

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: 6208 B Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



Účetní závěrka podle české účetní legislativy a IAS/IFRS ve vybraném podniku

Vedoucí bakalářské práce
Ing. Marie Oubrechtová

Autor
Ctibor Hanzlovský

2008

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Ctibor HANZLOVSKÝ**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Název tématu: **Účetní závěrka podle české účetní legislativy a IAS/IFRS
ve vybraném podniku**

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

Cíl práce: Porovnat proces účetní závěrky sestavené podle české účetní legislativy a podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a následná aplikace na konkrétní podnikatelský subjekt.

Metodický postup:

1. Seznámit se s procesem účetní závěrky podle ČÚS a IAS/IFRS s důrazem na účetní uzávěrku na teoretické úrovni studiem doporučené odborné literatury
2. Shromáždění potřebných podkladů od konkrétní firmy k řešení samostatného úkolu
3. Popis konkrétního postupu účetní závěrky v návaznosti na účetní uzávěrku ve vybraném podniku
4. Porovnání dokumentovaného postupu s platnou právní úpravou v české legislativě a podle IAS/IFRS, analýza zjištěných rozdílů
5. Shrnutí práce, analýza a zhodnocení výsledků
6. Závěr

OSNOVA

1. Teoretická část:

- 1.1 Účetní závěrka podle české legislativy
- 1.2 Postup a etapy prací při sestavování účetní závěrky
2. Účetní závěrka podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví
- 2.1 Vymezení účetní závěrky podle IAS/IFRS
- 2.2 Postup a etapy účetní závěrky podle IAS/IFRS

3. Praktická část:

- 3.1 Charakteristika vybraného podniku
- 3.2 Aplikace teoretických východisek na konkrétní podnik konkrétního problému
4. Analýza a vyhodnocení
5. Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 30 - 40 stran

Forma zpracování bakalářské práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

Kol. autorů: Podvojně účetnictví 2006, Grada 2006

Fišerová, E., Chalupa, R.: ABECEDA (podvojněho) účetnictví pro podnikatele 2006, ANAG, Olomouc 2006

Mazurová, P. a kol.: Účetnictví podnikatelů 2006, ASPI 2006

Ryneš, P. : Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2006, ANAG 2006

Kovanicová, D.: Abeceda účetních znalostí pro každého, Polygon, Praha 2006

Sedláková, E., Salačová, M. : Zákon o daních z příjmů s komentářem, Poradce 2006

Kol. autorů: České účetní standardy pro podnikatele: Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2005, ANAG, Olomouc 2005

Kolářová, ě.: Harmonizace finančního účetnictví na mezinárodní účetní standardy u malých a středních firem, Vysoké učení technické v Brně, Brno 2005

Adámková, D.: Účetnictví podle mezinárodních účetních standardů, Credit, Praha 2003

Ministerstvo financí České republiky, Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou legislativou, Praha: Ministerstvo financí ČR, 2005

Ministerstvo financí České republiky, Srovnávací studie o stavu aplikace IFRS u nekotovaných společností v šesti evropských státech, online 2005
http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xsl/aplikace_ias_neverej.html;

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Marie Oubrechtová
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání bakalářské práce:

1. března 2008

Termín odevzdání bakalářské práce:

15. dubna 2008

prof. Ing. Magdaléna Hrabánková, CSc.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentská 13 (25)
370 05 České Budějovice

prof. Ing. František Serefeček, CSc., Dr.h.c.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2008

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma „Účetní závěrka podle české účetní legislativy a IAS/IFRS ve vybraném podniku“ vypracoval samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu literatury.

Ve Strakonících, 4. května 2008

.....
Ctibor Hanzlovský

Děkuji Ing. Marii Oubrechtové za odbornou pomoc a vedení při psaní této bakalářské práce.

OBSAH

OBSAH.....	12
ÚVOD	14
METODIKA PRÁCE.....	16
I. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE ČESKÉ LEGISLATIVY.....	18
1.1 Přípravné práce.....	19
1.1.1 Inventarizace.....	19
1.1.2 Zaúčtování uzávěrkových operací.....	21
1.1.3 Odložená daň	28
1.2 Účetní uzávěrka.....	29
1.2.1 Výpočet výsledku hospodaření před zdaněním	29
1.2.2 Úprava výsledku hospodaření na základ daně	31
1.2.3 Výpočet daně a její zaúčtování	32
1.2.4 Postup při uzavírání účetních knih.....	33
1.3 Účetní závěrka.....	33
1.3.1 Rozvaha.....	34
1.3.2 Výkaz zisku a ztráty	35
1.3.3 Vykazování majetku pořízeného finančním leasingem.....	36
1.3.4 Příloha k účetní závěrce	37
1.3.5 Přehled o peněžních tocích.....	38
1.3.6 Přehled o změnách vlastního kapitálu	38
1.4 Ověřování a zveřejňování účetní závěrky	39
1.4.1 Povinnost ověřování účetní závěrky	39
1.4.2 Výroční zpráva.....	40
1.4.3 Povinnost a způsoby zveřejňování účetní závěrky.....	40
II. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ.....	41
2.1 Základní informace k účetní závěrce podle IAS/IFRS	41
2.1.1 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví – základní informace.....	41
2.1.2 Koncepce národních a mezinárodních standardů.....	41
2.1.3 Základní rozdíly národního a mezinárodního účetnictví	42
2.1.4 IAS/IFRS a EU	43
2.1.5 Sestavení účetní závěrky – základní předpoklady dle IAS/IFRS.....	43

2.1.6 Náležitosti účetní závěrky IAS 1, IFRS 1.....	45
2.2 Konceptní rámec.....	45
2.2.1 Základní principy	46
2.2.2 Definice z konceptního rámce.....	47
2.2.3 Vykazování leasingu podle IAS 17 Leasing.....	50
2.2.4 Základní způsoby oceňování vymezené v konceptním rámci.....	50
2.3 Výkazy k účetní závěrce podle IAS/IFRS	52
III. PRAKTICKÁ ČÁST.....	53
3.1 Charakteristika společnosti	53
3.2 Účetní závěrka v Měšťanském pivovaru Strakonice.....	55
3.2.1 Účetní závěrka	55
3.2.2 Vykazování leasingu	60
IV. ANALÝZA A VYHODNOCENÍ.....	61
4.1 Obecné vyhodnocení	61
4.2 Rozdíly ve výkazu rozvaha	61
4.3 Další významné rozdíly	63
V. ZÁVĚR	65
VI. SUMMARY	67
VI. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY	68
SEZNAM OBRÁZKŮ, GRAFŮ A TABULEK.....	71
SEZNAM PŘÍLOH.....	72

ÚVOD

Účetnictví je uspořádaný systém informací, který v peněžním vyjádření zaznamenává hospodářské operace na základě účetních dokladů. Modelově zobrazuje realitu ekonomických procesů probíhajících uvnitř účetní jednotky a využívá principy a metody identifikace, kvalifikace a klasifikace účetních případů a provádí jejich záznam do systému účetnictví. Celý tento systém zaznamenaných hospodářských operací se na závěr účetního období vyhodnocuje a sestavují se výkazy účetní závěrky. Povinně se podle české účetní legislativy sestavuje výkaz rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obou výkazů. Nepovinně se může sestavit i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Tento proces se označuje jako řádná účetní závěrka. Účetní výkaz rozvaha na jedné straně podává přehled o finanční pozici podniku a to prostřednictvím zobrazení přeměny či spotřeby aktiv v procesu tvorby výkonů, a na straně druhé zobrazuje strukturu vloženého kapitálu a její změny. Výkaz zisku a ztráty podává informace o výkonnosti podniku, o tom kolik zdrojů podnik spotřeboval a jaký objem výkonů dokázal vytvořit. Výkaz peněžních toků informuje o změnách ve finanční pozici podniku, kvantifikuje kolik peněz či peněžních ekvivalentů podnik ve sledovaném období vytvořil, čímž ukazuje na likviditu a solventnost podniku. Pro potřeby manažerského řízení a rozhodování většina ekonomických subjektů sestavuje účetní závěrku měsíčně formou bilance a výsledovky. V tomto případě se nejedná o zjišťování hospodářského výsledku vynuceného daňovou či účetní legislativou, ale jde o prostředek řízení, plánování a korekce dosahovaných výsledků účetní jednotky během účetního období.

Stále větší rozsah mezinárodní integrace a rozvoj globální ekonomiky dává do pohybu stále větší toky zboží, služeb a informací. Důležité ekonomické informace jsou obsaženy právě v účetních výkazech a jsou mimo jiné využívány investory při jejich rozhodování o efektivní alokaci volného kapitálu v mezinárodním měřítku. Proto je kladen důraz na mezinárodní harmonizaci a standardizaci účetnictví a finančního výkaznictví s národními úpravami v jednotlivých zemích. Potřebu vytvoření obecně uznávaných účetních zásad a principů vyvolal krach na newyorské burze a následná světová hospodářská krize ve 30. letech 20. století. Postupem času vznikl v USA Výbor pro vydávání standardů finančního účetnictví, který vydával Všeobecně uznávané zásady a principy známé jako US GAAP.

Ty v sobě zahrnují fundamentální postuláty, ucelený teoretický základ, účetní standardy a pokyny k výkladu a praktickému použití standardů. V celosvětovém měřítku pak byl po roce 1973 ustanoven Výbor pro mezinárodní účetní standardy dnes známý pod zkratkou IASB, který vydává standardy pod názvem IAS a IFRS.

V evropském měřítku se účetní systémy rozdělují na anglosaský, kontinentální a smíšený účetní systém. Kontinentální systém pak v sobě zahrnuje dva výrazné směry a sice německý a francouzský. V českém prostředí se ve vztahu k účetnictví uplatňuje kontinentální přístup s prvky německého i francouzského modelu. V praxi to znamená, že předmět účetnictví, účetní zásady, metody, postupy účtování, oceňovací základny, účetní výkazy upravuje zákon o účetnictví a vyhláška. Od roku 2004 tento základní legislativní rámec doplňují České účetní standardy. Problematiku daně z příjmů právnických a fyzických osob upravuje česká legislativa zvláštním zákonem. Naproti tomu mezinárodní účetní standardy vycházejí z anglosaského přístupu, ve kterém regulaci účetnictví provádí profesní organizace a její orgány a účetnictví a výkaznictví je zcela nebo částečně odděleno od daňové legislativy.

Cílem této bakalářské práce je porovnávání účetní závěrky sestavené podle mezinárodních účetních standardů a podle české účetní legislativy na konkrétním podniku. V našem případě je to na podniku, který nemá akcie veřejně obchodovatelné a který je pro svou velikost zařazen do kategorie malý střední podnik. Prakticky lze řešit mnoho otázek, na které se pokouší odpovídat i odborná účetní veřejnost v celosvětovém měřítku. Mezi základní otázky můžeme zařadit problematiku vypovídací schopnosti obou metod, vykazování pro daňové účely, celkové přínosy a vypovídací schopnost pro uživatele výstupních informací, náklady, administrativní náročnost a užítky, které by vykazování podle mezinárodních standardů podniku přinesly.

METODIKA PRÁCE

Zvolená metodika vypracování této bakalářské práce je přizpůsobena potřebám, které jsou definovány v základním cíli práce a sice provedení komparace dvou systémů výkaznictví, které vychází ze dvou odlišných přístupů k zachycování ekonomických skutečností v systému účetnictví a porovnat proces sestavení účetní závěrky.

Úvodní teoretická část práce je zaměřena na popis procesu účetní závěrky podle české účetní legislativy. Jednotlivé části jsou věnovány přípravným pracím, účetní uzávěrce, sestavování účetních výkazů, ověřování účetní závěrky auditorem a zveřejňování. Teoretické poznatky jsou získávány studiem odborné literatury a právních norem upravujících tuto problematiku a následným seznámením se situací v konkrétním podniku, který poskytl potřebné doklady pro potřeby této práce. Významným zdrojem informací byl zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška Ministerstva financí ČR č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví, publikace Účetnictví II. vydané Institutem svazu účetních, a.s. a standardy IAS/IFRS zveřejněné firmou Deloitte.

Praktická část práce je zaměřena na popis procesu účetní závěrky v konkrétním podniku a na porovnání výstupů tohoto procesu, tedy účetních výkazů s výkazy sestavovanými podle IAS/IFRS. Tato část je zaměřena na posouzení shodných vlastností a na identifikaci podstatných rozdílů ve vlastním výkaznictví. Posouzení vhodnosti systému evidence účetních případů pro oba systémy a zvážení nákladů, které by pro podnik zavedení vykazování podle IAS/IFRS přineslo.

Závěrem je připojeno shrnutí práce a zhodnocení zjištěných výsledků. Jsou identifikovány silné a slabé stránky obou variant a možná doporučení pro budoucí praktickou aplikaci těchto poznatků v podniku.

Výše uvedený postup vyžadoval přípravné studium a seznámení se s problematikou výkaznictví podle mezinárodních standardů v aktuální platné podobě pro rok 2008. Pro získávání poznatků potřebných pro zpracování této práce byla použita metoda pozorování, která využívá cílevědomé, plánovité a systematické zjišťování skutečností na teoretickém základě, ale i v prostředí vybraného podniku přímo v jeho ekonomickém útvaru. Tato

metoda umožnila seznámit se s ekonomickým softwarem, s účetnictvím, s procesem plánování a rozhodování v ekonomické oblasti. Další použitou metodou navazující na metodu pozorování je použití metody srovnávání, při které je kladen důraz na zjišťování shodných či rozdílných vlastností, dvou nebo více porovnávaných jevů. V tomto případě jsou pozorovanými vlastnostmi systémy výkaznictví a jevy jsou zachycení určitých dílčích vlastností ve finančních výkazech. O metodu srovnávání se opírá i další použitá metoda, a sice metoda analogie. Za použití analogie se na základě zjištění shody některých znaků pozorovaných jevů nechá usuzovat na přibližnou shodu těchto jevů, nebo naopak lze tuto shodu zamítnout jako nevýznamnou. Využití dalších zejména vyšších matematicko statistických metod a metod modelování není v této práci vhodné z důvodu příliš velkého rozsahu mezinárodních standardů a jejich interpretací a poměrně malé množství veřejně přístupných dat pro potřeby analýz. Na druhé straně pro dosažení hlavního vytčeného cíle, není ani nutné takové metody použít.

I. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE ČESKÉ LEGISLATIVY

První část této práce je věnována zákonnému vymezení účetní závěrky podle české účetní legislativy, které je upraveno Zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vyhláškou Ministerstva financí ČR č. 500/2002 Sb., kterou se provádí některá ustanovení zákona o účetnictví. Řádná účetní závěrka se podle české účetní legislativy sestavuje k rozvahovému dni a tvoří ji nedílný celek účetních prací a výkazů. Rozvahový den je poslední den účetního období, ke kterému účetní jednotka uzavírá všechny účetní knihy. Informace uváděné účetní jednotkou v roční účetní závěrce, vycházejí ze stavu účetnictví ke konci rozvahového dne a tyto informace obsahují všechny záznamy, výkazy a zprávy, jejichž vyhotovení je předepsané platnou právní úpravou. Účetní období tvoří nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců v kalendářním roce. Účetní jednotka si jako alternativu může zvolit hospodářský rok, který splňuje definici účetního období s tím rozdílem, že může začínat prvním dnem jiného měsíce než je měsíc leden.

Účetní závěrka zahrnuje posloupnost přípravných prací, vlastní uzávěrkové práce, sestavení účetních výkazů a zveřejnění účetní závěrky. Nepovinným výkazem, který se však pro svou důležitost stává běžnou součástí účetních závěrek je výkaz o peněžních tocích. V případě, že účetní jednotka splní zákonné podmínky, je nutné účetní závěrku ověřit auditorem. Přípravné a vlastní uzávěrkové činnosti lze tedy rozdělit tímto způsobem:

Přípravné práce

- a) inventarizace,
- b) zaúčtování uzávěrkových operací,
- c) výpočet odložené daně.

Vlastní účetní uzávěrka

- a) výpočet výsledku hospodaření před zdaněním,
- b) úprava výsledku hospodaření na základ daně,
- c) výpočet daně a její zaúčtování,
- d) uzavření účetních knih.

Účetní závěrka

- a) sestavení výkazů účetní závěrky,
- b) zhotovení a zveřejnění výroční zprávy.

1.1 PŘÍPRAVNÉ PRÁCE

Oddíl 1.1 je věnován přípravným pracím při účetní závěrce. Účetní jednotka musí zjistit skutečné stavy svého majetku a svých zdrojů a tyto stavy porovnává se stavem účetním. Tato část je zaměřena na popis legislativního vymezení inventury, inventarizace, zaúčtování inventarizačních rozdílů, na účtování časového rozlišení v užším a širším pojetí, účtování kursových rozdílů, rezerv a na účtování o odložené dani.

1.1.1 Inventarizace

Základem přípravných prací, které musíme provést před vlastní účetní uzávěrkou je inventarizace. Inventarizace je souhrn činností jimiž se kontroluje a zabezpečuje věcná správnost účetnictví. Zahrnuje zjištění skutečného stavu k určitému datu, ocenění tohoto stavu, porovnání s účetním stavem, vyčíslení rozdílů a objasnění jejich příčin.

Podle zákona o účetnictví je účetní jednotka povinna provádět inventarizaci alespoň jednou za účetní období. Provedení inventarizace je povinna prokázat po dobu 5 let po jejím provedení. Inventarizaci provádí inventurní komise, která je stanovena na základě příkazu odpovědné osoby účetní jednotky. Členové komise obdrží před zahájením inventury inventarizační soupis inventovaného majetku kam zapisují zjištěné údaje. Inventarizační soupis musí obsahovat skutečné stavy majetku a závazků zjištěných fyzickou a dokladovou inventurou, podpisový záznam osob odpovědných za zjištění skutečného stavu a osob odpovědných za provedení inventury, okamžik zahájení inventury, okamžik ukončení inventury. Povinností každé inventarizační komise je vypracovat inventarizační zápis o provedené inventuře. Inventarizační zápis obsahuje složení inventarizační komise, způsob zjišťování skutečných stavů, ocenění majetku a závazků k okamžiku ukončení inventury; návrh na tvorbu či změnu opravných položek, rezerv, odpisů, vyčíslení inventurních rozdílů, seznam hmotně odpovědných osob, podpisy členů inventarizační komise. Problematika inventarizací je upravena Zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb. § 29 a § 30.

