Masarykova univerzita
Ekonomicko-správní fakulta
Studijní obor: Finance

ÚČETNÍ VÝKAZY V SOULADU S IFRS

Financial Statements According to IFRS

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce:
Ing. Eva HÝBLOVÁ, Ph.D.

Autorka:
Lenka ŠTUDENTOVÁ

Brno, 2014

Jméno a příjmení autora:	Lenka Študentová
Název bakalářské práce:	Účetní výkazy v souladu s IFRS
Název práce v angličtině:	Financial Statements According to IFRS
Katedra:	financí
Vedoucí diplomové práce:	Ing. Eva Hýblová, Ph.D.
Rok obhajoby:	2014

Anotace

Cílem diplomové práce „Účetní výkazy v souladu s IFRS“ je sestavit účetní výkazy vybraného podniku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a jejich porovnání s národní legislativou. Teoretická část je zaměřena na harmonizaci účetnictví, seznámení se s IFRS a jeho Koncepčním rámcem, rozbor účetní závěrky dle IFRS a srovnání všech těchto oblastí s českou účetní legislativou. Praktická část se věnuje převodu rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přehledu o změnách vlastního kapitálu sestavených dle české legislativy do podoby, která je v souladu s Mezinárodním standardem účetního výkaznictví.

Annotation

The goal of the diploma thesis “Financial Statements According to IFRS” is to prepare the financial statements of the selected company in accordance with International Financial Reporting Standards and their comparison with the national legislation. The theoretical part is focused on the harmonization of accounting, introduction to IFRS and its Conceptual framework and analysis of the financial statements according to IFRS and comparison of all those parts with the Czech accounting legislation. The practical part deals with the conversion of the balance sheet, the profit and loss statement and the statement of changes in equity prepared according to the Czech legislation into the form that is in compliance with International Financial Reporting Standards.

Klíčová slova

IFRS, česká účetní legislativa, účetní závěrka, rozvaha, výkaz zisku a ztrát, přehled o změnách vlastního kapitálu, převod

Keywords

IFRS, Czech accounting legislation, financial statements, balance sheet, profit and loss statement, statement of changes in equity, conversion

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci *Účetní výkazy v souladu s IFRS* vypracovala samostatně pod vedením Ing. Evy Hýblové, Ph.D. a uvedla v ní všechny použité literární a jiné odborné zdroje v souladu s právními předpisy, vnitřními předpisy Masarykovy univerzity a vnitřními akty řízení Masarykovy univerzity a Ekonomicko-správní fakulty MU.

V Brně dne,

vlastnoruční podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Evě Hýblové, Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěla k vypracování této diplomové práce. Dále děkuji firmě za poskytnuté informace a data a za jejich vstřícný přístup.

OBSAH

Úvod 9
1 Harmonizace účetnictví 11
2 IFRS 12
2.1 Koncepční rámec 13
3 Česká účetní legislativa 17
3.1 Srovnání IFRS a české účetní legislativy 19
4 Účetní závěrka 21
4.1 Dle IFRS 21
4.1.1 Výkaz o finanční pozici 23
4.1.2 Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku 23
4.1.3 Výkaz změn vlastního kapitálu 24
4.1.4 Výkaz o peněžních tocích 25
4.1.5 Komentář 25
4.2 Dle české legislativy 25
4.2.1 Rozvaha 27
4.2.2 Výkaz zisku a ztráty 27
4.2.3 Příloha 27
4.2.4 Přehled o peněžních tocích 28
4.2.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu 28
4.3 Srovnání 28
5 Srovnání položek účetní závěrky 30
5.1 IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení 30
5.1.1 IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory 32
5.2 IAS 40 – Investice do nemovitostí 32
5.3 Česká legislativa – Dlouhodobý hmotný majetek 32
5.3.1 Srovnání 33
5.4 IAS 38 – Nehmotná aktiva 34
5.5 Česká legislativa - Dlouhodobý nehmotný majetek 35
5.5.1 Srovnání 36
5.6 IAS 32, IAS 39, IFRS 7 a IFRS 9 – Finanční nástroje 36
5.7 IAS 27 – Separátní účetní závěrky 38
5.8 Česká legislativa – Pohledávky 38
5.9 Česká legislativa – Dlouhodobý finanční majetek 38
5.9.1 Srovnání 39
5.10 IAS 17 – Leasingy 40
5.10.1 Srovnání 41
5.11 IAS 2 – Zásoby 41
5.12 Česká legislativa – Zásoby 42
5.12.1 Srovnání 43
5.13 IAS 12 – Daně ze zisku 43
5.14 Česká legislativa – Odložená daň 44
5.14.1 Srovnání 44
5.15 IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky 44
5.16 Česká legislativa – Rezervy 45
5.16.1 Srovnání 45
6 Praktická část 47
6.1 Rozvaha společnosti dle české legislativy 47
6.2 Převod rozvahy z národní legislativy 49
6.3 Výkaz o finanční pozici dle IFRS 63

6.4 Výkaz zisku a ztráty společnosti dle české legislativy 66
6.5 Převod výkazu zisku a ztráty z národní legislativy 67
6.6 Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku dle IFRS 75
6.7 Přehled o změnách vlastního kapitálu společnosti dle české legislativy 77
6.8 Výkaz změn vlastního kapitálu dle IFRS 78
Závěr 79
Použitá literatura a zdroje 81
Seznam tabulek 83
Seznam zkratek 84
Seznam příloh 85

ÚVOD

Pojem globalizace je v soudobém světě stále častěji skloňován. Země i podniky se neustále rozvíjejí, spolupracují se zahraničím, vytvářejí mezinárodní organizace a uzavírají smlouvy. Světové ekonomiky se sbližují a propojují. Nedílnou součástí globalizace je také oblast účetnictví. Stále častěji mají společnosti potřebu sestavovat své účetní výkazy pro zahraniční klienty a investory, stále častěji se musí přizpůsobovat účetním podmínkám zahraničních zemí. Proto se také oblast účetnictví snaží sjednotit a vytvořit ucelený systém účetních předpisů, na základě kterých by účetní závěrky účetních jednotek byly srovnatelné i celosvětově.

Ve Spojených státech amerických tak vznikl účetní systém US GAAP (Všeobecně uznávané účetní zásady) vytvářený Výborem pro standardy účetního výkaznictví FASB, v rámci Evropské unie pak měly vliv účetní směrnice povinné pro členské země. Ty však měly jak své klady, tak i zápory. Proto se Evropská komise rozhodla vytvořit systém účetních postupů, způsobů vykazování a zobrazování účetních položek tak, aby byly srovnatelné celosvětově. Výsledkem této snahy bylo vydání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS Radou pro mezinárodní účetní standardy IABS. Tím však sbližování účetnictví neskončilo. V roce 2006 totiž došlo k dohodě mezi IASB a FASB s cílem konvergence amerických a evropských účetních systémů do takové podoby, v rámci které by byly odstraněny všechny rozdíly a poté sestaven jeden jednotný systém.

Cílem této diplomové práce je sestavení účetních výkazů podniku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a jejich srovnání s českou účetní legislativou.

V rámci teoretické části se budu nejprve věnovat harmonizaci účetnictví a vznikem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Dále se zaměřím konkrétně na IFRS a jeho Koncepční rámec, který předkládá obecné principy standardů. Definuje jak cíl účetní závěrky, tak také pojmy jakou jsou aktiva, vlastní kapitál a závazky. Zabývá se také kvalitativními vlastnostmi účetních finančních informací a oceňovacími základnami. Poté provedu srovnání této oblasti s českou legislativou. Následující kapitola bude věnována účetní závěrce v podání dle IFRS a českých účetních předpisů a jejich vzájemné srovnaní. Stěžejní části teoretické stránky práce bude kapitola zabývající se srovnáním vybraných položek účetní závěrky. Zabývat se budu položkami, které budu využívat a převádět v praktické části. Pozornost bude věnována jejich podání dle IFRS, dále rozborem odpovídajících si položek závěrky dle české legislativy a nakonec bude vždy provedeno vzájemné srovnání.

Na teoretickou část naváže část praktická, která je věnována převodu účetních výkazů z české legislativy do podoby, která je v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Pro praktickou část bude použita konkrétní existující firma, která poskytne svá data. Budu pracovat s rozvahou, výkazem zisku a ztráty a přehledem o změnách vlastního kapitálu. Tyto výkazy budou přeměněny do podoby výkazů dle IFRS, a bude tedy sestaven výkaz o finanční pozici, výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku a výkaz změn vlastního kapitálu. Součástí převodu výkazů bude také popis prováděných změn a celkový dopad na výkaz a účetnictví společnosti.

1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Stejně tak, jak se propojují a integrují světová hospodářství, finanční a jiné trhy a v podstatě veškeré oblasti soudobého života, tak se integruje i účetnictví. Národní účetní předpisy jednotlivých zemí se liší z důvodu rozdílných politických, právních a ekonomických systémů. S rostoucím vlivem globalizace a mezinárodní spolupráce, podniky expandují mnohem častěji do zahraničí, obchodují se zahraničními partnery a zakládají dceřiné společnosti mimo svou mateřskou zemi. Potřeba vytvořit jeden společný účetní systém tak, aby země a podniky byly srovnatelné na světové úrovni, proto přichází jako idea současného trendu v účetnictví.

Ve Spojených státech amerických proto vznikl světový systém zvaný US GAAP – Všeobecně uznávané účetní zásady. Tento systém vytváří Výbor pro standardy finančního účetnictví – FASB.[1]

V rámci Evropy byly původní harmonizační snahy završeny vydáním směrnic Evropské unie v oblasti účetnictví, které členské země musely zapracovat do svých právních předpisů. Jednalo se zejména o čtvrtou, sedmou a osmou směrnici.

Čtvrtá směrnice z roku 1978 upravovala obsah účetní závěrky kapitálových společností. Podstatou této směrnice je právo volby. Toto právo umožňuje členských zemím nebo podnikům vybrat si z mnoha variant řešení při sestavování účetní závěrky, což vede k obtížnějšímu srovnání jednotlivých závěrek. Sedmá směrnice z roku 1983 se zabývala konsolidovanou účetní závěrkou a nakonec osmá směrnice z roku 1984 se zabývá požadavky na profesi auditora.[2]

Implementace těchto směrnic sice vedla ke zkvalitnění vedení účetnictví, avšak problém nastal u společností, které působily na světových trzích a byly povinny sestavovat výkazy také dle požadavků těchto trhů. Proto se Evropská komise rozhodla pro změnu strategie harmonizace účetnictví a přistoupila ke snaze vytvořit účetní pravidla, která by vyhovovala světovým. Tento koncept se nazývá IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. IFRS tvoří systém, jehož cílem je srovnatelnost účetních závěrek. Tyto standardy jsou velmi blízké americkým US GAAP. IFRS vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy – IASB. Rada pro mezinárodní účetní standardy v roce 2009, přes počáteční nesouhlas, vydala také Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky – IFRS for SMEs.[3]

V roce 2006 došlo k dohodě mezi IASB a FASB s cílem konvergence amerických a evropských účetních systémů. Podstatou této dohody je odstranění veškerých rozdílů a poté spolupráce na jednotném systému účetního výkaznictví.[4]

---

[1] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy.* 5. aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing s.r.o, 2012, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6., str. 15 a 174

[2] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků.* Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9., str. 13-14

[3] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účet*nictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013.* Praha: Grada, 2013, sv. ISBN 978-80-247-4710-1., str. 17-23

[4] Ibid.: 54

2 IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví představují nástroj celosvětové harmonizace účetnictví.

Z hlediska dostupnosti Mezinárodních standardů můžeme říci, že jsou v různých jazycích dostupné na nezpoplatněných internetových stránkách, upravené právem Evropské unie. V plné variantě standardy a jejich interpretace volně přístupné nejsou, jejich verze je na internetových stránkách zpoplatněna. Každoročně také bývá vydávána publikace IASB shrnující všechny standardy a interpretace.[5]

K 1. 1. 2013 obsahuje Mezinárodní standard účetního výkaznictví platných:

- 13 IFRS – Mezinárodních standardů účetního výkaznictví;
- 28 IAS – Mezinárodních účetních standardů;
- 17 IFRIC – Interpretací mezinárodních standardů účetního výkaznictví; a
- 8 SIC – Interpretací mezinárodních účetních standardů.[6]

IFRS se skládá z:

- úvodu;
- předmluvy k výkladu standardů;
- koncepčního rámce pro účetní výkaznictví;
- účetních standardů IAS/IFRS; a
- interpretací standardů SIC/IFRIC.

Úvod definuje účel IASB, řídící orgány a například stanovy nadace Rady pro IFRS. Hlavní úkolem IASB je vytvoření systému kvalitních účetních standardů, které zajistí transparentní a srovnatelné informace účetních závěrek.

Předmluva k výkladu standardů pak stanovuje další úkoly IASB, vysvětluje předmět a účinnost IFRS.[7]

Koncepční rámec není standardem, ale teoretickým východiskem. Je souhrnem obecně platných principů standardů. Více o koncepčním rámci pojednává následující oddíl.

Účetní standardy a interpretace vysvětlující aplikaci standardů jsem již zmínila výše. Na začátku každého standardu je stanoven jeho cíl, dále rozsah působnosti, následně pak definice, samotný obsah standardu a nakonec podmínky zveřejnění.

---

[5] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účet*nictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Praha: Grada, 2013, sv. ISBN 978-80-247-4710-1., str. 16

[6] Ibid.: 21-22

[7] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9., str. 21-23

2.1 Koncepční rámec

Koncepční rámec definuje cíl účetního výkaznictví, kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací, definice, uznávání a oceňování základních prvků účetní závěrky a pojetí kapitálu a jeho uchování.

Dále vymezuje uživatele účetní závěrky. Těmi jsou investoři, zaměstnanci, poskytovatelé výpůjčního kapitálu, dodavatelé a jiní obchodní věřitelé, zákazníci, vlády a jejich orgány a veřejnost.[8]

Cílem účetního výkaznictví je „poskytnout finanční informace o vykazující jednotce, které jsou užitečné stávajícím a potenciálním investorům, půjčovatelům a ostatním věřitelům pro jejich rozhodnutí o poskytování zdrojů jednotce.“[9]

Základní předpoklady sestavování účetní závěrky a požadavky na užitečnost zobrazovaných informací jsou také definovány v Koncepčním rámci. Základními předpoklady jsou akruální princip a trvání účetní jednotky. Kvalitativní požadavky na účetní závěrku jsou pak čtyři: srozumitelnost, relevantnost, spolehlivost a srovnatelnost.

Základní charakteristiky a kvalitativní požadavky[10]:

- *akruální báze* – veškeré účetní operace musí být zaúčtovány do období, ve kterém k nim dojde, bez ohledu na to, kdy dojde k peněžnímu toku;
- *trvání účetní jednotky* – účetní závěrka může být sestavena pouze v případě předpokladu trvání činnosti účetní jednotky;
- kvalitativní charakteristiky:
    - *srozumitelnost* – informace předložené v účetní závěrce musí být srozumitelné pro uživatele, kteří mají dostatečné znalosti podnikatelské a ekonomické oblasti a účetnictví. Informace, které by byly složité, ale mohly by ovlivnit rozhodnutí uživatelů, však být vyňaty nesmí.;
    - *relevantnost* – účetní závěrka musí obsahovat pouze užitečné, relevantní informace. Informace jsou relevantní, pokud ovlivňují rozhodnutí uživatelů. S relevancí souvisí také pojem významnosti.;
        - *významnost* – informace je významná, pokud by její chybné uvedení nebo dokonce opomenutí způsobilo ovlivnění rozhodnutí uživatelů účetní závěrky. Významnost závisí na velikosti položky nebo chyby, která by mohla vzniknout opomenutím dané informace.;
    - *spolehlivost* – informace nesmí obsahovat žádné závažné chyby a musí věrně představovat to, co vyjadřuje. S tímto pojmem souvisí pojmy *důvěryhodného zobrazení, úplnosti, obsahu nad formou* (důležitý je obsah a ne právní stránka informace), *opatrnosti* (stupeň obezřetnosti při posuzování odhadů v nejistých podmínkách tak, aby aktiva a výnosy nebyly nadhodnocovány a závazky a náklady nebyly podhodnocovány) *a nestrannosti* (nezkreslenosti).;
    - *srovnatelnost* – účetní závěrka musí obsahovat informace za běžné i předcházející období.

---

[8] HÝBLOVÁ, Eva a Jaroslav SEDLÁČEK. *Mezinárodní účetnictví*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 138 s. ISBN 80-210-3473-4., str. 35

[9] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účet*nictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013.* Praha: Grada, 2013, sv. ISBN 978-80-247-4710-1., str. 75

[10] *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 37-42

Dalšími zásadami, respektive omezeními relevantnosti informací, jsou *včasnost* a *rovnováha mezi přínosy a náklady*, které souvisí s relevancí a spolehlivostí informací. Včasnost souvisí s tím, že pokud jsou informace vykázány pozdě, mohou ztratit svou relevanci. Rovnováha mezi přínosy a náklady pak vyjadřuje to, že přínosy ze zisku informace by měly být vyšší než náklady na její získání. Pojmem věrného a poctivého zobrazení se Koncepční rámec přímo nezabývá, avšak dodržování výše uvedených zásad vede k sestavení účetní závěrky, která podává věrný a poctivý obraz o dané účetní jednotce.[11]

V další části se Koncepční rámec zabývá základními prvky účetní závěrky a jejich rozpoznáním. Jedná se o aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady.

Základní prvky týkající se finanční pozice podniku jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál.

Aktiva (assets) jsou definována jako zdroje využívané účetní jednotkou, jejichž existence je podmíněna minulou událostí a od nichž se v budoucnu očekává pravděpodobný ekonomický užitek, jinak by je účetní jednotka nevlastnila. Aktivum může účetní jednotka vykázat, pokud dokáže spolehlivě ocenit jeho hodnotu či náklady na pořízení. Pro zařazení položky jako aktivum není důležité vlastnické právo, ale účetní jednotka musí kontrolovat prospěch z něj plynoucí. Aktiva mohou mít hmotnou i nehmotnou podobu. Aktivum může být používáno samostatně nebo v kombinaci s jinými při výrobě, může být vyměněno nebo použito k vypořádání závazku, nebo může být rozděleno mezi vlastníky účetní jednotky.[12]

Závazek (liability) je současnou povinností účetní jednotky, která vznikla na základě minulé události. V souvislosti s vypořádáním závazku podnik očekává pravděpodobný odliv ekonomických užitků. Závazek může být vykázán, pokud je spolehlivě ocenitelný. Vypořádání může být provedeno penězi, převodem aktiv, poskytnutím služeb, nahrazením jiným závazkem nebo přeměnou na vlastní kapitál (VK).[13]

Vlastní kapitál (VK, equity) je zbytkový podíl na aktivech, který získáme odečtením všech závazků. V závěrce společnosti může být vykázán jako jedna položka nebo členěn na více položek. Součástí vlastního kapitálu jsou rezervní fondy, které jsou tvořeny ze zákona, ale i jiné fondy, které může podnik vytvářet. Dalšími součástmi jsou základní kapitál, neboli vklady vlastníků, nerozdělený zisk/ztráta, fondy z přecenění, atd. Výše vlastního kapitálu je závislá na ocenění aktiv a závazků.[14]

V souvislosti s vlastním kapitálem můžeme mluvit o tzv. *pojetí kapitálu a jeho uchování*. Kapitál ve finančním pojetí je synonymem pro čistá aktiva neboli vlastní kapitál. Fyzické pojetí je pak dáno produktivní kapacitou účetní jednotky. Tuto kapacitu můžeme vyjádřit například v počtu vyrobených kusů za jeden den. Každá účetní jednotka si volí vlastní pojetí kapitálu. Uchování kapitálu pak může být také dvojí: uchování finančního kapitálu nebo uchování fyzického kapitálu. Uchování finančního kapitálu říká, že zisku bylo dosaženo, pokud je na konci období hodnota čistých aktiv vyšší než na začátku období, v úvahu se bere také vyloučení vkladů a přídělů vlastníků. Uchování fyzického kapitálu pak říká, že zisku

---

[11] *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 41-42
[12] Ibid.: 42, 43 a 49
[13] Ibid.: 42, 44, 45 a 49
[14] Ibid.: 42 a 45

bylo dosaženo pouze tehdy, jestliže provozní (výrobní) kapacity podniku jsou na konci období vyšší než na začátku, opět po eliminaci vkladů a přídělů vlastníků.[15]

Kromě finanční pozice podniku, řeší účetní jednotka také výkonnost. Výkonnost podniku je dána výnosy a náklady.

Výnosy (incomes) jsou definovány Koncepčním rámcem jako zvýšení ekonomických užitků, ke kterému došlo buď zvýšením aktiv, nebo snížením závazků, s tím, že toto zvýšení vedlo ke zvýšení VK jinak než vkladem vlastníků. Výnosy účetní jednotky jsou uznány pouze v případě, že splňují svou obecnou definici a dále jsou spolehlivě ocenitelné a existuje dostatečný stupeň jistoty, že dojde ke zvýšení ekonomického užitku.

Náklady (expenses) naopak vyjadřují snížení ekonomických užitků podniku, a to snížením aktiv nebo zvýšením závazků, což vede ke snížení vlastního kapitálu opět jinak než rozdělením mezi vlastníky. Náklady se vykážou, pokud jsou spolehlivě ocenitelné.

Dle IFRS se výnosy dělí na výnosy z běžné činnosti (tržby, revenues) a na tzv. přírůstky nebo zisky (gains). Zde se jedná o výnosy, které naopak nepocházejí z běžné činnosti podniku. Stejné dělení platí u nákladů. Náklady z běžné činnosti podniku IFRS pojmenovává jako náklady (exspenses) a ostatní náklady se nazývají úbytky nebo ztráty (losses).[16]

Poslední oblastí, kterou se Koncepční rámec zabývá, je oceňování prvků účetní závěrky. Koncepční rámec definuje čtyři základní způsoby ocenění. Jedná se o historické náklady, běžnou cenu, realizovatelnou hodnotu a současnou hodnotu. V průběhu práce se standardem, ale můžeme ještě narazit na jiné způsoby ocenění vybraných položek závěrky. Níže vidíme, jak se jednotlivými oceňovacími základnami ocení aktiva a závazky.[17]

- *Historické náklady:*
  - Aktiva podniku se oceňují výší peněz (peněžních ekvivalentů nebo přiměřené hodnoty), kterou účetní jednotka vynaložila při pořízení daného aktiva.
  - Závazky se ocení ve výši příjmů, které by bylo možné získat směnou závazku, nebo se ocení ve výši peněz (nebo peněžních ekvivalentů), které bude třeba vynaložit na úhradu závazku.
- *Běžná cena:*
  - Aktiva se ocení penězi (nebo peněžními ekvivalenty), které by bylo potřeba vynaložit na obstarání stejného nebo obdobného aktiva v současnosti.
  - Závazky se ocení v nediskontované hodnotě peněz (nebo peněžních ekvivalentů), která by byla potřebná k vypořádání závazků v současnosti.
- *Realizovatelná hodnota:*
  - Aktiva se ocení na úrovni peněz (nebo peněžních ekvivalentů), kterou bychom získali při jejich prodeji.
  - Závazky se ocení ve vypořádací hodnotě, kterou je hodnota nediskontovaných peněz (nebo peněžních ekvivalentů), kterou bude potřeba zaplatit k jejich úhradě.

---

[15] *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 51-53

[16] Ibid.: 46-47 a 49-50

[17] Zpracováno dle: *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005*. Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 51

- *Současná hodnota:*
    - Aktiva se ocení v diskontované hodnotě budoucích přítoků peněž z nich plynoucích.
    - Závazky se ocení v diskontované hodnotě budoucích odtoků peněz v souvislosti s jejich vypořádáním.

Kromě těchto oceňovacích základen se můžeme ve standardu setkat s *reálnou hodnotou*. Definuje ji například standard IAS 16. Jedná se o částku, za kterou může být aktivum směněno mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek.[18]

[18] IASB. IAS 16: Property, Plant and Equipment. In: IASB. *IFRS* [online]. 2003 [cit. 2014-01-11]. Dostupné z:http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias16.pdf, str. A746

3 ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA

V současné době je účetní legislativa České republiky (ČR) upravena zejména zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví, nebo zákon). Tento zákon je doplněn o vyhlášky Ministerstva financí, kterými se provádějí některá ustanovení zákona. Pro podnikatele je nejdůležitější vyhláškou vyhláška č. 500/2002 Sb. (dále jen vyhláška). Jako další právní předpisy vystupují České účetní standardy Ministerstva financí (ČÚS), které popisují postupy účtování.

Účetní jednotky, vymezené v paragrafu 1, zákona o účetnictví, působící na území České republiky, jsou povinny vést své účetnictví v souladu s výše zmíněnými předpisy.

Změna přišla v roce 2003, kdy byl zákon o účetnictví upraven dle potřeb IFRS. Zákon nyní dovoluje, aby účetní jednotka, která „je obchodní společností a je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování evropském regulovaném trhu“[19] použila pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní standard účetního výkaznictví. A dále také, aby konsolidující účetní jednotka, která „je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie“[20] použila pro sestavení konsolidované účetní závěrky IFRS.

Zákon dále stanovuje, že konsolidovaná účetní jednotka a jednotka pod společným vlivem, může použít k sestavení své účetní závěrky IFRS, pokud se dá předpokládat, že bude povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky dle IFRS k rozvahovému dni, a účetní jednotka, která je obchodní společností a je ovládající osobou, která nevykonává společný vliv, může použít k sestavení své závěrky IFRS, pokud bude k rozvahovému dni sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS.[21]

Nyní se budu věnovat účetním zásadám, vymezení základních pojmů a oceňovacích základen dle české legislativy, abych mohla srovnat stejné oblasti se standardem.

Základní účetní zásady dříve zákonem upraveny nebyly, jednalo se o jakousi filozofii pramenící ze zvykového práva. S narůstajícím významem těchto zásad, byly uzákoněny v zákonu o účetnictví.

Mezi tyto zásady patří:

- *nezávislost účetních období* (akruální princip)[22] – veškeré účetní operace musí být zaúčtovány v období, se kterým časově i věcně souvisí;
- *trvání účetní jednotky*[23] – předpoklad nepřetržité činnosti podniku, na základě kterého mohou být sestaveny účetní výkazy;
- *vymezení účetní jednotky* – povinnost vést účetnictví mají účetní jednotky vymezené v § 1, zákona o účetnictví. Účetní jednotky vedou účetnictví od svého vzniku až do zániku.;

---

[19] §19a, odst. 1, zákona o účetnictví
[20] §23a, odst. 1, zákona o účetnictví
[21] §19a, odst. 7 a 8 a §22 odst. 2 a §22, odst. 3, písm. a) a b), zákona o účetnictví
[22] §3, odst. 1, zákona o účetnictví
[23] §7, odst. 3, zákona o účetnictví

- *věrné a poctivé zobrazení* účetní závěrky[24] – jedná se o hlavní zásadu. Účetnictví musí být věrné, tedy položky účetní závěrky musí odpovídat skutečnému stavu a být zobrazeny v souladu s účetními metodami stanovenými zákonem o účetnictví. Poctivé zobrazení je pak takové, jež používá metody, které vedou k dosažení věrnosti.;
- *stálost metod*[25] – v průběhu účetního období nemůže účetní jednotka měnit použité účetní metody. Změny mohou nastat po skončení účetního období a musí být zdůvodněny snahou o dosažení věrnějšího a poctivějšího zobrazení.;
- *bilanční kontinuita*[26] – zahajovací rozvaha musí odpovídat závěrečné rozvaze předchozího účetního období;
- *zásada opatrnosti*[27] – tato zásada souvisí s oceněním reálnou hodnotou. Majetek nesmí být nadhodnocován a závazky podhodnocovány, proto podnik musí brát v úvahu jistou míru opatrnosti a vyloučit tím přenos současných rizik do budoucnosti. Účetní jednotky zahrnují jen zisky, které byly dosaženy, a berou v úvahu všechna známá rizika a ztráty, které se týkají majetku a závazků, a také všechna snížení hodnoty.;
- *okamžik realizace*[28] – jedná se o okamžik, ke kterému lze účtovat na rozvahové a výsledkové účty;
- *zákaz kompenzace*[29] – zákon neumožňuje provádět kompenzaci položek účetní závěrky, kromě těch, které vyloženě povoluje. Povoleno je kompenzovat pohledávky a závazky vůči téže osobě, ve stejné měně, se splatností do 1 roku; dobropisy a refundace týkající se konkrétního nákladu nebo výnosu pouze v období, kdy byl náklad nebo výnos zaúčtován; převod podílu na VH společníkům v.o.s. a komplementářům k.s.; doměrky a vratky daní z příjmů, nepřímých daní a poplatků.;
- *zásada materiality*[30] – účetnictví musí obsahovat pro uživatele významné informace z hlediska jejich rozhodnutí;
- *historické ceny*[31] – ocenění se provádí k okamžiku pořízení majetku, dopad budoucích změn se nebere v úvahu, pouze v případě přecenění majetku na reálnou hodnotu nebo testování na znehodnocení;
- zásady správného vedení účetnictví[32]:
    - *správné* – odpovídající zákonu o účetnictví a dalším předpisům;
    - *úplné* – zaúčtovány musí být veškeré účetní případy, musí být sestavena závěrka, výroční správa a musí být uveřejněny veškeré informace;
    - *průkazné* – účetní zápisy musí být doloženy účetními záznamy;
    - *trvalé* – účetní záznamy musí být uschovány po dobu stanovenou zákonem;
    - *přehledné* – účetní dokumentace musí být uspořádána a archivována; a
    - *srozumitelné* – účetnictví musí umožňovat jednotlivě i v souvislostech určovat obsah účetních případů.

