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 - kombinované

ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE IFRS

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Zita Drábková

Autorka bakalářské práce: Mgr. Kateřina Tylová

2008

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Účetní závěrka podle IFRS vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské práce, a to v nezkrácené podobě, elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách.

V Dobčicích, dne 3. 4. 2008

Kateřina Tylová

Poděkování

Děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Zitě Drábkové za cenné rady, připomínky a metodické vedení práce.

Obsah

1. Úvod 9
2.1 Uživatelé IFRS 11
2.2 Podoba účetní závěrky podle IFRS 13
2.2.1 Rozvaha 14
2.2.2 Výkaz zisků a ztrát 15
2.2.3 IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví 16
3.1 Zahajovací rozvaha 19
3.1.1 Změna odpisů strojního zařízení 21
3.1.2 Přeřazení investice do nemovitostí 21
3.1.3 Přecenění investice do nemovitostí 22
3.1.4 Komponentní přístup 23
3.1.5 Rezerva na opravy dlouhodobého majetku 24
3.1.6 Reklama 25
3.1.7 Dlouhodobá pohledávka 25
3.1.8 Finanční leasing stroje 26
3.1.9 Finanční leasing osobního automobilu 28
3.1.10 Odložená daň 31
3.2 Rozvaha k 31. 12. 2006 – srovnatelné období 32
3.2.1 Změna odpisů strojního zařízení 34
3.2.2 Přeřazení investice do nemovitostí 34
3.2.3 Přecenění investice do nemovitostí 34
3.2.4 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji 35
3.2.5 Komponentní přístup 35
3.2.6 Rezerva na opravy dlouhodobého majetku 36
3.2.7 Reklama 36
3.2.8 Dlouhodobá pohledávka 37
3.2.9 Finanční leasing stroje 37
3.2.10 Finanční leasing osobního automobilu 38
3.2.11 Odložená daň 39
3.3 Výkaz zisků a ztrát k 31. 12. 2006 40
3.4 Rozvaha k 31. 12. 2007 42
3.4.1 Změna odpisů strojního zařízení 44
3.4.2 Přeřazení investice do nemovitostí 44
3.4.3 Přecenění investice do nemovitostí 44
3.4.4 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji 44
3.4.5 Komponentní přístup 45
3.4.6 Rezerva na opravy dlouhodobého majetku 45
3.4.7 Reklama 45
3.4.8 Dlouhodobá pohledávka 46
3.4.9 Finanční leasing stroje 46
3.4.10 Finanční leasing osobního automobilu 47
3.4.11 Odložená daň 48
3.5 Výkaz zisků a ztrát k 31. 12. 2007 49
3.6 Zhodnocení rozdílů 51
4. Závěr 54
5. Summary 56
6. Seznam literatury 57
7. Příloha

1. Úvod

Tématem mé bakalářské práce je účetní závěrka podle IAS/IFRS, čili podle Mezinárodních účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.[1] Vybrala jsem si toto téma z toho důvodu, že je vysoce aktuální a pro mnohé účetní i podnikatele dosud zcela neznámé nebo je jim jen trochu povědomé z doslechu. Je to ale problematika, o které se mluví stále častěji a která se i u nás začíná pomalu prosazovat. Velké množství českých firem se totiž snaží uplatnit na mezinárodním trhu a nemalý počet tuzemských podniků je nějakým způsobem propojen se zahraničními společnostmi, často se jedná přímo o dceřiné podniky zahraničních firem. A v těchto situacích se zákonitě projevují propastné rozdíly mezi jednotlivými národními účetními legislativami, které neumožňují srovnání jednotlivých firem a nezprostředkují zahraničnímu uživateli dostatečný obraz podniku z jiné země.

Jednoduše řečeno, s globalizací ekonomiky musí přijít i „globalizace“ účetnictví, která by přiblížila účetní pravidla v jednotlivých zemích. Zatím to nevypadá tak, že by se vytvořila jednotná pravidla pro všechny země, a ty by podle nich pak beze zbytku účtovaly. IFRS je alternativou k jednotlivým národním úpravám, kterou lze použít jen v případě potřeby. Účetní ani podnikatelé se nemusejí seznamovat s účetní legislativou jednotlivých zemí, stačí vedle své domovské legislativy ovládat ještě IFRS – jakési esperanto mezi účetními jazyky.

Dosud jen málo našich firem vede celé účetnictví podle IFRS, např. paralelně s účetnictvím českým. Většinou společnost potřebuje „jen“ účetní závěrku podle IFRS, kterou vytvoří transformací z účetní závěrky podle českých účetních předpisů. Proto bude převod účetní závěrky stěžejním tématem mé bakalářské práce. Ještě konkrétněji bych se chtěla zaměřit na první převod účetní závěrky podle IFRS, protože začátek je vždy nejdůležitější a nejtěžší, navíc má svá specifika.

Nejprve bych ve své práci chtěla přiblížit teoretická východiska sestavení účetní závěrky podle IFRS, zdůraznit, v čem se liší od české účetní závěrky,

[1] Dále už budu používat jen zkratku IFRS, která je novější a předpokládá se, že v sobě zahrnuje i IAS. Dále tento pojem zahrnuje i interpretace SIC a IFRIC.

kterým standardům je třeba věnovat zvláštní pozornost a jaké povinnosti nebo možnosti přináší standard IFRS 1.

Nejdůležitější součástí mé práce ale bude praktická část, jejímž cílem je provést první převod účetní závěrky na IFRS, tedy transformaci rozvahy a výkazu zisků a ztrát sestavených podle českých účetních předpisů na IFRS s názorným předvedením toho, co je třeba nově zaúčtovat, co odúčtovat a co pouze přeúčtovat a jaké k tomu využít souvztažné účty. Dalšími součástmi účetní závěrky se ve své práci z důvodu přiměřeného rozsahu bakalářské práce zabývat nebudu. Vycházím ze skutečných účetních výkazů středně velké české firmy, která se zabývá zejména nákladní dopravou, opravárenstvím, logistikou a prodejem pohonných hmot a která si samozřejmě nepřeje být jmenována, proto ji budu označovat jako XYZ s. r. o. Její původní účetní výkazy jsou uvedeny v příloze; spolupracovala jsem s účetní a auditorkou této společnosti. Tato společnost zatím (tedy k 31. 12. 2007) převod účetní závěrky na IFRS neprovádí, ale v blízké budoucnosti to po ní pravděpodobně bude požadovat německá mateřská firma pro účely konsolidace.

Cílem práce je zjistit, jak náročný takový převod je, k jak velkým rozdílům ve vykazovaných položkách může vést a jaké odlišné principy, kterými se ČÚL a IFRS řídí, tyto rozdíly způsobují. Rozhodně ale není možné a ani pro účely mé práce žádoucí, abych provedla kompletní převod všech položek výkazů. Společnost má například několik desítek leasingových smluv, jejichž převod by sám na bakalářskou práci vystačil. Má práce tedy bude určitou případovou studií, která se zaměří spíše na typické položky a účetní případy, které se vyskytnou ve většině společností, ve snaze vysvětlit jejich transformaci, uvést jakým standardem se řídí a jaká jsou základní pravidla.

2.1 Uživatelé IFRS

Na začátku je důležité zjistit, koho se u nás IFRS vlastně týkají, kdo má povinnost zveřejňovat účetní závěrku podle IFRS a kdo tuto povinnost ze zákona nemá, ale mohl by IFRS používat dobrovolně. Povinné účtování podle Mezinárodních účetních standardů vymezuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a to v §19 odst. 9 a §23a odst. 1, 2:

„Účetní jednotky, které jsou obchodní společností a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství. Regulovaným trhem se v České republice pro účely tohoto zákona rozumí veřejný trh podle zvláštního právního předpisu.“

„(1) Konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropských společenství.

(2) Konsolidující účetní jednotky neuvedené v odstavci 1 mohou pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy použít Mezinárodní účetní standardy podle odstavce 1.“

Pokud chtějí účetní závěrku podle IFRS sestavovat ostatní společnosti, které neodpovídají těmto definicím, nezbývá jim, než sestavit účetní závěrku podle české účetní legislativy (dále také ČÚL) a k tomu paralelní závěrku podle IFRS. V konečném důsledku ale i společnosti citované v těchto paragrafech nemohou české účetnictví zcela opustit, aby vyhověly zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který se o IFRS zmiňuje v §23 odst. 2:

„Pro zjištění základu daně se vychází:
a) z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Poplatník, který

sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, pro účely tohoto zákona použije k zjištění výsledku hospodaření zvláštní právní předpis.[2]*“*

K tomuto tématu Ministerstvo financí vydalo pokyn č. D - 295. Jinak se ale Česká účetní legislativa problémem převodu národní účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nezabývá a plně se odvolává na IFRS. Česká legislativa neřeší ani případ, ve kterém by účetní jednotka chtěla opět přejít z IFRS na ČÚL, protože u ní již pominuly důvody pro účtování podle IFRS.

Podle zákonné úpravy to tedy vypadá tak, že se s podnikem, který používá IFRS v běžné praxi účetní nebo auditora OSVČ jen tak nesetkáme. Většinou se bude jednat o velké firmy se sídlem v Praze, které si na převod najmou expertní poradenské firmy. Ale skutečnost je taková, že společnosti mají i jiné důvody k tomu, aby IFRS přijaly dobrovolně, např. podnik chce získat přístup na zahraniční finanční a kapitálové trhy; po společnosti to požadují zákazníci – zejména zahraniční velkoodběratelé; požadují to majitelé podniku, když hledají zahraniční investory; často se jedná o požadavek zahraniční mateřské společnosti; podnik teprve uvažuje, že se v budoucnu stane emitentem cenných papírů registrovaných na trzích EU. Těchto situací bude s postupem času stále přibývat.

Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) se navíc v současné době velmi usilovně zabývá malými a středními podniky, kterým by chtěla používání IFRS usnadnit a snížit náklady na převod. 15. 2. 2007 už rada vydala návrh standardu a implementační příručky pro malé a střední podniky, který je určen k připomínkám veřejnosti. K vydání standardu by mělo dojít v polovině roku 2008, neplatil by ale pro malé a střední podniky, jejichž akcie jsou veřejně obchodovatelné. S tímto zjednodušením by zájemců o IFRS opět přibylo.

[2] Tímto zvláštním právním předpisem je myšlena vyhláška č. 500/2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.

2.2 Podoba účetní závěrky podle IFRS

Základním východiskem IFRS je Koncepční rámec, který byl schválen roku 1989 a který sice není standardem, ale představuje obecnou základnu pro všechny standardy. Koncepční rámec se zabývá účetní závěrkou z různých úhlů pohledu. Stanovuje její cíle, vymezuje její uživatele, určuje základní předpoklady a zásady pro sestavení účetní závěrky – zejména akruální princip a předpoklad trvání podniku, definuje její základní prvky, což jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy. V Koncepčním rámci také najdeme definici oceňovacích bází - historické ceny, běžné reprodukční ceny, realizovatelné hodnoty a současné hodnoty, Koncepční rámec ale ještě nepoužívá termínu fair value. Pojmy, které Koncepční rámec definuje, jsou pak běžně používány ve všech standardech, pro jejich správné pochopení je tedy nezbytné se s Koncepčním rámcem seznámit. Dále Koncepční rámec pouze vyjmenovává součásti účetní závěrky:

- rozvaha
- výkaz zisků a ztrát
- výkaz o změnách vlastního kapitálu
- výkaz peněžních toků
- příloha, nazývaná většinou komentář.

Tyto součásti jsou srovnatelné s českou legislativní úpravou podle zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví §18 odst.1, který ale uvádí přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu jako nepovinné součásti. Podrobněji se pak konkrétní podobou účetní závěrky zabývá IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, zvlášť je ještě vyčleněn samostatný standard pro výkaz o peněžních tocích – IAS 7, sestavení výkazu o peněžních tocích podle IFRS je ale téměř shodné s českou účetní legislativou.

IAS 1 navazuje na Koncepční rámec, rozvádí jej a doplňuje, určuje obecné požadavky na sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS. Jeho cílem je sjednotit požadavky na účetní závěrky podniků tak, aby byly srovnatelné mezi sebou i za různá období. Požadavky tohoto standardu na zveřejnění pak ještě

konkretizují ostatní standardy zabývající se jednotlivými položkami aktiv a pasiv.

V IAS 1 ani v žádném jiném standardu nenajdeme konkrétní formát výkazů, narozdíl od ČÚL IFRS určují jejich podobu velmi volně, výkazy podle nich bývají také velmi stručné. O to rozsáhlejší by ale měla být příloha k účetním výkazům.

2.2.1 Rozvaha

IAS 1 určuje minimální rozsah informací, které má rozvaha obsahovat. Ty si každý podnik přizpůsobí a rozšíří v závislosti na předmětu své činnosti a svých potřebách. Z formálního hlediska můžeme rozlišit dva základní typy rozvahy:

1) vertikální formát, kdy jsou položky výkazů seřazeny za sebou v jednom sloupci, nejdříve aktiva, potom pasiva
2) horizontální formát, jinak také T-formát, kde jsou aktiva a pasiva uspořádána vedle sebe ve formě dvoustranné tabulky

Také pro znázornění aktiv má účetní jednotka na výběr několik možností. Může použít tři sloupce – brutto, korekce, netto, jak jsme zvyklí z české rozvahy, může ale použít také jen dva sloupce – brutto a netto, a dokonce může uvést pouze jeden sloupec – netto, položky brutto a korekce pak ale nesmí zapomenout uvést v komentáři k účetním výkazům. Sloupec pro srovnatelné údaje minulého období je ovšem povinný i ve výkazech podle IFRS.

