účetní závěrky* (dále jen úvod). Úvod kromě základních údajů účetní jednotky (název, sídlo, délka

působení na trhu, atd.) obsahuje účetní období a informace o subjektech, jejichž účetní závěrky jsou součástí konsolidované účetní závěrky. Případně, pokud došlo ke sloučení v daném účetním období, uvádí se popis použitých metod vypořádání. Významné jsou informace, zda účetní jednotka sestavuje účetní závěrku za předpokladu pokračování její ekonomické činnosti, zda neexistují okolnosti představující hrozbu pro pokračování její činnosti. Důležitou částí je rovněž popis přijatých účetních principů, včetně metod ocenění aktiv a pasiv (rovněž odpisy), výpočtu výsledku hospodaření a také způsobu sestavení účetní závěrky v rozsahu, ve kterém zákon ponechává právo volby (Olchowicz, 2015, s. 456 – 462).

Druhou částí doplňujících informací a zároveň poslední částí účetní závěrky jsou *doplňující a vysvětlující informace*, které podrobně popisují kategorie uvedené v rozvaze a výsledku zisku a ztráty. V této části je nutno uvést pohyby jednotlivých skupin dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku, a také hodnotu pozemků k věčnému užívání a hodnotu neodpisovaného dlouhodobého majetku, který je používán na základně různých smluv, včetně leasingu. Dodatečně je třeba uvést náklady na nedokončený dlouhodobý majetek, na majetek pro vlastní potřebu, a výdaje na nefinanční aktiva vynaložené v předchozím roce a plánované na příští rok, s ohledem na náklady na ochranu životního prostředí. Vysvětleny by měly být také důvody pro účtování opravných položek k pohledávkám, zásobám a dlouhodobého majetku. Rovněž je nutno popsat změny stavu rezerv a uvést účel jejich tvorby, a také hlavní položky časového rozlišení (Olchowicz, 2015, s. 462).

Přehled o peněžních tocích (Rachunek przepływów pieniężnych)

V souladu s čl. 45 UoR účetní jednotky, jejichž účetní závěrka je ověřována auditorem, mají povinnost sestavit přehled o peněžních tocích.

Struktura položek vykazovaných v přehledu o peněžních tocích je uvedena v Příloze č. 1 k UoR. Zákon je doplněn vydaným v roce 2003 standardem KSR 1 Přehled o peněžních tocích. Standard obsahuje instrukce a vysvětlení k prezentaci jednotlivých případů zachycených v přehledu o peněžních tocích. I když se jedná pouze o doporučení, mohou uvedená řešení značně zjednodušit sestavování tohoto přehledu (Olchowicz, 2015, s. 389).

V zákoně jsou definovány jednotlivé druhy činností, dle kterých jsou peněžní toky rozděleny a vykazovány. Provozní činnost je chápána jako hlavní činnost účetní jednotky a do této kategorie patří také další činnosti, jež nelze zařadit do investiční a finanční činnosti. Investiční činností se rozumí nabytí a pozbytí položek majetku a krátkodobých finančních aktiv a všech souvisejících peněžních nákladů a přínosů. Finanční činnost představuje nabytí nebo ztrátu zdrojů financování – změny ve velikosti a poměru vlastního kapitálu (fondu) a cizího – a všech souvisejících peněžních nákladů a přínosů (čl. 48 UoR).

Pro účely sestavení přehledu o peněžních tocích se za peněžní prostředky považuje peněžní aktiva v podobě lokálních platebních prostředků, cizích měn a deviz. K peněžním prostředkům se zde započítávají rovněž jiná finanční aktiva, zejména naběhlý úrok z finančních aktiv. Jestliže jsou tato aktiva splatná nebo splatná do tří měsíců ode dne jejich přijetí, vydávání, nabytí nebo uložení (vklady), jsou pro účely přehledu o peněžních tocích zahrnuty do peněžních prostředků, pokud ovšem nejsou zahrnuty v tocích z investiční činnosti (čl. 3 ust. 25 UoR).

V zákoně je zdůrazněno, že výše uvedená klasifikace peněžních prostředků platí pouze pro účely přehledu o peněžních tocích, proto změna peněžních prostředků vykázaná v bilanci se může lišit od částky uvedené v přehledu. Tento rozdíl klasifikace peněžních prostředků je zohledněn i ve standardu KRS 1, který uvádí nutnost vysvětlení takto vzniklých rozdílů v části dodatečných a vysvětlujících informací (KRS 1, bod 3.4).

Přehled o peněžních tocích může být sestaven přímou nebo nepřímou metodou, v závislosti na výběru metody ředitelem společnosti. Rozdíl mezi těmito metodami je ve vykazování příjmů a výdajů v části provozních činností, zatímco toky z investiční a finanční činnosti jsou vykazovány vždy stejně, přímou metodou. Přímá metoda v části týkající se provozní činnosti se soustředí na znázornění základních kategorií získaných peněžních prostředků a hlavních výdajových směrů týkajících se této činnosti. Metoda nepřímá se koncentruje na eliminaci položek bezhotovostních transakcí z výsledku hospodaření a přičtení hotovostních operací, které se neprojeví ve výsledku hospodaření (Olchowicz, 2015, s. 397).

V případě, že účetní jednotka sestavuje přehled o peněžních tocích přímou metodou, musí v doplňujících informacích prezentovat soulad mezi částkami z tohoto přehledu s částkou

vyplývající z provozní činnosti uvedené nepřímou metodou. Znamená to, že bez ohledu na výběr metody sestavení přehledu, účetní jednotky musí vždy připravit přehled pomocí nepřímé metody (Olchowicz, 2015, s. 397).

Přehled o změnách vlastního kapitálu (Zestawienie zmian w kapitale własnym)

Přehled o změnách vlastního kapitálu je zahrnut do účetní závěrky od roku 2002, povinně jej musí sestavovat účetní jednotky, které mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem (Olchowicz, 2015, s. 343).

Struktura přehledu o změnách vlastního kapitálu je uvedena v Příloze č. 1 k UoR.

4.5 Ověření účetní závěrky

Účetní jednotky mají povinnost nechat ověřit roční účetní závěrku auditorem, jestliže v předchozím roce, za který sestavují účetní závěrku, splnily alespoň dvě z následujících podmínek:

- průměrná roční zaměstnanost přepočítaná na plné pracovní úvazky činila nejméně 50 osob;
- celková aktiva v rozvaze na konci účetního období činily v přepočtu na polskou měnu nejméně 2.500.000 euro;
- čisté výnosy z prodeje zboží a výrobků a finančních operací za rok činily v přepočtu na polskou měnu nejméně 5.000.000 euro (čl. 64 UoR).

4.6 Zveřejňování účetní závěrky

Jednatel společnosti je povinen předložit roční účetní závěrku u příslušného rejstříkového soudu do 15 dnů po schválení této závěrky. Předkládá rovněž zprávu auditora, kopii usnesení nebo rozhodnutí schvalujícího orgánu o schválení roční účetní závěrky a rozdělení zisku či úhrady ztráty. V případě kapitálových společností, vzájemných pojišťoven, družstev a státních podniků se předkládá rovněž zprávu o činnosti účetní jednotky (čl. 69 UoR).

Jestliže účetní závěrka nebyla schválena do 6 měsíců od rozvahového dne, je třeba ji předložit u rejstříkového soudu do 15 dnů po tomto termínu a také do 15 dnů po jejím schválení (čl. 69 ust. 2 UoR).

Roční účetní závěrky jsou zveřejňovány v úředním věstníku *Monitor Sądowy i Gospodarczy* a co se týká družstev ve věstníku *Monitor Spółdzielczy* (Olchowicz, 2015, s. 482).

5 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Kompletní účetní závěrka podle IFRS obsahuje výkaz o finanční situaci, výkaz o úplném výsledku za období, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích, komentář. Účetní jednotky však mohou používat jiné názvy jednotlivých finančních výkazů, než jsou názvy uvedené výše (Deloitte Česká republika, 2010, s. 63).

Ve výkazu o finanční situaci jsou aktiva a závazky rozděleny na dlouhodobé a krátkodobé, pokud vykázání podle likvidity neposkytuje spolehlivější a relevantnější informace (Deloitte Česká republika, 2010, s. 63).

Výkaz o úplném výsledku za období zahrnuje všechny položky výnosů a nákladů (tzn. všechny změny ve vlastním kapitálu, kromě transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci) včetně komponent hospodářského výsledku a komponent ostatního úplného výsledku (tzn. položek nákladů a výnosů, které nejsou zaúčtovány v hospodářském výsledku, jak požadují nebo povolují ostatní IFRS). Tyto položky musejí být vykázány:

- v jediném výkazu o úplném výsledku za období, v němž je uveden mezisoučet hospodářského výsledku, nebo
- v samostatné výsledovce (obsahující komponenty hospodářského výsledku) a ve výkazu o úplném výsledku za období, který začíná hospodářským výsledkem a obsahuje komponenty ostatního úplného výsledku (Deloitte Česká republika, 2010, s. 64).

Analýza nákladů může vycházet z druhu nákladů nebo z jejich funkce. Pokud jsou náklady vykazovány podle funkce, je vyžadováno, aby byly v komentáři k účetní závěrce uvedeny další údaje o druzích nákladů.

Ve výkazu změn vlastního kapitálu jsou vykázány následující skutečnosti:

- celkový úplný výsledek za období;
- dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepracování údajů v souladu se standardem IAS 8 na každou složku vlastního kapitálu;
- částky transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci;

- pro každou komponentu vlastního kapitálu sesouhlasení účetní hodnoty na počátku a na konci období se samostatným zveřejněním každé změny (Deloitte Česká republika, 2010, s. 64).

IAS 1 vymezuje minimální rozsah údajů zveřejňovaných v komentáři, které zahrnují informace o:

- dodržovaných účetních pravidlech;
- úsudcích, které vedení přijalo při používání účetních pravidel a které měly největší vliv na hodnoty zachycené v účetní závěrce;
- kapitálové struktuře a dodržování kapitálových požadavků (Deloitte Česká republika, 2010, s. 65).

6 Proces účetní závěrky v České republice a v Polsku

V této kapitole je popsán a následně zhodnocen proces účetní závěrky v české společnosti ABC CZ, s. r. o. (dále jen ABC CZ) a v polské společnosti XYZ PL Sp. z o. o. (dále jen XYZ PL). Názvy společností jsou pro účely této práce anonymizovány, a to v souladu s rozhodnutím managementu obou společností.

Proces účetní závěrky obou společností je představen na základě získaných interních materiálů, především vnitropodnikových směrnic a dalších podpůrných metodických dokumentů. Další informace jsou čerpány z veřejně dostupných výročních zpráv za rok 2014, a také na základě pozorování některých závěrkových aktivit. Pro získání komplexního obrazu celého procesu účetní závěrky byly také kladeny doplňující dotazy hlavním účetním zaměstnaným v těchto společnostech.

Následné zhodnocení procesů účetní závěrky je provedeno metodou vzájemné komparace obou společností s ohledem k teoretickým předpokladům z předchozích kapitol této práce. Posléze je aplikována metoda analýzy a syntézy takto zjištěných faktů k provedení závěrečného zhodnocení.

6.1 Charakteristika vybraných společností

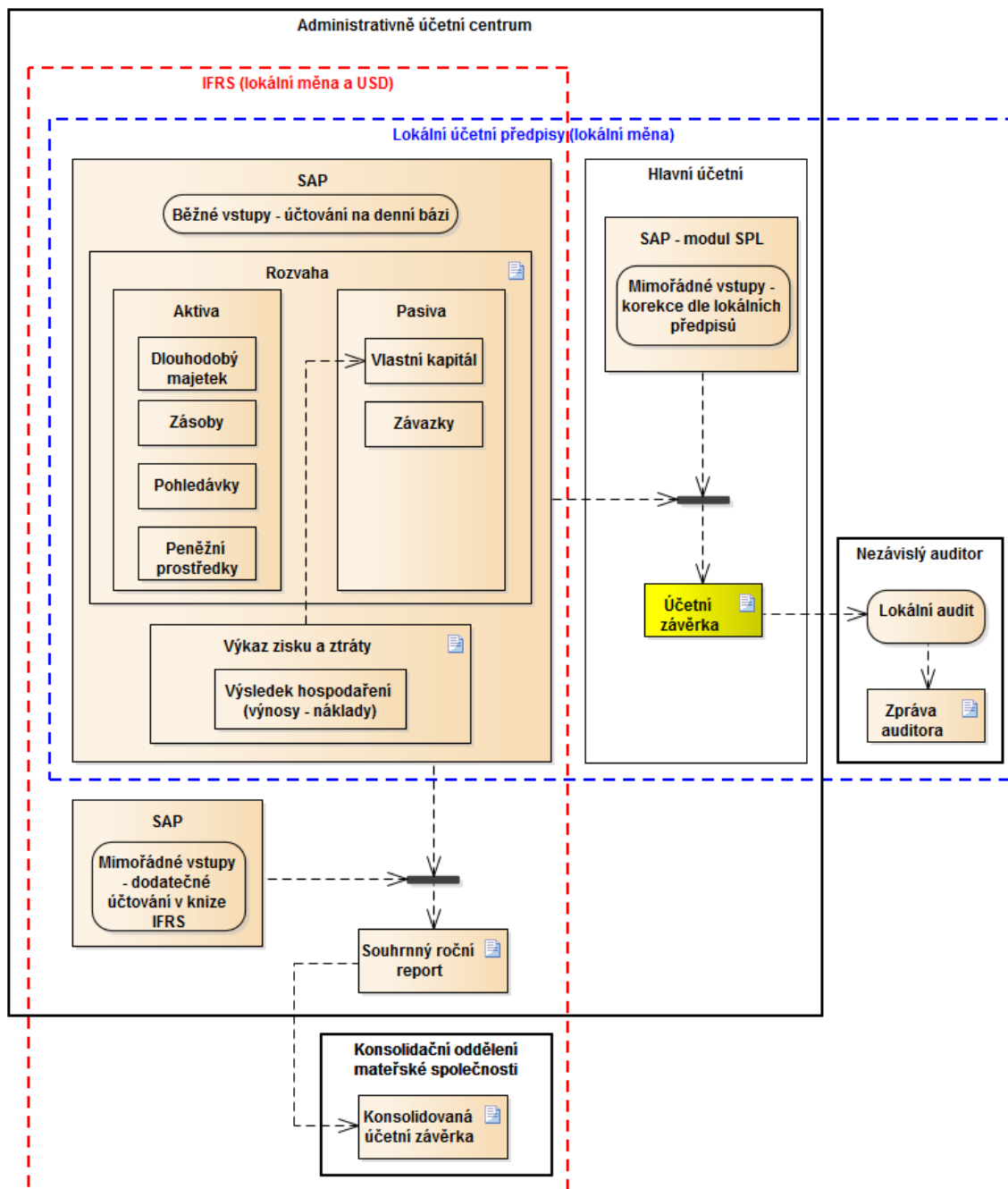
Česká společnost ABC CZ i polská společnost XYZ PL jsou dceřinými společnostmi velké zahraniční korporace, která působí na trhu v oblasti ropného průmyslu od roku 1993.

Hlavním předmětem podnikání těchto společností je provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy v zemi jejich působení. Také zprostředkovávají nákup, prodej a skladování zkapalněných uhlovodíkových plynů v tlakových nádobách a specializovaný maloobchod. Společnost ABC CZ provozuje 44 čerpacích stanic na území České republiky. Společnost XYZ PL provozuje 116 čerpacích stanic na území Polska.

Na obě tyto dceřiné společnosti je kladen požadavek vést účetnictví dle mezinárodních standardů. Důvodem je poskytnutí srovnatelných výkazů konsolidačnímu oddělení mateřské společnosti. Do konce roku 2015 se v těchto společnostech účtovalo a vykazovalo dle standardů US GAAP. Od počátku roku 2016 se účtuje a vykazuje dle standardů IFRS. Obě společnosti podléhají statutárnímu auditu, sestavují tedy účetní

závěrku dle platných účetních předpisů země, ve které působí. Princip účtování v těchto společnostech znázorňuje následující schéma (Obrázek 2).

Obrázek 2 Schéma účtování ve společnostech ABC CZ a XYZ PL



Zdroj: Interní materiál společnosti. Vlastní úprava.

Výše uvedený princip účtování není zcela běžný. Většina společností ze skupiny, jež vykazuje dle lokálních i mezinárodních standardů, používá účetní systém pro vedení účetnictví dle lokálních předpisů a následně převádí data tak, aby odpovídala

mezinárodním standardům. V tomto případě je aplikován postup opačný, charakteristický pro dceřiné společnosti středoevropského klastru, které tvoří 4 % z celé skupiny. Primární účetní záznamy jsou vkládány do systému dle standardů IFRS. Buď se jedná o běžné denní záznamy společné pro účely IFRS a lokální účetnictví nebo o mimořádné záznamy, jež vstupují pouze do knihy IFRS. Tyto mimořádné vstupy tvoří 1 % všech záznamů do knihy IFRS. Příkladem je účtování daní z příjmů, odložené daně a rezervy z titulu uvedení místa do původního stavu. Na základě těchto záznamů se sestavuje souhrnný roční report, který se odesílá do konsolidačního oddělení mateřské společnosti.

Součástí účetního systému SAP, který obě společnosti používají, je speciální modul Special Purpose Ledger (dále jen SPL), do něhož se automaticky proúčtují běžné denní záznamy v lokální měně. Právě tento modul je používán pro statutární účely dané země. Autorizaci k mimořádnému účtování ve zmíněném modulu má pouze hlavní účetní. Pracovník s touto rolí manuálně upravuje automaticky proúčtovaná, společná pro obě knihy data tak, aby následně mohl sestavit účetní závěrku dle lokálních předpisů. Tyto mimořádné úpravy tvoří 5 % všech záznamů v SPL. Účetní závěrka je poté ověřena lokálním nezávislým auditorem a zveřejněna.