Fáze inventarizace

1. provedení fyzické a dokladové inventury sloužící ke zjištění skutečného stavu majetku a závazků,
2. vyhotovení inventurních soupisů, které dokládají skutečně zjištěné stavy,

3. zjištění inventarizačních rozdílů (manka a přebytky) a navržení způsobu jejich vypořádání,
4. zpracování inventarizačních protokolů (zápisů) jejichž součástí jsou návrh na tvorbu nebo změnu opravných položek, rezerv, odpisů,
5. vyhotovení inventarizačního zápisu jímž se shrnuje celá inventarizace.

Fyzická inventura

Fyzickou inventurou zjišťujeme skutečné stavy podle druhu majetku a to přepočítáváním, přeměřením nebo převážením. Fyzické inventuře podléhá:

Dlouhodobý majetek

- dlouhodobý hmotný majetek, jehož pořizovací hodnota je 40 tis. Kč a vyšší.

Oběžný majetek

- zásoby – materiál, nedokončená výroba, polotovary, výrobky, zboží,
- krátkodobý finanční majetek – peněžní prostředky v pokladnách.

Fyzická inventura majetku se provádí vždy k rozvahovému dni. Účetní jednotka může vlastnit majetek, u kterého nelze provést fyzickou inventuru ke konci rozvahového dne vzhledem k množství nebo povaze takového majetku. Jedná se např. o dlouhodobý hmotný majetek, který je často přesouván nebo o drobný majetek vedený v podrozvahové evidenci, který je umístěn na různých odbytích. Fyzickou inventuru takového majetku může účetní jednotka provést v průběhu posledních čtyř měsíců účetního období, popřípadě v prvním měsíci následujícího účetního období. Inventura se provádí k rozvahovému dni, proto je nutné v tomto případě zjistit přírůstky a úbytky ode dne provedení fyzické inventury k rozvahovému dni.

Dokladová inventura

Dokladovou inventurou se ověřuje stav nehmotných rozvahových položek jako jsou např. pohledávky a závazky nebo přechodné účty aktiv a pasiv. Dokladová inventura se provádí odsouhlasením pohledávek a závazků s obchodními partnery. Účetní jednotka tímto způsobem potvrzuje zpravidla významnější pohledávky a závazky. Hranici pro jejich odsouhlasení si určí ve své vnitropodnikové směrnici. V případě přechodných účtů aktiv a

pasiv se dokladová inventura provádí posouzením oprávněnosti nákladu nebo výnosu v účetním období.

Dokladová inventura dlouhodobého majetku zahrnuje

- dlouhodobý nehmotný majetek, jehož pořizovací hodnota je 60 tis. Kč a vyšší
- dlouhodobý finanční majetek - akcie, dluhopisy apod.

Dokladová inventura oběžného majetku zahrnuje

- pohledávky – krátkodobé, dlouhodobé
- krátkodobý finanční majetek – na účtech v bankách, cenné papíry a podíly.

1.1.2 Zaúčtování uzávěrkových operací

Inventarizační rozdíly

Inventarizační rozdíly jsou rozdíly mezi skutečným stavem zjištěným inventarizací a stavem účetním. Rozdíly mezi účetním a skutečným stavem mohou mít různý charakter a různé příčiny. Účetní jednotka si stanoví ve své vnitropodnikové směrnici, u kterých zásob bude účtovat přirozené úbytky a stanovit si roční hranici těchto úbytků. Může se jednat například o technologické vývraty při výrobě piva nebo o rozbité lahve plnicí linkou . Postup účtování inventarizačních rozdílů je popsán v účetním standardu č. 007.

Přebytek

Přebytek vzniká pokud skutečný stav je vyšší než účetní stav. Postup účtování přebytku je uveden v tabulce 1.

Tab. 1 Účtování přebytku

Účetní případ	MD	D
<i>Přebytek dlouhodobého majetku</i>		
a) přebytek odepisovaného majetku	01x,02x	07x,08x
b) přebytek neodepisovaného majetku	01x,02x	413
<i>Přebytek oběžného majetku</i>		
a) přebytek materiálu	112	648
b) přebytek nedokončené výroby, polotovarů a výrobků	12x	61x
c) přebytek hotovosti v pokladně	211	668

Zdroj: autor

Manko

Manko vzniká pokud skutečný stav je nižší než účetní stav. Formu úhrady manka je možné kombinovat. V případě většího manka je možné také stanovení splátkového kalendáře. Pokud účetní jednotka nepřistoupí k předpisu náhrady manka odpovědné osobě, musí tuto skutečnost zohlednit při úpravě výsledku hospodaření na základ daně. Manko je daňově neuznatelným provozním nákladem, a proto musí o zjištěné manko zvýšit základ daně. Pokud provede předpis manka pouze částečně, musí si rovněž o rozdíl mezi mankem a předepsanou náhradou zvýšit základ daně před zdaněním.

Časové rozlišení v užším pojetí

Jednou z hlavních zásad účetní jednotky je nezávislost účetních období neboli akruální princip. Účtované náklady a výnosy musí časově i věcně souviset s obdobím, s nímž tyto skutečnosti časově i věcně souvisí, tedy s běžným účetním obdobím. V účetní praxi však vzniká na přelomu účetních období časový nesoulad mezi výdajem a nákladem, nákladem a výdajem nebo příjmem a výnosem, výnosem a příjmem. Aby mohla účetní jednotka dodržet akruální princip musí náklady a výnosy, které nesouvisí s běžným obdobím účtovat prostřednictvím účtů časového rozlišení.

Prostřednictvím časového rozlišení v užším pojetí se evidují účetní případy u nichž jsou známy tři podmínky a tyto podmínky jsou splněny současně:

- musí být znám účel vynaložené částky,
- velikost částky,
- období, k němuž se částka vztahuje.

Povinností každé účetní jednotky je stanovit si ve své vnitropodnikové směrnici, které náklady a výnosy budou předmětem časového rozlišení. Obecně je stanoveno, že se časově nerozlišují náklady a výnosy, které se pravidelně opakují. Dále si účetní jednotka stanoví hranici, od které bude náklady a výnosy časově rozlišovat. Tato hranice souvisí s velikostí účetní jednotky a je nutné zpracovat účetní vnitropodnikovou směrnici upravující časové rozlišení.

Náklady příštích období

Na účtech nákladů příštích období se účtuje v případě časového nesouladu mezi výdajem a skutečným nákladem a naopak. Účetní jednotka zde účtuje částky, které v běžném účetním období vydala, ale zcela nebo zčásti patří do následujícího účetního období. Patří sem např. akontace při finančním leasingu, nájemné placené předem, rozlišení drobného majetku v operativní evidenci, pronájem archivačních prostor, dlouhodobá propagace apod.

Komplexní náklady příštích období

Prostřednictvím účtů komplexních nákladů příštích období se účtují např. náklady na přípravu a záběh nové výroby, náklady na předzásobení (na skladování) nebo náklady na dlouhodobou propagaci. Účetní jednotce vznikají různé náklady, ale nevznikají související výnosy. Náklady by v tomto případě neměly ovlivňovat výsledek hospodaření, proto je účetní jednotka sečte a převede na účet komplexních nákladů příštích období. V následujících obdobích, kdy vznikají související výnosy, účetní jednotka začne účet komplexních nákladů rozpouštět do nákladů nejpozději do čtyř následujících let, nebo ve lhůtě vyplývající ze smluv nebo z právních předpisů. Postup účtování časového rozlišení je popsán v ČÚS č. 017 a níže v tabulce 5.

Tab. 2 Komplexní náklady příštích období

Účetní případ	MD	D
<i>Běžné období</i>		
- úhrada různých nákladů	5xx	2xx,
- převod nákladů na účet komplexních nákladů	382	555
<i>Následující období</i>		
- rozpuštění 382 do nákladů	555	382

Zdroj: autor

Prostřednictvím časového rozlišení v užším pojetí se kromě nákladů příštích období dále účtují příjmy příštích období, výnosy příštích období a výdaje příštích období. Mezi příjmy příštích období patří výnosy, které náleží zcela nebo zčásti do běžného období, ale nejsou v běžném období přijaty. Jako příklad může posloužit částka nájemného za dva roky, která bude uhrazena po skončení nájmu. Na účtu výnosy příštích období se účtují částky, které byly v běžném roce zčásti nebo zcela přijaty, ale výnosem budou až v příštím účetním období, jako nájemné, předplatné, akontace leasingu u leasingových společností, přijaté paušály na služby apod. Výdaje příštích období představují částky dosud nezaplacené,

přestože výnos vznikl již v běžném období. Jedná se např. o nájemné placené pozadu nebo odměny placené po uplynutí roku.

Časové rozlišení v širším pojetí

Účetní případy, u nichž není známa přesná částka pohledávky nebo závazku, ale je znám účel vynaložené částky a období, k němuž se částka vztahuje, se evidují a účtují na dohadných účtech.

Na těchto dohadných účtech se účtuje jen ke konci účetního období při účetní uzávěrce a to pouze v případě, že účetní jednotka neobdržela příslušný účetní doklad k zaúčtování nákladů nebo výnosů, které do běžného účetního období patří. Účetní jednotka částku odhadne a zaúčtuje pomocí dohadného účtu do nákladů nebo výnosů. Následující účetní období převezme chybějící doklad, například fakturu a dohadnou položku zruší a zaúčtuje vznik skutečné pohledávky nebo závazku. Postup účtování je uveden v tabulce 9.

Dohadná položka aktivní vzniká pokud účetní jednotka nemůže zaúčtovat pohledávku, ale vznikl výnos. Příkladem může být nevyúčtovaná náhrada škody od pojišťovny nebo výnosové úroky či bonusy.

Dohadná položka pasivní vzniká pokud účetní jednotka nemůže zaúčtovat závazek, ale vznikl náklad. Může se jednat o nevyfakturované dodávky nebo nákladové bonusy.

Tab. 3 Dohadné účtování

Účetní případ	MD	D
<i>Běžné období</i>		
- tvorba aktivní dohadné položky; vznik výnosu	388	6xx
- tvorba pasivní dohadné položky; vznik nákladu	5xx	389
<i>Následující období</i>		
- rozpuštění aktivní dohadné položky; vznik pohledávky	31x	388
- rozpuštění pasivní dohadné položky; vznik závazku	389	32x

Zdroj: autor

Opravné položky

Opravné položky odráží změny v oceňování jednotlivých složek majetku. Jednou z povinností účetní jednotky je uplatňování principu bilanční opatrnosti, to znamená, že hodnota majetku by měla odpovídat skutečnosti. Úkolem opravných položek je dočasné, nepřímé snížení hodnoty majetku, kterou účetní jednotka eviduje v účetnictví. Účtují se na

konci účetního období. Neúčtování o opravných položkách patří k nejčastějším chybám účetních jednotek. Opravnými položkami se zbývá ČÚS č.5

Opravné položky se tvoří:

- k dlouhodobému majetku – účtová skupina 09
- k zásobám – účtová skupina 19
- ke krátkodobému finančnímu majetku – účtová skupina 29
- k pohledávkám – účtová skupina 39

Postup při tvorbě

Tvorba opravných položek se účtuje na vrub nákladů účtové skupiny 55, 57 nebo 58, ve prospěch výše uvedených aktivních účtů podle druhu majetku, k němuž se opravná položka vytváří. Jedná se o daňově neuznatelné náklady s výjimkou tvorby opravné položky k pohledávkám podle zákona o rezervách, kdy se jedná o daňově uznatelný náklad nebo se podle zákona o účetnictví vytváří účetní opravná položka, která není daňově neuznatelným nákladem.

Opravné položky k pohledávkám

Účelem tvorby opravných položek k pohledávkám je vyjádřit riziko nezaplacení pohledávek snížením ocenění těchto pohledávek v účetní závěrce. Opravné položky jsou vytvářeny k inventovaným pohledávkám po lhůtě splatnosti pouze do výše účetní hodnoty pohledávky na příslušném rozvahovém účtu. Po vytvoření zákonné opravné položky k pohledávce v přípustné výši se dále k téže pohledávce tvoří i účetní opravná položka. Takto stanovená opravná položka může být snížena (kromě pohledávek přihlášených do konkursu či předaných k právnímu vymáhání), pokud je daná pohledávka odpovídajícím způsobem zajištěna. Účetní a zákonné opravné položky se sečtou a pokud přesahují 100% účetní hodnoty pohledávky, sníží se tvorba účetní opravné položky. Pokud je vytvořena opravná položka ve výši 100% hodnoty nepromlčené pohledávky, může být tato pohledávka odepsána a opravná položka k této pohledávce rozpuštěna. Takto odepsaná pohledávka se dále sleduje v podrozvahové evidenci po dobu určenou ve vnitřní směrnici.

Zákonné opravné položky

Tvorba zákonné opravné položky je daňově uznatelným nákladem. Proto je zákonem o rezervách určeno, na které pohledávky je možné tvořit opravnou položku a v jaké výši a

naopak, na které pohledávky nelze vytvořit zákonnou opravnou položku. Pohledávky, na které lze vytvořit zákonnou opravnou položku jsou:

- pohledávky za dlužníky v konkurzním a vyrovnávacím řízení podle § 8 zákona o rezervách,
- k nepromlčeným pohledávkám splatným po 31.12.1994 podle § 8a zákona o rezervách,
- k pohledávkám z titulu ručení za celní dluh podle § 8b zákona o rezervách,
- k „drobným“ pohledávkám podle § 8c zákona o rezervách (od 1.1.2006).

Drobné pohledávky jsou takové pohledávky jejichž rozvahová hodnota v okamžiku vzniku nepřesáhne částku 30 000,- Kč. Další podmínkou tvorby je skutečnost, že pohledávka je 12 měsíců po splatnosti a že ke dni tvorby opravné položky nepřesahuje u dlužníka celková hodnota pohledávek částku 30 000,- Kč.

Při tvorbě opravné položky k ostatním pohledávkám je nutné postup rozdělit do dvou fází. V první fázi se provede základní tvorba opravné položky a ve druhé fázi dodatečná tvorba opravné položky. Při základní tvorbě je dána podmínka, že pohledávka musí být 6 měsíců po splatnosti a tvorba je omezena na 20% účetní hodnoty pohledávky. Věřitel se nemusí aktivně zúčastňovat soudních řízení, dokonce pohledávka nemusí být ani předána k právnímu vymáhání. U dodatečné tvorby zákonné opravné položky zákon ukládá povinnost věřiteli aktivně se zúčastňovat rozhodčího (soudního) řízení. Opravná položka je tvořena podle splatnosti pohledávky takto (10, s.158)

- 12 měsíců po splatnosti 33% účetní hodnoty pohledávky,
- 18 měsíců po splatnosti 50% účetní hodnoty pohledávky,
- 24 měsíců po splatnosti 66% účetní hodnoty pohledávky,
- 30 měsíců po splatnosti 80% účetní hodnoty pohledávky,
- 36 měsíců po splatnosti 100% účetní hodnoty pohledávky.

Účetní opravné položky

Tvorba účetních opravných položek není daňovým nákladem. Účetní jednotka musí ve své vnitropodnikové směrnici stanovit výši tvorby účetních opravných položek a to podle jejich splatnosti nebo jiných důvodů ke snížení účetní hodnoty pohledávky.

Kurzové rozdíly

Kurzové rozdíly vznikají při účtování účetních případů v cizí měně. Může se jednat o valutové operace - hotovostní manipulace se zahraniční měnou nebo devizové operace – bezhotovostní účetní operace. Kurzové rozdíly řeší ČÚS č. 006.

Zákon o účetnictví vyžaduje vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny. Pro přepočtení cizí měny může účetní jednotka použít denní kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou, pevný kurz, stanovený vnitřním předpisem účetní jednotky na základě kurzu devizového trhu vyhlášeného Českou národní bankou na určité období, které nesmí být delší než jeden rok. Příčinou vzniku kurzového rozdílu je časový nesoulad mezi zaúčtováním účetního případu v cizí měně a přepočtenou hodnotou majetku a závazků v cizí měně v den přepočtení platným kurzem. Majetek a závazky se přepočítávají platným kurzem v průběhu účetního období a na konci účetního období k rozvahovému dni. V rozvahový den se musí přepočítat veškerý majetek a závazky devizovým kurzem vyhlášeným Českou národní bankou. U většiny společností se jedná především o pohledávky a závazky v cizí měně a o zůstatek ve valutové pokladně. Vzniklý kusový rozdíl se zaúčtuje výsledkově, tzn., že může vzniknout buď kursový výnos – účet 663, nebo kursový náklad – účet 563.

Rezervy

Rezervy podle ČÚS č. 004 vyjadřují dluh účetní jednotky vůči budoucím účetním obdobím. Plní funkci časového rozlišení nákladů v širším pojetí – známe účel, ale neznáme přesnou částku ani období. Vzhledem k daňové uznatelnosti nákladů rozlišujeme rezervy zákonné a ostatní neboli účetní. Rezervy se účtují na vrub nákladů do účtové skupiny 55. Zákonné rezervy jsou tvořeny na základě zákona o rezervách a smí se tvořit pouze na opravy hmotného majetku, na pěstební činnost a ostatní rezervy podle zákona o rezervách. Zákon o rezervách dále určuje podmínky, za kterých může účetní jednotka tvořit rezervy:

- účetní jednotka musí mít předmětný majetek ve vlastnictví,
- rezerva smí být tvořena pouze na opravy, nikoli na technické zhodnocení a údržbu,
- zákon určuje také maximální a minimální dobu tvorby rezervy,
- a dále také stanovuje, na které opravy majetku se rezerva tvořit nesmí (např. na opravu majetku určeného k likvidaci nebo na každoročně se opakující opravy).

Podle zákona o účetnictví je nutné na konci rozvahového dne brát v úvahu všechna předvídatelná rizika a ztráty, které se pak účtují pomocí rezerv. Tyto ostatní rezervy nejsou

daňově uznatelným nákladem a jejich tvorba je upravena vnitřním předpisem účetní jednotky. Rezervami podle zákona o účetnictví jsou:

- rezerva na rizika a ztráty,
- rezerva na daň z příjmu, rezerva na restrukturalizace apod.