Standard určuje položky, které by měly být zveřejněny přímo v rozvaze, a pak také položky u kterých si podnik může vybrat – buď je zveřejnit přímo v rozvaze, nebo je uvést v příloze/komentáři k účetním výkazům, např. podrobnější klasifikaci dlouhodobého hmotného majetku, zásob, rezerv. Přímo v rozvaze totiž stačí uvést jen tyto základní položky (pokud se dané společnosti týkají):

AKTIVA

- Pozemky, budovy a zařízení
- Investice do nemovitostí
- Nehmotná aktiva
- Investice oceňované ekvivalenční metodou
- Biologická aktiva

- Odložená daňová pohledávka
- Finanční aktiva
- Pohledávky z titulu běžných daní
- Aktiva držená k prodeji
- Zásoby
- Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky
- Peníze a peněžní ekvivalenty

ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL

- Emitovaný kapitál a fondy včetně nerozděleného zisku
- Rezervy
- Menšinový podíl
- Odložený daňový závazek
- Finanční závazky
- Obchodní a jiné závazky
- Závazky z titulu běžných daní
- Závazky klasifikované jako držené k prodeji v souladu s IFRS 5

Dále by se účetní jednotky měly pro vykazování jednotlivých položek řídit specifiky své činnosti a zásadou významnosti, to znamená uvést všechny významné položky, jejichž neuvedení by mohlo uživatele účetní závěrky uvést v omyl – stačí uvést je v komentáři.

Standard také stanovuje účetním jednotkám povinnost rozlišovat položky rozvahy na dlouhodobé a krátkodobé, tato povinnost neplatí jen v tom případě, že by se účetní jednotka rozhodla řadit aktiva a závazky podle likvidity, což ale nebývá příliš časté.

2.2.2 Výkaz zisků a ztrát

IAS 1 povoluje stejně jako ČÚL dva typy výkazu zisků a ztrát – v druhovém a účelovém členění. Druhovou výsledovku, kde náklady nejsou členěny podle toho, jaké funkce ve společnosti plní a na jaké podnikové činnosti připadají, IAS 1 doporučuje spíše pro menší podniky, protože se jedná o jednodušší variantu.

Ve výkazu zisků a ztrát požaduje IAS 1 vykázat samostatně minimálně tyto položky:

- Výnosy - tržby
- Finanční náklady
- Podíl na zisku nebo ztrátě přidružených a společných podniků účtovaných použitím ekvivalenční metody
- Zisky/ztráty z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností
- Daňové náklady
- Celkový zisk/ztráta

Důležitým rozdílem oproti českému výkazu zisků a ztrát je skutečnost, že IFRS od roku 2005 zrušily mimořádné náklady a výnosy – většinou se vykáží v rámci provozních výnosů a nákladů. Tržby ve výsledovce nemusí být rozděleny ani na tržby za prodej zboží a na tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, samostatně se nemusí vykazovat ani náklady na prodané zboží a zahrnou se do položky spotřebovaný materiál a energie. Samozřejmě ale opět platí, že o co stručnější bude výkaz, o to výmluvnější musí být komentář k němu.

2.2.3 IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

IFRS 1 vstoupil v platnost k 1. lednu 2004, tedy pro účetní závěrky podle IAS/IFRS začínající 1. ledna 2004 nebo později. Tento standard má poskytnout návod, jak postupovat, aby první závěrka účetní jednotky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví byla v souladu s těmito standardy, je zaměřen prakticky, uvádí dokonce řešení některých situací, se kterými se účetní jednotka může při prvním převodu potýkat, snaží se také zabránit tomu, aby náklady na sestavení účetní závěrky podle IFRS přesáhly přínos, který tato závěrka pro uživatele znamená. Standard vymezuje situace, ve kterých skutečně jde o první převod účetní závěrky na IFRS, a určuje tak, kdo se jím má řídit.

IFRS 1 požaduje, aby první účetní závěrka společnosti obsahovala minimálně dvě účetní období, a to z důvodu srovnatelnosti. Zahajovací rozvahu podle IFRS pak účetní jednotka musí sestavit k prvnímu dni nejstaršího účetního období, které v rámci své první účetní závěrky v souladu s IFRS vykazuje, toto datum je pak označováno jako datum přechodu na IFRS. To znamená, že společnost, která přechází na IFRS k 31. 12. 2007, musí ve své

účetní závěrce zveřejnit výkazy za roky 2007 a 2006, obojí v souladu s IFRS, a zahajovací rozvahu podle IFRS musí sestavit k 1. 1. 2006. Tato zahajovací rozvaha ale bude sestavena podle standardů platných v době vykazování - k 31. 12. 2007, aby všechna období vykazovaná v první účetní závěrce byla sestavena podle jednotných účetních principů a postupů. *„Účetní jednotka použije ve své počáteční rozvaze podle IFRS stejná účetní pravidla. Tato účetní pravidla musí být v souladu se všemi IFRS účinnými ke dní vykázání jejich první účetní závěrky podle IFRS, s výjimkou případů uvedených v odstavcích 13–34.“*[3] Účetní jednotka ale nemá povinnost zahajovací rozvahu zveřejňovat.

IFRS 1 zvláště zdůrazňuje, že účetní jednotka ve své počáteční rozvaze

1) vykáže všechna aktiva a pasiva, jejichž rozpoznání IFRS vyžadují, zvláště: nájemce vykazuje předmět finančního leasingu jako aktivum a vykazuje také celkový závazek z pronájmu; všechny finanční deriváty; rezervy podle IAS 37 – na nevýhodné smlouvy, na restrukturalizaci; nově vypočítaná odložená daň apod.;
2) nevykáže položky jako aktiva a závazky, pokud IFRS takovéto rozpoznání nedovolují, jedná se zejména o reklamu a propagaci, zřizovací výdaje, výzkum, které IFRS nepovažuje za aktiva; rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku, které podle IFRS není možné tvořit; pronajímatel neúčtuje o předmětu leasingu, ani jej neodepisuje;
3) překlasifikuje položky, které dříve vykazovala podle národní úpravy jako určitý typ aktiva, závazku nebo složky vlastního kapitálu, které ale podle IFRS představují typ jiný, zejména: významné náhradní díly jsou součástí DHM, ne zásob; sociální fond, který IFRS nechápou jako součást vlastního kapitálu, ale jako cizí zdroje, v podstatě závazek vůči zaměstnancům; dotace a dary se nevykazují ve vlastním kapitálu, ale jdou rovnou do výnosů; aktiva určená k prodeji; investice do nemovitostí; komponentní přístup; mimořádný výsledek hospodaření.
4) uplatní IFRS při oceňování aktiv a pasiv

Tyto podmínky ale neplatí striktně, standard uvádí povinné a dobrovolné výjimky z těchto pravidel, které se snaží účetním jednotkám první převod usnadnit, ale také zabránit tomu, aby retrospektivně měnily dřívější odhady,

[3] *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005*. Praha : Svaz účetních, 2005. S. 61. ISBN 1-904230-79-2.

pokud je výsledek transakce k datu sestavení účetní závěrky podle IFRS již znám. Před samotnou transformací si také účetní jednotka může stanovit hranici významnosti pro první převod, tedy hranici, která určí, které položky nemusíme transformovat, ačkoli se dle IFRS vykazují jinak, a to proto, že se jedná o položky kvantitativně i kvalitativně nevýznamné, které nemohou zkreslit výsledné údaje o společnosti a uvést uživatele v omyl. Důvodem je kritérium náklady versus prospěch prvního převodu účetní závěrky.

IFRS 1 stanovuje rozsáhlé požadavky na zveřejnění informací souvisejících s prvním převodem účetní závěrky společnosti z národní legislativy na IFRS. Cílem podrobného zveřejňování informací je vykázat, jak převod u společnosti ovlivnil vykazovanou finanční pozici, finanční výkonnost a hotovostní toky. Společnost musí zveřejnit porovnání toho, jak vypadalo vykazování podle národní legislativy a jak vypadá po převodu na IFRS, a to minimálně za jeden rok.

3.1 Zahajovací rozvaha

Jak již bylo uvedeno výše, zahajovací rozvaha společnosti, která přechází na IFRS k 31. 12. 2007, musí být sestavena k 1. 1. 2006. U zahajovací rozvahy platí jedno základní pravidlo: veškeré úpravy, které se projevují také výsledkově, je třeba provést proti účtu Výsledek hospodaření minulých období, zatímco Výsledek hospodaření běžného období zůstává v zahajovací rozvaze nezměněn. Výkazem zisků a ztrát k tomuto datu se při převodu nezabýváme.

Použila jsem vertikální formát rozvahy pouze se sloupcem netto, protože je to nejpřehlednější a nejnázornější varianta rozvahy pro převod. V levém sloupci jsem vykázala položky podle ČÚL, sloupce uprostřed znázorňují jednotlivé úpravy při převodu, následuje výsledný sloupec položek podle IFRS a pro názornost je ještě připojen sloupec zobrazující rozdíly mezi hodnotami podle ČÚL a IFRS. Nejprve jsem musela převést položky z české rozvahy na položky vykazované podle IFRS, celkově se jedná o položky méně podrobné, daňové závazky a pohledávky jsou vykázány na samostatném řádku, položky pohledávky a závazky z obchodního styku a jiné zahrnují také účty časového rozlišení, vznikly nové položky jako investice do nemovitostí, aktiva k prodeji, dlouhodobé a krátkodobé závazky z finančního leasingu. Částky jsou uváděny v celých tisících Kč.

V zahajovací rozvaze bylo celkem provedeno deset úprav. Následuje nejprve jejich přehled v souhrnné tabulce a pak vysvětlení provedení jednotlivých úprav z teoretického i praktického hlediska.

Zahajovací rozvaha k 1. 1. 2006

Úpravy při transformaci na IFRS

	ČÚL	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	**IFRS**	**Rozdíl**
AKTIVA	**102 507**											**107 774**	**5 267**
Dlouhodobá aktiva	*49 130*											*54 962*	*5 832*
Pozemky, budovy a zařízení	49 105	277	-3 165		1 682				1 902	486		50 287	1 182
Investice do nemovitostí	0		3 165	1 485								4 650	4 650
Nehmotná aktiva	25											25	0
Finanční aktiva	0											0	0
Krátkodobá aktiva	*53 377*											*52 812*	*-565*
Zásoby	1 542											1 542	0
Pohledávky z obch. styku a jiné	37 245						-300	-185		-80		36 680	-565
Pohledávky z titulu běžných daní	1 775											1 775	0
Aktiva držená k prodeji	0											0	0
Peněžní prostředky a jejich ekvivalenty	12 815											12 815	0
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY	**102 507**											**107 774**	**5 267**
Vlastní kapitál	*67 277*											*70 449*	*3 172*
Základní kapitál	100											100	0
Rezervní fondy, fondy ze zisku	129											129	0
Výsledek hospodaření min. období	59 243	277		1 485	1 682	1 000	-300	-185	161	31	-979	62 415	3 172
Výsledek hospodaření běžného období	7 805											7 805	0
Dlouhodobé závazky	*9 552*											*10 979*	*1 427*
Bankovní úvěry	8 285											8 285	0
Dlouhodobý závazek z fin. leasingu	0								1 215	233		1 448	1 448
Rezervy	1 000					-1 000						0	-1 000
Odložený daňový závazek	267										979	1 246	979
Krátkodobé závazky	*25 678*											*26 346*	*668*
Závazky z obchodního styku a jiné	21 044											21 044	0
Závazky z titulu běžných daní	4 634											4 634	0
Krátkodobé závazky z fin. leasingu	0								526	142		668	668

3.1.1 Změna odpisů strojního zařízení

Společnost má ve svém majetku nakládací a vykládací strojní zařízení v pořizovací ceně 3 170 tis. Kč, které pořídila 4. ledna 2005 a začala ho odpisovat podle zákona o daních z příjmů i pro účely účetnictví. Zařízení patří do třetí odpisové skupiny, doba odpisování je tedy 10 let. Tento postup ale rozhodně není v souladu s požadavky IAS/IFRS na opisování dlouhodobého majetku, doba odpisování se musí zakládat na odhadech doby použitelnosti nebo na výkonu majetku:

„Pokud by však společnost například používala ve svém účetnictví odpisy vyplývající ze zákona o daních z příjmů, je tato situace nekonzistentní s IAS/IFRS a je nutno (pokud by rozdíl oproti odpisům založeným na požadavcích IAS/IFRS byl významný) upravit účetní hodnotu dlouhodobého aktiva proti nerozděleným ziskům minulých let.“[4]

Tato zásada obecně platí i v ČÚL, ale její nedodržování u menších podniků se toleruje. Pro účely prvního převodu účetní závěrky na IFRS je tedy třeba tuto dobu odpisování změnit. Společnost odhaduje, že jí stroj bude sloužit celkem 15 let (= 180 měsíců).

daňové odpisy: 3 170 × 0,154 = 488 (rovnoměrné - při zvýšení odpisu v 1. roce odpisování o 10 %)

zůstatková cena: 2 682 tis. Kč

účetní odpisy: 3 170 : 180 = 17,6; roční odpis 17,6 × 12 = 211

zůstatková cena: 2 959 tis. Kč

Rozdíl mezi odpisy v prvním roce odpisování činí 277, tuto částku zaúčtujeme na vrub účtu 082 a ve prospěch účtu 428, čímž zvýšíme zůstatkovou cenu majetku a zpětně snížíme náklady vyplývající z odpisů.