---

[24] §7, odst. 1 a 2, zákona o účetnictví
[25] §7, odst. 4 a 5, zákona o účetnictví
[26] §19, odst. 4, zákona o účetnictví
[27] §25, odst. 3 a §26, odst. 3, zákona o účetnictví
[28] SEDLÁČEK, Jaroslav a kol. *Finanční účetnictví*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2010, 240 s. ISBN 978-802-1052-680., str. 16
[29] §7, odst. 6, zákona o účetnictví a §58, vyhlášky č. 500/2002 Sb.
[30] SEDLÁČEK, Jaroslav a kol. *Finanční účetnictví*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2010, 240 s. ISBN 978-802-1052-680., str. 19
[31] §24, odst. 2, zákona o účetnictví
[32] §8, zákona o účetnictví

Definici základních položek závěrky, jakou jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady v české legislativě vůbec nenajdeme. Vyhláška č. 500/2002 Sb. spolu s Českými účetními standardy vymezuje obsah položek aktiv a pasiv a jejich účtování.

Co se týče oceňování, to je upraveno zákonem o účetnictví v jeho čtvrté části. Zákon stanovuje způsob ocenění jednotlivých položek rozvahy. V tomto výčtu můžeme jako oceňovací základny najít pořizovací cenu, vlastní náklady, jmenovitou hodnotu, reprodukční pořizovací cenu a reálnou hodnotu, kterou lze ocenit jen vybrané typy majetku. Zákon definuje podrobně následující oceňovací základny:

- *pořizovací cena* je cena, za kterou byl majetek pořízen plus náklady na pořízení;
- *vlastní náklady* jsou přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, a část nepřímých nákladů související s výrobou či jinou činností;
- *reprodukční pořizovací cena* je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje;
- *reálná hodnota* je tržní hodnota, nebo hodnota stanovená kvalifikovaným odhadem znalce, nebo hodnota stanovena dle zvláštních právních předpisů.[33]

3.1 Srovnání IFRS a české účetní legislativy

Co se týče srovnání IFRS a české účetní legislativy, na první pohled vidíme, že IFRS obsahuje Koncepční rámec, kladoucí obecné požadavky, oproti tomu v české legislativě bychom takovýto Koncepční rámec stěží hledali. Ovšem i zde je třeba zdůraznit, že ačkoliv Koncepční rámec klade obecné požadavky na účetní závěrku, je dále doplněn jednotlivými standardy, které se také zabývají různými konkrétními požadavky, které musí účetní závěrka splňovat. Koncepční rámec tedy není jediným základním předpisem zabývajícím se úpravou účetní závěrky. V českých účetních předpisech se pak obecnými požadavky na účetní závěrku, respektive také účetní předpisy a záznamy, zabývá zákon o účetnictví, případně také vyhláška č. 500/2002 Sb.

Co se týče konkrétních zásad, najdeme zde shodu v akruálním principu a předpokladu trvání činnosti podniku. Ostatní zásady jsou blízké, občas je jejich pojmenování odlišné, ale také se zde vyskytují některé, jež jsou navíc.

IFRS definuje čtyři základní požadavky, jsou jimi srozumitelnost, relevantnost, spolehlivost a srovnatelnost. Srozumitelnost najdeme i v zákoně o účetnictví, avšak týká se celého účetnictví ne pouze závěrky jako u IFRS. Relevantnost v české legislativě nenajdeme, je ale vyjádřena zásadou materiality, v obou případech je řeč o významnosti informací. Spolehlivost v české legislativě také nenajdeme, po bližším prozkoumání tohoto termínu dle IFRS ale můžeme říct, že se může jednat o zásadu věrného a poctivého zobrazení a zásadu opatrnosti. Posledním pojmem je srovnatelnost. Tu v české legislativě najdeme ve vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Mezi další zásady dle české legislativy patří například vymezení okamžiku realizace, účetní jednotky, stanovení historického ocenění, stálost metod, bilanční kontinuita či další zásady správného vedení účetnictví. Těmito zásadami se standard nezabývá.

IFRS definuje a vymezuje základní prvky účetní závěrky a stanovuje podmínky jejich vykázání. Česká legislativa pouze podává podrobný výčet položek účetní závěrky, nikoliv však jejich definice a podmínky vykázání.

---

[33] §25, odst. 5 a §27, odst. 4, zákona o účetnictví

Co se týče ocenění, oba systémy nabízejí základní oceňovací základny. Pod pojmem pořizovací cena si můžeme dle IFRS představit historické náklady a pod pojmem reprodukční pořizovací cena běžnou cenu. Oba systémy pak pracují s reálnou hodnotou, ovšem tu standard nedefinuje přímo v Koncepčním rámci, ale až ve vybraných standardech.

Můžeme tedy shrnout, že IFRS je v oblasti definic základních položek a ocenění více konkrétní a přesný, oproti tomu česká legislativa s definicemi téměř nepracuje, ale pracuje hlavně s výčtem prvků výkazů. Účetní zásady jsou pak lépe a jednoznačně upraveny standardem, v českých zákonech jsou ukotveny v různých paragrafech zákona o účetnictví, nebo i vyhlášky.

4 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Výstupem účetnictví všech účetních jednotek jsou účetní závěrky.

4.1 Dle IFRS

Mezinárodní standard účetního výkaznictví upravuje účetní závěrku ve standardu IAS 1 – Prezentace účetní závěrky. Následující oddíl bude tedy zpracován dle českého překladu tohoto standardu z roku 2005[34], případně bude upraven o novější informace dle anglické verze standardu dostupné na internetu a jiné zdroje.

Cílem tohoto standardu je stanovit základnu pro obecné účetní závěrky a zajistit tak srovnatelnost účetních závěrek v rámci jedné společnosti, ale i mezi různými korporacemi. Standard se aplikuje na všechny účetní závěrky sestavované v souladu s IFRS a na všechny typy podniků včetně bank a jiných finančních institucí a také na konsolidované účetní závěrky.

Účetní závěrka je uspořádané vyjádření finanční pozice a finanční výkonnost účetní jednotky.

Cílem nebo účelem účetní závěrky dle IAS 1 je poskytnout informace o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky, které slouží široké škále uživatelů při jejich ekonomických rozhodnutích.

Účetní závěrka poskytuje informace o:

- aktivech;
- závazcích;
- vlastním kapitálu;
- výnosech a nákladech, včetně zisků a ztrát;
- vkladech a výplatách vlastníkům; a
- peněžních tocích.

Součástí účetní závěrky dle IFRS je:

- „výkaz o finanční pozici ke konci období;
- výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku za období;
- výkaz změn vlastního kapitálu za období;
- výkaz o peněžních tocích za období;
- komentář obsahující přehled podstatných účetních pravidel a další vysvětlující informace;
- srovnávací informace v souvislosti s předchozím obdobím;
- výkaz o finanční pozici k počátku předchozího období, pokud účetní jednotka aplikuje účetní pravidla retrospektivně nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo pokud mění klasifikaci položek účetní závěrky.“[35]

---

[34] Oddíl zpracován dle: *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005*. Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 601-653

[35] Přeloženo z: IASB. IAS 1: Presentation of Financial Statements. In: *IFRS* [online]. 2011 [cit. 2014-02-10]. Dostupné z:http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias1.pdf, str. A544

IAS 1 definuje obecná pravidla a principy, na kterých musí být účetní závěrka sestavena. Samozřejmě platí, že obecné zásady definované Koncepčním rámcem musí účetní jednotka dodržovat. Mezi zásady dle IAS 1 patří[36]:

- *věrná prezentace a soulad s IFRS* – účetní závěrka musí zobrazovat věrně finanční pozici, výkonnost a peněžní toky účetní jednotky a musí být sestavena v souladu s IFRS. Aby bylo zobrazení věrné, musí účetní jednotka aplikovat metody dle IAS 8 – Účetní pravidla, prezentovat informace a účetní pravidla způsobem, který poskytuje relevantní, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné informace a musí poskytnout dodatečné zveřejnění, je-li to nutné z hlediska porozumění ostatních uživatelů.;
- *trvání podniku* – viz Koncepční rámec. Pokud však existují nejistoty v tomto předpokladu, musí je účetní jednotka zveřejnit.;
- *akruální princip* – viz Koncepční rámec;
- *významnost a agregace* – významné položky se vykazují samostatně, nevýznamné řádky účetní závěrky se mohou agregovat;
- *kompenzace* – kompenzace se nepovoluje, pokud ji nedovoluje vybraný standard. Aktiva, závazky, výnosy a náklady musí být vykázány samostatně, jejich kompenzace v rozvaze nebo výsledovce snižuje schopnost uživatelů porozumět transakcím.;
- *frekvence vykazování* – účetní jednotka zveřejňuje závěrku minimálně ročně.;
- *konzistence vykazování* – prezentace a klasifikace položek závěrky musí přecházet z jednoho období na druhé. Výjimkou je situace, kdy v důsledku změny činnosti nebo kontroly účetní závěrky by byl jiný způsob vykazování vhodnější nebo pokud některý standard vyžaduje změny ve zveřejnění.;
- *srovnávací informace* – viz Koncepční rámec.

Standard rozděluje položky na krátkodobé a dlouhodobé. Účetní jednotka vykáže aktivum jako krátkodobé, pokud splní jedno z následujících kritérií:

- předpokládá se, že bude prodáno nebo spotřebováno během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky;
- je určeno k obchodování;
- předpokládá se, že bude realizováno v období 12 měsíců od počátku účetního období; nebo
- jde o peníze a peněžní ekvivalenty, pokud nebude omezena směna aktiva nebo nebude použito k úhradě závazku minimálně 12 měsíců po skončení účetního období.

Závazek se vykáže jako krátkodobý pokud účetní jednotka:

- předpokládá, že bude uhrazen během obvyklého provozního cyklu účetní jednotky;
- je určen k obchodování;
- je splatný během 12 měsíců od počátku účetního období; nebo
- účetní jednotka nemá nepodmíněné právo odložit vypořádání závazku na dobu minimálně 12 měsíců po skončení účetního období.

Ostatní položky aktiv a závazků, které nesplňují ani jedno z těchto kritérií se považují za dlouhodobé.

---

[36]JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účet*nictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013.* Praha: Grada, 2013, sv. ISBN 978-80-247-4710-1., str. 81-82

4.1.1 Výkaz o finanční pozici

Výkaz o finanční pozici (dle české legislativy rozvaha) podává informace o majetku, závazcích a vlastním kapitálu podniku. Podnik zvlášť vykazuje krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky.

IAS 1 vymezuje minimální položky rozvahy. Formát ani pořadí položek není striktně vymezen. Samozřejmě, jak již bylo víckrát zmíněno, účetní jednotka předkládá informace za běžné a minulé účetní období. Minimální položky rozvahy jsou:

- pozemky, budovy a zařízení;
- investice do nemovitostí;
- nehmotná aktiva;
- finanční aktiva;
- investice účtované podle ekvivalenční metody;
- biologická aktiva;
- zásoby;
- obchodní a jiné pohledávky;
- peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty;
- obchodní a jiné závazky;
- rezervy;
- finanční závazky;
- splatné daňové závazky a pohledávky;
- odložené daňové závazky a pohledávky;
- menšinové podíly prezentované v rámci VK;
- vlastní kapitál a fondy připadající většinovým vlastníkům.

Výkaz o finanční pozici dále musí obsahovat řádkové položky:

- celková aktiva klasifikovaná jako držená k prodeji a aktiva zahrnuta do vyřazovaných skupin klasifikovaných jako určená k prodeji dle IFRS 5;
- závazky zahrnuté do vyřazovacích skupin klasifikovaných jako určených k prodeji dle IFRS 5.[37]

4.1.2 Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku

Účetní jednotka ve výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku[38] prezentuje výsledek, ostatní úplný výsledek a úplný výsledek (součet výsledku a ostatního úplného výsledku).

Účetní jednotka může prezentovat samostatně výsledovku, tedy část o výsledku. V takovémto případě část o výsledku není součástí výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku.

Podnik zveřejňuje ve výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku zisk nebo ztrátu za období, která připadá na vlastníky jednotky a nekontrolní podíly, a dále úplný výsledek za období, který připadá na vlastníky a nekontrolní podíly. Pokud prezentuje zvlášť výkaz o výsledku, pak zveřejní v tomto výkaze informace o zisku nebo ztrátě.

---

[37] *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 620-621

[38] Pododdíl zpracován dle: JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účet*nictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013.* Praha: Grada, 2013, sv. ISBN 978-80-247-4710-1., str. 85

Část výkazu o výsledku zahrnuje položky:

- výnosy;
- finanční náklady;
- podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených společností a společných podniků účtovaných ekvivalenční metodou;
- daňové náklady; a
- položku za ukončované činnosti dle IFRS 5.

Část ostatního úplného výsledku obsahuje položky, které jsou klasifikovány dle podstaty, dále podíly na ostatním úplném výsledku v přidružených a společných jednotkách oceněných metodou ekvivalence. Tyto položky musí být seskupeny na položky, které podle jiných IFRS budou, a které nebudou, překlasifikovány do výsledku.

Do části o ostatním úplném výsledku patří položky, jako jsou:

- „změny přeceňovaných aktiv;
- přecenění čistých definovaných požitkových závazků/aktiv;
- zisky a ztráty ze zaúčtování zahraniční jednotky a prezentace v jiné měně vykazování než je funkční měna;
- část zisků a ztrát z přecenění realizovatelných finančních aktiv;
- účinná část zisků a ztrát ze zajišťovacích nástrojů při zajišťování peněžních toků;
- zisky a ztráty z investice do akciových nástrojů; a
- zisky a ztráty z titulu vlastního úvěrového rizika finančního závazku, který jednotka označila jako nástroj v reálné hodnotě zaúčtované do výsledku.“[39]

Účetní jednotka může klasifikovat náklady podle dvou metod. Jsou jimi metoda podle podstaty nákladů (druhové členění) a metoda podle funkce nákladů (u nás účelové členění). Náklady a výnosy, které mají materiální podobu, se ve výkazu zveřejňují samostatně. Jedná se například o odpisy, vyřazení položek, restrukturalizace jednotky, ukončení operací a jiné.

4.1.3 Výkaz změn vlastního kapitálu

Ve výkazu změn vlastního kapitálu zveřejňuje účetní jednotka:

- celkový úplný výsledek za období (odděleně částky připadající vlastníkům a menšinové podíly);
- pro každý prvek VK dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu dle IAS 8;
- pro každý prvek VK sesouhlasení účetní hodnoty na začátku a na konci období a samostatně se zveřejnění změny, které náleží:
    - výsledku;
    - ostatnímu úplnému výsledku; a
    - transakcím s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci (samostatně vklady a výplaty vlastníkům a změny ve vlastnických podílech v dceřiných společnostech, které nevedou ke ztrátě kontroly.).[40]

---

[39] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účet*nictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013.* Praha: Grada, 2013, sv. ISBN 978-80-247-4710-1., str. 80

[40] Ibid.: 85

4.1.4 Výkaz o peněžních tocích

Tento výkaz podává informace o schopnosti podniku vytvářet peníze za dané účetní období. Výkaz o peněžních tocích je samostatně upraven standardem IAS 7 – Výkaz o peněžních tocích. Výkaz o peněžních tocích se dle IAS 7 dělí na provozní činnost, investiční činnost a financování. Provozní činnosti je hlavní výdělečná činnost podniku, investiční činnost zahrnuje operace s dlouhodobým majetkem a financování obsahuje operace, které ovlivňují vlastní kapitál a dluhy účetní jednotky. Vykazování provozní činnosti může být buď přímou, nebo nepřímou metodou. Standard se dále podrobněji zabývá vykazováním úroků, dividend, nepeněžních transakcí, apod.[41] Podrobněji se v této práci nebudu výkazem o peněžních tocích zabývat.

4.1.5 Komentář

Komentář neboli příloha k účetní závěrce je upravena IAS 1. Obsahuje doplňující informace k výkazu o finanční pozici, výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku, výkazu změn VK a výkazu o peněžních tocích.

Komentář musí obsahovat:

- informace o účetních pravidlech;
- informace o základně zpracování závěrky;
- informace, které nejsou obsaženy v žádném z výkazů, a standard je vyžaduje;
- informace, které přispívají k pochopení jednotlivých výkazů.[42]

Struktura komentáře je také vymezena standardem. Její podoba je obvykle následující:

- prohlášení o souladu s IFRS;
- souhrn účetních pravidel;
- doplňující informace k jednotlivým výkazům;
- jiná zveřejnění včetně podmíněných závazků, nevykázaných smluvních závazků a nefinančních zveřejnění.[43]

4.2 Dle české legislativy

Účetní závěrce se věnuje zákon o účetnictví v třetí části a také vyhláška č. 500/2002 Sb. Účetní závěrka se povinně skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy. Doplňujícími výkazy jsou přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Tyto dva přehledy jsou pro většinu účetních jednotek dobrovolné, pouze pro akciové společnosti, které k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období vlastnily aktiva ve výši větší než 40 000 000 Kč a čistý obrat větší než 80 000 000 Kč, jsou povinné.[44]

Účetní jednotky sestavují závěrku buď v plném, nebo ve zjednodušeném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavovat závěrku pouze účetní jednotky, které nemusí mít

---

[41] *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 675-687

[42] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účet*nictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013.* Praha: Grada, 2013, sv. ISBN 978-80-247-4710-1., str. 85

[43] *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 628

[44] §18, odst. 1 a §20, odst. 1, písm. a), bod 1 a 2, zákona o účetnictví

závěrku ověřenu auditorem, kromě akciových společností, které závěrku sestavují v plném rozsahu.[45]

Účetní jednotky, které si musí nechat účetní závěrku ověřit auditorem, kromě účetních jednotek kterým tuto povinnost stanovil zvláštní právní předpis, navíc sestavují také výroční zprávu, která podává přehled o jejich činnosti, výkonnosti a hospodaření.[46]

Paragraf 20 se pak zabývá povinností ověřovat účetní závěrky auditorem. Tuto povinnost mají tedy účetní jednotky, které jsou:

- akciovými společnostmi, pokud ke dni sestavení účetní závěrky a k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období překročily nebo dosáhly alespoň 1 ze 3 kritérií:
    1. aktiva celkem více než 40 000 000 Kč;
    2. roční úhrn čistého obratu více než 80 000 000 Kč;
    3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50;
- ostatními obchodními společnostmi a družstvy, pokud překročily nebo dosáhly alespoň 2 ze 3 kritérií;
- zahraničními osobami, které na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost, a to za podmínek, že dosáhly nebo překročily 2 ze 3 kritérií;
- účetními jednotkami podle §1, odst. d)-h), za podmínky, že dosáhly nebo překročily 2 ze 3 kritérií (jedná se například o organizační složky státu, FO zapsané v Obchodním rejstříku, a ostatní FO);
- účetními jednotkami, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.[47]

Dalším typem účetní závěrky je konsolidovaná účetní závěrka, kterou povinně sestavují účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi a ovládající osobou, s výjimkou osob, které vykonávají společný vliv. Zákon dále definuje situace, kdy účetní jednotka nemusí sestavovat konsolidovanou účetní závěrku.[48]

Chtěla bych ještě připomenout, že vybrané účetní jednotky mají povinnost sestavovat účetní závěrku dle IFRS. Jak jsem již zmínila ve třetí kapitole, jedná se o obchodní společnosti a konsolidující účetní jednotky, které jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu.

Účetní závěrka se sestavuje k rozvahovému dni.

Podnik je povinen majetek a závazky roztřídit na dlouhodobé a krátkodobé a vykazovat je odděleně. Dlouhodobý majetek či závazky mají dobu použitelnosti nebo splatnost delší než 1 rok.[49]

Úpravou účetních výkazů se nezabývá zákon o účetnictví, ale vyhláška č. 500/2002 Sb.

---

[45] §18, odst. 3, zákona o účetnictví
[46] §21, odst. 1, zákona o účetnictví
[47] §20, odst. 1 v souladu s §1, odst. 2, zákona o účetnictví
[48] §22, odst. 2, zákona o účetnictví
[49] §19, odst. 7, zákona o účetnictví

4.2.1 Rozvaha

Rozvaha podniku obsahuje položky aktiv a pasiv. Výkaz se sestavuje v tisících Kč a suma aktiv se musí rovnat sumě pasiv, jinak je výkaz sestaven nesprávně. Položky rozvahy se označují velkými písmeny, římskými číslicemi a arabskými číslicemi. Rozvaha se sestavuje buď v plném, nebo ve zjednodušeném rozsahu, který zahrnuje pouze položky označené velkými písmeny a římskými číslicemi. Sloučeny mohou být položky označené arabskými číslicemi, pokud se jedná o nevýznamnou částku dle zákona o účetnictví nebo sloučení vede k lepší srozumitelnosti, samozřejmě za předpokladu zachování věrného a poctivého zobrazení. Výše aktiv se v rozvaze uvádí v brutto hodnotě, dále se uvede hodnota korekcí (opravné položky a oprávky) a nakonec netto hodnota aktiv (netto = brutto – korekce). Nulové položky se neuvádějí. Rozvaha obsahuje, jak informace o běžném účetním období, tak o minulém účetním období. Její struktura je dána v příloze č. 1 k vyhlášce č.500/2002 Sb. V této práci ji najdeme v příloze č. 1. Hlava II vyhlášky pak popisuje některé položky rozvahy.[50]

4.2.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty (VZZ) neboli výsledovka obsahuje položky výnosů, nákladů a výsledku hospodaření. Může být sestaven v druhovém nebo účelovém členění. Druhové členění je členění nákladů podle typu, účelové pak podle účelů, ke kterému byl náklad použit. Stejně tak jako u rozvahy, položky výsledovky se označují velkými písmeny, římskými a arabskými číslicemi. Výpočtové řádky se pak označují „+“ a „*“. Slučovat se mohou opět pouze položky označené arabskou číslicí a to za stejných podmínek jako u rozvahy. Výkaz zisku a ztráty obsahuje položky, jak za běžné, tak za minulé účetní období. Nulové položky se neuvádějí. Opět i zde existuje možnost sestavení výkazu ve zjednodušeném rozsahu. Položka Výsledek hospodaření za účetní období ve výkazu zisku a ztráty se musí rovnat položce VH běžného účetního období v rozvaze. Strukturu výkazu najdeme v příloze 2 a 3 k vyhlášce, a v této práci v přílohách č. 2 a 3. Hlava III vyhlášky obsahuje obsahové vymezení některých položek VZZ.[51]

4.2.3 Příloha

Příloha k účetní závěrce vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a VZZ. Příloha obsahuje obecné informace identifikující účetní jednotku. Jedná se o datum vzniku, údaje o členech statutárních a dozorčích orgánů, údaje o vlastnících s více než 20 % podílem, informace o účetních jednotkách, v nichž má společnost alespoň 20 % podíl, průměrný přepočtený počet zaměstnanců, výši odměn členům orgánů, výši půjček a úvěrů členům společnosti včetně úrokové sazby. Dále pak informace o vedení účetnictví, o způsobu aplikace účetních zásad a metod, o způsobech oceňování a odpisování, stanovení opravných položek a oprávek a například o způsobu stanovení reálné hodnoty. Nedílnou součástí je pak doplnění rozvahy a výsledovky o položky, které se v ní nemohou vyskytovat, jako je leasing, dále údaje o dlouhodobých úvěrech, pohledávkách a závazcích po lhůtě splatnosti a jiných závazcích a pohledávkách. Nakonec také informace o emisi akcií a vyměnitelných dluhopisech. Veškeré informace, které účetní jednotka musí zveřejnit, jsou uvedeny v hlavě IV vyhlášky č. 500/2002 Sb.[52] Příloha může mít i zjednodušený rozsah u účetních jednotek, které nemají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem, dle § 4, odst. 10, vyhlášky.

---

[50] §3 a §4, vyhlášky č. 500/2002 Sb.
[51] §3 a §4, vyhlášky č. 500/2002 Sb.
[52] §39, vyhlášky č. 500/2002 Sb.

4.2.4 Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích podává informace o peněžních prostředcích a peněžních ekvivalentech účetní jednotky za dané účetní období. Peněžní toky jsou rozděleny na toky z provozní, finanční a investiční činnosti. Existují dvě metody sestavení peněžních toků z provozní činnosti. Jedná se o přímou metodu a nepřímou. Přímá metoda vychází z uspořádání peněžních prostředků například v návaznosti na VZZ. Nepřímá metoda vychází z výsledku hospodaření, který je dále upravován. Vyhláška také stanovuje různé speciální peněžní toky a jejich správné zařazení.[53]

4.2.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Tento výkaz informuje o změnách, které nastaly v položkách vlastního kapitálu, mezi dvěma rozvahovými dny. Změnou může být samozřejmě jen zvýšení či snížení. V této oblasti má účetní jednotka povinnost vyhodnotit výši vyplacených dividend a zdrojů, ze kterých bylo čerpáno.[54]

4.3 Srovnání

Na první pohled je zřejmé, že účetní závěrka dle IFRS je mnohem obsáhlejší než česká účetní závěrka. IFRS požaduje po účetních jednotkách sestavení čtyř výkazů a komentáře, oproti tomu česká legislativa klade na účetní jednotky sestavení pouze dvou základních výkazů a přílohy, pouze ve vybraných případech musí společnosti sestavovat veškeré výkazy. Obsahově jsou si výkazy velice blízké. U IFRS můžeme najít jiné názvy jednotlivých položek účetní závěrky.

Kromě toho je zřejmé, že standard vyčleňuj zvlášť standardy IAS 1 a IAS7, které se zabývají výkazy. Navíc v IAS 1 najdeme další kvalitativní požadavky na účetní závěrku.

Standard také vymezuje pouze minimální položky závěrky, ovšem česká legislativa je striktní a vymezuje seznam položek a označení, které musí být u všech účetních jednotek shodné.

Co se týče konkrétního obsahového vymezení položek výkazů, tak v české legislativě najdeme vymezení výčtem. V IFRS musí účetní jednotka posoudit, zda jednotlivou položku může či nesmí vykázat, a popřípadě také, v rámci které položky ji vykáže. Vybrané položky výkazů navíc mají své vlastní standardy upravující vykazování, ocenění a zveřejnění.

Dělení na krátkodobá a dlouhodobá aktiva/závazky najdeme v obou předpisech. Rozdíl je v tom, že česká legislativa definuje dlouhodobá aktiva/závazky, oproti tomu IFRS definuje pojem krátkodobého aktiva/závazku.

Co se týče dělení nákladů na druhové nebo účelové, tak jej můžeme najít v obou předpisech. Rozdíl najdeme u výsledovky. Dle české legislativy se sestavuje výkaz zisku a ztráty, který zahrnuje výnosy, náklady a hospodářský výsledek. Dle IFRS se buď sestavuje výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku, nebo se může část o výsledku vykazovat odděleně. Navíc rozdílem je také část ostatního úplného výsledku, kterou v české legislativě nenajdeme. Výkaz o peněžních tocích je upravován obdobně. Oba systémy povolují dvě metody vykazování peněžních toků z provozní činnosti. Výkaz změn vlastního kapitálu je dle standardu složitější, zejména z důvodu odlišného pojetí výsledovky zahrnuje totiž také část ostatního úplného výsledku.