1.1.3 Odložená daň

Princip odložené daně

Odložená daň podle ČÚS č. 003 vyplývá z časově rozdílného (přechodného) pohledu účetních a daňových předpisů. Od roku 2001 je povinností účetní jednotky vykazovat odloženou daň ze všech vzniklých přechodných rozdílů, které mohou být:

a) zdanitelné - vznik odloženého daňového závazku; účetní hodnota majetku je vyšší než daňová hodnota majetku; odložený daňový závazek vzniká zejména z rozdílné zůstatkové ceny dlouhodobého majetku vykázaného v účetnictví a zůstatkové ceny, která je vypočtena pro účely stanovení základu daně podle daňových předpisů.

b) odečitatelné - vznik odložené daňové pohledávky; účetní hodnota majetku po úpravě o opravné položky je nižší než daňová hodnota majetku po snížení o daňově uznatelné opravné položky. Základem pro výpočet odložené daňové pohledávky je zejména výše účetních opravných položek k zásobám a pohledávkám, vytvoření účetní rezervy a dosud nerealizovaná daňová ztráta z předchozích let.

Odložený daňový závazek se musí účtovat vždy, ale u odložené daňové pohledávky je nutné z důvodu opatrnosti prověřit pravděpodobnost dosažení dostatečného základu daně, který v budoucnu umožní její pokrytí.

Při výpočtu odložené daně se používá rozvahový přístup. To znamená, že se porovnává zůstatková hodnota aktiv popřípadě pasiv v účetnictví s jejich zůstatkovou hodnotou podle daňových předpisů. Účtuje se na účet 481 - odložená daňová povinnost a 592 - daň z příjmu z běžné činnosti odložená. V případě, že účetní jednotka nevykazovala v minulém období odloženou daň, použije pro část daně, která se vztahuje k předchozímu účetnímu období místo účtu 592 účet 428 - nerozdělený zisk nebo 429 - neuhrazená ztráta.

Příklad:

Účetní jednotka eviduje k rozvahovému dni 31.12.200x majetek ve výši 10 000 000,- Kč. Pro výpočet účetních odpisů používá lineární způsob, pro výpočet daňových odpisů zrychlený způsob. Výpočet odložené daně (závazek) v jednotlivých letech:

Tab. 4 Výpočet odložené daně

Rok	Účetní ZC	Daňová ZC	Rozdíl ZC	Sazba daně*	KS odložené daně na účtu 481	Doúčtování odložené daně 592 / 481
2005	8 000 000	8 000 000	0	24%	0	0
2006	6 000 000	4 800 000	1 200 000	24%	288 000	288 000
2007	4 000 000	2 400 000	1 600 000	21%	336 000	48 000
2008	2 000 000	800 000	1 200 000	20%	240 000	-96 000
2009	0	0	0	19%	0	-240 000

ZC - zůstatková cena

Zdroj: autor

KS - konečný stav

* - sazba daně vždy pro následující účetní období

1.2 ÚČETNÍ UZÁVĚRKA

Po ukončení přípravných prací, které byly výše popsány, může účetní jednotka přistoupit k provedení účetní uzávěrky, jejíž postup bude dále rozveden. Základem účetní uzávěrky je dodržení postupu při otevírání a uzavírání účetních knih, kterým se zabývá ČÚS č. 002 Otevírání a uzavírání účetních knih. Aby mohlo dojít k uzavření účetních knih, které ve většině případů provádí zcela automaticky účetní software, je nutné vykonat soubor prací, při kterých účetní jednotka zjistí výsledek hospodaření v právě skončeném účetním období, upraví výsledek hospodaření na daňový základ, daň vypočítá a provede její zaúčtování. Pak uzavře účetní knihy a tím se ukončí účetní uzávěrka a účetní jednotka může přistoupit k poslední fázi celého procesu účetní závěrky a sice k sestavení účetních výkazů. Prvním krokem v této části je výpočet výsledku hospodaření před zdaněním.

1.2.1 Výpočet výsledku hospodaření před zdaněním

Při výpočtu výsledku hospodaření před zdaněním je nutné nejdříve zjistit hrubý účetní zisk, který obsahuje jak daňové tak nedaňové náklady a výnosy. Zjišťuje se porovnáním nákladů a výnosů ve struktuře uvedené níže:

Tab. 5 Výpočet provozního výsledku hospodaření

PROVOZNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ			
50 – 55		60 – 64	
50	Spotřebované nákupy	60	Tržby za vlastní výkony a zboží
51	Služby	61	Změna stavu zásob vlastní činnosti
52	Osobní náklady	62	Aktivace
53	Daně a poplatky	64	Jiné provozní výnosy
54	Jiné provozní náklady		
55	Odpisy, rezervy, opravné položky, časové rozlišení		

Zdroj: autor

Od nákladů se odečítá účet 597; od výnosů účet 697. Tyto převodové účty slouží k přeúčtování provozních nákladů nebo výnosů do finančních nebo mimořádných nákladů nebo výnosů (např. pokud se v průběhu účetního období chybně účtuje do provozních nákladů nebo výnosů).

Tab. 6 Výpočet finančního výsledku hospodaření

FINANČNÍ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ			
56 – 57		66	
56	Finanční náklady	66	Finanční výnosy
57	Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti		

Zdroj: autor

Od nákladů se odečítá účet 598; od výnosů účet 698 - jako u provozních převodových účtů.

Porovnáním provozního výsledku hospodaření a finančního výsledku hospodaření získáme VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ Z BĚŽNÉ ČINNOSTI.

Tab. 7 Výpočet mimořádného výsledku hospodaření

MIMOŘÁDNÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ			
58	Mimořádné náklady	68	Mimořádné výnosy

Zdroj: autor

Součet výsledku hospodaření z běžné činnosti a výsledku hospodaření z mimořádné činnosti = CELKOVÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM.

Takto vypočtený výsledek hospodaření se dále upravuje na základ pro výpočet daně.

1.2.2 Úprava výsledku hospodaření na základ daně

Hrubý výsledek hospodaření se musí upravit o náklady, které nejsou z hlediska zákona o dani z příjmu daňově uznatelné (§ 25) a o daňově neuznatelné výnosy. Nejčastějšími daňově neuznatelnými náklady jsou:

- náklady na reprezentaci (513) a náklady na poskytnuté dary (543),
- odměny statutárních orgánů (523) a pokuty, penále s výjimkou smluvních (545),
- náklady přesahující zákonem stanovené limity (cestovné nad limit 512, stravování nad limit 528, sociální pojištění nad limit 525),
- tvorba rezerv kromě zákonných (554, 574, 584),
- tvorba opravných položek kromě zákonných (559, 579, 589),
- daň dědická a darovací (538), daň z příjmu fyzických a právnických osob (sk. 59),
- rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy,
- rozdíl mezi škodou a přijatou náhradou (kromě škod živelných a nevyjasněných krádeží),
- odpis pohledávky (546).

Výše uvedené náklady se k hrubému výsledku hospodaření přičtou.

Daňově neúčinné výnosy se od hrubého základu daně odečtou. Jsou to zejména:

- výnosy zdaněné srážkou u zdroje výplat, které již jsou zdaněny, jako dividendy, přijaté úroky z termínovaných vkladů,
- výsledek hospodaření se snižuje také o částky, o které byly chybně zvýšeny příjmy,
- částky zaúčtované do výnosů, pokud souvisí s náklady neuznatelnými v předchozích zdaňovacích obdobích, nebo tyto náklady byly osvobozeny od daně.

Takto upravený základ daně se dále upravuje o odečitatelné položky podle Zákona o dani z příjmu. Odečitatelné položky podle § 34 jsou např.:

- daňová ztráta, která vznikla za předchozí zdaňovací období, je možné ji uplatnit po dobu 5 bezprostředně následujících zdaňovacích období,
- náklady vzniklé při realizaci projektů výzkumu a vývoje (nejdéle po dobu 3 zdaňovacích období od vzniku nákladů).

Od základu daně sníženého podle § 34 lze také odečíst hodnotu darů. Zákon stanoví komu a na co smí poplatník poskytnout dar a podmínku, že dar musí být v hodnotě min. 2000,- Kč; max. však lze odečíst dary do výše 5% ze základu daně pro právnické osoby.

1.2.3 Výpočet daně a její zaúčtování

Po výše uvedené transformaci výsledku hospodaření na daňový základ je možné přistoupit výpočtu daně. Základ daně se zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů a z takto upraveného základu je možné vypočítat daň. Pro rok 2007 byla daň stanovena ve výši 24%.

Sleva na dani

Takto vypočtená daň se dále upravuje o slevu na dani podle § 35 Zákona o dani z příjmu. Jedná se nejčastěji o částku 18.000,- za každého zaměstnance se zdravotním postižením nebo 60.000,- Kč za zaměstnance s těžkým zdravotním postižením, přesněji podle průměrného ročního přepočteného počtu těchto zaměstnanců.

Zaúčtování daně

Po vypočtení částky daně se daň zaúčtuje, viz tabulka 16. Pokud nebyly v minulosti placeny zálohy znamená to, že společnost podniká 1. rokem, nebo v předcházejících účetních obdobích nevytvořila žádný zisk. V ostatních případech se daň započte s uhrazenými zálohami a doplatí se pouze zbytek.

V daňovém přiznání se dále vypočítají zálohy na daň pro příští období (vypočtená daň/4). Tyto zálohy jsou pak hrazeny na účet finančního úřadu v přesně stanovených termínech 15.9., 15.12., 15.3. a 15.6.

Tab. 8 Zaúčtování daňové povinnosti

Účetní případ	MD	D
Předpis daně za rok 2007	59X	341
<i>Následující účetní období 2008</i>		
1) Úhrada daně (zálohy nebyly uhrazeny)	341	221
2) Úhrada daně (zálohy byly uhrazeny)	341.X	341
doplatek	341	221
Úhrada záloh na daň na další období - 4x	341.X	221

Zdroj: autor

1.2.4 Postup při uzavírání účetních knih

Postup uzavírání účetních knih upravuje Český účetní standard pro podnikatele č. 002 Otevírání a uzavírání účetních knih. Podle tohoto standardu je uzavírání účetních knih činnost, při níž se ve smyslu ustanovení § 17 Zákona o účetnictví zjišťují:

- obraty stran Má dáti a Dal jednotlivých syntetických účtů,
- konečné zůstatky aktivních a pasivních účtů a konečné stavy účtů nákladů a výnosů,
- zjistí se základ daně z příjmů a splatná daňová povinnost, popř. odložená daň za účetní období,
- dále se zjistí účetní výsledek hospodaření převodem nákladových účtů na vrub účtu 710 - Účet zisku a ztrát a převodem výnosových účtů ve prospěch tohoto účtu,
- uzavře se účetnictví účetní jednotky převodem zůstatků rozvahových účtů a zůstatku účtu 710 na účet 702 konečný účet rozvažný .

Na základě údajů konečného účtu rozvažného 702 a účtu 710 - Účet zisku a ztrát se sestaví účetní závěrka.

1.3 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Popis metod a účetních postupů při provádění účetní závěrky je sestaven se zřetelem k vytyčenému cíli této práce. Hlavním cílem je porovnávání účetní závěrky sestavené podle mezinárodních účetních standardů a podle české účetní legislativy na konkrétním podniku a při naplňování tohoto cíle je nezbytné popsat pravidla, která jsou pro účetní jednotky závazně stanovena platnou účetní legislativou.

Zákonná úprava účetní závěrky

Účetní závěrku v české účetní legislativě upravuje Zákon o účetnictví v § 18 až § 23a a ve Vyhláška č. 500/2002 Sb. část druhá, hlava I.

Zákon o účetnictví v § 18 stanoví, že účetní jednotky mohou sestavovat účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Ve zjednodušeném rozsahu sestavují účetní závěrku pouze účetní jednotky, které nemají zákonem stanovenou povinnost ověření účetní závěrky auditorem a které nejsou akciovými společnostmi. Účetní jednotky sestavují účetní

závěrku k rozvahovému dni, tedy ke dni ke kterému uzavírají účetní knihy a musí dodržovat bilanční princip, akruální bázi a sestavují rozvahu tak, aby počáteční zůstatky rozvahových účtů navazovaly na konečné zůstatky rozvahových účtů bezprostředně předcházejícího účetního období. Dále zákon o účetnictví stanoví obecné požadavky na kvalitu účetních informací. Účetní závěrka má zejména podávat věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Věrné zobrazení znamená, že obsah účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, poctivé zobrazení se dosahuje použitím účetních metod způsobem, kterým se dosahuje věrnosti. Informace v účetní závěrce se řídí následujícími zásadami. Zásada:

- spolehlivosti – říká, že účetnictví je spolehlivé, jestliže účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky,
- srovnatelnosti – vychází z předpokladu nepřetržitého trvání činnosti; uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení a způsoby oceňování v jednu účetním období nesmí změnit v následujícím účetním období; účetní jednotka uvede v příloze informaci o použitých účetních metodách,
- srozumitelnosti – předpokládá jednoznačné, srozumitelné určení obsahu účetních případů a obsahu účetních záznamů.

Účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v tisících Kč. Položky aktiva celkem (netto) a pasiva celkem se musí rovnat; musí být dodržena bilanční rovnováha. Výsledek hospodaření za účetní období uvedený ve výkazu zisku a ztráty se musí rovnat výsledku hospodaření běžného účetního období vykázaném v rozvaze. (§ 4, odst. 11 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.)

Účetní závěrka zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu a může zahrnovat i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Všechny výkazy musí kromě níže uvedených povinných položek obsahovat název účetní jednotky, identifikační číslo účetní jednotky, datum, ke kterému se výkaz sestavuje, datum sestavení výkazu a podpis statutárního orgánu.

1.3.1 Rozvaha

Rozvaha je základní výkaz využívaný v účetnictví, který je založen na bilančním principu. Bilance je číselná soustava porovnávající dvě řady veličin v jejich úhrnech, tedy dvě řady

agregovaných veličin. Pro potřeby účetnictví se bilance nazývá rozvaha. Na jedné straně rozvahy se zobrazují aktiva, majetek podle likvidity a dále podle funkce (stálá, oběžná), a druhu a na straně druhé se zobrazují zdroje krytí tohoto majetku, tedy závazky a jiná pasiva, která se člení podle původu zdrojů a dále podle funkce (dlouhodobá, krátkodobá) a druhu. Výkaz rozvaha poskytuje statický pohled na jednotlivé absolutní konečné stavy zaznamenávaných položek, kdy nevidíme průběžný vývoj jednotlivých aktiv a pasiv, ale pouze jejich momentální konečný stav k rozvahovému dni. Vývoj hodnoty položek v čase můžeme zjistit porovnáním několika rozvah za sebou. Samotný pojem bilanční princip znamená, že obě strany rozvahy se rovnají. Uspořádání a označování položek rozvahy v plném rozsahu je uvedeno v příloze této bakalářské práce.

Podle pravidelnosti sestavování dělíme rozvahu na:

- řádnou - sestavuje se pravidelně, opakovaně,
- mimořádnou - sestavuje se nepravidelně, např. při zahájení nebo ukončení činnosti účetní jednotky nebo při změně odpovědné osoby,

Podle časového okamžiku k němuž se rozvaha sestavuje na:

- zahajovací - sestavuje se při založení účetní jednotky,
- počáteční - na počátku účetního období,
- konečná - na konci účetního období nebo při ukončení činnosti.

1.3.2 Výkaz zisku a ztráty

Ve výkazu zisku a ztráty jsou uspořádány položky nákladů, výnosů a výsledku hospodaření. Cílem výkazu je informovat o finanční výkonnosti podniku. Ve vertikální sloupcové struktuře výkazu porovnáním nákladů a výnosů na dané úrovni získáváme položky, které nás informují o dílčím a v závěru celkovém výsledku hospodaření. Podkladem je účet účtové slupiny 71 - Účet zisku a ztráty, který poskytuje informace o nákladech a výnosech a tudíž i o výsledku hospodaření.

Výkaz zisku a ztráty je uspořádán stupňovitě v druhovém členění tak, aby umožnil vyčíslit:

- provozní výsledek hospodaření,
- finanční výsledek hospodaření,
- výsledek hospodaření za běžnou činnost - před zdaněním,
- mimořádný výsledek hospodaření,

- výsledek hospodaření za účetní období - po zdanění,
- výsledek hospodaření - před zdaněním.

1.3.3 Vykazování majetku pořízeného finančním leasingem

Pro potřeby této práce je důležité blíže popsat finanční leasing z pohledu nájemce. Leasing je pronájem, kdy poskytovatel (pronajimatel), dočasně přenechává majetek k užívání jinému subjektu (nájemci) a nájemce je povinen pronajimateli za tuto službu zaplatit úplatu, neboli leasingové splátky. Rozlišujeme dva základní druhy leasingu:

- finanční leasing: po skončení nájmu dochází k převodu vlastnického práva z pronajimatele na nájemce,
- operativní leasing: po skončení nájmu zůstává věc i vlastnické právo pronajimateli.

Finanční leasing je alternativním způsobem financování pořízení dlouhodobého majetku účetní jednotkou. Tento způsob pořizování majetku je v západní Evropě velmi rozšířený. V České republice je financování leasingem většinou dražší než financování z cizích nebo vlastních zdrojů, ale i přes tuto nevýhodu je tento způsob pořízení majetku stále častěji využíván. Předností je snadná dostupnost uzavření leasingových smluv jak pro právnické tak pro fyzické osoby. Účetní jednotka majetek využívá, plyne jí užitek formou výnosu, ale podle české legislativy se nájemce nestává vlastníkem aktiva. Pokud se má jednat o finanční leasing musí nájem splňovat následující podmínky:

- pronajatý majetek zůstává po dobu trvání smlouvy ve vlastnictví pronajímatele,
- nájemce je oprávněn získat předmět smlouvy v průběhu nebo po skončení nájmu,
- doba nájmu zahrnuje podstatnou část životnosti majetku,
- ve splátkách je zahrnuta hodnota majetku a hodnota finančních služeb,
- rizika spojená s užíváním majetku přechází na pronajímatele,
- pronajimateli náleží všechny výnosy z najaté věci,
- majetek je odepisován u pronajímatele.