3.1.2 Přeřazení investice do nemovitostí

Narozdíl od českých účetních předpisů najdeme v IFRS daleko členitější pojetí dlouhodobého majetku. IFRS rozlišují majetek podle účelu, k jakému účetní jednotce slouží. Je proto třeba v účetnictví oddělit následující skupiny:

[4] Krupová, L., Vašek, L., Černý, M. R. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.* Praha : VOX, 2005. S. 771. ISBN 80-86324-44-3.

Pozemky, budovy a zařízení – IAS 16, což jsou účty sloužící k zachycení majetku, který je určený k užívání účetní jednotkou;
Investice do nemovitostí – IAS 40, které jsou definovány takto: *„…nemovitosti (pozemky nebo stavby – popřípadě jejich části) držené za účelem výnosu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení či obojího, spíše než používané pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, popřípadě pro administrativní účely nebo pro prodej.“*[5]
Dlouhodobá aktiva držená k prodeji – IFRS 5 – jedná se o dlouhodobá aktiva, která účetní jednotka už nepoužívá, protože má v úmyslu je prodat, nebo o dlouhodobá aktiva, která již sama nakoupila za účelem jejich dalšího prodeje.

Společnost XYZ s. r. o. má ve svém majetku budovu a pozemek, které sama nepoužívá, ale pronajímá jiné společnosti. Tyto položky je tedy třeba přeřadit z účtu Pozemky, budovy a zařízení ve prospěch účtu Investice do nemovitostí.
Pozemek má pořizovací i zůstatkovou hodnotu 1 252 tis. Kč
Budova má pořizovací cenu 2 570 tis. Kč, odhad doby použitelnosti činí 20 let (daňově se odpisuje celkem 30 let), odpisuje se již 62 měsíců, zůstatková hodnota je tedy 1 913 tis. Kč k 1. 1. 2006.
Celková částka k přeřazení činí: 1 252 + 1 913 = 3 165 tis. Kč

3.1.3 Přecenění investice do nemovitostí

IFRS nabízí dvě možnosti oceňování v průběhu držení aktiv. Jedná se o oceňování na bázi historických cen, které vycházejí z pořizovacích nákladů a které lze v průběhu držení pouze snižovat. Tato možnost je českým účetním jednotkám důvěrně známá, protože české účetní předpisy ani nic jiného v případě dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv nepovolují. S tímto modelem se také přednostně počítá v návrhu standardu pro malé a střední podniky. Jinak se IFRS ale snaží prosazovat druhou možnost, kterou je oceňování ve fair value, tedy v reálné hodnotě, která vyjadřuje aktuální hodnotu aktiva, za kterou by bylo možné aktivum v současnosti prodat, zohledňuje i úroveň cenové hladiny. Předpokladem pro její zjištění je ovšem existence aktivního trhu s konkrétní komoditou. *„Fair value je částka, za*

[5] Dvořáková, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů IAS/IFRS.* Brno : Computer Press, 2006. S. 148. ISBN 80-251-1085-0.

kterou může být aktivum směněno nebo závazek vypořádán mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné situaci.“[6] V tomto případě je možné hodnotu aktiva i zvyšovat. Fair value je možné použít pro pozemky, budovy a zařízení, pro nehmotná aktiva a *IAS 40 – Investice do nemovitostí* tuto možnost dokonce preferuje, ale nenařizuje. Vzhledem k větší časové i finanční náročnosti zjišťování fair value se ale české účetní jednotky drží spíše historických cen. U investic do nemovitostí ale platí, že účetní jednotka musí jejich fair value alespoň zveřejnit v příloze, takže se jejich zjišťování nevyhne, což by ale nemělo platit v chystaném standardu pro malé a střední podniky.

IFRS 1 – První převod účetní závěrky nabízí mezi svými dobrovolnými výjimkami možnost využít při prvním převodu fair value jako tzv. domnělou pořizovací cenu, a to u pozemků, budov a zařízení, u nehmotných aktiv a u investic do nemovitostí. Fair value zjištěná k datu přechodu na IFRS se tak stává novou historickou cenou, ze které se následně odpisuje.

Společnost XYZ s. r. o. se rozhodla použít této dobrovolné výjimky právě pro ocenění svých investic do nemovitostí. Pro zjištění reálné hodnoty bylo použito posudků od realitní kanceláře.

	PC	Oprávky	ZC	Fair value	Částka přecenění
Pozemek	1 252	-	1 252	2 000	748
Budova	2 570	657	1 913	2 650	737
Celkem					**1 485**

O hodnotu 1 428 tis. Kč se zvýší účet Investice do nemovitostí a zároveň účet Nerozdělené zisky minulých let, toto přecenění totiž probíhá výsledkově.

3.1.4 Komponentní přístup

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení vyžaduje používání komponentního přístupu, to znamená, že účetní jednotka musí zvlášť účtovat o významných částech aktiv, které mají jinou dobu použitelnosti než aktivum, ke kterému

[6] Krupová, L., Vašek, L., Černý, M. R. *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.* Praha : VOX, 2005. S. 754. ISBN 80-86324-44-3.

patří, a musí je i zvlášť odepisovat. Účetní jednotka sama rozhoduje o tom, které jednotlivé položky bude evidovat samostatně, a to na základě jejich významnosti.

Společnost XYZ s. r. o. rozhodla, že komponentní přístup uplatní u své hlavní budovy, která je nejvýznamnější součástí aktiv, jinak totiž vlastní převážně haly, budovy skladů a garáží, u nichž lze jen těžko rozlišit jednotlivé komponenty.

Hlavní budova:

Byla pořízena v lednu roku 1997, pořizovací náklady včetně rekonstrukce v roce pořízení činily 15 630 tis. Kč, účetní doba odpisování byla stanovena na 30 let (360 měsíců). Pro účely IFRS bude účetní jednotka zvlášť účtovat a odpisovat střechu, z budovy byla vyčleněna také okna včetně venkovních žaluzií a troje vchodové dveře. Zůstatková hodnota budovy k 1. 1. 2006 činí 10 941 tis. Kč.

Aby bylo možné komponentní přístup realizovat, musíme budovu a jednotlivé složky přecenit na reálnou hodnotu (ve spolupráci se stavebním technikem), kterou pak účetní jednotka bude považovat za domnělou pořizovací cenu:

budova: 9 315 tis. Kč

střecha: 2 470 tis. Kč

okna a dveře: 838 tis. Kč

Doba použitelnosti střechy se odhaduje na 10 let (120 měsíců), okna a dveře budou potřebovat za 5 let vyměnit, budova se bude odepisovat zbylých 21 let (252 měsíců).

Celková hodnota přeceněné budovy a jejích komponent je 12 623 tis. Kč a je o 1 682 tis. vyšší než zůstatková cena budovy. Tuto částku přecenění zaúčtujeme výsledkově, zvýšíme tedy hodnotu položky Pozemky, budovy a zařízení a výsledek hospodaření minulých let.

3.1.5 Rezerva na opravy dlouhodobého majetku

Společnost XYZ s. r. o. tvoří rezervu na opravy budov, a to od roku 2004 do roku 2008, každý rok 500 tis. Kč. IFRS ale rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku neuznává. IAS 37 totiž definuje rezervu jako *„závazek*

s nejistým časovým rozvrhem a výší"[7], tento závazek musí navíc existovat v současnosti a rezerva na opravu dlouhodobého hmotného majetku je spíše potencionálním budoucím závazkem. Ale například rezervy na záruční opravy jsou podle IFRS tvořeny. IAS 37 ještě požaduje, aby se v rozvaze zvlášť vykazovaly rezervy dlouhodobé a krátkodobé.

Rezervu na opravy je tedy třeba pro účely IFRS rozpustit, k 1. 1. 2006 je vytvořena ve výši 1 000, což zaúčtujeme na vrub účtu dlouhodobých rezerv a ve prospěch účtu nerozdělených zisků minulých let.

3.1.6 Reklama

Reklamu, kterou si společnost pořídí dopředu na další účetní období, nelze podle ČÚL uplatnit v nákladech období, ve kterém k pořízení došlo, ale musí se časově rozlišit jako náklad příštích období. Podle IFRS ale toto není možné, protože standardy neuznávají reklamu jako aktivum a reklama tedy musí být ihned zaúčtována do nákladů v tom období, ve kterém byly náklady na její pořízení vynaloženy.

Společnost XYZ s. r. o. má v nákladech příštích období reklamu v hodnotě 300 tis. Kč (na rok 2006). Pro účely IFRS je třeba tuto částku z účtu nákladů příštích období odúčtovat (účet je v rozvaze zahrnut pod položkou Pohledávky z obchodního styku) a na druhé straně snížit výsledek hospodaření minulých let.

3.1.7 Dlouhodobá pohledávka

Společnost XYZ s. r. o. eviduje dlouhodobou pohledávku za společností ABC s. r. o. ve výši 2 315 tis. Kč. IFRS vyžaduje rozlišovat pohledávky na krátkodobé a dlouhodobé, přičemž dlouhodobé pohledávky je třeba vyjadřovat v diskontované hodnotě, tedy v současné hodnotě budoucích peněžních příjmů. Konkrétně najdeme toto pravidlo v *IAS 18 – Výnosy*, kde se prodej na fakturu s delší dobou splatnosti chápe jako poskytnutí bezúročného obchodního úvěru.

[7] Dvořáková, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů IAS/IFRS.* Brno : Computer Press, 2006. S. 234. ISBN 80-251-1085-0.

Společnosti se dohodly na následujících splátkách, úroková míra představuje 10 %:

Datum	Splátka	Souč. hodnota	Úrok
31. 12. 2005	915	915	0
31. 12. 2006	700	636	64
31. 12. 2007	700	579	121
Celkem	2 315	2130	185

výpočet současné hodnoty:

splátka k 31. 12. 2006 $\frac{700}{(1+0{,}1)^1} = 636$

splátka k 31. 12. 2007 $\frac{700}{(1+0{,}1)^2} = 579$

O celkovou hodnotu úroku musíme snížit hodnotu pohledávky a zároveň snížit účet výsledku hospodaření minulých období, protože tento úrok pro společnost představoval náklad. V dalších obdobích, kdy ke splátkám dojde, bude ale úrok pro společnost představovat finanční výnos.

3.1.8 Finanční leasing stroje

Finanční leasing upravuje *IAS 17* a je to oblast, která se od českých účetních předpisů značně liší. U nás o předmětu leasingu účtuje pronajímatel a také jej odpisuje. Nájemce o předmětu nájmu neúčtuje, vede jej pouze ve své podrozvahové evidenci, účtuje jen o leasingových platbách, které jdou hned do nákladů, a to na účet 518. Pokud splátky nejsou rovnoměrné, musí je časově rozlišovat po celou dobu leasingu. Toto pojetí často vede k velkému zkreslení aktiv společností, které pořizují stroje, nákladní automobily, autobusy apod. na finanční leasing.

V účetnictví podle IFRS je to právě nájemce, kdo o předmětu finančního leasingu účtuje – má ho ve svém majetku proti dlouhodobému závazku vůči leasingové společnosti, odpisuje jej a zvýšené splátky časově nerozlišuje. Zato ale musí budoucí splátky diskontovat na současnou hodnotu. Diskontním faktorem zde může být buď *implicitní úroková míra*, která představuje vnitřní výnosové procento pronajímatele, nebo, pokud tuto míru neznáme (což bude u

nás časté, protože leasingové společnosti nejsou zvyklé tento ukazatel sdělovat), *přírůstková výpůjční úroková míra*, což je úroková míra, která by platila, kdyby si nájemce na daný předmět peníze vypůjčil například v bance. Tu můžeme odhadnout z úvěrů, které účetní jednotka už má, nebo se musíme obrátit na banku, aby učinila určitou nabídku na úvěr. Jejich použitím jednotlivé platby rozdělíme na částku snížení dluhu a na úrok. Platby a úroky je vždy třeba znázornit v přehledné leasingové tabulce. Také potřebujeme znát fair value předmětu leasingu, což obvykle bývá jeho pořizovací cena uvedená ve smlouvě.

Společnost XYZ s. r. o. si od leasingové společnosti pronajala na finanční leasing strojní zařízení. Stroj má v užívání od 1. 1. 2005, doba leasingu je 4 roky, splátky ve výši 700 tis. Kč jsou realizovány vždy ke konci roku. Přírůstková úroková míra představuje 10 % a fair value stroje je 2 300 tis. Kč.

Rok	Platba	Současná hodnota	Dluh	Úrok	Snížení dluhu
2005	700	636	2 219	222	478
2006	700	579	1 741	174	526
2007	700	526	1 215	121	579
2008	700	478	637	64	636
Celkem	2 800	2 219		581	2 219

Současná hodnota leasingových plateb je 2 219, je nižší než fair value, a proto je dle IAS 17 třeba předmět leasingu zařadit do majetku v této hodnotě.