---

[53] §40 - §43, vyhlášky č. 500/2002 Sb.
[54] §44, vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Další část mé práce bude založena na analýze a srovnání položek účetní závěrky dle IFRS a české legislativy. Z hlediska české legislativy budu čerpat ze zákona o účetnictví, prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českých účetních standardů pro podnikatele. Je nutno akceptovat veškeré tyto zdroje, jelikož česká legislativa není koncipována tak jako standard, tedy nevyčleňuje pro jednotlivé položky vlastní předpis. Postupovat budu dle IFRS, pracovat budu pouze se standardy, které budu využívat pro praktickou část, a následně tyto oblasti srovnám s českou legislativou.

5 SROVNÁNÍ POLOŽEK ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

V rámci kapitoly o srovnání položek účetní závěrky, bych chtěla nejprve uvést položky, tak jak jsou vykazovány dle IFRS, dále rozeberu alespoň to nejdůležitější dle české legislativy u položek, které přibližně odpovídají mezinárodním položkám. Následně popíšu oblast srovnání jednotlivých odpovídajících si položek české účetní závěrky a závěrky v souladu s IFRS.

Již na první pohled bude zřejmé, že názvosloví jednotlivých položek se bude lišit, proto není zcela možné přiřadit jednotlivé položky k sobě tak, aby úplně odpovídaly. Budu se tedy snažit vycházet z určitého společného základu, který pak upravím o rozdíly české a mezinárodní legislativy.

IFRS pro téměř každou položku definuje vlastní standard, který obsahuje veškeré potřebné informace k práci s účetní závěrkou. Co se týče definic všech položek a podmínek zobrazení a vykázání těchto položek, český zákon o účetnictví se touto problematikou nezabývá. Konkrétní položky aktiv, pasiv, nákladů a výnosů najedeme v prováděcí vyhlášce č. 500/2002 Sb. Vyhláška vyjmenovává tyto položky a u většiny se zabývá jejich obsahovým vymezením, aby účetní jednotka dokázala určit, o jaké položce účtovat. Zabývá se také účetními metodami a jejich použitím. Zde si můžeme přestavit například informace o postupu tvorby a použití opravných položek nebo o odpisování majetku. Pokud bychom se chtěli zabývat konkrétními postupy účtování o jednotlivých položkách, museli bychom se začíst do Českých účetních standardů pro podnikatele. Ocenění položek je pak, jak jsem již zmiňovala, obsaženo v zákoně o účetnictví.

5.1 IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení

Standard IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení (P, B, Z) se zabývá definicí a uznáním, oceněním, odpisováním a snížením hodnoty těchto aktiv. Celý oddíl byl zpracován, jak z anglického originálu standardu, tak z českého překladu.[55]

Standard se nepoužije pro pozemky, budovy, zařízení držené k prodeji, biologická aktiva, aktiva spojena s průzkumem a práva k nerostům a zásoby nerostných surovin.

Aby účetní jednotka mohla vykázat položku pozemky, budovy, zařízení, musí aktivum splnit svou základní definici a dále pak definice dle IAS 16. Za pozemky, budovy a zařízení považuje standard hmotná aktiva držená účetní jednotku z důvodu použití ve výrobě, zásobování zbožím nebo službami, pronájmu jiným osobám nebo administrativních účelů, u nichž se předpokládá použití po dobu delší než jedno účetní období.

Značnou výjimkou jsou náhradní díly a servisní zařízení, která, pokud mají dobu použitelnosti delší než jeden rok, jsou vykázána v této skupině majetku.

Co se týče ocenění, aktiva jsou při okamžiku jejich uznání oceněna pořizovacími náklady. Mezi tyto náklady se řadí nákupní cena, dovozní cla a daně, přímo přiřaditelné náklady a také náklady na demontáž, přemístění aktiva a uvedení do původního stavu místa, kde se aktivum nacházelo (tyto náklady jsou oceněny v souladu s IAS 37 – Rezervy, podmíněné aktiva a podmíněné závazky). Mezi přímo přiřaditelné náklady patří například náklady na přípravu místa, na dopravu aktiva, instalaci a montáž, zaměstnanecké požitky, aj. Mezi položky, které

---

[55] Oddíl zpracován dle: *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 857-87, a IASB. IAS 16: Property, Plant and Equipment. In: IASB. *IFRS* [online]. 2003 [cit. 2014-01-11]. Dostupné z:http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias16.pdf

se nesmí zařadit do pořizovacích nákladů, patří náklady na otevření nového provozu, na uvedení nového výrobku nebo služby nebo správní náklady.

Aktiva vytvořená vlastní činností se ocení vlastními náklady a vychází se ze stejných principů jako u koupě aktiva. U leasingu jsou pak pořizovací náklady stanoveny zvlášť, a to dle IAS 17 – Leasingy.

U aktiv existují také následné výdaje, jako jsou opravy a technická zhodnocení. Tyto výdaje mohou být zahrnuty do ocenění aktiv pouze, pokud je pravděpodobné, že přispějí ke zlepšení technické výkonnosti aktiva nebo většímu ekonomickému užitku a jsou spolehlivě ocenitelné. Pokud ekonomický užitek jen udržují, účtují se do nákladů.

Dalším důležitým bodem je ocenění aktiv po okamžiku jejich uznání. Zde standard uvádí možnost volby mezi modelem oceňování pořizovacími náklady nebo přeceňovacím modelem. Model oceňování pořizovacími náklady znamená, že aktivum se dále pak vykazuje v hodnotě pořizovacích nákladů snížených o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty aktiva. Přeceňovací model říká, že aktiva, u nichž je účetní jednotka schopna spolehlivě stanovit jejich reálnou hodnotu, se budou následně oceňovat ve výši reálné hodnoty snížení o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty aktiva. Pokud se účetní jednotka rozhodne využívat přeceňovací model u jakékoliv položky P, B, Z, pak jej musí použít u celé třídy P, B, Z, jako jsou například pozemky, stroje, letadla, motorové dopravní prostředky, atd.

V souvislosti s přeceněním položky pozemků, budov, zařízení, musí dojít k přepočtu všech oprávek. Přepočet je buď proporcionální ke změně brutto hodnoty aktiva, tak že účetní hodnota se po přecenění bude rovnat přeceněné částce, nebo vyloučením z účetnictví proti brutto hodnotě a netto hodnota je pak přepočtena na přeceněnou částku.

Rozdíly z přecenění musí být také řádně zaúčtovány a to oproti fondu z přecenění, který je položkou vlastního kapitálu. Při poklesu reálné hodnoty aktiva se pak nejprve sníží fond z přecenění až na nulu, a zbytek se pak zaúčtuje do nákladů.

Přebytek, který účetní jednotce vzniká v důsledku přecenění, musí být rozpouštěn. Rozpouštění může být jednorázové nebo každoroční. Při realizaci aktiva může být najednou celý převeden do nerozděleného zisku. V případě každoročního převodu do nerozděleného zisku, je pak převáděna hodnota, která je rovna rozdílu mezi odpisy vypočtenými z přeceněné hodnoty aktiva a původními odpisy.

Co se týče odpisování aktiv, je důležité, aby byly samostatně odpisovány všechny části aktiv, které jsou významné k celkovým pořizovacím nákladům. Jedná se o tzv. komponentní odpisování. Odpisy se tvoří po celou dobu životnosti aktiva a vykazují se ve výsledovce. Doba použitelnosti (životnosti) aktiva se stanoví dle očekávaného používání majetku, dle očekávaného opotřebení, dle zkušeností nebo dle zákona. Každá účetní jednotka si volí odpisovou metodu. Účetní jednotka také zohledňuje zbytkovou hodnotu, což je hodnota, kterou by v současnosti účetní jednotka získala při vyřazení aktiva po odečtení nákladů souvisejících s vyřazením.

Odpisová metoda může být založena buď na výkonu aktiva, nebo se jedná o lineární odpis. Existují také zrychlené metody SYD a DDB. Metoda SYD vychází z počtu zbývajících let odpisování, metoda DDB z procenta opotřebení.

Každoročně musí účetní jednotka také kontrolovat snížení hodnoty aktiva dle IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv.

Posledními oblastmi, kterými se IAS 16 zabývá, jsou vynětí z rozvahy a zveřejnění. Vynětím z rozvahy se rozumí odúčtování aktiva v případě vyřazení, nebo když se neočekávají budoucí ekonomické užitky z použití nebo vyřazení aktiva. Zisky/ztráty z vynětí aktiva se zaúčtují do výsledovky ve výši rozdílu mezi čistým výnosem z vyřazení a účetní hodnotou.

5.1.1 IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory

V souvislosti s pořizovací cenou a oceněním aktiv můžeme mluvit také o státních dotacích na pořízení majetku. Tato problematika je upravena v IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory.

Účetní jednotka může dle IAS 20 vykazovat státní dotace v reálné hodnotě buď jako výnos příštích období, nebo odečtením dotace od účetní hodnoty aktiva. Pokud dotaci uznáme jako výnos příštích období, musí být každoročně, po dobu životnosti aktiva, přesouván do výnosů běžného období. V druhém případě, pokud dojde k odečtení dotace od pořizovací ceny aktiva, dotace se dostává do výnosů po celou dobu životnosti aktiva tím, že odpisy aktiva jsou nižší, než by byly v případě započtení dotace.[56]

5.2 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Položka Investice do nemovitostí[57] slouží k účtování pozemků a budov, které účetní jednotka drží spíše za účelem dosažení příjmu z pronájmu nebo za účelem zhodnocení, než z důvodu použití ve výrobě, k dodání zboží či služeb, prodeji nebo k administrativním účelům. Standard se také zabývá oceněním investice do nemovitosti vykazované jako finanční leasing u nájemce.

Prvotní ocenění je na základě pořizovacích nákladů (u koupené nemovitosti), vlastních nákladů (u nemovitosti vytvořené vlastní činností), nebo u leasingu nájemce se ocenění stanoví dle IAS 17 – Leasingy. Následné ocenění, tedy ocenění po okamžiku uznání, je buď dle modelu pořizovacích nákladů, nebo dle modelu reálné hodnoty (stejně jako u P, B, Z). Zisky či ztráty z přecenění na reálnou hodnotu se však účtují do výnosů nebo nákladů.

5.3 Česká legislativa – Dlouhodobý hmotný majetek

Touto problematikou se zabývá vyhláška v § 7. Mezi dlouhodobý hmotný majetek (DHM) řadíme:

- *pozemky* – bez ohledu na jejich hodnotu, pokud nejsou zásobami;
- *stavby* – bez ohledu na jejich hodnotu a dobu použitelnosti, a jejich technické zhodnocení;
- *samostatné movité věci a soubory movitých věcí* – majetek dle § 7 s dobou použitelnosti delší než 1 rok, přičemž výše ocenění musí přesahovat hranici stanovenou účetní jednotkou, dále také technické zhodnocení tohoto majetku;
- *pěstitelské celky trvalých porostů* – porosty vinic, chmelnic, ovocné stromy a keře dle podmínek stanovených vyhláškou;
- *dospělá zvířata a jejich skupiny* – dle vyhlášky, bez ohledu na výši ocenění;
- *jiný DHM* – zde se řadí například ložiska nerostů bez ohledu na výši ocenění;
- *nedokončený DHM* – tato položka obsahuje pořizovaný majetek;

---

[56] *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 1061-1062

[57] Oddíl zpracován dle: *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 1941-1964

- *poskytnuté zálohy na DHM* – obsahuje krátkodobé i dlouhodobé zálohy na nákup DHM; a
- *oceňovací rozdíl k nabytému majetku* – obsahuje kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části koupí a souhrnem ocenění jednotlivých položek.[58]

Pokud účetní jednotka není schopna majetek zařadit do položky samostatné movité věci a soubory movitých věcí (jedná se o drobný DHM), vykáže jej v zásobách.

DHM se oceňuje pořizovací cenou nebo vlastními náklady, pokud je vyroben podnikem. V případě bezúplatného nabytí se ocení reprodukčními pořizovacími náklady. Majetek není možné přeceňovat na reálnou hodnotu.[59] Náklady související s pořízením DHM jsou vymezeny ve vyhlášce v § 47. Pokud se na pořízení majetku použije dotace, pak se i tuto částku sníží ocenění majetku.[60]

Co se týče odpisování, tak se DHM kromě výjimek odpisuje. Odpisováním se do nákladů přesouvá snížení hodnoty majetku jeho opotřebováním. Účetní jednotka si zvolí metodu odpisování a majetek odpisuje dle odpisového plánu do výše ocenění majetku. Účetní jednotka může při odpisování zohlednit zbytkovou hodnotu majetku. DHM se odpisuje kromě pozemků, uměleckých děl, nedokončeného DHM.[61] Odpisy se dle ČÚS č. 013 - Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vykazují do nákladů. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku se odpisuje 15 let, aktivní do nákladů, pasivní do výnosů. Neodepsaná část se pak jednorázově odepíše při vyřazení poslední položky DHM a DNM.[62]

Poslední oblastí je snížení hodnoty majetku. Co se týče o snížení hodnoty majetku, účetní jednotka může na toto snížení vytvořit opravnou položku na základě povinné inventarizace majetku, pokud snížení není trvalého charakteru a není způsobeno změnou v reálné hodnotě. Opravné položky se tvoří na vrub nákladů a ruší se ve prospěch nákladů, pokud jejich existence není opodstatněná. Opravné položky nesmí mít aktivní zůstatek a netvoří se na zvýšení hodnoty majetku. Pokud by snížení hodnoty mělo trvalý charakter, musí toto snížení účetní jednotka zaúčtovat do nákladů.[63]

5.3.1 Srovnání

Nejzřejmějším rozdílem u DHM a tohoto majetku dle IFRS je označení položky DHM dle standardu, jako Pozemky, budovy, zařízení. Co se týče obsahu, standard zde účtuje pouze o majetku, například oceňovací rozdíl nebo tažná zvířata zde vůbec neřeší. Česká legislativa podává obsah této položky výčtem. Významnou položkou, u které vzniká rozdíl, je položka náhradních dílů s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Dle české legislativy jsou tyto díly součástí zásob, dle IFRS jsou vždy součástí P, B, Z. Co se týče drobného majetku, standard účetní jednotce neukládá povinnost stanovit si hranici pro ocenění majetku, pro něj je důležitější rozdělení dle doby použitelnosti majetku. Shodu nalezneme u technického zhodnocení, které je jak v české, tak mezinárodní legislativě, vykazováno do aktiv, naopak opravy majetku se účtují do nákladů.

Ocenění majetku je v obou případech buď pořizovací cenou, nebo vlastními náklady. Česká legislativa také dovoluje ocenění reprodukčními pořizovacími náklady v případě

---

[58] §7 a příloha č. 1, vyhlášky č. 500/2002 Sb.
[59] §25, zákona o účetnictví
[60] §47, odst. 4, vyhlášky č. 500/2002 Sb.
[61] §28, zákona o účetnictví a §56, vyhlášky č. 500/2002 Sb.
[62] §7, odst. 10, vyhlášky č. 500/2002 Sb.
[63] §55, vyhlášky č. 500/2002 Sb.

bezúplatného nabytí majetku. Rozdíl je ale u použití reálné hodnoty. Česká legislativa nedovoluje přeceňovat dlouhodobý hmotný majetek na reálnou hodnotu, naopak IFRS ano a upravuje také účtování těchto rozdílů a přepočtu oprávek.

Odpisování majetku po celou dobu jeho použitelnosti je upraveno oběma systémy. Česká legislativa navíc u některých typů majetku uvádí také povinnou dobu odpisování. Obě legislativy také dovolují komponentní odpisování.

U snížení hodnoty, standard vyčleňuj zvlášť předpis a povinnost účetní jednotky testovat majetek na snížení hodnoty. Dle české legislativy se vytváří opravná položka – tento pojem standard nezná.

Státní dotace je dle IFRS buď součástí pořizovací ceny a vykázána jako výnos příštích období, nebo se o dotaci pořizovací cena snižuje, u nás však součástí pořizovací ceny dotace nikdy není, a pořizovací cena je o tuto částku snížena.

Standard dále u hmotného majetku vyčleňuje zvlášť skupiny majetku, jako jsou Investice do nemovitostí nebo například Stálá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti. Tyto položky zákon o účetnictví ani další předpisy neznají. Můžeme tedy říct, že zatřídění majetku dle IFRS je více funkční než dle české legislativy.

5.4 IAS 38 – Nehmotná aktiva

Standard IAS 38 – Nehmotná aktiva[64] se vztahuje na nehmotná aktiva podniku, kromě nehmotných aktiv upravených jiným standardem, finančních aktiv dle IAS 39, goodwillu vzniklého podnikovou kombinací a výdajů na výzkum a těžbu nerostů.

Nehmotným aktivem standard rozumí identifikovatelné nepeněžní aktivum, bez hmotné podstaty. Peněžním aktivem pak rozumíme peníze a aktiva, které budou obdržené ve fixních nebo stanovitelných částkách.

Účetní jednotka může vykázat nehmotné aktivum, pokud je identifikovatelné, to znamená, že musí být odlišitelné od goodwillu a vzniká ze smluvních nebo jiných vztahů. Dále nehmotné aktivum musí být kontrolováno účetní jednotkou, musí zde existovat budoucí ekonomické užitky, které poplynou do účetní jednotky a samozřejmě musí být spolehlivě ocenitelné.

Nehmotné aktivum může být samostatně koupeno a oceněno pořizovacími náklady, které jsou dány součtem kupní ceny, cel, daní, přímo přiřaditelných nákladů a jsou sníženy o slevy a rabaty. Druhou možností je vytvoření podnikem. V tomto případě je však často obtížné stanovit zda je identifikovatelné a těžce se určují náklady na jeho vytvoření. Standard stanovuje náklady, které mohou být do pořizovací ceny takovéhoto aktiva zahrnuty. V případě vytvoření goodwillu vlastní činností, se tento goodwill neuznává jako aktivum. Poslední možností získání aktiva je v rámci podnikové kombinace. Takto získané aktivum je oceněno reálnou hodnotou.

Při následném ocenění si podnik vybírá opět buď model pořizovacích nákladů, nebo model přecenění.

---

[64] Oddíl zpracován dle: *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 1594-1620

Nehmotná aktiva podnik odpisuje nebo testuje. Ta, které mají konečnou dobu použitelnosti, se odpisují rovnoměrně. Ta, s nekonečnou dobou použitelnosti, se nedopisují, ale každoročně se testují na snížení hodnoty aktiv dle IAS 36.

Mezi nehmotná aktiva mohou být zařazeny fáze výzkumu a vývoje. Výzkum se neaktivuje, naopak vývoj se aktivuje, pokud účetní jednotka splní stanovené podmínky. Mezi tyto podmínky patří:

- technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva;
- záměr dokončit nehmotné aktivum a buď ho používat, nebo prodat;
- schopnost aktivum používat nebo prodávat;
- schopnost využívat budoucí ekonomický prospěch,
- dostupnost technických, finančních a ostatních zdrojů,
- schopnost rozpoznat a vyčíslit náklady po dobu fáze vývoje.

5.5 Česká legislativa - Dlouhodobý nehmotný majetek

Mezi nehmotný majetek účetní jednotka řadí zejména:

- *zřizovací výdaje* – výdaje použité na založení účetní jednotky;
- *výsledky výzkumu a vývoje* – vytvořené podnikem nebo získány od jiných osob;
- *software* – vytvořený podnikem nebo získaný od jiných osob;
- *ocenitelná práva* – předměty průmyslového vlastnictví, nebo výsledky duševní tvůrčí činnosti;
- *goodwill* – kladný/záporný rozdíl mezi hodnotou podniku a souhrnem individuálně přeceněných položek majetku snížených o převzaté závazky;
- *jiný dlouhodobý nehmotný majetek* (DNM);
- *nedokončený DNM* – pořizovaný DNM; a
- *poskytnuté zálohy na DNM* – krátkodobé i dlouhodobé zálohy na nákup DNM.

Dále se zde zahrnuje také technické zhodnocení. Majetek, který nepřesahuje hodnotu pro zařazení do DNM se vykáže v nákladech účetní jednotky.[65]

DNM se oceňuje při pořízení pořizovacími náklady nebo vlastními náklady. V případě bezúplatného nabytí se ocení reprodukčními pořizovacími náklady. Náklady související s pořízením jsou vymezeny v §47 vyhlášky. Tento majetek se nesmí přeceňovat na reálnou hodnotu.[66]

Také DNM se odpisuje. Opět na základně odpisového plánu sestaveného účetní jednotkou. Některé položky mají pevnou dobu odpisování. Zřizovací výdaje se odpisují po dobu 5 let. Kladný goodwill se odpisuje po dobu 5 let do nákladů, záporný do výnosů.[67] Neodpisuje se nedokončený DNM.

I k tomuto majetku může účetní jednotka tvořit opravné položky v případě přechodného snížení hodnoty majetku a veškeré inventarizační rozdíly musí být řádně zaúčtovány.

---

[65] §6 a příloha č. 1, vyhlášky č. 500/2002 Sb.
[66] §25 a §26, zákona o účetnictví
[67] §6, odst. 3, písm. a) a d), vyhlášky č. 500/2002 Sb.

5.5.1 Srovnání

Co se týče jednotlivých položek patřících mezi nehmotná aktiva, rozdíl vidíme u položky zřizovacích výdajů, které dle české legislativy patří do DNM, ale dle IFRS se vykážou do nákladů, jelikož se nemohou aktivovat z důvodu, že není dostatečně pravděpodobný ekonomický užitek s nimi spojený. Co se týče goodwillu, dle české legislativy jej chápeme jako DNM. Co se týče IFRS existuje goodwill vytvořený podnikovou kombinací – ten se řídí dle IFRS 3 – Podnikové kombinace, a goodwill interní, vytvořený činností podniku – ten se však nevykazuje jako aktivum, ale jako náklad.

Prvotní ocenění v ČR je jednoznačné, dle IFRS závisí na typu, jak nehmotné aktivum podnik získal – zde se objevují tři možnosti ocenění, a to pořizovacími náklady, vlastními náklady nebo reálnou hodnotu, která se dle české legislativy nepoužije. U následného ocenění standard dovoluje přecenění na reálnou hodnotu, ale zákon o účetnictví ne.

Povinnost odpisovat tento majetek kladou oba systémy. Dle české legislativy se odpisuje majetek po celou dobu životnosti dle odpisového plánu, zřizovací výdaje a goodwill se odpisují po dobu 5 let, přičemž goodwill se odpisuje na základě své povahy buď do nákladů, nebo do výnosů. IFRS klade důraz na odpisování po celou dobu životnosti u majetku, který má konečnou dobu životnosti. Majetek s nekonečnou dobou životnosti se testuje na snížení hodnoty dle IAS 36. Dle české legislativy se majetek netestuje, avšak v případě přechodného snížení hodnoty se tvoří opravné položky – ty standard nezná.

5.6 IAS 32, IAS 39, IFRS 7 a IFRS 9 – Finanční nástroje

Oblast finančních nástrojů je jednou z nejsložitějších oblastí standardu. Jak můžeme vidět, samotné finanční nástroje jsou upraveny čtyřmi standardy: IAS 32 – Finanční nástroje: prezentace, IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a ocenění, IFRS 7 – Finanční nástroje: zveřejňování a IFRS 9 – Finanční nástroje. IAS 39 se zabývá účtováním a oceňováním finančních nástrojů. V současné době je společně s IAS 32 základním standardem pro práci s finančními instrumenty. IFRS 7 se zabývá zveřejňováním finančních nástrojů, definuje problematiku rizik, jejich povahu a míru plynoucí z finančních nástrojů. Dle tohoto standardu podniky zveřejňují finanční nástroje. Standard je účinný od 1. 1. 2007.[68] IFRS 9 je novým standardem od roku 2009 a nahrazuje některé části IAS 39. V současné době je však účinnosti tohoto standardu odložena na 1. 1.2015.[69]

Jelikož se v praktické části věnuju dlouhodobé pohledávce a podílům s podstatným a rozhodujícím vlivem, budu se v teoretické části zabývat pouze stručnými informacemi o skupině finančních nástrojů a zaměřím se na srovnání v oblasti pohledávek a podílů.

IAS 32 definuje finanční nástroj jako smlouvu, na základě které vzniká finanční aktivum jedné účetní jednotky a zároveň finanční závazek nebo kapitálový nástroj druhé.

Mezi finanční aktiva patří hotovost, kapitálový nástroj jiné účetní jednotky, smluvní právo přijmout hotovost nebo peněžní prostředky od jiné účetní jednotky nebo směnit aktiva nebo závazky s jinou účetní jednotkou za potenciálně výhodných podmínek a smlouva, která může být vypořádána vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky a která je derivátem (za

---

[68] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účet*nictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013.* Praha: Grada, 2013, sv. ISBN 978-80-247-4710-1., str. 256

[69] Ibid.: 270

určitých podmínek) nebo nederivátem. Finanční závazek je pak smluvní závazek, zakládající povinnost dodat nebo směnit hotovost nebo finanční aktivum jiné jednotce a smlouva, která může být vypořádána vlastními kapitálovými nástroji účetní jednotky a která je derivátem (za určitých podmínek) nebo nederivátem.[70]

Dle IAS 39 standardu existují čtyři kategorie finančních nástrojů:

- *finanční aktivum/závazek v reálné hodnotě účtované do výsledku* – tento finanční nástroj je buď určen k obchodování (byl pořízen za účelem prodeje, zařazen do skupiny obchodovatelných nástrojů nebo je to derivát), nebo je při prvotním zaúčtování do této skupiny účetní jednotka zařadí sama (z důvodu větší spolehlivosti nebo se jedná o hybridní nástroj);
- *finanční investice držené do splatnosti* – jedná se o nederivátové nástroje s fixně určenými platbami a splatností, přičemž účetní jednotka je hodlá držet do splatnosti, za podmínky, že je nezařadí do jiné z těchto čtyř skupin;
- *úvěry a jiné pohledávky* – opět se jedná o nederivátové nástroje s fixně určenými platbami a splatností, nejsou kótovány na aktivním trhu a nejedná se o nástroje klasifikované k obchodování, ani oceněné reálnou hodnotou účtované do výsledku a majitel u nich nemusí získat zpět počáteční investici z jiného důvodu než pro zhoršení úvěrové kvality; a
- *realizovatelná finanční aktiva* – zbylá aktiva, která majitel nezařadí do jedné z předchozích skupin.[71]

Co se týče ocenění, tak prvotní ocenění je v reálné hodnotě. U aktiv a závazků, které se nedají zařadit do skupiny aktiv a závazků oceněných reálnou hodnotou účtovanou výsledkově, se reálná hodnota upraví o transakční náklady.

Následně jsou tyto skupiny aktiv přeceňovány na reálnou hodnotu, která se pak už neupravuje o transakční náklady. Výjimku tvoří:

- *úvěry a pohledávky* – ty se ocení v naběhlé hodnotě[72] dle metody efektivní úrokové míry[73],
- *investice držené do splatnosti* – ocenění v naběhlé hodnotě dle metody efektivní úrokové míry,
- *investice do kapitálových nástrojů*, které nejsou kótované a reálnou hodnotu stanovit nelze, a s nimi související deriváty – ocení se pořizovacími náklady.[74]

Finanční závazky jsou následně oceňovány naběhlou hodnotou dle metody efektivní úrokové míry, kromě případů stanovených standardem.