Účetní pojetí leasingu v české účetní legislativě

Podle české účetní legislativy není předmět leasingu zařazen do majetku firmy nájemce a závazky z leasingu jsou účtovány až v době skutečné platby. Najatý majetek je evidován pouze v příloze k účetní závěrce. Podle tabulky č. 9 je možné použít čtyři základní modely účtování leasingových splátek, z nichž nejrozšířenější je první model.

Tab. 9 Účtování finančního leasingu

Způsob finančního leasingu	Aktiva	Pasiva	Náklady
1. První mimořádná navýšená platba + pravidelné měsíční splátky	Přechodná aktiva – náklady příštích obchodů	-	Poměrná část časového rozlišení akontace a pravidelné měsíční splátky
2. Záloha na splátky nájemného	Dlouhodobá záloha	-	Pravidelná splátka
3. Záloha na kupní cenu	Dlouhodobá záloha	-	Pravidelné splátky
4. Pravidelné měsíční platby		-	Pravidelné splátky

Zdroj: autor

1.3.4 Příloha k účetní závěrce

Nedílnou součástí účetní závěrky je příloha k účetní závěrce. Příloha poskytuje doplňující finanční a majetkové informace k účetním výkazům, které není možné vyčíst přímo ze samotných výkazů. Informace zveřejněné v příloze by měly splňovat požadavek významnosti a užitečnosti pro uživatele a měly by popisovat zobrazované skutečnosti nezkresleně a nezaujatě. Na základě významných a užitečných údajů by účetní jednotka měla být schopna činit prospěšná ekonomická rozhodnutí. V příloze účetní závěrky se zveřejňují zejména následující informace:

- obecné údaje o účetní jednotce: název, IČO, datum zahájení činnosti, sídlo, právní formu, předmět podnikání, základní kapitál, osoby podílející se na základním kapitálu, členy statutárních a dozorčích orgánů, organizační strukturu,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců z toho počet členů řídicích orgánů včetně výše osobních nákladů, poskytnutá peněžní či jiná plnění,
- výši půjček, úvěrů s uvedením úrokové sazby a hlavních podmínek,
- údaje o účetních metodách a obecných účetních zásadách a způsobech oceňování: způsob oceňování nakupovaných zásob a zásob vytvořených vlastní činností, daň z příjmu, způsob stanovení opravných položek, způsob stanovení daňových a účetních odpisů, způsob přepočtu cizích měn na českou měnu,
- doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty: přírůstky a úbytky dlouhodobého majetku, finanční pronájem, rozbor pohledávek a závazků podle splatnosti, pohledávky a závazky k podnikům ve skupině, poskytnuté a přijaté zálohy, ostatní aktiva a pasiva, vlastní kapitál, rezervy, odložená daň, mimobilanční

údaje, rozpis výnosů a nákladů, popis a vysvětlení ostatních údajů, informace o celkových nákladech na odměny auditorské společnosti,

- daň z příjmů – výpočet (odhad),
- informace o významných událostech mezi rozvahovým dnem a okamžikem sestavení účetní závěrky.

Podrobné uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací k příloze k účetní závěrce je uvedeno ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. Hlava IV § 39.

1.3.5 Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích je nepovinný výkaz, který však zaujímá ve finančním řízení podniku důležité místo a postupně se stal samozřejmou součástí účetních závěrek. Tento výkaz informuje o způsobu jakým účetní jednotka vyprodukovala a použila peněžní prostředky. Peněžním tokem se rozumí pohyb peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů za účetní období. Cash-flow je rozdíl mezi přírůstky a úbytky peněžních prostředků, mezi běžnými příjmy a běžnými výdaji účetní jednotky. Sledování peněžních toků je důležité jak z hlediska udržení platební schopnosti podniku, tak ve finančním plánování a při posuzování investic. Cash-flow je tokově orientovaná veličina.

Cash-flow se určuje:

- nepřímo = zisk + odpisy – výnosy, které nepředstavují peněžní výdaj,
- přímo = výnosy, které představují peněžní příjem – účetní náklady, které představují zároveň peněžní výdaj.

Struktura peněžních toků

Peněžní toky se rozčlení do tří základních skupin a to na peněžní toky z provozní činnosti, z investiční činnosti a toky z finanční činnosti. Uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích je uvedeno ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. Hlava V § 40 až § 43.

1.3.6 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Jedná se vlastně o

upřesnění rozvahové položky vlastní kapitál. Účetní jednotka vyčíslí dividendy a zdroje, ze kterých bylo čerpáno. Tento postup stanoví Vyhláška č. 500/2002 Sb. Hlava VI § 44.

Struktura přehledu o změnách vlastního kapitálu

Tab. 10 Výkaz Cash-Flow

POLOŽKA VLASTNÍHO KAPITÁLU	200X				
	PZ	Zvýšení	Snížení	KZ	Popis změny
A. Základní kapitál zapsaný v OR					
B. Základní kapitál nezapsaný v OR					
C. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly					
* Základní kapitál po korekci					
D. Emisní ážio					
E. Rezervní fondy					
F. Ostatní fondy ze zisku					
G. Kapitálové fondy					
- z toho vklady mimo základní kapitál					
H. Rozdíly z přecenění					
I. Zisk účetních období					
J. Ztráta účetních období					
K. Zisk/ztráta za účetní období					
** Vlastní kapitál					
<i>Vyplacené podíly ze zisku</i>					
- vyplacená hodnota dividend/vyplaceno z:					zisku 200X
- vyplacená hodnota tantiem/vyplaceno z:					zisku 200X

PZ - počáteční zůstatek, KZ - konečný zůstatek

Zdroj: autor

1.4 OVĚŘOVÁNÍ A ZVEŘEJŇOVÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

1.4.1 Povinnost ověřování účetní závěrky

Zákon o účetnictví § 20 stanoví povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. Jsou to tyto účetní jednotky:

- akciová společnost, pokud dosáhne jedno ze tří kritérií:
 - aktiva celkem více než 40.000.000,- Kč,
 - roční úhrn čistého obratu více než 80.000.000,- Kč,
 - průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50,
- ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud dosáhnou dvou ze tří výše uvedených kritérií,
- účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní předpis.

1.4.2 Výroční zpráva

Účetní jednotky, které mají ze zákona povinnost ověřit účetní závěrku auditorem jsou povinny sestavit výroční zprávu. Účelem výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení. Výroční zpráva obsahuje:

- informace o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné,
- předpokládaný vývoj činnosti účetní jednotky,
- informace o aktivitách o oblasti výzkumu a vývoje, ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- informace o zahraničních složkách účetní jednotky,
- účetní závěrku a zprávu o auditu.

Výroční zpráva je ověřována auditorem. (Zákon o účetnictví § 21)

1.4.3 Povinnost a způsoby zveřejňování účetní závěrky

Účetní závěrku zveřejňují účetní jednotky zapsané do obchodního rejstříku nebo účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis (4, s.369). Způsoby zveřejňování upravuje Zákon o účetnictví § 21a. Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku jejím uložení do sbírky listin obchodního rejstříku. Povinnost zveřejnění je splněna okamžikem předání účetní závěrky rejstříkovému soudu.

II. ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ

2.1 ZÁKLADNÍ INFORMACE K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE PODLE IAS/IFRS

2.1.1 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví – základní informace

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví International Financial Reporting Standards IFRS, jsou souborem účetních standardů, které vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy International Accounting Standards Board IASB založená v Londýně z podnětu Nadace IASC Foundation in the State of Delaware. Platné standardy mají dvojitý označení IAS a IFRS. Mezinárodní účetní standardy IAS International Accounting Standards, vydával v letech 1973 až 2001 Výbor pro mezinárodní účetní standardy International Accounting Standards Committee IASC, který byl předchůdcem IASB. V dubnu 2001 byl tento Výbor nahrazen Radou, která vydává nové standardy pod názvem IFRS, a která dále zajišťuje proces tvorby nových mezinárodních standardů finančního výkaznictví, které budou postupně nahrazovat dřívější IAS, a také pracuje na dalších změnách, které jsou zapracovávány do standardů v souvislosti s vývojem světové ekonomiky. Při tvorbě nebo aktualizaci standardů na zasedáních Rady působí jako pozorovatelé takové organizace jako Evropská komise, Výbor pro vydávání standardů US-FASB, Mezinárodní komise pro cenné papíry IOSCO, Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj - OECD, Bankovní federace EU a další pozorovatelé. Výrazné aktivity na poli harmonizace a standardizace finančního výkaznictví realizuje i Organizace spojených národů. V současné době je v platnosti 8 standardů IFRS a 29 standardů IAS. Výklad jednotlivých standardů zajišťuje Stálá komise pro interpretaci standardů Standing Interpretations Committee SIC, což je organizace, která IFRS interpretuje, a jejíž výklady standardů se považují za závazné. Po roce 2001 SIC nahradil Výbor pro interpretaci mezinárodního finančního výkaznictví International Financial Reporting Interpretations Committee IFRIC. Názvy v tomto odstavci jsou čerpány ze zdroje www.iasplus.com.

2.1.2 Koncepce národních a mezinárodních standardů

Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS upravují sestavování a zveřejňování finančních výkazů účetní závěrky. Vodítkem pro správnou volbu při aplikaci účetních standardů je Předmluva k Mezinárodním standardům finančního výkaznictví a Koncepční rámec pro

sestavování a předkládání účetní závěrky. Tyto dokumenty nejsou přímo standardy, ale upravují výklad pojmů a řeší přístup a způsob uplatňování standardů u účetní jednotky. V případě rozdílného přístupu mají standardy přednost před Předmluvou a Koncepčním rámcem.

Mezinárodní účetní standardy na rozdíl od národní účetní legislativy se aplikují na základě úsudku, nikoli závazného předpisu. Není tedy předepsána žádná závazná účtová osnova, majetkové skupiny, žádné postupy účtování, apod. IAS/IFRS se nesnaží nařizovat nějaký závazný postup provádění účetní agendy, účtování a vykazování, ale říkají že vykázané údaje musí poskytovat uživatelům a zejména investorům na kapitálovém trhu pravdivý a věrný obraz hospodaření vykazované účetní jednotky a musí věrně zobrazovat ekonomické skutečnosti.

Rozdílný přístup obou systémů lze demonstrovat na jednoduchém příkladu zaúčtování smlouvy o nákupu stálých aktiv. Při použití národních standardů se smlouva přečte, zjistí se zda splňuje všechny zákonem stanovená kritéria, a pak se zaúčtuje způsobem, který zákon pro tyto situace přikazuje. Ekonomické důsledky ze smlouvy plynoucí nejsou primárně posuzovány. Mohu zaúčtovat a zaplatit v podstatě cokoli. Při použití mezinárodních standardů, se přečte smlouva, analyzuje se ekonomický dopad pořízení aktiva, a pokud ekonomický dopad je v souladu se smlouvou, může se podle ní zaúčtovat. Pokud však smlouva není v souladu s možnými důsledky, začne se pátrat po důvodu. Nemohu zkreslovat ekonomické skutečnosti.

2.1.3 Základní rozdíly národního a mezinárodního účetnictví

Evropské národní účetní soustavy a IFRS jsou dva různé systémy. Lze vysledovat tři hlavní rozdíly mezi národními a mezinárodními pravidly. Národní systémy jsou zapracovány v národní legislativě, preferují vykazování pro daňové účely, a tedy preferují zásady opatrnosti ve vykazování nákladů a výnosů a ve způsobu oceňování a mají předepsány postupy účtování.

US GAAP i IAS/IFRS jsou vytvořeny soukromými institucemi nezávislými na státu. Primárně otázku vykazování pro daňové účely neřeší, jsou zaměřeny na investory, kterým poskytují výsledné úplné a pravdivé informace. Američané ale i mnoho jiných zemí včetně

Německa používá kromě IFRS i US GAAP výkazy tj. Americké všeobecné uznávané účetní zásady US Generally Accepted Accounting Principles US GAAP, které používají standardy Statement of Financial Accounting Standards SFAS, vytvářené Výborem pro finanční účetní standardy Financial Accounting Standards Board FASB. Oba soubory účetních pravidel se významně ovlivňují navzájem US GAAP/IFRS a v budoucnu by mohlo dojít i k jejich splynutí či sjednocení.

2.1.4 IAS/IFRS a EU

Evropská Unie se snaží harmonizovat účetnictví na svém teritoriu a snaží se sjednocovat výkaznictví s okolním světem. Tyto snahy vedly Evropskou komisi k přijetí principů vykazování podle mezinárodních účetních standardů, ale jejich závaznost podrobila schvalovacímu mechanismu „endorsement mechanism“, který slouží k zásahům do úprav standardů na úrovni jednotlivých členských států Unie. Statistické zdroje Unie udávají, že v roce 2005 používalo IAS/IFRS 200 až 300 unijních společností, toto číslo však každým rokem stoupá spolu s významem evropských kapitálových trhů.

2.1.5 Sestavení účetní závěrky – základní předpoklady dle IAS/IFRS

Aby se usnadnil přechod k mezinárodním účetním standardům a mezinárodním standardům účetního výkaznictví IAS/IFRS, rozhodla Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB dne 19. června 2003 o tom, že interpretace SIC-8 bude nahrazena standardem IFRS 1 První přijetí mezinárodních účetních standardů účetního výkaznictví. V souladu s IFRS 1 musí podnik poprvé používající IAS dodržet každý jednotlivý IAS a každou interpretaci, které jsou platné v okamžiku tohoto prvního použití. Proto IFRS 1 vyžaduje stejně jako SIC-8 ve většině oblastí účetnictví retrospektivní použití. IFRS 1 však ve stanovených oblastech poskytuje omezené výjimky z tohoto požadavku, a to z praktických důvodů nebo pokud by náklady nezbytné ke splnění těchto požadavků velmi pravděpodobně převýšily prospěch pro uživatele účetní závěrky. Tyto základní předpoklady jsou součástí dokumentu s názvem „Revidovaný překlad právního předpisu Evropských společenství, Nařízení komise ES č. 707/2004“ vydaný dne 6. dubna 2004.

V odůvodnění tohoto nařízení se zmiňují další aspekty přechodu na mezinárodní výkaznictví podle IAS/IFRS. Podle standardu IFRS 1. Je nutné respektovat a zohledňovat všechny v okamžiku implementace platné standardy, tedy 8 standardů IFRS a 29 standardů

IAS, retrospektivní použití nemusí být uplatňováno z důvodů praktické neproveditelnosti, dále se nevyžaduje použití dvou verzí standardu, pokud by v účetním období došlo k novele standardu. Nově byl upraven i přístup ke způsobu oceňování, kdy je možné využívat poznatky, které podnik získal v průběhu účetního období, a které mají vliv na způsob ocenění. Dále byly odstraněny pochybnosti, které závazný výklad Komise pro interpretaci standardů SIC-8 v případě přechodných ustanovení jednotlivých standardů vyvolával.

Cílem standardu IFRS 1 je aby účetní závěrky sestavené podle tohoto standardu i mezitímní účetní závěrky sestavované za část účetního období obsahovaly kvalitní informace, které jsou transparentní, poskytují vhodné východisko pro účtování podle IFRS a prospěch pro uživatele převyšuje náklady na takto získané informace.

Postup uplatňování IFRS 1, z pohledu účetní jednotky představují následující kroky:

- bezvýhradné prohlášení o schodě vykazování účetní jednotky s IFRS.
- přijetí všech IAS/IFRS, které jsou účinné ke dni sestavení první účetní závěrky podle IFRS
- vykazování všech aktiv a závazků podle IFRS
- vyloučení z výkazů všech aktiv a závazků, které IFRS vykazovat nedovoluje
- překlasifikování všech položek aktiv, závazku nebo vlastního kapitálu u kterých to IFRS vyžadují
- používání způsobů oceňování podle IFRS
- řešit přechod mezi US GAAP a IFRS prohlášením „změny ve finanční pozici“
- IFRS 1 je nutné používat od 1.1.2004

Účetní jednotka k datu přechodu na mezinárodní účetnictví sestavuje počáteční rozvahu podle IFRS, a ta se stává východiskem pro účtování v průběhu následujícího účetního období. Od počáteční rozvahy po první závěrku se uplatňují stejná pravidla. Určité položky aktiv jako pozemky, budovy a zařízení, k datu přechodu mohou být přeceněny na reálnou hodnotu, to je na pořizovací hodnotu k datu přecenění a to reálnou hodnotou nebo pořizovacími náklady, či zůstatkovou hodnotou, které se upraví o změny cenových indexů. Dále se používají všechny specifika pro přechod k mezinárodnímu výkaznictví nebo pro jeho první použití, která jsou obsažena ve všech 37 platných standardech IAS/IFRS. Seznam platných IAS/IFRS je uveden v příloze č.

2.1.6 Náležitosti účetní závěrky IAS 1, IFRS 1

Účetní závěrku nebo konsolidovanou účetní závěrku podle zásad IAS/IFRS povinně sestavují společnosti v EU, které mají akcie kótované na regulovaném trhu včetně bank a pojišťoven. V podmínkách ČR jsou to všechny akciové společnosti kótované na pražské burze a na ostatních světových burzách a společnosti jejichž akcie jsou obchodovatelné v rámci RM Systému. Jednotlivé členské státy si mohou zvolit zda neobchodovatelné společnosti budou podléhat stejné povinnosti.

2.2 KONCEPČNÍ RÁMEC

Ucelený teoretický základ pro finanční účetnictví a výkaznictví podle IAS/IFRS je obsažen v koncepčním rámci, který definuje:

- cíle účetních výkazů,
- základní principy a předpoklady,
- kvalitativní vlastnosti, prvky a podmínky znatelnosti,
- oceňování,
- pojetí kapitálu a jeho uchování.

Vzhledem k omezenému prostoru této práce jsou zde uvedeny pouze základní principy a předpoklady pro aplikaci finančního účetnictví a výkaznictví obsažené v koncepčním rámci. Cílem účetních výkazů sestavených podle pravidel mezinárodního účetnictví je poskytnout uživatelům informace o finanční pozici, výkonnosti a o změnách ve finanční pozici podniku.