Zařízení	
1) 2 219	

Dlouhodobé závazky	
2) 478 3) 526	1) 2 219

VH min. období	
4) 317	2) 478

Oprávky	
	4) 317

Krátkodobé závazky	
	3) 526

1) Zařazení předmětu leasingu do aktiv, proti tomu dlouhodobý závazek
2) Částka snížení dluhu v tomto roce představovala 478, zbylých 222 z platby ve výši 700 by představovalo úrok, tedy náklad. Podle českých účetních předpisů máme ale v nákladech celou částku 700, o rozdíl, tj. 700 – 222 = 478, musíme tedy zvýšit výsledek hospodaření minulých období, protože tato částka pro IFRS náklad nepředstavuje.
3) IAS 17 vyžaduje rozlišování závazků na krátkodobé a dlouhodobé, proto je vždy třeba přeřadit z dlouhodobých závazků částku, která bude zaplacena v následujícím roce, do krátkodobých závazků.
4) Nájemce provádí odpisy předmětu leasingu, dobu užívání stroje odhaduje na 7 let (84 měsíců) – 2 219 : 7 = 317 – jedná se o náklad, který snižuje výsledek hospodaření minulých let.

3.1.9 Finanční leasing osobního automobilu

Společnost má dále na finanční leasing pronajatý osobní automobil, do užívání byl zařazen 1. 6. 2005, doba leasingu je 36 měsíců, měsíční splátky činí 15 tis. Kč, byla zaplacena první zvýšená splátka 100 tis. Kč, fair value je 550 tis. Kč. Přírůstková úroková míra představuje 9 % ročně, tedy 0,75 % měsíčně. Následuje leasingová tabulka:

Leasing osobního automobilu podle IFRS

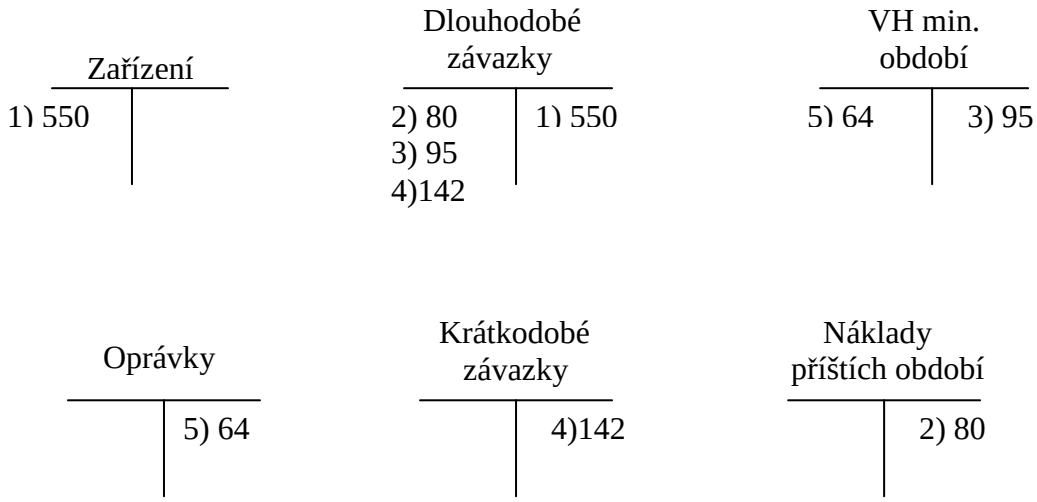
rok	měsíc	platba	Souč. hodnota – dle ú.m.	Souč. hodnota – fair value	dluh	úrok	celkem	snížení dluhu	celkem
2005	0	100,0	100,0	100,0	550,0	0,0		100,0	
	6	15,0	14,9	14,8	450,0	4,6		10,4	
	7	15,0	14,8	14,7	439,6	4,5		10,5	
	8	15,0	14,7	14,5	429,1	4,4		10,6	
	9	15,0	14,6	14,4	418,5	4,3		10,7	
	10	15,0	14,4	14,3	407,7	4,2		10,8	
	11	15,0	14,3	14,1	396,9	4,1		10,9	
	12	15,0	14,2	14,0	385,9	3,9	**29,9**	11,1	**75,1**
2006	1	15,0	14,1	13,8	374,9	3,8		11,2	
	2	15,0	14,0	13,7	363,7	3,7		11,3	
	3	15,0	13,9	13,6	352,4	3,6		11,4	
	4	15,0	13,8	13,4	341,0	3,5		11,5	
	5	15,0	13,7	13,3	329,5	3,4		11,6	
	6	15,0	13,6	13,1	317,9	3,2		11,8	
	7	15,0	13,5	13,0	306,1	3,1		11,9	
	8	15,0	13,4	12,9	294,2	3,0		12,0	

	9	15,0	13,3	12,8	282,2	2,9		12,1	
	10	15,0	13,2	12,6	270,1	2,8		12,2	
	11	15,0	13,1	12,5	257,9	2,6		12,4	
	12	15,0	13,0	12,4	245,5	2,5	**38,1**	12,5	**141,9**
2007	1	15,0	12,9	12,2	233,0	2,4		12,6	
	2	15,0	12,8	12,1	220,4	2,2		12,8	
	3	15,0	12,7	12,0	207,6	2,1		12,9	
	4	15,0	12,6	11,9	194,8	2,0		13,0	
	5	15,0	12,5	11,8	181,7	1,9		13,1	
	6	15,0	12,4	11,6	168,6	1,7		13,3	
	7	15,0	12,4	11,5	155,3	1,6		13,4	
	8	15,0	12,3	11,4	141,9	1,4		13,6	
	9	15,0	12,2	11,3	128,4	1,3		13,7	
	10	15,0	12,1	11,2	114,7	1,2		13,8	
	11	15,0	12,0	11,1	100,8	1,0		14,0	
	12	15,0	11,9	10,9	86,9	0,9	**19,7**	14,1	**160,3**
2008	1	15,0	11,8	10,8	72,8	0,7		14,3	
	2	15,0	11,7	10,7	58,5	0,6		14,4	
	3	15,0	11,6	10,6	44,1	0,5		14,5	
	4	15,0	11,5	10,5	29,5	0,3		14,7	
	5	15,0	11,5	10,4	14,8	0,2	**2,2**	14,8	**72,8**
		640,0	571,7	550,0		90,0		550,0	

úroková míra: 0,01020745

Tento příklad je daleko komplikovanější v tom, že současná hodnota leasingových plateb vyjde vyšší než fair value, a proto musí být předmět leasingu zařazen do majetku ve fair value. Jenže pro tuto částku neznáme diskontní faktor a musíme jej vypočítat tak, aby se suma současných hodnot plateb rovnala fair value. Pokud jsou splátky pravidelné, úrokovou míru snadno vypočítáme v excelu s pomocí *funkce úroková.míra*, pokud jsou splátky nepravidelné, nezbývá než do vzorců výpočtu současné hodnoty dosazovat různé úrokové míry, až se nejvíce přiblížíme požadované sumě, opět s pomocí tabulky v excelu. Můžeme si ale také pomoci v excelu *funkcí míra.výnosnosti*, která vypočítá vnitřní výnosové procento na základě peněžních toků.

V tomto případě jsme získali měsíční úrokovou míru 1,020745 %, tedy 12,25 % p.a. Při transformaci na IFRS se zde také musíme zabývat nultou zvýšenou splátkou, kterou je třeba odúčtovat z nákladů příštích období, tuto splátku ale nediskontujeme, protože byla zaplacena hned při pořízení automobilu. Účtování o převodu bude následující:



1) Zařazení osobního automobilu do majetku proti dlouhodobému závazku
2) Zrušení nákladů příštích období z titulu první zvýšené splátky – původní částka činila 100 a podle českých účetních předpisů musela být časově rozlišena na jednotlivé roky, a to ještě podle jednotlivých měsíců: 100 : 36 = 2,778

   r. 2005: 2,778 × 7 = 20

   r. 2006: 2,778 × 12 = 33

   r. 2007: 2,778 × 12 = 33

   r. 2008: 2,778 × 5 = 14

   V roce 2005 už tedy 20 bylo rozpuštěno do nákladů. Nultá splátka již byla zaplacena, a proto se podle IFRS jedná o snížení závazku.
3) V českém účetnictví bylo zaúčtováno do nákladů celkem 20 + 7 × 15 = 125, zatímco podle IFRS je nákladem pouze úrok, tedy 30 (nákladem je samozřejmě i odpis automobilu, ten ale zaúčtujeme pro přehlednost zvlášť). Rozdíl činí 95 a dostaneme jej z nákladů tak, že o tuto částku zvýšíme výsledek hospodaření minulých období a zároveň snížíme částku závazku. Částka 95 totiž představuje snížení dluhu za r. 2005 ve výši 75 (viz. leasingová tabulka) a poměrnou část nákladů příštích období, které připadají na rok 2005, tedy 20.
4) Přeřazení části dlouhodobého závazku na krátkodobý, tato částka totiž bude splacena již v příštím roce.
5) Odpis osobního automobilu – odhadovaná doba používání činí 5 let- 550 : 5 = 110, měsíční odpis je 110 : 12 = 9,9 × 7 = 64 - účtujeme proti výsledku hospodaření minulých období.

3.1.10 Odložená daň

Odložená daň z příjmů vyplývá z přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv. Účtování o odložené dani je běžné i podle českých účetních předpisů. Při převodu účetní závěrky na IFRS ale odložená daň nabývá nových rozměrů a je třeba ji přepočítávat téměř u všech změn při transformaci provedených. České účetní předpisy jsou totiž velmi blízké předpisům daňovým, zato mezi účetnictvím podle IFRS a hodnotou aktiv a pasiv pro účely výpočtu daně z příjmů jsou velké rozdíly. Princip výpočtu odložené daně je ale stejný.

Společnost XYZ s. r. o. účtuje o odložené dani z titulu rozdílných účetních a daňových odpisů, účetních a daňových opravných položek k pohledávkám, rezerv na záruční opravy. K 1. 1. 2006 vykazuje ve své rozvaze celkový odložený daňový závazek ve výši 267, ve výkazu zisku a ztrát najdeme, že za rok 2005 zaúčtovala odloženou daňovou pohledávku ve výši 9, ta se započítá i pro účely IFRS, protože i zde jsou tyto rozdíly relevantní. Sazba pro výpočet odložené daně je 24 %, protože se uplatňuje taková sazba daně z příjmů, která bude platit v období, kdy k uplatnění odložené daně zřejmě dojde, pokud je tato sazba daně již známá.

Položka	**Účetní hodnota**	**Daňová hodnota**	**Rozdíl**	**Odložená daň – 24 %**
Změna odpisu	2 959	2 682	277	66
Investice do nemovitostí - budova	2 650	2 099	551	132
- pozemek	2 000	1 252	748	180
Komponentní přístup	12 623	10 941	1 682	404
Dlouhodobá rezerva	0	1 000	-1 000	-240
Reklama	0	300	-300	-72
Dlouhodobá pohledávka	1 215	1 400	-185	-44
Leasing stroje	1 902	0	1 902	456
Leasing os. automobilu	486	80	406	97
Celkem				**979**

Výsledná odložená daň tedy bude v rozvaze 267 + 979 = 1 246 a odloženou daň podle IFRS zaúčtujeme proti výsledku hospodaření minulých let.

3.2 Rozvaha k 31. 12. 2006 – srovnatelné období

Účetní jednotky přecházející na IFRS mají povinnost zveřejnit srovnatelné údaje minimálně za jedno období. Vzhledem k tomu, že potřebuje srovnatelné údaje nejen z rozvahy, ale i z výkazu zisku a ztrát, nebudou již veškeré úpravy probíhat proti výsledku hospodaření minulých let, ale úpravy týkající se daného roku se projeví už ve výsledku hospodaření běžného období. Výsledek hospodaření minulých období podle IFRS musí být stejný jako v zahajovací rozvaze. Všech deset úprav provedených k 1. 1. 2006 se projeví i k 31. 12. 2006, navíc přibyla další operace – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji.