---

[70] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účet*nictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013.* Praha: Grada, 2013, sv. ISBN 978-80-247-4710-1., str. 165-166

[71] Ibid.: 200-204

[72] Naběhlá hodnota – částka prvotního ocenění finančního aktiva/závazku, snížená o splátky jistiny a snížená/zvýšená o amortizaci diskontu/prémie (rozdílu mezi počáteční hodnotou a hodnotou při splatnosti) a dále ještě snížená o hodnotu poklesu hodnoty aktiva/závazku z důvodu snížení jejich hodnoty nebo nedobytnosti. [Jílek, Svobodová, 2013: 208]

[73] Metoda efektivní úrokové míry – způsob výpočtu naběhlé hodnoty a alokace úrokového výnosu/nákladu. Jedná se o úrokovou míru, kterou se diskontují odhadnuté budoucí přijaté/poskytnuté platby po dobu trvání finančního aktiva/závazku na čistou současnou hodnotu. [Jílek, Svobodová, 2013: 210]

[74] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účet*nictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013.* Praha: Grada, 2013, sv. ISBN 978-80-247-4710-1., str. 209-210

Zisky a ztráty ze změny reálné hodnoty aktiva se účtují u položek oceněných reálnou hodnotou účtovaných výsledkově – do výsledku, a u položek realizovatelných aktiv do ostatního úplného výsledku. U položek oceněných v naběhlé hodnotě se zisk/ztráta účtuje až ve chvíli odúčtování aktiva/závazku, kdy dojde ke snížení jeho hodnoty, nebo při amortizaci.[75]

5.7 IAS 27 – Separátní účetní závěrky

Standard IAS 27 se zabývá separátními účetními závěrkami. Tuto oblast zmiňuji, jelikož se týká účtování podílů v ovládaných a řízených osobách a také v osobách pod podstatným vlivem v nekonsolidované účetní závěrce.[76] Ačkoliv najdeme standard IAS 28, který se zabývá podíly pod podstatným vlivem, tento standard říká, že v separátní účetní závěrce se investice oceňují dle IAS 27.[77] Separátní účetní závěrkou se rozumí taková účetní závěrka, které je sestavena mateřskou společností, investorem v podniku s podstatným nebo společným vlivem, přičemž tyto investice do dceřiných, přidružených a společných jednotek jsou v separátní účetní závěrce vykazovány v pořizovací ceně nebo podle IFRS 9, respektive IAS 39, jelikož IFRS 9 ještě není platný.[78]

5.8 Česká legislativa – Pohledávky

Pohledávky se dělí na krátkodobé a dlouhodobé. Obě skupiny jsou však položkou oběžných aktiv. Mezi pohledávky patří skupiny jako pohledávky z obchodních vztahů, pohledávky za podniky s rozhodujícím a podstatným vlivem, za společníky. Dále také poskytnuté zálohy, daňové pohledávky a odložená daňová pohledávka, jiné pohledávky a také dohadné účty aktivní, které se používají u pohledávek, u nichž není dokladově podložena jejich výše, a jiné.

Pohledávky se při pořízení ocení jmenovitou hodnotou, při jejich nabytí nebo získání vkladem se použije pořizovací cena. Náklady související se pořízením jsou vymezeny v §50, vyhlášky. Dlouhodobé pohledávky se nediskontují na současnou hodnotu. Při bezúplatném nabytí se tento majetek ocení reprodukční pořizovací cenou.[79] Pohledávky, které podnik nabyl a určil k obchodování, se mohou k rozvahovému dni ocenit reálnou hodnotu.[80] Pohledávky se neodpisují, ale může se k nim tvořit opravná položka.

5.9 Česká legislativa – Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek (DFM), dle §8 a přílohy č. 1, vyhlášky č. 500/2002 Sb., obsahuje položky:

- *podíly – ovládaná osoba*;
- *podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem*;
- *ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly*;
- *půjčky a úvěry* – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv;
- *jiný dlouhodobý finanční majetek* – poskytnuté dlouhodobé půjčky a úvěry;

---

[75] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účet*nictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Praha: Grada, 2013, sv. ISBN 978-80-247-4710-1., str. 217

[76] Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). In: *Komora auditorů České republiky* [online]. 2011 [cit. 2014-04-08]. Dostupné z:http://www.kacr.cz/file/768/Priloha-A8-2011-Metodicka%20pomucka.pdf, str. 10 a 13

[77] Přeloženo z: IASB. IAS 28: Investments in Associates and Joint Ventures. In: *IFRS* [online]. 2012 [cit. 2014-04-06]. Dostupné z: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias28.pdf, str. A838

[78] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účet*nictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Praha: Grada, 2013, sv. ISBN 978-80-247-4710-1., str. 152

[79] §25, odst. 1, písm. g) a l), zákona o účetnictví

[80] §27, odst. 1, písm. f), zákona o účetnictví

- *pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*;
- *poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek* – krátkodobé a dlouhodobé zálohy na nákup DFM.[81]

Podíly, cenné papíry a deriváty se při pořízení oceňují pořizovací cenou. Náklady související s pořízením tohoto majetku najdeme v §48, vyhlášky. V případě bezúplatného nabytí se tento majetek ocení reprodukční pořizovací cenou.[82] Existuje zde však i možnost ocenit vybraný majetek reálnou hodnotou, a to k rozvahovému dni, tedy při následném ocenění. Reálnou hodnotou se ocení cenné papíry k obchodování, deriváty a finanční umístění. Reálná hodnota odpovídá tržní hodnotě, respektive ocenění znalcem či kvalifikovaným odhadem nebo dle zvláštních právních předpisů.[83] Dluhopisy a jiné cenné papíry s pevným výnosem se k rozvahovému dni ocení pořizovací cenou zvýšenou/sníženou o úrokové výnosy/náklady. Podíly ve společnostech s rozhodujícím nebo podstatným vlivem se můžou ocenit ekvivalencí.[84]

Rozdíly vznikající z přecenění na reálnou hodnotu se musí zaúčtovat v souladu s účetními metodami. Při použití metody ekvivalence a reálné hodnoty u dlouhodobého finančního majetku se rozdíly zaúčtují prostřednictvím rozvahových účtů oceňovacích rozdílů z přecenění majetku závazků.[85]

K dlouhodobému finančnímu majetku účetní jednotka může tvořit opět opravné položky. Tento majetek se neodpisuje dle §56, odst. 9, vyhlášky. Inventarizační rozdíly musí být řádně zaúčtovány.

5.9.1 Srovnání

Jak vidíme, dle české legislativy se finanční majetek dělí na dlouhodobý a krátkodobý a obě tyto skupiny jsou zvlášť upraveny. IFRS předkládá systém tří respektive čtyř standardů pro řešení celé skupiny finančních aktiv a závazků. Srovnání této oblasti je docela komplikované. Pro potřeby této práce se budu věnovat oblasti pohledávek a podílů v jiných společnostech a jen stručně shrnu srovnání ostatních položek.

Pohledávky

Ocenění pohledávek je dle české legislativy pořizovací cenou, jmenovitou hodnotou, nebo reprodukční pořizovací cenou. K rozvahovému dni lze pohledávky, které jsou určeny k obchodování, přecenit reálnou hodnotou. Standard vymezuje ocenění pohledávek při prvotním ocenění reálnou hodnotou (dle zařazení do příslušné skupiny finančního majetku – úvěry a jiné pohledávky - může být tato hodnota upravena o transakční náklady), při následném pak naběhlou hodnotou za použití metody efektivní úrokové míry. Dlouhodobé pohledávky se dle české legislativy nediskontují na současnou hodnotu, dle IFRS se používá právě metoda efektivní úrokové míry, což představuje hlavní rozdíl v této oblasti. IFRS nedovoluje tvorbu opravných položek k pohledávkám, naopak české účetní předpisy ano.

---

[81] §8 a příloha č. 1, vyhlášky č. 500/2002 Sb.
[82] §25, odst. 1, písm. f) a l), zákona o účetnictví
[83] §27, zákona o účetnictví
[84] §27, odst. 7, zákona o účetnictví
[85] §51, odst. 2 a 3, vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Podíly v ovládaných a řízených osobách a v jednotkách pod podstatným vlivem

Tyto položky se dle české legislativy vykazují v rámci dlouhodobého finančního majetku. Ocenění podílů dle českých předpisů je pořizovací cenou, k rozvahovému dni se pak přeceňují metodou ekvivalence. Dle IFRS záleží, zda účetní jednotka sestavuje konsolidovanou účetní závěrku nebo ne. Pokud ne, tak v separátní účetní závěrce se tyto podíly vykazují buď v pořizovací ceně, nebo v reálné hodnotě.

Co se týče srovnání ostatních položek, je zřejmé, že dle IFRS se nejdříve musí podle své podstaty zařadit do určité skupiny, v rámci které se budou vykazovat. Ocenění, jak prvotní, tak následné, vychází z reálné hodnoty. Je však potřeba klást důraz na skupinu, do které je majetek či závazek zařazen, jelikož i zde existují určité výjimky. Dle českých účetních předpisů neexistují čtyři skupiny finančních aktiv a závazků, ale skupiny dlouhodobých/krátkodobých finančních aktiv a dále na straně pasiv skupina závazků. Prvotní ocenění není založeno na reálné hodnotě. Ta se může použít pouze ve vybraných případech u přecenění k rozvahovému dni. Rozdíly existují také u tvorby opravných položek, jelikož standard je vůbec nezná.

5.10 IAS 17 – Leasingy

Leasingem rozumí standard[86] „smlouvu, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb.“[87] Leasing se dělí na finanční a operativní. Finanční leasing je takový, kdy jsou převedena veškerá rizika a odměny v souvislosti s najatou věcí, avšak vlastnictví na konci leasingu převedeno být nemusí. Operativní leasing jsou pak všechny ostatní, které nesplňují definici finančního.

Standard definuje body, na základě kterých účetní jednotka vykáže finanční leasing. Mezi tyto body patří:

- po skončení leasingu je vlastnictví převedeno na nájemce;
- nájemce může koupit předmět leasingu za cenu nižší než je reálná hodnota k tomuto datu;
- doba leasingu tvoří podstatnou část doby životnosti aktiva;
- na počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb rovná alespoň reálné hodnotě aktiva;
- nájemce nese ztráty spojené se zrušením leasingu.

Standard pak definuje řadu pojmů souvisejících s účtováním leasingu u nájemce a pronajímatele. Já rozeberu leasingy z pohledu nájemce a pronajímatele.

Finanční leasing z pohledu nájemce

Nájemce užívá předmět leasingu a vykazuje jej v rozvaze jako aktivum a závazek v reálné hodnotě nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb (pokud je nižší). K výpočtu současné hodnoty se použije implicitní úroková míra, pokud je možné ji určit, nebo přírůstková výpůjční úroková míra nájemce. Tato částka se zvyšuje o náklady

---

[86] Oddíl zpracován dle: *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 892-903

[87] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účet*nictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013.* Praha: Grada, 2013, sv. ISBN 978-80-247-4710-1., str. 113

související s leasingem. Při splácení se minimální leasingové platby dělí na snížení závazku a náklady. Nájemce majetek odpisuje.

Finanční leasing z pohledu pronajímatele

Pronajímatel nevykazuje aktivum jako majetek, ale jako pohledávku ve výši čisté finanční investice do leasingu (jedná se o diskontovanou hodnotu). Inkasované platby pak pronajímateli snižují pohledávku a také jsou vykázány jako finanční výnos.

Operativní leasing z pohledu nájemce

V tomto případě nájemce majetek nevykazuje a tedy jej ani neodpisuje. Leasingové platby se vykazují celé jako náklad po dobu trvání pronájmu a musí se časově rozlišovat.

Operativní leasing z pohledu pronajímatele

Aktivum jako majetek vykazuje pronajímatel, který jej i odpisuje. Výnosy plynoucí z leasingu se vykážou ve výsledovce.

5.10.1 Srovnání

České právní předpisy se leasingem jako takovým nezabývají tak podrobně jako IFRS. Leasingový majetek ani nebývá vykazován v rozvaze. Oba systémy však rozeznávají finanční a operativní leasing. Pro upřesnění dle zákona o účetnictví se finančním leasingem rozumí „poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho skončení nabýt vlastnické právo k poskytovanému majetku.“[88] Základem je tedy přesun vlastnického práva na konci doby leasingu. V případě finančního leasingu majetek odpisuje pronajímatel, nájemce účtuje pouze o technickém zhodnocení leasingové věci, a nájemní platby vykazuje v nákladech. Definici operativního leasingu v zákonu o účetnictví nenajdeme. Avšak i v tomto případě majetek odpisuje pronajímatel. Zde vidíme rozdíl, dle IFRS v rámci finančního leasingu účtuje o majetku a odpisuje jej nájemce. Také, co se týče ocenění a postupů účtování, i tyto oblasti se značně liší. Hlavní rozdíl vidíme zejména v diskontování pomocí implicitní či přírůstkové výpůjční úrokové míry a rozlišování plateb na část úroku a snížení závazku u nájemce, ale také rozlišení inkas u pronajímatele. Dalším rozdílem je, že dle české legislativy je podstatou leasingová smlouva, dle IFRS je to podstata transakce.

5.11 IAS 2 – Zásoby

Tento standard[89] se použije pro zásoby s výjimkou finančních nástrojů, nedokončené výroby na základě smluv o zhotovení dle IAS 11 a biologických aktiv v rámci zemědělské činnosti dle IAS 41.

Zásoby jsou aktiva, která jsou podnikem vlastněna za účelem prodeje v běžném podnikání, prodeje během výrobního procesu nebo určená ke spotřebě během výroby nebo poskytování služeb. Patří mezi ně také zboží zakoupené za účelem dalšího prodeje, hotová výrobky, pozemky a majetek určený k prodeji.

---

[88] §28, odst. 3, zákona o účetnictví

[89] Oddíl zpracován dle: *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 661-668

Zásoby se při prvotním vykázání oceňují v hodnotě nižší z nákladů na pořízení a čisté realizovatelné hodnoty (ta je dána jako odhadnutá prodejní cena snížená o náklady na prodej a dokončení).

Náklady na pořízení jsou dány jako součet nákladů na nákup, přeměnu a ostatních nákladů. Náklady na nákup představují nákupní cena, daně, cla, doprava, manipulace, další přiřaditelné náklady, mínus slevy a rabaty. Náklady na přeměnu souvisí s výrobou, jedná se o fixní a variabilní výrobní režie. Mezi ostatní náklady patří náklady na uvedení zásob na současné místo a do současného stavu. Mezi částky, které se nezařazují do pořizovací ceny, patří správní režie, náklady na prodej, velké množství odpadu a jiné náklady, které nepřispívají k uvedení zásob na současné místo do současného stavu.

Existují dvě techniky ocenění pořizovacích nákladů. Jedná se o metodu standardních nákladů a metodu maloobchodního prodeje. Metoda standardních nákladů vychází z běžné ceny zásob za období, která se musí kontrolovat a případně měnit. Metoda maloobchodního prodeje vychází z prodejní ceny, která snížená o marži vyjadřuje pořizovací cenu.

Pro zásoby, které jsou shodné, nezaměnitelné standard stanovuje nákladové vzorce. Povolené vzorce jsou metoda váženého aritmetického průměru, FIFO a individuální pořizovací náklady, které se používají u výjimečných položek zásob. Metoda LIFO je standardem zakázána.

Při prodeji jsou zásoby zúčtovány jako náklad do období, v němž jsou zaúčtovány i související výnosy.

5.12 Česká legislativa – Zásoby

Mezi zásoby patří majetek, jehož použitelnost je kratší než 1 rok, jelikož zásoby se řadí mezi oběžná aktiva. Konkrétně zde najdeme položky:

- *materiál* – zde patří suroviny, pomocné látky, látky pro zajištění provozu, náhradní díly, obalové materiály a další movité věci;
- *nedokončená výroba a polotovary* – produkty, které prošly jedním či několika výrobními cykly, ale nejsou materiálem ani hotovými výrobky, a výrobky, které zatím všemi výrobními stupni neprošly;
- *výrobky* – vlastní výrobky určené k prodeji či spotřebě;
- *mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny* – zvířata chovná a ve výkrmu, dále také včelstva, hejna slepic, a jiné;
- *zboží* – produkty získané a určené k prodeji, vlastní výrobky v prodejnách a nemovitosti určené k prodeji; a
- *poskytnuté zálohy na zásoby* – krátkodobé i dlouhodobé zálohy na nákup zásob.[90]

Zásoby se dle zákona o účetnictví oceňují pořizovacími cenami, resp. vlastními náklady, nebo reprodukčními pořizovacími cenami, pokud jsou získány bezúplatně. U zásob stejného druhu se může použít metoda váženého aritmetického průměru nebo metoda FIFO. Jiná metoda není povolena.[91] Náklady související s pořízením zásob vyjmenovává vyhláška v §49. Opět platí, že veškeré inventarizační rozdíly musí být řádně zaúčtovány, a k zásobám se může tvořit opravná položka, přičemž zásoby se neodpisují.

---

[90] §9 a příloha č. 1, vyhlášky č. 500/2002 Sb.
[91] §25, odst. 1 a 4zákona o účetnictví

5.12.1 Srovnání

Hlavním rozdílem v této oblasti jsou náhradní díly, jak jsem již zmiňovala u dlouhodobého majetku. Náhradní díly jsou dle české legislativy vykázány v položce zásob, naopak dle IFRS se vykazují v položce P, B, Z, pokud mají dobu použitelnosti delší než 1 rok.

Rozdíl najdeme také u prvotního ocenění. Dle české legislativy je oceňovací základna jasná – pořizovací cena, vlastní náklady nebo reprodukční pořizovací cena. U standardu je to jiné. Standard klade na účetní jednotku povinnost ocenit zásoby v nižší z dvou hodnot. Těmito hodnotami jsou čistá realizovatelná hodnota a pořizovací cena. Navíc definuje dvě techniky ocenění pořizovacích nákladů – metodu maloobchodního projede a metodu standardních nákladů – toto v české legislativě neexistuje.

Shodu nalezneme u ocenění zásob stejného druhu. Oba systémy povolují metody váženého aritmetického průměru a FIFO, a metodu LIFO zakazují. A opět co se týče opravných položek, standard se jimi nezabývá, a česká legislativa je povoluje.

5.13 IAS 12 – Daně ze zisku

Tento standard[92] je pro nás důležitý zejména z důvodu problematiky odložené daně, samozřejmě se zabývá i daní splatnou. Standard totiž v České republice není daňově účinný, daňová problematika se řídí českými právními předpisy, ale i přesto při převodu vznikají rozdíly, které plynou v existenci odložené daně.

První důležitou položkou jsou definice. Daňovou základnou se dle standardu rozumí částka, která je aktivu nebo závazku přisouzena z hlediska daňových účelů.

Daňová základna aktiva je pak suma, která bude odčitatelná (z pohledu daňové problematiky) oproti ekonomickému užitku, který podnik získá, když tento užitek uhradí účetní hodnotu aktiva. V případě, že užitky odčitatelné nebudou, pak se účetní hodnota rovná daňové základně.

Daňovou základnou závazku standard rozumí účetní hodnotu sníženou o odčitatelné daňové položky. V případě výnosů příštích období se daňová základna závazku stanoví jako jeho účetní hodnota snížená o jakoukoliv částku výnosů, která nebude zdanitelná v budoucích obdobích.

Standard uvádí v obou případech názorné příklady. Rozdíly plynoucí v odloženou daň vznikají v důsledku rozdílu mezi účetní hodnotou a daňovou základnou. Tyto rozdíly jsou buď zdanitelné, nebo odčitatelné. Ve výsledku může podniku vzniknout odložený daňový závazek, nebo pohledávka.

Odložený daňový závazek je částka daně ze zisku, která bude splatná v budoucím období z důvodu existence zdanitelných přechodných rozdílů. Odložená daňová pohledávka je částka, kterou si podnik bude v budoucích obdobích nárokovat a vzniká z důvodu odčitatelných rozdílů, převedených a nevyužitých daňových ztrát a odpočtů.

Odložený daňový závazek se uznává u všech přechodných rozdílů, daňová pohledávka se uznává u všech přechodných rozdílu, ale v rozsahu, v jakém se předpokládá, že bude dosažen zdanitelný zisk.

---

[92] Oddíl zpracován dle: *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 769-782

Co se týče ocenění, odložené daňové pohledávky i závazky se oceňují ve výši daňové sazby, která bude platit pro období následující, tedy pro období, ve kterém bude pohledávka realizována nebo závazek splacen.

Odložená daň se uznává jako náklad ve výsledovce, pokud související transakce již nebyla účtována v položce vlastního kapitálu.

5.14 Česká legislativa – Odložená daň

Odloženou daní se zákon o účetnictví nijak podrobně nezabývá. Ve vyhlášce najdeme §59 zabývající se metodou odložené daně, a navíc tuto problematiku najdeme v Českém účetním standardu č. 003.

Princip odložené daně je stejný jako v IFRS, odložená daň vzniká z důvodu odlišného pohledu na daňovou a účetní hodnotu položek účetnictví. Z tohoto titulu zde vznikají zdanitelné a nezdanitelné přechodné rozdíly. Definice odložené daňové pohledávky a závazku jsou také stejné, proto je nebudu již podruhé zveřejňovat.

Odložená daň se zjišťuje ze všech přechodných rozdílů, které vznikají „z rozdílného účetního a daňového pohledu na položky zachycené v účetnictví, tj. nejen mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku odpisovaného, ale i dalších rozdílů (například opravné položky k zásobám, opravné položky k pohledávkám, rezervy tvořené nad rámec příslušných zákonů, při převedení nevyužité daňové ztráty z předchozích let).“[93]

Odložená daň se člení na běžnou a mimořádnou. Při prvním zaúčtování odložené daně, účtujeme do nerozděleného zisku a na náklad/výnos. V dalších obdobích již normálně účtujeme odloženou daňovou pohledávku/závazek a výnos/náklad.

5.14.1 Srovnání

Jak můžeme vidět, problematika odložené daně je v obou systémech založena na stejných principech. Účtuje se také stejně. Existuje však výjimka nebo rozdíl, například u daňově neuplatnitelného goodwillu a přechodných rozdílů z výchozího uznání aktiv a závazků, v tomto případě se přechodný rozdíl dle IFRS nebere v úvahu, ale dle české legislativy ano.[94]

5.15 IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Tento standard[95] se zabývá oceněním a uznáváním rezerv, podmíněných aktiv a závazků. Rezerva je závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší. Podmíněný závazek je závazek, který je možný a bude potvrzen v budoucnu tím, že buď dojde, nebo nedojde k nejistým událostem, které účetní jednotka nemá pod kontrolou. Podmíněné aktivum je analogické k závazku.

Existují podmínky vykázání rezervy. Rezervu může podnik vykázat, pokud existuje současný závazek (ať už smluvní či mimosmluvní), který vznikl na základě minulé události, k jeho vypořádání bude potřeba odtok ekonomických užitků, a tento závazek je spolehlivě

---

[93] Odst. 2.4, Českého účetního standardu pro podnikatele č. 003 – Odložená daň

[94] PWC. IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly. In: *PwC* [online]. 2009 [cit. 2014-05-01]. Dostupné z: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf, str. 60

[95] Oddíl zpracován dle: *IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 1560 -1577

ocenitelný. Pro potřeby uznávání rezerv a podmíněných závazků standard představuje rozhodovací diagram. Tento diagram najdeme v příloze č. 4.

Rezerva se ocení nejlepším odhadem výdajů, které budou použity k vypořádání závazku. Jiným případem může být situace, kdy je dopad časové hodnoty peněz na rezervu významný, tehdy se rezerva ocení současnou hodnotou. Podnik při ocenění musí brát v úvahu veškerá rizika a nejistoty a vliv budoucích událostí. Rezerva musí být použita pouze na účely, ke kterým byla tvořena. Podmíněná aktiva a závazky podnik v rozvaze nevykazuje. Standard v závěru uvádí příklady rezerv.

Tuto kapitolu uvádím zejména z důvodu české rezervy na opravu dlouhodobého majetku, ta se podle standardu vykázat nemůže, jelikož neexistuje současný závazek, který by říkal, že oprava bude skutečně provedena. Rezerva se tedy nevykáže.

5.16 Česká legislativa – Rezervy

Rezervami se dle zákona o účetnictví rozumí „rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Dále technické rezervy nebo jiné rezervy dle zvláštních právních předpisů.“[96]

Tyto rezervy jsou tvořeny na budoucí závazky či výdaje, jsou samozřejmě účelové, je pravděpodobné, že v budoucnu nastanou, ale není přesně známá částka nebo datum, ke kterému vzniknou. Rezervy se tvoří do nákladů, čerpají se ve prospěch nákladů, zůstatky se převádějí do dalšího účetního období. Nesmí mít aktivní zůstatek a nemohou se použít k úpravě ocenění aktiv.[97]

5.16.1 Srovnání

Jak vidíme, tak zákon o účetnictví spolu s vyhláškou klade výčet rezerv, které mohou být tvořeny. Oproti tomu standard se zabývá podmínkami, kdy mohou být rezervy vytvořeny. Na základě těchto podmínek, není možné, aby dle IFRS účetní jednotka vykazovala tak typickou rezervu, jakou je rezerva na opravu dlouhodobého majetku. Místo toho se dle IFRS používá metoda komponentního odepisování. Navíc ve standardu najdeme i část zabývající se návodem na vykazování rezerv.

Shodu v tomto případě můžeme vidět v tom, že podle obou systémů se rezervy vykazují do nákladů a jsou účelově vázány. Rozdíl je, že dle IFRS v některých případech je potřeba určit hodnotu rezervy na základě současné hodnoty výdajů, které budou vynaloženy ke krytí závazku.

---

[96] §26, odst. 3, zákona o účetnictví
[97] §57, vyhlášky č. 500/2002 Sb.

6 PRAKTICKÁ ČÁST

Pro praktickou část jsem si vybrala výrobní společnost s ručením omezeným, která sídlí v Brně. Budu pracovat s hospodářským rokem 2012, tedy od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013. Nejprve začnu převodem rozvahy, poté výkazu zisku a ztráty a nakonec přehledu o změnách vlastního kapitálu.

6.1 Rozvaha společnosti dle české legislativy

Následující tabulka zobrazuje rozvahu firmy dle české legislativy. Položky jsou vykázány v tisících korunách, aktiva v netto hodnotách, to znamená po zohlednění korekcí, a pro přehlednost je zveřejněno pouze běžné účetní období, tedy hospodářský rok 2012.

Tabulka č. 1 - Rozvaha společnosti k 31. 3. 2013 (tisíc Kč)

AKTIVA	Netto hodnota	PASIVA	Běžné období
Celkem	**196 049**	**Celkem**	**196 049**
Dlouhodobý majetek	**48 108**	**Vlastní kapitál**	**103 028**
Dlouhodobý nehmotný majetek	3 529	Základní kapitál	3 180
Software	382	Základní kapitál	3 180
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	3 147	Kapitálové fondy	162
Dlouhodobý hmotný majetek	43 883	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	162
Pozemky	3 334	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	318
Stavby	35 860	Zákonný rezervní fond, nedělitelný fond	318
SMV a soubory MV	4 689	VH minulých let	82 344
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	0	Nerozdělený zisk minulých let	82 344
Dlouhodobý finanční majetek	696	VH běžného účetního období	17 024
Podíly v ovládaných a řízených osobách	415	**Cizí zdroje**	**81 307**
Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	281	Rezervy	2 695
Oběžná aktiva	**147 434**	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	2 695
Zásoby	32 011	Dlouhodobé závazky	73
Materiál	1 520	Odložený daňový závazek	73
Nedokončená výroba a polotovary	1 798	Krátkodobé závazky	68 539
Výrobky	0	Závazky z obchodních vztahů	62 322
Zboží	28 693	Závazky k zaměstnancům	1 503
Dlouhodobé pohledávky	1 543	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	868
Pohledávky z obchodních vztahů	1 543	Stát - daňové závazky a dotace	2 781
Odložená daňová pohledávka	0	Krátkodobé přijaté zálohy	270

Krátkodobé pohledávky	102 949	Dohadné účty pasivní	747
Pohledávky z obchodních vztahů	74 140	Jiné závazky	48
Stát - daňové pohledávky	8 549	Bankovní úvěry a výpomoci	10 000
Krátkodobé poskytnuté zálohy	3 696	Krátkodobé bankovní úvěry	10 000
Dohadné účty aktivní	523	**Časové rozlišení**	**11 714**
Jiné pohledávky	16 041	Výdaje příštích období	11 714
Krátkodobý finanční majetek	10 931		
Peníze	219		
Účty v bankách	10 712		
Časové rozlišení	**507**		
Náklady příštích období	492		
Příjmy příštích období	15		

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetnictví firmy

Z rozvahy vidíme, že bilanční suma společnosti má hodnotu 196 049 000 Kč.

Co se týče jednotlivých položek aktiv a pasiv je zřejmé, že ve firmě převažují aktivní položky krátkodobého charakteru, naopak pasivní položky dlouhodobého charakteru.

