

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Bakalářská práce

**Převod účetní závěrky sestavené dle české právní úpravy
na účetní závěrku dle požadavků IFRS**

Štěpán Spilka

© 2017 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Štěpán Spilka

Provoz a ekonomika

Název práce

Převod účetní závěrky sestavené dle české právní úpravy na účetní závěrku dle požadavků IFRS

Název anglicky

Transformation Process of Financial Statements Compiled According to Czech Legal Regulations to Financial Statements by IFRS

Cíle práce

Cílem bakalářské práce je zpracovat převodový můstek účetní závěrky sestavené dle příslušných platných českých právních předpisů na účetní závěrku dle požadavků Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS u vybrané účetní jednotky.

Metodika

Bakalářská práce vychází z předpokladu systematického zpracování teoretických východisek pro vytvoření vlastní práce. Teoretická východiska budou zpracována na základě samostatného studia tematicky zaměřené odborné literatury. Zpracováním teoretických východisek bude zpřesněn cíl práce, jehož dosažení bude předmětem vlastní části práce.

V části vlastní práce bude metodou analýzy, syntézy a komparace zpracován převodový můstek mezi účetní závěrkou zpracovanou dle právních norem České republiky na účetní závěrku sestavenou dle požadavků IAS/IFRS. Pro zpracování bakalářské práce budou použity odborné zdroje, informace z účetnictví zvolené účetní jednotky. Pozornost bude zaměřena na vhodné metody oceňování majetku a závazků s propojením na vyčíslení nákladů, na účetní zachycení a vykázání majetku a závazků k rozvahovému dni; na specifika vykazování výnosů, apod. Na základě předchozího rozboru bude poukázáno na významné rozdíly ve zpracování podkladů pro účetní závěrku dle české právní úpravy a dle IFRS a také na problémy, které s převodem účetní závěrky souvisejí.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

účetní závěrka, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, české účetní standardy, oceňování

Doporučené zdroje informací

DVOŘÁKOVÁ, Dana: Finanční účetnictví a vykazování podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

Computer Press a.s., Brno 2009. ISBN 80-251-1085-0.

KRUPOVÁ, L.: IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1.VOX a.s., Praha 2009. ISBN

978-80-86324-76-0.

LANDA, Martin. Jak číst finanční výkazy: [analýza účetních výkazu^o, hodnocení finanční výkonnosti, měření efektivnosti investic: případové studie, příklady, koncepce podnikového účetního systému]. Vyd. 1. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 97-8802-5119-945.

Mrkosová, Jitka. Účetnictví 2016. 1. vyd. Brno : Edika, 2016. str. 301. ISBN 978-80-266-0885-1.

MULLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-8024-758-06-0.

Robinson, T. R., Henry, E., Pirie, W. L., Broihahn, M. A. 2012. International Financial Statement Analysis. . New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 2012. str. 1042. ISBN 978-1-118-22128-0.

RYNEŠ, Petr., Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2016. 16. vydání. Olomouc: Anag, 2016. 1168 s. ISBN 978-80-7263-994-6.

VAŠEK, Libor. Finanční účetnictví a výkaznictví. 2., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, c2014. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-8086-716-97-8.

Předběžný termín obhajoby

2016/17 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 30. 6. 2016

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 2. 8. 2016

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 08. 09. 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci "Převod účetní závěrky sestavené dle české právní úpravy na účetní závěrku dle požadavků IFRS" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího bakalářské 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 autor uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 15. března 2017

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval Ing. Heleně Čermákové, Ph.D. za spolupráci, rady a připomínky, které mi významným způsobem pomohly k vytvoření této bakalářské práce.

Převod účetní závěrky sestavené dle české právní úpravy na účetní závěrku dle požadavků IFRS

Souhrn

Tato bakalářská práce je zaměřena na problematiku vykazování účetních výstupů u podnikatelských subjektů působících v České republice a zároveň povinných k sestavování výkazů dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále jen IFRS). V části teoretická východiska je nejprve poskytnut pohled na účetní závěrku dle českých účetních standardů (dále jen ČÚS) v několika základních bodech, následně seznámení se s problematikou převodu jednotlivých dat na standardy dle IAS/IFRS. Praktická část pak nabízí pohled na sestavený převodový můstek vycházející z teoretických východisek.

Klíčová slova: účetní závěrka, účetní uzávěrka, směrnice, účtový rozvrh, inventarizace, rozvaha, bilance, výkaz zisku a ztráty, standardy, IFRS, IAS, fair value, převodový můstek

Transformation Process of Financial Statements Compiled According to Czech Legal Regulations to Financial Statement by IFRS

Summary

This thesis focuses on the issue of financial reporting outputs for businesses operating in the Czech Republic and also required for compiling statements according to International Financial Reporting Standards (IFRS). Theoretical basis provides insight on the financial statements according to Czech accounting legislation (CAS) in several basic points, followed by identification with the issue of the conversion particular standards according to IAS/IFRS. The practical part offers a view of the conversion bridge is assembled based on theoretical basis.

Keywords: financial statements, financial reporting, balance sheet, income statement, accounts, book closing, cash basis, accrual basis, cash flow, company disclosures, fair value

Obsah

1 Úvod.....	10
2 Cíl práce a metodika	11
2.1 Cíl práce	11
2.2 Metodika	11
3 Teoretická východiska	12
3.1 Právní rámec pro vedení účetnictví dle ČÚS	12
3.1.1 Požadavky na vedení účetnictví.....	13
3.1.2 Zásady vedení účetnictví	13
3.1.3 Směrnice pro vedení účetnictví a účtový rozvrh	14
3.1.4 Uživatelé výstupů účetnictví.....	14
3.1.5 Účetní uzávěrka	15
3.1.6 Sestavení účetní závěrky a následné operace	16
3.2 Převod závěrky v souladu s pravidly IFRS	20
3.2.1 Mezinárodní účetní standardy.....	21
3.2.2 Konceptní rámec a uživatelé závěrky	22
3.2.3 Varianty převodu závěrky.....	23
3.2.4 Základní prvky, oceňování, fair value	23
3.2.5 Východiska pro sestavení závěrky podle IFRS	25
3.2.6 Přehled vybraných standardů IAS/IFRS.....	25
3.2.7 Výkaz úplného výsledku při sestavování závěrky dle IFRS.....	30
4 Vlastní práce	31
4.1 Východiska pro převod účetní závěrky dle ČÚS na IFRS.....	31
4.1.1 Úpravy dle IAS 38 - Dlouhodobá nehmotná aktiva	32
4.1.2 Úpravy dle IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.....	33
4.1.3 Úpravy dle IAS 2 – Zásoby	34
4.1.4 Úpravy dle IAS 18 - Výnosy	35
4.2 Aplikace zjištěných změn	35
4.3 Sestavení účetní závěrky podle standardů IFRS	41
5 Závěr.....	44
Seznam použitých zdrojů	45
Přílohy.....	47

Seznam obrázků

Obrázek 1 - Schéma procesu účetní závěrky	19
Obrázek 2 - Použití IFRS v ČR	20
Obrázek 3 - Organizační schéma společnosti	31

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 - Druhy položek časového rozlišení.....	16
Tabulka č. 2 - IAS 38 - dlouhodobý nehmotný majetek.....	32
Tabulka č. 3 – Aktivace DNM.....	33
Tabulka č. 4 - Přehled drobného majetku dle IAS 16.....	33
Tabulka č. 5 - IAS 16 - úpravy rozvahy	34
Tabulka č. 6 - IAS 16 - úpravy výkazu zisku a ztráty	34
Tabulka č. 7 - IAS 12 - odložený daňový závazek	34
Tabulka č. 8 - Rozvaha obsahující provedené změny na straně aktiv (v tis. Kč).....	35
Tabulka č. 9 - Rozvaha obsahující provedené změny na straně pasiv (v tis. Kč).....	37
Tabulka č. 10 - Výkaz zisku a ztráty obsahující provedené změny (v tis. Kč).....	39
Tabulka č. 11 – Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	41
Tabulka č. 12 - Výkaz o finanční situaci	42
Tabulka č. 13 - Výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku.....	43
Tabulka č. 14 - Výkaz změn vlastního kapitálu.....	43

1 Úvod

Moderní účetnictví vyžaduje moderní přístupy. Proto se účetní metodika nejen v České republice přizpůsobuje požadavkům současné doby. Z malých firem se stávají velké a postupně vstupují na světové trhy a lákají zahraniční investory. Zahraniční firmy investují na domácím trhu, nabízejí zaměstnání, odvádějí do státního rozpočtu. Veškerá tato aktivita sebou přináší potřebu všech zúčastněných stran čerpat potřebné informace, které budou vzájemně porovnatelné.

Tomuto porovnání pomáhají postupně budované mezinárodní účetní standardy, jejichž sjednocování začalo v roce 1973 vznikem rady IASC. O dva roky později byly představeny dva první standardy IAS 1 (zveřejňování účetních pravidel) a IAS 2 (oceňování a vykazování zásob). V roce 1995 schválila Evropská komise dodržování standardů IAS nadnárodními společnostmi EU. V roce 2001 proběhla restrukturalizace sdružující organizace a byl přijat nový název IASB. Tím bylo započato sjednocování norem pod standardy IFRS, které jsou postupně dotvářeny a schvalovány až do současné doby.

Účetnictví v České republice prošlo zásadní změnou až v roce 1991, ale celý proces přibližování se na úroveň mezinárodních účetních standardů je zdoluhavý proces, vzhledem k návaznosti na ostatní právní normy. Poslední (a poměrně zásadní) novelizace zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví byla schválena v roce 2015 s účinností od 1. 1. 2016 a posunula české účetnictví o výrazný krok směrem k mezinárodnímu výkaznictví.

I přesto, že standardy IFRS nejsou zcela zapracovány v českých právních normách pro vedení účetnictví, některé účetní jednotky mají zákonem stanovenou povinnost poskytovat účetní výkazy právě podle těchto norem a musejí se vypořádat s převodem závěrek sestavených dle ČÚS na výkazy sestavené podle standardů IAS/IFRS. A právě této problematice se věnuje předkládaná bakalářská práce.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem bakalářské práce je zpracovat převodový můstek účetní závěrky sestavené dle příslušných platných českých právních předpisů na účetní závěrku dle požadavků Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS u vybrané účetní jednotky.

2.2 Metodika

Bakalářská práce vychází z předpokladu systematického zpracování teoretických východisek pro vytvoření vlastní práce. Teoretická východiska budou zpracována na základě samostatného studia tematicky zaměřené odborné literatury. Zpracováním teoretických východisek bude zpřesněn cíl práce, jehož dosažení bude předmětem vlastní části práce.

V části vlastní práce bude metodou analýzy, syntézy a komparace zpracován převodový můstek mezi účetní závěrkou zpracovanou dle právních norem České republiky na účetní závěrku sestavenou dle požadavků IAS/IFRS. Pro zpracování bakalářské práce budou použity odborné zdroje, informace z účetnictví zvolené účetní jednotky. Pozornost bude zaměřena na vhodné metody oceňování majetku a závazků s propojením na vyčíslení nákladů, na účetní zachycení a vykázání majetku a závazků k rozvahovému dni; na specifika vykazování výnosů, apod. Na základě předchozího rozboru bude poukázáno na významné rozdíly ve zpracování podkladů pro účetní závěrku dle české právní úpravy a dle IFRS a také na problémy, které s převodem účetní závěrky souvisejí.

3 Teoretická východiska

Každá účetní jednotka, aby naplnila požadavky legislativní a potřeby dalších uživatelů, sestavuje ke konci účetního období účetní závěrku, které předchází sled několika úkonů, souhrnně nazvané účetní uzávěrka. Samotná účetní závěrka obsahuje rozvahu, výkaz zisků a ztrát, přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a přílohu. Subjekty, které mají zákonem stanovenou povinnost ověření závěrky auditorem, přikládají zprávu auditora s výrokem. Konsolidovaná účetní závěrka je vyžadována v případě majetkové účasti v jiných korporacích.