Rozvaha k 31. 12. 2006

Úpravy při transformaci na IFRS

	ČÚL	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	IFRS	Rozdíl
AKTIVA	**101 004**												**105 668**	**4 664**
Dlouhodobá aktiva	*53 219*												*53 903*	*684*
Pozemky, budovy a zařízení	53 215	364	-3 038		-4 418	1 344				1 585	376		49 428	-3 787
Investice do nemovitostí	0		3 038	1 433									4 471	4 471
Nehmotná aktiva	4												4	0
Finanční aktiva	0												0	0
Krátkodobá aktiva	*47 785*												*51 765*	*3 980*
Zásoby	1 542												1 542	0
Pohledávky z obch. styku a jiné	37 421							-270	-121		-47		36 983	-438
Pohledávky z titulu běžných daní	1 425												1 425	0
Aktiva držená k prodeji	0				4 418								4 418	4 418
Peněžní prostředky a jejich ekvivalenty	7 397												7 397	0
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY	**101 004**												**105 668**	**4 664**
Vlastní kapitál	*68 352*												*72 363*	*4 011*
Základní kapitál	100												100	0
Rezervní fondy, fondy ze zisku	129												129	0
Výsledek hospodaření min. období	61 547	277		1 485		1 682	1 000	-300	-185	161	31	-979	64 719	3 172
Výsledek hospodaření běžného období	6 576	87		-52		-338	500	30	64	209	65	274	7 415	839
Dlouhodobé závazky	*5 627*												*5 541*	*-86*
Bankovní úvěry	3 802												3 802	0
Dlouhodobý závazek z fin. leasingu	0									636	73		709	709
Rezervy	1 500						-1 500						0	-1 500
Odložený daňový závazek	325											705	1 030	705
Krátkodobé závazky	*27 025*												*27 764*	*739*
Závazky z obchodního styku a jiné	26 131												26 131	0
Závazky z titulu běžných daní	894												894	0
Krátkodobé závazky z fin. leasingu	0									579	160		739	739

3.2.1 Změna odpisů strojního zařízení

V dalším roce činí zůstatková cena strojního zařízení, které bylo odpisováno podle daňových předpisů 3170 × 0,094 = 2 384 tis. Kč. Podle nově stanovených účetních odpisů je však tato zůstatková cena 2 748 tis. Kč. V každém dalším roce odpisování se tak účetní odpisy snižují o 87 tis. Kč oproti daňovým. Celkem odpisujeme dva roky, rozdíl odpisů v předchozím roce se promítne do výsledku hospodaření let minulých a rozdíl druhého roku se projeví v nákladech běžného roku. Zaúčtování bude vypadat takto:

účty:	MD	D
Oprávky k zařízením VH minulých let	1) 277	1) 277
Oprávky k zařízením VH běžného roku	2) 87	2) 87

3.2.2 Přeřazení investice do nemovitostí

Investici do nemovitostí přeřadíme obdobně jako v zahajovací rozvaze, hodnotu budovy pouze musíme přeřadit sníženou o odpis. Výsledná hodnota k přeřazení bude 3 037 tis. Kč.

pozemek: 1 252

budova: 2 570 – 74 × 10,6 = 1786

celkem: 3 038

3.2.3 Přecenění investice do nemovitostí

Vycházíme z přecenění pro účely zahajovací rozvahy, částku přecenění budovy ale musíme snížit o odpisy – 2 650 : (240 – 62) = 14,9 × 12 = 179. Rozdíl odpisů v tomto roce činí 179 – 127 = 52, o tuto částku tedy musíme zvýšit odpis.

	PC	Oprávky	ZC	Fair value	Částka přecenění
Pozemek	1 252	-	1 252	2 000	748
Budova	2 570	784	1 786	2 471	685
celkem					**1 433**

účty:	MD	D
Investice do nemovitostí	1) 1 485	
VH minulých let		1) 1 485
Oprávky k investicím		2) 52
VH běžného roku	2) 52	

3.2.4 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji

Význam účtu aktiv držených k prodeji byl vysvětlen již výše. Tento účet patří do krátkodobých aktiv, protože se předpokládá, že účetní jednotka aktivum do roka prodá. Je třeba zdůraznit, že společnosti, které přecházejí na IFRS k 1. 1. 2005 a později, mají povinnost použít IFRS 5 retrospektivně.

Ke konci roku 2006 se společnost XYZ s. r. o. rozhodla prodat budovu a přestala ji používat. Pořizovací cena budovy byla 5 730 tis. Kč, odhadovaná doba použitelnosti činila 35 let, roční odpis je 164 tis. Kč, budova se odpisuje již 8 let, její zůstatková hodnota tedy činí 4 418 tis. Kč. Pro účely reklasifikace budovy do aktiv k prodeji je ale třeba ještě zjistit její fair value sníženou o náklady prodeje. Platí zásada, že aktiva držená k prodeji je třeba ocenit nižší ze dvou hodnot – účetní hodnoty a fair value snížené o náklady prodeje. Bylo zjištěno, že fair value snížená o náklady prodeje činí 4 850 tis. Kč, aktivum se tedy přeřadí v účetní hodnotě.

3.2.5 Komponentní přístup

V tomto roce už se provede odpis z přeceněné hodnoty komponent:

budova: 9 315 : 21 = 444

střecha: 2 470 : 10 = 247

okna a dveře: 838 : 5 = 168

celkem: 859

Odpisy po přecenění jsou o 338 tis. Kč vyšší, než byly původní odpisy budovy. Hodnotu přecenění, o kterou zvýšíme položku Pozemky, budovy a zařízení, snížíme o tento rozdíl odpisů a zároveň o něj snížíme výsledek hospodaření běžného roku.

účty:	MD	D
Pozemky, budovy, zařízení	1) 1 682	
VH minulých let		1) 1 682
Oprávky k p,b,z		2) 338
VH běžného roku	2) 338	

3.2.6 Rezerva na opravy dlouhodobého majetku

Rezerva na opravy dlouhodobého majetku tvořená účetní jednotkou byla v tomto roce navýšena podle plánu o dalších 500 tis. Kč na celkových 1 500 tis. Kč. Celou rezervu je třeba zrušit – v tomto roce vytvořenou částku proti výsledku hospodaření běžného roku a částky vytvořené v minulosti proti výsledku hospodaření minulých období.

účty:	MD	D
Dlouhodobé rezervy	1 500	
VH min. období		1 000
VH běž. období		500

3.2.7 Reklama

Reklamu jako náklad příštích období ve výši 270 tis. Kč musíme zrušit obdobně jako v zahajovací rozvaze, rozdíl je pouze v tom, že protiúčtem nebude výsledek hospodaření let minulých, ale výsledek hospodaření běžného období – 518/381. Zároveň ale musíme zohlednit, že jsme v zahajovací rozvaze rušili reklamu jako náklad příštích období ve výši 300 tis. Kč – podle IFRS šla do nákladů už v roce 2005 – snížili jsme tedy výsledek hospodaření minulých období, v českém účetnictví jde do nákladů ale až v roce 2006. Tento náklad tedy musíme v IFRS zrušit – účtujeme zápisem 428/518.

3.2.8 Dlouhodobá pohledávka

V roce 2006 došlo k úhradě splátky ve výši 700 tis. Kč, čímž společnost získala finanční výnos ve výši 64 tis. Kč, ještě ale zbývá jedna splátka, která zahrnuje úrok ve výši 121 tis. Kč a ten musíme snížit hodnotu pohledávky vykázanou podle českých účetních předpisů.

účty:	MD	D
Pohledávky z obch. styku	2) 64	1) 185
VH běžného roku		2) 64
VH minulých let	1) 185	

3.2.9 Finanční leasing stroje

Zařízení	
1) 2 219	

Dlouhodobé závazky	
2) 478	1) 2 219
3) 526	
4) 579	

VH min. období	
5) 317	2) 478

Odpisy	
6) 317	

Oprávky	
	5) 317
	6) 317

Úrok	
3) 174	

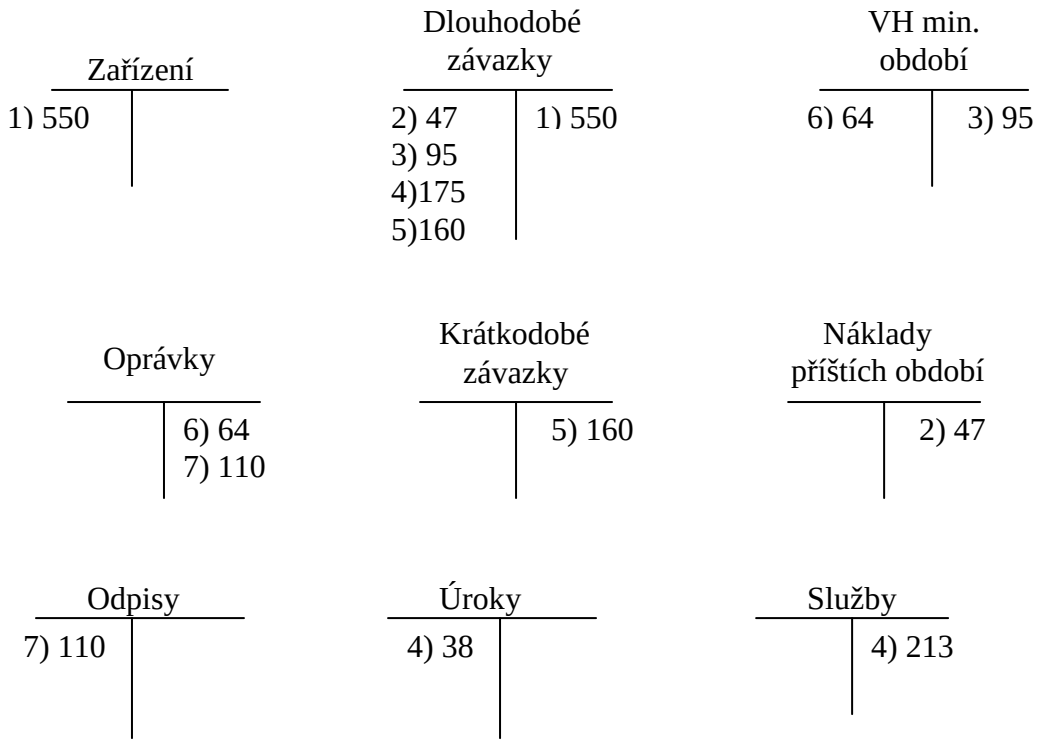
Služby	
	3) 700

Krátkodobé závazky	
	4) 579

1) Zařazení předmětu leasingu do aktiv, proti tomu dlouhodobý závazek
2) Částka snížení dluhu v minulém roce představovala 478, proti zvýšení výsledku hospodaření minulých období, je to stejné jako v zahajovací rozvaze.
3) Odúčtování částky nákladů podle českých účetních předpisů a rozdělení na částku snížení dluhu a úrok, který tvoří náklady podle IFRS.
4) Přeřazení částky, která bude zaplacena v příštím roce do krátkodobých závazků.

5) Loňský odpis předmětu leasingu, který snižuje výsledek hospodaření minulých období.
6) Odpis v roce 2006

3.2.10 Finanční leasing osobního automobilu



1) Zařazení osobního automobilu do majetku proti dlouhodobému závazku
2) Zrušení nákladů příštích období z titulu první zvýšené splátky – zůstatek tohoto účtu na konci roku 2006 činil 47, v roce 2006 bylo do nákladů rozpuštěno 33. Jedná se o snížení závazku.
3) Částka snížení dluhu v loňském roce proti úpravě výsledku hospodaření minulých let.
4) V nákladech podle české účetní legislativy máme 213, což je třeba odúčtovat proti snížení dluhu a úrokům.
5) Přeřazení části dlouhodobého závazku na krátkodobý, tato částka totiž bude splacena již v příštím roce.
6) Odpis osobního automobilu v minulém roce – 64.
7) Odpis automobilu v běžném roce – 110.

3.2.11 Odložená daň

Ve výkazu zisku a ztrát za rok 2006 společnost uvedla odložený daňový závazek ve výši 57 tis. Kč, celkový odložený daňový závazek v rozvaze pak představuje 325 tis. Kč. Z převodu účetní závěrky na IFRS vyplynula odložená daň takto:

Položka	**Účetní hodnota**	**Daňová hodnota**	**Rozdíl**	**Odložená daň – 24 %**
Změna odpisu	2 748	2 384	364-277=87	21
Investice do nemovitostí - budova	2 471	2 012	459-551=-92	-22
- pozemek	2 000	1 252	748-748=0	0
Komponentní přístup	11 764	10 420	1 344-1682=-338	-81
Dlouhodobá rezerva	0	1 500	-1 500-(-1000)=-500	-120
Reklama 2006	0	270	-270	-65
Reklama 2005	0	0	0-(-300)=300	72
Dlouhodobá pohledávka	579	700	-121-(-185)=64	15
Leasing stroje	1 585	0	1 585-1 902=-317	-76
Leasing os. automobilu	376	47	329-406=-77	-18
Celkem				**-274**

Zaúčtování výsledné odložené daně podle IFRS i za minulé období:

Odložená daň - náklad		Odložená daň - rozvaha		VH min.období	
PZ 57	274	274	PZ 325 979	979	

3.3 Výkaz zisků a ztrát k 31. 12. 2006

Za srovnatelné období už je třeba sestavit i výkaz zisků a ztrát, jehož položky se pro účely IFRS musí také trochu změnit, zvolila jsem výsledovku v druhovém členění. Tržby za prodej zboží a tržby za prodej vlastních výrobků a služeb by stačilo vykázat v jediné společné položce – Tržby, ale myslím si, že toto rozdělení hodně vypovídá o činnosti podniku, a proto jsem položky vykázala zvlášť. Tržby z prodeje DHM a materiálu jsou zahrnuty v položce Ostatní provozní výnosy. Stejně tak není nutné vykazovat zvlášť náklady na prodané zboží, mohou se zahrnout do spotřeby materiálu a energie. Daně a poplatky a změna stavu rezerv a opravných položek spadají do ostatních provozních výnosů. IFRS nevyžaduje vykázání obchodní marže ani přidané hodnoty.