Dlouhodobý majetek společnost vykazuje v pořizovacích cenách, hranice pro uznání majetku jako hmotného je 40 000 Kč, pro nehmotný majetek pak 60 000 Kč. Odpisy majetku vycházejí z odpisového plánu účetní jednotky, přičemž společnost majetek odpisuje jak účetně, tak daňově. Drobný hmotný i nehmotný majetek vykazuje do nákladů.

Mezi dlouhodobý majetek firmy patří také pozemky, v celkové hodnotě 3 334 000 Kč.

Společnost vlastní podíly v ovládaných a řízených osobách v hodnotě 415 000 Kč, a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem ve výši 281 000 Kč.

Společnost si v roce 2008 pořídila dvě osobní motorová vozidla formou finančního leasingu. U obou zaplatila akontaci a leasingová společnost jí předepsala 60 měsíčních splátek v konstantní výši. Po skončení leasingu firma automobily odkoupila za symbolickou cenu 1 000 Kč.

Společnost v daném účetním období obdržela dotaci na nákup souboru majetku v celkové výši 259 000 Kč. O tuto dotaci snížila pořizovací cenu majetku.

Mimo to společnost vlastní značné množství dlouhodobého drobného majetku. Firma jej vykazuje přímo do nákladů, nemůže jej zařadit do aktiv z důvodu nižší hodnoty, než je hodnota pro vykázání dlouhodobého hmotného nebo nehmotného majetku. Další položkou, kterou společnost vykazuje přímo do nákladů, jsou výdaje na výzkum a vývoj závěsné médiové stěny. Hodnota těchto výdajů je dána na 4 492 291 Kč.

O zásobách firma účtuje způsobem „A“ a jejich výše za účetní období je 32 011 000 Kč. Ocenění zásob při pořízení je pořizovací cenou, při výdeji ze skladu je dáno váženým aritmetickým průměrem. Položka zásob obsahuje i významné náhradní díly, patřící k výrobním strojům. Jejich účetní pořizovací cena je 743 590 Kč.

Společnost vykazuje dlouhodobé i krátkodobé pohledávky, zejména z obchodních vztahů. Jejich celková výše je 104 492 000 Kč.

Za účetní období u společnosti neproběhly žádné změny ve výši základního kapitálu, který ma hodnotu 3 180 000 Kč.

Závazky společnosti jsou jak krátkodobého, tak dlouhodobého charakteru. Krátkodobé závazky podnik vykazuje ve výši 68 539 000 Kč. Dlouhodobé závazky mají hodnotu 73 000 Kč a jedná se o odložený daňový závazek společnosti, vzniklý z přechodných rozdílů v účetní a daňové základně aktiv a pasiv. Podnik si během účetního období obstaral krátkodobý bankovní úvěr v hodnotě 10 000 000 Kč.

Nakonec je ještě potřeba zmínit, že účetní jednotka tvoří rezervu na opravu dlouhodobého majetku ve výši 2 695 000 Kč.

6.2 Převod rozvahy z národní legislativy

Následující oddíl bude věnován převodu rozvahy společnosti z národní legislativy do podoby, která je v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Výsledkem bude výkaz o finanční pozici.

V práci budu uvádět postup převodu, jeho vliv na položky výkazů účetní jednotky a nakonec celkový dopad a sestavené výkazy. Pro přehlednost uvedu tabulky, naznačující dopad převodu na položky rozvahy podniku. Veškeré převáděné položky budou zaokrouhleny na tisíce, jelikož rozvaha je zobrazována v tisících korunách.

Prvními převáděnými položkami budou dvě motorové vozidla pořízená společností na finanční leasing.

První automobil

Hodnota prvního automobilu dle leasingové smlouvy je 888 000 Kč. Datum zahájení finančního leasingu je 27. 6. 2008. K tomuto datu firma zaplatila akontaci ve výši 133 200 Kč a také první leasingovou splátku ve výši 14 746 Kč. S leasingovou společností se domluvila na 5letém měsíčním splácení v konstantní výši. K 27. 5. 2013 bude zaplacena poslední splátka a také odkupní cena automobilu ve výši 1 000 Kč.

Dle IFRS musí být hodnota automobilu aktivována v rozvaze a odpisována. Automobil bude vykázán v současné hodnotě minimálních leasingových splátek, která se zároveň rovná reálné hodnotě automobilu, tedy hodnotě 888 000 Kč. Pro potřeby převodu je nutné znát buď přírůstkovou výpůjční úrokovou sazbu nájemce, nebo implicitní úrokovou sazbu pronajímatele. Pomocí funkce v excelu a leasingové tabulky se podařilo určit implicitní úrokovou míru. Roční sazba má hodnotu zaokrouhleně 6,92 %, měsíční sazba pak 0,56 %. V příloze č. 5 najdeme leasingovou tabulku v souladu s IFRS.

První operací (1.) je vyloučení původně zaplacených leasingových splátek. Jejich výše k 31. 3. 2013 činí 988 474 Kč. V rozvaze, která je vykazována v zaokrouhlení na tisíce korun, se tedy zobrazí v hodnotě 988 000 Kč. Původní splátky vyvolaly odliv peněžních prostředků a účetní jednotka je účtuje zároveň do nákladů, proto se jejich zrušení musí projevit na stejných účtech, ale opačných stranách. Tato operace se zobrazí jako přírůstek Krátkodobého finančního majetku (strana MD účtu v hodnotě 988 000 Kč) a dále na straně Dal účtů VH běžného období (v hodnotě 177 000 Kč za účetní období 2012) a Nerozdělený zisk minulých let (ve výši 811 000 Kč).

Druhou operací (2.) je zrušení akontace. Celková výše akontace je 133 200 Kč, po zaokrouhlení 133 000 Kč. Nejprve musíme přičíst již rozpuštěnou část akontace do nákladů

příštích období (položka Časové rozlišení aktiv v hodnotě 127 000 Kč) tak, že snížíme náklady společnosti v položce VH běžného období (v hodnotě 27 000 Kč) a Nerozdělený zisk minulých let (v hodnotě 100 000 Kč). A následně celou výši akontace, tedy 133 000 Kč, vykážeme do nákladů běžného období. Dojde tedy ke snížení účtu Časové rozlišení aktiv a VH běžného období ve výši 133 000 Kč. Po sečtení operací bude výsledný dopad na bilanční sumu takový, že se sníží o 6 000 Kč.

Třetí operací (3.) je aktivace automobilu. Podle IFRS nájemce automobil vykazuje ve své rozvaze a odpisuje jej. Doba použitelnosti byla stanovena na 5 let a automobil se bude odpisovat rovnoměrně. Pořizovací cena, která se promítne do rozvahy, bude 888 000 Kč a zaúčtujeme ji jako zvýšení SMV v položce dlouhodobého hmotného majetku oproti Dlouhodobým závazkům z OV.

Čtvrtou operací (4.) bude zaúčtování leasingových splátek, které jsou dle IFRS rozloženy na úrok a snížení závazku. Celkové hodnota leasingových splátek k 31. 3. 2013 je 988 000 Kč. O tuto částku se sníží Krátkodobý finanční majetek. Dlouhodobé závazky se sníží v hodnotě 858 000 Kč. Zbylá částka, tedy 130 000 Kč, představuje pro firmu nákladový úrok. Ten se rozvrhne mezi běžné účetní období (snížení položky VH běžného období v hodnotě 8 000 Kč) a minulá účetní období (snížení položky Nerozdělený zisk minulých let v hodnotě 122 000 Kč).

Pátá operace (5.) představuje odpis automobilu. Společnost odpisuje hmotný majetek od měsíce, ve kterém byl zařazen. Měsíční odpis automobilu má hodnotu 14 800 Kč. Za rok 2012 bylo odepsáno, po zaokrouhlení, 178 000 Kč. Tato částka se projeví jako snížení Dlouhodobého hmotného majetku a VH běžného období. A souhrn odpisů za předcházející účetní období, v hodnotě 681 000 Kč, opět sníží hodnotu majetku a Nerozděleného zisku minulých let.

Poslední šestou operací (6.) je převod části dlouhodobého závazku na závazek krátkodobý, splatný do 1 roku. V našem případě zbývají společnosti poslední dvě měsíční splátky, čili celá výše dlouhodobého závazku (v hodnotě 30 000 Kč) bude převedena do závazku krátkodobého.

Veškeré potřebné operace převodu znázorňuje následující tabulka zahrnující pouze položky, které se mění.

Tabulka č. 2 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – leasing prvního automobilu (tisíc Kč)

	Vyloučení původních splátek	Zrušení akontace	Aktivace auta	Zúčtování splátek	Odpis	Převod závazku
	1.	2.	3.	4.	5.	6.
Aktiva celkem	**988**	**-6**	**888**	**-988**	**-859**	**0**
DHM: SMV a soubory MV			888		-859	
Krátkodobý finanční majetek	988			-988		
Časové rozlišení aktiv		-6				
Pasiva celkem	**988**	**-6**	**888**	**-988**	**-859**	**0**
VH běžného období	177	-106		-8	-178	
Nerozdělený zisk min. let	811	100		-122	-681	
Krátkodobé závazky						30
Dlouhodobé závazky z OV			888	-858		-30

Zdroj: vlastní zpracování

Druhý automobil

Druhý automobil pořízený formou finančního leasingu má dle smlouvy hodnotu 226 807 Kč. Leasing byl zahájen 29. 5. 2008 zaplacením akontace ve výši 34 021 Kč a první splátky. Celkový počet splátek je opět 60 a jejich výše je 3 871 Kč. Odkupní cena auta je znova 1 000 Kč. Pomocí splátkového kalendáře a funkcí v excelu jsem opět zjistila implicitní úrokovou sazbu pronajímatele. V tomto případě má hodnotu 0,67 % měsíčně, což je asi 8,32 % ročně. Současná hodnota minimálních leasingových plateb je shodná s reálnou hodnotu automobilu a má tedy hodnotu 226 807 Kč.

Operace převodu budou shodné s leasingem prvního automobilu, lišit se budou pouze hodnoty. Veškeré kroky a jejich vliv na rozvahu znázorňuje níže uvedená tabulka. V příloze č. 6 pak najdeme celou leasingovou tabulku v souladu s IFRS.

Prvním krokem (v tabulce operace 7.) bude vyloučení všech původně zaplacených splátek. K 31. 3. 2013 společnost zaplatila akontaci a 59 měsíčních splátek. Jejich celková hodnota 262 432 Kč, tedy po zaokrouhlení 262 000 Kč. O tuto hodnotu navýšíme Krátkodobý finanční majetek. Sumu rozdělíme na část připadající účetnímu období 2012 a předešlým obdobím. Za účetní období 2012 bylo zaplaceno 46 000 Kč, o tuto hodnotu se navýší VH běžného období, a za předešlá období firma splatila 216 000 Kč, což se promítne jako přírůstek na účtu Nerozdělený zisk minulých let.

Další operací (8.) je zrušení akontace. Nejprve převedeme již rozpuštěnou část akontace do nákladů příštích období ve skupině účtů Časového rozlišení aktiv, a to ve výši 33 000 Kč. Souvztažně budeme účtovat na účtech Nerozdělený zisk minulých let (v hodnotě 26 000 Kč, která připadá předešlým účetním obdobím) a VH běžného období (v hodnotě 7 000 Kč za účetní období 2012). Druhou částí této operace bude zrušení celé akontace ve výši 34 000 Kč. Dojde tedy ke snížení účtu Časové rozlišení aktiv a VH běžného období.

Následujícím krokem (9.) je aktivace automobilu v hodnotě 227 000 Kč. Operace se promítne jako zvýšení účtu dlouhodobého majetku: SMV a zvýšení Dlouhodobých závazků z OV.

Nyní zaúčtujeme splátky leasingu (10.). Dojde k úbytku peněžních prostředků ve výši 262 000 Kč. Zároveň se splátky rozdělí na běžné a minulá účetní období a současně na snížení závazku a nákladový úrok. V běžném účetním období dojde ke snížení závazku ve výši 44 000 Kč a zaúčtování úroku ve výši 2 000 Kč. Za minulá účetní období musíme snížit závazek o 178 000 Kč a vykázat úrok v hodnotě 38 000 Kč. Budeme tedy účtovat snížení Krátkodobého finančního majetku, zároveň snížení na účtech Nerozdělený zisk minulých let a VH běžného období, kde se promítne úrok. A také na účtu Dlouhodobé závazky z OV.

Předposlední operací (11.) bude samozřejmě odpis automobilu. Doba odepisování byla stanovena na 5 let. Měsíční odpis má hodnotu 3 780 Kč. Za účetní období 2012 bylo odepsáno 45 361 Kč. Za předešlá období 177 665 Kč. Po zaokrouhlení snížíme majetek o celkovou částku 223 000 Kč, přičemž do VH běžného období zúčtujeme 45 000 Kč a do Nerozděleného zisku minulých let 178 000 Kč.

Poslední operací (12.) bude opět převod dlouhodobého závazku na krátkodobý. Firmě zbývá závazek ve výši 5 000 Kč a celý tento závazek je krátkodobý, proto celou sumu přeúčtujeme na účet Krátkodobé závazky z OV.

Tabulka č. 3 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – leasing druhého automobilu (tisíc Kč)

	Vyloučení původních splátek	Zrušení akontace	Aktivace auta	Zúčtování splátek	Odpis	Převod závazku
	7.	8.	9.	10.	11.	12.
Aktiva celkem	**262**	**-1**	**227**	**-262**	**-223**	**0**
DHM: SMV a soubory MV			227		-223	
Krátkodobý finanční majetek	262			-262		
Časové rozlišení aktiv		-1				
Pasiva celkem	**262**	**-1**	**227**	**-262**	**-223**	**0**
VH běžného období	46	-27		-2	-45	
Nerozdělený zisk min. let	216	26		-38	-178	
Krátkodobé závazky						5
Dlouhodobé závazky z OV			227	-222		-5

Zdroj: vlastní zpracování

Dotace

Podnik 19. 11. 2012 pořídil soubor majetku a zaúčtoval jej v hodnotě 477 695 Kč. Majetek slouží k zlepšení informačních a komunikačních technologií společnosti. Na tento majetek byla použita dotace v hodnotě 259 000 Kč. Majetek se společnost rozhodla odepisovat po dobu 25 měsíců ve výši 19 108 Kč za měsíc. Za účetní období bylo tedy zúčtováno pět měsíčních odpisů, jejichž celková hodnota je 95 539 Kč.

Dle IFRS existují dvě možnosti účtování dotace. První možnost říká, že dotace musí být zahrnuta do účetní hodnoty aktiva a zároveň vykázána jako výnos příštích období. Druhá varianta pak přikazuje odečíst dotaci od pořizovací ceny. My si vybereme variantu první.

První bodem převodu (operace 13.) bude tedy aktivace hodnoty dotace do pořizovací ceny majetku, a to ve výši 259 000 Kč. Dojde ke zvýšení položky SMV a ke zvýšení výnosů

příštích období, tedy Časového rozlišení pasiv. Nová pořizovací cena bude mít hodnotu 736 695 Kč.

Následujícími dvěma kroky bude úprava odpisů. Nejprve (operace 14.) vyloučíme původní odpisy. Majetek byl odpisován po dobu 5 měsíců a dojde tedy k vyloučení ve výši 95 000 Kč. Položka SMV vzroste stejně tak jako položka VH běžného období. Následně (operace 15.) zaúčtujeme nové odpisy ze zvýšené pořizovací ceny. Nový měsíční odpis bude ve výši 29 468 Kč, a oprávky tedy 147 339 Kč. Po zaokrouhlení budeme účtovat 147 000 Kč a dojde ke snížení SMV a VH běžného období.

Poslední operací (16.) bude rozpuštění části dotace do výnosů běžného období. Toto rozpouštění se bude dít po celou dobu životnosti aktiva, tedy 25 měsíců. A jelikož za běžné období byl majetek odepsán 5x, dojde i k rozpuštění dotace v pěti měsíčních částkách. Měsíční výše rozpouštěné dotace je 10 360 Kč. My tedy budeme účtovat o částce 51 800 Kč (po zaokrouhlení 52 000 Kč), jako o snížení Časového rozlišení pasiv a zvýšení VH běžného období.

Následující tabulka opět znázorňuje vliv převodu na konkrétní položky rozvahy.

Tabulka č. 4 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – dotace (tisíc Kč)

	Aktivace dotace	Vyloučení původních odpisů	Zaúčtování nových odpisů	Rozpuštění části dotace
	13.	14.	15.	16.
Aktiva celkem	**259**	**95**	**-147**	**0**
DHM: SMV a soubory MV	259	95	-147	
Pasiva celkem	**259**	**95**	**-147**	**0**
VH běžného období		95	-147	52
Časové rozlišení pasiv	259			-52

Zdroj: vlastní zpracování

Rezerva na opravu dlouhodobého majetku

Podnik tvoří rezervu na opravu dlouhodobého majetku, která dle IFRS nemůže být vykázána, jelikož není dostatečně pravděpodobné, že dojde k jejímu čerpání na předem stanovený účel. Nejedná se tedy o současný závazek.

Výše rezervy je 2 695 000 Kč. Dojde k jejímu zrušení v plné výši (operace 17.), a to jako snížení účtu Rezervy a zvýšení účtu VH běžného období (v hodnotě 539 000 Kč) a Nerozdělený zisk minulých let (v hodnotě 2 156 000 Kč).

Tabulka č. 5 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – rezerva (tisíc Kč)

	Zrušení rezervy
	17.
Pasiva celkem	**0**
VH běžného období	539
Nerozdělený zisk min. let	2 156
Rezervy	-2 695

Zdroj: vlastní zpracování

Výzkum a vývoj

Společnost v uplynulém účetním období vynaložila 4 492 291 Kč na výzkum a vývoj závěsné médiové stěny. Celou sumu zaúčtovala do nákladů.

Dle IFRS nemůžou být výdaje vynaložené na výzkum aktivovány, jelikož účetní jednotka není schopna doložit, že budou existovat pravděpodobné ekonomické užitky. Vývoj naopak aktivován může být a to za předpokladu splnění dalších podmínek. Mezi tyto podmínky se řadí:

- technická proveditelnost dokončení nehmotného aktiva;
- záměr dokončit nehmotné aktivum a buď ho používat, nebo prodat;
- schopnost aktivum používat nebo prodávat;
- schopnost využívat budoucí ekonomický prospěch,
- dostupnost technických, finančních a ostatních zdrojů,
- schopnost rozpoznat a vyčíslit náklady po dobu fáze vývoje.

Ze sumy 4 492 291 Kč, vedení společnosti vyčlenilo 1 123 072 Kč, které vynaložilo na vývoj. Tato částka tedy bude aktivována do položky Nehmotná aktiva tak, že ji vyloučíme z VH běžného období. V operaci 18. budeme po zaokrouhlení účtovat sumu 1 123 000 Kč.

Jelikož se jedná o vývoj majetku, pak jej je nutno odpisovat. Společnost předpokládá, že aktivum bude mít životnost 5 let. Budeme jej tedy odpisovat 60 měsíců. Výše měsíčního odpisu je 18 718 Kč. Za účetní období bude vývoj zařízení odpisován po dobu 4 měsíců. Celková hodnota oprávek tedy bude 74 871 Kč. Budeme tedy účtovat úbytek nehmotného majetku v hodnotě 75 000 Kč oproti Výsledku hospodaření běžného období (operace 19.).

Tabulka č. 6 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – vývoj (tisíc Kč)

	Aktivace vývoje	Odpis
	18.	19.
Aktiva celkem	**1 123**	**-75**
Dlouhodobý nehmotný majetek	1 123	-75
Pasiva celkem	**1 123**	**-75**
VH běžného období	1 123	-75

Zdroj: vlastní zpracování

Náhradní díly

Společnost v položce zásob eviduje náhradní díly patřící k položce dlouhodobého majetku. Jedná se o náhradní díly k vertikálnímu obráběcímu CNC, jejichž použitelnost je vyčíslena na 4 roky. Jelikož doba použitelnosti tohoto majetku je delší než 1 rok, musí je společnost vykázat v rámci dlouhodobého hmotného majetku.

Pořizovací cena náhradních dílů k vertikálnímu obráběcímu CNC má hodnotu 743 590 Kč. Tyto náhradní díly byly nakoupeny 10. 9. 2012. Měsíční odpis, vzhledem k době životnosti 4 roky, má hodnotu 15 491 Kč.

První operací (20.) je převod náhradních dílů ze zásob do dlouhodobého majetku. Účtovat se bude o částce 744 000 Kč. Dojde ke zvýšení položky Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, a ke snížení položky Zásoby.

Následnou operací (21.) je zaúčtování odpisů ve výši 108 440 Kč (tedy po zaokrouhlení 108 000 Kč). Tato operace se promítne jako snížení položky SMV a snížení VH běžného období.

Tabulka č. 7 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – náhradní díly (tisíc Kč)

	Převod náhradních dílů ze zásob	Odpis
	20.	21.
Aktiva celkem	**0**	**-108**
DHM: SMV a soubory MV	744	-108
Zásoby	-744	
Pasiva celkem	**0**	**-108**
VH běžného období		-108

Zdroj: vlastní zpracování

Drobný majetek

Kromě náhradních dílů společnost vlastní také drobný hmotný majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok. Jedná se zejména o nábytek, skříňky, poličky a úložné prostory ve výrobních halách, dále zde patří počítače a notebooky, mobilní telefony a jiné elektrické spotřebiče a zařízení používané ve výrobě. Jelikož pořizovací cena tohoto majetku je nižší než 40 000 Kč, nemůže být vykázán jako dlouhodobý hmotný majetek. Společnost se rozhodla takovýto majetek vykazovat přímo do nákladů. Standard však ukládá společnosti povinnost majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok vykázat v položce dlouhodobého majetku.

Z důvodu velkého množství drobného majetku, jsem se rozhodla tento majetek roztřídit do tří skupin. První skupinou – J – je jiná elektronika používaná jak ve výrobě, tak ve správě. Druhou skupinou – P – jsou počítače a jejich příslušenství, a poslední skupinou – N – jsou nábytek, skříně a úložné prostory.

Majetek byl pořizován od roku 2007 do současnosti a některé položky jsou již odepsány. Společně s firmou byla stanovena doba odepisování následovně:

- skupina J – 18 měsíců;
- skupina P – 24 měsíců;
- skupina N – 12 měsíců.

Pořizovací ceny majetku byly rozděleny do účetních období, ve kterých byl majetek pořízen. Z těchto pořizovacích cen byl dle odpisového plánu majetek odepisován. Pro přehlednost však uvedu pouze souhrnnou výši pořizovacích cen a déle výši oprávek v jednolitých letech. Tyto informace zobrazuje následující tabulka.

Tabulka č. 8 - Drobný majetek (Kč)

	PC	Oprávky 2007	Oprávky 2008	Oprávky 2009	Oprávky 2010	Oprávky 2011	Oprávky 2012
Skupina majetku J	1 263 321	77 340	247 488	116 010	348 030	239 754	126 636
Skupina majetku P	1 049 262	24 530	122 652	228 950	216 685	188 066	168 282
Skupina majetku N	610 144	41 407	124 220	82 813	240 158	66 250	47 194
Součet	2 922 727	143 277	494 360	427 774	804 873	494 071	342 113

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetnictví firmy

Nejprve tedy zaúčtujeme aktivaci drobného majetku (operace 22.). Dojde ke zvýšení Samostatných movitých věcí v hodnotě 2 923 000 Kč. Zároveň budeme snižovat náklady, jak běžného, tak minulého účetního období, jelikož majetek byl účtován přímo do nákladů. VH běžného období vzroste o pořizovací cenu majetku pořízeného v tomto období, a to ve výši 232 000 Kč. Nerozdělený zisk vzrost o 2 691 000 Kč.

Nyní musíme zohlednit odpisy majetku (operace 23.). Celkové suma všech odpisů má hodnotu 2 706 000 Kč. O tuto částku se sníží položka SMV. Soustavně dojde ke snížení VH běžného období představující odpisy účetního období 2012 (ve výši 342 000 Kč) a Nerozděleného zisku ve výši 2 364 000 Kč.

Jak vidíme, tak většina majetku je již v roce 2012 zcela odepsána. To samozřejmě vyplývá z krátké doby použitelnosti.

Následující tabulka znázorňuje operace týkající se drobného majetku.

Tabulka č. 9 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – drobný majetek (tisíc Kč)

	Aktivace drobného majetku	Odpis
	22.	23.
Aktiva celkem	**2 923**	**-2 706**
DHM: SMV a soubory MV	2 923	-2 706
Pasiva celkem	**2 923**	**-2 706**
VH běžného období	232	-342
Nerozdělený zisk min. let	2 691	-2 364

Zdroj: vlastní zpracování

Následující operace si vyžadují převod rozvahy do podoby blízké výkazu o finanční pozici, co se týče názvů jednotlivých položek. Nejedná se však o přesnou podobu tohoto výkazu. Z tohoto důvodu jsem provedla následující úpravy:

- položku dlouhodobého majetku budeme nyní členit na položky Pozemky, budovy, zařízení, Nehmotná aktiva a Investice do nemovitostí;
- položka Pozemky, budovy, zařízení odpovídá položce dlouhodobý hmotný majetek;
- pohledávky budou vykázány v položce Obchodní a ostatní pohledávky, v dělení na krátkodobé a dlouhodobé, s tím, že odložená daňová pohledávka bude vykázána zvlášť;

- finanční aktiva budou obsahovat položky krátkodobého a dlouhodobého finančního majetku, který nemůže být zařazen do jiné položky;
- objeví se také položky Ostatní aktiva a Ostatní závazky zahrnující časové rozlišení;
- pojem pasiva bude nahrazen pojmem Vlastní kapitál a závazky;
- v rámci vlastního kapitálu a závazků přibude dále položka Fond z přecenění pozemků, budov, zařízení;
- závazky budou vykázány v položkách Obchodní a jiné závazky. Opět v dělení na krátkodobé a dlouhodobé a položka odloženého daňového závazku bude vykázána odděleně;
- položka Nerozdělený zisk obsahuje položky VH běžného období a Nerozdělený zisk minulých let. Standard neurčuje povinnost odděleně vykazovat tyto dvě položky.

Finanční aktiva

V této položce zobrazíme investice společnosti do jednotky pod podstatným vlivem a do ovládané a řízené osoby. Dle české legislativy je takováto investice vykázána v dlouhodobém finančním majetku. Dle IFRS se v individuální nekonsolidované účetní závěrce podíly ocení buď pořizovací cenou, nebo reálnou hodnotou. Bohužel kvůli nákladnosti zjištění pořizovací ceny, respektive reálné hodnoty, jelikož společnost není kótovaná na trhu, nebudu měnit hodnotu ocenění. Dojde tedy k úbytku Dlouhodobého finančního majetku a přírůstku Finančních aktiv a to ve výši 696 000 Kč. Tento převod vyjadřuje operace 24. Jak vidíme, tato operace logicky nemá vliv na bilanční sumu.

Tabulka č. 10 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – finanční aktiva (tisíc Kč)

	Reklasifikace
	24.
Aktiva	**0**
Finanční aktiva	696
Dlouhodobý finanční majetek	-696

Zdroj: vlastní zpracování

Investice do nemovitostí

Společnost vlastní dva pozemky, u kterých se doposud nerozhodla, k jakým účelům je bude využívat. Proto je potřeba tyto pozemky převézt z položky dlouhodobého hmotného majetku do Investic do nemovitostí. Souhrnná hodnota pozemků je 65 200 Kč. Dojde tedy k úbytku položky DHM a přírůstku položky Investice do nemovitostí v zaokrouhlené hodnotě 65 000 Kč (operace 25.).

Tabulka č. 11 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – investice do nemovitostí (tisíc Kč)

	Reklasifikace
	25.
Aktiva	**0**
Dlouhodobý hmotný majetek	-65
Investice do nemovitostí	65

Zdroj: vlastní zpracování

Přecenění investic do nemovitostí

Při prvotním ocenění byly investice do nemovitostí oceněny pořizovací cenou v hodnotě 65 200 Kč. V rámci následného ocenění investic do nemovitostí si podnik vybral model ocenění reálnou hodnotou. Rozdíl z přecenění se dle IAS 40 zaúčtuje do hospodářského výsledku. Parcely „A“ a „B“ byly pořízeny v roce 1998.

Dle cenové mapy města Brna[98], jsem zjistila, že tržní cena za m^2 pozemku v této lokalitě je 2 250 Kč.