Působení světových společností a neustálý růst společností domácích zvyšuje požadavky majitelů, akcionářů, manažerů a daňových institucí na porovnatelnost účetní závěrky dle mezinárodních účetních standardů. V České republice je povinné sestavování výkazů dle IFRS u společností, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaných veřejných trzích v členských státech Evropské unie.

3.1 Právní rámec pro vedení účetnictví dle ČÚS

Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám rámcové povinnosti související s účetní závěrkou. Ta ve srozumitelné formě podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky a vychází z řádně vedeného účetnictví (Müllerová a Šindelář, 2016). V současné době jsou v oblasti účetnictví platné tyto zákony:

- zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 523/1992 Sb. o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 93/2009 Sb. o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění zákona č. 227/2009 Sb.

Nedílnou součástí jsou také české účetní standardy, které zveřejňuje Ministerstvo financí ČR ve finančním zpravodaji jako metodickou pomůcku pro účetní jednotky.

3.1.1 Požadavky na vedení účetnictví

Hospodářské jevy uskutečněné v účetní jednotce se zachycují jako uspořádaně vedené záznamy v účetnictví. To představuje relativně uzavřenou soustavu řídicí se metodickými prvky a zobrazuje hodnotovou stránku ekonomických jevů, informaci o majetku, zdrojích financování, výsledku hospodaření a finanční situaci. Povinnost vést průkazné účetnictví ukládá každé účetní jednotce zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (Müllerová a Šindelář, 2016).

3.1.2 Zásady vedení účetnictví

Základem účetních systémů zemí Evropské unie a dalších států jsou všeobecné účetní zásady, které se promítají do všech ustanovení platného zákona o účetnictví a při vedení účetnictví je dodržuje každá účetní jednotka (Mrkosová, 2016).

Müllerová a Šindelář (2016) uvádějí tyto obecně uznávané účetní zásady:

- zásada účetní (hospodářské) jednotky předpokládá vedení účetnictví v určitém organizačně vymezeném ekonomickém celku,
- zásada trvání účetní jednotky vychází z požadavku fungování účetní jednotky v dohledné budoucnosti a k tomu je třeba přizpůsobit i způsob vedení účetnictví,
- zásada periodicity zjišťování výsledku hospodaření stanoví povinnost zjišťovat výsledek hospodaření v pravidelných intervalech - za účetní období,
- zásada oceňování v historických cenách předpokládá ocenění majetku a závazků v cenách, za které byly pořízeny, bez možnosti jejich budoucího přeceňování na zvýšení hodnoty. Tato zásada ovšem v současném pojetí mezinárodních účetních standardů v určitých případech ustupuje do pozadí a je nahrazována reálnou hodnotou,
- zásada konzistence (stálosti metod) zajišťuje kontinuitu a srovnatelnost mezi obdobími, proto silně omezuje změnu jednou zvolené metody např. oceňování, odpisování apod.,
- zásada aktuálního konceptu vychází z požadavku, aby se transakce zaznamenala a vykazala v období, kdy nastala, bez ohledu na to, zda se již uskutečnil s ní spojený příjem či výdej peněz,

- zásada opatrnosti přikazuje brát na zřetel případná rizika, nejistoty a očekávané ztráty a promítat je do účetnictví již v okamžiku, když jsou známy, tedy ještě dřív, než k nim skutečně dojde,
- zásada objektivitu (pravdivosti) účetních informací je považována za nejvyšší, ovšem ostatním zásadám nadřazenou zásadu. Je založena na principu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti v účetnictví – „true and fair view“.

Každý prvotní účetní záznam se vždy vyhotovuje podle platného účetního dokladu, bez kterého nelze o záznamu účtovat. Účetní jednotka si pomocí směrnic stanoví metodiku oběhu dokladů, zaznamenávání účetních záznamů, evidenci a archivaci. Nejčastější způsob vedení účetních záznamů je v elektronické podobě pomocí vhodného účetního software.

3.1.3 Směrnice pro vedení účetnictví a účtový rozvrh

Samotné zpracování účetních záznamů si organizuje sama účetní jednotka, která při svém vzniku stanoví pravidla pro zpracování a účtování účetních operací. Výchozí nástroj pro správnou činnost účetní jednotky jsou účetní směrnice, které představují interní předpisy dané účetní jednotky. Úprava jednotlivých pravidel je plně v kompetenci účetní jednotky za předpokladu dodržení právních norem. Jejich součástí je také účtový rozvrh vycházející ze směrné účtové osnovy pro podnikatele, která je obsahem přílohy č. 1 (Müllerová a Šindelář, 2016).

3.1.4 Uživatelé výstupů účetnictví

Mrkosová (2016) člení účetnictví podle různých uživatelů jeho výstupů: na finanční a manažerské, které pak dále rozděluje na vnitropodnikové, rozpočetnictví, kalkulace, vnitropodniková statistika a operativní evidence. Každá skupina uživatelů na výsledky účetnictví nahlíží z jiného úhlu a kompletně vypracovaná účetní závěrka většinu potřebných informací poskytuje. Pro potřeby účetní závěrky se použijí především výstupy z finančního účetnictví, které se řídí již výše uvedeným právním rámcem.

3.1.5 Účetní uzávěrka

Uzávěrka představuje posloupnost jednotlivých operací, které musejí být provedeny při uzavírání účetnictví ke konci účetního období a jednotlivé dílčí kroky zpracovávají odpovědné osoby podle předem schváleného harmonogramu.

Zajištění úplnosti účetnictví

Vychází ze zásady o vedení účetnictví a uzávěrkové operace zajistí úplnost, průkaznost a správnost účetnictví. Ověřuje se, že všechny účetní případy vztahující se k danému období jsou zaúčtované, při účtování se postupovalo podle vnitřních směrnic a ke každému účetnímu případu existuje účetní doklad.

Inventarizace

Při inventarizaci se postupuje podle stanoveného inventarizačního plánu určeného směrnici. Tento zahrnuje provedení fyzických inventur hmotného a nehmotného majetku a dokladových inventur v případě závazků, pohledávek, časového rozlišení a rezerv. Výsledky inventur jsou zachyceny v inventurních soupisech a porovnány se stavy v účetnictví. Rozdíly (manka, škody a přebytky) vzniklé při inventurách se vyčíslí a dále účtují podle vnitřních směrnic.

Kurzové rozdíly

Při uzávěrce je potřeba zohlednit hodnotu pohledávek, závazků, cenin a peněžních prostředků evidovaných v cizích měnách. Toto hledisko je upraveno zákonem o účetnictví, § 4 odst. 12 a § 24 odst. 6 písm. b). V průběhu roku jsou jednotlivé případy účtovány podle aktuálního kurzu a k rozvahovému dni je potřeba provést přepočet nevypořádaných závazků, pohledávek, a majetku podle platného kurzu. Ryneš (2016) uvádí postupy při přepočtu cenných papírů a podílů:

- přepočet pohledávek, závazků, cenin a peněžních prostředků v cizí měně k rozvahovému dni kurzem devizového trhu stanoveného ČNB a vzniklé rozdíly se účtují na účty kurzových zisků nebo ztrát,
- cenné papíry a podíly v cizí měně již kurzový rozdíl zahrnují vzhledem k ocenění reálnou hodnotou,

- majetkové cenné papíry a podíly v cizí měně neoceňované reálnou hodnotou a ekvivalencí - vzniklé rozdíly se účtují na účet 414-Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků,
- dluhové cenné papíry v cizí měně neoceňované reálnou hodnotou - zjištěný kurzový rozdíl se účtuje na účty kurzových zisků nebo ztrát,
- opravné položky k majetku v cizí měně - zpravidla souvisí s přepočtem pohledávek v cizí měně a přepočet opravné položky se účtuje na účty kurzových zisků a ztrát.

Časové rozlišení

Náklady a výnosy je potřeba účtovat vždy do období, do kterého věcně a časově patří. Při stanovení rozvahového dne vznikne časový nesoulad mezi některými položkami příjmů, výdajů, nákladů a výnosů. Při provádění uzávěrkových operací se časové rozlišení všech relevantních položek kontroluje a tento posun se účtuje pomocí účtů časového rozlišení, aby byla zajištěna věcná správnost účetnictví.

Tabulka č. 1 - Druhy položek časového rozlišení

DRUH ČASOVÉHO ROZLIŠENÍ		BĚŽNÉ OBDOBÍ	PŘÍŠTÍ OBDOBÍ
Náklady	Náklady příštích období	Výdaj	Náklad
	Výdaje příštích období	Náklad	Výdaj
Výnosy	Výnosy příštích období	Příjem	Výnos
	Příjmy příštích období	Výnos	Příjem

Zdroj: Müllerová a Šindelář, 2016

3.1.6 Sestavení účetní závěrky a následné operace

Účetní závěrka je klíčovým a vrcholovým dokumentem, který zajišťuje úplnou kompletnost účetnictví organizace za celé účetní období. Účetní závěrka musí poskytnout uživateli, tj. státu (daňové orgány), akcionářům, resp. společníkům, bankám, burzám, věřitelům a veřejnosti širokou škálu informací o majetkové, finanční a důchodové situaci účetní jednotky a musí všem poskytnout komplexní a plastický obraz o účetní jednotce a jejím hospodaření v právě minulém účetním období (Ryneš, 2016).

Účetní závěrku tvoří tyto dokumenty:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha.

Při sestavování účetní závěrky postupuje účetní jednotka podle předem určeného harmonogramu stanoveného příslušnou účetní směrnicí. Ta zároveň vymezuje odpovědné osoby, jejich pravomoci a termíny pro dílčí uzávěrkové a závěrkové operace (Strouhal, 2011). Po provedení veškerých uzávěrkových operací, je možné určit výsledek hospodaření organizace, který může mít dvě základní podoby a to účetní a daňový, který je důležitý pro výpočet daně z příjmů a jejich stanovení vychází z příslušných účetních směrnic v organizaci.

Účetní jednotka provedením účetní závěrky uzavře účetní knihy v tzv. rozvahový okamžik (rozvahový den) a následující účetní období je otevírá se stejnými nominálními hodnotami. Podle Ryneše (2016) musí závěrečná rozvaha a konečné zůstatky rozvahových účtů, kterými se přecházející období uzavřelo, navazovat na zahajovací rozvahu a počáteční zůstatky rozvahových účtů. Jak uvádí Müllerová a Šindelář (2016), jedná se v podstatě o zásadu konzistence neboli stálost metod. Dodržení kontinuity a srovnatelnosti mezi obdobími souvisí se zvolenými metodami odepisování, oceňování majetku, zásob apod. V případě, že není možné z mimořádných důvodů pravidlo kontinuity dodržet, je potřeba uvést příčinu v příloze závěrky.