Finanční pozici určují vzájemné poměry aktiv, závazků a vlastního kapitál. Projevuje se jako stabilní schopnost podniku hradit své závazky v termínech splatnosti a je určena finanční strukturou, likviditou a solventností. Výnosnost podniku lze měřit pomocí finančních poměrových ukazatelů finanční analýzy. Výkonnost podniku je rozdíl výnosů a nákladů za dané období.

Zisk nebo ztráta je přírůstek či úbytek vlastních zdrojů podniku zhodnocení či znehodnocení aktiv.

2.2.1 Základní principy

Aktuální báze je princip shodný s principem uvedeným v § 3 zákona o účetnictví; „Účetní jednotky účtují podvojným zápisem o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí.“

Předpoklad trvání – účetní jednotka předpokládá, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala, nebo by ji zabraňovala v této činnosti pokračovat.

Dále zmiňuje koncepční rámec **princip opatrnosti, spolehlivosti, srozumitelnosti, relevance a srovnatelnosti.**

- **Opatrnost** se rozumí určitý stupeň obezřetnosti při posuzování, která je třeba činit při odhadech prováděných v nejistých podmínkách, při vykazování nejistých událostí, tak aby aktiva nebo výnosy nebyly nadhodnoceny a závazky nebo náklady podhodnoceny (vykazujeme jen realizované výkony, apod.).
- **Spolehlivost**: Informace je spolehlivá, jestliže je prostá věcných chyb a předpojatostí a v dostatečné míře vyjadřuje zobrazované skutečnosti.
- **Srozumitelnost** je definována vzhledem k uživatelům. Informace jsou srozumitelné pokud jsou jasně prezentovány, bez zbytečných složitostí v logické struktuře.
- **Relevance** je vnitřní schopnost informace mít v sobě implicitně zahrnutý minulý vývoj, současný stav a budoucí prognózy vývoje.

Srovnatelnost – porovnatelnost je věcná stálost, konzistence, která umožňuje porovnávat údaje v časových řadách a která umožňuje mezipodnikové srovnávání

Významnost je míra s jakou by vynechání nebo opomenutí informace mohlo vést k ovlivnění ekonomických rozhodnutí. Významnost – míru relevance lze posuzovat vzhledem k velikosti odhadované chyby vzniklé při rozhodování v důsledku omylu, opominutí, zatajení nebo zamlčení informace.

Včasnost je taková pohotovost informace, která je schopna ovlivnit okamžité rozhodnutí.

Další principy:

- Princip věrného a pravdivého zobrazení ekonomické situace podniku může být v případě vzniklých nejasností nahrazen principem priorit.
- Průkazná a ověřitelná informace je objektivní. Odborník na účetnictví by ze stejných dat došel ke stejným výsledkům.
- Nestranné a neutrální informace neovlivňují úsudek uživatele a s cílem dosažení předem stanovených závěrů.
- Zásada přednosti ekonomické podstaty před právní formou určuje, že se má účtovat o účetním případě vyvolaném hospodářskou operací a ne o právním důsledku takové operace.
- Zásada úplnosti je splněna pokud vykazujeme všechna data za období.

Na základě definovaných kritérií a zásad obsažených v koncepčním rámci rozhoduje účetní jednotka o uznání, zaúčtování a vykázání hospodářské operace nebo jiných událostí. Tento postup se nazývá procesem uznání (anglicky Recognition).

Uznání – vede k zařazení určité položky do rozvahy nebo do výkazu zisku a ztráty a tento krok je doprovázen posouzením zda tato určitá položka vyhovuje definici a splňuje i další kritéria pro uznání v účetnictví. Konkrétní podobu definic a kritérií upravují jednotlivé standardy. Definice základních prvků výkazů a jasné vymezení kritérií uznatelnosti dělí koncepční rámec do dvou skupin a to na prvky mající vztah k finanční pozici podniku (Financial position), anebo k jeho výkonnosti (Performance)

Prvky finanční pozice podniku jsou zobrazovány v rozvaze a patří sem aktiva, závazky nebo dluhy a vlastní kapitál.

Prvky výkonu podniku jsou náklady a výnosy v širším pojetí.

2.2.2 Definice z koncepčního rámce

Aktiva (Assets) jsou ekonomickým zdrojem kontrolovaným podnikem, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro podnik. Aktivum musí být spolehlivě ocenitelné. Budoucí ekonomický prospěch je dostatečně jistý. Událost, jejímž důsledkem je ekonomický prospěch již nastala (6, s. 90).

Závazek (Liability) je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a od jehož vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášejí podniku ekonomický prospěch. Úbytek zdrojů je dostatečně jistý, závazek je spolehlivě ocenitelný a událost již nastala (6, s. 91).

Vlastní kapitál (Equity) je zbytková část aktiv po odečtení všech dluhů podniku (6, s. 91).

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

- Tržby a ostatní výnosy (Revenues) se váží k primární činnosti podniku a mají nepřetržitou a opakující se podobu. (tržby z prodeje zboží, výrobků, apod.)
- Zisky, přírůstky (Gains) se týkají okrajových, nepravidelných a nahodilých činností podniku. (prodej dlouhodobého majetku, aktivace, apod.) Zisky se vykazují snížené o související ztráty (náklady).

Náklady (Expenses) jsou snížením ekonomického prospěchu, které se projeví buď úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením dluhů, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky. Základní podmínkou je jejich souvislost s konkrétními výnosy (Matching Principle) (6, s. 91).

Ztráty nebo také úbytky (Losses) jsou majetková znehodnocení, týkají se okrajových, nepravidelných a nahodilých činností podniku (zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku, škody na majetku v důsledku živelných pohrom apod.). Ztráty se vykazují snížené o související výnosy.

Finančně vyjádřený vlastní kapitál (Finacial Capital Maintenance), vlastní kapitál na konci období je vyšší než na začátku období.

Fyzicky vyjádřený vlastní kapitál (Physical Capital Maintenance) je naturální, výrobní nebo podnikatelské pojetí ve smyslu, že účetní jednotka začíná dosahovat zisku, až když se podaří reprodukovat vlastní kapitál ve smyslu jeho výrobní kapacity nebo kapacity podnikatelské činnosti.

Úplný výsledek hospodaření (Comprehensive Income) se skládá z běžného výsledku hospodaření (Net Income) a z ostatního výsledku hospodaření (Other Comprehensive Income). Běžný výsledek hospodaření je definován jako rozdíl nákladů a výnosů plus realizované zisky mínus realizované ztráty po zdanění. Ostatní výsledek hospodaření je definován jako přírůstek či úbytek vlastního kapitálu vyvolaný nerealizovanými zisky a nerealizovanými ztrátami po zdanění (jako například zisky a ztráty z přecenění finančních investic). Úplný hospodářský výsledek může být součástí výsledovky nebo je zveřejněn odděleně v samostatném výkazu (1, s. 34).

Investice vlastníků (Investment By Owner) jsou peněžité či nepeněžité klady vlastníků.

Vyplacené podíly na zisku vlastníků (Distribution To Owner), (1, s. 35).

Incomes tedy Revenues a Gains je účelné členit a odděleně vykazovat s ohledem na kritéria:

- ukončení transakce – přínos je ověřen – prodejem, zpeněžením aktiva,
- neukončení transakce – výše přínosu je výsledkem pouze „vnitřního“ přecenění aktiva (například cenné papíry byly přeceněny – ale nejsou za novou cenu realizovány),
- zobrazení výsledkové – ve výkazu zisku a ztráty,
- zobrazení rozvahové – zvýšením ocenění aktiv, kapitálových fondů z přecenění (zvýšení ocenění aktiv).

Příklady:

- ukončená transakce zobrazená výsledkově – prodej dlouhodobého majetku (aktiv) za nižší prodejní cenu než je cena zůstatková,
- ukončená transakce zobrazená rozvahově – vyjádření změny metody vedoucí ke snížení ocenění zásob,
- neukončená transakce zobrazená výsledkově – odhad ztráty ze snížení hodnoty aktiv,
- neukončená transakce zobrazená rozvahově – výsledek přecenění určitých finančních investic.

2.2.3 Vykazování leasingu podle IAS 17 Leasing

Cílem standardu IAS 17 Leasing je předepsat pro nájemce a pronajímatele vhodné účetní postupy finančního a operativního leasingu. Standard se nezabývá problematikou nerostných zdrojů a práv duševního vlastnictví. Leasing je považován za finanční, pokud všechny odměny a rizika spojená s předmětem pronájmu přechází na nájemce. Nájemce se z ekonomického hlediska dostává do pozice vlastníka aktiva (2). O tom zda se jedná o finanční nebo operativní leasing rozhoduje podstata ne forma leasingu. Finanční leasing se řídí následujícími principy. Vlastnictví majetku přechází po skončení leasingu na nájemce. Pronajímatel má právo koupit majetek po skončení leasingu za cenu, u které se očekává, že bude nižší než fair value ke dni koupě a je dostatečně jisté, že ke koupi dojde. Doba pronájmu pokrývá větší část ekonomické životnosti majetku. Na počátku leasingu minimální současná hodnota leasingových splátek tvoří podstatnou část hodnoty fair value majetku a majetek je takové povahy, že pronajímatel ho může užívat bez dalších nutných úprav. Další podmínky, které mohou vést k označení leasingu jako leasing finanční jsou; pokud nájemce má právo zrušit leasing, ztráty pronajímatele spojené se zrušením jsou neneseny nájemcem a ztráty či zisky způsobené fluktuací zbytkové ceny fair value jsou neneseny nájemcem (například dohodnuté slevy z leasingových splátek).

Účtování leasingu podle IAS 17

Při pořízení se majetek účtuje do aktiv podle IAS 16 a do závazků jako cizí zdroje. Jako hodnota majetku se použije nižší z fair value a čisté současné hodnoty diskontovaných leasingových splátek. Pravidelné splátky se účtují částečně do finančních nákladů a zmenšuje se závazek. Odpisová pravidla se použijí stejná jako pro ostatní majetek účetní jednotky. Doby odepisování by měla být delší, než je životnost majetku.

2.2.4 Základní způsoby oceňování vymezené v koncepčním rámci

Historická cena – (Historical Cost)

Historická cena – historické náklady – aktiva se oceňují na úrovni vynaložených peněz nebo peněžních ekvivalentů nebo v adekvátní hodnotě, kterou by bylo třeba vynaložit na jejich získání v době jejich pořízení a závazky na úrovni příjmů, které by bylo možno získat směnou při postoupení závazku nebo částkou, která by byla vynaložena na jejich úhradu (např. daně).

Běžná reprodukční cena – (Current Cost)

Běžná cena – aktiva se oceňují na úrovni vynaložených peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by musela být zaplacená jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo v současné době a závazky v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla nutná k vypořádání závazku v současnosti.

Realizovatelná vypořádací hodnota – (Realisable Value, Settlement Value)

Realizovatelná cena – aktiva se oceňují v peněžních částkách nebo hodnotou peněžních ekvivalentů, které by bylo možno získat současným prodejem aktiv (k rozvahovému dni) při jejich běžném vyřazení za normálních podmínek a závazky se oceňují v jejich vypořádacích hodnotách (v hodnotách jejich úhrady), to znamená realizovatelná hodnota = nediskontovaná částka peněz nebo peněžních ekvivalentů, kterou by podnik podle očekávání za normálních podmínek vynaložil na uhrazení dluhu v běžném podnikání.

Současná hodnota – (Present Value)

Současná hodnota – aktiva se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz (budoucích příjmů), které podle očekávání daná položka za normálních okolností vynáší a závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích odtoků peněz (budoucích výdajů), které podle očekávání budou nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání.

Fair Value – reálná, adekvátní, správná hodnota

Fair Value – je částka, za kterou může být aktivum směřeno mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek. Za Fair Value je nejčastěji považována tržní cena (6, s. 94). Fair Value pak vyjadřuje částku nejvíce pravděpodobné ceny, o níž existuje zdůvodnitelný předpoklad, že ji lze k datu rozvahy na trhu získat. Nejpřesnější možné zjištění Fair Value poskytují existující aktivní trhy, kde se obchoduje s homogenními položkami a lze kdykoli najít ochotné kupující i prodávající a ceny jsou veřejně známé. Varianty zjišťování Fair Value upravují konkrétní standardy. Jako možné zjištění Fair Value se může použít tržní cena podobného aktiva odrážející rozdíly, cena odlišných aktiv s úpravami, poslední známé ceny s úpravou o časovou hodnotu, ve specifických případech je možné použít posudek znalce, současná hodnota očekávaných peněžních toků diskontovaná tržní úrokovou mírou před zdaněním a podobné techniky.

Tržní cena – je částka, kterou lze inkasovat při prodeji, nebo vydat při nabytí finančního nástroje na aktivním trhu.

2.3 VÝKAZY K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE PODLE IAS/IFRS

Výkazy podle IAS/IFRS

IAS 1 a IFRS 1 stanovují povinnost, aby účetní závěrka splňovala požadavky všech platných standardů IAS/IFRS a všech platných interpretací standardů CIS, IFRIS platných v okamžiku sestavování závěrky. Dále standard IAS 1 předepisuje druhy výkazů a jaké minimální náležitosti musí výkazy obsahovat. Není však předepsána konkrétní forma, kterou si může účetní jednotka přizpůsobit svým potřebám.

Rozvaha (Balance Sheet) podle IAS/IFRS nemá stanovený povinný formát. Možná struktura rozvahy je uvedena v příloha č. 7.

Výsledovka (Income Statement), je srovnatelná s českým výkazem zisku a ztráty. Základními prvky tohoto výkazu jsou výnosy (Income) a náklady (Expenses). Možná struktura výsledovky je uvedena v příloze č. 8.

Výkaz peněžních toků (Cash Flow) je zpracován v samostatném standardu IAS 7 a je srovnatelný jak strukturou tak obsahově s českým výkazem peněžních toků.

K účetní závěrce se vypracovává komentář, který zahrnuje zásady oceňování, zavedení postupů a pravidel nutných pro správnou interpretaci účtů, uznávání výnosů, konsolidační zásady, podnikové fúze, zásady vykazování podle segmentů, definice pro finanční aktiva a další požadované ekonomické informace.

IAS 1 dále uvádí, že součástí účetní závěrky je výkaz zahrnující všechny změny ve vlastním kapitálu nebo změny ve vlastním kapitálu jiné než ty, které vyplývají z kapitálových transakcí ekonomického subjektu s vlastníky.

III. PRAKTICKÁ ČÁST

3.1 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI

Základní údaje

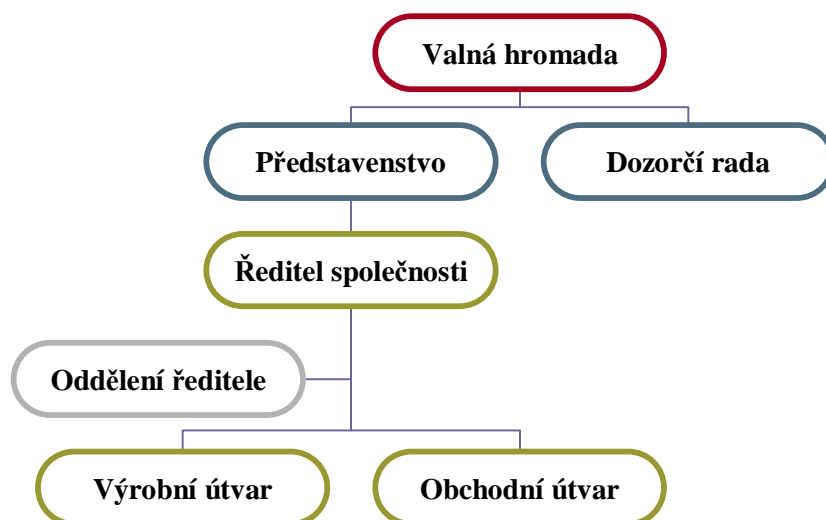
Název:	Měšťanský pivovar Strakonice, a.s. (dále také MpS)
Sídlo:	Podskalská 324, 386 01 Strakonice
Právní forma:	akciová společnost, jediným akcionářem je Město Strakonice
Základní kapitál:	62 880 000,-
Složení kapitálu:	620 ks kmenové akcie na jméno v listinné podobě, ve jmenovité hodnotě 100 000 Kč/akcie 180 ks kmenové akcie na jméno v listinné podobě, ve jmenovité hodnotě 1000 Kč/akcie.

Předmět podnikání

Hlavní činností MpS je výroba a prodej piva a vedlejší činností je specializovaný maloobchod, pronájem a půjčování movitých věcí, zprostředkování obchodu a služeb a výroba krmiv a krmných směsí.

Organizační schéma společnosti platné k 1.1.2008

Obr. 1 Organizační struktura



Zdroj: Vnitropodniková směrnice MpS 2008

Historie

Historie pivovarnictví má ve Strakonících dlouholetou tradici. Pivo se ve městě na soutoku Otavy a Volyňky vařilo již před rokem 1308, ale zdejší občané získali právo várečné až listinou Bavora IV ze Strakoníc 8. prosince 1367. Téměř o tři sta let později v roce 1649 vznikl společný pivovar v městském domě č.p. 47. Postupně se rozrůstal a pozvolna přecházel na průmyslovou výrobu piva. Mezi lety 1873 – 1874 byl z důvodu technologických změn v kvasném a výrobním procesu postaven na břehu řeky Otavy v místě zvaném Na Podskalí nový parostrojní závod. Po roce 1948 byl tento objekt znárodněn a začleněn do národního podniku Jihočeské pivovary České Budějovice. V roce 1953 přešla správa závodu do národního podniku Pošumavské pivovary Protivín a od roku 1958 byl začleněn jako samostatný závod do sítě podniků Jihočeské pivovary České Budějovice. Od 1.1.2005 je majitelem a pronajímatelem pivovaru Město Strakonice a nájemcem a podnikatelem je Měšťanský pivovar Strakonice, a.s. (7).