Parcela „A“ má rozlohu 16,8 m^2 a její pořizovací cena je 8 500 Kč. Parcela „B“ má rozlohu 205,5 m^2 a pořizovací cena je 56 700 Kč. Dojde tedy k přecenění u parcely „A“ o 29 300 Kč, a u parcely „B“ o 405 675 Kč. Po zaokrouhlení tedy budeme účtovat (operace 26.) zvýšení Investic do nemovitostí a Nerozděleného zisku o 435 000 Kč. Tyto operace nijak neovlivní odpisový plán ani odloženou daň, neboť pozemky jako Investice do nemovitostí se neodpisují.

Tabulka č. 12 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – přecenění investic do nemovitostí (tisíc Kč)

	Přecenění investic do nemovitostí
	26.
Aktiva	**435**
Investice do nemovitostí	435
Vlastní kapitál a závazky	**435**
Nerozdělený zisk	435

Zdroj: vlastní zpracování

Časové rozlišení

Mezinárodní standard nezná položku časového rozlišení aktiv nebo pasiv. Proto je nutné tyto skupiny převést do odpovídajících si položek. Časové rozlišení aktiv bude vykázáno v položce Ostatních aktiv (operace 27.). Jeho výsledná hodnota bude 500 000 Kč.

Časové rozlišení pasiv, v hodnotě 11 921 000 Kč, bude přesunuto do položky Ostatní závazky (operace 28.).

Následující tabulka zaznamenává převod výše zmíněných položek.

[98] *Cenová mapa města Brna* [online]. 2014 [cit. 2014-04-05]. Dostupné z: http://gis.brno.cz/flex/flexviewer/index.php?project=gismb_cenova_mapa_10_public

Tabulka č. 13 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – časové rozlišení (tisíc Kč)

	Reklasifikace časového rozlišení aktiv	Reklasifikace časového rozlišení pasiv
	27.	28.
Aktiva	**0**	**0**
Ostatní aktiva	500	
Časové rozlišení	-500	
Vlastní kapitál a závazky	**0**	**0**
Ostatní závazky		11 921
Časové rozlišení		-11 921

Zdroj: vlastní zpracování

Převod dlouhodobého majetku do položky Pozemky, budovy, zařízení

Jelikož standard nerozlišuje položku dlouhodobý hmotný majetek, je nutno nahradit ji jinou odpovídající si položkou. Touto položkou jsou Pozemky, budovy, zařízení. Zbylou část DHM tedy převedeme do položky P, B, Z a to v hodnotě 44 911 000 Kč. Jedná se pouze o formální operaci (operace 29.)

Tabulka č. 14 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – P, B, Z (tisíc Kč)

	Reklasifikace
	29.
Aktiva	**0**
Dlouhodobý hmotný majetek	-44 911
P, B, Z	44 911

Zdroj: vlastní zpracování

Přecenění pozemků

Mezi další pozemky, které společnost vlastní, patří dva, na kterých ma společnost postavené své výrobní haly, používá je tedy ke své ekonomické činnosti. Tyto pozemky nemohou být zařazeny do položky Investic do nemovitostí.

Pořizovací cena prvního pozemku je 1 269 267 Kč, tento pozemek byl pořízen 31. 12. 1998 a jeho rozloha je 1 642 m^2. Hodnota druhého pozemku je 2 000 000 Kč, byl pořízen k 7. 8. 2007, přičemž má výměru 1 170 m^2.

K 31. 3. 2013 byly tyto pozemky přeceněny na reálnou hodnotu. Tržní cenu jsem získala opět podle cenové mapy města Brna. Tržní cena za 1 m^2 je 2 250 Kč. Cena prvního pozemku po přecenění je 3 694 500 Kč, došlo tedy ke zvýšení o 2 425 233 Kč. U druhého pozemku došlo ke zvýšení hodnoty o 632 500 Kč, na celkové 2 632 500 Kč. Celkově tedy došlo ke zvýšení o 3 057 733 Kč. Dle standardu se přecenění pozemku, budov a zařízení účtuje do vlastního kapitálu do položky Fond z přecenění pozemků, budov, zařízení.

V operaci 30. Tedy budeme účtovat zvýšení položky P, B, Z a zaúčtujeme Fond z přecenění P, B, Z a to vše ve výši 3 058 000 Kč.

Tento fond by měl být každoročně rozpouštěn po dobu životnosti aktiva, a to ve výši rozdílu mezi původními a novými odpisy majetku. Pozemky však odepisovány nejsou, nevznikne tedy žádný rozdíl. Fond bude v době realizace majetku jednorázově převeden do nerozděleného zisku.

Tabulka č. 15 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – přecenění pozemků (tisíc Kč)

	Přecenění pozemků
	30.
Aktiva	**3 058**
P, B, Z	3 058
Vlastní kapitál a závazky	**3 058**
Fond z přecenění P, B, Z	3 058

Zdroj: vlastní zpracování

Dlouhodobá pohledávka

Podnik ve své rozvaze vykazuje dlouhodobou pohledávku. Tato pohledávka má být dle standardu diskontována na současnou hodnotu dle metody efektivní úrokové míry. Bohužel v rámci komunikace s firmou se nám nepodařilo stanovit tuto efektivní úrokovou míru. Náklady na její stanovení by v konečném důsledku převýšily její přínosy, navíc výše pohledávky není ani nijak zásadní, nedosahuje výše ani 1 % bilanční sumy, proto jsem se, po komunikaci s vedoucí diplomové práce, rozhodla nechat pohledávku v nediskontované výši.

Odložená daň

Posledním bodem převodu rozvahy bude výpočet odložené daně. Tato operace vzniká z důvodu toho, že jsem v rámci převodu aktivovala některé položky, naopak u jiných se měnily odpisy a podobně. Přechodné rozdíly mezi účetní zůstatkovou cenou a daňovou základnou je tedy potřeba upravit o změny vzniklé převodem. Nutno také oddělit odloženou daň vykazovanou do výsledku a vykazovanou proti vlastnímu kapitálu.

Za účetní období 2012 společnost vykázala odložený daňový závazek ve výši 72 960 Kč. Po převodu položek došlo ke změnám v účetních a daňových základnách a tedy k odložené dani účtované do výsledku hospodaření tak, jak zobrazuje následující tabulka. Pro zpřesnění účetní hodnota v tabulce vyjadřuje účetní zůstatkovou cenu majetku. Hodnoty v tabulce nejsou zaokrouhleny na tisíce. Pohledávka je vyjádřena záporným znaménkem a označením (P), naopak závazek kladným a označením (Z), samozřejmě to záleží na tom, zda se jedná o aktivní nebo pasivní položku.

Tabulka č. 16 - Změny v odložené dani účtované výsledkově (Kč)

	Účetní hodnota	Daňová základna	Rozdíl	Odložená daň (19%)
Leasing automobil 1	-630	6 660	-7 290	-1 385 (P)
Leasing automobil 2	-1 052	1 134	-2 186	-415 (P)
Soubor majetku s dotací	589 356	382 156	207 200	39 368 (Z)
Vývoj	1 048 201	0	1 048 201	199 158 (Z)
Náhradní díly	635 150	0	635 150	120 678 (Z)
Drobný majetek	216 260	0	216 260	41 089 (Z)
Investice do nemovitostí	500 175	65 200	434 975	82 645 (Z)
Celkem				**481 139 (Z)**

Zdroj: vlastní zpracování

U automobilů pořízených na finanční leasing se v rámci odložené daně pracuje jak se zůstatkovou cenou automobilu, tak se zbývající výší závazku, a také s poměrnou částí akontace.[99] Následující tabulka znázorňuje způsob, kterým byla zjištěna souhrnná účetní a daňová základna pro potřeby odložené daně znázorněné výše. V tabulce je u položek rozvahy zaznačeno, zda se jedná o aktivní položku (A) či o pasivní (Pas), ve sloupci odložené daně pak opět, jestli se jedná o odložený daňový závazek (Z) nebo pohledávku (P) na základě povahy položky.

Tabulka č. 17 - Výpočet odložené daně – leasing prvního automobilu (Kč)

	Účetní hodnota	Daňová základna	Rozdíl	Odložená daň (19%)
Pozemky, budovy a zařízení (A)	29 600	0	29 600	5 624 (Z)
Závazky z leasingu (Pas)	30 230	0	30 230	-5 744 (P)
Časové rozlišení nákladů (A)	0	6 660	-6 660	-1 265 (P)
Celkem	-630	6 660	-7 290	**-1 385 (P)**

Zdroj: vlastní zpracování

Stejný postup byl aplikován i u druhého automobilu. Tabulka opět zobrazuje způsob výpočtu celkové odložené daně u automobilu.

Tabulka č. 18 - Výpočet odložené daně – leasing druhého automobilu (Kč)

Položka rozvahy	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Rozdíl	Odložená daň
Pozemky, budovy a zařízení (A)	3 780	0	3 780	718 (Z)
Závazky z leasingu (Pas)	4 832	0	4 832	-918 (P)
Časové rozlišení nákladů (A)	0	1 134	-1 134	-215 (P)
Celkem	-1 052	1 134	-2 186	**-415 (P)**

Zdroj: vlastní zpracování

[99]DELOITTE. Zaměřeno na leasing. In: *Deliotte* [online]. 2008 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z:http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/cz(cs)_zamereno_na_leasing_150708.pdf, str. 20

U souboru majetku s dotací a investic do nemovitostí došlo k navýšení účetní zůstatkové ceny o dotaci respektive přecenění u investic do nemovitostí, ke změně daňové základny nedošlo, a z tohoto rozdílu byla navýšena odložená daň.

U položek vývoje, náhradních dílů a drobného majetku původně vidíme, že daňová základna je rovna nule. Je to z toho důvodu, že tyto položky nebyly součástí dlouhodobého majetku, ale nákladů respektive zásob, a nebyly tedy odpisovány. Po převodu do dlouhodobého majetku zůstává daňová základna stejná. Účetní hodnota pak vznikla z úpravy pořizovací ceny o oprávky.

Jak tedy vidíme, nyní společnosti vzrostl odložený daňový závazek o 481 139 Kč. Celkový odložený daňový závazek bude mít hodnotu 554 265 Kč. Po zaokrouhlení tedy musíme zaúčtovat (operace 31.) zvýšení odloženého daňového závazku a zároveň snížení Nerozděleného zisku (konkrétně se jedná o náklad v položce Odložená daň) v hodnotě 481 000 Kč.

Položky převodu však měly vliv také na odloženou daň, která bude účtovaná přímo do vlastního kapitálu. Tuto problematiku znázorňuje další tabulka.

Tabulka č. 19 - Změny v odložené dani účtované do vlastního kapitálu (Kč)

	Účetní hodnota	Daňová základna	Rozdíl	Odložená daň (19%)
P, B, Z – pozemky	6 327 000	3 269 267	3 057 733	**580 969 (Z)**

Zdroj: vlastní zpracování

V této tabulce vidíme, že odložený daňový závazek se ještě navýší. Toto navýšení je způsobeno přeceněním dlouhodobých pozemků na reálnou hodnotu, přičemž daňová základna se nemění a je rovna pořizovací ceně, protože se předpokládá jejich budoucí prodej.

Tento odložený daňový závazek se však nebude účtovat do výsledku hospodaření jako náklad, ale zaúčtujeme ho do VK do položky Odložená daň účtovaná do VK, v hodnotě 581 000 Kč (operace 32.) a opět oproti závazku Odložený daňový závazek.

Následující tabulka pak shrnuje poslední operace převodu.

Tabulka č. 20 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – odložená daň (tisíc Kč)

	Odložená daň do výsledku	Odložená daň do VK
	31.	32.
Vlastní kapitál a závazky	**0**	**0**
Odložená daň účtovaná do VK		-581
Nerozdělený zisk	-481	
Odložený daňový závazek	481	581

Zdroj: vlastní zpracování

Následující oddíl bude věnován interpretaci výsledků převodu rozvahy a výkazu o finanční pozici.

6.3 Výkaz o finanční pozici dle IFRS

Nyní bych chtěla znázornit celkový dopad na rozvahu v důsledku převodu položek dle IFRS. Následující tabulky budou upraveny tak, aby se v nich daly prezentovat zejména položky v souladu s IFRS, objeví se zde však i položky české legislativy, aby bylo vidět jejich odlišné pojmenování. Celé tabulky budou vycházet z rozvahy podniku a výše naznačeného převodu.

První tabulka se týká aktiv společnosti.

Tabulka č. 21 - Srovnání rozvahy dle české legislativy a IFRS – aktiva (tisíc Kč)

	Národní úprava	Standard
Aktiva	**196 049**	**200 932**
Dlouhodobý majetek	**48 108**	**53 046**
Pozemky, budovy, zařízení	43 883	47 969
Nehmotná aktiva	0	4 577
Investice do nemovitostí	0	500
Dlouhodobý nehmotný majetek	3 529	0
Dlouhodobý finanční majetek	696	0
Finanční aktiva	0	696
Oběžná aktiva	**147 434**	**146 690**
Zásoby	32 011	31 267
Krátkodobé pohledávky	102 949	102 949
Dlouhodobé pohledávky	1 543	1 543
Krátkodobý finanční majetek	10 931	10 931
Časové rozlišení	507	0
Ostatní aktiva	0	500

Zdroj: vlastní zpracování

Celkově tedy vidíme, že došlo k nárůstu bilanční sumy o 4 883 000 Kč. Položka pozemků, budov a zařízení, představující dlouhodobý hmotný majetek, se zvýšila díky aktivaci dvou automobilů pořízených na finanční leasing. Tento nárůst však nebyl tak značný, jelikož během účetního období 2012 se účetní jednotka dostala téměř na konec leasingu a také na konec doby odpisování. Jejich souhrnná zůstatková cena má hodnotu 33 380 Kč. Významnějšími položkami nárůstu pak byla aktivace náhradních dílů pořízených během účetního období a aktivace drobného majetku s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Zůstatková cena náhradních dílů je 635 150 Kč. Co se týče drobného majetku, ten má zůstatkovou hodnotu 216 260 Kč. Další položkou zvyšující hodnotu majetku byla aktivace dotace na pořízení souboru majetku. Zůstatková cena se díky tomu zvýšila o 207 200 Kč. Nejvýraznější vliv však mělo přecenění pozemků o celkovou výši 3 057 733 Kč.

Nehmotná aktiva vzrostla díky aktivaci vývoje v zůstatkové ceně 1 048 201 Kč.

Investice do nemovitostí představují dva pozemky, které byly přeceněny o 434 975 Kč.

Položka finančních aktiv představovala pouze formální převod podílů z položky dlouhodobý finanční majetek. Stejnou formální operací byl převod časového rozlišení aktiv do ostatních aktiv. V této položce však ke změnám došlo, a to díky zrušení akontace leasingů.

Hodnota zásob společnosti se snížila z důvodu vyloučení náhradních dílů v hodnotě 743 590 Kč. K poklesu došlo také u položky Ostatních aktiv (dle ČR časové rozlišení aktiv), jelikož se z něj vyloučila akontace leasingových automobilů v hodnotě 7 794 Kč, což se kvůli zaokrouhlování projevilo v částce 7 000 Kč. U pohledávek a krátkodobého finančního majetku k žádným změnám nedošlo.

Následující tabulka znázorňuje pasiva, respektive vlastní kapitál a závazky (v souladu s terminologií IFRS), podniku a jejich výši po převodu.

Tabulka č. 22 - Srovnání rozvahy dle české legislativy a IFRS – pasiva (tisíc Kč)

	Národní úprava	Standard
Pasiva (Vlastní kapitál a závazky)	**196 049**	**200 932**
Vlastní kapitál	**103 028**	**109 302**
Základní kapitál	3 180	3 180
Kapitálové fondy	162	162
Fondy ze zisku	318	318
Fond z přecenění P, B, Z	0	3 058
Odložená daň účtovaná do VK	0	-581
Nerozdělený zisk minulých let	82 344	84 961
VH běžného období	17 024	18 204
Cizí zdroje (Závazky)	**81 307**	**79 709**
Rezervy	2 695	0
Krátkodobé závazky	68 539	68 574
Dlouhodobé závazky	0	0
Odložený daňový závazek	73	1 135
Krátkodobé bankovní úvěry	10 000	10 000
Časové rozlišení	11 714	0
Ostatní závazky	0	11 921

Zdroj: vlastní zpracování

Zde vidíme značný nárůst výsledku hospodaření a nerozděleného zisku. V těchto položkách se totiž promítly veškeré nákladové a výnosové operace související s převodem majetku a závazků podniku.

Došlo také k vytvoření dvou nových položek. První z nich je fond z přecenění pozemků, budov a zařízení. Jeho celková výše je 3 057 733 Kč. Druhou položkou je odložená daň účtovaná do vlastního kapitálu, jelikož souvisí s přeceněním pozemků dle IAS 16. Hodnota této daně je 580 969 Kč. Vykazujeme ji se záporným znaménkem, jelikož pro podnik jakoby představuje náklad a je účtována na stranu MD pasivní položky.

V rámci cizích zdrojů došlo k významné změně u rezervy na opravu dlouhodobého majetku. Ta byla zrušena v plné výši, tedy v hodnotě 2 695 000 Kč. Krátkodobé závazky naopak byly navýšeny, a to o hodnotu závazku z leasingu, který ještě musí být splacen. Toto představuje sumu 35 062 Kč.

Ke změně také došlo u časového rozlišení pasiv. Jednak bylo přesunuto do položky Ostatní závazky, ale bylo také navýšeno díky zaúčtování dotace související s pořízením souboru

majetku. Tato dotace však byla částečně odepsána a její konečný stav tak navýšil časové rozlišení o 207 200 Kč.

Poslední změnu v položkách pasiv představuje značný nárůst odloženého daňového závazku, o celkový 1 062 108 Kč. Tato změna byla důkladně popsána výše. Jen bych chtěla připomenout, že vznikla zejména na základě značného přecenění pozemků.

Nyní už zbývá jen sestavit výkaz o finanční pozici v souladu s IFRS. Položka Nerozdělený zisk zahrnuje jak NZ minulých let tak i VH běžného období a položka Finanční aktiva zahrnuje podíly společnosti, tedy dlouhodobý finanční majetek.

Níže zobrazená tabulka představuje výkaz o finanční pozici podniku k 31. 3. 2013 sestavený v souladu s IFRS.

Tabulka č. 23 - Výkaz o finanční pozici k 31. 3. 2013 (tisíc Kč)

Výkaz o finanční pozici k 31. 3. 2013 (tisíc Kč)	
Aktiva	**200 932**
Peníze a peněžní ekvivalenty	10 931
Obchodní a ostatní pohledávky – krátkodobé	102 949
Obchodní a ostatní pohledávky – dlouhodobé	1 543
Zásoby	31 267
Pozemky, budovy a zařízení	47 969
Investice do nemovitostí	500
Nehmotná aktiva	4 577
Finanční aktiva	696
Ostatní aktiva	500
Vlastní kapitál a závazky	**200 932**
Obchodní a jiné závazky – krátkodobé	68 574
Obchodní a jiné závazky – dlouhodobé	0
Krátkodobé bankovní úvěry	10 000
Odložený daňový závazek	1 135
Rezervy	0
Ostatní závazky	11 921
Základní kapitál a fondy	6 137
Nerozdělený zisk	103 165

Zdroj: vlastní zpracování

6.4 Výkaz zisku a ztráty společnosti dle české legislativy

Výkaz zisku a ztráty podává informace o výnosech, nákladech a výsledku hospodaření podniku. V tabulce jej vidíme tak, jak jej účetní jednotka sestavila za účetní období 2012.

Tabulka č. 24 - Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31. 3. 2013 (tisíc Kč)

Označení	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	Účetní období 2012
I.	Tržby za prodej zboží	343 214
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	279 886
+	Obchodní marže	63 328
II.	Výkony	435 566
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	437 709
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	-2 143
3.	Aktivace	0
B.	Výkonová spotřeba	412 996
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	126 598
B. 2.	Služby	286 398
+	Přidaná hodnota	85 898
C.	Osobní náklady	62 347
C. 1.	Mzdové náklady	53 433
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	7 658
C. 4.	Sociální náklady	1 256
D.	Daně a poplatky	211
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	2 715
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	0
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-1 653
IV.	Ostatní provozní výnosy	7 811
H.	Ostatní provozní náklady	6 034
*	Provozní výsledek hospodaření	24 055
X.	Výnosové úroky	227
N.	Nákladové úroky	70
XI.	Ostatní finanční výnosy	478
O.	Ostatní finanční náklady	4 122
*	Finanční výsledek hospodaření	-3 487
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	3 544
Q. 1.	- splatná	3 867
Q. 2.	- odložená	-323
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	17 024
***	**Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)**	**17 024**
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	20 568

Zdroj: vlastní zpracování na základě účetnictví firmy

Z tohoto výkazu je zřejmé, že za dané účetní období společnost vykázala zisk ve výši 17 024 000 Kč.

Jednotlivé položky odpovídají nákladovým a výnosovým účtům. Chtěla bych zmínit zejména položku Spotřeba materiálu a energie. Zde účetní jednotka účtuje jak o spotřebě materiálu, energie, tak o pořízení drobného dlouhodobého hmotného majetku.

V rámci položky Služby, pak účetní jednotka účtuje o poštovném, přepravném, ale také o leasinzích, pořízení drobného dlouhodobého nehmotného majetku, o propagaci, výdajích na výzkum a vývoj a jiných službách.

Součástí ostatních provozních nákladů je také například pojištění, oproti tomu součástí ostatních provozních výnosů jsou dotace.

Finanční náklady a výnosy jsou náklady a výnosy související s běžnými účty, s bankovními produkty a úroky z půjček.

Společnost v daném účetním období zaúčtovala splatnou daň z příjmu ve výši 3 867 000 Kč a doloženou daň ve výši -323 000 Kč. Odložená daň je záporná, protože musela vyrovnat pokles odloženého daňového závazku v běžném účetním období.

6.5 Převod výkazu zisku a ztráty z národní legislativy

Co se týče převodu výsledovky, budu pracovat opačným způsobem než u rozvahy. U rozvahy jsem vycházela z položek dle české legislativy, které jsem průběžně měnila tak, aby vyhovovaly podmínkám IFRS. U výsledovky však nejprve začnu přehodnocením a přeskupením položek VZZ dle české legislativy do podoby, která odpovídá požadavkům IFRS, tedy do takové podoby, ve které budu představovat výsledný výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku. Tento postup jsem si zvolila z důvodu, že se mi zdá mnohem přehlednější, jelikož výkaz dle IFRS obsahuje mnohem méně položek než dle české legislativy.

Následující tabulka znázorňuje srovnání českých položek výkazu a jejich označení tak, jak je budu vykazovat dle IFRS v rámci výkazu o výsledku.

Tabulka č. 25 - Porovnání položek VZZ dle české legislativy a IFRS

Výkaz zisku a ztrát ČÚP		Výkaz o výsledku dle IFRS
I.	Tržby za prodej zboží	Tržby za prodej zboží
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	Náklady vynaložené na prodané zboží
+	Obchodní marže	Nevykazuje se samostatně
II.	Výkony	Ostatní výnosy
B.	Výkonová spotřeba	Spotřeba materiálu, energie a ostatní služby
C.	Osobní náklady	Osobní náklady
D.	Daně a poplatky	Ostatní náklady
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	Odpisy
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	Ostatní výnosy
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	Ostatní náklady
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	Ostatní výnosy nebo náklady
IV.	Ostatní provozní výnosy	Ostatní výnosy
H.	Ostatní provozní náklady	Ostatní náklady
*	Provozní výsledek hospodaření	Není třeba vykazovat samostatně
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	Finanční náklady
X.	Výnosové úroky	Finanční výnosy
N.	Nákladové úroky	Finanční náklady
XI.	Ostatní finanční výnosy	Finanční výnosy
O.	Ostatní finanční náklady	Finanční náklady
*	Finanční výsledek hospodaření	Nezveřejňuje se samostatně
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	
XIII.	Mimořádné výnosy	Neexistuje, je součástí provozních výnosů nebo nákladů
R.	Mimořádné náklady	
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	
*	Mimořádný výsledek hospodaření	
	Daň z příjmu	Daňové náklady
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	Zisk/ztráta za období

Zdroj: Vlastní zpracování na základě materiálu: Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). In: Komora auditorů České republiky [online]. 2011 [cit. 2014-04-08]. Dostupné z:http://www.kacr.cz/file/768/Priloha-A8-2011-Metodicka%20pomucka.pdf, str. 17-18

Na základě tohoto přehledu jsem vytvořila zjednodušený agregovaný výkaz o výsledku, v rámci kterého budu převod provádět. Převod položek a jejich dopad na výsledovku budu uvádět ve stejném sledu jako u rozvahy, přičemž položky budou zaokrouhleny na tisíce Kč.

První automobil

Převod prvního automobilu se projevil v šesti operacích, ne všechny však měly vliv na výsledek hospodaření. Do tabulky však znázorním všechny, abych zachovala formát dle rozvahy.

Operace číslo 1 představovala vyloučení původně zaplacených leasingových splátek v celkové výši 988 474 Kč. Tato operace se projevila jako přírůstek VH v hodnotě 177 000 Kč. Jak vidíme, nejedná se o plnou částku splátek, a to z toho důvodu, že do VH se účtují pouze splátky za dané účetní období. Předcházející splátky za roky 2008 – 2011 se účtují již do Nerozděleného zisku. Tato operace se projeví v položce služby, která je součástí položky Spotřeba materiálu, energie a ostatní služby. Dojde ke snížení nákladů, budeme tedy účtovat o částce -177 000 Kč.

Operace č. 2 představuje zrušení akontace. Nejprve byla přičtena již rozpuštěná část akontace a poté byla celá zrušena. Rozpuštěná část za účetní období 2012 má hodnotu 27 000 Kč a celková hodnota akontace je 133 200 Kč. Účtovat tedy budeme opět v položce Spotřeba materiálu, energie a ostatní služby náklad v hodnotě 106 000 Kč (= 27 000 Kč - 133 000 Kč).

Operace 3. je aktivace automobilu. Tato operace nemá dopad na výsledek hospodaření. Účtovat tedy nebudeme nic.

Operace číslo 4 vyjadřuje zaúčtování leasingových splátek. Splátky se dělí na snížení závazku a finanční náklad v podobě úroku. Úrok za účetní období 2012 má hodnotu 8 000 Kč. Účtovat jej budeme do položky Finanční náklady v zaokrouhlené hodnotě 8 000 Kč. Jedná se o náklad, který snižuje výsledek hospodaření.

Pátá operace u leasingu se týkala odpisu automobilu. Toto se projeví v položce Odpisy. Za běžné období byl majetek odepsán ve výši 178 000 Kč. Opět se jedná o náklad.

Poslední 6. operace je převod části dlouhodobého závazku na krátkodobý. Tato operace se ve výsledovce neprojeví.

Veškeré operace převodu znázorňuje následující tabulka.

Tabulka č. 26 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – leasing prvního automobilu (tisíc Kč)

	Vyloučení původních splátek	Zrušení akontace	Aktivace auta	Zúčtování splátek	Odpis	Převod závazku
Výkaz o výsledku pro potřeby IFRS	1.	2.	3.	4.	5.	6.
Spotřeba materiálu, energie a ostatní služby	-177	106				
Odpisy					178	
Finanční náklady				8		
Zisk za období	**177**	**-106**	**0**	**-8**	**-178**	**0**

Zdroj: vlastní zpracování

Druhý automobil

U druhého automobilu proběhly stejné operace jako u prvního avšak v jiných výškách.

První operace (v tabulce operace 7.), neboli vyloučení původních leasingových splátek, bude mít na výsledovku vliv. Tato operace se za dané účetní období projeví jako snížení nákladů, a to v položce Spotřeba materiálu, energie a ostatní služby. Účtovat budeme tedy v záporné hodnotě, a to ve výšce - 46 000 Kč.

Další operace (8.) je zrušení akontace. Nejprve dojde k přičtení již rozpuštěné akontace ve výši 7 000 Kč, následovně bude zrušena celá akontace v hodnotě 34 000 Kč. Účtujeme opět na účtu Spotřeba materiálu, energie a ostatní služby o částce 27 000 Kč (= 7 000 Kč – 34 000 Kč). Tato částka představuje náklad.

Dalším bodem je aktivace automobilu (9.). Tato operace se neprojeví na výsledku hospodaření.