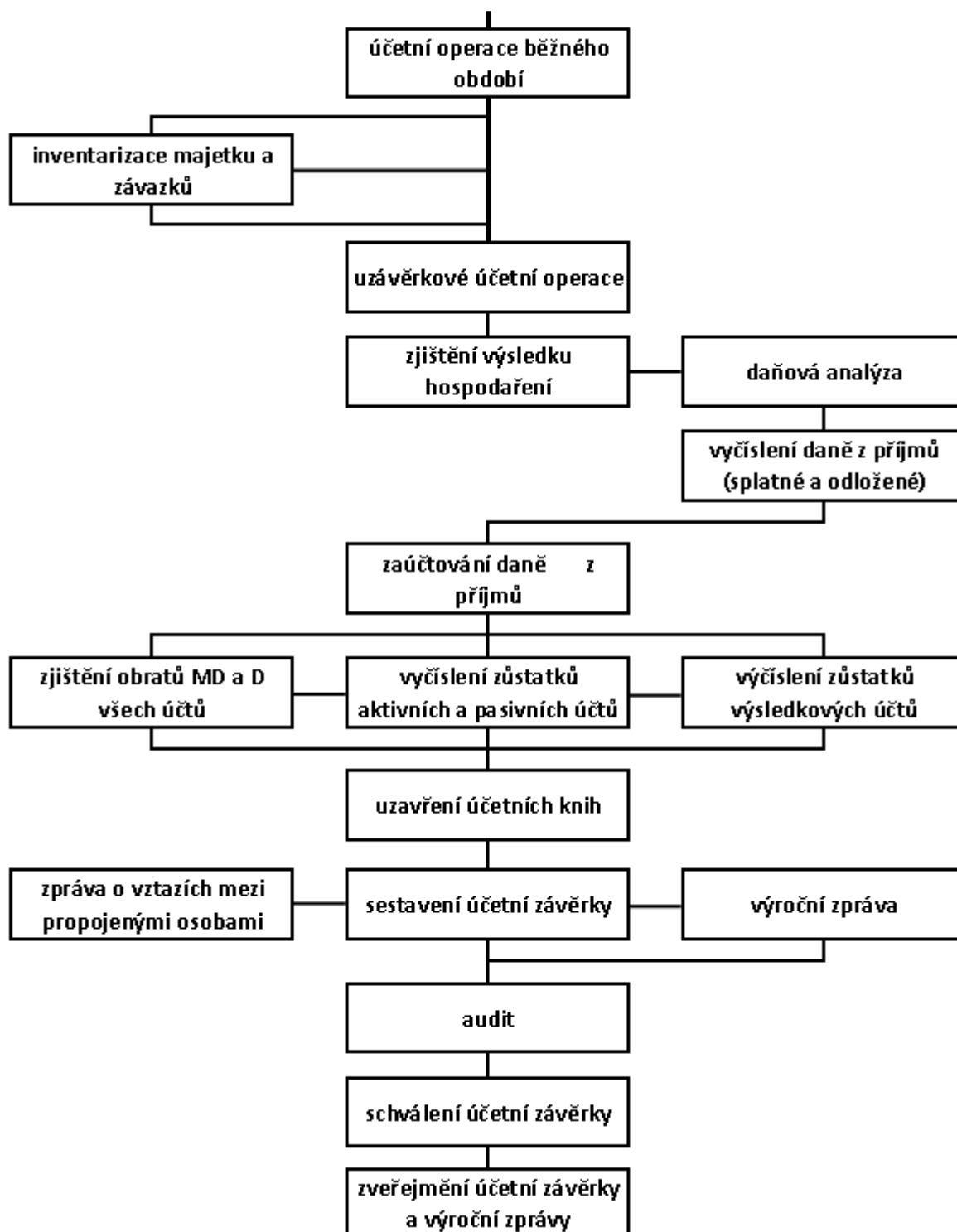
Výsledky závěrky účetnictví jsou předkládány ve formě finančních reportů a podle nich se pak provádí další analýzy výsledku hospodaření organizace. Jedna metoda staví na aktuální bázi (podvojný účetnictví) a další pak na bázi finančních toků (daňová evidence). Doporučená základní forma těchto zpráv je rozvaha a výkaz zisku a ztráty, obojí sestavené z konečných zůstatků příslušných účtů. Výkazy pak bývají doplněny dalšími zprávami, jako jsou cash-flow, přehled majetku, salda závazků a pohledávek, aj.

Při použití akruální báze vzniká zisk nebo ztráta jako rozdíl mezi výnosy a náklady, u kterých nezáleží na tom, zda byly uhrazeny v peněžní formě, tj. příjmy nebo výdaje. Takto vedené účetnictví lze označit jako akruální účetnictví, v terminologii českého účetnictví pak jako účetnictví podvojně, resp. podvojná účetní soustava. Lze jej také definovat tak, že účetní operace se ve výkazech promítne jako výnosová nebo nákladová, aniž by zároveň ovlivnila pohyb peněžních prostředků (Landa, 2008).

Výkazy sestavené na bázi peněžních toků tvoří přehled o příjmech a výdajích a dále přehled o majetku a závazcích (Landa, 2008). Operace zachycené touto metodou se naopak oproti akruální bázi účtují až teprve v okamžiku pohybu peněžních prostředků, tj. příjem nebo výdaj. Takto vedené účetnictví se v minulosti nazývalo jako jednoduché vzhledem k malým nárokům na způsob evidence a je spíše vhodné pro drobné podnikatele.

Účetní závěrka se také zpracovává z důvodu zjištění daňového základu pro výpočet daně z příjmů. Kompletní daňové přiznání, včetně všech povinných příloh, odevzdá účetní jednotka v termínu daném v § 136 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád., který je zároveň termínem pro úhradu splatné daně. Správce daně může ve výjimečných případech na žádost daňového subjektu prodloužit lhůtu pro podání přiznání, a to nejdéle o 3 měsíce po uplynutí lhůty pro podání přiznání (Müllerová & Šindelář, 2016).

Obrázek 1 - Schéma procesu účetní závěrky



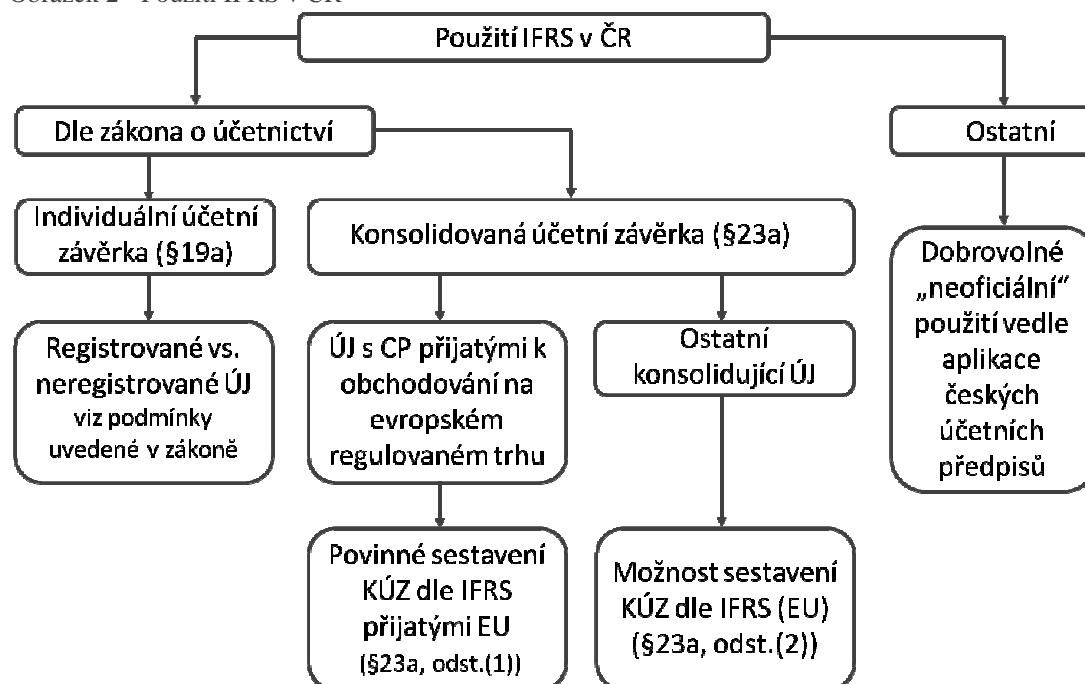
Zdroj: Landa, 2008

3.2 Převod závěrky v souladu s pravidly IFRS

Účetní jednotky, které splní zákonem dané podmínky nebo v případě zpracování konsolidované, sestavují účetní závěrku dle metod IFRS. V praxi to umožňuje srovnání výkonnosti organizace s jinými, především zahraničními subjekty. Při sestavování závěrky dle IFRS se organizace řídí pravidly uvedenými v jednotlivých mezinárodních účetních standardech (IAS/IFRS) a zejména bere v potaz co je a co není předmětem závěrky a oceňování v souladu s pravidly fair value.

Česká legislativa zahrnuje použití mezinárodních standardů v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví a to v § 19 při sestavení individuální účetní závěrky a v § 23a při sestavení konsolidované účetní závěrky. Tento zákon byl zpočátku zaměřen na společnosti, které emitují cenné papíry obchodovatelné na regulovaných trzích s cennými papíry v EU. Novelizace zákona od 1. 1. 2011 umožňuje použití IFRS také subjektům sestavujícím konsolidovanou účetní závěrku za použití mezinárodních účetních standardů. Dobrovolné použití závěrky sestavené dle IFRS je možné u jakéhokoliv subjektu, ovšem pouze pro informativní potřeby a nikoliv pro daňové účely.

Obrázek 2 - Použití IFRS v ČR



Zdroj: Vašek, 2014

3.2.1 Mezinárodní účetní standardy

Jak uvádí Robinson a kol. (2009), je potřeba určit množství informací a forma jejich uspořádání předkládané účetní jednotkou. Účetní standardy v jednotlivých zemích se vyvíjely nezávisle na okolí a reflektovaly ekonomické prostředí v dané oblasti. Nejednotnost standardů na mezinárodní úrovni občas vyústila ve finanční skandály a otevřely diskuzi k vytvoření jednotných globálních pravidel. Snaha o toto sjednocení vedla k vytvoření výboru pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC - International Accounting Standards Committee). Tento výbor byl založen jako nezávislá soukromá profesní organizace vycházející z dohody účetních institucí zakládajících zemí (Dvořáková, 2014).

Postupný vývoj účetních standardů vedl k dnešnímu stavu, kdy je vytvořen celý komplex Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Výchozí prvek pro sestavování závěrky dle IFRS je tzv. Koncepční rámec. V něm jsou uvedeny veškeré výchozí předpoklady ke správnému vykazování. Účetní jednotky se řídí jednotlivými standardy IAS/IFRS, které mají danou obsahovou strukturu a také podle jejich interpretací (IFRIC/SIC).

Struktura obsahu jednotlivých standardů:

- obsah,
- úvod – shrnuje důvody pro vydání standardu a hlavních východisek,
- text obsahující jednotlivé části standardu (cíl, rozsah působnosti, výchozí definice, pravidla rozpoznání vykládaného prvku či transakce v účetnictví, oceňování v okamžiku rozpoznání a k bilančnímu dni, zveřejnění, datum účinnosti),
- dodatky (apendix), které obsahují příklady, poznámky, apod.,
- zdůvodnění závěrů – rozbor příkladů a odůvodnění závěrů pro lepší pochopení standardu, výčet bodů, o kterých probíhala diskuze při tvorbě a schvalování standardu a vysvětlení důvodů k přijetí daného řešení,
- implementační příručka – u některých standardů,
- přehled změn provedených ve standardu ve formě tabulky v případě změny od minulého vydání (Dvořáková, 2014).

3.2.2 Koncepční rámec a uživatelé závěrky

Koncepční rámec je velice důležitou úvodní částí IFRS. Jsou zde definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky závěrky – aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Definice a zásady uvedené v Koncepčním rámci zásadním způsobem ovlivňují obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce. Jednotlivé standardy, které se zabývají konkrétními oblastmi a účetními problémy, z těchto definic vycházejí; pochopení Koncepčního rámce je proto důležitým předpokladem pro porozumění všem standardům.

Koncepční rámec vymezuje:

- účel koncepčního rámce, informační potřeby uživatelů účetní závěrky a základní typy ekonomických rozhodnutí, k nimž jsou užívány účetní informace,
- cíl účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
- koncepty oceňování,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu (Dvořáková, 2014).