Specifikace společnosti

MpS je potravinářský podnik, jehož hlavní činností je výroba a prodej piva. Společnost splňuje tři ze tří kritérií pro povinné ověřování účetní závěrky auditorem:

- aktiva společnosti jsou vyšší než 40 mil Kč,
- roční úhrn čistého obratu více než 80 mil Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců je více než 50 osob.

Strategie společnosti se řídí dlouhodobým strategickým plánem, který stanovuje základní dlouhodobé cíle společnosti. Na dosahování strategických cílů se podílejí výrobní, obchodní i ekonomický útvar společnosti. Výkon provozní činnosti se řídí obecně platnými předpisy a vyhláškami. Vnitřní předpisy je konkretizují pro potřeby efektivního řízení společnosti. Jedná se o příkazy a pokyny ředitele společnosti, příkazy a pokyny vedoucích oddělení a úseků a dále směrnice ředitele a vedoucích oddělení.

3.2 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA V MĚŠŤANSKÉM PIVOVARU STRAKONICE

3.2.1 Účetní závěrka

Základní účetní údaje a prostor pro porovnání procesu účetní závěrky sestavené podle české účetní legislativy a podle IAS/IFRS pro potřeby této práce poskytla společnost Měšťanský pivovar Strakonice. V textu je analyzována řádná účetní závěrka sestavená podle české účetní legislativy v plném rozsahu k rozvahovému dni 31.12.2007 a tvoří ji nedílný celek účetních prací a výkazů, které jsou uvedeny v příloze této práce. Tato účetní závěrka byla sestavena na začátku března 2008, byla ověřena auditorem s výrokem „Účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření a peněžních toků za rok 2007 v souladu s českými účetními předpisy.“

3.2.1.1 Inventarizace

MpS provádí inventarizační práce v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, především podle §26, §29 a §30 a dále podle postupů účtování uvedených v Českých účetních standardech pro podnikatele č. 007. Podnik ustavuje hlavní inventarizační komisi, která odpovídá za řízení inventarizací a za dodržení výše uvedených předpisů a dále také dílčí komise, které provádí samostatné inventury. Oba druhy komisí jsou jmenovány příkazem ředitele. Příkazem ředitele je rovněž stanoven termín provedení inventury a vytvoření dílčích komisí pro dlouhodobý majetek, hotové výrobky a nedokončenou výrobu, základní suroviny, materiál MTZ, zboží v maloobchodě, pohonné hmoty, počítače a software, drobný majetek ve společnosti, pohledávky, závazky, bankovní účty, obaly v užívání ve společnosti a u odběratelů, pokladnu a drobný majetek u odběratelů. Inventura je provedena na základě inventarizačních soupisů, které obsahují všechny položky inventovaného majetku bez uvedení množství. Po provedení inventury jsou inventurní soupisy předány na ekonomické oddělení společnosti, kde jsou zjištěné stavy porovnány se stavem účetním. K inventurním soupisům je zpracován inventurní zápis, který obsahuje rekapitulaci zjištěných stavů v porovnání s účetními stavy a přehled o zjištěných inventurních rozdílech se zdůvodněním jejich vzniku od osob odpovědných za majetek, upozornění na neprodejné zásoby a jiné nedostatky, požadavky a případný komentář odpovědných osob nebo inventarizační komise. Podrobné zásady provedení inventur jsou ve společnosti zpracovány vnitropodnikovou směrnicí.

3.2.1.2 Opravné položky a rezervy

Opravné položky

Společnost MpS používá individuální způsob tvorby účetních opravných položek podle jednotlivých pohledávek. O vytvořených opravných položkách je vedena průkazná evidence.

Tab. 11 Účetní opravné položky

Pohledávky po splatnosti	Výše celkové opravné položky
Více než 366 dnů po splatnosti	100 %
Mezi 181 a 365 dnů po splatnosti	50 %
Mezi 91 a 180 dny po splatnosti	0 %
Mezi 31 a 90 dny po splatnosti	0 %
Mezi 1 a 30 dny po splatnosti	0 %
Ve splatnosti	0 %
Přihlášené do konkurzu	100 %
Předané k právnímu vymáhání před 1.1. 2005	100 %
Předané k právnímu vymáhání po 1.1.2005	20 %

Zdroj: směrnice MpS „Zúčtovací vztahy“

Odpis pohledávek

MpS odepsal pohledávky, na které byla vytvořena opravná položka na vrub daňových nákladů do výše kryté zákonnou opravnou položkou - daňově uznatelný náklad a na vrub nedaňových nákladů do výše kryté účetní opravnou položkou – daňově neuznatelný náklad. Po odpisu pohledávek se zrušila zaúčtovaná opravná položka.

Rezervy

Ve MpS jsou tvořeny rezervy na opravu majetku na základě vnitropodnikové směrnice „Zásady tvorby a rozpouštění rezerv“. Na konci účetního období byla vytvořena nedaňová rezerva na nevyplacenou odměnu představenstvu ve výši 35% této odměny. Jedná se o rezervu na sociální a zdravotní pojištění a nedaňovou rezervu na nedokončenou investici. Tvorba rezerv je konzultována s auditorem společnosti.

3.2.1.3 Přechodné účty časového rozlišení

Na účet náklady příštích období podnik zaúčtoval položky typu: nájemné, předplatné, pojistné, leasingovou akontaci z pronájmu aut a drobný majetek většího rozsahu, který je použitelný více než 1 rok ale nespĺňuje hranici pro zařazení do dlouhodobého majetku.

Položka drobný majetek je pro společnost velmi významná, neboť zahrnuje vybavení provozoven obchodních partnerů a dosahuje objemu cca 8,5 mil. Kč. Na přechodné účty časového rozlišení pivovar dále zaúčtoval platby za archivaci dokladů, za nově nakoupené obaly (sudy a přepravky), náklady na zavádění nového software a náklady dlouhodobé propagace. Některé položky jsou časově rozlišovány i když se pravidelně opakují a to z důvodu vyhodnocování měsíčního výsledku hospodaření. Jednorázový roční náklad by ovlivnil vždy výsledek pouze jednoho měsíce v roce.

Na účet výdaje příštích období byl účtován závazek vyplývající z konkurenční doložky a bonusy, které bude podnik vyplácet velkoobchodům.

Časové rozlišování není Měšťanským pivovarem Strakonice, a.s. uplatňováno pokud celková výše úhrad nepřesahuje částku 5.000 Kč za účetní položku a za období a pokud časové rozlišování těchto plateb výrazněji neovlivňuje věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů. O časovém rozlišení těchto nákladů rozhoduje vedoucí ekonomického oddělení. V případě materiálu nakoupeného před koncem účetního období rozhodne o zúčtování přímo do nákladů nebo na účet 381 časového rozlišení. V případě zaúčtování do nákladů není k rozvahovému dni zjišťováno, zda byly nakoupené předměty spotřebovány.

3.2.1.4 Odložená daň

V účetní závěrce MpS účtuje o odloženém daňovém závazku i pohledávce. Ve výkazech účetní závěrky společnost vykazuje odložený daňový závazek, který vznikl jako rozdíl zůstatkové ceny dlouhodobého majetku podle účetních a daňových předpisů a účtuje i odloženou daňovou pohledávku vzniklou z účetních opravných položek k pohledávkám, z objemu nedaňových rezerv a z vykázané daňové ztráty. Pro účtování odložené daně podnik využívá následující metodiku obsaženou ve vnitropodnikové směrnici „Účetní závěrka“.

Metodika podle směrnice „Účetní závěrka“:

- společnost vykazuje odložený daňový závazek z rozdílu mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého majetku,
- odloženou daňovou pohledávku vykazuje z účetních rezerv, vykázané ztráty a účetních opravných položek,

- o odložené daňové pohledávce je účtováno pouze za předpokladu, že je pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné využít přechodné rozdíly, je dosažitelný,
- v situaci, kdy účetní jednotka vykazuje daňovou ztrátu a neplatí žádnou daň z příjmů je nutné postupovat v souladu s principem opatrnosti, tedy zajistit, aby nedošlo k nadhodnocení aktiv a výsledku hospodaření. Je-li pravděpodobné, že společnost nebude v dalších letech mít žádnou daňovou povinnost, nemělo by být účtováno o odložené daňové pohledávce nebo by měla být již vytvořená pohledávka zúčtována.

Tuto situaci podnik v následujícím účetním období přehodnotí a v případě pravděpodobnosti platby daně v dalším účetním období provede nové účtování o odložené daňové pohledávce. Na základě porovnání tří po sobě jdoucích účetních období je možné konstatovat, že společnost nikdy neúčtuje odloženou daňovou pohledávku z účetních opravných položek a to z důvodu opatrnosti. Odloženou daňovou pohledávku pouze vykazuje v příloze k účetní závěrce.

Vedoucí ekonomického oddělení provede zaúčtování odložené daně, inventarizačních rozdílů, zaúčtuje opravné položky k pohledávkám, přechodné účty časového rozlišení a vypočtenou odloženou a splatnou daň. Následuje uzavření hlavní knihy a sestavení výkazů účetní závěrky.

3.2.1.5 Složky roční účetní závěrky

Roční účetní závěrku sestavuje MpS v plném rozsahu. Základní složky roční účetní závěrky tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha účetní závěrky, přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Tyto výkazy se sestavují výhradně na základě schválených vzorů pro dané účetní období a podle doplňujících prováděcích pokynů. Výroční zpráva je sestavena ihned po schválení roční závěrky auditorem, nejpozději do 31. května po rozvahovém dni. Výroční zpráva obsahuje profil a poslání společnosti MpS, nejdůležitější finanční obchodní a technické údaje, organizační uspořádání společnosti, zprávu představenstva o činnosti společnosti, zprávu dozorčí rady a zprávu auditora. Dále jsou ve výroční zprávě zahrnuty výkazy účetní závěrky a zpráva o vztazích mezi propojenými osobami.

3.2.1.6 Měsíční závěrka

MpS pro potřeby řízení a manažerského rozhodování používá výkazy a sestavy vybraných účetních informací, pro které používá označení měsíční závěrka. Tato měsíční závěrka nemá oporu v právních předpisech, ale je vynucena potřebou manažerů a statutárních orgánů, tedy dozorčí rady a představenstva, za účelem sledování vývoje změn hodnot ekonomických ukazatelů v čase. Měsíční závěrka je sestavována vždy k 20. kalendářnímu dni v měsíci, který následuje po měsíci, za který se závěrka sestavuje. V tomto případě se neprovádí inventarizace majetku a závazků, pouze se uzavře hlavní kniha za měsíc, za který se závěrka provádí.

Harmonogram měsíční závěrky

Do 15. kalendářního dne v měsíci jsou odpovědní pracovníci povinni zajistit zaúčtování těchto operací:

- zaúčtování měsíčních odpisů,
- dokončení fakturace,
- zaúčtování skladových pohybů,
- zaúčtování pokladních operací,
- zaúčtování bankovních operací,
- zaúčtování došlých faktur,
- zařazení nově pořízeného dlouhodobého majetku do užívání,
- provést dohadné zaúčtování,
- ostatní účetní operace specifikované společností.

Po zajištění výše uvedených operací jsou odpovědní pracovníci povinni uzavřít moduly informačního systému za vykazované období, kromě DPH. Poté vedoucí ekonomického oddělení zpracuje materiály pro statutární orgán společnosti. Tyto materiály musí být zpracovány nejpozději do 25. kalendářního dne v měsíci, který následuje po měsíci za který se materiály zpracovávají:

- měsíční výsledovka,
- bilance,
- souhrn vybraných ukazatelů,
- obrat jednotlivých výsledkových účtů s komentářem výrazných změn oproti plánu.

3.2.1.7 Účetní závěrka ve vybraném podniku podle IAS/IFRS

Měšťanský pivovar Strakonice, a.s. účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů sestavuje. Na základě popisu rozdílů obou přístupů v teoretické části této práce ani nelze za současného stavu vedení a zpracovávání účetních informací účetní závěrku podle IAS/IFRS sestavit nebo alespoň modelovat. Potřebné informace totiž nelze získat z informačního systému primárně určenému pro vedení účetnictví podle české účetní legislativy. Srovnání obou systémů lze provést pouze výčtem zjištěných rozdílů a nikoliv konkrétních výstupů. Pokud bychom položky výkazů dokázaly správně ocenit a prokázali princip relevance vykazovaných údajů, vlastní sestavení výkazů již nevykazuje zásadní rozdíly mezi českou a mezinárodní variantou.

3.2.2 Vykazování leasingu

Společnost prostřednictvím finančního leasingu postupně obnovuje vozový park střediska dopravy a pořizuje dodávkové a osobní automobily. V okamžiku pořízení hradí první navýšenou splátku a dále v pravidelných intervalech následují měsíční platby. Akontace je rozlišovaná prostřednictvím časového rozlišení na účtu 381. O předmětu leasingu se účetní jednotka zmiňuje v příloze účetní závěrky, kde uvádí uhrazenou částku leasingu, úhrady v bezprostředně následujícím období a v dalších obdobích. Účetní jednotka předpokládá obnovu vozového parku v ceně leasingu 6.000.000,- Kč. Přehled vykazování leasingu je uveden v tabulce č.12 Účtování finančního leasingu podle ČÚL a IAS/IFRS.

Tab. 12 Účtování finančního leasingu podle ČÚL a IAS/IFRS,

ČÚL	Částka	MD	D
Úhrada akontace	600 000	381	221
Měsíční splátky 48x	112500	518	221
Rozlišení akontace 48x	12 500	518	381

IAS /IFRS	Částka	MD	D
Převzetí majetku	6 000 000	majetek	závazky
Úhrada splátky 48x	112 500	závazky	bank. účet
Odpisy 60x	100 000	náklad	korekce PC

Zdroj: autor

V účetnictví podle ČÚL se projeví zaúčtování uhrazené akontace ve výši 600.000,- Kč a účtování pravidelných měsíčních splátek v částce 112.500,- Kč.

IV. ANALÝZA A VYHODNOCENÍ

4.1 OBECNÉ VYHODNOCENÍ

Sestavení výkazů účetní závěrky podle mezinárodních účetních standardů na základě teoretických zjištění pro účely této práce v teoretické části nevykazuje zásadní rozdíly od české právní úpravy. Výkazy účetní závěrky se sestavují podobným způsobem jako v prostředí české legislativy. Dílčí rozdíly jsou upřesněny v IAS 1 a IFRS 1. Podle materiálu Ministerstva financí ČR, Přehled rozdílů mezi mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou legislativou, existují kvantitativní rozdíly jednotlivých položek výkazů, které je možné rozdělit do tří základních okruhů. Jedná se o vykazování leasingu, finanční aktiva a potřeba zohlednění časové hodnoty peněz formou diskontování budoucích výnosů, užitků, nákladů. IAS/IFRS dále používá odlišný způsob oceňování, který je řešen v obecné rovině v koncepčním rámci a zvláštní ustanovení jsou zapracovány do konkrétních standardů. Jako příklad je možno uvést IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení a IAS 17 Leasing, které definují složitější ustanovení o oceňování. Vlivem těchto rozdílů se mohou lišit vykazované hodnoty některých položek účetních výkazů o významné částky a v některých případech mohou být vykazované částky identické.

4.2 ROZDÍLY VE VÝKAZU ROZVAHA

V tabulce 13 jsou uvedeny rozdíly ve vykazování podle české účetní legislativy a podle IAS / IFRS. Základní prvky rozvahy, tedy aktiva, závazky nebo také dluhy a vlastní kapitál, jsou v obou systémech shodné. Mezinárodní účetní standardy nepředepisují pevný povinný formát rozvahy, pouze uvádí možný ilustrativní příklad. V tabulce 13 uvádím rozdílně vykazované položky rozvahy, které se vykazují u společnosti Měšťanský pivovar Strakonice, a.s. Podle IAS / IFRS jsou aktiva ekonomický zdroj, kontrolovaný podnikem, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch (6, s. 99). Podle IAS 17 Leasing je do aktiv společnosti zařazena i hodnota majetku získaného finančním leasingem. Další dva řádky tabulky zobrazují drobný dlouhodobý majetek a dlouhodobé pohledávky a závazky. Tyto položky jsou v rozvaze vykazovány, ale v poněkud odlišném režimu než podle české účetní legislativy.

Tab. 13 Rozdíly ve výkazu rozvaha podle české účetní legislativy a podle IAS/IFRS:

POLOŽKA	ČÚL*	IAS/IFRS
Finanční leasing	- předmět leasingu se neúčtuje v dlouhodobém majetku; - v dlouhodobých aktivech se účtuje pouze dl. záloha nebo v přechodných aktivech je účtována pouze akontace pakliže byla složena	- finanční leasing je účtován v dlouhodobém majetku a v závazcích účetní jednotky a je odepisován; - účtován ve fair value nebo v současné hodnotě min. leasingových splátek (v nižší z těchto hodnot)
Drobný dlouhodobý majetek	- vykazuje se přímo do spotřeby, - majetek je časově rozlišován: v tom případě se nespotřebovaná část majetku vykazuje na účtech časovém rozlišení a musí být vedena podrozvahová evidence	- majetek je veden v aktivech společnosti a je odepisován
Dlouhodobé pohledávky a závazky	- jsou vykazovány v dlouhodobých aktivech či pasivech s nominální hodnotě, příp. u pohledávek snížené o hodnotu opravných položek	- jsou vykazovány v současné hodnotě budoucích peněžních toků

* ČÚL - Česká účetní legislativa

Zdroj: autor

V praktické části této práce v oddíle věnovaném vykazování leasingu je v tabulce č. 12 Účtování finančního leasingu podle ČÚL a IAS/IFRS znázorněn rozdíl mezi českým a mezinárodním účetnictvím v přístupu k finančnímu leasingu. Z výše uvedeného porovnání vyplývá, že leasing se projeví v ČÚL pouze jako přechodné aktivum v případě uhrazené akontace a do nákladů se majetek dostává prostřednictvím účtu 518 při účtování měsíčních leasingových splátek a při zúčtování časového rozlišení akontace. V IAS/IFRS je předmět leasingu ihned zaveden do majetku a akontace a splátky do závazků. Tento majetek tedy přímo ovlivní výši celkových aktiv a pasiv v rozvaze. Postupné opotřebení majetku se dostává do nákladů prostřednictvím odpisů dlouhodobého majetku.