Tento nestandardní postup účtování umožňuje a zejména usnadňuje dodržet všechny požadované termíny pro vykazování. Mateřská společnost totiž vyžaduje souhrnný roční report do 10. pracovního dne následujícího po rozvahovém dni. Rozvahovým dnem je v uvedených společnostech poslední den kalendářního roku.

Lokální předpisy stanovují zcela odlišný termín pro sestavení a zveřejnění účetní závěrky. Pro společnost ABC CZ platí termín zveřejnění účetní závěrky do 30 dnů od jejího ověření auditorem a schválení k tomu příslušným orgánem, nejpozději však do 12 měsíců od rozvahového dne dané účetní závěrky. Pro společnost XYZ PL platí termín zveřejnění do 15 dnů od schválení účetní závěrky valnou hromadou, to je nejpozději do 15. července následujícího roku po rozvahovém dni.

Z předepsaných termínů vyplývá, že účty v knihách IFRS musí být uzavřeny podstatně dříve než účty v modulu SPL. Harmonogram uzávěrkových prací dle IFRS v účetně administrativním centru obou společností je představen v níže uvedené tabulce (Tabulka 8).

Tabulka 8 Harmonogram účetní uzávěrky

Pracovní den (PD) před/po rozvahovém dni	Čas	Proces
-2. PD	10:00	Otevření účtů v modulu FI ⁶
-1. PD	10:00	Otevření účtů v modulu MM ⁷
-1. PD	konec dne	Zaúčtování inventarizačních rozdílů
2. PD	14:00	Uzavření účtů pro účtování majetkových faktur
3. PD	12:00	Zaúčtování všech položek z bankovních výpisů
3. PD	12:00	Uzavření účtů pro účtování faktur za elektřinu, vodu, plyn, odpad
3. PD	12:30	Kalkulace časového rozlišení nákladových účtů – elektřina, voda, plyn, odpad
3. PD	17:00	Zaúčtování a kontrola bilancí půjček
3. PD	17:00	Účty 109xxx Peníze na cestě – spárované (hotovost + příchozí platby)
4. PD	12:00	Účtování časového rozlišení nákladových účtů – elektřina, voda, plyn, odpad
4. PD	17:00	Rezerva na uvedení místa do původního stavu
4. PD	17:00	Účtování dat o spotřebě pohonných hmot zaměstnanců
4. PD	konec dne	Uzavření účtů pro účtování příchozích faktur
5. PD	12:00	Výdaje příštích období (faktury nad 10 000 USD)
5. PD	13:00	Spuštění odpisů dlouhodobého majetku
5. PD	17:00	Zaúčtování opravných položek k pohledávkám
5. PD	17:00	Uzavření účetních dat z čerpacích stanic
5. PD	17:00	Ukončení vystavování faktur
6. PD	12:00	Uzavření výnosových a nákladových účtů
6. PD	14:00	Kontrola, zúčtování účtů časového rozlišení
6. PD	16:00	Transfer DPH
6. PD	18:00	Zaúčtování položek časového rozlišení, rezerv a dohadných položek
6. PD	18:00	Kalkulace FIFO
7. PD	17:00	Kontrola uzávěrkových prací
7. PD	17:30	Nastavení a kontrola přecenění
7. PD	12:00	Odložená daň + DPPO rezerva na DPPO (kvartálně)
7. PD	konec dne	Finální kontrola
7. PD	konec dne	Uzavření účetních knih
7. PD	konec dne	Výpočet výsledku hospodaření EBITDA
7. PD	konec dne	Sestavení předvahy
10. PD	21:59	Odeslání reportu do konsolidačního oddělení mateřské společnosti

Zdroj: Interní dokumenty společnosti ABC CZ a XYZ PL. Vlastní úprava.

⁶ Modul FI – Financial Accounting – Finanční účetnictví

⁷ Modul MM – Management Materials – Skladové hospodářství a logistika

Jakmile jsou v knize IFRS uzavřeny účty a dokončeny všechny aktivity uvedené v tabulce výše, může hlavní účetní začít upravovat proúčtované údaje v modulu SPL.

6.1.1 Rozdílné zásady účtování – praktické příklady

Úpravy, které provádí hlavní účetní v modulu SPL, lze rozdělit dle různých hledisek:

- z hlediska odlišných pravidel účtování dle IFRS a lokálních předpisů;
- z časového hlediska – pravidla účtování jsou shodná, avšak zaúčtované položky po uzavření knihy IFRS se musí časově správně zařadit do stále otevřeného období v modulu SPL.

V následující tabulce (Tabulka 9) jsou uvedeny korekce týkající se odlišné podstaty účtování dle standardů IFRS a lokálních předpisů. V první části tabulky jsou uvedeny účetní záznamy na denní bázi (Zaúčtování IFRS), v dalších sloupcích jsou k jednotlivým případům přiřazeny úpravy, které provádí hlavní účetní v souladu s lokálními předpisy. Pro znázornění způsobu účtování jsou uvedeny účty účtových rozvrhů používaných ve vybraných společnostech. Účtový rozvrh v knize IFRS je shodný pro obě společnosti, ne proto, že by byl mezinárodními standardy definován, ale ujal se na doporučení konsolidačního oddělení mateřské společnosti. Co se týká účtového rozvrhu v modulu SPL, společnost ABC CZ dodržuje zákonem předepsanou účtovou osnovu. Společnost XYZ PL využívá možnosti sestavení vlastního účtového rozvrhu a přebírá účty z knihy IFRS. Propojení účtů z knihy IFRS a modulu SPL je uvedeno v příloze (Příloha 2).

Tabulka 9 Korekce účtování v lokální knize – podstata účtování

Účetní případ	Zaúčtování IFRS		Zaúčtování/ Korekce ČR		Zaúčtování/ Korekce PL	
	MD	D	MD	D	MD	D
Dlouhodobý hmotný majetek k prodeji	F140304	F160400	X	X	X	X
Účetní opravné položky k pohledávkám	709001	111200	559000	391000	709001	113000
Odpis pohledávek	709010	111200	391000 546000	559000 311000	113000 709010	709001 111200
Rezerva na roční odměny k 31. 12. daného roku	701001	230004	554000	459000	701001	230004
Dohadná položka na nevyčerpanou dovolenou k 31. 12. daného roku (vč. SaZP)	701000	230007	521000 524000	389000	701000	230007
Klasifikace CP bonusů za daný rok	200010	510410	648004	504001	510410	600001

Zdroj: Interní dokumenty společnosti ABC CZ a XYZ PL. Vlastní zpracování.

Velmi důležitým účetním případem je klasifikace dlouhodobého hmotného majetku určeného k prodeji. Dle standardů IFRS je nutné tento majetek přesunout z registru dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku na speciální účet (1. řádek v tabulce). V tomto případě se konkrétně jedná o účet *F140304 – Majetek určený k prodeji*. Patří do skupiny oběžných aktiv. Avšak v souladu s českými i polskými účetními předpisy se dlouhodobý majetek k prodeji nevyúčtovává, zůstává v registru dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. K vyúčtování majetku v knize IFRS se použije speciální transakce, která je charakteristická tím, že se neproúčtuje do lokálního modulu SPL. Společnost však nesmí zapomenout v registru dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pozastavit odpisy, pokud tento majetek přestala používat.

Následující dva příklady z výše uvedené tabulky na sebe navazují, týkají se pohledávek. Rozdíl nastává v okamžiku tvorby opravných položek k pohledávkám. Opravná položka se v knize IFRS účtuje ve prospěch účtu *111200 – Pohledávky z obchodních vztahů* a na vrub *709001 – Provozní náklady, opravné položky k pohledávkám*. Není používán samostatný rozvahový účet opravných položek k pohledávkám. Dle lokálních předpisů se zaúčtuje ve prospěch účtu *391000 – Opravná položka k pohledávkám* a na vrub nákladů *559000 - Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek v provozní činnosti*. V tomto případě se opět použije speciální typ účetního dokumentu, který se neprojeví v modulu

SPL. Tudíž vytvoření opravné položky k pohledávkám probíhá odděleně v knize IFRS a v modulu SPL. Následuje odpis pohledávky, který se v knize IFRS zaúčtuje ve prospěch účtu 111200 – *Pohledávky z obchodních vztahů* a na vrub účtu 709010 – *Ostatní provozní náklady*.

Hlavní účetní musí provést v modulu SPL následující účetní zápisy:

- zrušit zaúčtovanou opravnou položku k pohledávce: 391000/559000;
- zaúčtovat odpis pohledávky na vrub nákladového účtu *Odpis pohledávky*: 546000/311000.

Odlišný princip účtování se projeví v případě tvorby rezervy na roční odměny, která se tvoří k rozvahovému dni. Jedná se o odměny, plánované k výplatě v následujícím roce. Dle standardů IFRS se tyto budoucí odměny účtují měsíčně pomocí dohadné položky, přičemž jsou navýšeny mzdové náklady zápisem 701001 – *Mzdové náklady* / 230004 – *Dohadný účet pasivní – bonusy zaměstnancům*. Případ se automaticky proúčtuje do modulu SPL na účty 521001/389000. Z podstaty věci se dle českých předpisů jedná o rezervu, nikoli o dohadnou položku. Není totiž jisté, zda bonusy budou vypláceny. Rozhodnutí o jejich vyplacení závisí na vedení společnosti. Hlavní účetní tedy ruší dohadnou položku 389000/521000, automaticky proúčtovanou do modulu SPL, a účtuje rezervu 554000 - *Tvorba a zúčtování ostatních rezerv* / 459000 – *Ostatní rezervy*. Ve společnosti XYZ PL se účtování shoduje s účtováním dle IFRS a tato dohadná položka se neopravuje.

Dalším z výše uvedených specifických případů je tvorba dohadné položky na nevyčerpanou dovolenou daného roku. Hlavní účetní české společnosti ABC CZ k rozvahovému dni ruší dohadnou položku na nevyčerpanou dovolenou předchozího roku a tvoří novou, včetně sociálního a zdravotního pojištění. Polské předpisy, stejně jako standardy IFRS, umožňují z tohoto titulu vytvořit rezervu, není však povinná, účtování o ní je plně v kompetenci účetní jednotky, která by své rozhodnutí měla učinit s ohledem na významnost a účelnost transakce. Společnost XYZ PL takovou rezervu tvoří. Na místě je patřičné dodat, že postup účtování náhrady na nevyčerpanou dovolenou není jednoznačný. V České republice se tento postup měnil, dokonce se po nějakou dobu účtovalo podobně jako v Polsku, tvořila se rezerva.

Do této kategorie mohou být zařazeny i bonusy za tzv. Convenience Products (dále jen CP⁸). Vybrané společnosti mají uzavřenou smlouvu s dodavatelem výrobků CP, že jim na konci roku, v závislosti na dosaženém obratu, poskytne slevu z ceny těchto výrobků. Dodavatel vystaví opravný daňový doklad, který je v knize IFRS zaúčtován do výnosů 2000xx - *Závazky z obchodních vztahů / 510410 - Ostatní provozní výnosy*. Proúčtování do českého modulu SPL se projeví na účtech 321xxx - *Závazky z obchodních vztahů / 648004 – Ostatní provozní výnosy*. Z lokálního hlediska je v obou společnostech nutné tento případ klasifikovat nikoli jako výnos, nýbrž jako snížení nákladů. Hlavní účetní v české společnosti tedy koriguje toto účtování následujícím způsobem 648004 – *Ostatní provozní výnosy / 504001 – Prodané zboží*, v polské společnosti za použití účtů 510410 – *Ostatní provozní výnosy / 600001 - Prodané zboží*.

Do druhé skupiny rozdílů – založených na odlišném časovém hledisku – náleží jako reprezentativní příklad časová korekce přijatých faktur. Příčinou je odlišný okamžik uzavření knih vedených podle IFRS a lokálních knih. IFRS knihy musí být z důvodu odesílání informací ke konsolidaci mateřské společnosti až o tři měsíce dříve. Po závěrkovém dni však ještě mohou přicházet faktury od dodavatelů, jež náleží do předchozího období. Tyto faktury je pak technicky možno zaúčtovat do lokálních knih, avšak již ne do IFRS knih, které jsou v danou chvíli již uzavřeny. Faktury jsou v knize IFRS účtovány do běžného období, jsou automaticky proúčtovány do modulu SPL, a následně v modulu manuálně přeúčtovány z běžného období do minulého období. Klíčem k rychlému a bezchybnému přeúčtování velkého množství takových položek je dodržení vnitropodnikových pravidel účtování. Faktury související s minulým obdobím se v knize IFRS účtují pomocí odlišného typu dokumentu účtování. Jedná se o povinné označení každého účetního zápisu. Toto označení se skládá ze dvou písmen. Právě typ účetního dokumentu LK je charakteristický pro příchozí faktury, jež musí být z lokálního hlediska přeúčtovány do období, se kterým časově i věcně souvisí. Dokument LK zastupuje dokument KR, který slouží pro běžné účtování v průběhu období. Příklad zaúčtovaných faktur dodavatele z přelomu roku je uveden níže na obrázku (Obrázek 3).

⁸ CP je zkratka pro anglické označení zboží Convenience products. Jedná se o výrobky, jež spotřebitelé nakupují velmi často a jejich koupě je spontánní (příkladem jsou sušenky u pokladny).

Obrázek 3 Příklad účtování faktur dodavatele s různým typem dokumentu účtování

St	DocumentNo	Reference	PK	Type	Pstng Date	Doc. Date	Prnt date	Text	G/L
<input type="checkbox"/>	3300000472	P/P/10116112/000	31	LK	01.01.2015	23.01.2015	03.02.2015	energia 12/2014	200010
<input type="checkbox"/>	3300000473	PP10116112/0002/	31	LK	01.01.2015	23.01.2015	03.02.2015	energia 12/2014accrual created	200010
<input type="checkbox"/>	3300000474	PP10116112/0003/	31	LK	01.01.2015	23.01.2015	03.02.2015	energia 12/2014accrual created	200010
<input type="checkbox"/>	3300000130	PP10047176000615	31	LK	01.01.2015	12.01.2015	22.01.2015	energia 12/2014	200010
<input type="checkbox"/>	3300000352	P/P/10047176/000	31	LK	01.01.2015	12.01.2015	20.01.2015	energia 12/2014	200010
<input type="checkbox"/>	3300000353	P/P/10057388/000	31	LK	01.01.2015	12.01.2015	22.01.2015	energia 12/2014	200010
<input type="checkbox"/>	3300000354	PP10047176000515	31	LK	01.01.2015	12.01.2015	21.01.2015	energia 12/2014	200010
<input type="checkbox"/>	3300000357	PP10047176000415	31	LK	01.01.2015	12.01.2015	21.01.2015	energia 12/2014	200010
<input type="checkbox"/>	3300000358	PP10047176000215	31	LK	01.01.2015	12.01.2015	20.01.2015	energia 12/2014	200010
<input type="checkbox"/>	3300000049	P/P/10065665/000	31	LK	01.01.2015	08.01.2015	20.01.2015	energia 12/2014	200010
<input type="checkbox"/>	3300000051	PP10047176000115	31	LK	01.01.2015	08.01.2015	20.01.2015	energia 12/2014	200010
<input type="checkbox"/>	2400000885	PP10047176001215	31	KR	01.02.2015	13.02.2015	19.02.2015	energia 01/2015	200010
<input type="checkbox"/>	2400000886	PP10047176001415	31	KR	01.02.2015	13.02.2015	19.02.2015	energia 01/2015	200010
<input type="checkbox"/>	2400000896	PP10047176001315	31	KR	01.02.2015	13.02.2015	19.02.2015	energia 01/2015	200010
<input type="checkbox"/>	2400000966	PP10047176001515	31	KR	01.02.2015	13.02.2015	20.02.2015	energia 01/2015	200010
<input type="checkbox"/>	2400000809	PP10047176001115	31	KR	01.02.2015	10.02.2015	20.02.2015	energia 01/2015	200010
<input type="checkbox"/>	2400000679	P/P/10047176/001	31	KR	01.02.2015	09.02.2015	20.02.2015	energia 01/2015	200010
<input type="checkbox"/>	2400000680	P/P/10065665/000	31	KR	01.02.2015	09.02.2015	20.02.2015	energia 01/2015	200010
<input type="checkbox"/>	2400000652	PP100471760008/1	31	KR	01.02.2015	06.02.2015	20.02.2015	energia 01/2015	200010
<input type="checkbox"/>	2400000653	PP100471760009/1	31	KR	01.02.2015	06.02.2015	17.02.2015	energia 01/2015	200010
<input type="checkbox"/>	2400000545	P/P/10047176/000	31	KR	01.02.2015	04.02.2015	13.02.2015	energia 01/2015	200010

Zdroj: Účetní systém SAP společnosti XYZ PL.

Hlavní účetní si jednoduše pomocí filtru vyexportuje seznam faktur k přeúčtování.

6.1.2 Proces implementace standardů IFRS ve vybrané oblasti

Jak již bylo zmíněno v úvodní kapitole praktické části, na obě společnosti je od 1. 1. 2016 kladen požadavek na vykazování výsledků dle mezinárodních standardů IFRS. Jedná se o významnou změnu nejen ve vykazování, ale také v zavedených procesech společnosti. Právě kvůli důležitosti této změny je v diplomové práci přistoupeno také k představení a zhodnocení procesu implementace mezinárodních standardů. Vzhledem k rozsahu problematiky je vybrána pouze oblast dlouhodobého majetku, na kterou má tato změna značný dopad. Následující proces je popsán z pohledu polské společnosti XYZ PL.