Výše uvedený koncepční rámec poskytuje výchozí ideový koncept pro jednotlivé standardy a jako takový sjednocuje přístup k sestavení účetní závěrky (Dvořáková, 2014). Hlavní význam v sestavování účetní závěrky je v poskytování informací o společnosti všem subjektům, které z nich mají náležitý užitek. Reporty poskytují informace o výkonnosti firmy, změnách v čase, postavení na trhu, obecně prospěšné informace a další.

Uživatelé účetní závěrky:

- investoři,
- zaměstnanci,
- poskytovatelé výpůjčního kapitálu,
- dodavatelé a jiní obchodní věřitelé,
- zákazníci,
- vlády a jejich orgány,
- veřejnost.

3.2.3 Varianty převodu závěrky

Samotný převod výsledků účetnictví může principiálně proběhnout na třech základních úrovních, které jsou popsány níže. Účetní jednotka si zvolí metodu převodu ještě před zahájením období, kterého se převod bude týkat a dostatečně ji popíše ve svých vnitřních účetních směrnicích, neboť pozdější rozhodnutí by mohlo velmi negativně ovlivnit celý proces převodu závěrky a způsobit nemalé finanční škody způsobeném rozsáhlým přepracováním účetních záznamů a výstupů.

Základní varianta převodu získává potřebné informace z kompletní závěrky sestavené dle ČÚS, která se následně upraví v souladu se standardy IAS/IFRS. Výhodou tohoto převodu je rychlost a univerzálnost použití, ovšem výsledky nejsou zcela přesné, vzhledem k prvotnímu účtování účetních dokladů podle domácích standardů. Další způsob je využití obrátů jednotlivých účtů, které mohou být rozdělené pomocí analytiky. Toto řešení je náročnější na lidský faktor a přesné dodržování vnitřních účetních směrnic, ovšem získané výsledky mají lepší vypovídací schopnost. Třetí metoda převodu předpokládá účtování prvotních dokladů do předem nadefinovaného účetního systému, který dokáže vést oddělené evidence podle ČÚS a podle IFRS. Výsledky z tohoto způsobu evidence sice mají nejpřesnější vypovídací schopnost, ale celý systém je velmi náročný na udržování v aktuálním stavu. Kompromisem pro mnoho účetních jednotek může být zvolení druhého popsaného způsobu, tj. na úrovni obrátů jednotlivých účtů a dodržování účtování na příslušné analytiky (Kynclová, 2011).

3.2.4 Základní prvky, oceňování, fair value

Účetní závěrka sestavená podle IAS/IFRS je tvořená několika základními prvky, které jednak tvoří rozvahu a také výkaz zisku a ztráty. Podrobnější členění je pak dále popsáno v přehledu vybraných standardů.

a) Základní prvky rozvahy:

- aktivum (Asset) – vlastní zdroje,
- závazek (Liability) – cizí zdroje,
- vlastní kapitál (Equity) – rozdíl vlastních a cizích zdrojů.

- b) Základní prvky výkazu zisku a ztráty:
- výnosy (Income) – zvýšení ekonomického prospěchu,
 - náklady (Expenses) – snížení ekonomického prospěchu.

Každý prvek v účetní závěrky je potřeba ocenit v souladu s předepsanými pravidly aby byla zajištěna vypovídací schopnost. Za tímto účelem jsou stanoveny oceňovací základny. IAS/IFRS k oceňování nejčastěji využívá historickou cenu.

- a) *Historické náklady představují ocenění vycházející z původních nákladů vynaložených při pořízení aktiv (z pořizovacích cen); nebo v případě bezúplatného pořízení aktiv z odhadnuté částky, kterou by bylo třeba vynaložit na jejich získání v době pořízení. Závazky se oceňují v částce peněz, kterou bude třeba podle očekávání vynaložit na úhradu závazku.*
- b) *Běžná cena je cenou, která by musela být zaplacená, jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo k datu ocenění (též ji lze přesněji označit jako reprodukční cenu či cenu obnovy, terminologie standardů v této oblasti není příliš důsledná). Uvedené ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice podniku – kupce, který hodlá majetek obnovit (znovu pořídit). Závazky se oceňují v nediskontované částce peněz, kterou by bylo nutné vynaložit k vypořádání závazku k datu ocenění.*
- c) *Realizovatelná (vypořádací) hodnota zakládá ocenění aktiv na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možno získat prodejem aktiv při běžném způsobu jejich pozbytí (například prodejem). Toto ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice podniku, který hodlá majetek prodat. Závazky se oceňují ve vypořádacích hodnotách; to znamená v nediskontovaných částkách peněz, které bude třeba podle očekávání vynaložit k úhradě závazků v běžném podnikání k datu ocenění.*
- d) *Současná hodnota je oceňovacím přístupem, při němž jsou aktiva oceněna v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které bude aktivum dle očekávání vytvářet v běžném podnikání. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které budou dle očekávání nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání (Dvořáková, 2014).*

Ve výše uvedeném seznamu není uvedena oceňovací základna **Fair value**, jejíž koncepce je podle některých českých autorů zastaralá, avšak její platnost IASB oficiálně potvrdila s účinností od 1. 7. 2014 a je také zahrnuta v metodikách jednotlivých standardů.

3.2.5 Výhodiska pro sestavení závěrky podle IFRS

Sestavení závěrky dle IFRS se řídí platnými pravidly, které vycházejí z výše uvedeného koncepčního rámce. Výchozí pravidlo pro tyto výkazy je norma IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, která obsahuje popis jednotlivých složek účetní závěrky. Toto pravidlo zajišťuje srovnatelnost výstupů mezi jednotlivými podniky.

Součástí účetní závěrky, které jsou předmětem úpravy v IAS 1:

- rozvaha – výkaz o finanční pozici,
- výkaz o úplném výsledku hospodaření,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- komentář (v ČR je používání termín příloha) k účetním výkazům.

Dále je pak možno zařadit samostatný standard IAS 7:

- výkaz peněžních toků (Dvořáková, 2014).

3.2.6 Přehled vybraných standardů IAS/IFRS

Rada IASB soustavně upřesňuje platné standardy a případně vyvíjí nové k udržení s tempem vývoje v oblasti mezinárodního obchodu. Již nyní mají účetní jednotky k dispozici celou řadu rozsáhle popsanych standardů, z nichž některé zde budou dále přiblíženy. Tento přehled obsahuje pouze vybrané standardy a slouží zejména pro rychlé seznámení se s jejich obsahem a souvislostmi. Pro kompletní a správné použití těchto standardů v praxi je důležité podrobně se seznámit s jejich plným zněním, kde jsou uvedené i příklady na použití jednotlivých účetních případů.

IAS 2 – Zásoby (Inventories)

Zahrnuje: zásoby nakupované i vyráběné (aktiva).

Nezahrnuje: nedokončená výroba vznikající na základě stavebních smluv, včetně přímo souvisejících servisních smluv; finanční nástroje; zásoby výrobců zemědělských a lesních výrobků, nerostných rud a

zemědělské produkce, pokud jsou oceňovány čistou realizovatelnou hodnotou; biologická aktiva využívaná v zemědělské výrobě.

Oceňování: v okamžiku pořízení se zásoby oceňují ve výši pořizovacích nákladů; standardy podrobně upravují postupy při oceňování dalších nákladů souvisejících s pořízením zásob (nákup, přeměna) a oceňování ve specifických provozech (sdružená výroba, maloobchod).

Porovnání s ČÚS: ČÚS nahlíží na stavební kontrakty a biologická aktiva jako na běžné zásoby; nejsou odlišeny významné náhradní díly; IAS stanovuje přísnější pravidla pro ocenění vyráběných zásob a dále pak oddělení fixní a variabilní části režie; ČÚS neupravuje neproduktivně vynaložené náklady a správní režii u dlouhodobě vyráběných zásob.

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Zahrnuje: pozemky, budovy a zařízení (aktiva).

Nezahrnuje: vyjmutá specifická dlouhodobá aktiva (lesy a podobné obnovitelné přírodní zdroje a ostatní biologická aktiva; práva k nerostům, průzkum a těžba nerostů, ropy, zemního plynu a podobných neobnovitelných zdrojů); dlouhodobá aktiva pořizovaná formou finančního leasingu; dlouhodobá aktiva, která nejsou určena k používání při běžné činnosti (investice do nemovitostí; pozemky budovy a zařízení pořízené za účelem prodeje; dlouhodobá aktiva určená k vyřazení).

Oceňování: v momentě pořízení na bázi pořizovacích nákladů (zahrnují: nákupní cenu, clo, další náklady, výkony provedené ve vlastní režii pouze nezbytně nutné, náklady na záběh výroby, demontáž, přemístění, uvedení místa do původního stavu, na který je vytvářena rezerva).

Porovnání s ČÚS: IFRS vždy rozlišuje účel pořízení dlouhodobého majetku a pod tento standard řadí pouze aktiva, která podnik využívá pro svoji činnost. Také zde není stanovena minimální hodnota majetku, ale pouze minimální doba použitelnosti 1 rok.

IAS 17 – Leasingy

Zahrnuje: účtování operativního a finančního leasingu a to jak z hlediska pronajímatele, tak z hlediska nájemce.

Nezahrnuje: leasingové smlouvy k průzkumu nebo využívání neobnovitelných přírodních zdrojů; licenční smlouvy na filmy, videozáznamy, hry, rukopisy, autorská práva, patenty apod.

Oceňování: liší se podle toho, zda se jedná o pronajímatele nebo nájemce a roli zde také hraje časové rozlišení, pravidla jsou podrobně popsána standardem.

Porovnání s ČÚS: *při porovnání s českou právní úpravou je zřejmé, že se významně odlišuje. České právní předpisy nerespektují zásadu přednosti obsahu před formou (byť je tato zásada v zákoně o účetnictví deklarována) a neumožňují (s výjimkou nájmu podniku nebo jeho části), aby nájemce v případě finančního leasingu vykazoval najaté aktivum v rámci svých rozvahových aktiv a závazek z leasingu jako rozvahový závazek. Tato situace vede k podstatnému zkreslování vypovídací schopnosti účetních výkazů. Aktiva, závazky či pohledávky z leasingu jsou sledovány v podrozvahové evidenci a vykazovány jako informace v komentáři k účetním výkazům. Důsledkem tohoto postupu je, že před provedením finanční analýzy je nutno účetní výkazy upravit o položky související s leasingem. Pokud by se tak nestalo, byly by podstatným způsobem zkresleny informace o zadluženosti účetní jednotky, o efektivnosti dlouhodobých aktiv apod. Rovněž v tomto případě dochází k nesprávnému rozdělení výsledku ve výkazu zisku a ztráty mezi oblasti provozní a finanční (Dvořáková, 2014).*

IAS 18 – Výnosy

Zahrnuje: upravuje správné rozpoznání výnosů a jejich správnou klasifikaci (tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb; úroky, licenční poplatky, dividendy).

Nezahrnuje: výnosy z leasingových smluv, výnosy ze služeb spojených se stavebními smlouvami, výnosy z pojistných smluv v pojišťovnách,

výnosy ze změn ve fair value u finančních aktiv a závazků a u biologických aktiv, výnosy z těžby nerostů.

Oceňování: nejčastěji ve fair value.

Porovnání s ČÚS: *srovnání daňově orientovaných účetních systémů s dikcí IAS 18 je prakticky nemožné. Základní přístup IAS 18 je vykazování výnosů na základě ekonomické podstaty po splnění podmínek, které jsou ve standardu uvedeny. Daňově orientované systémy v otázce vykazování výnosů jednoznačně upřednostňují fiskální zájmy státu nad ekonomickou podstatou. Z toho plyne např. požadavek vykazování výnosů na základě vydané faktury v daňově orientovaných systémech, což v mnohých případech skutečně nemá se vznikem výnosu nic společného (Krupová a kolektiv, 2005).*

IAS 19 – Zaměstnanecké požitky

Zahrnuje: veškeré formy plnění, které zaměstnanci přijmou od zaměstnavatele a to v jakékoliv podobě.