Následující operace (10.) však vliv na výsledovku má. Jedná se o zaúčtování nových splátek v souladu s IFRS. Do výsledovky se promítne úrok jako finanční náklad. Jeho výše za účetní období 2012 je 2 000 Kč. Položka Finanční náklady se tedy zvýší, což bude mít za následek snížení výsledku hospodaření.

Operace 11. bude opět odpis automobilu. Automobil byl za účetní období odpisován po dobu 12 měsíců, přičemž měsíční odpis je ve výši 3 780 Kč. Celkově budeme účtovat o hodnotě 45 000 Kč, jako o nákladu v položce Odpisy.

Poslední operací (12.) bude opět převod dlouhodobého závazku na krátkodobý. Tato operace nemá vliv na výsledovku a účtovat tedy nic nebudeme.

Níže uvedená tabulka opět znázorňuje vliv převodu na konkrétní položky výsledovky.

Tabulka č. 27 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – leasing druhého automobilu (tisíc Kč)

	Vyloučení původních splátek	Zrušení akontace	Aktivace auta	Zúčtování splátek	Odpis	Převod závazku
Výkaz o výsledku pro potřeby IFRS	7.	8.	9.	10.	11.	12.
Spotřeba materiálu, energie a ostatní služby	-46	27				
Odpisy					45	
Finanční náklady				2		
Zisk za období	**46**	**-27**	**0**	**-2**	**-45**	**0**

Zdroj: vlastní zpracování

Dotace

Dotace na pořízení souboru majetku se výsledovky také dotkne.

V první operaci (13.) byla dotace aktivování do pořizovací ceny majetku a zároveň zaúčtována jako výnos příštích období. Tato operace tedy na výsledovku vliv nemá.

Následující operace (14.) se týká vyloučení původních odpisů majetku. Jejich celková výše je 95 000 Kč. Vyloučení se projeví v položce Odpisy jako snížení nákladů, tedy v hodnotě - 95 000 Kč.

Nyní však musí být zaúčtovány nové odpisy (operace 15.). Jejich hodnota je po zaokrouhlení 147 000 Kč. Účtujeme opět na nákladovou položku Odpisy, ale nyní jako náklad, tedy v kladné hodnotě.

Poslední operací (16.) bude rozpuštění části dotace do výnosů běžného období. K rozpuštění dojde ve výši 51 800 Kč. Zaokrouhlenou sumu zaúčtujeme jako výnos do položky Ostatní výnosy.

Následující tabulka opět znázorňuje vliv převodu na konkrétní položky výsledovky.

Tabulka č. 28 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – dotace (tisíc Kč)

	Aktivace dotace	Vyloučení původních odpisů	Zaúčtování nových odpisů	Rozpuštění části dotace
Výkaz o výsledku pro potřeby IFRS	13.	14.	15.	16.
Odpisy		-95	147	
Ostatní výnosy				52
Zisk za období	**0**	**95**	**-147**	**52**

Zdroj: vlastní zpracování

Rezerva na opravu dlouhodobého majetku

Rezerva na opravu dlouhodobého majetku musí být dle IFRS zrušena. Toto zrušení je účtováno proti výsledku hospodaření a nerozdělenému zisku. Do výsledku hospodaření budeme účtovat zrušení rezervy za dané účetní období a to ve výši 539 000 Kč. Operace se projeví na položce Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období. Tato položka se ve výkazu o výsledku sloučila do položky Ostatní výnosy, jelikož její hodnota byla záporná, čili představovala snížení nákladů. Účtujeme tedy v operaci 17. o částce 539 000 Kč v položce Ostatní výnosy.

Tabulka č. 29 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – rezerva (tisíc Kč)

	Zrušení rezervy
Výkaz o výsledku pro potřeby IFRS	17.
Ostatní výnosy	539
Zisk za období	**539**

Zdroj: vlastní zpracování

Výzkum a vývoj

Vývoj, který byl v souladu s IFRS aktivován, se projeví zároveň ve výsledovce. Společnost výdaje na výzkum a vývoj účtovala do nákladů. Aby mohlo dojít k aktivaci, musí se tyto náklady zrušit.

V první operaci (operace 18.) budeme účtovat aktivaci vývoje v hodnotě 1 123 000 Kč. Dojde ke snížení nákladu v položce Spotřeba materiálu, energie a ostatní služby.

V 19. operaci pak zaúčtujeme odpis vývoje, jelikož se jedná o odepisovatelné aktivum. Účtujeme ve výši 75 000 Kč na položku Odpisy.

Tabulka č. 30 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – vývoj (tisíc Kč)

	Aktivace vývoje	Odpis
Výkaz o výsledku pro potřeby IFRS	18.	19.
Spotřeba materiálu, energie a ostatní služby	-1 123	
Odpisy		75
Zisk za období	**1123**	**-75**

Zdroj: vlastní zpracování

Náhradní díly

Co se týče náhradních dílů, tak jejich samotná aktivace do dlouhodobého hmotného majetku nemá vliv na výsledek hospodaření. V rámci operace 20 tedy účtovat nebudeme nic.

Operace 21 pak představuje odpis náhradních dílů, což se projeví jako náklad v položce Odpisy a sníží tak výsledek hospodaření. Výše těchto odpisů za účetní období 2012 je 108 000 Kč.

Tabulka č. 31 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – náhradní díly (tisíc Kč)

	Převod náhradních dílů ze zásob	Odpis
Výkaz o výsledku pro potřeby IFRS	20.	21.
Odpisy		108
Zisk za období	**0**	**-108**

Zdroj: vlastní zpracování

Drobný majetek

Naopak u drobného hmotného majetku, který má dlouhodobý charakter, bude již jeho samotná aktivace účtována ve výsledovce. Společnost totiž pořízení takového majetku účtuje přímo do spotřeby.

Operace 22 neboli aktivace majetku bude představovat vyloučení drobného dlouhodobého majetku z nákladů. V běžném účetním období představuje drobný majetek po zaokrouhlení sumu 232 000 Kč. Operaci účtujeme v rámci položky Spotřeba materiálu, energie a ostatní služby jako snížení nákladů, tedy - 232 000 Kč.

Operace 23 pak znázorní odpis majetku. Hodnota odpisů za rok 2012 je 342 000 Kč. Je vyšší než pořizovací cena majetku v roce 2012, a to z toho důvodu, že společnost vlastní i další drobný majetek, který byl pořízen v předchozích letech a musí být také odpisován.

Tabulka č. 32 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – drobný majetek (tisíc Kč)

	Aktivace drobného majetku	Odpis
Výkaz o výsledku pro potřeby IFRS	22.	23.
Spotřeba materiálu, energie a ostatní služby	-232	
Odpisy		342
Zisk za období	**232**	**-342**

Zdroj: vlastní zpracování

Finanční aktiva

Převod dlouhodobého finančního majetku do položky Finanční aktiva nemá vliv na výsledovku. V operaci 24 nebudeme účtovat nic.

Investice do nemovitostí

Stejně tak ani převod pozemků do položky Investice do nemovitostí nemá vliv na hospodářský výsledek. V operaci 25 také nebudeme nic účtovat.

Přecenění investic do nemovitostí

Naopak přecenění investic do nemovitostí má na hospodářský výsledek vliv, jelikož takovýto majetek se přeceňuje výsledkově.

V operaci 26 budeme účtovat o sumě přecenění v hodnotě 435 000 Kč a to do položky Ostatní výnosy. Česká legislativa nedovoluje přecenit dlouhodobý hmotný majetek, proto zde neexistuje odpovídající si položka.

Odpisy v souvislosti s investicemi do nemovitostí neúčtujeme.

Časové rozlišení

Operace 27 a 28 se zabývají formálním převodem časového rozlišení do odpovídající si položky Ostatní aktiva nebo pasiva. Neexistuje zde vliv na výsledovku, proto nebudeme nic účtovat.

Následující tabulka zaznamenává převod výše zmíněných položek.

Tabulka č. 33 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – operace 24. – 28. (tisíc Kč)

	Finanční aktiva	Investice do nemovitostí	Přecenění investic do nemovitostí	Časové rozlišení aktiv	Časové rozlišení pasiv
Výkaz o výsledku pro potřeby IFRS	24.	25.	26.	27.	28.
Ostatní výnosy			435		
Zisk za období	**0**	**0**	**435**	**0**	**0**

Zdroj: vlastní zpracování

Převod dlouhodobého majetku do položky Pozemky, budovy, zařízení

Obdobně také operace 29 představuje pouze formální převod dlouhodobého hmotného majetku do položky Pozemky, budovy, zařízení a ve výsledovce se nezobrazí.

Přecenění pozemků

Přecenění pozemků z položky P, B, Z se na první pohled mohlo nabízet možnost účtování ve výsledovce tak, jak tomu bylo u položky Investice do nemovitostí. Ale není tomu tak. Pozemky se přeceňují na reálnou hodnotu do položky vlastního kapitálu Fond z přecenění pozemků, budov, zařízení. Operace 30 se tedy ve výsledovce nezobrazí.

Odložená daň

Na konci převodu je ještě potřeba vypořádat se s odloženou daní, která se bude kvůli převodovým položkám měnit. Podnik na této položce ve výsledovce má zaúčtovanou částku -323 000 Kč, jelikož docházelo k poklesu odloženého daňového závazku. Po převodu je však potřeba odložený daňový závazek navýšit o 481 000 Kč. Zaúčtujeme tedy náklad do položky Daňové náklady – odložená daň. Tuto skutečnost zobrazuje operace 31.

Odložená daň vyplývající z přecenění pozemků se účtuje do vlastního kapitálu do speciální položky, nebude mít tedy vliv na výsledovku. V poslední operaci, operaci 32 nebudeme účtovat nic.

Následující tabulka shrnuje poslední operace převodu.

Tabulka č. 34 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – operace 29. – 32. (tisíc Kč)

	Reklasifikace DHM	Přecenění pozemků	Odložená daň do výsledku	Odložená daň ve VK
Výkaz o výsledku pro potřeby IFRS	29.	30.	31.	32.
Daňové náklady	0	0	481	
Odložená daň			481	
Zisk za období	**0**	**0**	**-481**	**0**

Zdroj: vlastní zpracování

Následující oddíl bude věnován interpretaci výsledků převodu a výkazu o výsledku a ostatním úplném výsledku.

6.6 Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku dle IFRS

Nyní je potřeba sestavit výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku. Nejprve bych však chtěla zobrazit, jaký dopad měl převod na výkaz o výsledku. Tabulka uvádí kumulované položky tak, jak jsem je z české legislativy přeskupila do podoby dle IFRS. Počáteční stav (PS) znázorňuje údaje převzaté z výsledovky dle české legislativy, konečný stav (KS) uvádí hodnotu po převodu.

Tabulka č. 35 - Srovnání počátečných a konečných stavů položek výkazu o výsledku před a po převodu (tisíc Kč)

Výkaz o výsledku pro potřeby IFRS	PS	KS
Tržby za prodej zboží	343 214	343 214
Náklady vynaložené na prodané zboží	279 886	279 886
Spotřeba materiálu, energie a ostatní služby	412 996	411 551
Odpisy	2 715	3 515
Osobní náklady	62 347	62 347
Ostatní výnosy	445 030	446 056
Ostatní náklady	6 245	6 245
Finanční výnosy	705	705
Finanční náklady	4 192	4 202
Daňové náklady	3 544	4 025
Splatná daň	3 867	3 867
Odložená daň	-323	158
Zisk za období	**17 024**	**18 204**

Zdroj: vlastní zpracování

Vidíme, že ke změnám došlo zejména v položce Spotřeba materiálu, energie a ostatní služby. Zde byly totiž účtovány téměř všechny náklady a výnosy. Jednalo se především o leasingové automobily, vývoj a drobný majetek. Celkově tato položka poklesla o 1 445 000 Kč. Konkrétně pak došlo k poklesu položky díky vyloučení vývoje v hodnotě 1 123 073 Kč, drobného majetku ve výši 231 561 Kč a změn při účtování leasingu. Značná změna je viditelná také u položky Odpisy, což samozřejmě souvisí s aktivovaným nebo upravovaným majetkem. Do této položky byly účtovány odpisy leasingových automobilů v souhrnné výši 222 961 Kč, dále odpisy náhradních dílů ve výši 108 440 Kč, drobného majetku v hodnotě 342 113 Kč. Projevila se zde také úprava dopisů majetku pořízeného na dotaci, a to ve výši 51 800 Kč, a nakonec odpis vývoje v částce 74 841 Kč. Finanční náklady se navýšily díky úrokům z leasingu o 10 551 Kč. Ostatní výnosy vzrostly zejména díky zrušení rezervy v hodnotě 539 000 Kč a přecenění investic do nemovitostí o 434 975 Kč.

Nyní bude sestaven výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku. Bude sestaven jako jeden výkaz, ve kterém bude rozlišena část o výsledku a část o ostatním úplném výsledku. Výkaz o výsledku již sestaven byl. Tento výkaz znázorňuje náklady a výnosy a je zakončen položkou Zisk/ztráta za období. Tato položka odpovídá českému výsledku hospodaření, samozřejmě po úpravě v důsledku převodu. Na něj pak navazuj výkaz o ostatním úplném výsledku. Tento výkaz naopak začíná položkou Zisk/ztráta za období, dále zobrazuje oceňovací rozdíly ze změn přeceňovaných položek, části zisků a ztrát z přecenění realizovatelných finančních aktiv, zisky a ztráty z investic do akciových nástrojů, apod.

Část ostatního úplného výsledku zahrnuje položku fondu z přecenění pozemků, budov, zařízení v hodnotě 3 057 733 Kč. Dále pak oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků v částce 347 000 Kč a nakonec odloženou daň účtovanou do vlastního kapitálu, jelikož se týká přecenění pozemků, v hodnotě 580 969 Kč. Souhrnně tedy vykážeme Ostatní úplný výsledek celkem v zaokrouhlené částce 2 824 000 Kč.

Součtem výsledku a ostatního úplného výsledku je pak položka Úplný výsledek celkem, který má hodnotu 21 028 000 Kč.

Tabulka znázorňuje výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku sestavený k 31. 3. 2013 v souladu s IFRS.

Tabulka č. 36 - Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku k 31. 3. 2013 (tisíc Kč)

Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku k 31. 3. 2013 (tisíc Kč)	
Výsledek:	
Tržby za prodej zboží	343 214
Náklady vynaložené na prodané zboží	279 886
Spotřeba materiálu, energie a ostatní služby	411 551
Odpisy	3 515
Osobní náklady	62 347
Ostatní výnosy	446 056
Ostatní náklady	6 245
Finanční výnosy	705
Finanční náklady	4 202
Daňové náklady	4 025
Splatná daň	3 867
Odložená daň	158
Zisk za období	**18 204**
Ostatní úplný výsledek:	
Fond z přecenění pozemků, budov, zařízení	3 058
Odložená daň účtovaná do VK	-581
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	347
Ostatní úplný výsledek celkem	**2 824**
Úplný výsledek celkem	**21 028**

Zdroj: vlastní zpracování

6.7 Přehled o změnách vlastního kapitálu společnosti dle české legislativy

Společnost sestavuje také přehled o změnách vlastního kapitálu, který zveřejňuje jako součást přílohy k účetní závěrce. Tento výkaz informuje o tom, jak se měnily položky vlastního kapitálu společnosti za dané účetní období. Společnost téměř žádné změny neprováděla, pouze v položce Rozdíly z přecenění nezahrnuté do hospodářského výsledku. Tato položka zobrazuje přecenění dlouhodobého finančního majetku, tedy oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků

Následující tabulka zobrazuje daný výkaz v souladu s českou legislativou.

Tabulka č. 37 - Přehled o změnách vlastního kapitálu k 31. 3. 2013 (tisíc Kč)

		PS	Zvýšení	Snížení	KS
A.	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	3 180			3 180
B.	Základní kapitál nezapsaný v obchodním rejstříku				
C. 1	Základní kapitál	3 180	XXX	XXX	XXX
C. 2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly				
C.	Základní kapitál	XXX	XXX	XXX	3 180
D.	Emisní ážio				
E.	Rezervní fondy	318			318
F.	Ostatní fondy ze zisku				
G.	Kapitálové fondy				
H.	Rozdíly z přecenění nezahrnutá do VH	-185	347		162
I.	Zisk účetních období	82 344			82 344
J.	Ztráta účetních období				
K.	Zisk/ztráta za účetní období po zdanění	XXX	XXX	XXX	17 024
	Vlastní kapitál celkem	**82 477**			**103 028**

Zdroj: účetnictví firmy

Převod účetní závěrky na IFRS se v tomto výkaze promítne jak ve struktuře výkazu, tak v hodnotě položek. Počáteční stav položky Nerozdělený zisk bude jiný. Po převodu je hodnota nerozděleného zisku 84 961 000 Kč. Také zde přibudou položky fond z přecenění pozemků, budov, zařízení a Odložená daň účtovaná do VK s počátečními stavy 0 Kč. Nulové položky z výkazu vynechám. Důležité je také zmínit, že v rámci převodu došlo ke zvýšení zisku na 18 204 000 Kč. Toto zvýšení bylo popsáno v části o výkaze o výsledku a ostatním úplném výsledku.

6.8 Výkaz změn vlastního kapitálu dle IFRS

Na základě převodu a změn jsem tedy sestavila výkaz změn vlastního kapitálu. Následující tabulka tedy zobrazuje zmíněný výkaz sestavený dle IFRS.

Tabulka č. 38 - Výkaz změn vlastního kapitálu k 31. 3. 2013 (tisíc Kč)

Výkaz změn vlastního kapitálu k 31. 3. 2013 (tisíc Kč)			
	PS	**Změny**	**KS**
Základní kapitál	3 180	0	3 180
Rezervní fondy	318	0	318
Nerozdělený zisk	84 961	18 204	103 165
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	-185	347	162
Fond z přecenění P, B, Z	0	-581	-581
Odložená daň účtovaná do VK	0	3058	3 058
Úplný výsledek celkem	-	21 028	0
Zisk za období	-	18 204	0
Převod do nerozděleného zisku	-	18 204	-

Zdroj: vlastní zpracování

Jak na první pohled můžeme vidět, skladba celého výkazu je odlišná od českého přehledu o změnách vlastního kapitálu. Jednak se dle IFRS zde objevuje položka Úplný výsledek celkem, který česká legislativa nerozeznává, tak jsou zde navíc položky vyjadřující rozdělení výsledku.

Celý zisk za období je převeden do nerozděleného zisku, jelikož se předpokládá, že nijak rozdělován nebude.

Navíc vidíme, z čeho se skládá úplný výsledek. Jednak ze zisku za období, ale také z fondu z přecenění pozemků, budov, zařízení, oceňovacích rozdílů z přecenění majetku a závazků a odložené daně účtované do VK.

Položky Úplný výsledek celkem, Zisk za období a Převod do nerozděleného zisku nemají počáteční ani konečný stav. Jedná se o informativní položky, přičemž vidíme, že zisk za období konečný stav mít nemůže, jelikož byl převeden do nerozděleného zisku. A úplný výsledek celkem byl také rozdělen na výše zmíněné položky.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce „Účetní výkazy v souladu s IFRS“ bylo sestavit účetní výkazy vybraného podniku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a porovnat je s národní účetní legislativou.

V teoretické části jsem se nejprve věnovala oblasti harmonizace účetnictví a vzniku Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Jejich cílem je sjednotit účetní výkaznictví podniků tak, aby účetní závěrky byly srovnatelné na světové úrovni. V současné době dochází ke konvergenci také s americkými US GAAP s cílem celosvětové harmonizace. Další oblastí byl rozbor IFRS a jeho Koncepčního rámce, který překládá obecné předpoklady sestavování účetní závěrky, jako jsou například definice základních prvků závěrky, nebo kvalitativní charakteristiky užitečných informací. Také v zákoně o účetnictví najdeme paragrafy věnované obecným principům, na základě kterých musí být účetnictví založeno. Dále jsem se věnovala srovnání účetní závěrky dle české legislativy a IFRS. Hlavní rozdíl byl ten, že dle IFRS jsou účetní jednotky povinny sestavit více výkazů než dle české legislativy. Poslední teoretickou oblastí bylo srovnání vybraných položek účetních závěrek dle IFRS a národních předpisů. Největší rozdíly představovalo například přecenění dlouhodobého hmotného majetku na reálnou hodnotu, které česká legislativa nedovoluje, dále také účtování o rezervách a leasinzích. Rozdíl se našel také u vykazování náhradních dílů, dotací, ale i drobného majetku.

Praktická část byla zaměřena na aplikaci teoretických poznatků na konkrétní firmu a následně převod účetních výkazů do podoby v souladu s IFRS. Pracovala jsem s výrobní společností sídlící v Brně. Pro převod byl vybrán hospodářský rok 2012, tedy od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013. Společnost pro potřeby diplomové práce poskytla informace zejména o struktuře majetku, odpisových plánech a odložené dani. Pracovala jsem jak s rozvahou, tak s výkazem zisku a ztráty a také s přehledem o změnách vlastního kapitálu.

Účetní jednotka k 31. 3. 2013 vykázala aktiva a pasiva v hodnotě 196 049 000 Kč. Po převodu dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se bilanční suma podniku zvýšila o 4 883 000 Kč, tedy na celkových 200 932 000 Kč.

Největší vliv na změnu bilanční sumy rozvahy mělo přecenění pozemků společnosti o celkové 3 058 000 Kč. Souběžně s touto položkou vznikl na straně pasiv fond z přecenění pozemků, budov, zařízení. Další významnou položkou bylo zrušení rezervy na opravu dlouhodobého majetku v hodnotě 2 695 000 Kč. Miliardový vliv na bilanční sumu měla také aktivace vývoje, jehož hodnota po odepsání byla 1 048 000 Kč. Ostatní převáděné položky měly vliv menší. Jednalo se například o převod náhradních dílů ze zásob do dlouhodobého majetku v zůstatkové ceně 635 000 Kč, nebo aktivace dotace ve výši (po odepsání) 207 000 Kč a drobného majetku v zůstatkové ceně 216 000 Kč. Mezi položky, které přibyly, patřilo vykázání odložené daně účtované přímo do vlastního kapitálu z titulu přecenění pozemků. Novou položkou byla také položka investic do nemovitostí zahrnující dva pozemky, které byly následně přeceněny o 435 000 Kč. Došlo také k navýšení jak nerozděleného zisku, tak výsledku hospodaření běžného období. Mezi další převáděné položky pak patřily leasingové automobily, jejich vliv však byl minimální, jelikož se firma nacházela na konci doby leasingu. Aplikace IFRS zahrnovala také formální převod podílů a časového rozlišení. Nakonec došlo k úpravě odložené daně, přičemž odložený daňový závazek se zvýšil o 1 062 000 Kč.

Co se týče výkazu zisku a ztráty, společnost v hospodářském roce 2012 vytvořila zisk v hodnotě 17 024 000 Kč, který byl po převodu navýšen o 1 180 000 Kč na celkových 18 204 000 Kč.

Zde se převod projevil zejména zrušením rezervy, tedy snížením nákladů a také vyloučením výdajů na vývoj, tedy opět došlo ke snížení nákladů. Změny nastaly také v položce odpisy, která byla naopak navýšena. Nakonec byla navýšena také nákladová položka odložená daň. Poté jsem sestavila výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku. Součástí ostatního úplného výsledku byla položka fond z přecenění pozemků, budov, zařízení, dále oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků a nakonec odložená daň účtovaná do vlastního kapitálu. Ostatní úplný výsledek byl vykázán v hodnotě 2 824 000 Kč. Součet výsledku a ostatního úplného výsledku představovala položka Úplný výsledek celkem. Její hodnota byla 21 028 000 Kč. Část o ostatním úplném výsledku a úplném výsledku celkem česká legislativa nezná.

Nakonec jsem pracovala s přehledem o změnách vlastního kapitálu, který byl upraven do podoby výkazu změn vlastního kapitálu v souladu s IFRS. Tento výkaz se zabýval změnami ve vlastním kapitálu účetní jednotky. Hlavní změnou v této oblasti bylo zahrnutí položek úplného výsledku. Vlastní kapitál účetní jednotky se díky převodu zvýšil z původních 103 028 000 Kč na konečných 109 302 000 Kč. Jednalo se tedy o nárůst v hodnotě 6 274 000 Kč.

Celkově lze tedy shrnout, že převod z české legislativy do podoby v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, zvýšil jak bilanční sumu podniku, tak také výsledek hospodaření a tedy i oblast vlastního kapitálu.

POUŽITÁ LITERATURA A ZDROJE

Knižní zdroje

[1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků.* Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

[2] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy.* 5. aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing s.r.o, 2012, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.

[3] HÝBLOVÁ, Eva a Jaroslav SEDLÁČEK. *Mezinárodní účetnictví.* 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2004, 138 s. ISBN 80-210-3473-4.

[4] *IAS/IFRS :mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. Edited by Alice Šrámková - Martina Janoušková. Aktualiz. vyd. pro účetní. Praha: Institut Svazu účetních, 2007. 456 s. ISBN 978-80-86716-44.

[5] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účet*nictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013.* Praha: Grada, 2013, sv. ISBN 978-80-247-4710-1.

[6] KRUPOVÁ, Lenka a Robert MLÁDEK. *IAS v příkladech: srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou.* 1. vyd. Praha: VOX, 2003. 320 s. ISBN 80-86324-33-8.

[7] *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005 :úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005.* Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X.

[8] *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2006 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2006: dodatek k IFRS 2005 - změny roku 2006.* London: International Accounting Standards Board, 2006. 215 s. ISBN 80-239-7171-9.

[9] SEDLÁČEK, Jaroslav a kol. *Finanční účetnictví.* 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2010, 240 s. ISBN 978-802-1052-680.