1) Změna odpisů strojního zařízení
2) Přecenění investice do nemovitostí
3) Komponentní přístup
4) Zrušení rezervy na opravy DHM
5) Vyřazení reklamy z aktiv
6) Dlouhodobá pohledávka
7) Finanční leasing stroje
8) Finanční leasing osobního automobilu
9) Přeúčtování mimořádných nákladů a výnosů
10) Odložená daň

Výkaz zisků a ztrát k 31.12.2006

		Úpravy při transformaci na IFRS											
	ČÚL	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	**IFRS**	**Rozdíl**
Provozní výnosy	*338 159*											*343 208*	*5 049*
Tržby za prodej zboží	132 680											132 680	0
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	199 895											199 895	0
Ostatní provozní výnosy	5 584									5 049		10 633	5 049
Provozní náklady	*333 318*											*332 919*	*-399*
Náklady vynaložené na prodané zboží	127 528											127 528	0
Spotřeba materiálu a energie	48 013											48 013	0
Služby	107 546					-30		-700	-213			106 603	-943
Osobní náklady	23 266											23 266	0
Odpisy	5 152	-87	52	338				317	110			5 882	730
Ostatní provozní náklady	21 813				-500					314		21 627	-186
Provozní výsledek hospodaření	*4 841*											*10 289*	*5 448*
Finanční výnosy	1 069						64					1 133	64
Finanční náklady	2 770							174	38			2 982	212
Finanční výsledek hospodaření	*-1 701*											*-1 849*	*-148*
Mimořádné výnosy	5 049									-5 049		0	-5 049
Mimořádné náklady	314									-314		0	-314
Mimořádný výsledek hospodaření	*4 735*											*0*	*-4 735*
Zisk před zdaněním	**7 875**											**8 440**	**565**
Daň ze zisku splatná + odložená	1 299										-274	1 025	-274
Čistý zisk za období	**6 576**											**7 415**	**839**

3.4 Rozvaha k 31. 12. 2007

Pro názornost ve své práci při vysvětlování transformace jednotlivých položek i v roce 2007 zobrazuji operace související s předchozími obdobími, které se projevují ve výsledku hospodaření minulých let a které se neustále kumulují. V praxi vyjdeme při transformaci roku 2007 z tabulky s údaji o úpravách k 31. 12. 2006, kde všechny úpravy ponecháme a k řádku úprav pro výsledek hospodaření minulých let přičteme úpravy výsledku hospodaření běžného roku (2006). Pak už stačí „jen“ doúčtovat změny, které se týkají běžného období – opět kumulativně v aktivech i pasivech proti výsledku hospodaření běžného období, případně provést transformaci dalších účetních případů, které se v předchozích obdobích ještě nevyskytly.

Rozvaha k 31. 12. 2007

Úpravy při transformaci na IFRS

	ČÚL	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	IFRS	Rozdíl
AKTIVA	**122 336**												**126 858**	**4 522**
Dlouhodobá aktiva	*73 449*												*73 567*	*118*
Pozemky, budovy a zařízení	73 449	451	-2 909		-4 254	1 006				1 268	266		69 277	-4 172
Investice do nemovitostí	0		2 909	1 381									4 290	4 290
Nehmotná aktiva	0												0	0
Finanční aktiva	0												0	0
Krátkodobá aktiva	*48 887*												*53 291*	*4 404*
Zásoby	2 037												2 037	0
Pohledávky z obch. styku a jiné	41 004								0		-14		40 990	-14
Pohledávky z titulu běžných daní	2 052												2 052	0
Aktiva držená k prodeji	0				4 418								4 418	4 418
Peněžní prostředky a jejich ekvivalenty	3 794												3 794	0
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY	**122 336**												**126 858**	**4 522**
Vlastní kapitál	*75 555*												*80 807*	*5 252*
Základní kapitál	100												100	0
Rezervní fondy, fondy ze zisku	129												129	0
Výsledek hospodaření min. období	63 623	364		1 433		1 344	1 500	-270	-121	370	96	-705	67 634	4 011
Výsledek hospodaření běžného období	11 703	87		-52	164	-338	500	270	121	262	83	144	12 944	1 241
Dlouhodobé závazky	*12 049*												*10 610*	*-1 439*
Bankovní úvěry	9 276												9 276	0
Dlouhodobý závazek z fin. leasingu	0									0			0	0
Rezervy	2 000						-2 000						0	-2 000
Odložený daňový závazek	773											561	1 334	561
Krátkodobé závazky	*34 732*												*35 441*	*709*
Závazky z obchodního styku a jiné	33 127												33 127	0
Závazky z titulu běžných daní	1 605												1 605	0
Krátkodobé závazky z fin. leasingu	0									636	73		709	709

3.4.1 Změna odpisů strojního zařízení

účty:	MD	D
Oprávky k zařízením VH minulých let	1) 364	1) 364
Oprávky k zařízením VH běžného roku	2) 87	2) 87

3.4.2 Přeřazení investice do nemovitostí

Částka k přeřazení mezi účty Pozemky, budovy a zařízení a Investice do nemovitostí bude opět snížená o odpis budovy, který činí 128, takže výsledná položka bude 2 909 tis. Kč.

3.4.3 Přecenění investice do nemovitostí

	PC	Oprávky	ZC	Fair value	Částka přecenění
Pozemek	1 252	-	1 252	2 000	748
Budova	2 570	911	1 659	2 292	633
celkem					**1 381**

účty:	MD	D
Investice do nemovitostí	1) 1 485	
VH minulých let	2) 52	1) 1 485
Oprávky k investicím		2) 52
VH běžného roku	3) 52	
Oprávky k investicím		3) 52

3.4.4 Dlouhodobá aktiva držená k prodeji

O prodeji budovy společnost rozhodla již na konci roku 2006 a budova měla být do roka prodána, což se ale nepodařilo, prodej ještě není zcela dokončen. Na vině není prodávající společnost, ale společnost kupující. Pro tento případ, kdy za zpoždění účetní jednotka nemůže, IFRS 5 povoluje položku majetku ponechat na účtu aktiv k prodeji i pro další období. Důležité je, že se tento majetek už nesmí odepisovat. Na účet aktiv k prodeji tedy zaúčtujeme stejnou

částku jako v loňském roce 4 418 tis. Kč. V účetnictví společnosti podle českých účetních předpisů byl ale proveden roční odpis, takže zde má budova zůstatkovou hodnotu jen 4 254 tis. Kč. Pro účely IFRS tedy ještě musíme tento odpis zrušit.

3.4.5 Komponentní přístup

Komponenty nejprve přeceníme, pak provedeme odpis za minulý rok a následně odpis běžného roku.

účty:	MD	D
Pozemky, budovy, zařízení	1) 1 682	
VH minulých let	2) 338	1) 1 682
Oprávky k p,b,z		2) 338
VH běžného roku	3) 338	
Oprávky k p,b,z		3) 338

3.4.6 Rezerva na opravy dlouhodobého majetku

účty:	MD	D
Dlouhodobé rezervy	2 000	
VH min. období		1 500
VH běž. období		500

3.4.7 Reklama

V českém účetnictví jdou náklady za reklamu až do výsledku hospodaření 2007, podle IFRS jsme je ale zahrnuli do nákladů už v roce předchozím. Nyní musíme tedy o částku 270 tis. Kč zvýšit výsledek hospodaření běžného roku – proti výsledku hospodaření roku minulého.

3.4.8 Dlouhodobá pohledávka

Na konci roku 2007 už je dlouhodobá pohledávka v nulové výši, ale ještě ovlivní výsledek hospodaření běžného roku – finanční výnos ve výši 121 tis. Kč a sníží o tuto částku výsledek hospodaření let minulých.

účty:	MD	D
Pohledávky z obch. styku	2) 121	1) 121
VH minulých let	1) 121	
VH běžného roku		2) 121

3.4.9 Finanční leasing stroje

Zařízení	
1) 2 219	

Dlouhodobé závazky	
2) 478	1) 2 219
3) 526	
4) 579	
5) 636	

VH min. období	
6) 634	2) 478
	3) 526

Odpisy	
7) 317	

Oprávky	
	6) 634
	7) 317

Úrok	
4) 121	

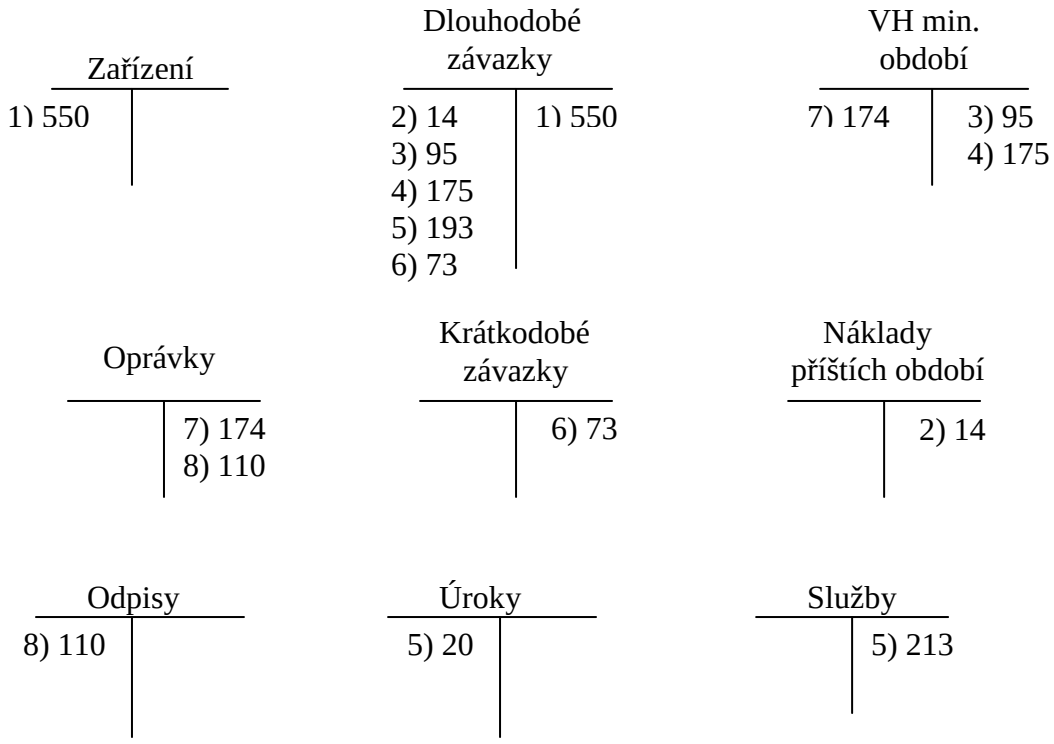
Služby	
	4) 700

Krátkodobé závazky	
	5) 636

1) Zařazení předmětu leasingu do aktiv, proti tomu dlouhodobý závazek
2) Částka snížení dluhu v roce 2005 proti zvýšení výsledku hospodaření minulých období
3) Snížení dluhu v roce 2006
4) Odúčtování částky nákladů podle českých účetních předpisů a rozdělení na částku snížení dluhu a úrok, který tvoří náklady podle IFRS.
5) Přeřazení částky, která bude zaplacena v příštím roce do krátkodobých závazků, příští rok už leasing končí, účet dlouhodobých závazků tedy bude mít nulový zůstatek.

6) Loňský odpis předmětu leasingu, který snižuje výsledek hospodaření minulých období.
7) Odpis v roce 2007

3.4.10 Finanční leasing osobního automobilu



1) Zařazení osobního automobilu do majetku proti dlouhodobému závazku
2) Zrušení nákladů příštích období z titulu první zvýšené splátky – zůstatek tohoto účtu na konci roku 2007 činil 14.
3) Částka snížení dluhu v roce 2005 proti úpravě výsledku hospodaření minulých let.
4) Snížení dluhu v roce 2006
5) V nákladech podle české účetní legislativy je 213, což je třeba odúčtovat proti snížení dluhu a úrokům.
6) Přeřazení části dlouhodobého závazku na krátkodobý, dlouhodobý závazek bude nulový.
7) Odpis osobního automobilu v minulých letech – 174.
8) Odpis automobilu v běžném roce – 110.