Hodnoty dlouhodobého hmotného majetku je nutné pro účely IFRS přecenit na reálnou hodnotu. Pro tuto činnost mateřská společnost doporučila společnosti XYZ PL uznávanou auditorskou firmu, která tohoto doporučení využila. Společnost XYZ PL následně vytvořila plán procesu přecenění a zavedení dat do systému.

Obecný prvotní plán zavedení nových dat do systému

Podle prvotního plánu měla být všechna data přeceněna auditorskou firmou k 31. 12. 2013. Po obdržení dat měla následovat kontrola v účetně administrativním centru. V případě úspěšnosti kontroly měla být data zpracována pro hromadné nahrání SAP konzultantem, a to nejdříve do testovací verze systému. Teprve po druhé důsledné kontrole by byla data nahrána do produkční verze systému SAP. Opět by následovala fáze kontroly a testování nahraných dat v produkční verzi.

Po schválení plánu se přistoupilo k podrobnějšímu plánování dílčích kroků, zejména IT řešení v systému SAP a příprava dat k přecenění.

Systémové řešení procesu zavádění nových dat

Ve spolupráci s IT konzultanty systému SAP byly v testovací verzi programu, v AM modulu – registru dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku (dále pouze registr), vytvořeny dvě nové knihy: IFRS v lokální měně (označení majetkové skupiny číslem 40) a IFRS v USD (označení majetkové skupiny číslem 41). Dále byla konzultanty navržena speciální funkce – transakce, která zajišťuje nahrávání dat pouze ve skupinách 40 a 41. Touto činností hodnoty v ostatních skupinách zůstaly nedotčené, co se nahrávání dat týče. Avšak pro zajištění technické kompatibility procesů ve všech knihách v registru se na

doporučení konzultantů pozastavily veškeré činnosti, jež mohly mít za následek jakékoli změny v registru. Jednalo se o transakce typu zařazování nového majetku, vyřazování poškozeného majetku, vyřazení z titulu prodeje majetku, transfer majetku z jedné čerpací stanice na druhou a spuštění měsíčních odpisů.

Příprava dat k přecenění

Auditorská firma připravila a zaslala společnosti XYZ PL podkladový soubor pro vyplnění. Podkladový soubor obsahoval následující údaje: evidenční číslo majetku, název majetku, datum zařazení do užívání, označení majetkové třídy, název majetkové třídy, označení majetkové podtřídy, název majetkové podtřídy, pořizovací cenu majetku v lokální měně, hodnotu oprávek, zůstatkovou hodnotu majetku v lokální měně (z knihy US GAAP), dobu odpisování rozdělenou na roky a měsíce, hodnotu jednoměsíčního odpisu, číslo čerpací stanice, název čerpací stanice a název regionu.

Přeceněn byl pouze dlouhodobý hmotný majetek.

Kontrola přeceněných dat a zjištěné nedostatky

V rámci kontroly byly posuzovány následující údaje:

- počet přeceněných položek majetku – porovnání počtu položek v podkladovém souboru s počtem položek v obdrženém souboru;
- hodnota majetku – procentuální porovnání náhodných položek v podkladovém souboru s novými hodnotami v obdrženém souboru;
- doba používání majetku – zda určená doba nepřesahuje limit stanovený ve směrnici IFRS.

Veškerá kontrola byla provedena v MS Excel. Výsledky kontroly ukazovaly, že v nově obdrženém souboru chyběly položky z majetkové třídy *102 Právo dlouhodobého užívání pozemků*, dále se ukázalo, že některé položky jsou přehodnocené, jejich nová hodnota činí až 300 % původní hodnoty a doba používání v mnoha případech přesahuje limit stanovený ve směrnici IFRS.

Na základě těchto výsledků vedení rozhodlo o pozastavení procesu, data nebyla nahrána do testovací verze programu a byl sepsán oficiální e-mail jak auditorské firmě, tak mateřské

společnosti. Bylo poukázáno na problematické položky a na důsledky případného nahrání těchto dat do systému. V odpovědi na zaslaný e-mail se auditorská firma vyjádřila k chybějícím položkám ze skupiny 102, jejichž tržní hodnota se rovnala zaslané hodnotě. Tyto položky tedy přeceněny nebyly a pro nahrání byla použita data z knihy US GAAP. Auditorská firma také zaslala nový soubor s opětovně přeceněnými hodnotami. Kontrola tohoto souboru byla provedena stejným způsobem, jako kontrola prvně obdrženého souboru. Výsledky kontroly byly stejně znepokojující jako ty předchozí. Opět bylo informováno vedení společnosti. Tato situace vedla k návrhu možného vhodnějšího řešení, jež je nastíněno v kapitole 7.4.

6.2 Proces účetní závěrky v české společnosti ABC CZ

Inventarizace

Proces fyzické inventury dlouhodobého hmotného majetku začíná v druhé polovině září. Probíhá každý rok na všech 44 čerpacích stanicích. Tento proces řídí interní auditor, který je zprostředkovatelem informací mezi externí firmou zajišťující inventuru a příslušným pracovníkem v administrativně účetním centru. Všechny inventurní soupisy jsou zasílány právě internímu auditorovi, jehož povinností je zkontrolovat všechny náležitosti soupisů a předat je účetnímu jako podklad k zaúčtování inventarizačních rozdílů. Interně stanoveným termínem pro předání inventurních soupisů je poslední den listopadu. Účetní musí během jednoho měsíce zaúčtovat všechny zjištěné rozdíly.

Inventura zásob na čerpacích stanicích probíhá 4 krát ročně. Je v zájmu společnosti zabezpečit správné řízení zásob a zamezit zpronevření ze strany zákazníků. Inventura je prováděna externí firmou, která lépe a efektivněji provádí fyzickou inventuru.

Opravné položky

Společnost ABC CZ tvoří opravné položky k pochybným pohledávkám, zásobám a dlouhodobému majetku.

Opravná položka k pohledávkám je stanovena na základě vlastní analýzy platební schopnosti svých zákazníků a věkové struktury pohledávek. K 31. prosinci 2014 činí opravná položka ke krátkodobým pohledávkám z obchodních vztahů 2 728 tis. Kč, ke krátkodobým pohledávkám za zaměstnanci 269 tis. Kč.

Opravné položky k zásobám se tvoří v případech, kdy ocenění použité v účetnictví je přechodně vyšší než prodejní cena zásob snižená o náklady spojené s prodejem. K 31. prosinci 2014 tento případ nenastává.

Opravná položka k dlouhodobému majetku se tvoří k nevyužitému majetku a majetku určenému k likvidaci. Opravná položka je tvořena k pozemkům. V roce 2014 byla tato položka snížena o 1 804 tis. Kč. K rozvahovému dni tedy činí 5 493 tis. Kč.

Kurzové rozdíly

Společnost ABC CZ používá pro přepočítání transakcí v cizí měně pevný kurz, který se stanovuje na základě denního kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB poslední pracovní den kalendářního měsíce a používá se pro účetní případy účtované v následujícím měsíci. V průběhu roku účtuje společnost o realizovaných i nerealizovaných kurzových ziscích a ztrátách. Nerealizované kurzové zisky a ztráty jsou zachyceny ve výsledku hospodaření.

Aktiva a pasiva v zahraniční měně jsou k rozvahovému dni přepočítávána podle kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB.

Daň z příjmů

Dle účetních postupů společnosti ABC CZ se daň z příjmů za dané období skládá ze splatné daně a změny stavu v odložené dani. Splatná daň zahrnuje odhad daně vypočtené z daňového základu s použitím daňové sazby platné v poslední den účetního období a veškeré doměrky a vratky za minulá období. Odložená daň vychází z veškerých dočasných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv, případně dalších dočasných rozdílů (daňová ztráta), s použitím očekávané daňové sazby platné pro následující období. O odložené daňové pohledávce se účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že bude v následujících účetních obdobích uplatněna.

Sestavení výkazů účetní závěrky

Společnost ABC CZ sestavuje výkazy účetní závěrky v plném rozsahu v souladu s předpisy dané země. Výkazy jsou sestaveny dle zákonem doporučeného obsahu a struktury.

Rozvaha

Česká společnost ABC CZ zobrazuje v rozvaze majetkové položky v hodnotě brutto, ke každé jednotlivé položce korekce a hodnotu netto za běžné účetní období. V čtvrtém sloupci uvádí hodnoty netto minulého účetního období. Nulové položky zůstávají v rozvaze prázdné.

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je evidován v pořizovací ceně. Dlouhodobý nehmotný majetek v pořizovací ceně do 700 USD není vykazován v rozvaze a je účtován do nákladů v roce jeho pořízení. Dlouhodobý nehmotný majetek nad 700 USD a do 60 000 Kč je evidován v rozvaze jako drobný nehmotný majetek odpisovaný po dobu 13 měsíců. Software se odepisuje lineárně po dobu 3 let.

Obrázek 4 Dlouhodobý nehmotný majetek v rozvaze společnosti ABC CZ (v tis. Kč)

Označ. a	AKTIVA b	řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř.02+03+31+63)	001	2 810 367	-1 739 647	1 070 720	1 214 764
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř.04+13+23)	003	2 422 809	-1 736 650	686 159	786 649
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	22 475	- 15 516	6 959	21 355
B.I.1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007	22 475	- 15 516	6 959	7 374
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				13 981
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ABC CZ za rok 2014.

Po novelizaci českých předpisů je software od 1. 1. 2016 zahrnut v rozvaze do skupiny *B. I. 2. Ocenitelná práva*.

Co se týká ostatních položek dlouhodobého nehmotného majetku, společnost ABC CZ ke konci roku 2013 vykazovala nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek. Od 1. 1. 2016 dochází ke změně označení: *B. I. 5. 2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek*.

Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je evidován v pořizovací ceně. Dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně do 700 USD není vykazován v rozvaze a je účtován do nákladů v roce jeho pořízení. Dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně nad 700 USD a do 40 000 Kč je evidován v rozvaze jako drobný hmotný majetek odpisovaný po dobu 13 měsíců. Ocenění dlouhodobého majetku vlastní výroby zahrnuje přímý materiál, přímé

mzdy a režijní náklady přímo spojené s jeho výrobou až do doby jeho aktivace. Dlouhodobý hmotný majetek je odpisován lineárně po dobu uvedenou v následující tabulce.

Tabulka 10 Doba odpisování DHM ve společnosti ABC CZ

Položka majetku	Doba odpisování
Stavby	15 let
Stroje, přístroje a zařízení	3-15 let
Automobily	5 let
Inventář	10 let
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	15 let

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ABC CZ za rok 2014. Vlastní úprava.

Technická zhodnocení na najatém hmotném majetku jsou odpisována lineární metodou po dobu trvání nájemní smlouvy nebo po dobu odhadované životnosti, a to vždy po tu, která je kratší.

Zásoby

Zboží je ve společnosti ABC CZ oceňováno v pořizovacích cenách. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení, celní poplatky, skladovací poplatky při dopravě a dopravné za dodání do skladu. Úbytek pohonných hmot (dále PHM) je oceňován metodou FIFO. Úbytek ostatního zboží – zboží v obchodech – je oceňován metodou váženého aritmetického průměru. Zásoby PHM skladované na vlastních čerpacích stanicích podléhající spotřební dani byly oceněny včetně spotřební daně. Tyto zásoby za rok 2014 představují 40 520 tis. Kč. Spotřební daň na těchto zásobách činí 19 833 tis. Kč. Zboží v prodejnách na čerpacích stanicích činí 32 758 tis. Kč. Od 1. 1. 2016 dochází ke změně uspořádání zásob v rozvaze. Zboží se vykazuje ve skupině *C. I. 3. 2. Zboží*.

Pohledávky

Dlouhodobé pohledávky jsou evidovány ve výši 96 830 tis. Kč. Podstatnou část tvoří Odložená daňová pohledávka 93 488 tis. Kč. Výpočet odložené daňové pohledávky je uveden v následující tabulce (Tabulka 11).

Tabulka 11 Odložená daňová pohledávka společnosti ABC CZ (v tis. Kč)

	31. 12. 2014	31. 12. 2013
Rozdíl mezi daňovou a účetní zůstatkovou hodnotou dlouhodobého majetku	78 262	77 663
Opravná položka k dlouhodobému majetku	1 044	1 386
Pohledávky	90	90
Rezervy	13 779	14 248
Dohadné položky pasivní	313	821
Daňové ztráty		3 581
Odložená daňová pohledávka	93 488	97 789

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ABC CZ za rok 2014.

Pro výpočet odložené daně je použita daňová sazba platná pro období, ve kterém se očekává uplatnění veškerých rozdílů v daňovém výsledku společnosti, tj. 19 %. Jiné dlouhodobé pohledávky činí 3 342 tis. Kč.

Krátkodobé pohledávky jsou vykázány ve výši 119 738 tis. Kč. Jedná se především o krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů ve výši 91 604 tis. Kč, ze kterých 5 596 tis. Kč představují pohledávky po lhůtě splatnosti. Dále do této skupiny patří 10 273 tis. Kč v podobě krátkodobých poskytnutých záloh, především zaplacených záloh na elektrickou energii.

Časové rozlišení aktiv

Společnost ABC CZ tvoří náklady příštích období ve výši 57 643 tis. Kč, jež představují nájem pozemků pod čerpacími stanicemi.

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál k 31. 12. 2014 činí 348 064 tis. Kč. Přehled pohybů vlastního kapitálu je zobrazen v následující tabulce (Tabulka 12).

Tabulka 12 Přehled pohybů vlastního kapitálu společnosti ABC CZ (v tis. Kč)

	Základní kapitál	Ostatní kapitálové fondy	Výsledek hospodaření minulých let	Zisk/ztráta běžného období	Celkem
Zůstatek k 1. 1. 2014	200	529 210	-167 909	-49 153	312 348
Převod ztráty 2013			-49 153	49 153	
Zisk běžného období				35 716	35 716
Zůstatek k 31. 12. 2014	200	529 210	-217 062	35 716	348 064

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ABC CZ za rok 2014.

Do data vydání účetní závěrky nebylo rozhodnuto o rozdělení výsledku hospodaření roku 2014.

Rezervy

Společnost ABC CZ tvoří rezervu na budoucí náklady spojené s uvedením najatých pozemků do původního stavu. Tato rezerva je tvořena na základě analýzy předpokládané částky nákladů a předpokládané doby trvání nájemních smluv. Je vykázána ve výši 72 238 tis. Kč v rozvaze v položce *B. I. 4. Ostatní rezervy*.

Rezerva na daň z příjmů je tvořena vzhledem k tomu, že okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku stanovení výše daňové povinnosti. V následujícím účetním období se rezerva rozpustí a zaúčtuje se zjištěnou daňovou povinností. V rozvaze rezervu na daň z příjmů snižují zaplacené zálohy na daň z příjmů a výsledná pohledávka je vykázána v položce *C. III. 6. Stát – daňové pohledávky*. K 31. 12. 2014 společnost vytvořila rezervu na daň z příjmů ve výši 15 764 tis. Kč. Zaplacené zálohy na daň z příjmů činí 729 tis. Kč.

Tabulka 13 Rezervy v rozvaze společnosti ABC CZ (v tis. Kč)

B.	Cizí zdroje (ř.90+95+106+118)	089	704 749	810 843
B.I.	Rezervy (ř.91 až 94)	090	87 553	74 988
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	091		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	092		
	3. Rezerva na daň z příjmů	093	15 035	
	4. Ostatní rezervy	094	72 518	74 988

Zdroje: Výroční zpráva společnosti ABC CZ za rok 2014.

Závazky

Společnost ABC CZ vykazuje dlouhodobé závazky ve výši 406 461 tis. Kč. Jedná se o přijatou půjčku od ovládající osoby. Půjčka je úročena pevnou úrokovou sazbou 6%, stejně jako půjčka z roku 2013 od jiné spřízněné osoby. Úroky běžného období činí 28 549 tis. Kč, z toho 1 892 tis. Kč z nové půjčky 2014. Dle smlouvy je úvěr splatný do roku 2017 a společnost nemá povinnost jej hradit v pravidelných splátkách.

Krátkodobé závazky jsou evidovány ve výši 210 735 tis. Kč. Největší část těchto závazků tvoří závazky z obchodních vztahů ve výši 172 681 tis. Kč, ze kterých 6 750 tis. Kč představují závazky po lhůtě splatnosti. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního

pojištění činí 60 tis. Kč, ze kterých 42 tis. Kč představují závazky ze sociálního zabezpečení a 18 tis. Kč představují závazky ze zdravotního pojištění. Daňové závazky činí 25 tis. Kč a představují daně z příjmů ze závislé činnosti fyzických osob.

Časové rozlišení pasiv

Společnost eviduje výdaje příštích období ve výši 17 906 tis. Kč, jež znázorňují především nevyfakturované dodávky pohonných hmot a spotřebního zboží.

Výkaz zisku a ztráty

Společnost sestavuje výkaz zisku a ztráty v druhovém členění.

Tržby

Společnost na čerpacích stanicích prodává pohonné hmoty a spotřební zboží. Společnost také poskytuje služby související s provozem čerpacích stanic (např. mycí linky) a manažerské služby poskytované spřízněným společenstvem. Struktura tržeb za rok 2014 je uvedena v následující tabulce (Tabulka 14).