Změna položek rozvahy v důsledku různého způsobu vykazování leasingu v ČÚL a IAS/IFRS je uvedena v tabulce 14.

Tab. 14 Změna položek rozvahy ČÚL a IAS/IFRS,

Popis	ČÚL		IAS/IFRS	
	Aktiva	Pasiva	Aktiva	Pasiva
Stav k 31.12.2007	83 894 000	83 894 000	83 894 000	83 894 000
Dlouhodobý majetek			6 000 000	6 000 000
Přechodná aktiva	600 000			
Úhrada akontace	-600 000			
Celkem	83 894 000	83 894 000	89 894 000	89 894 000

Zdroj: autor

Rozvaha sestavená podle IAS/IFRS v případě vykazování leasingu podle IAS 17 vykazovala vyšší hodnoty aktiv a pasiv v porovnání s ČÚL. V dlouhodobém majetku se projeví vykazování předmětu leasingu a také vliv odpisů a v pasivech se projeví závazky vůči leasingové společnosti.

4.3 DALŠÍ VÝZNAMNÉ ROZDÍLY

Další významné rozdíly plynou z celkového pojetí mezinárodního účetnictví a z postoje, který k těmto pravidlům zaujala Evropská unie. Podle nařízení Evropského parlamentu a rady ES č. 1606/2002 musí společnosti, jejichž cenné papíry jsou veřejně obchodovatelné na regulovaném trhu v kterémkoliv členském státě sestavovat své konsolidované účetní závěrky na základě mezinárodních účetních standardů IFRS. Členské státy EU mohou povolit nebo požadovat, aby ostatní společnosti než výše uvedené sestavovaly své účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS. Podle novelizovaného znění směrnice ES mohou členské státy EU uzákonit účetní legislativu v souladu s IAS/IFRS, aniž by bylo nutné přijímat všechny platné mezinárodní standardy. Tento proces již probíhá a průběžně se řeší otázky, které další společnosti mají IAS/IFRS používat, do jaké míry je nutné upravit IAS/IFRS pro malé střední podniky nekótované na burze, úprava koncepčního rámce pro malé střední podniky a vztah mezinárodního výkaznictví a daňových systémů.

Měšťanský pivovar Strakonice, a.s. je jedním z podniků, který spadá do kategorie malý střední podnik tím, že splňuje kritéria definovaná Evropskou unií pro takové třídění.

Tab. 15 Kritéria EU pro SME (malé střední podniky)

Definice SME	Středně velký podnik	Malý podnik	Mikro podnik
Počet zaměstnanců	50 – 249	10 – 49	1 – 9
Aktiva celkem a nebo	< 43 mil €	< 10 mil €	< 2 mil €
Čistý obrát/rok	< 50 mil €	< 10 mil €	< 2 mil €

SME: malý střední podnik

Zdroj: www.cz.wikipedia.org

Malé střední podniky, tedy společnosti s nekótovanými akciemi jsou v evropském měřítku nejčastější formou podnikání a je pravděpodobné, že budou v budoucnu přecházet na formu společností s kótovanými akciemi a vznikne u nich potřeba vykazovat podle IAS/IFRS. V budoucnu se dále očekávají změny v charakteru podnikání, které budou mít

za následek přesun podnikatelských aktivit do oblasti služeb a technologických odvětví a obecně do oborů s vyšší přidanou hodnotou produktu. V důsledku těchto změn lze očekávat zvýšení zájmu o mezinárodní výkaznictví IAS/IFRS. Manažeři malých středních podniků čerpají údaje nutné pro přijímání rozhodnutí a plánování z vnitropodnikového a finančního účetnictví. Potřeby manažerů a úředníků finančních úřadů jsou však jiné, než potřeby investorů. Navíc některé standardy nejsou pro malé střední podniky vůbec použitelné (např. IAS 32, IAS 39, IAS 37).

V rámci EU existují silné obavy, že výše zdanitelného zisku bude rozdílná v závislosti na zvoleném systému mezinárodního a národního účetnictví. Obecně panuje názor, že účetní závěrky právnických osob sestavené podle IAS/IFRS mohou zvýšit jejich daňovou povinnost.

V říjnu 2007 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB návrh na modifikované IAS/IFRS pro malé střední podniky s nekótovanými akciemi (3). Modifikované IAS/IFRS však nevycházejí z potřeb těchto podniků, ale vycházejí ze stávajících standardů. V modifikovaných standardech jsou zachovány stejné zásady a principy jako ve velkých IAS/IFRS, čímž je zajištěna srovnatelnost a kontinuita vývoje. Výjimkou je skutečnost, že modifikované standardy nejsou určeny pro společnosti, které splňují definici subjekt veřejného zájmu.

Společnost je subjektem veřejného zájmu pokud splňuje alespoň některé z následujících kritérií a jedná se o společnost která:

- předložila komisi pro cenné papíry nebo jinému regulačnímu orgánu svou účetní závěrku, za účelem emise cenného papíru na veřejném trhu,
- spravuje svěřený majetek pro širokou skupinu externích subjektů (banka, pojišťovna, obchodník s cennými papíry, penzijní fond, podílový fond nebo investiční banka),
- je energetická společnost, vodárna, plynárna nebo jiná obdobná společnost, která poskytuje důležitou službu veřejnosti,
- je pro národní hospodářství ekonomicky významná a to na základě kritérií jako celková aktiva, počet zaměstnanců, dominantní podíl na trhu.

V. ZÁVĚR

Měšťanský pivovar Strakonice, a.s. nevede odděleně dva odlišné režimy účetních záznamů a tudíž není schopen přejít okamžitě na vykazování účetní závěrky v režimu IAS/IFRS, nicméně auditorská společnost pivovaru je schopna okamžitě zajistit procedury nutné k přechodu na vykazování podle mezinárodních účetních standardů.

Evropská unie klade důraz na harmonizaci mezinárodního účetnictví a přímo ovlivňuje vývoj účetní legislativy svých členských zemí. Česká republika jako jedna z členských zemí unie bude muset požadované změny akceptovat a zapracovat do svého národního zákonodárství. Rozhodování Měšťanského pivovaru Strakonice, a.s. v této oblasti bude do značné míry záviset právě na změnách evropského a českého práva. Jako doporučení bych zmínil právě sledování zmíněných změn a podniknutí přípravných opatření pro budoucí snazší implementaci standardů.

Významným problémem, který v posledních letech zatěžuje účetní odborníky, organizace i politické představitele jsou vysoké náklady spojené s přechodem na mezinárodní účetnictví. V rámci Evropy přetrvávají národní úpravy účetního a daňového zákonodárství a souběžně s nimi existuje potřeba sjednocení pravidel vykazování na mezinárodní úrovni. Tato pravidla jsou závazná pro velké společnosti s akciemi kótovanými na burze, ale jsou doporučována i pro malé a střední podniky (v některých zemích jsou pro malé a střední podniky také závazná). Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB a další mezinárodní instituce posuzovaly vhodnost použití mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS pro malé a střední podniky a dospěly k názoru, že u malých středních podniků je aplikace IAS/IFRS v plném rozsahu nevhodná. U podniků této kategorie převažují náklady na aplikování IFRS v plném rozsahu nad přínosy, a proto se v tomto případě musí použít určitá modifikovaná podoba IAS/IFRS. Náklady na účetnictví a vykazování účetní závěrky jdou na vrub vykazující účetní jednotky a dosahují významných částek. Mezi nejvýznamnější náklady spojené s přechodem na IAS/IFRS je možné zařadit náklady na sestavení dvou sad řádných účetních závěrek, obecné náklady spojené se změnou (externí poradenství), průběžné náklady na vedení účetních záznamů ve dvou odlišných režimech, tedy náklady na informační systém a personál, náklady spojené s aplikací obtížných oceňovacích pravidel, další náklady na audit účetní závěrky podle IAS/IFRS a náklady na školení personálu a jeho odborný růst. Přínosy používání IAS/IFRS závisí na hodnotě

jakou mají zveřejňované informace pro uživatele účetních závěrek. Sama vykazující společnost může mít užitek měřitelný zvýšeným zájmem investorů. Je však jednodušší měřit náklady než konkrétní přínosy. Z výčtu souvisejících nákladů je zřejmé, že dva odlišné systémy výkaznictví v jedné národní ekonomice jsou sami o sobě neefektivní, a že budoucí vývoj by měl směřovat k odstranění této duality.

VI. SUMMARY

In the recent decades was the main priority in accounting area convergence between Czech and EU accounting legislative. In the same time the same process proceeded between IAS/IFRS standards and US GAAP standards, and this process proceed later on. There is broad agreement among professional accountants on the need to improve the comparability of financial statement on the basis of IAS/IFRS. Nowadays there is accounting process which includes a series of activities that begins with a transaction and ends with the closing of the books and making out financial statements, and this is nowadays already very similar in both type of accounting systems because of basis on similar generally accepted accounting principles. Recently member states of EU try also introduce national legislation to require IAS to be applied to unlisted companies and individual company financial statements. In spite of the recent harmonizing of accounting it still maintain the differences.

The aim of this bachelors essay is to find out some differences that still exist. In Czech Republic there are not still enough benefits for companies to move towards IAS. There are high costs of capital and high costs of implementation IAS. International Accounting Standards Board published in 2007 the exposure draft of the proposed International Financial Reporting Standard for Small and Medium – sized Entities. This document prepare proposals of the standards for private entities, the entities that are small and medium sized and that are not listed companies. This is the road map that pointed to the right direction and will be useful for unification and harmonization of accounting rules.

Key words:

International accounting standards (IAS), private entities, listed companies, Small and Medium – sized Entity (SME), financial statements.

VI. PŘEHLED POUŽITÉ LITERATURY

1. ADÁMKOVÁ, D.: *Účetnictví podle mezinárodních účetních standardů*. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, 2003. 114 s. ISBN 80-213-1034-0
2. Deloitte IAS PLUS, International Accounting News, Standards [online], 2008, [cit. 20. 07. 2008]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasplus.com/standard/ias17.htm>>
3. Deloitte IAS PLUS, IASB Agenda Project, IFRS for Private Entities (formerly Small and Medium-sized Entities, or SMEs) [online], 2008, [cit. 20. 07. 2008]. Dostupný z WWW: <<http://www.iasplus.com/agenda/sme.htm>>
4. FIŠEROVÁ, E., CHALUPA, R.: *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2007*. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2007. 439 s. ISBN 978-80-7263-389-0
5. KOVANICKOVÁ, D.: *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Bova Poygon, 2006. 418 s. ISBN 80-7273-130-0
6. KRÁL, B., MÜLLEROVÁ, L.: *Účetnictví II*. Praha: Institut svazu účetních, a.s., 2004. 547 s. ISBN 80-86716-08-2
7. Měšťanský pivovar Strakonice, a.s. *Historie* [online], 2007, [cit. 27. 07. 2007]. Dostupný z WWW: <<http://www.pivovar-strakonice.cz/historie.html>>
8. Ministerstvo financí České republiky, Přehled rozdílů mezi mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou legislativou, Praha: Ministerstvo financí ČR, 2005, [cit. 10.3.2008] Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/hs.xls/aplikace_ias_neverej.html>
10. RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2005*. Olomouc: ANAG, spol. s r.o., 2005. 845 s. ISBN 80-7263-251-5

SEZNAM OBRÁZKŮ, GRAFŮ A TABULEK

Obrázek č. 1 Organizační struktura společnosti

Tabulka č. 1	Účtování přebytku
Tabulka č. 2	Komplexní náklady příštích období
Tabulka č. 3	Dohadné účtování
Tabulka č. 4	Výpočet odložené daně
Tabulka č. 5	Výpočet provozního výsledku hospodaření
Tabulka č. 6	Výpočet finančního výsledku hospodaření
Tabulka č. 7	Výpočet mimořádného výsledku hospodaření
Tabulka č. 8	Zaúčtování daňové povinnosti
Tabulka č. 9	Účtování finančního leasingu
Tabulka č. 10	Výkaz Cash-Flow
Tabulka č. 11	Účetní opravné položky
Tabulka č. 12	Účtování finančního leasingu podle ČÚL a IAS/IFRS
Tabulka č. 13	Rozdíly ve výkazu rozvaha podle ČÚL a podle IAS/IFRS
Tabulka č. 14	Změna položek rozvahy ČÚL a IAS/IFRS
Tabulka č. 15	Kritéria EU pro SME

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha č. 1 Rozvaha ke dni 31.12.2007 - MpS
- Příloha č. 2 Výkaz zisku a ztráty ke dni 31.12.2007 - MpS
- Příloha č. 3 Přehled o peněžních tocích - MpS
- Příloha č. 4 Přehled o změnách vlastního kapitálu - MpS
- Příloha č. 5 Uspořádání a označování položek rozvahy podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- Příloha č. 6 Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- Příloha č. 7 Rozvaha podle IAS/IFRS
- Příloha č. 8 Výkaz zisku a ztráty podle IAS/IFRS
- Příloha č. 9 Seznam standardů IAS a IFRS platných v roce 2008
- Příloha č. 10 Seznam zkratk

Rozvaha ke dni 31.12.2007 – aktiva, 1. část

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 603/2002 Sb. a doplnění ze změn provedených vyhláškou č. 472/2003 Sb.	ROZVAHA v písemném rozsahu ke dni 31.12.2007 (v celých tisících Kč) IČ 260 68 273	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky Měšťanský pivovar Strakonice, a.s. Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání liší-li se od bydliště Podskalská 324 386 01 Strakonice
--	--	--

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
a	b	c				4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 05 + 31 + 33) = 7. 67	001	102 912	-19 018	83 894	84 271
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	56 614	-18 138	38 676	44 036
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	190	-145	45	101
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005			0	
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			0	
	3. Software	007	107	-82	45	80
	4. Ocenitelná práva	008			0	
	5. Goodwill (+/-)	009			0	
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	83	-83	0	21
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011			0	
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012			0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	56 624	-17 993	38 631	43 935
B. II. 1.	Pozemky	014			0	
	2. Stavby	015	963	-43	920	234
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	55 355	-17 950	37 405	43 605
	4. Pěstební celky trvalých porostů	017			0	
	5. Základní stádo a tažná zvířata	018			0	
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019			0	
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	207		207	96
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	99		99	
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	022			0	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024			0	
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025			0	
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			0	
	4. Půjčky a úvěry - ovládací a řídicí osoba, podstatný vliv	027			0	
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			0	
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			0	
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030			0	

Rozyaha ke dni 31.12.2007 – aktiva, 2. část

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 46 + 58)	031	34 631	-880	33 751	29 307
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 39)	032	14 147	0	14 147	11 528
C. I. 1.	Materiál	033	11 464		11 464	9 391
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034	1 976		1 976	1 575
	3. Výrobky	035	490		490	560
	4. Zvířata	036				0
	5. Zboží	037	39		39	
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038	178		178	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	5 609	0	5 609	4 160
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040			0	
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041			0	
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042			0	
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043			0	
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	5 110		5 110	4 071
	6. Dohadné účty aktivní	045			0	
	7. Jiné pohledávky	046			0	
	8. Odložená daňová pohledávka	047	499		499	109
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 48 až 57)	048	8 999	-880	8 119	7 410
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	7 009	-880	6 129	4 703
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050			0	
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051			0	
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052			0	
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			0	
	6. Stát - daňové pohledávky	054	251		251	1 058
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	1 665		1 665	1 634
	8. Dohadné účty aktivní	056	64		64	
	9. Jiné pohledávky	057	10		10	17
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 58 až 62)	058	6 876	0	6 876	6 191
C. IV. 1.	Peníze	059	184		184	166
	2. Účty v bankách	060	5 692		5 692	6 023
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061			0	
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062			0	
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	11 467	0	11 467	10 928
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	11 467		11 467	10 928
	2. Komplexní náklady příštích období	065			0	
	3. Příjmy příštích období	066			0	


Rozvaha ke dni 31.12.2007 – pasiva, 1. část

Označení	TEXT	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	1	2
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118) = ř. 001	067	83 894	84 271
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	70 347	70 119
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	82 880	82 880
A. I. 1.	Základní kapitál	070	82 880	82 880
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu (+/-)	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 77)	073	5	5
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075	5	5
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách (+/-)	077		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078	1 116	797
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	892	686
	2. Statutární a ostatní fondy	080	224	111
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 82 + 83)	081	5 747	2 318
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	5 747	2 318
	2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)	083		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-) (ř. 01 - 69 - 73 - 78 - 81 - 85 - 118) = ř. 60 výkazu zisku a ztráty v plném rozsahu	084	599	4 121
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)	085	13 302	13 543
B. I.	Rezervy (ř. 87 až 90)	086	173	126
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	088		
	3. Rezerva na daň z příjmů	089		
	4. Ostatní rezervy	090	173	126
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)	091	2 978	2 618
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092		
	2. Závazky - ovládací a řídicí osoba	093		
	3. Závazky - podstatný vliv	094		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	096		
	6. Vydané dluhopisy	097		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	098		
	8. Dohadné účty pasivní	099		
	9. Jiné závazky	100		
	10. Odložený daňový závazek	101	2 978	2 618

Rozvaha ke dni 31.12.2007 – pasiva, 2. část

Označení	TEXT	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	1	2
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	10 151	10 799
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	4 177	3 509
2.	Závazky - ovládalí a řídící osoba	104		
3.	Závazky - podstatný vliv	105		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106		
5.	Závazky k zaměstnancům	107	1 188	1 116
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	606	612
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	1 548	2 042
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	2 632	3 138
9.	Vydané dluhopisy	111		
10.	Dohadné účty pasivní	112		382
11.	Jiné závazky	113		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	0	0
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	118	245	609
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119	245	609
2.	Výnosy příštích období	120		

Pozn.:

Sestaveno dne: 21.3.2008	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou 
Právní forma účetní jednotky AKCIOVÁ SPOLEČNOST	Předmět podnikání PIVOVARNICTVÍ A SLADOVNICTVÍ VELKOOBCHOD A SPECIALIZOVANÝ MALOOBCHOD

Consulting-Audit s.r.o.
Luhovsko 1132/0
182 00 Praha 8

Výkaz zisku a ztráty ke dni 31.12.2007 – 1. část

Minimální závazný výčet informací podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
s doplněním změn provedených vyhláškou č. 472/2009 Sb.