3.4.11 Odložená daň

Odložená daň podle českých účetních předpisů činila ve výkazu zisků a ztrát závazek ve výši 448 tis. Kč a celkem odložená daň v rozvaze tedy představovala 773 tis. Kč. Pro výpočet odložené daně je v tomto roce již používána sazba daně 21 %, která je známá pro příští rok. Odložená daň vyplývající z transformace na IFRS:

Položka	**Účetní hodnota**	**Daňová hodnota**	**Rozdíl**	**Odložená daň – 21 %**
Změna odpisu	2 537	2 086	451-364=87	18
Investice do nemovitostí - budova	2 292	1 925	367-459=-92	-19
- pozemek	2 000	1 252	748-748=0	0
Aktiva k prodeji	4 418	4 254	164	34
Komponentní přístup	10 905	9 899	1006-1344=-338	-71
Dlouhodobá rezerva	0	2 000	-2000-(-1 500)=-500	-105
Reklama 2006	0	0	0-(-270)=270	57
Dlouhodobá pohledávka	0	0	0-(-121)=121	25
Leasing stroje	1 268	0	1268-1585=-317	-67
Leasing os. automobilu	266	14	252-329=-77	-16
Celkem				**-144**

Zaúčtování výsledné odložené daně podle IFRS i za minulá období:

Odložená daň - náklad	
PZ 448	3) 144

Odložená daň - rozvaha	
2) 274 3) 144	PZ 773 1) 979

VH min.období	
1) 979	2) 274

3.5 Výkaz zisků a ztrát k 31. 12. 2007

1) Změna odpisů strojního zařízení
2) Přecenění investice do nemovitostí
3) Přeřazení aktiv k prodeji
4) Komponentní přístup
5) Zrušení rezervy na opravy DHM
6) Reklama jako náklady příštích období
7) Dlouhodobá pohledávka
8) Finanční leasing stroje
9) Finanční leasing osobního automobilu
10) Přeúčtování mimořádných nákladů a výnosů
11) Odložená daň

Výkaz zisků a ztrát k 31. 12. 2007

Úpravy při transformaci na IFRS

	ČÚL	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	IFRS	Rozdíl
Provozní výnosy	*387 138*												*394 337*	*7 199*
Tržby za prodej zboží	159 360												159 360	0
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	223 450												223 450	0
Ostatní provozní výnosy	4 328										7199		11 527	7 199
Provozní náklady	*377 144*												*376 031*	*-1 113*
Náklady vynaložené na prodané zboží	154 528												154 528	0
Spotřeba materiálu a energie	47 851												47 851	0
Služby	121 757								-700	-213			120 844	-913
Osobní náklady	28 613												28 613	0
Odpisy	2 843	-87	52	-164	338				317	110			3 409	566
Ostatní provozní náklady	21 552					-500	-270				4		20 786	-766
Provozní výsledek hospodaření	*9 994*												*18 306*	*8 312*
Finanční výnosy	886							121					1 007	121
Finanční náklady	2 263								121	20			2 404	141
Finanční výsledek hospodaření	*-1 377*												*-1 397*	*-20*
Mimořádné výnosy	7 199										-7199		0	-7 199
Mimořádné náklady	4										-4		0	-4
														0
Mimořádný výsledek hospodaření	*7 195*												*0*	*-7 195*
Zisk před zdaněním	**15 812**												**16 909**	**1 097**
Daň ze zisku splatná + odložená	4 109											-144	3 965	-144
Čistý zisk za období	**11 703**												**12 944**	**1 241**

3.6 Zhodnocení rozdílů

Z tabulek v mé bakalářské práci vyplývá, že rozdíly mezi vykazováním podle české účetní legislativy a podle IFRS jsou značné. V zahajovací rozvaze podle IFRS jsou aktiva a pasiva o 5 267 tis. Kč vyšší než v rozvaze podle českého účetnictví. Vyšší je zejména dlouhodobý hmotný majetek. Tento nárůst vyplývá z přecenění majetku (investice do nemovitostí, komponentní přístup) a zařazení předmětů leasingu do majetku. Na straně pasiv vzrostl především výsledek hospodaření minulých let – o 3 172 tis. Kč, protože se v něm projevily téměř všechny provedené operace, výrazné je také vykázání závazků z finančního leasingu, které představují 2 116 tis. Kč (dlouhodobé + krátkodobé). Převod také významně zvýšil odloženou daň – o 979 tis. Kč. V roce 2006 jsou aktiva a pasiva podle IFRS vyšší o 4 664 tis. Kč než v národní úpravě, vykázáním aktiv k prodeji ve výši 4 418 tis. Kč se významně zvýšila krátkodobá aktiva. Výsledek hospodaření běžného roku je vyšší o 839 tis. Kč, výsledek hospodaření minulých období je vyšší o 3 172 tis. Kč – logicky o stejnou částku jako v zahajovací rozvaze, protože úpravy roku 2006 už mění výsledek hospodaření běžného roku. Aktiva a pasiva roku 2007 transformací vzrostla o 4 522 tis. Kč, výsledek hospodaření běžného období se zvýšil o 1 241 tis. Kč, výsledek hospodaření minulých let podle IFRS už převyšuje tuto položku podle české rozvahy o 4 011 tis. Kč – tedy o rozdíl ze zahajovací rozvahy a navýšení výsledku hospodaření z roku 2006 (3 172 + 839). Rozdíly jsou už nyní poměrně velké, a kdybychom přetransformovali všechny finanční leasingy a více využili možnosti přecenění aktiv, jednalo by se o desetimilionové částky.

Je proto důležité vědět, v jakých účetních zásadách a principech se oba způsoby vykazování rozcházejí. Účetnictví by vždy mělo vycházet z věrného, poctivého a úplného zobrazení skutečnosti. To, že aktiva a pasiva po převodu tolik vzrostla, napovídá, že v českém účetnictví musí něco chybět. Nejvýznamnější položkou jsou v tomto ohledu předměty finančního leasingu, které v české rozvaze nenajdeme, bývají připomenuty jen v příloze k účetní závěrce. Majetek účetní jednotky je tak významně podhodnocen a vysoké závazky, které z finančního leasingu vyplývají, zůstávají na první pohled

skryty, což je také jedním z důvodů velké obliby finančního leasingu u nás. Přitom i české účetní předpisy hovoří o přednosti skutečné ekonomické podstaty před stránkou formální či právní. V případě finančního leasingu u nás tento princip ale dodržen není, ČÚL doslova nařizují, že o majetku, který byl jiné osobě poskytnut k užívání na základě smlouvy o finančním leasingu, účtuje pronajímatel.

Další významný rozdíl spočívá ve způsobech oceňování, které obě účetní úpravy umožňují, nebo dokonce vyžadují. Česká legislativa moc možností nedává a kromě finančního majetku trvá na historických cenách. Ty mají tu nevýhodu, že není možné hodnotu majetku zvyšovat, což opět může vést k velkému zkreslení. ČÚL zde dává přednost principu opatrnosti, čímž ale trpí věrné zobrazení skutečnosti.

IFRS také zavádí pro ČÚL zcela nový rozměr principu časové souvislosti tím, že respektují zásadu, že peníze získané v budoucnosti mají menší hodnotu než peníze získané v současnosti. S touto zásadou se setkáme zejména u dlouhodobých pohledávek a závazků a také u rezerv, které podle IFRS musíme odúročovat, abychom vyjádřili časovou hodnotu peněz.

Výhodou IFRS tedy je, že se snaží zobrazit veškerý majetek, ze kterého má účetní jednotka ekonomický prospěch, roztřídit ho správně podle způsobu využití a zachytit jeho skutečnou hodnotu. Také například oprava chyb a významných nesprávností v IFRS více odpovídá principu věrného zobrazení, výkazy se totiž musí měnit i zpětně, rozdílu se nelze jednoduše „zbavit“ v mimořádném výsledku hospodaření jako u nás.

Na druhou stranu jsou ale IFRS daleko volnější, dávají na výběr často několik odlišných možností pro vykazování určitých položek, což pak brání principu srovnatelnosti jednotlivých firem. Samotné účetní výkazy tak ztrácejí na své vypovídací schopnosti a bez přílohy k účetní závěrce jsou poloviční, což může způsobovat problémy také při finanční analýze podniku. Účetním, vedení a dalším zaměstnancům v účetní jednotce IFRS velmi přidělávají práci, protože už třeba samotné zjištění reálné hodnoty není jednoduchá věc. Všichni se musí snažit plánovat i do vzdálené budoucnosti. Účetní zvyklé na naše striktní předpisy v možnostech, které jim IFRS nabízejí, tápou. Obtížnější je také kontrola správnosti výkazů podle IFRS například ze strany auditorů a převod

účetní závěrky na IFRS účetním jednotkám nepochybně přinese další administrativní náklady.

Jako problém se v praxi jeví technická proveditelnost převodu – účetní jednotky potřebují dvojí výkaznictví, a to jim jejich software většinou neumožňuje. Například SAP ale dokáže vést jednu firmu dvakrát, takže nemusíme základní údaje, ze kterých pro transformaci vycházíme, zadávat znova, jen je převedeme a přetransformujeme podle IFRS. Pro další roky si tak výrazně ušetříme práci, protože jen navážeme na výsledky roku minulého. Tento účetní program je ale dostupný spíše pro velké firmy. Většina účetních jednotek zatím asi zůstane u excelovských tabulek, do kterých se ale musí nově pořizovat data a problematicky se zajišťuje návaznost dalších období.

4. Závěr

Převod české účetní závěrky na závěrku podle principů IFRS je záležitostí velmi složitou a dlouhodobou a myslím si, že je pro provádějící podnik velkou zátěží. Je těžké zorientovat se ve všech standardech a neopomenout některá pravidla. Standardy nejsou napsány příliš srozumitelně a jsou příliš rozsáhlé, zvláště ve srovnání s útlými českými účetními předpisy. Pochybuji, že by se v některém podniku našel člověk, který by všechny standardy přečetl (český překlad standardů zahrnuje 2 250 stran), už koupě těchto standardů v knižní podobě za 5 000,- Kč je významnou investicí vzhledem k tomu, že se IFRS neustále mění a vyvíjejí a podnik by měl veškeré novinky v této oblasti sledovat a co nejdříve aplikovat v praxi. Literatura o IFRS je poměrně těžko dostupná, v knihovnách ji nenajdeme vůbec a knihy jsou dost drahé. Tyto publikace se snaží uvádět i praktické příklady, jedná se ale spíše o příklady zjednodušené, vzorové. Komplexní převod účetní závěrky pak vyvolá mnoho otázek, na které v těchto knihách odpovědi nenajdeme.

Pronikání do hloubky standardů vyvolává stále nové otázky a zjevuje nové oblasti, kde se česká účetní legislativa od IFRS vzdaluje. IFRS navíc nejsou předpisy o tom, jak účtovat, ale pouze o tom, jak vykazovat a co má ve výkazech být obsaženo. Nedávají návod, jak do výkazů položky účetně, tedy prakticky pořídit, jaké účty a souvztažnosti použít. Zde si účetní musí poradit sama a najít všechny účetní souvislosti a dopady převodu. Za nejtěžší oblast lze v tomto směru s jistotou označit převod leasingů.

Prvnímu převodu na IFRS je potřeba věnovat zvláštní péči, protože má svá specifika, umožňuje využít některé výjimky, které mohou být pro podnik přínosem, například využití reálné hodnoty jako nové historické ceny. Důležité je rozhodnout se, jaké účetní politiky účetní jednotka zvolí, protože jejich změna by v budoucnosti znamenala retrospektivní přepracování výkazů.

Není divu, že si společnosti, které převod účetní závěrky na IFRS potřebují, na tuto práci najímají velké mezinárodní poradenské firmy. Rozhodně není z časových důvodů v silách účetní, aby se v této problematice zcela zorientovala, a vedení se musí smířit s tím, že se bude do výkaznictví více zapojovat, protože mnoho oblastí se odvíjí od jeho plánů, odhadů a záměrů.

Při praktickém provádění transformace účetní závěrky na IFRS je velmi důležité si uvědomit, že se nejedná o pouhou záměnu účtů a mechanické přesouvání částek mezi nimi. Naopak se jedná o změny, které často výrazně ovlivní výsledek hospodaření nejen běžného období, ale i minulých let, změní se i struktura a hodnota aktiv a pasiv. To dokazuje i má práce, ve které jsem při převodu české účetní závěrky na IFRS dospěla k několikamiliónovým rozdílům mezi hodnotou aktiv a pasiv a mezi výsledky hospodaření vykazovanými před převodem a po něm. A to se stále jedná pouze o vybraný vzorek účetních případů, kompletní převod by znamenal rozdíly ještě daleko vyšší, zejména z toho důvodu, že společnost pořizuje velké množství majetku na základě smluv o finančním leasingu.

Tyto velké rozdíly jsou způsobeny tím, že IFRS a české účetní předpisy trochu jinak pojímají zásadu věrného zobrazení skutečnosti. České účetní předpisy tento princip v některých případech opomíjejí. Z dřívější doby v nich například zůstalo vykazování finančního leasingu podle právní formy a ne podle ekonomické podstaty. ČÚL se také brání jinému oceňování než podle historické ceny, která se ale často výrazně liší od skutečnosti. Dále nerespektuje časovou hodnotu peněz. Česká účetní legislativa tak ve srovnání s IFRS příliš zdůrazňuje princip opatrnosti a je svým způsobem zpátečnická. Ale právě tato striktnost českých účetních předpisů usnadňuje práci účetním. Pro účely IFRS je totiž třeba volit mezi mnoha možnostmi a posouzení kladů a záporů těchto možností už nemůže být v silách účetní. Přílišná volnost IFRS a nabídka různých možností vykazování podle mého názoru také komplikuje kontrolu správnosti výkazů a vede k tomu, že není jednoduché mezi sebou porovnávat jednotlivé firmy.

Pro praktickou převoditelnost účetních závěrek nezbývá než doufat, že se situace v oblasti IFRS bude nadále jen zlepšovat, že dojde ke zjednodušení standardů pro malé a střední firmy, že se účetní programy přizpůsobí potřebám IFRS a dvojího výkaznictví a že bude vycházet stále více praktických publikací. Bylo by také žádoucí, aby se česká účetní legislativa Mezinárodním standardům účetního výkaznictví v mnoha ohledech přiblížila, což by bylo přínosem zejména pro kvalitu vykazovaných údajů.