Tabulka 14 Struktura tržeb za rok 2014 (v tis. Kč)

	Tržby v tis. Kč
Pohonné hmoty na čerpacích stanicích	6 155 713
Spotřební zboží	643 127
Manažerské služby	98 254
Mycí linky a ostatní tržby	31 217
Celkem	6 928 311

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ABC CZ za rok 2014. Vlastní úprava.

Osobní náklady

Průměrný počet zaměstnanců se v roce 2014 snížil o téměř 43 % oproti roku 2013. V roce 2014 činily mzdové náklady 80 048 tis. Kč. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění činily 24 612 tis. Kč a sociální náklady 6 179 tis. Kč. Celkové osobní náklady se v roce 2014 snížily o téměř 60 % oproti roku 2013.

6.3 Proces účetní závěrky v polské společnosti XYZ PL

Inventarizace

Inventarizace dlouhodobého hmotného majetku je prováděna na základě interního dokumentu společnosti, který obsahuje způsob provedení inventarizace, termíny a interval fyzických inventur. Dále je v dokumentu vymezeno, kdo může být členem inventarizační komise, kdo má jaké úkoly a povinnosti v tomto procesu. Dokument je aktualizován v počáteční fázi každé inventarizace. Na přípravě dokumentu se podílí hlavní účetní s interním auditorem. Dokument je schvalován finančním ředitelem společnosti.

Fyzická inventura dlouhodobého hmotného majetku (s výjimkou pozemků) se provádí jednou v období tří let. Celý proces začíná v druhé polovině října. Probíhá na všech 116 čerpacích stanicích a také v kancelářích administrativně účetního centra. Inventurní soupisy (Příloha 3), spolu s příslušnými protokoly vyřazení nebo transferu, musí být předány účetnímu nejpozději do konce měsíce listopadu. Inventarizační rozdíly musí být zaúčtovány do konce prosince daného roku.

Fyzická inventura zásob probíhá jednou ročně.

Opravné položky

Společnost XYZ PL tvoří opravné položky k pozemkům, stavbám a budovám tak, aby odrážely reálnou hodnotu na základě budoucích diskontovaných peněžních toků.

Kurzové rozdíly

Společnost XYZ PL vykazuje pohledávky a závazky v cizí měně ke dni jejich vzniku podle průměrného kurzu národní banky v Polsku (dále jen NBP) vyhlášeného pro tuto měnu v den předcházející den transakce. K rozvahovému dni se pohledávky a závazky vyjádřené v cizí měně přeceňují podle závazného průměrného kurzu vyhlášeného NBP k tomu dni.

Kurzové rozdíly z přecenění aktiv a pasiv vyjádřených v cizí měně k rozvahovému dni, s výjimkou dlouhodobých investic, jsou účtovány na účty finančních výnosů nebo nákladů, a v odůvodněných případech na účet pořízení zboží nebo dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. K přecenění položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty vyjádřených v cizí měně, jsou stanoveny následující kurzy (v zł):

Tabulka 15 Kurzy cizích měn k rozvahovému dni (v zł)

	Rozvaha	
	31. 12. 2014	31. 12. 2013
EUR	4,2623	4,1472
USD	3,5072	3,0120

Zdroj: Výroční zpráva společnosti XYZ PL.

Daň z příjmů

Daň z příjmů vykázaná ve výkazu zisku a ztráty se skládá ze splatné daně a odložené daně. Odložená daň vykázaná ve výkazu zisku a ztráty představuje změnu stavu rezervy a aktiva z titulu odložené daně na konci a na začátku účetního období.

Sestavení účetní závěrky ve společnosti XYZ PL

Obě společnosti sestavují výkazy účetní závěrky v plném rozsahu v souladu s předpisy dané země. Výkazy jsou sestaveny dle zákonem doporučeného obsahu a struktury.

Rozvaha

Polská společnost XYZ PL prezentuje v rozvaze aktiva v hodnotě netto běžného účetního období a v hodnotě netto minulého účetního období. Nulové položky se nemusí uvádět. V rozvaze se rovněž nachází sloupec s odkazy na doplňující a vysvětlující informace týkající se dané položky. Hodnoty jsou uvedeny v tisících zł zaokrouhlených na jedno desetinné místo.

Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je společností XYZ PL evidován v pořizovací ceně snížené o odpisy nebo nákladů na vlastní výrobu snížených o odpisy. Dlouhodobý nehmotný majetek se odepisuje lineárně: goodwill po dobu 5 let, software po dobu 2 – 10 let. Účetní jednotka ověřuje správnost používané doby životnosti a sazby odpisování v každém účetním období.

Obrázek 5 Dlouhodobý nehmotný majetek v rozvaze společnosti XYZ PL (v tis. zl)

Bilans			
(wszystkie dane liczbowe przedstawiono w tysiącach złotych)			
AKTYWA	Nota	31.12.2014	31.12.2013
Aktywa trwale		397 857,6	409 433,7
Wartości niematerialne i prawne	1		
Inne wartości niematerialne i prawne		2 331,6	116,0
		<u>2 331,6</u>	<u>116,0</u>

Zdroj: Výroční zpráva společnosti XYZ PL za rok 2014.

Obě společnosti ke konci roku 2014 vykazují jako dlouhodobý nehmotný majetek pouze software. Z rozvahy společnosti XYZ PL tato informace není zřejmá. Software není vykazován zvlášť, ale je zahrnut do položky *Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek*. O tom, že se jedná o software, je uživatel výkazu informován v části doplňujících informací.

Tato položka nevystupuje v obsahu rozvahy dle polského zákona UoR a ani se nepoužívá. Pro nedokončený hmotný a nehmotný majetek se používá tatáž položka, a to *Nedokončený dlouhodobý majetek*, která je vykazována ve skupině *Dlouhodobého hmotného majetku*.

Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý majetek ve společnosti XYZ PL je oceňován v pořizovací ceně nebo ve výši nákladů na vytvoření (počáteční hodnota) se zohledněním důsledků přecenění, snížené o odpisy a opravné položky (impairment). Pořizovací cena a náklady na vytvoření dlouhodobého majetku obsahují všechny náklady, které účetní jednotka vynaložila v době stavby, montáže, přizpůsobení a technického zhodnocení, včetně nákladů na správu dluhů vynaložených za účelem financování a s tím spojené kurzové rozdíly, snížené o výnosy plynoucí z této transakce.

Počáteční hodnota dlouhodobého majetku je navýšena o náklady jeho technického zhodnocení, čímž se rozumí přístavba a stavební úpravy, nástavba, modernizace nebo rekonstrukce, kdy hodnota majetku je po technickém zhodnocení vyšší než hodnota majetku v okamžiku zařazení do užívání.

Dlouhodobý majetek je odepisován lineárně. Odepisovat se začíná v následujícím měsíci po měsíci zařazení. V následující tabulce (Tabulka 16) je uvedena doba odpisování

jednotlivých položek dlouhodobého hmotného majetku. Podrobněji dle jednotlivých podskupin je dlouhodobý hmotný majetek uveden v příloze (Příloha 4), kde jsou rovněž pro srovnání uvedeny sazby pro daňové odpisy.

Tabulka 16 Doba odpisování DHM ve společnosti XYZ PL

Položka majetku	Sazba odpisování	Doba odpisování
Budovy	6,66 %	15
Pozemní a vodní stavby	10 %	10
Stroje a zařízení	6,66 - 33,33 %	3 – 15 let
Dopravní prostředky	20 %	5 let

Zdroj: Výroční zpráva společnosti XYZ PL za rok 2014. Vlastní úprava.

Účetní jednotka ověřuje správnost používané doby životnosti a sazby odpisování v každém účetním období.

Obrázek 6 Dlouhodobý hmotný majetek v rozvaze společnosti XYZ PL (v tis. zł)

Rzeczowe aktywa trwałe	2		
Środki trwałe		328 166,9	338 915,1
grunty (w tym prawo wieczystego użytkowania gruntu)		199 657,4	196 502,9
budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej		102 964,0	118 285,8
urządzenia techniczne i maszyny		19 376,4	18 852,6
środki transportu		-	43,0
inne środki trwałe		6 169,1	5 230,8
Środki trwałe w budowie		1 866,8	5 181,0
		<u>330 033,7</u>	<u>344 096,1</u>

Zdroj: Výroční zpráva společnosti XYZ PL za rok 2014.

Z výše uvedeného obrázku (Obrázek 6) je patrný značný úbytek nedokončeného dlouhodobého majetku (Środki trwałe w budowie) oproti roku 2013. Téměř polovina tohoto úbytku je přírůstkem dlouhodobého nehmotného majetku.

Dlouhodobé pohledávky

Dlouhodobými pohledávkami se rozumí všechny pohledávky se splatností delší než 12 měsíců. Výjimkou jsou pohledávky z titulu dodávek zboží a služeb, jež bez ohledu na dobu splatnosti jsou vykazovány jako krátkodobé pohledávky.

Dlouhodobé časové rozlišení aktiv

Tato položka rozvahy zahrnuje tzv. aktivum z titulu odložené daně z příjmů a jiné položky časového rozlišení, jak je uvedeno na obrázku (Obrázek 7).

Obrázek 7 Dlouhodobé pohledávky v rozvaze společnosti XYZ PL (v tis. zł)

Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe			
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	17.3	56 275,8	55 778,2
Inne rozliczenia międzyokresowe	4	1 286,3	1 513,2
		<u>57 562,1</u>	<u>57 291,4</u>

Zdroj: Výroční zpráva společnosti XYZ PL za rok 2014.

Výpočet odložené daně z příjmů je znázorněn v následující tabulce (Tabulka 17):

Tabulka 17 Výpočet odložené daně z příjmu (v tis. zł)

	31. 12. 2014	31. 12. 2013
Přechodné rozdíly:		
Naběhlé a nezaplacené úroky ze závazků	143 885,6	138 109,7
Rozdíly v odpisových sazbách	44 574,4	20 733,2
Odpisy v průběhu výstavby stanice	412,6	441,1
Kurzové ztráty vyplývající z ocenění	16 575,8	45 464,3
Rezerva na demontáž stanice	3 124,2	2 805,6
Opravná položka k pohledávkám	2 162,8	2 157,9
Opravná položka k dlouhodobému majetku	19 303,2	28 294,1
Rezervy na nevyčerpané dovolené a roční odměny zaměstnanců	917,8	444,0
Ostatní / Rezervy	1 344,4	860,8
	232 301,2	239 310,7
Daňová ztráta k uplatnění v následujících obdobích:		
Daňová ztráta 2011 (celkem)	43 629,6	43 629,6
Odečtena část daňové ztráty	-5 069,4	-5 069,4
Daňová ztráta 2011 k odečtení	38 560,2	38 560,2
Daňová ztráta 2012 (celkem)	15 698,6	15 698,6
Daňová ztráta 2012 k odečtení	15 698,6	15 698,6
Daňová ztráta 2014	9 628,4	-
Součet daňových ztrát k odečtení v následujících obdobích	63 887,2	54 258,8
Brutto hodnota aktiva z titulu odložené daně z příjmu	56 275,8	55 778,2
Netto hodnota aktiva z titulu odložené daně z příjmu	56 275,8	55 778,2
Vykázané v rozvaze aktivum z titulu odložené daně z příjmu	56 275,8	55 778,2
Vykázaná v rozvaze rezerva z titulu odložené daně z příjmu	-	
Změna netto hodnoty aktiva/rezervy z titulu odložené daně z příjmu v rozvaze	497,6	55 778,2
Změna odložené daně vykázaného ve výkazu zisku a ztráty	497,6	55 778,2

Zdroj: Výroční zpráva společnosti XYZ PL za rok 2014.

Jiná časová rozlišení ve výši 1 286,3 tis. zł zahrnují předplacený nájem za pozemek ve výši 926,2 tis. zł a náklady na demontáž stanice po vypršení smlouvy ve výši 360,1 tis. zł.

Zásoby

Zásoby ve společnosti XYZ PL jsou oceňovány dle cen pořízení nebo vlastních nákladů na vytvoření, ne vyšších než prodejní cena netto těchto zásob k rozvahovému dni. Úbytek materiálu, zboží – pohonné hmoty a velkoobchodní zboží je oceněn metodou FIFO. Úbytek ostatního zboží je oceněn metodou váženého aritmetického průměru. Zásoby jsou vykázány v rozvaze v hodnotě netto, čili snížené o opravné položky. Opravné položky jsou vykázány v *Ostatních provozních nákladech*.

Krátkodobé pohledávky

Pohledávky z titulu dodávek zboží a služeb se bez ohledu na termín splatnosti vykazují ve skupině *Krátkodobých pohledávek*. Pohledávky z tohoto titulu vykázané v rozvaze společnosti za rok 2014 jsou splatné do 12 měsíců.

Opravné položky k pohledávkám se tvoří ve výši dle následující tabulky (Tabulka 18):

Tabulka 18 Zásada tvorby opravné položky k pohledávkám po splatnosti

Počet dní po splatnosti pohledávky	% z hodnoty pohledávky
91 – 181 dní	25%
181 – 270 dní	50%
271 – 365 dní	75%
Více jak 365 dní	100%

Zdroj: Interní materiál společnosti XYZ PL.

Vlastní kapitál

Dne 28. ledna 2014 valná hromada přijala na mimořádném zasedání usnesení o zvýšení základního kapitálu společnosti. Základní kapitál tak dosáhl hodnoty 48 291,1 tis. zů, a to prostřednictvím nově emitovaných 43 162 nedělitelných akcií, každá jmenovité hodnoty 1 100 zů (výše základního kapitálu před navýšením 812,9 tis. zů). S těmito akciemi jsou spojená stejná práva a jsou stejného druhu. Následující den byly provedeny platby na bankovní účet společnosti. Téhož dne byla zaplacená částka 57 tis. zů, vykazována v rozvaze v pasivech do konce roku 2013 jako *A. II. Pohledávky za upsaný základní kapitál (záporná hodnota)*. Od 23. 09. 2015 by se tato položka vykazovala již v aktivech jako *C. Pohledávky za upsaný základní kapitál* v souladu s Přílohou č. 1 novelizovaného polského zákona UoR.

Rezervy

Společnost v roce 2014 tvoří pouze jeden druh rezervy, a to na demontáž stanic, čili na uvedení najatého pozemku do původního stavu. Rezerva je v roce 2014 navýšena o 193,5 tis. zů, k 31. 12. 2014 činí celkem 3 486,2 tis. zů. Tato rezerva na uvedení místa do původního stavu je vykázána v pasivech jako *Ostatní rezervy – dlouhodobé*.

Závazky

Společnost eviduje dlouhodobé závazky vůči spřízněným osobám ve výši 259 936,4 tis. zů. Jedná se o závazky se splatností v intervalu od jednoho do tří let.

Závazky z titulu dodávek a služeb jsou vždy, a to bez ohledu na termín splatnosti, považovány za krátkodobé závazky, společnost XYZ PL uvádí v doplňujících informacích, že tyto závazky vůči spřízněným osobám i ostatním osobám jsou splatné do 12 měsíců od rozvahového dne.

Časové rozlišení pasiv

Společnost XYZ PL vykazuje jiná časová rozlišení krátkodobá, jejichž obsah znázorňuje následující tabulka (Tabulka 19):

Tabulka 19 Časové rozlišení pasiv – krátkodobé (v tis. zů)

	31. 12. 2014	31. 12. 2013
Rezervy na dovolenou	327,2	1 356,2
Rezerva na roční odměny zaměstnanců	590,7	444,0
Rezerva na roční audit	146,6	148,6
Dlouhodobé užívání – změna poplatků	317,7	529,1
Poplatek ERÚ ⁹	14 309,7	
Ostatní	880,0	183,2
Celkem	16 571,9	2670,1

Zdroj: Výroční zpráva společnosti XYZ PL za rok 2014.

⁹ ERÚ je Energetický regulační úřad

Výkaz zisku a ztráty

Společnost sestavuje výkaz zisku a ztráty v druhovém členění.

Čisté tržby z prodeje

V tabulce níže (Tabulka 20) je uvedena struktura tržeb za rok 2013 a 2014.

Tabulka 20 Čisté tržby z prodeje (v tis. zl)

	01.01.2014– 31.12.2014	01.01.2013– 31.12.2013
Čisté tržby z prodeje výrobků:		
Nájem pozemků a marketingové služby	5 890,2	6 151,3
Ostatní	1 053,8	979,1
	6 944,0	7 130,4
Čisté tržby z prodeje zboží a materiálu:		
Velkoobchodní prodej (oleje, LPG a parafín)	105 214,2	199 568,4
Maloobchodní prodej na čerpacích stanicích	2 046 487,5	2 277 540,5
Ostatní prodej na čerpacích stanicích	158 822,8	164 182,3
	2 310 524,5	2 641 291,2

Zdroj: Výroční zpráva společnosti XYZ PL za rok 2014.

Provozní náklady

Jedná se o náklady v podobě odpisů, spotřeby materiálu a energie, cizích služeb, daní a poplatků, odměn, sociálního zabezpečení a dalších dávek.

7 Zhodnocení procesů a návrhy možného zlepšení

V této kapitole je přistoupeno ke zhodnocení vybraných procesů obou společností, identifikaci problematických oblastí a návrhům možných zlepšení.

Byly vybrány oblasti, které vyžadují zlepšení:

- neaktuální vnitropodnikové směrnice ve vybraných společnostech;
- fyzická inventura dlouhodobého hmotného majetku ve společnosti XYZ PL;
- pozastavení daňových odpisů dlouhodobého hmotného majetku.

7.1 Neaktuální vnitropodnikové směrnice ve vybraných společnostech

Mít kvalitně vypracované vnitropodnikové směrnice by mělo být v zájmu každé společnosti. Nejde pouze o splnění povinností daných legislativou, ale i o zkvalitnění vnitřního řízení účetní jednotky. Jsou zdrojem metodických postupů, pravidel, povinností a organizace. Značně ulehčují práci jednotlivých pracovníků. Vnitropodnikové směrnice by měly být každoročně kontrolovány a aktualizovány takovým způsobem, aby respektovaly legislativní změny i změny procesů ve společnosti.