Nezahrnuje: plány penzijních požitků.

Oceňování: fair value.

Porovnání s ČÚS: zásadní rozdíl vzniká v oblasti dlouhodobých zaměstnaneckých požitků (obvykle penzijního charakteru), kde česká právní úprava neumožňuje vytvářet tvorby daňových rezerv.

IAS 38 – Nehmotná aktiva

Zahrnuje: identifikovatelné nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty, pro zařazení musí splňovat tři podmínky:

- ✓ identifikovatelnou,
- ✓ kontrola (ovládání),
- ✓ budoucí ekonomický prospěch.

Nezahrnuje: zřizovací výdaje, výdaje za proškolení zaměstnanců, výdaje na reklamu a propagaci, výdaje na přemístění nebo reorganizaci části nebo celé společnosti a dále nehmotná aktiva vytvořená ve vlastní režii (goodwill, obchodní značky, názvy periodik, vydavatelské tituly,

seznamy zákazníků, výdaje na výzkum).

Oceňování: pořizovací cenou, v případě přecenění je možné použít fair-value.

Porovnání s ČÚS: jsou zde rozdílné přístupy k tomu co je a co není dlouhodobý majetek, které standardy IFRS podrobně popisují. Pro účely odpisů je také rozhodná doba použitelnosti nehmotného majetku.

IAS 41 – Zemědělství

Zahrnuje: tento standard se zvlášť věnuje specifické oblasti, kterou je zachycení biologických aktiv vzhledem k potřebě odlišného přístupu k oceňování, kdy neustálé biologické přeměny soustavně ovlivňují stav aktiv.

Nezahrnuje: pozemky spjaté se zemědělskou činností, nehmotná aktiva využívaná v souvislosti se zemědělskou činností.

Oceňování: ve fair value snížené o odhadnuté náklady prodeje.

Poznámka: *upravuje rovněž problematiku státních dotací poskytnutých na pořízení biologických aktiv oceňovaných ve fair value, ale i ostatních dotací poskytovaných na zemědělskou činnost s výjimkou dotací na pořízení biologický aktiv, u kterých není možno zjistit fair value a jsou oceňovány na bázi historických cen (Dvořáková, 2014).*

IAS 7 – Výkazy peněžních toků

Zahrnuje: hlavní význam spočívá v posouzení vývoje toku financí v čase, rozdělují se do tří základních oblastí:

- ✓ provozní,
- ✓ investiční,
- ✓ z financování.

Metody: ✓ přímá metoda,
✓ nepřímá metoda.

3.2.7 Výkaz úplného výsledku při sestavování závěrky dle IFRS

Stejně jako při sestavování závěrky dle českých norem, je potřeba dodržet příslušná pravidla také při sestavování závěrky v souladu s mezinárodními standardy. Příslušné návody jsou obsaženy v již zmíněných standardech IAS. Přestože není ustanovena pevná struktura formy sestavování výkazů, musí účetní jednotka dodržet jednotlivá pravidla pro zveřejňování konkrétních údajů.

Hlavní složkou výkazu je hospodářský výsledek za období, tj. zisk nebo ztráta a jeho rozdělení. Výkaz může být doplněn o další část – ostatní výsledky hospodaření, které především zobrazují změny ve vlastním kapitálu bez vlivu transakcí s vlastníky. Sem se řadí tzv. gains & losses (příjmy a ztráty) z podrozvahové evidence, např. z přecenění dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv, které účetní jednotka používá v podnikání nebo kurzové rozdíly (Bělovská, 2010).

Účetní jednotka tyto výsledky sestaví v rámci jednoho nebo dvou výkazů, kdy je tato volba plně v její kompetenci stejně jako výběr formátu mezi účelovým a členěním nákladů. Důležité je, aby obsahovaly všechny předepsané řádky podle standardu IAS 1:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených společností,
- daňové náklady,
- suma HV z ukončených činností a HV po zdanění vzniklého z přecenění,
- hospodářský výsledek,
- rozdělení hospodářského výsledku (Bělovská, 2010).

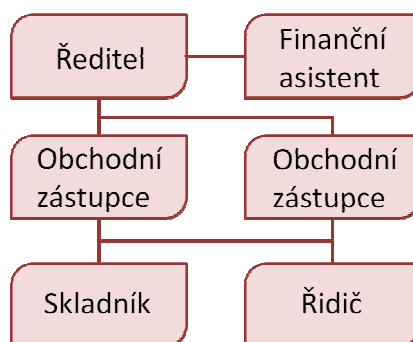
4 Vlastní práce

Tato část práce se zabývá příkladovým řešením převodu účetní závěrky sestavené dle ČÚS na výkazy v souladu s požadavky IFRS na úrovni účetních výkazů.

4.1 Výhodiska pro převod účetní závěrky dle ČÚS na IFRS

Obchodní společnost ABC s.r.o. založená v roce 2010 se sídlem a provozovnou v Praze se základním kapitálem 1 000 000 Kč zaměstnává 6 osob. Jediný dlouhodobý hmotný majetek společnosti je nákladní automobil pořízený na úvěr, nehmotný dlouhodobý majetek je ekonomický software, činnost vykonává v pronajatých prostorách. Majitel a jednatel v jedné osobě zároveň řídí společnost, kde dále působí finanční asistent, dva obchodní zástupce, skladník a řidič.

Obrázek 3 - Organizační schéma společnosti



Zdroj: vlastní zpracování

Společnost dlouhodobě vykazuje zisk, ale vzhledem k nedostatku kapitálu není možné další rozvoj financovat prostřednictvím tuzemských zdrojů a z tohoto důvodu majitel vyjednal majetkový vstup současného zahraničního dodavatele do společnosti. Investor je nadnárodní společnost, která plánuje expanzi ve střední Evropě, a k dokončení akvizice vyžaduje přechod od současných účetních závěrek na finanční výkazy podle metodiky IFRS.

Vzhledem k tomu, že sledovaná společnost se řadí do kategorie mikro-podniků, dosavadní vykazování probíhalo pouze ve zkráceném rozsahu a pro přechod na vykazování IFRS pro SME (Small and Medium Enterprise – malé a střední podniky) je potřeba sestavit

účetní závěrku v plném rozsahu. Bude se provádět první aplikace IFRS podle standardu IFRS 1, protože účetní jednotka dosud sestavovala výkazy podle ČÚS.

Pro dokončení přechodu na IFRS je vhodné proces rozdělit do následujících kroků:

1. rozbor účetní závěrky sestavené dle ČÚS,
2. zjištění odlišností mezi českými výkazy a standardy IFRS,
3. určení hranice významnosti při prvním převodu,
4. vyčíslení peněžních rozdílů u převáděných položek,
5. volba oceňovacích základů a účetních politik,
6. provedení převodu účetní závěrky na IFRS a její sestavení.

Společnost uvažovala o vykazování dle IFRS již před začátkem účetního období roku 2016 a proto byly provedeny úpravy ve vnitřních směrnících, které usnadní sestavování účetních výkazů v plném rozsahu a první aplikace IFRS pak bude lépe proveditelná a umožní sestavení zahajovací rozvahy k 1. 1. 2017.

4.1.1 Úpravy dle IAS 38 - Dlouhodobá nehmotná aktiva

Jejich vykazování popisuje standard IAS 38 – Nehmotná aktiva. Společnost vykazuje ekonomický software v pořizovací ceně 245 000 Kč, který již byl daňově odepsán k 31. 12. 2015. Licence na používání ekonomického software nemá časově omezenou platnost a organizace plánuje jeho další dlouhodobé využívání. Pravidla standardu umožňují tento software zahrnout do výkazů a vzhledem k neurčité době použitelnosti nebude tento majetek odepisován.

První krok úprav týkajících se dlouhodobého nehmotného majetku je zahrnutí ekonomického software do výkazů IFRS (tabulka č. 2). Souvztažnou úpravou je zohlednění této úpravy v nákladech, dojde tedy k jejich ponížení (tabulka č. 3).

Tabulka č. 2 - IAS 38 - dlouhodobý nehmotný majetek

položka	poznámka	IFRS aktiva (Kč)
software	zahrnutí ve výkazech	245 000

zdroj: vlastní zpracování

Tabulka č. 3 – Aktivace NM

položka	poznámka	IFRS náklady (Kč)
úpravy hodnot dlouhodobého majetku	aktivace SW	-245 000

zdroj: vlastní zpracování

4.1.2 Úpravy dle IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Hmotný majetek je vymezen standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Na rozdíl od ČÚS je zde potřeba také vykázat drobný majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a pořizovací cenou do 39 999 Kč. Jako spodní hranici pro ocenění si účetní jednotka stanovila částku 5 000 Kč. Jednotlivé položky byly vyčísleny včetně měsíčních odpisů za dané období (tabulka č. 4). Dále má společnost v majetku zařazen nákladní automobil v pořizovací ceně 1 750 000 Kč pořízený v roce 2015. V roce 2016 byla na opravy automobilu plánované v roce 2019 vytvořena zákonná rezerva ve výši 75 000 Kč. Pravidla IFRS s touto metodikou nepracují a proto je potřeba pro účely převodu vytvořenou rezervu zrušit.

Tabulka č. 4 - Přehled drobného majetku dle IAS 16

měsíc pořízení	pořizovací cena	počet měsíců odpisování	vypočtené odpisy (Kč)	netto (Kč)
březen 16	37 000	10	30 833	6 167
červen 16	15 000	7	8 750	6 250
červenec 16	7 000	6	3 500	3 500
září 16	21 000	4	7 000	14 000
celkem	80 000		50 083	29 917

zdroj: vlastní zpracování

Po vyčíslení všech dotčených položek DHM je potřeba provést úpravy v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty. Tabulka č. 5 zobrazuje navýšení aktiv v rozvaze, které vzniklo aktivací DHM a zároveň zaúčtování odpisů formou korekce. Na straně pasiv se projeví zrušení rezerv a suma všech operací tvoří uvedenou změnu hospodářského výsledku.

Tabulka č. 5 - IAS 16 - úpravy rozvahy

položka	poznámka	změna aktiv (Kč)	změna pasiv (Kč)
samostatné věci a soubory movitých věcí	aktivace DHM	+80 000	
korekce	kumulované oprávkky	-50 083	
tvorba rezerv	zrušení		-75 000
výsledek hospodaření	zvýšení		+104 917

zdroj: vlastní zpracování

V tabulce č. 6 se následně projeví předchozí úpravy změnou účtování nákladů, kde o drobném majetku nebude účtováno, tj. snížení nákladů. Souvztažným účtováním k oprávkám je třeba zaúčtovat odpisy. Rušení rezerv se také projeví snížením nákladů.

Tabulka č. 6 - IAS 16 - úpravy výkazu zisku a ztráty

položka	náklady (Kč)	výnosy (Kč)
spotřeba materiálu a energie	-80 000	
odpisy	50 083	
tvorba rezerv	-75 000	

zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedené účetní operace s DHM a rezervou se v konečném výsledku projeví změnou hospodářského výsledku a vytvořením položky odložené daně z příjmu.