Obchodní firma nebo jiný název
účetní jednotky
Městský pivovar Strakonice, a.s.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

v plném rozsahu

ke dni **31.12.2007**
(v celých tisících Kč)
IČ: **260 68 273**

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od
Podskalská 324
386 01 Strakonice


Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	6 216	4 848
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	3 876	2 297
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	2 540	2 551
II.	Výkony (ř. 05 + 06 + 07)	04	87 037	83 796
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	83 143	81 579
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	505	-81
3.	Aktivace	07	3 389	2 298
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	54 457	50 112
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	36 361	33 325
2.	Služby	10	18 096	16 787
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	35 120	36 235
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	24 890	24 029
C. 1.	Mzdové náklady	13	17 554	16 944
2.	Odměny členům orgánů společností a družstva	14	321	598
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	6 063	5 798
4.	Sociální náklady	16	752	689
D.	Daně a poplatky	17	117	145
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	9 279	7 984
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	25	5 030
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	21	6
2.	Tržby z prodeje materiálu	21	4	5 024
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	49	5 132
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	48	11
2.	Prodaný materiál	24	1	5 121
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	25	-6	-2 862
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	792	841
H.	Ostatní provozní náklady	27	1 364	2 507
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - (+/-25) + 26 - 27 + (-28) - (-29))	30	444	5 171

Consulting Audit s.r.o.
Luhovická 132/9
182 00 Strakonice

Výkaz zisku a ztráty ke dni 31.12.2007 – 2. část

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a oprávných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42	222	117
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	20	21
O.	Ostatní finanční náklady	45	116	117
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - (+/-41) + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (-47))	48	126	21
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	-29	1 071
Q. 1.	- splatná	50		-856
2.	- odložená	51	-29	1 927
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	599	4 121
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56		
2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	599	4 121
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	570	5 192

Pozn.:

Sestaveno dne: 21.3.2008	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou 
Právní forma účetní jednotky AKČIOVÁ SPOLEČNOST	Předmět podnikání PIVOVARNICTVÍ A SLADOVNICTVÍ VELKOOBCHOD A SPECIALIZOVANÝ MALOOBCHOD

Consulting Audit s.r.o.
Luhovická 172/9
182 00 Praha 8

Přehled o peněžních tocích

Společnost: Měšťanský pivovar Strakonice, a.s.

Přehled o peněžních tocích (v tis. Kč)

		2007	2008
P	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	6 191	9 160
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnosti)			
Z	Účetní zisk /-/ nebo ztráta /-/ z běžné činnosti před zdaněním	570	5 192
A.1.	Úpravy o nepeněžní operace	9 076	4 999
A.1.1.	Odpisy stálých aktiv /+/ s výjimkou zůstatkové ceny prodaných stálých aktiv, a dále umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku a goodwillu /+/-/	9 279	7 984
A.1.2.	Změna stavu opravných položek, rezerv /+/-/	-6	-2 862
A.1.3.	Zisk /-/ ztráta /+/ z prodeje stálých aktiv	27	5
A.1.4.	Výnosy z dividend a podílů na zisku /-/		
A.1.5.	Vyúčtované nákladové úroky /+/ s výjimkou kapitalizovaných úroků, a vyúčtované výnosové úroky /-/	-222	-117
A.1.6.	Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace		-11
A.*	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami	9 648	10 191
A.2.	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	-6 672	466
A.2.1.	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti /+/-/, aktivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů aktivních	-3 040	637
A.2.2.	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti /+/-/, pasivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů pasivních	-1 011	-892
A.2.3.	Změna stavu zásob /+/-/	-2 621	723
A.2.4.	Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů		
A.**	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami	2 976	10 659
A.3.	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků /-/		
A.4.	Přijaté úroky /+/	222	117
A.5.	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a za doměrky daně za minulá období /-/	805	-2 060
A.6.	Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy, které tvoří mimořádný výsledek hospodaření včetně uhrazené splatné daně z příjmů z mimořádné činnosti		
A.7.	Přijaté dividendy a podíly na zisku /+/-/		
A.***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	4 003	8 716
Peněžní toky z investiční činnosti			
B.1.	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	-3 968	-11 383
B.2.	Příjmy z prodeje stálých aktiv	21	6
B.3.	Půjčky a úvěry spřízněným osobám		
B.***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	-3 947	-11 377
Peněžní toky z finančních činností			
C.1.	Dopady změn dlouhodobých závazků, popřípadě takových krátkodobých závazků, které spadají do oblasti finanční činnosti (například některé provozní úvěry) na peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty		
C.2.	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	-371	-308
C.2.1.	Zvýšení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů z titulu zvýšení základního kapitálu, emisního ážia, popřípadě rezervního fondu včetně složených záloh na toto zvýšení /+/-/		
C.2.2.	Vyplacení podílu na vlastním kapitálu společníkům /-/		
C.2.3.	Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů /+/-/		
C.2.4.	Úhrada ztráty společníky /+/-/		
C.2.5.	Přímé platby na vrub fondů /-/	-206	-193
C.2.6.	Vyplacené dividendy a podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně vztahující se k těmto nárokům /-/	-185	-115
C.***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	-371	-308
F.	Čisté zvýšení či snížení peněžních prostředků	-315	-2 969
R.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období	5 876	6 191

Sestaveno dne: 21.3.2008
 Podpisový záznam statutárního orgánu:

Consulting Audit s.r.o.
 Luhovická 122/9
 182 00 Strakonice

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Společnost: Měšťanský pivovar Strakonice, a.s.

PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU (tis. Kč)

	2007				2006			
	Počáteční zůstatek	Zvýšení	Snížení	Konečný zůstatek	Počáteční zůstatek	Zvýšení	Snížení	Konečný zůstatek
A. Základní kapitál zapsaný v OR	62 880			62 880	62 880			62 880
B. Základní kapitál nezapsaný v OR	0			0				0
C. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	0			0				0
Základní kapitál po korekci	62 880	0	0	62 880	62 880	0	0	62 880
D. Emisní sžbo	0			0				0
E. Rezervní fondy	686	206		892		686		686
F. Ostatní fondy ze zisku	111	319	206	224		304	193	111
G. Kapitálové fondy	5			5	5			5
- z toho vklady mimo základní kapitál	0			0				0
H. Rozdíly z přecenění	0			0				0
I. Zisk účetních období	6 437		690	5 747	3 423		1 107	2 316
J. Ztráta účetních období	0			0				0
K. Zisk/ztráta za účetní období		599		599		4 121		4 121
VLASTNÍ KAPITÁL	70 119	1 124	896	70 347	66 308	5 111	1 300	70 119

Vyplacené podíly na zisku		
brutto vyplacená hodnota - tantiemy	165	115
vyplaceno z:	ze zisku roku 2006	ze zisku roku 2005

Consulting Partners a.s.
 Luňčická 1329
 312 00 Písek II

Dne: 21.3.2008
 Podpis statutárního orgánu:

Uspořádání a označování položek rozvahy - příloha č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.

AKTIVA - seřazena podle likvidity

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 v ovládaných a řízených osobách

2. *Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem*
3. *Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly*
4. *Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí 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 - ovládající a řídicí 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 - ovládající a řídící 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 - seřazena podle vlastnictví

A. Vlastní kapitál

A.I. Základní kapitál

A.I.1. Základní kapitál

2. *Vlastní akcie a vlastní 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*

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*

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 příjmu*

4. Ostatní rezervy

B.II. Dlouhodobé závazky

B.II.1. Závazky z obchodních vztahů

- 2. Závazky - ovládající a řídící 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 - ovládající a řídící 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*

Podrobné obsahové vymezení některých položek rozvahy je uvedeno ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. Hlava II § 5 až § 19.

Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty - druhové členění - příloha č. 2 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.

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 orgánu 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 a řízených 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 činnosti

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 PŘÍJMU ZA BĚŽNOU ČINNOST

Q.1. - splatná

Q.2. - odložená

**** VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA BĚŽNOU ČINNOST**

XIII. Mimořádné výnosy

R. Mimořádné náklady

S. DAŇ Z PŘÍJMU Z MIMOŘÁDNÉ ČINNOSTI

S.1. - splatná

S.2. - odložená

*** MIMOŘÁDNÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ**

T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)

***** VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ (+/-)**

****** VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM**

**Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty - účelové členění - příloha č. 3
k vyhlášce č. 500/2002 Sb.**

I. Tržby za prodej výrobků, zboží a služeb

A. Náklady prodeje zboží

*** 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 a řízených 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 činnosti

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 PŘÍJMU ZA BĚŽNOU ČINNOST

L.1. - splatná

L.2. - odložená

**** VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA BĚŽNOU ČINNOST**

X. Mimořádné výnosy

M. Mimořádné náklady

N. DAŇ Z PŘÍJMU Z MIMOŘÁDNÉ ČINNOSTI

N.1. - splatná

N.2. - odložená

*** MIMOŘÁDNÝ VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ**

O. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům

***** VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ**

****** VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ PŘED ZDANĚNÍM**

Podrobné obsahové vymezení některých položek výkazu zisku a ztráty je uvedeno ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. Hlava III § 20 až § 38a.

ROZVAHA PODLE IAS/IFRS

formát často používaný státy Evropské unie

POLOŽKA	POZNÁMKA	V TIS. KČ
Dlouhodobá aktiva		
Nehmotná aktiva	1	X
Pozemky, budovy a zařízení	2	X
Dlouhodobé investice	3	X
Dlouhodobé pohledávky	4	X
		X
Krátkodobá aktiva		
Zásoby	5	X
Pohledávky	6	X
Krátkodobé investice	7	X
Peníze a bankovní účty	8	X
		X
AKTIVA CELKEM		XX
Vlastní kapitál		
Základní kapitál	9	X
Emisní ážio	10	X
Fond (přírůstek) z přecenění	11	X
Rezervní fondy	12	X
Fond z kursových rozdílů	13	X
Nerozdělené výdělnky (zisky)	14	X
		X
Menšinový podíl	15	X
Dlouhodobé závazky a výnosy příštích období		
Penzijní závazky	16	X
Odložený daňový závazek	17	X
Zajištěné půjčky	18	X
Nezajištěné půjčky	18	X
Výnosy příštích období, přijaté zálohy	19	X
		X
Krátkodobé závazky		
Bankovní úvěry	20	X
Krátkodobá část dlouhodobých závazků	21	X
Závazky z obchodního styku a jiné	22	X
Dlužné daně	23	X
Výdaje příštích období, rezervy	24	X
		X
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY		XX

Zdroj: KRÁL, B., MÜLLEROVÁ, L.: Účetnictví II. Praha, s 107

VÝSLEDOVKA PODLE IAS/IFRS

formát často používaný státy Evropské unie

POLOŽKA	NÁKLADY	VÝNOSY
Výnosy – tržby		
Tržby z prodeje zboží		V
Tržby z prodeje služeb		V
		ΣV
Náklady		
Náklady na prodané zboží	N	
Náklady na poskytnuté služby	N	
Odbytové náklady	N	
Administrativní náklady	N	
Náklady na výzkum a vývoj	N	
<i>Rozdíl</i>	ΣN	$(\Sigma V - \Sigma N) = A$
Výnosy – finanční		
Podíl na zisku přidružených společností		V
Přijaté dividendy		V
Přijatý úrok		V
Přijaté poplatky a honoráře		V
		ΣV
Náklady – finanční		
Úrok a jiné výpůjční náklady	N	
Kurzové rozdíly – ztráty	N	
<i>Rozdíl</i>	ΣN	$(\Sigma V - \Sigma N) = B$
ZISK Z BĚŽNÝCH ČINNOSTÍ PŘED ZDANĚNÍM		$A + B = C$
Zisk z běžných činností před zdaněním		C
Daň		-T
Zisk z běžných činností		D
Mimořádné položky		
Mimořádný zisk		+MZ
Mimořádná ztráta		-MZ
Daň z mimořádné činnosti		-MT
Čistý zisk za období		E
Menšinový podíl na čistém zisku za období		-MP
Zisk připadající na akcionáře		F
ZISK PŘIPADAJÍCÍ NA AKCIONÁŘE		=F

Zdroj: KRÁL, B., MÜLLEROVÁ, L.: Účetnictví II. Praha, s 119

Tab. 21 Seznam standardů IAS a IFRS platných v roce 2008

	IFRS	ČESKÉ OZNAČENÍ	ANGLICKÉ OZNAČENÍ
		Předmluva k IFRS	Preface to IFRS
1.	IFRS 1	První aplikace IFRS	First-time Adoption of IFRS
2.	IFRS 2	Platby akciemi	Share-based Payment
3.	IFRS 3	Podnikové kombinace	Business Combinations
4.	IFRS 4	Pojistné smlouvy (pro SME není relevantní)	Insurance Contracts
5.	IFRS 5	Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončované činnosti	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations
6.	IFRS 6	Průzkum a oceňování zásob nerostných surovin	Exploration for and Evaluation of Mineral Assets
7.	IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování	Financial Instruments: Disclosures
8.	IFRS 8	Provozní segmenty	Operating Segments
	IAS	ČESKÉ OZNAČENÍ	ANGLICKÉ OZNAČENÍ
		Koncepční rámec IAS	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements
1.	IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	Presentation of Financial Statements
2.	IAS 2	Zásoby	Inventories
	IAS 3*	Konsolidované finanční výkazy	Consolidated Financial Statements Originally issued 1976, effective 1 Jan 1977. Superseded in 1989 by IAS 27 and IAS 28.
	IAS 4*	Účetní odpisy	Depreciation Accounting Withdrawn in 1999, replaced by IAS 16, 22, and 38, all of which were issued or revised in 1998
	IAS 5*	Informace obsažené v příloze účetní závěrky	Information to Be Disclosed in Financial Statements Originally issued October 1976, effective 1 January 1997. Superseded by IAS 1 in 1997.
	IAS 6*	Účetní zodpovědnost za změny přecenění	Accounting Responses to Changing Prices Superseded by IAS 15, which was withdrawn December 2003
3.	IAS 7	Výkazy peněžních toků	Statement of Cash Flows
4.	IAS 8	Čistý zisk nebo ztráta za období, zásadní chyby a změny účetních pravidel	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors
	IAS 9*	Účtování výzkumu a vývoje	Accounting for Research and Development Activities Superseded by IAS 38 effective 1.7.1999
5.	IAS 10	Události po rozvahovém dni	Events After the Reporting Period
6.	IAS 11	Stavební smlouvy	Construction Contracts
7.	IAS 12	Daně ze zisku	Income Taxes
	IAS 13*	Vykazování aktiv a závazků v běžném období	Presentation of Current Assets and Current Liabilities Superseded by IAS 1.
8.	IAS 14	Vykazování podle segmentů (pro SME není relevantní)	Segment Reporting
	IAS 15*	Informace odrážející dopady měnících se cen	Information Reflecting the Effects of Changing Prices Withdrawn December 2003
9.	IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	Property, Plant and Equipment
10.	IAS 17	Leasingy	Leases
11.	IAS 18	Výnosy	Revenue

12.	IAS 19	Zaměstnanecké požitky	Employee Benefits
13.	IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance
14.	IAS 21	Dopady změn směnných kurzů cizích měn	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates
	IAS 22*	Podnikové kombinace	Business Combinations Superseded by IFRS 3 effective 31 March 2004.
15.	IAS 23	Výpůjční náklady	Borrowing Costs
16.	IAS 24	Informace o spřízněných osobách	Related Party Disclosures
	IAS 25*	Účtování investic	Accounting for Investments Superseded by IAS 39 and IAS 40 effective 2001.
17.	IAS 26	Penzijní plány (pro SME není relevantní)	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans
18.	IAS 27	Konsolidovaná účetní závěrka a investice do dceřiných podniků	Consolidated and Separate Financial Statements
19.	IAS 28	Investice do přidružených podniků	Investments in Associates
20.	IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies
	IAS 30*	Zveřejňování v účetních závěrkách bank a obdobných finančních (pro SME není relevantní) institucí	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions Superseded by IFRS 7 effective 2007.
21.	IAS 31	Vykazování účastí ve společných podnicích	Interests In Joint Ventures
	IAS 32*	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace	Financial Instruments: Presentation Disclosure provisions superseded by IFRS 7 effective 2007.
22.	IAS 33	Zisk na akcii (pro SME není relevantní)	Earnings Per Share
23.	IAS 34	Mezitimní účetní výkaznictví (pro SME není relevantní)	Interim Financial Reporting
	IAS 35*	Ukončované činnosti	Discontinuing Operations Superseded by IFRS 5 effective 2005.
24.	IAS 36	Snížení hodnoty aktiv	Impairment of Assets
25.	IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets
26.	IAS 38	Nehmotná aktiva	Intangible Assets
27.	IAS 39	Finanční nástroje; účtování a oceňování	Financial Instruments: Recognition and Measurement
28.	IAS 40	Investiční majetek	Investment Property
29.	IAS 41	Zemědělství	Agriculture

Zdroj: www.iasplus.com

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

CIS	Platný výklad standardů IAS/IFRS (Standing Interpretations Committee)
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	Český účetní standard
ČR	Česká republika
DPH	Daň z přidané hodnoty
ES	Evropská společenství
EU	Evropská unie
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IAS/IFRS	Mezinárodní účetní a finančně výkazové standardy
IČO	Identifikační číslo organizace
IFRIC	Výbor pro interpretaci mezinárodního finančního výkaznictví
IFRS	Mezinárodní standard finančního výkaznictví
MpS	Měšťanský pivovar Strakonice
MTZ	Materiálově technické zabezpečení
OR	Obchodní rejstřík
OECD	Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj
SFAS	Standardy finančního účetnictví (Americké)
SIC	Stálá komise pro interpretaci
SME	Malý a střední podnik (z anglického Small and Medium-sized Entity)
USA	Spojené státy americké
US FASB	Americký výbor pro vydávání standardů US GAAP
US GAAP	Americké všeobecně uznávané účetní zásady