Společnost XYZ PL má k dispozici obsáhlou vnitropodnikovou směrnici, jejíž součástí jsou dvě přílohy. Příloha č. 1 obsahuje účtový rozvrh používaný ve společnosti, který je řádně sestavený na požadavky polského zákona (§10 ust. 1 bod 3a UoR). Jeho uspořádání předepsané Ministerstvem financí není povinné, proto si společnost XYZ PL sama zvolila čísla účtů tak, aby co nejvíce odpovídala účtům na potřeby mezinárodního vykazování.

Příloha č. 2 k vnitropodnikové směrnici je věnována rozsáhlým účetním pravidlům a zásadám ve společnosti. Je rozdělena do kapitol dle skupin účtů přijatého účtového rozvrhu. Každá kapitola obsahuje seznam účtů, kterých se týká, definice pojmů, vysvětlení a klasifikaci případů, dále způsoby oceňování, zásady tvoření analytických účtů a také konkrétní příklady účtování.

Jedním z požadavků polského zákona (§10 ust. 1 bod 3c UoR) je také popsat ve vnitropodnikové směrnici systém pro zpracování dat v účetnictví, včetně seznamu programů, a to v závislosti na struktuře software, verzi software, datu zahájení jeho provozu a metody zabezpečení přístupu k datům. Z výše uvedeného je ve vnitropodnikové

směrnici společnosti zmíněna pouze verze software a datum zahájení jeho provozu. Nicméně mimo vnitropodnikovou směrnici společnost pro potřeby auditu vytváří seznam uživatelů účetního systému a jim přidělených přístupů k jednotlivým funkcím programu.

Zákon rovněž uvádí, že za aktualizaci dokumentu vnitropodnikové směrnice je zodpovědný ředitel společnosti. Poslední dostupná verze se datuje k 31. 12. 2009. To, že byly od té doby vytvořeny nové účty v účtovém rozvrhu a nové specifické případy účtování není vyloučené. Rozsah těchto případných změn by však byl minimální.

Pokyny k provedení inventarizace dlouhodobého hmotného majetku jsou aktuální, revidovaly se každé 3 roky před danou fyzickou inventurou dlouhodobého majetku. V následující tabulce (Tabulka 21) je uveden výčet a stav současných směrnic společnosti XYZ PL.

Tabulka 21 Přehled vnitropodnikových směrnic ve společnosti XYZ PL

Vnitropodnikové směrnice	Existuje	Je kompletní	Je aktuální
Organizační řád společnosti	Ano	Ano	Ne
Dlouhodobý majetek, včetně odpisového plánu	Ano	Ne	Ne
Inventarizace dlouhodobého majetku	Ano	Ano	Ano
Evidence zásob	Ano	Ne	Ne
Inventarizace zásob	Ano	Ano	Ano
Pokladní hotovost	Ano	Ano	Ano
Účtový rozvrh	Ano	Ano	Ano
Harmonogram uzávěrkových prací	Ano	Ano	Ano
Tvorba a použití rezerv	Ano	Ano	Ne
Dohadné položky	Ne	Ne	Ne
Časové rozlišení nákladů a výnosů	Ano	Ano	Ano
Použití a tvorba opravných položek	Ano	Ne	Ne
Kurzové rozdíly	Ano	Ano	Ano
Odložená daň	Ne	Ne	Ne
Nastavení firemního informačního systému	Ne	Ne	Ne

Zdroj: Vlastní zpracování.

Návrh na vytvoření a aktualizaci vnitropodnikových směrnic vyplývá z výše uvedené tabulky.

Stejná analýza směrnic byla provedena rovněž ve společnosti ABC CZ. Výsledky jsou shrnuty v tabulce níže (Tabulka 22).

Tabulka 22 Přehled vnitropodnikových směrnic ve společnosti ABC CZ

Vnitropodnikové směrnice	Existuje	Je kompletní	Je aktuální
Organizační řád společnosti	Ano	Ano	Ne
Dlouhodobý majetek, včetně odpisového plánu	Ano	Ano	Ne
Inventarizace dlouhodobého majetku	Ano	Ne	Ne
Evidence zásob	Ano	Ne	Ne
Inventarizace zásob	Ano	Ano	Ano
Pokladní hotovost	Ano	Ano	Ano
Účtový rozvrh	Ano	Ano	Ano
Harmonogram uzávěrkových prací	Ano	Ano	Ano
Tvorba a použití rezerv	Ano	Ne	Ne
Dohadné položky	Ano	Ne	Ne
Časové rozlišení nákladů a výnosů	Ano	Ne	Ne
Použití a tvorba opravných položek	Ano	Ano	Ano
Kurzové rozdíly	Ano	Ano	Ano
Odložená daň	Ne	Ne	Ne
Nastavení firemního informačního systému	Ne	Ne	Ne

Zdroj: Vlastní zpracování.

Jak je zřetelné, soubor interních směrnic je značně nekompletní a neaktuální. Tyto tabulky mohou sloužit jako podklad pro společnosti při kompletaci směrnic.

7.2 Fyzická inventura dlouhodobého majetku ve společnosti XYZ PL

Stávající proces

Inventura všech položek dlouhodobého hmotného majetku je prováděna jednorázově v období tří let. Proces je vystavován častým problémům s dodržením termínu zaúčtování všech zjištěných rozdílů. V účetně administrativním centru se potýkají s nedostatkem informací, špatnou kvalitou formulářů a jiných podkladů, které interní auditoři nebo vedoucí čerpacích stanic v tomto množství nedokáží dodat v požadovaném termínu a požadované kvalitě.

Navrhovaný proces

Fyzická inventura by se prováděla každý rok na jiných čerpacích stanicích tak, aby v průběhu zákonem předepsaných 4 let byla provedena na všech 116 stanicích i v kanceláři účetně administrativního centra společnosti. Stanice by tedy byly rozděleny do čtyř skupin podle regionů. Geografické rozdělení má mimo jiné také tu výhodu, že se používá již v jiných procesech a je tedy ve společnosti běžně využíváno. Z toho vyplývá, že by inventura probíhala ve čtyřech vlnách, kdy by každý rok byla provedena právě na jedné čtvrtině všech stanic. Takto modifikovaný proces se jeví z pohledu časové náročnosti efektivnější.

7.3 Pozastavení daňových odpisů dlouhodobého hmotného majetku

Ve společnosti XYZ PL byl identifikován nesprávný postup při snížení sazby daňových odpisů na 0 %. Jelikož společnost dlouhodobě vykazuje ztrátu, přistoupila k její snížení formou uplatnění 0% daňové sazby na odpisech jedné ze tříd dlouhodobého hmotného majetku v souladu s polským daňovým právem.

Pro tuto třídu platí sazby odepisování dle přílohy č. 1 k zákonu o daních z příjmů právnických osob. Zároveň tento zákon prostřednictvím §16j ust. 4 dává možnost stanovit individuální sazby odepisování, ovšem za předpokladu zachování minimální doby odepisování stanovené tímto předpisem. Dále platí, že pokud si společnost sama stanoví individuální sazby odepisování, následně je nemůže měnit, přičemž u aplikovaných předepsaných sazeb z přílohy zákona je možné tyto sazby snížit nebo zpětně navýšit. Společnost od roku 2014 hromadně přerušila daňové odpisy u dlouhodobého hmotného majetku třídy 103 (budovy, cesty, nádrže), nevšimla si však, že u některých položek dlouhodobého hmotného majetku jsou nastavené individuální sazby odepisování.

Návrhem tedy je opětovně zahájit účtování odpisů u těch položek dlouhodobého hmotného majetku, u kterých byla nastavena individuální sazba.

7.4 Zhodnocení procesu implementace standardů IFRS

Úprava nových hodnot dlouhodobého hmotného majetku

Tento návrh představuje úpravu přeceněných dat ze situace nastíněné v kapitole 6.1.2 takovým způsobem, aby opravné položky (impairment) v knize IFRS byly minimální, a zároveň, aby byly v maximálním možném rozsahu zachovány reálné hodnoty nejvýznamnějších složek majetku. Tato úprava je navržena v následujících krocích:

1. Všechny položky dlouhodobého hmotného majetku byly rozděleny do tří skupin – pozemky, budovy a ostatní. Každá skupina byla zkoumána odděleně, s rozdělením na jednotlivé čerpací stanice (nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a celkově nehmotný majetek nebyl zahrnut).
2. Byla stanovena pravidla pro ocenění výše uvedených skupin:
 - a. Pozemky byly oceněny dle reálných hodnot získaných od auditorské firmy. Předpokládalo se, že odrážely tržní hodnotu;
 - b. Hodnoty pro třetí skupinu, ostatní majetek, byly převzaty z původní knihy US GAAP. Společnost XYZ PL tímto způsobem nahradila nepřiměřené hodnoty přecenění auditorské firmy;
 - c. Pro výpočet hodnoty budov byla použita čistá současná hodnota společnosti, která byla alokována na jednotlivé čerpací stanice z celkové hodnoty přecenění auditorské firmy. Výpočet celkové hodnoty všech budov byl následující – od celkového součtu všech přeceněných položek byl odečten součet pozemků a součet ostatního majetku. Celková vypočtená částka budov byla rozdělena na jednotlivé čerpací stanice úměrně dle čisté současné hodnoty každé stanice. V konečném důsledku byly budovy přeceněny v souladu s jejich schopností generovat budoucí peněžní toky.
3. Hodnoty již samostatných budov na čerpacích stanicích byly vypočteny na základě hodnot z knihy US GAAP.
4. Celková přeceněná hodnota dlouhodobého hmotného majetku auditorské firmy byla zachována, jak je znázorněno v následující tabulce (Tabulka 23). Přeceněné hodnoty pozemků byly taktéž zachovány.

Tabulka 23 Upravené souhrnné hodnoty DHM pro IFRS

Celkové přecenění auditorské firmy v USD	Upravené hodnoty v USD			
	Budovy	Pozemky	Ostatní majetek	Součet
88,694,317.81	57,481,293.64	24,720,104.07	6,492,920.10	88,694,317.81

Zdroj: Vlastní zpracování.

Lze se domnívat, že upravené hodnoty lépe odrážejí reálnou hodnotu jednotlivých majetkových položek.

8 Porovnání českého a polského účetnictví

Na základě srovnání českého a polského účetního systému byly zjištěny následující významné rozdíly a přehledně shrnuty do tabulek níže (Tabulka 24 a Tabulka 25).

Tabulka 24 Odlišnosti - účetní zásady, některé daňové aspekty a ostatní

Předmět/položka	ČR	Polsko
Účetní zásady		
Vnitropodniková směrnice	Obecný předpoklad vytvoření, nepřímě vychází ze zákona, není explicitně vyžadováno	Požadavek kladen ze zákona UoR (§10), musí být v polštině
Účetní rozvrh	Povinnost dodržovat směrnou účtovou osnovu dle ZoÚ (§8), předepsaná ve vyhlášce	Požadavek kladen ze zákona UoR (§10), není předepsaná povinná směrná účtová osnova
Oceňování		
Způsob oceňování úbytků zásob	Vážený aritmetický průměr, FIFO, metoda pevných cen	Vážený aritmetický průměr, FIFO, LIFO, podrobná identifikace skutečné ceny
Inventarizace		
Periodická inventarizace dlouhodobého majetku	Začíná nejdříve 4 měsíce před rozvahovým dnem a končí nejpozději 2 měsíce po rozvahovém dni	Začíná nejdříve 3 měsíce před rozvahovým dnem a končí nejpozději 15 dní po rozvahovém dni (§26 odst. 3 UoR)
Inventarizace dlouhodobého hmotného majetku	Během každého účetního období	Jednou za 4 roky (§26 odst. 3 UoR)
Aktiva		
Vstupní cena dlouhodobého majetku – limit dle ZDP	40 000 Kč pro hmotný majetek a 60 000 Kč pro nehmotný majetek	3 500 zł pro hmotný i nehmotný majetek
Daňové odpisy – začátek odepisování	K 1. lednu daného roku nezávisle na tom, ve kterém měsíci byl majetek zařazen	Následující měsíc po měsíci, ve kterém byl majetek fyzicky zaveden do systému
Stanovení daňových odpisů u technického zhodnocení cizího majetku	Zařazen do stejné odpisové skupiny jako najatý majetek dle ZDP (§28)	Možnost stanovit buď předepsané sazby v příloze ZDPP nebo individuální sazby (§16) s dodržением minimální doby životnosti

Zdroj: Vlastní zpracování.

Tabulka 25 Odlišnosti - vykazování

Předmět/položka	ČR	Polsko
Účetní závěrka		
Uspořádání a označení položek účetní závěrky	Povinnost dodržovat dle ZoÚ (§8), stanovené ve vyhlášce	Není povinné, vzorové uspořádání a označení uvedené v přílohách zákona UoR
Vykazované hodnoty ve výkazech účetní závěrky	V peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících Kč	V peněžních jednotkách polské měny a jednotlivé položky se vykazují v tisících, nemusí být zaokrouhlena na celé zř
Vykazované hodnoty běžného účetního období v rozvaze	Brutto, korekce, netto	Netto
Termín zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy	Do 30 dnů od ověření auditorem a schválení k tomu příslušným orgánem, nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne (§21a ZoÚ)	Do 15 dnů od schválení účetní závěrky valnou hromadou; do 15. července (čl. 69 UoR).
Účetní jednotky mikro a malé, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem	Od 01. 01. 2016 nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, pokud jim tuto povinnost nestanoví zvláštní právní předpis ZoÚ §21a/9	Zveřejňují v účetní závěrce ve zkráceném rozsahu stanoveném v Příloze č. 4 k UoR (§47)
Položky rozvahy		
Právo k dlouhodobému užívání pozemku	Není definováno	Vykazuje se v aktivech jako pozemek
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	Součástí dlouhodobého nehmotného majetku	Vykazován jako nedokončený dlouhodobý majetek – součástí dlouhodobého hmotného majetku
Dlouhodobé pohledávky	Vykazovány v oběžných aktivech	Vykazovány jako dlouhodobý majetek
Odložená daňová pohledávka	Vykazována jako dlouhodobá pohledávka v oběžných aktivech	Vykazována jako dlouhodobé časové rozlišení v dlouhodobém majetku
Pohledávky z titulu dodávek zboží a služeb	Vykazovány v oběžných aktivech jako dlouhodobé i krátkodobé dle termínu splatnosti	Bez ohledu na termín splatnosti vykazovány v krátkodobých pohledávkách
Závazky z titulu dodávek zboží a služeb	Vykazovány jako dlouhodobé i krátkodobé dle termínu splatnosti	Bez ohledu na termín splatnosti vykazovány v krátkodobých závazcích

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z provedené analýzy vyplývá, že český a polský účetní systém nevykazuje významné rozdíly v účetních postupech a zjištěné odlišnosti jsou spíše minoritního či formálního charakteru. Většina odlišností byla objevena ve vykazování.

V posledních letech probíhají v České republice i v Polsku novelizace, které mají za cíl přizpůsobit vykazování dle lokálních předpisů mezinárodním standardům.

9 Závěr

Cílem diplomové práce bylo zhodnotit a porovnat procesy účetní závěrky v České republice a Polsku, a na základě tohoto zhodnocení navrhnout možná zlepšení vybraných dílčích procesů.

V předcházejících částech diplomové práce byla popsána problematika procesů uzavírání účetních knih a sestavování účetní závěrky. V úvodní kapitole byly tyto procesy uvedeny z pohledu lokálních předpisů vybraných zemí. Nebyly opomenuty změny, které vnesla do české legislativy novelizace zákona 2016. Obsah účetní závěrky je pak znázorněn také z hlediska mezinárodních standardů IFRS.

Pro praktickou část této diplomové práce byly vybrány dvě dceřiné společnosti zahraniční korporace. Jedna dceřiná společnost sídlí v České republice, druhá v Polsku. Obě, na základě požadavku mateřské společnosti, účtují dle mezinárodních standardů IFRS. Nicméně jejich finanční výsledky musí být vykazovány a ověřovány také dle platných předpisů země, ve které působí. Vzhledem ke stejnému či velmi sblíženému předmětu podnikání jsou jejich procesy srovnatelné. Toto zjištění umožnilo přistoupit ke klíčové části diplomové práce – na základě interních dokumentů a finančních výkazů analyzovat jednotlivé účetní procesy a následně je zhodnotit a porovnat.

Prvního dílčího cíle, nalezení odlišných zásad účtování, bylo dosaženo pomocí metody pozorování a dotazování. Na konkrétních účetních případech bylo poukázáno na rozdílnost zásad účtování z hlediska lokálních předpisů a mezinárodních standardů IFRS. Nalezené rozdíly byly prezentovány ze dvou hledisek. Do první kategorie rozdílů, posuzovaných z hlediska odlišných principů účtování, patří mimo jiné účtování opravných položek k pohledávkám, odpisu pohledávek, rezervy na roční odměny zaměstnanců, dohadných položek na nevyčerpanou dovolenou a v neposlední řadě účtování dlouhodobého hmotného majetku určeného k prodeji. Druhá kategorie rozdílného účtování je posuzována z časového hlediska. Ve společnosti platí rozdílné termíny pro uzavření účetních knih. V momentě, kdy je kniha IFRS uzavřena, modul lokálního účetnictví zůstává otevřen po dobu následujících několika měsíců. Je tedy možné a hlavně správné účtovat v modulu lokálního účetnictví do předchozího účetního období.