Tabulka č. 7 - IAS 12 - odložený daňový závazek

položka	částka	odložená daň 19%
zvýšení výsledku hospodaření (DHM)	29 917	5 684
zvýšení výsledku hospodaření (rezervy)	75 000	14 250

zdroj: vlastní zpracování

4.1.3 Úpravy dle IAS 2 – Zásoby

Zásoby tvoří materiál na skladě, nedokončenou výrobu a polotovary. Oproti ČÚS je potřeba věnovat pozornost významným náhradním dílům, které je nutné vykazovat jako dlouhodobý majetek. Kontrolou bylo zjištěno, že společnost má v majetku pouze zásoby v podobě zboží určeného k dalšímu prodeji. Inventura dále prokázala, že všechny zásoby

byly pořízeny během posledního účetního období a z hlediska opatrnosti oceňování zásob je možné u nich použít historickou pořizovací cenu. V této oblasti tedy nebudou prováděny změny ve výkazech IFRS.

4.1.4 Úpravy dle IAS 18 - Výnosy

Společnost ve výnosech vykazuje tržby z obchodní činnosti a z poskytovaných služeb. Všechny tržby jsou evidované v příslušném účetním období bez nutnosti časového rozlišení a pohledávky z nich vzniklé jsou krátkodobého charakteru. Ve výkazech IFRS budou vykázány v nezměněné výši.

4.2 Aplikace zjištěných změn

Poté co byly zajištěny všechny vzniklé rozdíly mezi účetní závěrkou dle ČÚS a výkazy dle IFRS je možné sestavit celkovou účetní závěrku zachycující konečné stavy podle obou metod za použití českých účetních výkazů.

Tabulka č. 8 - Rozvaha obsahující provedené změny na straně aktiv (v tis. Kč)

označ	AKTIVA	řad	ČÚS	změny	IFRS
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 37 + 74)	001	5 832	275	6 107
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0		
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 14 + 27)	003	1 168	275	1 443
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 + 06 + 09 + 010 + 011)	004	0	245	245
B. I. 1	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	005	0		
2	Ocenitelná práva	006	0	245	245
	<i>B.I.2.1. Software</i>	007	0	245	245
	<i>B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva</i>	008	0		
3	Goodwill	009	0		
4	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	010	0		
5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0
	<i>B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouh. nehmotný majetek</i>	012			
	<i>B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek</i>	013	0		
B. II.	Dlouhodobý hmotný maj. (ř. 15 + 18 + 19 + 20 + 24)	014	1 168	30	1 198
B. II. 1	Pozemky a stavby	015	0	0	0
	<i>B.II.1.1. Pozemky</i>	016	0		
	<i>B.II.1.2. Stavby</i>	017			
2	Hmotné movité věci a soubory movitých věcí	018	1 168	30	1 198

	3	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	019			
	4	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	020	0	0	0
		<i>B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů</i>	021	0		
		<i>B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny</i>	022	0		
		<i>B.II.4.3. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek</i>	023	0		
	5	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	024	0	0	0
		<i>B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouh. hmotný majetek</i>	025			
		<i>B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek</i>	026	0		
B.	III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 28 až 34)	027	0	0	0
B.	III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	028	0		
	2	Zápůjčka a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoby	029	0		
	3	Podíly - podstatný vliv	030	0		
	4	Zápůjčka a úvěry - podstatný vliv	031	0		
	5	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	032	0		
	6	Zápůjčky a úvěry - ostatní	033	0		
	7	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	034	0	0	0
		B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek	035			
		B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouh. finanční maj.	036	0		
C.		Oběžná aktiva (ř. 38 + 46 + 68 + 71)	037	4 664	0	4 664
C.	I.	Zásoby (ř. 39 + 40 + 41 + 44 + 45)	038	1 726	0	1 726
C.	I. 1	Materiál	039			
	2	Nedokončená výroba a polotovary	040			
	3	Výrobky a zboží	041	1 726	0	1 726
		<i>C.I.3.1. Výrobky</i>	042			
		<i>C.I.3.2. Zboží</i>	043	1 726		1 726
	4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	044			
	5	Poskytnuté zálohy na zásoby	045			
C.	II.	Pohledávky (ř. 47 + 57)	046	2 281	0	2 281
C.	II. 1	Dlouhodobé pohledávky	047	0	0	0
		<i>C.II.1.1. Pohledávky z obchodních vztahů</i>	048			
		<i>C.II.1.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	049			
		<i>C.II.1.3. Pohledávky - podstatný vliv</i>	050			
		<i>C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka</i>	051			
		<i>C.II.1.5. Pohledávky - ostatní</i>	052	0	0	0
		C:II.1.5.1. Pohledávky za společníky	053			
		C.II.1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	054			
		C.II.1.5.3. Dohadné účty aktivní	055			
		C.II.1.5.4. Jiné pohledávky	056			
	2	Krátkodobé pohledávky	057	2 281	0	2 281
		<i>C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů</i>	058	2 281		2 281
		<i>C.II.2.2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba</i>	059			
		<i>C.II.2.3. Pohledávky - podstatný vliv</i>	060			
		<i>C.II.2.4. Pohledávky - ostatní</i>	061	0	0	0
		C.II.2.4.1. Pohledávky za společníky	062			

	C.II.2.4.2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	063			
	C.II.2.4.3. Stát - daňové pohledávky	064			
	C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy	065			
	C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní	066			
	C.II.2.4.6. Jiné pohledávky	067			
C. III.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 69 až 70)	068	0	0	0
C. III. 1	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	069			
2	Ostatní krátkodobý finanční majetek	070			
C. IV.	Peněžní prostředky (ř. 72 až 73)	071	657	0	657
C. IV. 1	Peněžní prostředky v pokladně	072	6		6
2	Peněžní prostředky na účtech	073	651		651
D. I.	Časové rozlišení (ř. 75 až 77)	074	0	0	0
D. I. 1	Náklady příštích období	075			
2	Komplexní náklady příštích období	076			
3	Příjmy příštích období	077			

Zdroj: vlastní zpracování

Celková aktiva se zvýšila o částku 275 tis. Kč vlivem úprav v oblasti ocenění hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku.

Tabulka č. 9 - Rozvaha obsahující provedené změny na straně pasiv (v tis. Kč)

označ	PASIVA	řad	ČÚS	změny	IFRS
	PASIVA CELKEM (ř. 79 + 101 + 141)	078	5 832	275	6 107
A.	Vlastní kapitál (ř. 80 + 84 + 92 + 95 + 99 + 100)	079	2 340	283	2 623
A. I.	Základní kapitál (ř. 81 až 73)	080	1 000	0	1 000
1	Základní kapitál	081	1 000		1 000
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	082			
3	Změny základního kapitálu	083			
A. II.	Ážio (ř. 85 až 86)	084	0	0	0
A. II. 1	Ážio	085			
2	Kapitálové fondy	086	0	0	0
	A.II.2.1.Ostatní kapitálové fondy	087			
	A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	088			
	A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	089			
	A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací	090			
	A.II.2.5.Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	091			
A. III.	Fondy ze zisku (ř. 93 + 94)	092	50	0	50
A. III. 1	Ostatní rezervní fondy	093	50		50
2	Statutární a ostatní fondy	094			
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 96 + 98)	095	845	0	845
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	096	845		845
2	Neuhrazená ztráta minulých let	097			
3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	098			
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - (+ 80 + 84 + 92 + 95 + 100 + 101 + 141))	099	445	283	728

A. VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku	100			
B. + C.	Cizí zdroje (ř. 102 + 107)	101	3 492	-8	3 484
B. I.	Rezervy (ř. 103 až 106)	102	75	-75	0
B. I. 1	Rezerva na důchody a podobné závazky	103			
2	Rezerva na daň z příjmů	104			
3	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	105	75	-75	
4	Ostatní rezervy	106			
C.	Závazky (ř. 108 + 123)	107	3 417	67	3 484
C. I.	Dlouhodobé závazky (ř. 109 + 112 + 113 + 114 + 115 + 116 + 117 + 118 + 119)	108	1 158	0	1 158
C. I. 1	Vydané dluhopisy	109	0	0	0
	C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy	110			
	C.I.1.2. Ostatní dluhopisy	111			
2	Závazky k úvěrovým institucím	112	1 158		1 158
3	Dlouhodobé přijaté zálohy	113			
4	Závazky z obchodních vztahů	114			
5	Dlouhodobé směnky k úhradě	115			
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	116			
7	Závazky - podstatný vliv	117			
8	Odložený daňový závazek	118			
9	Závazky - ostatní	119	0	0	0
	C.I.9.1. Závazky ke společníkům	120			
	C.I.9.2. Dohadné účty pasivní	121			
	C.I.9.3. Jiné závazky	122			

označ.	PASIVA	řád	ČÚS	změny	IFRS
C. II.	Krátkodobé závazky (ř. 124 + 127 + 128 + 129 + 130 + 131 + 132 + 133)	123	2 259	67	2 326
C. II. 1	Vydané dluhopisy	124	0	0	0
	C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy	125			
	C.II.1.2. Ostatní dluhopisy	126			
2	Závazky k úvěrovým institucím	127			
3	Krátkodobé přijaté zálohy	128			
4	Závazky z obchodních vztahů	129	1 704		1 704
5	Krátkodobé směnky k úhradě	130			
6	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	131			
7	Závazky - podstatný vliv	132			
8	Závazky ostatní	133	555	67	622
	C.II.8.1. Závazky ke společníkům	134			
	C.II.8.2. Krátkodobé finanční výpomoci	135			
	C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům	136	194		194
	C.II.8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	137	123		123
	C.II.8.5. Stát - daňové závazky a dotace	138	238	67	305
	C.II.8.6. Dohadné účty pasivní	139			
	C.II.8.7. Jiné závazky	140			

D. I.	Časové rozlišení (ř. 142 + 143)	141	0	0	0
D. I. 1	Výdaje příštích období	142			
2	Výnosy příštích období	143			

Zdroj: vlastní zpracování

Na straně pasiv došlo také ke zvýšení celkové bilance o částku 275 tis. Kč a to především zrušením rezerv na opravy dlouhodobého hmotného majetku a úpravou odložené daně z příjmu. Změny provedené v rozvaze se stejným způsobem promítly ve výkaze zisku a ztráty.

Tabulka č. 10 - Výkaz zisku a ztráty obsahující provedené změny (v tis. Kč)

Označení	TEXT	Č.ř.	ČÚS	změny	IFRS
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	382		382
II.	Tržby za prodej zboží	02	15 223		15 223
A.	Výkonová spotřeba (ř. 04 + 05 + 06)	03	10 735	-30	10 705
A. 1	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	10 043		10 043
A. 2	Spotřeba materiálu a energie	05	296	-30	266
A. 3	Služby	06	396		396
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	07			
C.	Aktivace	08			
D.	Osobní náklady (ř. 10 + 11)	09	3 763		3 763
D. 1.	Mzdové náklady	10	2 808		2 808
D. 2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	955		955
D.	2. 1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	955		955
D.	2.2. Ostatní náklady	13			
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (ř. 15 + 18 + 19)	14	389	-245	144
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	389	-245	144
E.	1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	389	-245	144
E.	1.2. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17			
E. 2.	Úpravy hodnot zásob	18			
E. 3.	Úpravy hodnot pohledávek	19			
III.	Ostatní provozní výnosy (ř. 21 + 22 + 23)	20	0	0	0
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	21			
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	22			
III. 3.	Jiné provozní výnosy	23			
F.	Ostatní provozní náklady (ř. 25 až 29)	24	102	-75	27
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25			
F. 2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26			
F. 3.	Daně a poplatky	27	27		27

F.	4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	75	-75	0
F.	5.	Jiné provozní náklady	29			
*		Provozní výsledek hospodaření (ř. 01 + 02 - 03 - 07 - 08 - 09 - 14 + 20 - 24)	30	616	350	966
IV.		Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly (ř. 32 +33)	31	0	0	0
IV.	1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	32			
IV.	2.	Ostatní výnosy z podílů	33			
G.		Náklady vynaložené na prodané podíly	34			
V.		Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (ř. 36 +37)	35	0	0	0
V.	1.	Výnosy z osttního dlouhodobého finančního majetku	36			
V.	2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37			
H.		Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38			
VI.		Výnosové úroky a podobné výnosy (ř. 41 + 42)	39	0	0	0
VI.	1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	40			
VI.	2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41			
I.		Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42			
J.		Nákladové úroky a podobné náklady (ř. 45 +46)	43	67	0	67
J.	1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	67	0	67
J.	2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	45			
VII.		Ostatní finanční výnosy	46			
K.		Ostatní finanční náklady	47			
*		Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 34 + 35 - 38 + 39 - 42 - 43 + 46 - 47)	48	-67	0	-67
**		Výsledek hospodaření před zdaněním (ř. 30 + 48)	49	549	0	899
L.		Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 51 + 52)	50	104	67	171
L.	1	Daň z příjmů splatná	51	104	0	104
L.	2	Daň z příjmů odložená	52	0	67	67
**		Výsledek hospodaření po zdanění (ř. 59 - 50)	53	445	283	728
M.		Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	54			
***		Výsledek hospodaření za účetní období (ř. 53 - 54)	55	445	283	728
*		Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	15 605		15 605

Zdroj: vlastní zpracování

Na závěr účetní jednotka sestaví přehled o změnách vlastního kapitálu. Z příložené tabulky je patrné, že změny provedené dle IFRS způsobily menší navýšení vlastního kapitálu.