Legislativa

[10] Český účetní standard pro podnikatele č. 003: Odložená daň. In: *Komora auditorů České republiky* [online]. 2012 [cit. 2014-01-15]. Dostupné z:http://www.kacr.cz/data/Metodika/Legislativa/%C3%9A%C4%8Detnictv%C3%AD/%C4%8Cesk%C3%A9_p%C5%99edpisy/Financni-zpravodaj_2012-02_podnikatele.pdf

[11] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví

[12] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Elektronické zdroje

[13] *Cenová mapa města Brna* [online]. 2014 [cit. 2014-04-05]. Dostupné z: http://gis.brno.cz/flex/flexviewer/index.php?project=gismb_cenova_mapa_10_public

[14] DELOITTE. Zaměřeno na leasing. In: *Deliotte* [online]. 2008 [cit. 2014-03-25]. Dostupné z:http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/cz(cs)_zamereno_na_leasing_150708.pdf

[15] IASB. IAS 1: Presentation of Financial Statements. In: *IFRS* [online]. 2011 [cit. 2014-01-10]. Dostupné z:http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias1.pdf

[16] IASB. IAS 16: Property, Plant and Equipment. In: IASB. *IFRS* [online]. 2003 [cit. 2014-01-11]. Dostupné z:http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2013/ias16.pdf

[17] IASB. IAS 28: Investments in Associates and Joint Ventures. In: *IFRS* [online]. 2012 [cit. 2014-04-06]. Dostupné z: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2014/ias28.pdf

[18] Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). In: *Komora auditorů České republiky* [online]. 2011 [cit. 2014-04-08]. Dostupné z:http://www.kacr.cz/file/768/Priloha-A8-2011-Metodicka%20pomucka.pdf

[19] PWC. IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly. In: *PwC* [online]. 2009 [cit. 2014-05-01]. Dostupné z: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1 - Rozvaha společnosti k 31. 3. 2013 (tisíc Kč) 47
Tabulka č. 2 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – leasing prvního automobilu (tisíc Kč) 51
Tabulka č. 3 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – leasing druhého automobilu (tisíc Kč) 52
Tabulka č. 4 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – dotace (tisíc Kč) 53
Tabulka č. 5 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – rezerva (tisíc Kč) 53
Tabulka č. 6 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – vývoj (tisíc Kč) 54
Tabulka č. 7 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – náhradní díly (tisíc Kč) 55
Tabulka č. 8 - Drobný majetek (Kč) 56
Tabulka č. 9 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – drobný majetek (tisíc Kč) 56
Tabulka č. 10 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – finanční aktiva (tisíc Kč) 57
Tabulka č. 11 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – investice do nemovitostí (tisíc Kč) 57
Tabulka č. 12 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – přecenění investic do nemovitostí (tisíc Kč) 58
Tabulka č. 13 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – časové rozlišení (tisíc Kč) 59
Tabulka č. 14 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – P, B, Z (tisíc Kč) 59
Tabulka č. 15 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – přecenění pozemků (tisíc Kč) 60
Tabulka č. 16 - Změny v odložené dani účtované výsledkově (Kč) 61
Tabulka č. 17 - Výpočet odložené daně – leasing prvního automobilu (Kč) 61
Tabulka č. 18 - Výpočet odložené daně – leasing druhého automobilu (Kč) 61
Tabulka č. 19 - Změny v odložené dani účtované do vlastního kapitálu (Kč) 62
Tabulka č. 20 - Vliv převodu na konkrétní položky rozvahy – odložená daň (tisíc Kč) 62
Tabulka č. 21 - Srovnání rozvahy dle české legislativy a IFRS – aktiva (tisíc Kč) 63
Tabulka č. 22 - Srovnání rozvahy dle české legislativy a IFRS – pasiva (tisíc Kč) 64
Tabulka č. 23 - Výkaz o finanční pozici k 31. 3. 2013 (tisíc Kč) 65
Tabulka č. 24 - Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31. 3. 2013 (tisíc Kč) 66
Tabulka č. 25 - Porovnání položek VZZ dle české legislativy a IFRS 68
Tabulka č. 26 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – leasing prvního automobilu (tisíc Kč) 69
Tabulka č. 27 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – leasing druhého automobilu (tisíc Kč) 70
Tabulka č. 28 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – dotace (tisíc Kč) 71
Tabulka č. 29 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – rezerva (tisíc Kč) 71
Tabulka č. 30 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – vývoj (tisíc Kč) 72
Tabulka č. 31 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – náhradní díly (tisíc Kč) 72
Tabulka č. 32 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – drobný majetek (tisíc Kč). 73
Tabulka č. 33 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – operace 24. – 28. (tisíc Kč) 74
Tabulka č. 34 - Vliv převodu na konkrétní položky výsledovky – operace 29. – 32. (tisíc Kč) 74
Tabulka č. 35 - Srovnání počátečných a konečných stavů položek výkazu o výsledku před a po převodu (tisíc Kč) 75
Tabulka č. 36 - Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku k 31. 3. 2013 (tisíc Kč) 76
Tabulka č. 37 - Přehled o změnách vlastního kapitálu k 31. 3. 2013 (tisíc Kč) 77
Tabulka č. 38 - Výkaz změn vlastního kapitálu k 31. 3. 2013 (tisíc Kč) 78

SEZNAM ZKRATEK

A – Aktivní položka

ČR – Česká republika

ČÚS – České účetní standardy

D – Dal

DDB - Double Declining Balance Method

DFM – Dlouhodobý finanční majetek

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek

EU – Evropská unie

FASB – Fanancial Accounting Standard Board – Výbor pro standardy finančního účetnictví

FIFO – First in first out, první do skladu první ze skladu

FO – Fyzická osoba

GAAP – Generally Accepted Accounting Principles - Všeobecně uznávané účetní zásady

IAS – International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy

IASB – International Accounting Standards Board - Rada pro Mezinárodní účetní standardy

IFRIC – International Financial Reporting Issues Committee - Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví

IFRS – International Financial Reporting Standards - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

IFRS for SMEs - International Financial Reporting Standards for small and medium-sized entities – Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky

k.s. – komanditní společnost

KFM – Krátkodobý finanční majetek

KS – Konečný stav

LIFO – Last in first out, poslední do skladu první ze skladu

MD – Má dáti

MV – Movité věci

NZ – Nerozdělený zisk

OV – Obchodní vztahy

P – Pohledávka

P, B, Z – Pozemky, budovy, zařízení

Pas – Pasivní položka

PS – Počáteční stav

SIC – Standing Interpretation Committee - Stálý interpretační výbor

SMV – Samostatné movité věci

SYD – Sum of the Year Digits

v.o.s. – veřejná obchodní společnost

VH – Výsledek hospodaření

VK – Vlastní kapitál

VZZ – Výkaz zisku a ztrát

Z - Závazek

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 - Uspořádání a označování položek rozvahy, dle české legislativy
Příloha č. 2 - Uspořádání a označování položek VZZ – druhové členění, dle české legislativy
Příloha č. 3 - Uspořádání a označování položek VZZ – účelové členění, dle české legislativy
Příloha č. 4 - Rozhodovací diagram pro vykazování rezerv
Příloha č. 5 - Leasingová tabulka dle IFRS – leasing prvního automobilu
Příloha č. 6 - Leasingová tabulka dle IFRS – leasing druhého automobilu

Příloha č. 1 - Uspořádání a označování položek rozvahy, dle české legislativy

AKTIVA CELKEM
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál
B. Dlouhodobý majetek
- B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek
  - B.I.1. Zřizovací výdaje
  - 2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
  - 3. Software
  - 4. Ocenitelná práva
  - 5. Goodwill
  - 6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
  - 7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
  - 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- B.II. Dlouhodobý hmotný majetek
  - B.II.1. Pozemky
  - 2. Stavby
  - 3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
  - 4. Pěstitelské celky trvalých porostů
  - 5. Dospělá zvířata a jejich skupiny
  - 6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
  - 7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
  - 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
  - 9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku
- B.III. Dlouhodobý finanční majetek
  - B.III.1. Podíly – ovládaná osoba
  - 2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
  - 3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
  - 4. Půjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv
  - 5. Jiný dlouhodobý finanční majetek
  - 6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
  - 7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

C. Oběžná aktiva
- C.I. Zásoby
  - C.I.1. Materiál
  - 2. Nedokončená výroba a polotovary
  - 3. Výrobky
  - 4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
  - 5. Zboží
  - 6. Poskytnuté zálohy na zásoby
- C.II. Dlouhodobé pohledávky
  - C.II.1. Pohledávky z obchodních vztahů
  - 2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
  - 3. Pohledávky - podstatný vliv
  - 4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
  - 5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy
  - 6. Dohadné účty aktivní
  - 7. Jiné pohledávky
  - 8. Odložená daňová pohledávka
- C.III. Krátkodobé pohledávky

C.III.1. Pohledávky z obchodních vztahů
2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
3. Pohledávky - podstatný vliv
4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
6. Stát – daňové pohledávky
7. Krátkodobé poskytnuté zálohy
8. Dohadné účty aktivní
9. Jiné pohledávky

C.IV. Krátkodobý finanční majetek
C.IV.1. Peníze
2. Účty v bankách
3. Krátkodobé cenné papíry a podíly
4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek

D.I. Časové rozlišení
D.I.1. Náklady příštích období
2. Komplexní náklady příštích období
3. Příjmy příštích období

PASIVA CELKEM

A. Vlastní kapitál

A.I. Základní kapitál
A.I.1. Základní kapitál
2. Vlastní akcie a vlastí obchodní podíly (-)
3. Změny základního kapitálu

A.II. Kapitálové fondy
A.II.1. Emisní ážio
2. Ostatní kapitálové fondy
3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností
5. Rozdíly z přeměn společností
6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností

A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku
A.III.1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond
2. Statutární a ostatní fondy

A.IV. Výsledek hospodaření minulých let
A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let
2. Nerozdělená ztráta minulých let
3. Jiný výsledek hospodaření minulých let

A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/

B. Cizí zdroje

B.I. Rezervy
B.I.1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů
2. Rezerva na důchody a podobné závazky
3. Rezerva na daň z příjmů
4. Ostatní rezervy

B.II. Dlouhodobé závazky
B.II.1. Závazky z obchodních vztahů
2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
3. Závazky - podstatný vliv

4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
5. Dlouhodobé přijaté zálohy
6. Vydané dluhopisy
7. Dlouhodobé směnky k úhradě
8. Dohadné účty pasivní
9. Jiné závazky
10. Odložený daňový závazek

B.III. Krátkodobé závazky

B.III.1. Závazky z obchodních vztahů
2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
3. Závazky - podstatný vliv
4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
5. Závazky k zaměstnancům
6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
7. Stát – daňové závazky a dotace
8. Krátkodobé přijaté zálohy
9. Vydané dluhopisy
10. Dohadné účty pasivní
11. Jiné závazky

B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci

B.IV.1. Bankovní úvěry dlouhodobé
2. Krátkodobé bankovní úvěry
3. Krátkodobé finanční výpomoci

C.I. Časové rozlišení

C.I.1. Výdaje příštích období
2. Výnosy příštích období

Zdroj: příloha č. 1, vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Příloha č. 2 - Uspořádání a označování položek VZZ – druhové členění, dle české legislativy

I. Tržby za prodej zboží
A. Náklady vynaložené na prodané zboží
\+ Obchodní marže
II. Výkony
II.1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb
2. Změna stavu zásob vlastní činnosti
3. Aktivace
B. Výkonová spotřeba
B.1. Spotřeba materiálu a energie
2. Služby
\+ Přidaná hodnota
C. Osobní náklady
C.1. Mzdové náklady
2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva
3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
4. Sociální náklady
D. Daně a poplatky
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu
III.1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku
2. Tržby z prodeje materiálu
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu
F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
2. Prodaný materiál
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období
IV. Ostatní provozní výnosy
H. Ostatní provozní náklady
V. Převod provozních výnosů
I. Převod provozních nákladů
* Provozní výsledek hospodaření
VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
J. Prodané cenné papíry a podíly
VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
VII.1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů
3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku
K. Náklady z finančního majetku
IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů
M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti
X. Výnosové úroky
N. Nákladové úroky
XI. Ostatní finanční výnosy
O. Ostatní finanční náklady

XII. Převod finančních výnosů
P. Převod finančních nákladů
* Finanční výsledek hospodaření
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost
Q.1. – splatná
2. – odložená
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost
XIII. Mimořádné výnosy
R. Mimořádné náklady
S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti
S 1. – splatná
2. – odložená
* Mimořádný výsledek hospodaření
T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)
*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
**** Výsledek hospodaření před zdaněním

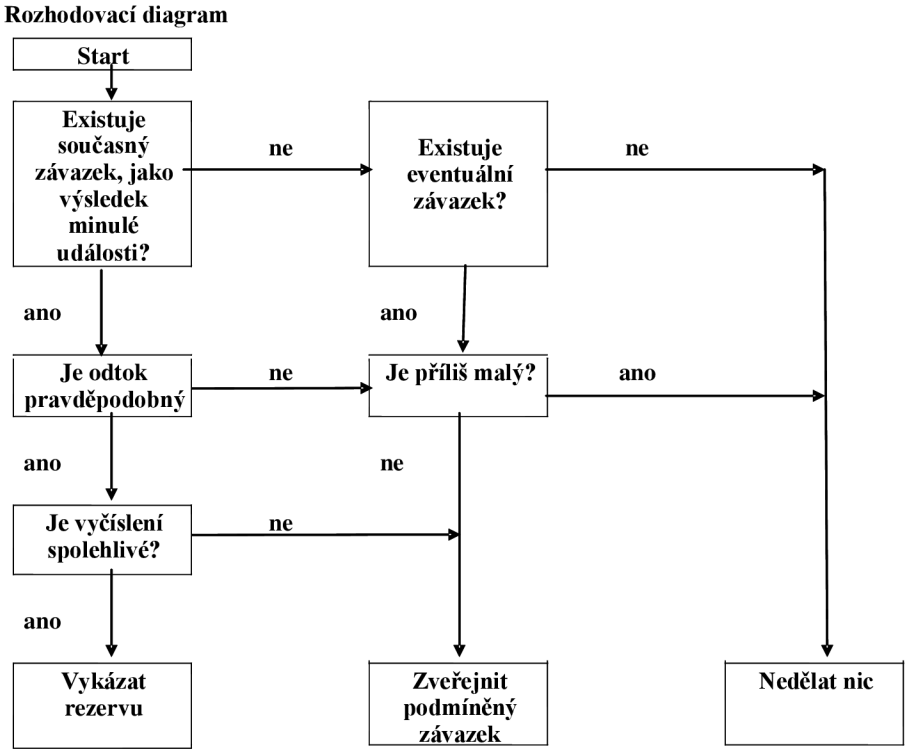
Zdroj: příloha č. 2, vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Příloha č. 3 - Uspořádání a označování položek VZZ – účelové členění, dle české legislativy

I. Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
A. Náklady prodeje
* Hrubý zisk nebo ztráta
B. Odbytové náklady
C. Správní režie
II. Jiné provozní výnosy
D. Jiné provozní náklady
* Provozní výsledek hospodaření
III. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
E. Prodané cenné papíry a podíly
IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
IV.1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů
3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
V. Výnosy z krátkodobého finančního majetku
F. Náklady z finančního majetku
VI. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
G. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů
H. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti
VII. Výnosové úroky
I. Nákladové úroky
VIII. Ostatní finanční výnosy
J. Ostatní finanční náklady
IX. Převod finančních výnosů
K. Převod finančních nákladů
* Finanční výsledek hospodaření
L. Daň z příjmů za běžnou činnost
L.1. – splatná
2. – odložená
** Výsledek hospodaření za běžnou činnost
X. Mimořádné výnosy
M. Mimořádné náklady
N. Daň z příjmů z mimořádné činnosti
N.1. – splatná
2. – odložená
* Mimořádný výsledek hospodaření
O. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
*** Výsledek hospodaření za účetní období
**** Výsledek hospodaření před zdaněním

Zdroj: příloha č. 3, vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Příloha č. 4 - Rozhodovací diagram pro vykazování rezerv



Zdroj: IFRS včetně IAS a Interpretací k 1. lednu 2005. Praha: International Accounting Standards Board, 2005. 1 sv. ISBN 80-239-5721-X., str. 1577

Příloha č. 5 - Leasingová tabulka dle IFRS – leasing prvního automobilu

Datum splatnosti	Úroková míra	Splátka	Současná hodnota splátky	Závazek	Úrok	Snížení závazku	Zůstatek závazku
27.6.2008	0,56%	133 200,00	133 200,00	888 000,00	0,00	133 200,00	754 800,00
27.6.2008	0,56%	14 746,10	14 746,10	754 800,00	0,00	14 746,10	740 053,90
27.7.2008	0,56%	14 746,10	14 664,11	740 053,90	4 137,67	10 608,43	729 445,47
27.8.2008	0,56%	14 746,10	14 582,58	729 445,47	4 078,36	10 667,74	718 777,73
27.9.2008	0,56%	14 746,10	14 501,50	718 777,73	4 018,71	10 727,39	708 050,34
27.10.2008	0,56%	14 746,10	14 420,87	708 050,34	3 958,74	10 787,36	697 262,98
27.11.2008	0,56%	14 746,10	14 340,70	697 262,98	3 898,42	10 847,68	686 415,30
27.12.2008	0,56%	14 746,10	14 260,96	686 415,30	3 837,77	10 908,33	675 506,97
27.1.2009	0,56%	14 746,10	14 181,67	675 506,97	3 776,78	10 969,32	664 537,66
27.2.2009	0,56%	14 746,10	14 102,82	664 537,66	3 715,46	11 030,64	653 507,01
27.3.2009	0,56%	14 746,10	14 024,41	653 507,01	3 653,78	11 092,32	642 414,70
27.4.2009	0,56%	14 746,10	13 946,44	642 414,70	3 591,76	11 154,34	631 260,36
27.5.2009	0,56%	14 746,10	13 868,89	631 260,36	3 529,40	11 216,70	620 043,66
27.6.2009	0,56%	14 746,10	13 791,78	620 043,66	3 466,69	11 279,41	608 764,25
27.7.2009	0,56%	14 746,10	13 715,10	608 764,25	3 403,62	11 342,48	597 421,77
27.8.2009	0,56%	14 746,10	13 638,85	597 421,77	3 340,21	11 405,89	586 015,88
27.9.2009	0,56%	14 746,10	13 563,02	586 015,88	3 276,44	11 469,66	574 546,22
27.10.2009	0,56%	14 746,10	13 487,61	574 546,22	3 212,31	11 533,79	563 012,43
27.11.2009	0,56%	14 746,10	13 412,62	563 012,43	3 147,82	11 598,28	551 414,15
27.12.2009	0,56%	14 746,10	13 338,04	551 414,15	3 082,98	11 663,12	539 751,03
27.1.2010	0,56%	14 746,10	13 263,88	539 751,03	3 017,77	11 728,33	528 022,70
27.2.2010	0,56%	14 746,10	13 190,14	528 022,70	2 952,19	11 793,91	516 228,79
27.3.2010	0,56%	14 746,10	13 116,80	516 228,79	2 886,25	11 859,85	504 368,95
27.4.2010	0,56%	14 746,10	13 043,87	504 368,95	2 819,95	11 926,15	492 442,79
27.5.2010	0,56%	14 746,10	12 971,35	492 442,79	2 753,27	11 992,83	480 449,96
27.6.2010	0,56%	14 746,10	12 899,23	480 449,96	2 686,21	12 059,89	468 390,07
27.7.2010	0,56%	14 746,10	12 827,51	468 390,07	2 618,79	12 127,31	456 262,76
27.8.2010	0,56%	14 746,10	12 756,19	456 262,76	2 550,98	12 195,12	444 067,64
27.9.2010	0,56%	14 746,10	12 685,26	444 067,64	2 482,80	12 263,30	431 804,34
27.10.2010	0,56%	14 746,10	12 614,74	431 804,34	2 414,23	12 331,87	419 472,47
27.11.2010	0,56%	14 746,10	12 544,60	419 472,47	2 345,29	12 400,81	407 071,66
27.12.2010	0,56%	14 746,10	12 474,85	407 071,66	2 275,95	12 470,15	394 601,51
27.1.2011	0,56%	14 746,10	12 405,49	394 601,51	2 206,23	12 539,87	382 061,64
27.2.2011	0,56%	14 746,10	12 336,52	382 061,64	2 136,12	12 609,98	369 451,67
27.3.2011	0,56%	14 746,10	12 267,93	369 451,67	2 065,62	12 680,48	356 771,18
27.4.2011	0,56%	14 746,10	12 199,72	356 771,18	1 994,72	12 751,38	344 019,80
27.5.2011	0,56%	14 746,10	12 131,89	344 019,80	1 923,43	12 822,67	331 197,13

27.6.2011	0,56%	14 746,10	12 064,44	331 197,13	1 851,74	12 894,36	318 302,77
27.7.2011	0,56%	14 746,10	11 997,36	318 302,77	1 779,64	12 966,46	305 336,31
27.8.2011	0,56%	14 746,10	11 930,65	305 336,31	1 707,15	13 038,95	292 297,36
27.9.2011	0,56%	14 746,10	11 864,32	292 297,36	1 634,25	13 111,85	279 185,50
27.10.2011	0,56%	14 746,10	11 798,35	279 185,50	1 560,94	13 185,16	266 000,34
27.11.2011	0,56%	14 746,10	11 732,76	266 000,34	1 487,22	13 258,88	252 741,46
27.12.2011	0,56%	14 746,10	11 667,52	252 741,46	1 413,09	13 333,01	239 408,44
27.1.2012	0,56%	14 746,10	11 602,65	239 408,44	1 338,54	13 407,56	226 000,89
27.2.2012	0,56%	14 746,10	11 538,14	226 000,89	1 263,58	13 482,52	212 518,37
27.3.2012	0,56%	14 746,10	11 473,99	212 518,37	1 188,20	13 557,90	198 960,46
27.4.2012	0,56%	14 746,10	11 410,19	198 960,46	1 112,40	13 633,70	185 326,76
27.5.2012	0,56%	14 746,10	11 346,75	185 326,76	1 036,17	13 709,93	171 616,83
27.6.2012	0,56%	14 746,10	11 283,67	171 616,83	959,52	13 786,58	157 830,24
27.7.2012	0,56%	14 746,10	11 220,93	157 830,24	882,43	13 863,67	143 966,58
27.8.2012	0,56%	14 746,10	11 158,54	143 966,58	804,92	13 941,18	130 025,40
27.9.2012	0,56%	14 746,10	11 096,50	130 025,40	726,98	14 019,12	116 006,28
27.10.2012	0,56%	14 746,10	11 034,81	116 006,28	648,60	14 097,50	101 908,77
27.11.2012	0,56%	14 746,10	10 973,45	101 908,77	569,78	14 176,32	87 732,45
27.12.2012	0,56%	14 746,10	10 912,44	87 732,45	490,52	14 255,58	73 476,87
27.1.2013	0,56%	14 746,10	10 851,77	73 476,87	410,81	14 335,29	59 141,58
27.2.2013	0,56%	14 746,10	10 791,43	59 141,58	330,66	14 415,44	44 726,14
27.3.2013	0,56%	14 746,10	10 731,43	44 726,14	250,07	14 496,03	30 230,11
27.4.2013	0,56%	14 746,10	10 671,77	30 230,11	169,02	14 577,08	15 653,02
27.5.2013	0,56%	14 746,10	10 612,43	15 653,02	87,52	14 658,58	994,44
27.5.2013	0,56%	1 000,00	715,68	994,44	5,56	994,44	0,00
Součet:		1 018 966,00	888 000,00		130 966,00	888 000,00	

Zdroj: vlastní zpracování na základě leasingové smlouvy

Příloha č. 6 - Leasingová tabulka dle IFRS – leasing druhého automobilu

Datum splatnosti	Úroková míra	Splátka	Současná hodnota	Závazek	Úrok	Snížení závazku	Zůstatek závazku
29.5.2008	0,67%	34 021,00	34 021,00	226 807,00	0,00	34 021,00	192 786,00
29.5.2008	0,67%	3 871,38	3 871,38	192 786,00	0,00	3 871,38	188 914,62
29.6.2008	0,67%	3 871,38	3 845,68	188 914,62	1 262,59	2 608,79	186 305,83
29.7.2008	0,67%	3 871,38	3 820,15	186 305,83	1 245,15	2 626,23	183 679,60
29.8.2008	0,67%	3 871,38	3 794,78	183 679,60	1 227,60	2 643,78	181 035,83
29.9.2008	0,67%	3 871,38	3 769,59	181 035,83	1 209,93	2 661,45	178 374,38
29.10.2008	0,67%	3 871,38	3 744,56	178 374,38	1 192,15	2 679,23	175 695,14
29.11.2008	0,67%	3 871,38	3 719,70	175 695,14	1 174,24	2 697,14	172 998,00
29.12.2008	0,67%	3 871,38	3 695,01	172 998,00	1 156,21	2 715,17	170 282,84
29.1.2009	0,67%	3 871,38	3 670,48	170 282,84	1 138,07	2 733,31	167 549,52
28.2.2009	0,67%	3 871,38	3 646,11	167 549,52	1 119,80	2 751,58	164 797,94
29.3.2009	0,67%	3 871,38	3 621,90	164 797,94	1 101,41	2 769,97	162 027,97
29.4.2009	0,67%	3 871,38	3 597,86	162 027,97	1 082,90	2 788,48	159 239,48
29.5.2009	0,67%	3 871,38	3 573,97	159 239,48	1 064,26	2 807,12	156 432,36
29.6.2009	0,67%	3 871,38	3 550,24	156 432,36	1 045,50	2 825,88	153 606,48
29.7.2009	0,67%	3 871,38	3 526,67	153 606,48	1 026,61	2 844,77	150 761,71
29.8.2009	0,67%	3 871,38	3 503,26	150 761,71	1 007,60	2 863,78	147 897,93
29.9.2009	0,67%	3 871,38	3 480,00	147 897,93	988,46	2 882,92	145 015,01
29.10.2009	0,67%	3 871,38	3 456,90	145 015,01	969,19	2 902,19	142 112,82
29.11.2009	0,67%	3 871,38	3 433,95	142 112,82	949,80	2 921,58	139 191,24
29.12.2009	0,67%	3 871,38	3 411,15	139 191,24	930,27	2 941,11	136 250,13
29.1.2010	0,67%	3 871,38	3 388,50	136 250,13	910,61	2 960,77	133 289,36
28.2.2010	0,67%	3 871,38	3 366,01	133 289,36	890,82	2 980,56	130 308,80
29.3.2010	0,67%	3 871,38	3 343,66	130 308,80	870,90	3 000,48	127 308,33
29.4.2010	0,67%	3 871,38	3 321,46	127 308,33	850,85	3 020,53	124 287,80
29.5.2010	0,67%	3 871,38	3 299,41	124 287,80	830,66	3 040,72	121 247,08
29.6.2010	0,67%	3 871,38	3 277,50	121 247,08	810,34	3 061,04	118 186,04
29.7.2010	0,67%	3 871,38	3 255,74	118 186,04	789,88	3 081,50	115 104,55
29.8.2010	0,67%	3 871,38	3 234,13	115 104,55	769,29	3 102,09	112 002,46
29.9.2010	0,67%	3 871,38	3 212,66	112 002,46	748,56	3 122,82	108 879,63
29.10.2010	0,67%	3 871,38	3 191,33	108 879,63	727,68	3 143,70	105 735,94
29.11.2010	0,67%	3 871,38	3 170,14	105 735,94	706,67	3 164,71	102 571,23
29.12.2010	0,67%	3 871,38	3 149,10	102 571,23	685,52	3 185,86	99 385,37
29.1.2011	0,67%	3 871,38	3 128,19	99 385,37	664,23	3 207,15	96 178,23
28.2.2011	0,67%	3 871,38	3 107,42	96 178,23	642,80	3 228,58	92 949,64
29.3.2011	0,67%	3 871,38	3 086,79	92 949,64	621,22	3 250,16	89 699,48
29.4.2011	0,67%	3 871,38	3 066,30	89 699,48	599,50	3 271,88	86 427,60
29.5.2011	0,67%	3 871,38	3 045,94	86 427,60	577,63	3 293,75	83 133,85

29.6.2011	0,67%	3 871,38	3 025,72	83 133,85	555,62	3 315,76	79 818,08
29.7.2011	0,67%	3 871,38	3 005,63	79 818,08	533,46	3 337,92	76 480,16
29.8.2011	0,67%	3 871,38	2 985,68	76 480,16	511,15	3 360,23	73 119,92
29.9.2011	0,67%	3 871,38	2 965,85	73 119,92	488,69	3 382,69	69 737,23
29.10.2011	0,67%	3 871,38	2 946,16	69 737,23	466,08	3 405,30	66 331,93
29.11.2011	0,67%	3 871,38	2 926,60	66 331,93	443,32	3 428,06	62 903,88
29.12.2011	0,67%	3 871,38	2 907,17	62 903,88	420,41	3 450,97	59 452,91
29.1.2012	0,67%	3 871,38	2 887,87	59 452,91	397,35	3 474,03	55 978,87
29.2.2012	0,67%	3 871,38	2 868,70	55 978,87	374,13	3 497,25	52 481,62
29.3.2012	0,67%	3 871,38	2 849,66	52 481,62	350,76	3 520,62	48 961,00
29.4.2012	0,67%	3 871,38	2 830,74	48 961,00	327,23	3 544,15	45 416,84
29.5.2012	0,67%	3 871,38	2 811,94	45 416,84	303,54	3 567,84	41 849,00
29.6.2012	0,67%	3 871,38	2 793,27	41 849,00	279,69	3 591,69	38 257,31
29.7.2012	0,67%	3 871,38	2 774,73	38 257,31	255,69	3 615,69	34 641,62
29.8.2012	0,67%	3 871,38	2 756,31	34 641,62	231,52	3 639,86	31 001,77
29.9.2012	0,67%	3 871,38	2 738,01	31 001,77	207,20	3 664,18	27 337,58
29.10.2012	0,67%	3 871,38	2 719,83	27 337,58	182,71	3 688,67	23 648,91
29.11.2012	0,67%	3 871,38	2 701,77	23 648,91	158,05	3 713,33	19 935,58
29.12.2012	0,67%	3 871,38	2 683,84	19 935,58	133,24	3 738,14	16 197,44
29.1.2013	0,67%	3 871,38	2 666,02	16 197,44	108,25	3 763,13	12 434,32
28.2.2013	0,67%	3 871,38	2 648,32	12 434,32	83,10	3 788,28	8 646,04
29.3.2013	0,67%	3 871,38	2 630,74	8 646,04	57,78	3 813,60	4 832,44
29.4.2013	0,67%	3 871,38	2 613,27	4 832,44	32,30	3 839,08	993,36
30.4.2013	0,67%	1 000,00	670,54	993,36	6,64	993,36	0,00
Součet:		267 303,80	226 807,00		40 496,80	226 807,00	

Zdroj: vlastní zpracování na základě leasingové smlouvy