Druhý dílčí cíl, implementace standardů IFRS, byl stanoven s ohledem na významnou změnu ve společnosti – nejen z pohledu vykazování, ale také v již zavedených účetních procesech. Vzhledem k rozsahu problematiky byla vybrána oblast dlouhodobého majetku, na kterou měla tato změna značný dopad. Proces implementace byl v práci stručně popsán na základě dat polské společnosti.

Proces účetní závěrky vybraných společností byl zhodnocen na základě komparace analyzovaných údajů s teoretickými východisky. Analýza byla provedena na základě interních materiálů a finančních výkazů. Hodnoceny byly pouze některé problematické procesy. V první řadě se jedná o vnitropodnikové směrnice, které hrají důležitou roli v oblasti účetnictví dané společnosti. Byly hodnoceny v obou společnostech dle kritérií kompletnosti a aktuálnosti. Současný stav kompletnosti byl zhodnocen jako výrazně neuspokojivý a společností se doporučuje tyto směrnice aktualizovat. Dále byl v polské společnosti zhodnocen proces fyzické inventury dlouhodobého hmotného majetku. Posouzena byla rovněž oblast daňových odpisů, které byly na základě rozhodnutí polské společnosti pozastaveny. Byla rovněž popsána dílčí fáze implementace standardů IFRS v oblasti dlouhodobého hmotného majetku a problémy s jeho přeceněním.

Výběr jednotlivých položek, na základě kterých bylo provedeno porovnání polského a českého účetního systému, vychází zejména z mezinárodních standardů a platné legislativy v dané zemi. Pro výraznou podobnost účetních závěrek a principů jejich sestavení v obou společnostech bylo poukázáno na relativně významné rozdíly ve vykazování a v oblasti obecných účetních zásad a daňových aspektů dané problematiky.

10 Seznam použitých zdrojů

ČESKO. Česká národní rada. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších úprav

ČESKO. Ministerstvo financí. České účetní standardy pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav

ČESKO. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav

ČESKO. Vláda. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších úprav

BĚHOUNEK, P. *Změny v účetnictví pro rok 2016* [online]. 24. 02. 2016, 00:36 [cit. 08. 03. 2016]. Dostupné z: <http://www.behounek.eu/news/ucto2016/>

BOKŠOVÁ, J. *Polský příspěvek k diskusi o pravdivém a poctivém obrazu předmětu účetnictví*. Published in: Český finanční a účetní časopis, 2007, roč. 2, č. 1, s. 61-64

BŘEZINOVÁ, H. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. 224 s. ISBN: 978-80-7478-640-2

DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *IFRS do kapsy 2010* [online]. [cit. 05. 03. 2016]. Dostupné z: http://www.3kont.cz/files/ifrs_do_kapsy_2010.pdf

GRZYBEK, O. *Historia i perspektywy rozwoju polskiej rachunkowości na tle rozwiązań międzynarodowych*. Published in: Zeszyty Naukowe Wydziałowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, pp. 56-64, 2014

HORÁK J. et al. *Development of Czech accounting from the end of 19th century until the present time*. Published in: Prace naukowe uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu Nr 16, pp. 156-161, 2008

CHALUPA, R. et. al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2015*. Ostrava-Poruba: ANAG, 2015. 415 s. ISBN: 978-80-7263-933-5.

KAPICKA, B. *Zásady vedení účetnictví v Polsku*. In: *opolsku.info* [online]. 11.09.2002, 14:30:00 [cit. 03. 02. 2016]. Dostupné z: <http://opolsku.info//index.php?ID=478>

KOCH, J. *Účetní závěrka podnikatelů za rok 2014*. Český Těšín: Poradce, 2015, 192 s., ISBN: 978-807365-354-5

LÍBAL, T. *Změny v účetnictví podnikatelů 2016*. Praha: EDUZONE, 2016, 32 s.

MINISTERSTWO FINANSÓW. *Krajowe Standardy Rachunkowości* [online]. 26. 01. 2016 [cit. 03. 02. 2016]. Dostupné z: <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow>

OLCHOWICZ, I., TŁACZAŁA, A. *Sprawozdawczość finansowa według krajowych i międzynarodowych standardów*. Warszawa: Difin, 2015, 506 s., ISBN: 978-83-7930-779-1

Podział i metody inwentaryzacji. *Inwentaryzacja* [online]. [cit. 21. 12. 2015]. Dostupné z: <http://inwentaryzacja.com/podzial-i-metody-inwentaryzacji.html>

POLSKA. Ministerstwo Finansów. Ustawa z dnia 15. 02. 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych

POLSKA. Ministerstwo Finansów. Ustawa z dnia 29. 09. 1994 r. o rachunkowości

RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2015*. Olomouc: ANAG, 2015, 1120 s., ISBN: 978-80-7263-924-3

SAZEČKOVÁ, M. Změny v zákoně o účetnictví v roce 2016 (část třetí). In: *rsm.global* [online]. 01. 12. 2015 [cit. 03. 03. 2016]. Dostupné z: <http://www.rsm.global/czechrepublic/cs/novinky/zmeny-v-zakone-o-ucetnictvi-v-roce-2016-cast-treti>

TRZPIOŁA, K. *Zamknięcie roku 2015*. Warszawa: Wiedza i praktyka, 2015, 204 s., ISBN: 978-83-269-4215-0

Zapasy obce materiałów i towarów. *Vademecum księgowego* [online]. [cit. 26.12.2015]. Dostupné z: http://www.vademecumksiegowego.pl/artukul_narzedziowa,417,0,4145,zapasy-obce-materialow-i-towarow.html

11 Přílohy

Příloha 1 Seznam zkratk	94
Příloha 2 Účtový rozvrh - propojení lokálních účtů s účty IFRS	96
Příloha 3 Inventurní soupis	103
Příloha 4 Doba a sazby odepisování DHM společnosti XYZ PL.....	104
Příloha 5 Rozvaha k 31. 12. 2014 společnosti XYZ PL	105
Příloha 6 Výkaz zisku a ztráty za rok 2014 společnosti XYZ PL	109
Příloha 7 Přehled o peněžních tocích za rok 2014 společnosti XYZ PL	111
Příloha 8 Rozvaha k 31. 12. 2014 společnosti ABC CZ.....	113
Příloha 9 Výkaz zisku a ztráty za rok 2014 společnosti ABC CZ.....	117
Příloha 10 Přehled o peněžních tocích za rok 2014 společnosti ABC CZ	119

Příloha 1 Seznam zkratk

- AM – Evidence majetku (Asset Management) – modul v SAP
- ARO – Asset retirement obligation
- CP – Convenience products – výrobky, jež spotřebitelé nakupují velmi často a vynaložené úsilí k rozhodnutí o jejich koupi je minimální
- ČNB – Česká národní banka
- ČR – Česká republika
- ČÚS – České účetní standardy
- D – Dal – označení pro pravou stranu účtu
- DPH – Daň z přidané hodnoty
- DPPO – Daň z příjmů právnických osob
- EBITDA – Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization – zisk před odečtením úroků, daní, odpisů a amortizace
- EU – Evropská unie
- FIFO – First In, First Out
- IAS – International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy
- IFRS – International Financial Reporting Standards
- KSR – Krajowe standardy rachunkowości – polské národní účetní standardy
- LIFO – Last In, First Out
- LO – Light oil - lehký topný olej získaný destilací
- MD – Má dáti – označení pro levou stranu účtu
- MS Excel - Microsoft Excel
- NBP – Narodowy Bank Polski – Polská národní banka
- Netto – čistá hodnota bez daně z přidané hodnoty
- FI – Finanční účetnictví (Financial Accounting) – modul v SAP
- MM – Skladové hospodářství a logistika (Materials Management) – modul v SAP
- PHM – Pohonné hmoty
- PL – Polsko
- PPT – Přehled o peněžních tocích
- PZVK – Přehled o změnách vlastního kapitálu
- SAP - Systems - Applications - Products – účetní systém

- SaZP – Sociální a Zdravotní poještění
- SPL – Special Purpose Ledger – modul v SAP
- UoR – Ustawa z dnia 29. 09. 1994 r. o rachunkowości – polský zákon o účetnictví
- US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles
- USD – dolar – americká měna
- VZZ – Výkaz zisku a ztráty
- ZDP – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- Zł – zloty – polská měna
- ZoÚ – zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Příloha 2 Účtový rozvrh - propojení lokálních účtů s účty IFRS

ABC CZ	XYZ PL	IFRS	Text (IFRS)
221004	100121	100121	CITI - EUR Bank statement
221006	100130	100130	CITI - Pay Bank statement
315704	101121	101121	CITI - EUR Incom paymt
315706	101130	101130	CITI - Pay Incom paymt
325704	102121	102121	CITI - EUR Outg paymt
325706	102130	102130	CITI - Pay Outg paymt
325804	103121	103121	CITI - EUR Transfer
325806	103130	103130	CITI - Pay Transfer
335001	109100	109100	Cash - Cash Other
315000	109140	109140	Cash - In Transit - stations
261000	109141	109141	Cash - In Transit Bank - Transfers
315005	109145	109145	Cash - In Transit manual payments
315010	109150	109150	Cash - Permanent Cash - Station Cash Register
315910	109151	109151	FX Cash - Permanent Cash - Station Cash Register
221200	109200	109200	Short Term Securities
310000	110000	110000	Curr Receiv - Notes
311000	111200	111200	Curr Receiv - Trade 3rdParty (sys)
311900	111201	111201	FX Curr Receiv - Trade 3rdParty (sys)
311100	111202	111202	ReG - Accounts Receivable-Trade
311005	111210	111210	Curr Receiv - Trade Card Companies (sys)
311905	111211	111211	FX Curr Receiv - Trade Card Companies (sys)
311105	111212	111212	ReG - AR Credit Card Companies
311004	111230	111230	Curr Receiv - Trade Related Party (sys)
311904	111231	111231	FX Curr Receiv - Trade Related Party (sys)
311104	111232	111232	ReG - Accounts Receivable-Related Parties
311010	111250	111250	Curr Receiv - Trade Card Company Fee
311014	111258	111258	Accounts Receivable-DKV
311015	111259	111259	Accounts Receivable-UTA
335003	111400	111400	Curr Receiv - Other Employees
335903	111401	111401	FX Curr Receiv - Other Employees
335004	111402	111402	ReG -Accounts Receivable-Employee D
335007	111410	111410	ST Receivables - Employee Loans (system)
335907	111411	111411	FX ST Receivables - Employee Loans
315002	111500	111500	Curr Receiv - Other
341001	111503	111503	Curr Receiv - Corporate Inc Tax Advances
341901	111504	111504	FX Curr Receiv - Corporate Inc Tax Advances
343000	111510	111510	Curr Receiv - VAT Domestic Input
311099	111700	111700	LT Receiv - Trade 3rd party
335099	111710	111710	LT Receiv - Employees Other
388000	112000	112000	Curr Receiv - Accrued Other
388006	112001	112001	Curr Receiv - Accrued Other - Group Companies
388001	112020	112020	Curr Receiv - Trade 1 (MOP)
388002	112030	112030	Curr Receiv - Trade 2 (MOP)

311018	112100	112100	Curr Receiv - Trade PKO, VISA
311013	112120	112120	Curr Receiv - Trade AMEX
311011	112130	112130	Curr Receiv - Trade CCS
311009	112190	112190	Curr Receiv - Trade Accr (MOP)
311020	112260	112260	Curr Receiv - Trade (MOP)
391000	113000	113000	Curr Receiv - Trade Bad Debt Allw (sys)
391900	113001	113001	FX Curr Receiv - Trade Bad Debt Allow
132003	122000	122000	Inventory - Fuels Product Val (sys)
132002	122100	122100	Inventory - Fuels Excise Tax (sys)
132000	122500	122500	Inventory - Convenience Products (sys)
132008	122520	122520	Inventory - Convenience Products-PurchOnly(sys)
132004	123000	123000	Inventory - Lubes & Paraf Product Val (sys)
314001	140300	140300	Prepaid Expenses < 1 year Other
Z90000		140304	Assets held for sale
314002	140400	140400	Paid Advances < 1 year - 3rd Party Other
314902	140401	140401	FX Paid Advances < 1 year - 3rd Party Other
314003	140410	140410	Paid Advances < 1 year - Group
314903	140411	140411	FX Paid Advances < 1 year - Group
335008	140420	140420	Paid Advances < 1 year - Employees
52000	140430	140430	Paid Advances - PP&E / Intangibles
314004	141010	141010	Vendor-Related Parties Down Payment (system)
314904	141011	141011	FX Valuation - Vendor-Related Parties DP
311098	141110	141110	Receivables AP
335098	141120	141120	Receivables AP Employees
213000	143000	143000	Cash equivalents - Other Stamps and Vouchers
378000	152300	152300	LT Paid Advance / Deposits - 3rd Party
378900	152301	152301	FX LT Paid Advance / Deposits - 3rd Party
335005	152400	152400	LT Paid Advance / Deposits - Employees
335905	152401	152401	FX LT Paid Advnces /Depsits - Employees
335002	152410	152410	LT Loans provided - Employees
335902	152411	152411	FX LT Loans provided - Employees
381000	180300	180300	LT Prepaid Expenses > 1 year
481000	182100	182100	LT Deferred Corporate Income Tax
321000	200010	200010	Curr Liab - Payables Trade 3rd Party
321900	200011	200011	FX Curr Liab - Payables Trade 3rd Party
321100	200012	200012	ReG - Accounts Payable-Trade
383000	200020	200020	Curr Liab - Accr GRIR Fuels (sys)
383001	200021	200021	Curr Liab - Accr GRIR CP products (sys)
383005	200022	200022	Curr Liab - Accr GRIR Lubs&Paraf (sys)
383011	200024	200024	Curr Liab - Trade Accr GRIR CP Purch Only(sys)
383003	200041	200041	Curr Liab - Accr GRIR Secondary Transp Fuels
383004	200043	200043	Curr Liab - Accr GRIR OthServices/Capex(sys)
383006	200044	200044	Curr Liab - Accr GRIR Primary Transp Fuels
383007	200045	200045	Curr Liab - Accr GRIR Throughput cost
383008	200046	200046	Curr Liab - Accr GRIR Oth Logist Services
383009	200049	200049	Curr Liab - Accr GRIR Freight Truck Calcult

321001	200050	200050	Curr Liab - Payables Related Parties
321901	200051	200051	FX Curr Liab - Payables Related Parties
321101	200052	200052	ReG - Accounts Payable - Related Parties
335000	200060	200060	Curr Liab - Payables Employees
335900	200061	200061	FX Curr Liab - Payables Employees
335006	200062	200062	ReG -Accts Receivable-Employee Acct K
321003	200070	200070	Curr Liab - Payables Fiscal Organisations
321903	200071	200071	FX Curr Liab - Payables Fiscal Organisations
321103	200072	200072	ReG Payable Fiscal Organisation
389002	201100	201100	Curr Liab - Accr Other Exps 3rd Party
389004	201101	201101	Curr Liab - Accr Other Exps Group
336002	202000	202000	Curr Liab - Other
325001	202004	202004	LT Liab - Received Security Deposits 3rd Party
325901	202005	202005	FX LT Liab - Received Security Deposits 3rdParty
475000	202010	202010	LT Liab - Received Security Deposits Group
475900	202011	202011	FX LT Liab - Received Security Depsts Group
324000	202400	202400	Curr Liab - Received Advances 3rd Parties (sys)
324900	202401	202401	FX Curr Liab - Received Advances3rdParties (sys)
324001	202410	202410	Curr Liab - Received Advances Group (sys)
324901	202411	202411	FX Curr Liab - Received AdvancesGroup (sys)
333000	202420	202420	Curr Liab - Received Advances Employees (sys)
333900	202421	202421	FX Curr Liab - Received AdvancesEmployees (sys)
479000	202700	202700	LT Liab - Trade - Other
479001	202710	202710	LT Liab - Employees - Other
342000	203003	203003	Curr Liab - Employee Income Tax Withheld
315001	204010	204010	Curr Liab - Employee Pension Funds
321098	204110	204110	Payable AR
333001	204120	204120	Payable AR Employee
320000	209010	209010	Curr Liab - Requests For Paid Advances
341000	220100	220100	Curr Liab - Corporate IncomeTax
336000	220400	220400	Curr Liab - Employes Social Security Taxes
325000	220700	220700	Curr Liab - Excise Taxes
343010	220800	220800	Curr Liab - VAT Domestic Output
343120	220820	220820	Curr Liab - VAT Domestic Clearing
341010	222000	222000	Curr Liab - Deferred Corporate Inc Tax
336010	230000	230000	Curr Liab - Employee Benefits Other
389000	230004	230004	Curr Liab - Accr Bonus
331000	230005	230005	Curr Liab - Empl Salaries & Wages
389005	230006	230006	Curr Liab - Accrued Empl Salaries & Wages
331010	230007	230007	Curr Liab - Empl Vacation Pay
389001	236000	236000	Curr Liab - Other
389006	236001	236001	Curr Liab - Other water
389007	236002	236002	Curr Liab - Other electricity
389008	236003	236003	Curr Liab - Other gas
389009	236004	236004	Curr Liab - Other waste
481001	261000	261000	LT Liab - Deferred Income Tax

Z80000	Z80000	283000	LT Liab - Asset Retirement Obligation
411000	301000	301000	Paid In Capital - Common Stock
413000	311000	311000	Paid In Capital - Other Capital Contributions
395100	330000	330000	Retain Earn - Foreign CurrTranslation Adjust
428002	360000	360000	Retain Earn - Shareholder Dividends
431000	370000	370000	Retained Earnings
414000	370200	370200	Retained Earnings - Other Adjustments
311003	400030	400030	Curr Receiv - Receivables Group
311903	400031	400031	FX Curr Receiv - Receivables Group
321002	400040	400040	Curr Liab - Payables Group
321902	400041	400041	FX Curr Liab - Payables Group
361000	430000	430000	Curr Liab - ST Loans Group - Principal
361900	430001	430001	FX Curr Liab - ST Loans Group - Principal
361001	430010	430010	Curr Liab-ST Loans Group - Interests
361901	430011	430011	FX Curr Liab - ST Loans Group - Interests
351000	430020	430020	Curr Receiv - ST Loans Group - Principal
351900	430021	430021	FX Curr Receiv - ST Loans Group - Principal
351001	430030	430030	Curr Receiv - ST Loan Group - Intersts
351901	430031	430031	FX Curr Receiv - ST Loan Group - Intersts
471000	450000	450000	LT Liab - LT Loans Group - Principal
471900	450001	450001	FX LT Liab - LT Loans Group - Principal
471001	450010	450010	Curr Liab - LT Loans Group - Interests
471901	450011	450011	FX Curr Liab - LT Loans Group - Interests
351010	450020	450020	LT receiv - LT Loans Group - Principal
351910	450021	450021	FX LT receiv - LT Loans Group - Principal
351020	450030	450030	Curr Receiv - LT Loans Group - Interest
351920	450031	450031	FX Curr Receiv - LT Loans Group - Interest
604000	500000	500000	Revenue - Retail Fuels Product Val (sys)
604001	500001	500001	Revenue - Retail Convenience Products (sys)
604002	500002	500002	Revenue - WS Fuels Product Value (sys)
602000	500003	500003	Revenue - Services CarWash (sys)
604005	500004	500004	Intercompany sales
604012	500005	500005	Revenue - WS Lubs&Paraf Product Value (sys)
604006	503000	503000	Revenue - Retail Rebates
604003	504000	504000	Revenue - Retail Fuels Excise Tax Value (sys)
604004	504001	504001	Revenue - WS Fuels Excise Tax Value (sys)
602002	510200	510200	Revenue - Services Rents 3rd Party
602003	510210	510210	Revenue - Services Rents CODO
648001	510400	510400	Revenue - Services Comissions Income 3rd Party
648004	510410	510410	Revenue - Services Other Stations 3rd Party
648002	510500	510500	Revenue - Services Other Stations Operators
648003	510501	510501	Revenue - Services Other Non Stations 3rd Party
602001	510510	510510	Revenue - Services Group
648005	510600	510600	Revenue - End of period Rebates (Purchases)
662000	520000	520000	Interest income - Cash Deposits 3rd party
662001	520001	520001	Interest Income - Foreign Outside

644000	520004	520004	Interest income - Accounts Receivables
641000	520305	520305	Other Income - Sale of Fixed Assets Income
504000	600000	600000	COGS - Retail Fuels Product Value (sys)
504001	600001	600001	COGS - Retail Convenience Products (sys)
504002	600002	600002	COGS - WS Fuels Product Value (sys)
501001	600003	600003	COGS - Retail CarWash
504008	600004	600004	COGS Avg price - Intercompany PP
504012	600005	600005	COGS - WS Lubes and Parafines (system)
504009	600006	600006	COGS - Convenience Products Product Value
504041	600302	600302	COGS - Fuels Price Variances (sys)
504042	600303	600303	COGS - Convenience Products Price Variances (sys)
504043	600304	600304	COGS - WS Lubs&Paraf-Price Variances (sys)
548018	600350	600350	COGS - Gain/Losses Invoice Receipt (small diff)
504050	600400	600400	COGS - Fuels Price Adjust (manual)
504006	601001	601001	COGS - Loss/Surplus - Station Fuels ProductVal(sys)
504007	601010	601010	COGS - Loss/Surplus - Station Fuels ET Value(sys)
504011	601020	601020	COGS - Loss/Surplus - WS/Terminal Fuels
504013	601030	601030	COGS - Loss/Surplus - Wholesale - Lubes&Parafines
504022	601406	601406	COGS - Loss/Surplus - Convenience Products (sys)
504023	601407	601407	Inventory Variances - Other (system)
504031	601503	601503	COGS - Station Fuels Inv Revaluation (sys)
504032	601506	601506	COGS - Convenient Products Inv Reval (sys)
504033	601507	601507	COGS - WS Lubes&Paraf Inv Reval (sys)
504010	602002	602002	COGS - Fuels Transportation / Other Fees
504003	604000	604000	Material Consumption
549001	608000	608000	COGS - Convenience Products write-downs
521000	701000	701000	SGA Exps -Staff Compens Wages & Salaries
521001	701001	701001	SGA Exps - Staff Compensation Bonus
527200	701201	701201	SGA Exps - Staff Compensation Pensions
528002	701203	701203	SGA Exps - Staff Compensation Insurance (benef)
527000	701206	701206	SGA Exps - Other Non Cash Benefits Employees
518014	701401	701401	SGA Exps - Other Non Cash Benefits Expats
521003	701402	701402	SGA Exps - Other Cash Bonuses Premiums
518015	701403	701403	SGA Exps - Trainings
528001	701407	701407	SGA Exps - Medical Care
518016	701410	701410	SGA Exps - Recruitment Staff
518005	702000	702000	SGA Exps - Contract Services Other
518006	702001	702001	SGA Exps - Professional Services Legal
518007	702003	702003	SGA Exps - Professional Services Other
518008	702004	702004	SGA Exps - Safety Security&Maintenance Services
518026	702007	702007	SGA Exps - Hardware Support & Other ITservices
518002	702008	702008	Contract Service - Business meetings
548002	702010	702010	SGA Exps - Enviromental Services & Maintenance
518020	702012	702012	SGA Exps - Waste Disposal
548003	702013	702013	Contract Services - Maintenance & Repair
518030	702014	702014	Contract Services - Engineering

518009	702017	702017	SGA Exps - Professional Services Audits
518021	702018	702018	SGA Exps - Professional Services Tax Advisory
518003	702020	702020	Contract Services - Accruals
518010	703000	703000	SGA Exps - Advertising
518022	703010	703010	SGA Exps - Promotions
518023	703020	703020	Adv & Prom - Accrual
518024	703030	703030	SGA Exps - Market Research
518025	703040	703040	SGA Exps - Public Relations
518017	704000	704000	SGA Exps - Comissions Retail Dealers
518028	704100	704100	SGA Exps - Other Commissions / Licences
518000	705000	705000	SGA Exps - Communications
518001	706000	706000	SGA Exps - Software including support
501002	706001	706001	SGA Exps - Hardware supplies
563000	707000	707000	Other Exps - FX lossses Realized
663000	707001	707001	Other Revenues - FX Gains Realized
563001	707005	707005	Other Exps - FX losses Unrealized
663001	707006	707006	Other Revenues - FX gains Unrealized
548017	707010	707010	Other Exps - Small Variances Clearing
545000	708001	708001	Other Exps - Tax Penalties
559000	709001	709001	SGA Exps - Bad Debt Expense
568000	709002	709002	SGA Exps - Bank Service Charges
513002	709004	709004	SGA Exps - Business Gifts
543001	709005	709005	Other Exps - Charity & Sponsorships
518031	709007	709007	SGA Exps - Costs collection Bad Debts
548001	709009	709009	SGA Exps - Memberships fees
548000	709010	709010	SGA Exps - Miscellaneous
518004	709012	709012	SGA Exps - Postage
501004	709013	709013	SGA Exps - Subscriptions & Publications
568002	709016	709016	SGA Exps - Card Service Fees
549000	709300	709300	Other Exps - Other Retail Losses
568001	710000	710000	SGA Exps - Insurance
518027	711000	711000	SGA Exps - Permits & Administrative Fees
501000	712000	712000	SGA Exps - Materials and Supplies Other
501005	712201	712201	SGA Exps - Materials and Supplies Safety
511000	712202	712202	SGA Exps - Maintenance and Repairs
511002	712213	712213	Maint & Rep - Accruals
504025	712900	712900	SGA Exps - Inv Variances Other Inv
518011	713000	713000	SGA Exps - Rents Property
518012	713001	713001	SGA Exps - Rents Other
512000	715001	715001	SGA Exps - Travel Exps Deductible
512001	715200	715200	SGA Exps - Travel Exps Non-Deductible
513001	715320	715320	SGA Exps - Bmeetings & Refreshmnt & Entertainment
502000	716001	716001	SGA Exps - Electricity
502002	716002	716002	SGA Exps - Gas / Heating Oil
502003	716003	716003	SGA Exps - Fuel Company Cars

502001	716006	716006	SGA Exps - Water
518099	792000	792000	Procurement of FA (Technical zero balance account)
518019	792550	792550	SGA Exps - Services from Group
532000	820000	820000	Other Taxes - Property
524000	822000	822000	Other Taxes - Payroll
538000	823000	823000	Other Taxes - Other
504005	825000	825000	COGS - Retail Fuels Excise Tax (sys)
504004	825006	825006	Other Taxes - Excise Tax - WS Fuels (sys)
591000	827000	827000	Corporate Income Taxes - Cash
591100	827004	827004	Corporate Income Taxes - Cash - Withholding
592000	827050	827050	Corporate Income Taxes - Deferred
531000	829000	829000	Other Taxes - Road Taxes
562002	842000	842000	Interest Exps - Cash Overdrafts 3rd party
562001	842001	842001	Interest Exps - Accounts Payable
562000	842002	842002	Interest Exps - Group

Zdroj: Vnitropodnikové směrnice společnosti XYZ PL a ABC CZ. Vlastní úprava.

Příloha 3 Inventurní soupis

Číslo čerpací stanice:
 Název, adresa čerpací stanice:

LP	Číslo majektu	SNo.	Datum zařazení	Název položky	Požizovací cena	Oprávky	Zůstatková cena	Měna	Je/není, komentář:
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									
17									
18									
19									
20									
21									
22									
23									
24									
25									
26									
27									
28									
29									
30									
31									
32									
33									
34									
35									
36									
37									
38									
39									
40									

Datum začátku fyzické inventury: _____
 Datum skončení fyzické inventury: _____

Podpisy inventurní komise:

1 _____
 2 _____
 3 _____

Podpis District manag.: _____

Zdroj: Interní materiály společnosti XYZ PL.

Příloha 4 Doba a sazby odepisování DHM společnosti XYZ PL

Kod kategorie	Kategorie DHM	Účetní odpisy		Daňové odpisy	
		Roky/měsíce užívání	%	Roky/měsíce užívání	%
103.06	Budovy	15/0	6.67%	40/0	2.50%
103.07	Cesty, chodníky	15/0	6.67%	22/3	4.50%
103.11	Přístřešky	10/0	10.00%	10/0	10.00%
103.15	Stavby	15/0	6.67%	22/3	4.50%
103.18	Vnější osvětlení budov	10/0	10.00%	22/3	4.50%
103.19	Vodovody	15/0	6.67%	22/3	4.50%
103.21	Elektrické rozvody	15/0	6.67%	22/3	4.50%
103.22	Čistírny odpadních vod	15/0	6.67%	22/3	4.50%
103.23	Nádrže	15/0	6.67%	22/3	4.50%
104.04	Cenové ukazatele	10/0	10.00%	5/0	20.00%
104.08	Čerpadla	6/0	16.67%	5/6	18.00%
104.09	Prodejní systémy	5/0	20.00%	3/4	30.00%
104.11	Vybavení myček	7/0	14.29%	5/6	18.00%
104.12	Počítače, servery	3/0	33.33%	3/4	30.00%
104.14	Mrazničky	5/0	20.00%	5/0	20.00%
104.15	Další vybavení	10/0	10.00%	7/2	14.00%
104.16	Potrubí	10/0	10.00%	22/3	4.50%
104.17	Klimatizace	10/0	10.00%	10/0	10.00%
109.01	Obchod - vybavení	5/0	20.00%	5/0	20.00%
109.02	Kancelář - nábytek	10/0	10.00%	5/0	20.00%
109.03	Kancelář - vybavení	10/0	10.00%	7/2	14.00%
109.05	Drobný majetek	0/1	100.00%	0/1	100.00%
109.07	Bezpečnostní systémy	10/0	10.00%	7/2	14.00%

Zdroj: Vnitropodnikové směrnice společnosti XYZ PL.

Příloha 5 Rozvaha k 31. 12. 2014 společnosti XYZ PL

XYZ PL

Bilans

(wszystkie dane liczbowe przedstawiono w tysiącach złotych)

AKTYWA	Nota	31.12.2014	31.12.2013
Aktywa trwale		397 857,6	409 433,7
Wartości niematerialne i prawne	1		
Inne wartości niematerialne i prawne		2 331,6	116,0
		<u>2 331,6</u>	<u>116,0</u>
Rzeczowe aktywa trwale	2		
Środki trwale		328 166,9	338 915,1
grunty (w tym prawo wieczystego użytkowania gruntu)		199 657,4	196 502,9
budynki, lokale i obiekty inżynierii lądowej i wodnej		102 964,0	118 285,8
urządzenia techniczne i maszyny		19 376,4	18 852,6
środki transportu		-	43,0
inne środki trwale		6 169,1	5 230,8
Środki trwale w budowie		1 866,8	5 181,0
		<u>330 033,7</u>	<u>344 096,1</u>
Należności długoterminowe	3		
Od pozostałych jednostek		7 930,2	7 930,2
		<u>7 930,2</u>	<u>7 930,2</u>
Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe			
Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	17.3	56 275,8	55 778,2
Inne rozliczenia międzyokresowe	4	1 286,3	1 513,2
		<u>57 562,1</u>	<u>57 291,4</u>
Aktywa obrotowe		77 748,4	90 713,0
Zapasy	5		
Towary		31 890,6	40 744,9
		<u>31 890,6</u>	<u>40 744,9</u>
Należności krótkoterminowe			
Należności od jednostek powiązanych		845,6	735,0
z tytułu dostaw i usług	6.1	818,0	706,0
inne		27,6	29,0
Należności od pozostałych jednostek		18 833,4	19 825,8
z tytułu dostaw i usług	6.2	14 830,2	15 584,7
z tytułu podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych świadczeń		3 891,5	4 113,2
inne		111,7	127,9
		<u>19 679,0</u>	<u>20 560,8</u>

XYZ PL

Bilans

(wszystkie dane liczbowe przedstawiono w tysiącach złotych)

AKTYWA	Nota	31.12.2014	31.12.2013
Inwestycje krótkoterminowe			
Krótkoterminowe aktywa finansowe		24 255,2	27 052,7
w jednostkach powiązanych	7.1	5 541,0	16 572,4
środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	7.2	18 714,2	10 480,3
		<u>24 255,2</u>	<u>27 052,7</u>
Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe	8	1 923,6	2 354,6
AKTYWA RAZEM		<u>475 606,0</u>	<u>500 146,7</u>

XYZ PL**Bilans**

(wszystkie dane liczbowe przedstawiono w tysiącach złotych)

PASYWA	Nota	31.12.2014	31.12.2013
Kapitał własny			
Kapitał zakładowy	9.1	48 291,1	812,9
Należne wpłaty na kapitał zakładowy		-	(57,0)
Kapitał zapasowy		448 714,9	21 411,0
Strata z lat ubiegłych		(397 088,9)	(419 002,8)
(Strata)/Zysk netto		(17 428,9)	21 913,9
		<u>82 488,2</u>	<u>(374 922,0)</u>
Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania		393 117,8	875 068,7
Rezerwy na zobowiązania			
Pozostałe rezerwy		3 486,2	3 292,7
- długoterminowe	10.1	<u>3 486,2</u>	<u>3 292,7</u>
		<u>3 486,2</u>	<u>3 292,7</u>
Zobowiązania długoterminowe			
Wobec jednostek powiązanych	11.1	<u>259 936,4</u>	<u>249 845,3</u>
		<u>259 936,4</u>	<u>249 845,3</u>
Zobowiązania krótkoterminowe			
Wobec jednostek powiązanych		2 368,4	482 925,5
z tytułu dostaw i usług	12.1	2 368,4	12 753,4
inne		-	470 172,1
Wobec pozostałych jednostek		110 627,5	136 264,2
kredyty i pożyczki		-	834,5
inne zobowiązania finansowe		-	20,9
z tytułu dostaw i usług	12.2	105 506,2	125 917,2
zaliczki otrzymane na dostawy		4 546,2	5 683,2
z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń i innych świadczeń		47,8	2 148,9
z tytułu wynagrodzeń		267,7	1 355,4
inne		259,6	304,1
Fundusze specjalne		127,4	70,9
		<u>113 123,3</u>	<u>619 260,6</u>

XYZ PL
Bilans

(wszystkie dane liczbowe przedstawiono w tysiącach złotych)

PASYWA	Nota	31.12.2014	31.12.2013
Rozliczenia międzyokresowe			
Inne rozliczenia międzyokresowe		16 571,9	2 670,1
- krótkoterminowe	13.1	<u>16 571,9</u>	<u>2 670,1</u>
		<u>16 571,9</u>	<u>2 670,1</u>
PASYWA RAZEM		<u><u>475 606,0</u></u>	<u><u>500 146,7</u></u>

Prezes Zarządu

Warszawa, 3 czerwca 2015 r.

Główny Księgowy
Osoba, której powierzono prowadzenie
ksiąg rachunkowych

Zdziej: Výroční zpráva společnosti XYZ PL za rok 2014.

Příloha 6 Výkaz zisku a ztráty za rok 2014 společnosti XYZ PL

XYZ PL

Rachunek zysków i strat

(wszystkie dane liczbowe przedstawiono w tysiącach złotych)

	Nota	01.01.2014 - 31.12.2014	01.01.2013 - 31.12.2013
Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi	14		
- w tym od jednostek powiązanych		393,7	247,3
Przychody netto ze sprzedaży produktów		6 944,0	7 130,4
Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów		2 310 524,5	2 641 291,2
		<u>2 317 468,5</u>	<u>2 648 421,6</u>
Koszty działalności operacyjnej			
Amortyzacja		(29 967,1)	(31 955,0)
Zużycie materiałów i energii		(12 020,4)	(12 401,8)
Usługi obce		(73 867,7)	(61 848,9)
Podatki i opłaty		(6 527,0)	(6 474,0)
Wynagrodzenia		(17 937,1)	(29 540,3)
Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia		(4 614,2)	(7 457,6)
Pozostałe koszty rodzajowe		(2 478,0)	(5 029,1)
Wartość sprzedanych towarów i materiałów		(2 152 063,5)	(2 473 226,9)
		<u>(2 299 475,0)</u>	<u>(2 627 933,6)</u>
Zysk ze sprzedaży		17 993,5	20 488,0
Pozostałe przychody operacyjne			
Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych		43,0	45,4
Inne przychody operacyjne		9 525,2	237,7
		<u>9 568,2</u>	<u>283,1</u>
Pozostałe koszty operacyjne			
Inne koszty operacyjne		(15 971,8)	(1 132,5)
		<u>(15 971,8)</u>	<u>(1 132,5)</u>
Zysk z działalności operacyjnej		11 589,9	19 638,6
Przychody finansowe			
Odsetki	15	633,8	501,8
- w tym od jednostek powiązanych		472,4	413,6
		<u>633,8</u>	<u>501,8</u>

XYZ PL

Rachunek zysków i strat

(wszystkie dane liczbowe przedstawiono w tysiącach złotych)

	Nota	01.01.2014 - 31.12.2014	01.01.2013 - 31.12.2013
Koszty finansowe			
Odsetki	16	(6 737,6)	(25 820,4)
- w tym dla jednostek powiązanych		(6 725,4)	(25 750,2)
Inne		(23 412,6)	(28 184,3)
		<u>(30 150,2)</u>	<u>(54 004,7)</u>
Strata brutto		(17 926,5)	(33 864,3)
Podatek dochodowy	17	497,6	55 778,2
(Strata)/Zysk netto		<u>(17 428,9)</u>	<u>21 913,9</u>

Prezes Zarządu

*Główny Księgowy
Osoba, której powierzono prowadzenie
ksiąg rachunkowych*

Warszawa, 3 czerwca 2015 r.

Zdroj: Výroční zpráva společnosti XYZ PL za rok 2014.

Příloha 7 Přehled o peněžních tocích za rok 2014 společnosti XYZ PL

XYZ PL

Rachunek przepływów pieniężnych

(wszystkie dane liczbowe przedstawiono w tysiącach złotych)

	Nota	01.01.2014 - 31.12.2014	01.01.2013 - 31.12.2013
Przepływy środków pieniężnych z działalności operacyjnej			
(Strata)/Zysk netto		(17 428,9)	21 913,9
Korekty razem:			
Amortyzacja		29 967,1	31 955,0
Strata z tytułu różnic kursowych		10 545,0	9 096,1
Odsetki i udziały w zyskach (dywidendy)		6 253,0	25 336,6
Zysk z działalności inwestycyjnej	19.1	(9 033,5)	(45,4)
Zmiana stanu rezerw		193,5	163,9
Zmiana stanu zapasów		8 854,3	2 329,8
Zmiana stanu należności		881,8	9 534,7
Zmiana stanu zobowiązań krótkoterminowych, z wyjątkiem pożyczek i kredytów	19.2	(33 324,9)	(12 296,1)
Zmiana stanu rozliczeń międzyokresowych		14 062,1	(55 497,7)
Inne korekty		(7,2)	(55,0)
		<u>28 391,2</u>	<u>10 521,9</u>
Przepływy pieniężne netto z działalności operacyjnej		<u>10 962,3</u>	<u>32 435,8</u>
Przepływy środków pieniężnych z działalności inwestycyjnej			
Wpływy		663 593,9	591 946,3
Zbycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych		190,8	114,4
Z aktywów finansowych, w tym:		663 403,1	591 831,9
w jednostkach powiązanych		663 403,1	591 831,9
Wydatki		(662 495,7)	(616 903,0)
Nabycie wartości niematerialnych i prawnych oraz rzeczowych aktywów trwałych	19.3	(11 104,2)	(9 483,4)
Na aktywa finansowe, w tym:		(651 391,5)	(607 419,6)
w jednostkach powiązanych		(651 391,5)	(607 419,6)
Przepływy pieniężne netto z działalności inwestycyjnej		<u>1 098,2</u>	<u>(24 956,7)</u>
Przepływy środków pieniężnych z działalności finansowej			
Wpływy		474 839,0	3 273,9
Wpływy netto z wydania udziałów/(emisji akcji) i innych instrumentów kapitałowych oraz dopłat do kapitału		474 839,0	-
Kredyty i pożyczki		-	3 273,9
Wydatki		(478 665,6)	(8 633,7)
Spłaty kredytów i pożyczek		(477 714,1)	(285,1)
Odsetki		(951,5)	(8 348,6)
Przepływy pieniężne netto z działalności finansowej		<u>(3 826,6)</u>	<u>(5 359,8)</u>

XYZ PL**Rachunek przepływów pieniężnych**

(wszystkie dane liczbowe przedstawiono w tysiącach złotych)

Nota	01.01.2014 - 31.12.2014	01.01.2013 - 31.12.2013
Przepływy pieniężne netto razem	<u>8 233,9</u>	<u>2 119,3</u>
Bilansowa zmiana stanu środków pieniężnych	8 233,9	2 119,3
- w tym zmiana stanu środków pieniężnych z tytułu różnic kursowych	-	-
Środki pieniężne na początek okresu	10 480,3	8 361,0
Środki pieniężne na koniec okresu	<u>18 714,2</u>	<u>10 480,3</u>
- w tym o ograniczonej możliwości dysponowania	<u>127,4</u>	<u>70,9</u>

Prezes Zarządu

Warszawa, 3 czerwca 2015 r.

Główny Księgowy

Osoba, której powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych

Zdroj: Výroční zpráva společnosti XYZ PL za rok 2014.

ROZVAHA
v plném rozsahu
k 31. prosinci 2014
(v tisících Kč)

Obchodní firma a sídlo

ABC CZ

Identifikační číslo

110 00 Praha 1 - Nové Město
Česká republika

Označ. a	AKTIVA b	řád. c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř.02+03+31+63)	001	2 810 367	-1 739 647	1 070 720	1 214 764
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř.04+13+23)	003	2 422 809	-1 736 650	686 159	786 649
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	22 475	- 15 516	6 959	21 355
B.I.1.	Zřizovací výdaje	005				
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
	3. Software	007	22 475	- 15 516	6 959	7 374
	4. Ocenitelná práva	008				
	5. Goodwill	009				
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				13 981
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	2 400 334	-1 721 134	679 200	765 294
B.II.1.	Pozemky	014	184 923	- 5 493	159 430	166 190
	2. Stavby	015	1 147 290	-1 008 051	139 239	174 464
	3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	016	545 135	- 445 244	99 891	109 862
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	6 370		6 370	4 733
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
	9. Ocenovací rozdíl k nabytému majetku	022	536 616	- 262 346	274 270	310 045
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř.24 až 30)	023				
B.III.1.	Podíly - ovládaná osoba	024				
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
	4. Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027				
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

ABC CZ

Rozvaha

k 31. prosinci 2014

Označ.	A K T I V A	řád.	Běžné účetní období			Minulé úč.
			Brutto	Korekce	Netto	období Netto
a	b	c	1	2	3	4
C.	Oběžná aktiva (ř.32+39+48+58)	031	329 916	- 2 997	326 918	368 106
C.I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	73 278		73 278	84 676
C.I.1.	Materiál	033				
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034				
	3. Výrobky	035				
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
	5. Zboží	037	73 278		73 278	84 676
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C.II.	Dlouhodobé pohledávky (ř.40 až 47)	039	96 830		96 830	101 343
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042				
	4. Pohledávky za společníky	043				
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
	6. Dohadné účty aktivní	045				
	7. Jiné pohledávky	046	3 342		3 342	3 554
	8. Odložená daňová pohledávka	047	93 488		93 488	97 789
C.III.	Krátkodobé pohledávky (ř.49 až 57)	048	119 738	- 2 997	116 741	159 782
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	91 604	- 2 728	88 876	97 279
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050				43 705
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051				
	4. Pohledávky za společníky	052				
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
	6. Stát - daňové pohledávky	054	5 054		5 054	1 507
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	10 273		10 273	9 688
	8. Dohadné účty aktivní	056	12 393		12 393	7 001
	9. Jiné pohledávky	057	414	- 269	145	802
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř.59 až 62)	058	40 069		40 069	22 305
C.IV.1.	Peníze	059				
	2. Účty v bankách	060	40 069		40 069	22 305
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D.I.	Časové rozlišení (ř.64+65+66)	063	57 643		57 643	60 009
D.I.1.	Náklady příštích období	064	57 643		57 643	60 009
	2. Komplexní náklady příštích období	065				
	3. Příjmy příštích období	066				

ABC CZ
Rozvaha
k 31. prosinci 2014

Označ.	P A S I V A	řad.	Běžné účetní období	Minulé úč. období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř.68+89+122)	067	1 070 720	1 214 764
A.	Vlastní kapitál (ř.69+73+80+83+87+88)	068	348 064	312 348
A.I.	Základní kapitál (ř.70+71+72)	069	200	200
A.I.1.	Základní kapitál	070	200	200
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A.II.	Kapitálové fondy (ř.74 až 79)	073	529 210	529 210
A.II.1.	Ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075	529 210	529 210
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	077		
	5. Rozdíly z přeměn obchodních korporací	078		
	6. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	079		
A.III.	Fondy ze zisku (ř.81+82)	080		
A.III.1.	Rezervní fond	081		
	2. Statutární a ostatní fondy	082		
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř.84+85+86)	083	- 217 062	- 167 909
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	084		
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	085	- 217 062	- 167 909
	3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	086		
A.V.1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	087	35 716	- 49 153
A.V.2.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	088		
B.	Cizí zdroje (ř.90+95+106+118)	089	704 749	810 843
B.I.	Rezervy (ř.91 až 94)	090	87 553	74 988
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	091		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	092		
	3. Rezerva na daň z příjmů	093	15 035	
	4. Ostatní rezervy	094	72 518	74 988
B.II.	Dlouhodobé závazky (ř.96 až 105)	095	406 461	497 470
B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů	096		
	2. Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	097	406 461	497 470
	3. Závazky - podstatný vliv	098		
	4. Závazky ke společníkům	099		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	100		
	6. Vydané dluhopisy	101		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	102		
	8. Dohadné účty pasivní	103		
	9. Jiné závazky	104		
	10. Odložený daňový závazek	105		

ABC CZ
Rozvaha
k 31. prosinci 2014

Označ.	P A S I V A	řád.	Běžné účetní období	Minulé úč. období
a	b	c	5	6
B.III.	Krátkodobé závazky (ř.107 až 117)	106	210 735	238 385
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	107	172 681	190 549
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	108		890
3.	Závazky - podstatný vliv	109		
4.	Závazky ke společníkům	110		
5.	Závazky k zaměstnancům	111	112	5 870
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	112	60	3 347
7.	Stát - daňové závazky a dotace	113	25	867
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	114	10 551	6 779
9.	Vydané dluhopisy	115		
10.	Dohadné účty pasivní	116	27 306	30 083
11.	Jiné závazky	117		
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř.118 až 121)	118		
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	119		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	120		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	121		
C.I.	Časové rozlišení (ř.123+124)	122	17 907	91 573
C.I.1.	Výdaje příštích období	123	17 907	91 573
2.	Výnosy příštích období	124		

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ABC CZ za rok 2014.

Příloha 9 Výkaz zisku a ztráty za rok 2014 společnosti ABC CZ

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
druhové členění
 za rok končící 31. prosincem 2014
 (v tisících Kč)

Obchodní firma a sídlo

ABC CZ

Identifikační číslo

110 00 Praha 1 - Nové Město

Česká republika

Označ.	TEXT	řád.	Běžné účetní období	Minulé úč. období
a	b	c	1	2
I.	Tržby za prodej zboží	01	6 798 840	7 571 108
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	6 293 307	7 135 533
+	Obchodní marže (ř.01-02)	03	505 533	435 575
II.	Výkony (ř.05+06+07)	04	129 471	172 760
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	129 471	172 760
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
II.3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř.09+10)	08	305 087	264 410
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	09	27 032	32 791
B.2.	Služby	10	279 055	231 619
+	Přidaná hodnota (ř.03+04-08)	11	328 917	343 925
C.	Osobní náklady (ř.13 až 16)	12	110 839	184 858
C.1.	Mzdové náklady	13	80 048	132 283
C.2.	Odměny členům orgánů obchodní korporace	14		
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	24 612	43 371
C.4.	Sociální náklady	16	6 179	9 204
D.	Daně a poplatky	17	392	421
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	102 386	103 334
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř.20+21)	19	24 223	22
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	24 223	22
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř.23+24)	22	21 373	
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	21 373	
F.2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	- 3 624	3 085
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	17 771	16 123
H.	Ostatní provozní náklady	27	4 703	4 521
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+28-29)	30	134 842	63 851

ABC CZ

Výkaz zisku a ztráty - druhové členění
za rok končící 31. prosincem 2014

Označ.	TEXT	řad.	Běžné účetní období	Minulé úč. období
a	b	c	1	2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř.34+35+36)	33		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII.3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	385	260
N.	Nákladové úroky	43	28 549	27 716
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	2 641	27 914
O.	Ostatní finanční náklady	45	53 538	115 651
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45+46-47)	48	- 79 061	- 115 193
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř.50+51)	49	20 065	- 2 189
Q.1.	-splatná	50	15 764	322
Q.2.	-odložena	51	4 301	- 2 511
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř.30+48-49)	52	35 716	- 49 153
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř.56+57)	55		
S.1.	-splatná	56		
S.2.	-odložena	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř.53-54-55)	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.52+58-59)	60	35 716	- 49 153
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř.30+48+53-54)	61	55 781	- 51 342

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ABC CZ za rok 2014.

Příloha 10 Přehled o peněžních tocích za rok 2014 společnosti ABC CZ

ABC CZ

Přehled o peněžních tocích
za rok končící 31. prosincem 2014

(v tisících Kč)

	Běž. úč. období	Min. úč. období
P. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	22 305	9 503
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti		
Z: Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	55 781	- 51 342
A.1. Úpravy o nepeněžní operace	124 076	134 048
A.1.1. Odpisy stálých aktiv	66 611	67 560
A.1.2. Změna stavu:	32 151	39 054
A.1.2.1. goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku	35 775	35 774
A.1.2.2. rezerv a opravných položek	- 3 624	3 280
A.1.3. Zisk(-) ztráta(+) z prodeje stálých aktiv	- 2 050	- 22
A.1.4. Zisk(-) ztráta(+) z prodeje cenných papírů		
A.1.5. Výnosy z dividend a podílů na zisku		
A.1.6. Vyúčtované nákladové a výnosové úroky	28 164	27 456
A.1.7. Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace		
A*. Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu, finančními a mimořádnými položkami	179 857	82 706
A.2. Změna potřeby pracovního kapitálu	- 89 271	- 293
A.2.1. Změna stavu pohledávek z provozní činnosti a aktivních účtů časového rozlišení	- 243	6 152
A.2.2. Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti a pasivních účtů časového rozlišení	- 100 426	- 3 311
A.2.3. Změna stavu zásob	11 398	- 2 134
A.2.4. Změna stavu finančního majetku, který není zahrnut do peněžních prostředků		
A.** Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, finančními a mimořádnými položkami	90 586	82 413
A.3. Zaplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků	- 28 549	- 27 716
A.4. Přijaté úroky	385	260
A.5. Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	778	240
A.6. Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy		
A.7. Přijaté dividendy a podíly na zisku		
A.*** Čistý peněžní tok z provozní činnosti	63 200	55 197
Peněžní toky z investiční činnosti		
B.1. Nabytí stálých aktiv	- 21 465	- 45 335
B.1.1. Nabytí dlouhodobého hmotného majetku	- 20 382	- 37 928
B.1.2. Nabytí dlouhodobého nehmotného majetku	- 1 083	- 7 407
B.1.3. Nabytí dlouhodobého finančního majetku		
B.2. Příjmy z prodeje stálých aktiv	24 223	22
B.2.1. Příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	24 223	22
B.2.2. Příjmy z prodeje dlouhodobého finančního majetku		
B.3. Půjčky a úvěry spřízněným osobám		
B.*** Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	2 758	- 45 313
Peněžní toky z finančních činností		
C.1. Změna stavu dlouhodobých, popř. krátkodobých závazků z finanční oblasti	- 48 194	2 918
C.2. Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky		
C.2.1. Zvýšení základního kapitálu, ážia event. rezervního fondu		
C.2.2. Vyplacení podílů na vlastním kapitálu společníkům		
C.2.3. Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů		
C.2.4. Úhrada ztráty společníky		
C.2.5. Platby z fondů tvořených ze zisku		
C.2.6. Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně a tantiémů		
C.*** Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	- 48 194	2 918
F. Čisté zvýšení nebo snížení peněžních prostředků	17 764	12 802
R. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období	40 069	22 305

Zdroj: Výroční zpráva společnosti ABC CZ za rok 2014.