Tabulka č. 11 – Přehled o změnách vlastního kapitálu

		Počáteční zůstatek	Zvýšení	Snížení	Zůstatek podle ČÚS	převodové úpravy	zůstatek podle IFRS
A.	Základní kapitál zapsaný v OR	1 000	0	0	1 000	0	1 000
B.	Základní kapitál nezapsaný v OR	0	0	0	0	0	0
C.	Součet A +/- B	1 000	XX	XX	XX	XX	XX
D.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly		0	0	0	0	0
*	Součet A +/- B +/- D	XX	XX	XX	1 000	0	1 000
E.	Ažio	0	0	0	0	0	0
F.	Rezervní fond	50	0	0	50	0	50
G.	Ostatní fondy ze zisku	0	0	0	0	0	0
H.	Kapitálové fondy	0	0	0	0	0	0
I.	Rozdíly z přecenění nezahrnuté do hospodářského výsledku	0	0	0	0	0	0
J.	Zisk minulých účetních období	845	0	0	845	0	845
K.	Ztráta minulých účetních období	0	0	0	0	0	0
L.	Zisk/ztráta za účetní období po zdanění	XX	445	XX	445	283	728
*	Celkem	1 895	445	0	2 340		2 623

Zdroj: vlastní zpracování

4.3 Sestavení účetní závěrky podle standardů IFRS

Účetní jednotka má nyní k dispozici dostatek podkladů pro sestavení účetní závěrky podle standardů IFRS. Standard IAS 1 obsahuje bod „Prezentace účetní závěrky“, který definuje jednotlivé součásti kompletní účetní závěrky:

- výkaz o finanční situaci,
- výkaz o úplném výsledku,
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích,
- komentář.

V této fázi se postupuje podle pravidel IAS 1 a prvním krokem je sestavení výkazu o finanční situaci, který je pro účetní jednotku prvním krokem vykazování při přechodu na IFRS (tabulka č.12). V podstatě se jedná o stručnou podobu rozvahy sestavené podle ČÚS. Sloupeček „Bod“ odkazuje na komentáře k jednotlivým položkám z publikace Vzorová účetní závěrka podle IFRS za rok 2016 od společnosti Deloitte.

Tabulka č. 12 - Výkaz o finanční situaci

Výkaz o finanční situaci k 31. 12. 2016

AKTIVA	Bod	částka (tis. Kč)
Dlouhodobá aktiva		
Pozemky, budovy a zařízení	15	1198
Goodwill	17	
Ostatní nehmotná aktiva	18	245
Odložená daňová pohledávka	10	
Dlouhodobé pohledávky	23	
Dlouhodobá aktiva celkem		1443
Krátkodobá aktiva		
Zásoby	24	1726
Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky	25	2281
Peníze a peněžní ekvivalenty	46	657
Krátkodobá aktiva celkem		4664
Aktiva celkem		6107
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY	Bod	částka (tis. Kč)
Kapitál a fondy		
Základní kapitál	28	1000
Ostatní fondy	29	50
Nerozdělený zisk/ztráta	30	1573
Vlastní kapitál celkem		2623
Dlouhodobé závazky		
Půjčky společníků	32	0
Rezervy	35	0
Ostatní dlouhodobé závazky	36	1158
Dlouhodobé závazky celkem		1158
Krátkodobé závazky		
Závazky z obchodního styku a jiné závazky	37	2326
Rezervy krátkodobé	35	0
Dlouhodobé závazky celkem		2326
Aktiva celkem		6107

Zdroj: vlastní zpracování

Další součástí účetní závěrky je předložení výkazu zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku. Jedná se o stručnou rekapitulaci výkazu zisku a ztráty sestaveného dle ČÚS.

Tabulka č. 13 - Výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku

Výkaz o úplném výsledku k 31. 12. 2016

	Bod	částka (tis. Kč)
Pokračující činnosti		
Výnosy	5	15 605
Náklady na prodeje	24	9 969
Hrubý zisk	53	5 636
Výnosy z investic	7	
Ostatní zisky a ztráty	8	
Náklady na distribuci		74
Náklady na marketingové činnosti		23
Administrativní náklady		639
Osobní náklady		3 763
Finanční náklady	9	67
Odpisové náklady		144
Ostatní náklady (daně a poplatky)		27
Zisk před zdaněním	30	899
Daň z příjmů	10	171
Zisk za období z pokračujících činností	13	728
Ukončené činnosti		
Zisk za období z ukončených činností	11	
ZISK ZA OBDOBÍ	27	728
Úplný výsledek za období celkem		728

Zdroj: vlastní zpracování

Poslední povinná součást výkazů je Výkaz změn vlastního kapitálu. Na závěr účetní jednotka přiloží komentář k jednotlivým výkazům.

Tabulka č. 14 - Výkaz změn vlastního kapitálu

Výkaz změn vlastního kapitálu k 31. 12. 2016

	Základní kapitál	Rezervní fondy	Nerozdělený zisk	Celkem
Stav k 1.1.2016	1000	50	845	1895
Změny ve vlastním kapitálu				
Tvorba rezervního fondu				
Úplný výsledek za období			728	728
Stav k 31.12.2016	1000	50	1573	2623

Zdroj: vlastní zpracování

5 Závěr

Tato práce si v úvodu dala za cíl sestavení převodového můstku mezi ČÚS a IFRS a zjištění významných rozdílů při zpracování podkladů pro jeho vyhotovení. Teoretická část poskytuje oddělený pohled na obě metody účtování a závěrečné vykazování a praktická část zobrazuje jednu z variant převodu.

Hlavní důraz praktické části byl kladen na problematiku přechodu k vykazování dle IFRS pro malé a střední podniky (SME). Uvedená společnost dosud sestavovala výkazy podle požadavků ČÚS a tomu také odpovídala metodika vedení účetnictví. Vzhledem k plánovanému vstupu zahraničního partnera bylo potřeba tuto metodiku přizpůsobit také pro vykazování dle IFRS, což se projevuje v jiném pohledu na vykazování a oceňování aktiv a pasiv. IFRS pro SME zachovává poměrně jednoduchý způsob vykazování, ale i tak je potřeba od základu projít veškerou metodiku účtování a oceňování jednotlivých položek a porovnat ji s požadavky jednotlivých standardů IAS/IFRS.

V případě uvedené fiktivní společnosti se rozdíly projevily především ve způsobu účtování hmotného a nehmotného majetku, kde IFRS má jiné podmínky pro jeho zařazování. Při práci na teoretické části bylo zjištěno, že významné rozdíly mohou vzniknout v případě účtování leasingu, kde se zcela jinak přistupuje k zařazování najatého majetku do aktiv a odlišnému způsobu oceňování vzniklého závazku.

Významný rozdíl je také možné spatřit ve způsobu závěrečného vykazování. Zatímco výkazy sestavené dle ČÚS jsou výrazně daňově orientované, pak výkazy sestavené dle IFRS umožňují určitou volnost při vykazování nákladů, výnosů a majetku a umožňují tak lepší práci s čísly vlastníků, vedoucím pracovníkům a dalším zainteresovaným osobám.

Účtování podle IFRS je velmi obsáhlý obor, jednotlivé standardy a účetní případy jsou velmi podrobně popsány a v literatuře je k nim dostupná metodika účetních postupů. Každá účetní jednotka si individuálně stanoví metodiku, podle které bude postupovat. Zároveň také musí sledovat budoucí vývoj standardů a s předstihem tomu přizpůsobovat účetní směrnice.

Seznam použitých zdrojů

BĚLOVSKÁ, Iva. Konverze účetní závěrky sestavené podle ČÚS na IFRS. Praha 2010. Diplomová práce. Vysoká škola ekonomická v Praze. Fakulta financí a účetnictví. Katedra finančního účetnictví a auditingu.

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

KONEČNÁ, Alena. Projekt převodu českých účetních výkazů společnosti XY s.r.o. na účetní výkazy podle IFRS. Zlín, 2013. Diplomová práce. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně. Fakulta managementu a ekonomiky.

KRUPOVÁ, Lenka, Libor VAŠEK a Michal ČERNÝ. IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: VOX, 2005. Účetnictví (VOX). ISBN 80-86324-44-3.

KŘIVÁNKOVÁ, Martina. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: cvičné příklady. 15. doplněné a přepracované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, 2016. ISBN 978-80-87985-04-5.

KYNCLOVÁ, Daniela. Metodika konverze účetních dat zjištěných dle metod a postupů Mezinárodních standardů účetního výkaznictví na účetní data, která jsou v souladu s českou právní úpravou účetnictví. Roudnice nad Labem, 2011. Disertační práce. Česká zemědělská univerzita. Provozně ekonomická fakulta. Katedra obchodu a financí.

LANDA, Martin. Jak číst finanční výkazy: [analýza účetních výkazů, hodnocení finanční výkonnosti, měření efektivnosti investic : případové studie, příklady, koncepce podnikového účetního systému]. Brno: Computer Press, 2008. ISBN 978-80-251-1994-5.

MRKOSOVÁ, Jitka. Účetnictví 2016: učebnice pro SŠ a VOŠ. Brno: Edika, 2016. Daně a účetnictví (Edika). ISBN 978-80-266-0885-1.

MÜLLEROVÁ, Libuše a Michal ŠINDELÁŘ. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: Grada Publishing, 2016. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-8024-758-06-0.

ROBINSON, T. R., Henry, E., Pirie, W. L., Broihahn, M. A. 2012. International Financial Statement Analysis. . New Jersey : John Wiley & Sons, Inc., 2012. str. 1042. ISBN 978-1-118-22128-0.

RYNEŠ, Petr. Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k .. Olomouc: ANAG, 1995. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-994-6.

STROUHAL, Jiří. Účetní závěrka. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2011. Téma (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-692-9.

VAŠEK, Libor. Finanční účetnictví a výkaznictví. 2., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, c2014. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-86716-97-8.

VAŠEK, Libor. Účetnictví - výkaznictví: vybrané oblasti IFRS. Praha: Institut certifikace účetních, 2016. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-87985-09-0.

IFRS do kapsy. Deloitte Česká republika [online]. (PDF). Praha: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, 2015 [cit. 2016-12-19]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf

První převod účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podle IFRS 1. Daňari online [online]. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2007 [cit. 2017-01-05]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1033v1009-prvni-prevod-ucetni-zaverky-na-mezinarodni-standardy-ucetniho/>

Přílohy

Příloha č. 1 – Směrná účtová osnova	48
Příloha č. 2 – Seznam standardů IAS/IFRS	55
Příloha č. 3 - Seznam zkratk56	56

Účtová třída 0 - DLOUHODOBÝ MAJETEK

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

- 012 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 Software
- 014 Ostatní ocenitelná práva
- 015 Goodwill
- 019 Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 Stavby
- 022 Hmotné movité věci a jejich soubory
- 025 Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 Pozemky
- 032 Umělecká díla a sbírky

04 - Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

- 041 Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

- 051 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 - Dlouhodobý finanční majetek

- 061 Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062 Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063 Ostatní cenné papíry a podíly
- 065 Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba
- 067 Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv
- 068 Ostatní zápůjčky a úvěry
- 069 Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 072 Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje
- 073 Oprávky k softwaru
- 074 Oprávky k ocenitelným právům
- 075 Oprávky ke goodwillu
- 079 Oprávky k ostatnímu dlouhodobému nehmotnému majetku

08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 Oprávky ke stavbám

- 082 Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
- 085 Oprávky k pěstitelským celkům trvalých porostů
- 086 Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám
- 089 Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku
- 095 Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek
- 096 Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
- 097 Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- 098 Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

Účtová třída 1 - ZÁSoby

11 - Materiál

- 111 Pořízení materiálu
- 112 Materiál na skladě
- 119 Materiál na cestě

12 - Zásoby vlastní činnosti

- 121 Nedokončená výroba
- 122 Polotovary
- 123 Výrobky
- 124 Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 - Zboží

- 131 Pořízení zboží
- 132 Zboží na skladě a v prodejnách
- 139 Zboží na cestě

15 - Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151 Poskytnuté zálohy na materiál
- 152 Poskytnuté zálohy na zvířata
- 153 Poskytnuté zálohy na zboží

19 - Opravné položky k zásobám

- 191 Opravná položka k materiálu
- 192 Opravná položka k nedokončené výrobě
- 193 Opravná položka k polotovarům
- 194 Opravná položka k výrobkům
- 195 Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám
- 196 Opravná položka ke zboží
- 197 Opravná položka k zálohám na materiál
- 198 Opravná položka k zálohám na zvířata
- 199 Opravná položka k zálohám na zboží

Účtová třída 2 - KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A PENĚŽNÍ PROSTŘEDKY

21 - Peněžní prostředky v pokladně

- 211 Pokladna
- 213 Ceniny

22 - Peněžní prostředky na účtech

221 Bankovní účty

23 - Krátkodobé úvěry

231 Krátkodobé úvěry

232 Eskontní úvěry

24 - Krátkodobé finanční výpomoci

241 Emitované krátkodobé dluhopisy

249 Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 - Krátkodobý finanční majetek

251 Majetkové cenné papíry k obchodování

252 Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly

253 Dluhové cenné papíry k obchodování

255 Vlastní dluhopisy

256 Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti

257 Ostatní cenné papíry

259 Pořizování krátkodobého finančního majetku

26 - Převody mezi finančními účty

261 Peníze na cestě

29 - Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

291 Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

Účtová třída 3 - ZÚČTOVACÍ VZTAHY**31 - Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)**

311 Odběratelé

313 Pohledávky za eskontované cenné papíry

314 Poskytnuté provozní zálohy

315 Ostatní pohledávky

32 - Závazky (krátkodobé)

321 Dodavatelé

322 Směnky k úhradě

324 Přijaté provozní zálohy

325 Ostatní závazky

33 - Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

331 Zaměstnanci

333 Ostatní závazky vůči zaměstnancům

335 Pohledávky za zaměstnanci

336 Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 - Zúčtování daní a dotací

341 Daň z příjmů

342 Ostatní přímé daně

343 Daň z přidané hodnoty

345 Ostatní daně a poplatky

346 Dotace ze státního rozpočtu

347 Ostatní dotace

349 Spojovací účet k DPH

35 - Pohledávky za společníky

- 351 Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 352 Pohledávky - podstatný vliv
- 353 Pohledávky za upsaný základní kapitál
- 354 Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
- 355 Ostatní pohledávky za společníky obchodní korporace
- 358 Pohledávky ke společníkům společnosti

36 - Závazky ke společníkům

- 361 Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 362 Závazky - podstatný vliv
- 364 Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
- 365 Ostatní závazky ke společníkům obchodní korporace
- 366 Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti
- 367 Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů
- 368 Závazky ke společníkům společnosti

37 - Jiné pohledávky a závazky

- 371 Pohledávky z prodeje závodu
- 372 Závazky z koupě závodu
- 373 Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
- 374 Pohledávky z nájmu a pachtu
- 375 Pohledávky z emitovaných dluhopisů
- 376 Nakoupené opce
- 377 Prodané opce
- 378 Jiné pohledávky
- 379 Jiné závazky

38 - Přechnodné účty aktiv a pasiv

- 381 Náklady příštích období
- 382 Komplexní náklady příštích období
- 383 Výdaje příštích období
- 384 Výnosy příštích období
- 385 Příjmy příštích období
- 388 Dohadné účty aktivní
- 389 Dohadné účty pasivní

39 - Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování

- 391 Opravná položka k pohledávkám
- 395 Vnitřní zúčtování
- 398 Spojovací účet při sdružení

Účtová třída 4 - KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY**41 - Základní kapitál a kapitálové fondy**

- 411 Základní kapitál
- 412 Ážio
- 413 Ostatní kapitálové fondy
- 414 Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
- 416 Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací
- 417 Rozdíly z přeměn obchodních korporací
- 418 Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací
- 419 Změny základního kapitálu

42 - Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření

- 421 Rezervní fondy
- 422 Nedělitelný fond
- 423 Statutární fondy
- 424 Ostatní fondy ze zisku
- 426 Jiný výsledek hospodaření minulých let
- 428 Nerozdělený zisk minulých let
- 429 Neuhrazená ztráta minulých let

43 - Výsledek hospodaření

- 431 Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
- 432 Zálohy na podíly na zisku

45 - Rezervy

- 451 Rezervy podle zvláštních právních předpisů
- 453 Rezerva na daň z příjmů
- 459 Ostatní rezervy

46 - Dlouhodobé závazky k úvěrovým institucím

- 461 Dlouhodobé úvěry

47 - Dlouhodobé závazky

- 471 Dlouhodobé závazky - ovládaná nebo ovládající osoba
- 472 Dlouhodobé závazky - podstatný vliv
- 473 Emitované dluhopisy
- 474 Závazky z nájmu a pachtu
- 475 Dlouhodobé přijaté zálohy
- 478 Dlouhodobé směnky k úhradě
- 479 Jiné dlouhodobé závazky

48 - Odložený daňový závazek a pohledávka

- 481 Odložený daňový závazek a pohledávka

49 - Individuální podnikatel

- 491 Účet individuálního podnikatele

Účtová třída 5 - NÁKLADY**50 - Spotřebované nákupy**

- 501 Spotřeba materiálu
- 502 Spotřeba energie
- 503 Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
- 504 Prodané zboží

51 - Služby

- 511 Opravy a udržování
- 512 Cestovné
- 513 Náklady na reprezentaci
- 518 Ostatní služby

52 - Osobní náklady

- 521 Mzdové náklady
- 522 Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
- 523 Odměny členům orgánů obchodních korporací
- 524 Zákonné sociální a zdravotní pojištění

- 525 Ostatní sociální pojištění
- 526 Zdravotní a sociální poj. individuálního podnikatele
- 527 Zákonné sociální náklady
- 528 Ostatní sociální náklady

53 - Daně a poplatky

- 531 Daň silniční
- 532 Daň z nemovitých věcí
- 538 Ostatní daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

- 541 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 542 Prodaný materiál
- 543 Dary
- 544 Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 545 Ostatní pokuty a penále
- 546 Odpis pohledávky
- 547 Mimořádné provozní náklady
- 548 Ostatní provozní náklady
- 549 Manka a škody z provozní činnosti

55 - Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti

- 551 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 552 Tvorba a zúčtování zákonných rezerv podle zvláštních právních předpisů
- 554 Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
- 555 Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
- 557 Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
- 558 Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti
- 559 Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti

56 - Finanční náklady

- 561 Prodané cenné papíry a podíly
- 562 Úroky
- 563 Kursové ztráty
- 564 Náklady z přecenění cenných papírů
- 565 Náklady z finančního majetku
- 566 Náklady z derivátových operací
- 567 Mimořádné finanční náklady
- 568 Ostatní finanční náklady
- 569 Manka a škody na finančním majetku

57 - Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti

- 574 Tvorba a zúčtování finančních rezerv
- 579 Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti

58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

- 581 Změna stavu nedokončené výroby
- 582 Změna stavu polotovarů
- 583 Změna stavu výrobků
- 584 Změna stavu zvířat
- 585 Aktivace materiálu a zboží
- 586 Aktivace vnitropodnikových služeb
- 587 Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
- 588 Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů

- 591 Daň z příjmů splatná
- 592 Daň z příjmů odložená
- 593 Tvorba a zúčtování rezervy na daň z příjmů
- 595 Dodatečné odvody daně z příjmů
- 596 Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
- 597 Převod provozních nákladů
- 598 Převod finančních nákladů
- 599 Náklady hospodářských středisek

Účtová třída 6 - VÝNOSY**60 - Tržby za vlastní výkony a zboží**

- 601 Tržby za vlastní výrobky
- 602 Tržby z prodeje služeb
- 604 Tržby za zboží

64 - Jiné provozní výnosy

- 641 Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
- 642 Tržby z prodeje materiálu
- 644 Smluvní pokuty a úroky z prodlení
- 646 Výnosy z odepsaných pohledávek
- 647 Mimořádné provozní výnosy
- 648 Ostatní provozní výnosy

66 - Finanční výnosy

- 661 Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- 662 Úroky
- 663 Kursové zisky
- 664 Výnosy z přecenění cenných papírů
- 665 Výnosy z finančního majetku
- 666 Výnosy z derivátových operací
- 667 Mimořádné finanční výnosy
- 668 Ostatní finanční výnosy

69 - Převodové účty

- 697 Převod provozních výnosů
- 698 Převod finančních výnosů
- 699 Výnosy hospodářských středisek

Účtová třída 7 - ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY**70 - Účty rozvahné**

- 701 Počáteční účet rozvahný
- 702 Konečný účet rozvahný

71 - Účet zisků a ztrát

- 710 Účet zisků a ztrát

75 až 79 - Podrozvahové účty**Účtové třídy 8 a 9 - VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ**

Příloha č. 2 – Seznam standardů IAS/IFRS

Seznam standardů IAS/IFRS	
IFRS 1	První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Odměny vázané na vlastní kapitál
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje, zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty
IAS 1	Zveřejňování účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Stavební smlouvy
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 14	Výkazy segmentů
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS 21	Dopady změn směnných kursů cizích měn
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijních plánů
IAS 27	Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 30	Zveřejnění ve finančních výkazech bank a podobných finančních institucí
IAS 31	Investice do společných podniků
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní vykazování
IAS 35	Ukončované činnosti
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství

Příloha č. 3 - Seznam zkratk

ČÚS	České účetní standardy (CAS – Czech accounting standards)
EU	Evropská unie
IAS	International accounting standards (mezinárodní účetní standardy)
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
IASC	International Accounting Standards Committee (Výbor pro vydávání mezinárodních účetních standardů)
IFRS	International Financial Reporting Standards (mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (Výbor pro interpretace mezinárodních účetních výkazů)
SIC	Standing Interpretations Committee (Stálý interpretační výbor)
SME	Small and Medium Enterprise (malé a střední podniky)
HV	hospodářský výsledek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
DHM	dlouhodobý hmotný majetek