5. Summary

The theme of my bachelor thesis is the final accounts according to the International Financial Reporting Standarts, especially, the first transformation of the final accounts from the czech accounting legislation to the IFRS. In the first part I present the theoretical basis which is necessary to know for a realization of reporting according to the IFRS and I mention to whom is it related to. In a practical part I realized the first transformation of the financial statements to the IFRS to 31. 12. 2007 in one middle-sized czech company which is focused on goods traffic and repair business. Considering the size of my work I chose the most important items and account cases which we can find in most of the companies and which solve the IFRS differently. Especially, it refers to the investment property, non-current assets held for sale, evaluation of assets, provisions, financial leasing, deferred tax and long-term receivables. I was interested how difficult such transformation is and to how big differences in the reported items can it lead. It is evident from the tranformation that the differences in the reporting between Czech accounting legislation and the IFRS are considerable. That is why I was interested in which principles both of the methods differ and which of them correspond more to the principle of a true and full display. In this confrontation the IFRS is winning which try to display the whole property from which the account unit has an economical profit and display his real value as well. On the other hand, the IFRS are far liberal, they often provide a choice of several different possibilities for reporting of some items what obstructs the principle of a comparability of the particular companies. One of the disadvantages of the IFRS is its demandingness, it requires better cooperation between the accountants, management and experts. The Standarts are not written in a comprehensible way, they are too large and there is a shoortage of a practical book and a software for the realization of a transformation in the market. Especially, for the small and middle-sized companies the transformation is a big burden and it leads to a generation of some special standart for them today.

Key words

- International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards
- Final Accounts
- First-time Adoption of IFRS
- Czech accounting legislation versus IFRS

6. Seznam literatury

- DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle Mezinárodních standardů IAS/IFRS*. Brno : Computer Press, 2006. ISBN 80-251-1085-0.
- HINKE, J. *Účetnictví podle IAS/IFRS – příklady a případové studie*. Praha : Alfa Publishing, 2006. ISBN 80-86851-49-4.
- *IFRS do kapsy. Průvodce mezinárodními standardy účetního výkaznictví.* Příručka auditorské firmy Deloitte. Praha, 2006.
- KOVANICOVÁ, D. a kol. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Praha : Polygon, 2003, 4. akt. vyd. ISBN 80-7273-090-8.
- ČERNÝ, M. R., KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha : VOX, 2005. ISBN 80-86324-44-3.
- KRUPOVÁ, L. První převod účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podle IFRS 1. *Účetnictví v praxi*, 2007, roč. 11, č. 2. ISSN 1211-7307.
- KRUPOVÁ, L. První převod účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podle IFRS 1. *Účetnictví v praxi*, 2007, roč.11, č. 3. ISSN 1211-7307.
- *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005*. Praha : Svaz účetních, 2005. ISBN 1-904230-79-2.
- RYNEŠ, P. *Podvojné účetnictví a účetní závěrka*. Praha : Anag, 2006, 6. akt. vyd. ISBN 80-7263-313-9.

7. Příloha – výkazy podle ČÚL

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA
v plném rozsahu

ke dni 31.12.2005
(v celých tisících Kč)

IČ

Jméno a příjmení, obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

XYZ
spol. s r. o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

.....
.....
.....

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)=ř. 67	001	116166	-13659	102507	98078
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	62009	-12879	49130	51466
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	310	-285	25	66
3.	Software	007	310	-285	25	66
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	61599	-12494	49105	51400
B. II. 1.	Pozemky	014	5363	0	5363	11997
2.	Stavby	015	43225	-5994	37231	32714
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	12038	-6440	5598	6689
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	60	-60	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	913	0	913	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	100	-100	0	0
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	100	-100	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	53048	-780	52268	44808
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	1542	0	1542	957
C. I. 1.	Materiál	033	421	0	421	188
5.	Zboží	037	1121	0	1121	769
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	38691	-780	37911	28290
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	33638	-780	34311	23187
6.	Stát - daňové pohledávky	054	1775	0	1775	1147
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	2360	0	2360	2553
8.	Dohadné účty aktivní	056	842	0	842	1269
9.	Jiné pohledávky	057	76	0	76	134
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	12815	0	12815	15561
C. IV. 1.	Peníze	059	1032	0	1032	1013
2.	Účty v bankách	060	11783	0	11783	14548
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	1109	0	1109	1804
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	726	0	726	428
3.	Příjmy příštích období	066	383	0	383	1376

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118) = ř. 001	067	102507	98078
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	67277	64169
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	100	100
A. I. 1.	Základní kapitál	070	100	100
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078	129	129
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	129	129
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 82 + 83)	081	59243	47621
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	59243	47621
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	7805	16319
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)	085	34503	32890
B. I.	Rezervy (ř. 87 až 90)	086	1000	500
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů	087	1000	500
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)	091	267	276
10.	Odložný daňový závazek	101	267	276
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	24951	18076
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	18165	14103
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	39	0
5.	Závazky k zaměstnancům	107	992	972
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	527	523
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	4634	1948
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	221	72
10.	Dohadné účty pasivní	112	316	402
11.	Jiné závazky	113	57	56
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	8285	14038
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	8285	14038
C. I.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	117	727	1019
C. I. 1.	Výdaje příštích období	118	727	1019

Sestaveno dne: .....

Právní forma účetní jednotky: .....

Předmět podnikání účetní jednotky: .....

Podpisový záznam:

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA
v plném rozsahu

ke dni 31.12.2006
(v celých tisících Kč)

IČ

Jméno a příjmení, obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

XYZ
spol. s r. o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

.....
.....
.....

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)=ř. 67	001	118819	-17815	101004	102507
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	70012	-16793	53219	49130
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	310	-306	4	25
3.	Software	007	310	-306	4	25
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	69602	-16387	53215	49105
B. II. 1.	Pozemky	014	5363	0	5363	5363
2.	Stavby	015	52935	-7545	45390	37231
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	11290	-8828	2462	5598
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	14	-14	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	0	0	0	913
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	100	-100	0	0
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	100	-100	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	47364	-1022	46342	52268
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	1542	0	1542	1542
C. I. 1.	Materiál	033	782	0	782	421
5.	Zboží	037	760	0	760	1121
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	38425	-1022	37403	37911
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	35333	-1022	34311	32858
6.	Stát - daňové pohledávky	054	1425	0	1425	1775
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	778	0	778	2360
8.	Dohadné účty aktivní	056	725	0	725	842
9.	Jiné pohledávky	057	164	0	164	76
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	7397	0	7397	12815
C. IV. 1.	Peníze	059	1952	0	1952	1032
2.	Účty v bankách	060	5445	0	5445	11783
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	1443	0	1443	1109
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	931	0	931	726
3.	Příjmy příštích období	066	512	0	512	383

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118) = ř. 001	067	101004	102507
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	68352	67277
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	100	100
A. I. 1.	Základní kapitál	070	100	100
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078	129	129
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	129	129
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 82 + 83)	081	61547	59243
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	61547	59243
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	6576	7805
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)	085	32011	34503
B. I.	Rezervy (ř. 87 až 90)	086	1500	1000
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů	087	1500	1000
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)	091	325	267
10.	Odložný daňový závazek	101	325	267
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	26384	24951
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	22373	18165
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	136	39
5.	Závazky k zaměstnancům	107	1175	992
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	643	527
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	894	4634
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	227	221
10.	Dohadné účty pasivní	112	893	316
11.	Jiné závazky	113	43	57
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	3802	8285
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	3802	8285
C. I.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	117	641	727
C. I. 1.	Výdaje příštích období	118	641	727

Sestaveno dne: .....

Právní forma účetní jednotky: .....

Předmět podnikání účetní jednotky: .....

Podpisový záznam:

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
ve znění pozdějších předpisů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
v plném rozsahu

ke dni 31.12.2006
(v celých tisících Kč)

IČ

Jméno a příjmení, obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

XYZ
spol. s r. o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

.....
.....
.....

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	132680	96497
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	127528	92122
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	5152	4375
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	199895	202518
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	199895	202518
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	155559	157513
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	48013	47348
B. 2.	Služby	10	107546	110165
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	49488	49380
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	23266	21416
C. 1.	Mzdové náklady	13	17212	15860
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	6029	5556
C. 4.	Sociální náklady	16	25	0
D.	Daně a poplatky	17	14729	11054
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	5152	5271
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	5290	3290
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	5290	3290
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	155	1117
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	155	1117
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	25	242	-199
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	294	347
H.	Ostatní provozní náklady	27	6687	7285
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - (+/-25) + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30	4841	7073

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
X.	Výnosové úroky	42	19	29
N.	Nákladové úroky	43	309	563
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	1050	1482
O.	Ostatní finanční náklady	45	2461	2874
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - (+/- 41) + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (- 47)]	48	-1701	-1926
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	-10	1757
Q. 1.	- splatná	50	-67	1766
Q. 2.	- odložená	51	57	-9
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	3150	3390
XIII.	Mimořádné výnosy	53	5049	5885
R.	Momořádné náklady	54	314	7
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	1309	1463
S. 1.	- splatná	56	1309	1463
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	3426	4415
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	6576	7805
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	7875	11025

Sestaveno dne: .....

Právní forma účetní jednotky: .....

Předmět podnikání účetní jednotky: .....

Podpisový záznam:

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA
v plném rozsahu

ke dni 31.12.2007
(v celých tisících Kč)

IČ

Jméno a příjmení, obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

XYZ
spol. s r. o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

.....
.....
.....

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)=ř. 67	001	142881	-20545	122336	101004
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	92814	-19365	73449	53219
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	310	-306	4	4
3.	Software	007	310	-306	4	4
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	92404	-18955	73449	53215
B. II. 1.	Pozemky	014	11463	0	11463	5363
2.	Stavby	015	53257	-9335	43922	45390
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	11710	-9606	2104	2462
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	14	-14	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	15960	0	15960	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	100	-100	0	0
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	100	-100	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	49426	-1180	48246	46342
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	2037	0	2037	1542
C. I. 1.	Materiál	033	1308	0	1308	782
5.	Zboží	037	729	0	729	760
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	43595	-1180	42415	37403
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	38821	-1180	34311	34311
6.	Stát - daňové pohledávky	054	2052	0	2052	1425
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	549	0	549	778
8.	Dohadné účty aktivní	056	2038	0	2038	725
9.	Jiné pohledávky	057	135	0	135	164
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	3794	0	3794	7397
C. IV. 1.	Peníze	059	1770	0	1770	1952
2.	Účty v bankách	060	2024	0	2024	5445
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	641	0	641	1443
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	641	0	641	931
3.	Příjmy příštích období	066	0	0	0	512

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 85 + 118) = ř. 001	067	122336	101004
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 78 + 81 + 84)	068	74555	68352
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	100	100
A. I. 1.	Základní kapitál	070	100	100
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 79 + 80)	078	129	129
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	129	129
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 82 + 83)	081	63623	61547
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	63623	61547
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	10703	6576
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 91 + 102 + 114)	085	47216	32011
B. I.	Rezervy (ř. 87 až 90)	086	2000	1500
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů	087	2000	1500
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 92 až 101)	091	773	325
10.	Odložný daňový závazek	101	773	325
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	35167	26384
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	29542	22373
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106	76	136
5.	Závazky k zaměstnancům	107	1442	1175
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	780	643
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	1605	894
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	223	227
10.	Dohadné účty pasivní	112	1361	893
11.	Jiné závazky	113	138	43
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	9276	3802
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	1620	3802
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116	7656	0
C. I.	Časové rozlišení (ř. 119 + 120)	117	565	641
C. I. 1.	Výdaje příštích období	118	565	641

Sestaveno dne: .....

Právní forma účetní jednotky: .....

Předmět podnikání účetní jednotky: .....

Podpisový záznam:

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
ve znění pozdějších předpisů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
v plném rozsahu

ke dni 31.12.2007
(v celých tisících Kč)

IČ

Jméno a příjmení, obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

XYZ
spol. s r. o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

.....
.....
.....

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	159360	132680
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	154528	127528
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	4832	5152
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	223450	199895
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	223450	199895
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	169608	155559
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	47851	48013
B. 2.	Služby	10	121757	107546
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	58674	49488
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	28613	23266
C. 1.	Mzdové náklady	13	21156	17212
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	7396	6029
C. 4.	Sociální náklady	16	61	25
D.	Daně a poplatky	17	13636	14729
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	2843	5152
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	4064	5290
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	4064	5290
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	5	155
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	5	155
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	25	159	242
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	264	294
H.	Ostatní provozní náklady	27	7752	6687
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - (+/-25) + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30	9994	4841

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			běžném	minulém
a	b	c	1	2
X.	Výnosové úroky	42	15	19
N.	Nákladové úroky	43	136	309
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	871	1050
O.	Ostatní finanční náklady	45	2127	2461
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - (+/- 41) + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (- 47)]	48	-1377	-1701
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	2382	-10
Q. 1.	- splatná	50	1934	-67
Q. 2.	- odložená	51	448	57
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	6235	3150
XIII.	Mimořádné výnosy	53	7199	5049
R.	Momořádné náklady	54	4	314
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	1727	1309
S. 1.	- splatná	56	1727	1309
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	5468	3426
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	11703	6576
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	15812	7875

Sestaveno dne: .....

Právní forma účetní jednotky: .....

Předmět podnikání účetní jednotky: .....

Podpisový záznam: