

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Katedra účetnictví a financí

Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

**ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE
ČESKÉ LEGISLATIVY A
PODLE IAS/IFRS**

Bakalářská práce

Vedoucí práce:
Ing. Zita Drábková

Autorka práce:
Jitka Žemličková

2010

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Jitka ŽEMLIČKOVÁ**

Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**

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

Název tématu: **Účetní závěrka podle české legislativy a podle IAS/IFRS**

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

Cíl práce:

Porovnávání rozdílů mezi českou účetní závěrkou a mezi závěrkou sestavenou podle IAS/IFRS ve vybrané společnosti a zhodnocení těchto metod.

Osnova:

1. úvod do tématu
2. teoretická část
 - vymezení základních pojmů
 - účetní závěrka podle českých předpisů
 - účetní závěrka podle mezinárodních předpisů
3. praktická část
 - popis konkrétního podniku
 - účetní závěrka podle českých předpisů
 - účetní závěrka podle mezinárodních předpisů
4. porovnání a zhodnocení metod
5. závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **30 - 40 stran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:

Hinke, J.: Účetnictví podle IAS/IFRS - Příklady a případové studie, Alfa, 2007

Hinke, J.: Účetní systém IAS/IFRS, Alfa, 2007

Dvořáková, D.: Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS, Computer press, 2008

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

České účetní standardy


Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Zita Drábková

Katedra účetnictví a financí

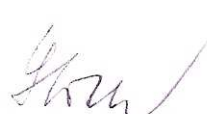
Datum zadání bakalářské práce: **24. března 2009**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. dubna 2010**


prof. Ing. Magdalena Hrabánková, CSc.

děkanka

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentická 13 (1)
370 05 České Budějovice


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

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 24. března 2009

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

Prohlašuji, že v souladu s §47 b 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 Týně nad Vltavou 29. dubna 2010

.....

podpis

Děkuji vedoucí bakalářské práce Ing. Zitě Drábkové za její odborné vedení. Dále bych ráda poděkovala účetní společnosti za ochotu při poskytování informací a materiálů potřebných ke zpracování mé práce.

OBSAH

OBSAH.....	6
1 ÚVOD.....	8
2.1 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA SESTAVENÁ PODLE ČESKÝCH PŘEDPISŮ.....	10
2.1.1 Obecné informace	10
2.1.2 Výkazy	12
2.1.3 Rozvaha.....	12
2.1.4 Výkaz zisku a ztráty	13
2.1.5 Příloha k účetní závěrce	14
2.1.6 Přehled o peněžních tocích.....	15
2.1.7 Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	17
2.1.8 Výroční zpráva	18
2.1.9 Konsolidovaná ÚZ	19
2.2 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE IAS/IFRS.....	22
2.2.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	22
2.2.2 Koncepční rámec.....	22
2.2.3 Výkaz o finanční pozici	25
2.2.4 Výkaz o úplném výsledku hospodaření	27
2.2.5 Výkaz peněžních toků	29
2.2.6 Výkaz změn vlastního kapitálu	29
2.2.7 Komentář k účetním výkazům	30
3.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	31
3.2 ČESKÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA.....	32
3.2.1 Rozvaha.....	32
3.2.2 Výkaz zisku a ztráty	35
3.2.3 Příloha k účetní závěrce	38
3.3 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE IAS/IFRS	39
3.3.1 Úpravy vybraných položek	39
3.3.1.1 Dlouhodobý majetek - odpisy	39

3.3.1.2 Leasing	41
3.3.1.3 Odložená daň	43
3.3.1.4 Tržby za služby.....	45
3.3.2 Rozvaha.....	45
3.3.3 Výkaz zisku a ztráty	46
3.3.4 Přehled o peněžních tocích.....	47
3.3.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	47
3.3.6 Komentář k účetním výkazům	48
4 ZHODNOCENÍ	49
5 ZÁVĚR	52
6 SUMMARY	53
6.1 Key words	53
Seznam použité literatury	54
Seznam tabulek	55
Seznam příloh	56

1 ÚVOD

Téma své bakalářské práce - Účetní závěrka podle české legislativy a podle IAS/IFRS¹ - jsem si zvolila kvůli jeho významnosti. V dnešním globalizovaném světě není problém uskutečňovat obchodní styky s partnery nacházejícími se na opačné straně zeměkoule, či mít v nějakém jiném státě dceřinou společnost. Problém však často nastává, pokud chceme mezi sebou komunikovat nějaká finanční data.

Národní účetní systémy se díky samostatnému vývoji v minulosti často jeden od druhého diametrálně odlišují. Proto účetní výkazy nemají v mezinárodním měřítku takovou vypovídací schopnost a srovnatelnost, jaká by byla potřebná. Je tedy potřeba sjednotit informace vykazované v účetních výkazech tak, aby jim rozuměli uživatelé z různých zemí. K tomu nám například slouží právě standardy IAS/IFRS. Dalšími celosvětově uznávanými účetní předpisy jsou i US GAAP², ale jelikož Česká republika je členským státem Evropské unie, která se přiklonila k IAS/IFRS³, zvolila jsem pro svou práci tento účetní systém.

Ve své práci nejprve vysvětlím základní pojmy, které se týkají účetní závěrky. Dále se budu zabývat strukturou a požadavky na obsah výkazů a to jak podle české účetní legislativy, tak podle IAS/IFRS.

V praktické části budu tyto poznatky aplikovat na konkrétní podnikatelský subjekt. Provedu rekonstrukci postupu prací účetní závěrky podle české legislativy a zhotovím výkazy. V další části se zaměřím na sestavení závěrky podle mezinárodních předpisů IAS/IFRS. Nejdříve provedu pro názornost úpravy vybraných položek tak, aby byly v souladu s IAS/IFRS. Přetransformuji pouze několik případů, jelikož celý převod na

¹ International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards

² United States Generally Accepted Accounting Principles

³ Nařízení č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady ze dne 19. července 2002, o používání mezinárodních účetních standardů.

IFRS není možné v rozsahu bakalářské práce provést. Z takto získaných dat sestavím výkazy, které následně porovnáám s českými.

2.1 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA SESTAVENÁ PODLE ČESKÝCH PŘEDPISŮ

2.1.1 Obecné informace

Účetnictví a účetní závěrku upravují především tyto právní předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- Vyhláška ministerstva financí č. 500/2002 Sb., podvojně účetnictví pro podnikatele,
- České účetní standardy pro podnikatele,
- ostatní právní normy.

Účetní závěrka

Jedná se dokument, kterým vyvrcholí účetní práce, které probíhaly v průběhu celého účetního období. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka (dále také „ÚZ“) sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz o účetnictví a finanční situaci účetní jednotky⁴, tzn. věrný a poctivý obraz o aktivech, závazcích, vlastním kapitálu, výnosech a nákladech.

Měna

Účetní jednotky mají dle zákona o účetnictví povinnost vést účetnictví (a tím pádem i sestavit účetní závěrku) v české měně.

Uživatelé účetní závěrky

Uživateli účetní závěrky jsou subjekty z okolí daného podniku. Patří sem například investoři, věřitelé, zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, konkurenční podniky, stát a orgány státní správy a široká veřejnost.

druhy ÚZ

- řádná - je sestavována k poslednímu dni účetního období (k 31. prosinci, případně poslednímu dni hospodářského roku)

⁴ § 7 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

- mimořádná - sestavována při mimořádných situacích (například vstup účetní jednotky do likvidace, ukončení činnosti, atd.),
- mezitímní - bývá sestavována v průběhu účetního období, nedochází k uzavírání účetních knih

Rozvahový den - den, kdy se uzavírají účetní knihy, a sestavuje se ÚZ. Účetní jednotky jsou povinny uvádět v závěrce informace podle stavu ke konci rozvahového dne.⁵

Rozsah ÚZ

- účetní závěrka ve zjednodušeném rozsahu - mohou ji sestavovat účetní jednotky, které nemají povinnost mít závěrku ověřenou auditorem (tyto jednotky se však mohou dobrovolně rozhodnout, zda budou sestavovat závěrku v plném rozsahu),
- účetní závěrka v plném rozsahu - sestavují účetní jednotky, které mají povinnost auditu.

Ověřovací povinnost

Dle zákona o účetnictví mají povinnost ověření řádné a mimořádné účetní závěrky auditorem tyto společnosti.⁶

- akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, dosáhly nebo překročily alespoň jedno z níže uvedených kritérií,
- ostatní obchodní společnosti, družstva a fyzické osoby, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, dosáhly nebo překročily minimálně dvě z níže uvedených kritérií:

kritéria:

- aktiva celkem překročila částku 40 milionů Kč (hodnotou aktiv se rozumí úhrn zjištěný z rozvahy neupravený o oprávký a opravné položky),

⁵ § 19 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

⁶ § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

- roční úhrn čistého obrátu byl vyšší než 80 mil. Kč (jedná se o výši výnosů sníženou o prodejní slevy, dělenou počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobenou dvanácti),
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období byl více než 50.

2.1.2 Výkazy

Dle zákona o účetnictví tvoří účetní závěrku tyto výkazy:⁷

- povinně sestavované:
 - o rozvaha,
 - o výkaz zisku a ztráty (výsledovka),
 - o příloha k účetní závěrce,
- volitelné:
 - o přehled o peněžních tocích,
 - o přehled o změnách vlastního kapitálu.

2.1.3 Rozvaha

Rozvaha (bilance) je základním zdrojem informací o celkové struktuře majetku účetní jednotky, dále pak o tom, kolik majetku vlastníci do firmy vložili, jaký zisk či ztrátu firma vytvořila a v jaké výši jsou její dluhy. To vše za běžný rok a také pro porovnání za rok předchozí. Aktiva se vykazují za běžné období v hodnotách brutto, korekce a netto; za minulé období v hodnotách netto.

Aktiva a pasiva jsou v rozvaze dělena do skupin, které jsou označeny písmeny latinské abecedy. Podrobnější členění je označeno římskými číslicemi. Rozvaha sestavená v plném rozsahu obsahuje ještě podrobnější členění, které je značeno arabskými číslicemi.⁸

základní struktura aktiv v rozvaze:

⁷ § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

⁸ Viz Příloha č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.

- pohledávky za upsaný základní kapitál,
- dlouhodobý majetek
 - o dlouhodobý nehmotný majetek,
 - o dlouhodobý hmotný majetek,
 - o dlouhodobý finanční majetek,
- oběžná aktiva,
 - o zásoby,
 - o dlouhodobé pohledávky,
 - o krátkodobé pohledávky,
 - o krátkodobý finanční majetek,
- časové rozlišení.

Základní struktura pasiv v rozvaze:

- vlastní kapitál,
 - o základní kapitál,
 - o kapitálové fondy,
 - o rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku,
 - o výsledek hospodaření minulých let,
 - o výsledek hospodaření běžného roku,
- cizí zdroje,
 - o rezervy,
 - o dlouhodobé závazky,
 - o krátkodobé závazky,
 - o bankovní úvěry a výpomoci,
- časové rozlišení.

2.1.4 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty poskytuje informace o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Jeho úkolem je informovat uživatele ÚZ o finanční výkonnosti podniku.

Výkaz zisku a ztráty může být sestavován ve druhovém nebo účelovém členění. Na rozdíl od rozvahy, v níž jsou aktiva a pasiva od sebe oddělena, ve výkazu zisku a ztráty se výnosy s náklady navzájem prolínají, což je dáno potřebou zjistit výsledek hospodaření v předepsaném členění.

Ve výkazu se výnosy označují římskou číslicí a náklady velkým písmenem latinské abecedy. Podrobnější členění je jak u nákladů, tak i u výnosů označeno arabskými číslicemi, výkaz zisku a ztráty ve zjednodušeném rozsahu tyto výnosy a náklady neobsahuje.⁹

Výkaz je uspořádán tak, aby umožnil vyčíslit:

- provozní výsledek hospodaření,
- finanční výsledek hospodaření,
- výsledek hospodaření za běžnou činnost,
- mimořádný výsledek hospodaření,
- výsledek hospodaření za účetní období.

2.1.5 Příloha k účetní závěrce

Příloha k účetní závěrce je nedílnou součástí účetní závěrky. Příloha informuje o všech detailech a podrobnostech finanční a majetkové situace účetní jednotky v případech, kdy informaci nelze vyčíslit přímo nebo ji odvodit z rozvahy či výkazu zisků a ztrát.

Příloha k účetní závěrce zejména obsahuje:¹⁰

- identifikace účetní jednotky (název, sídlo, právní formu, hlavní činnosti, datum vzniku, osoby řídící nebo uplatňující podstatný vliv, jména členů statutárních orgánů a dozorčích orgánů, průměrný přepočtený počet zaměstnanců, atd.),
- informace o účetních metodách, zásadách a způsobech oceňování (zejména zásoby, dlouhodobý majetek, kurzové přepočty, změny účetních metod a způsob uvádění srovnatelných údajů ve výkazech, aj.),

⁹ Viz Příloha č. 2 a 3 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.

¹⁰ § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

- doplňující údaje k rozvaze a k výkazu zisků a ztrát (dlouhodobý majetek, pohledávky a závazky, dotace, investiční instrumenty, vlastní kapitál, rezervy, výnosy, výzkum a vývoj, události po rozvahovém dni, údaje o přeměnách a ostatní),

Součástí přílohy může být také přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Události po rozvahovém dni

V příloze k účetní závěrce by měly být zachyceny takové druhy významných událostí, ke kterým došlo po rozvahovém dni, a tudíž nebyly vykázány v účetních výkazech běžného účetního období, patří sem například:

- živelné pohromy,
- žaloba podaná třetí osobou na účetní jednotku nebo klíčové rozhodnutí soudu v již dříve zahájených soudních sporech,
- uskutečnění významných prodejních nebo nákupních transakcí,
- rozhodnutí o přeměně podle obchodního zákoníku,
- vznik významných závazků,
- významné změny vlastního kapitálu,
- informace o operacích s akcemi společnosti,
- významné změny v podnikání účetní jednotky a v oboru, který je hlavním předmětem podnikání,
- důležité informace o vývoji hospodářské situace dceřiných a přidružených společností.

2.1.6 Přehled o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích (cash-flow) informuje uživatele jednak o způsobu, jakým společnost peněžní prostředky vyprodukovala, jednak o způsobu jejich použití. Tento výkaz doplňuje rozvahu a výkaz zisků a ztrát o další rozměr, kterým se vrací k základní ekonomické kategorii, tj. k peněžním prostředkům.

Hlavním motivem výkazu o peněžních tocích jsou přírůstky a úbytky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v návaznosti na činnost či účel, na který byly tyto prostředky vynaloženy, nebo ze které byly získány. Výkaz cash flow také doplňuje výkaz zisků a ztrát o informaci o reálnosti zisků, popř. ztrát vykazovaných v rozvaze nebo ve výkazu zisku nebo ztráty, tj. zda těmto ziskům odpovídá tvorba peněžních prostředků.

Peněžní tok

Peněžním tokem se rozumí pohyb peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Předmětem přehledu o pen. tocích je prokázat změnu stavu peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů za uplynulé účetní období a rozčlenit přírůstky a úbytky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů do jednotlivých položek, které se vztahují na provozní, investiční a finanční činnost.

Peněžními prostředky se rozumí peníze v pokladně, ceniny, peníze na účtu a peníze na cestě.

Peněžními ekvivalenty se rozumí krátkodobý likvidní majetek, který je snadno a pohotově směnitelný za předem známou částku peněžních prostředků a u tohoto majetku se nepředpokládají významné změny hodnoty v čase. Patří sem například termínované vklady s výpovědní lhůtou maximálně 3 měsíce a likvidní obchodovatelné cenné papíry. Česká účetní legislativa stanovila pro vymezení finančního aktiva jako peněžního ekvivalentu tyto základní kritéria:

- krátkodobá a pohotová směnitelnost za peněžní prostředky,
- likvidnost,
- stálost hodnoty v čase.

Mezi peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty je možno zahrnout také pasivní zůstatek běžného účtu - kontokorentní úvěr.

Peněžní toky je třeba členit do následujících tří oblastí:¹¹

- peněžní toky z provozní činnosti,
- peněžní toky z investiční činnosti,
- peněžní toky z financování podnikové činnosti.

Peněžní toky z provozní činnosti

Zahrnujeme sem peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti a ostatní činnosti, které nelze zahrnout mezi investiční a finanční činnosti. Patří sem zejména změny stavů zásob, závazků, pohledávek, rezerv, opravných položek, aj.

Peněžní toky z investiční činnosti

Těmito toky se rozumí zejména výdaje spojené s nabytím dlouhodobého majetku, příjmy z prodeje dlouhodobého majetku a půjčky a úvěry spřízněným osobám.

Peněžní toky z finanční činnosti

Peněžními toky z finanční činnosti se rozumí příjmy a výdaje peněžních prostředků a ekvivalentů, které mají za následek změnu ve velikosti vlastního kapitálu a dlouhodobých závazků.

2.1.7 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny.¹² Sestavuje se za běžné účetní období s uvedením srovnatelných údajů za minulé období.

Přehled o změnách vlastního kapitálu by mohl obsahovat následující informace:

Položky vlastního kapitálu:

- výsledek hospodaření,

¹¹ § 41 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

¹² § 44 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

- základní kapitál,
- rezervní fond,
- ostatní fondy ze zisku,
- kapitálový fond,
- zisk nebo ztráta minulých let.

Změny vlastního kapitálu:

- zvýšení/snížení základního kapitálu,
- výplata dividend,
- přiděl do rezervního fondu,
- úhrada ztrát minulých let.

2.1.8 Výroční zpráva

Povinnost sestavovat a zveřejňovat výroční zprávu ukládá zákon o účetnictví těm účetním jednotkám, jejichž ÚZ podléhá zákonnému auditu.

Účelem sestavení a zveřejnění výroční zprávy je uceleně, vyváženě a komplexně informovat o vývoji jejich výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení.¹³

Výroční zpráva obsahuje minimálně tyto finanční a nefinanční informace:

- účetní závěrku ve smyslu zákona o účetnictví,
- zprávu o auditu výroční zprávy, případně auditu účetní závěrky,
- o významných skutečnostech, které poskytují informace o podmínkách nebo situacích, které nastaly až po konci rozvahového dne, tj. zejména o významných skutečnostech, ke kterým došlo po sestavení účetní závěrky, protože ostatní významné skutečnosti, ke kterým došlo do data sestavení účetní závěrky, jsou popsány v příloze k účetní závěrce, která je také součástí výroční zprávy,
- o předpokládaném budoucím vývoji činnosti účetní jednotky,
- o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- o tom, zda účetní jednotka má v zahraničí organizační složku,

¹³ § 21 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

- o dalších skutečnostech požadovaných podle zvláštních předpisů.

Lhůta pro vyhotovení výroční zprávy není zákony stanovena. Pokud se vychází z toho, že výroční zpráva musí obsahovat účetní závěrku a údaje z ní, je možné usuzovat, že výroční zpráva bude obvykle vyhotovována mezi datem sestavení účetní závěrky a datem konání valné hromady, která bude schvalovat ÚZ společnosti.

2.1.9 Konsolidovaná ÚZ

Konsolidovanou ÚZ se rozumí ÚZ sestavená a upravená metodami konsolidace a tvoří jí nedílný celek rozvahy, výkazu zisků a ztrát a přílohy k ÚZ, musí být ověřena auditorem.¹⁴ Konsolidovaná ÚZ je ÚZ skupiny podniků, která slučuje stav majetku, závazků a dosažené výsledky hospodaření mateřského podniku s jeho podílovou účastí v ostatních podnicích, ve kterých je buď řídicí osobou nebo ovládající osobou nebo v nich vykonává podstatný, popř. společný vliv.

Konsolidovaná ÚZ slouží k informování akcionářů a společníků mateřského podniku a k informování dalších zainteresovaných osob. Konsolidovaná ÚZ neslouží pro účely daňové ani pro účely rozdělování výsledků hospodaření.

Konsolidovanou ÚZ za konsolidační celek povinně sestavují obchodní společnosti, které jsou buď řídicí osobou, nebo ovládající osobou.

Konsolidující účetní jednotka se nazývá mateřským podnikem.

Konsolidované účetní jednotky se nazývají:¹⁵

- a) dceřiné podniky, pokud je u nich uplatňován rozhodující vliv mateřské společnosti jako společnosti řídicí nebo ovládající,
- b) přidružené podniky, pokud mateřský podnik uplatňuje podstatný vliv (podstatný vliv je takový vliv, jenž není rozhodující, avšak není-li prokázán opak, považuje se za podstatný vliv dispozice nejméně s 20 % hlasovacích práv,
- c) společným podnikem, pokud konsolidující účetní jednotka vykonává svůj vliv společně s jinými podniky, které nejsou zahrnovány do konsolidace a nejde o

¹⁴ § 22 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

¹⁵ Ryneš, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka. Olomouc: Anag. 2009.

rozhodující ani podstatný vliv. Toto společné ovládání musí být zakotveno v dohodě mezi spoluovládajícími podniky.

Konsolidační pravidla

Konsolidační pravidla sestavuje a vyhláší mateřský podnik. Mateřský podnik kromě konsolidačních pravidel vyhlásí také vymezení konsolidačního celku.

V konsolidačních pravidlech se stanoví s ohledem na použitou metodu konsolidace zejména:

- způsoby oceňování majetku a závazků,
- požadavky na údaje určené pro konsolidaci, které budou předkládat dceřiné, přidružené a společné podniky mateřskému podniku,
- postup a požadavky na analýzu vztahů mezi podniky v rámci konsolidačního celku, požadavky na přetřídění položek výkazů jednotlivých podniků s požadavky na sladění účetních metod individuálních podniků konsolidačního celku.
- způsob zjištění a odpisování, respektive rozpouštění rozdílu po první konsolidaci,
- způsob a formy evidenci a zpracování konsolidované účetní závěrky a archivace podkladů,
- termíny předkládání údajů nebo termíny předkládání konsolidovaných účetních závěrek nižších konsolidačních celků.

Metody konsolidace¹⁶

- metoda plné konsolidace,
- poměrná metoda konsolidace,
- metoda ekvivalence.

Základním principem všech metod konsolidace je vypořádání základní kapitálové vazby vzniklé mezi mateřským a dceřiným, přidruženým nebo společným podnikem, tj. nahrazení cenných papírů v rozvaze mateřského podniku, jejichž emitentem je dceřiný,

¹⁶ § 63 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Český účetní standard č. 020 - Konsolidovaná účetní závěrka

přidružený či společný podnik, poměrnou výší vlastního kapitálu těchto dceřiných, přidružených a společných podniků.

Zákon o účetnictví uvádí, že konsolidující účetní jednotky, které jsou emitenty 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.

Konsolidující účetní jednotky, které nejsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU, mohou pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy použít Mezinárodní účetní standardy.¹⁷

¹⁷ § 23a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

2.2 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE IAS/IFRS

2.2.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

V roce 1973 začíná Výbor pro mezinárodní účetní standardy IASC¹⁸ vydávat Mezinárodní účetní standardy se zkratkou IAS a interpretace k těmto standardům se zkratkou SIC¹⁹. Výbor pro vydávání IAS byl po změnách v organizační struktuře nahrazen Radou pro mezinárodní účetní standardy IASB²⁰, která navázala na práci předcházejícího výboru. Standardy vydávané IASB jsou označovány IFRS a jejich interpretace jsou značeny zkratkou IFRIC²¹. Původní standardy IAS zůstaly v platnosti do doby jejich novelizace či zrušení. V současné době jsou tedy v platnosti obě řady standardů - IAS i IFRS.

Základem pro tvorbu a aplikaci jednotlivých standardů je Koncepční rámec, který formuluje hlavní zásady a tvoří vizi účetního výkaznictví dle IAS/IFRS. Text jednotlivých standardů je formulován obecně tak, aby umožňoval variantní postupy, tzn. použitelnost ve všech podmínkách. Seznam všech platných standardů je uveden v Příloze č.1.

2.2.2 Koncepční rámec

Koncepční rámec vytyčuje základní účetní zásady a předpoklady, definuje jednotlivé účetní kategorie, výchozí varianty oceňování a koncepce uchování podnikové podstaty. Nejedná se o samostatný standard.

Koncepční rámec zejména vymezuje:

- uživatele účetní závěrky a jejich informační potřeby,
- cíl účetní závěrky (viz níže),

¹⁸ IASC - International Accounting Standards Committee

¹⁹ SIC - Standing Interpretations Committee

²⁰ IASB - International Accounting Standards Board

²¹ IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee

- základní předpoklady sestavení účetní závěrky (akruální báze, trvání účetní jednotky),
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky (srozumitelnost, relevance, spolehlivost, srovnatelnost, pravdivý a věrný obraz),
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah ÚZ (viz níže),
- koncepty oceňování (viz níže),
- pojetí kapitálu a jeho uchování.

Cíl ÚZ

Cílem je poskytnout informace uživatelům ÚZ zejména o finanční pozici, výkonnosti a o změnách ve finanční pozici podniku. Respektování zásad uvedených v Koncepčním rámci a jednotlivých standardech by mělo k tomuto cíli vést.

Definice základních prvků účetní závěrky²²

Aktiva - jejich existence je výsledkem minulých skutečností a očekává se, že přinesou podniku budoucí ekonomický prospěch. Musí být spolehlivě ocenitelné.

Závazek - jedná se o povinnost, která vznikla na základě minulých skutečností a očekává se, že při jeho vypořádání odteče ekonomický prospěch (aktivum) z podniku. Musí být spolehlivě ocenitelný.

Vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech po odečtení všech jeho závazků

Výnos představuje zvýšení ekonomického prospěchu, buď jako zvýšení aktiv, snížení závazků, nebo zvýšení vlastního kapitálu nezpůsobeného vkladem vlastníků.

Náklad je definován jako snížení ekonomického prospěchu, a to buď zvýšením závazků, snížením aktiv, nebo snížením vlastního kapitálu jiným než rozdělením prostředků vlastníků.

Oceňovací báze²³

- historické náklady - aktiva se oceňují na úrovni vynaložených peněz nebo peněžních ekvivalentů, závazky se oceňují na úrovni příjmů, které by bylo

²² Hinke, J. Účetní systém IAS/IFRS. 2007.

²³ Dvořáková D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů. 2008.

možno získat směnou při postoupení závazku, nebo v úrovni peněz nebo peněžních ekvivalentů, které bude třeba vynaložit na úhradu závazku v běžném průběhu činnosti.

- b) běžná cena - aktiva se oceňují na úrovni peněz nebo ekvivalentů, které by musely být zaplacený, jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo v současné době. Závazky se oceňují v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla nutná k vypořádání závazku v současnosti.
- c) realizovatelná (vypořádací) hodnota - aktiva se oceňují na úrovni peněz nebo pen. ekvivalentů, kterou by bylo možno získat prodejem aktiv při jejich běžném vyřazení. Závazky se oceňují v jejich vypořádacích hodnotách, to znamená v nediskontovaných úrovních peněz nebo pen. ekvivalentů, které bude třeba podle očekávání zaplatit k úhradě závazků v běžném druhu činnosti.
- d) současná hodnota - aktiva se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, o nichž se předpokládá, že je aktivum bude vytvářet v běžném průběhu činnosti. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, o nichž se očekává, že budou nutné k vypořádání závazků v běžném průběhu činnosti.
- e) reálná hodnota (fair value) - jedná se o částku, za kterou by mohlo být v transakcích mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek směněno aktivum nebo vyrovnán závazek.

Výkazy

Na rozdíl od českých předpisů, jsou výkazy mezinárodního účetnictví povinné všechny.

Patří sem:

- výkaz o finanční pozici (rozvaha),
- výkaz o úplném výsledku hospodaření (výsledovka),
- výkaz peněžních toků
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- komentář (příloha) k účetním výkazům.

2.2.3 Výkaz o finanční pozici

Výkaz o finanční pozici neboli rozvaha je založen na bilancování majetku a zdrojů jeho krytí.

Vypovídací schopnost rozvahy ovlivňují zejména následující faktory:

- způsob ocenění rozvahových položek,
- zvolení vhodných kritérií pro sumarizaci aktiv a pasiv,
- zvolení vhodné způsobu pro řazení aktiv a pasiv v rozvaze.

Formát rozvahy není pevně stanoven, výkaz musí pouze obsahovat tyto náležitosti:

- název výkazu,
- název společnosti,
- datum, ke kterému byla rozvaha sestavena,
- měnu vykazování,
- přesnost zaokrouhlení,
- určení druhu rozvahy (individuální či konsolidovaná).

Účetní jednotka si sama může zvolit formát rozvahy. Horizontální formát je postaven na bilanční rovnici, kdy se aktiva rovnají pasivům. Vertikální formát je založen na modifikaci bilanční sumy, tzn., že od aktiv odečteme závazky a získáme tak hodnotu vlastního kapitálu.

Účetní systém nepožaduje členění aktiv či závazků na krátkodobé a dlouhodobé, v praxi je však toto členění vyžadováno.

Aktivum označíme jako krátkodobé pokud:²⁴

- je očekáván prodej nebo držba za účelem prodeje či spotřeby v průběhu běžného provozního cyklu podniku,
- je drženo k obchodování,

²⁴ Hinke, J. Účetní systém IAS/IFRS. 2007.

- je očekáván prodej do 12 měsíců od data rozvahy,
- jedná se o peníze a peněžní ekvivalenty.

Ostatní aktiva, která nezařadíme do výše uvedeného výčtu, by měla být klasifikována jako dlouhodobá.

Položky vykazované v rozvaze:

Aktiva:

- pozemky, budovy a zařízení,
- investice do nemovitostí,
- nehmotná aktiva,
- investice oceňované ekvivalenční metodou,
- odložené daňové pohledávky,
- finanční aktiva,
- pohledávky z titulu běžných daní,
- biologická aktiva,
- aktiva držená k prodeji,
- zásoby,
- obchodní a jiné pohledávky,
- peníze a peněžní ekvivalenty.

Pasiva:

- emitovaný kapitál a rezervní fondy,
- menšinový podíl,
- rezervy
- odložené daňové závazky,
- finanční závazky,
- závazky z titulu běžných daní,
- obchodní a jiné závazky,
- závazky, které jsou součástí celků určených k prodeji.

Standard obsahuje výše uvedený výčet položek, které je třeba zveřejnit přímo v rozvaze, zároveň je však třeba respektovat, že je-li položka významná a její neuvedení v rozvaze by mohlo negativně ovlivnit rozhodování uživatelů účetní závěrky, je účetní jednotka povinna tuto položku zveřejnit buď přímo v rozvaze, nebo v komentáři k účetním výkazům.

Dle IAS 1 musí být v rozvaze uvedeny samostatně i další položky pokud mají specifickou povahu či likvidnost, pokud se pro ně užívá odlišný způsob ocenění, nebo pokud mají specifickou funkci v rámci účetní jednotky.

Uspořádání rozvahy

Sloupce rozvahy mohou být uspořádány těmito čtyřmi způsoby.

- a) sloupce brutto, korekce a netto;
- b) sloupce brutto a netto;
- c) sloupce brutto a korekce;
- d) pouze sloupec netto.

Pokud použijeme poslední možnost a v rozvaze zveřejníme pouze sloupec netto, je nutné uvést hodnoty brutto a korekce do komentáře k účetním výkazům.

2.2.4 Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Účelem tohoto výkazu je informovat uživatele účetních informací o celkové výkonnosti účetní jednotky.

Úplný výsledek hospodaření zahrnuje:

- veškeré náklady a výnosy, které ovlivňují v daném účetním období výši zisku či ztráty účetní jednotky,
- ostatní změny vlastního kapitálu, které nejsou vyvolány transakcemi s vlastníky (patří sem např. fond z přecenění). Tyto změny jsou označeny jako ostatní výsledky hospodaření.²⁵

²⁵ Dvořáková D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů. 2008.

Účetní jednotky mohou informovat o úplném výsledku hospodaření buď v rámci jednoho výkazu, nebo v rámci dvou výkazů. Jedním výkazem je výsledovka, ze které se pak převede zisk nebo ztráta do výkazu o úplném výsledku hospodaření a doplní se o ostatní výsledky hospodaření.²⁶

Minimální požadovaná struktura informací prezentovaných ve výkazu:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody,
- daňové náklady,
- zisk nebo ztráta z ukončovaných činností (po zdanění),
- zisk nebo ztráta z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností,
- zisk nebo ztráta (zvláště připadající na menšinový podíl a připadající vlastníkům mateřské společnosti),
- jednotlivé položky ostatního výsledku hospodaření,
- podíly na ostatních výsledcích hospodaření,
- úplný výsledek hospodaření (zvláště připadající na menšinový podíl a připadající vlastníkům mateřské společnosti).

Toto je pouze minimální rozsah výkazu, účetní jednotka má zveřejnit všechny významné položky, které ovlivnily tvorbu zisku a které umožní uživatelům účetních informací lepší posouzení výkonnosti a odhad budoucího vývoje.

Formát

Výkazy mohou být sestaveny buď podle účelového členění nákladů, nebo podle druhového, a to jak horizontálně, tak i vertikálně.

²⁶ Dvořáková D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů. 2008.

2.2.5 Výkaz peněžních toků

Na rozdíl od českého účetnictví, je výkaz peněžních toků povinnou součástí ÚZ sestavené podle IFRS. Věnuje se mu standard IAS 7 Výkazy peněžních toků.

Výkaz peněžních toků umožňuje analýzu vývoje peněžních toků a peněžních ekvivalentů v průběhu účetního období a odhadnutí schopnosti podniku v budoucnu vytvářet peněžní prostředky a ekvivalenty rovnovážně se spotřebou.

Standard definuje peněžní toky jako přítoky a odtoky peněžních prostředků a ekvivalentů. Přesuny v rámci peněžních toků a ekvivalentů nemají na výši peněžních toků vliv.

Peněžní toky jsou děleny do těchto oblastí:

- provozní,
- investiční,
- financování.

Výkaz lze sestavit metodou přímou a nepřímou, přičemž přímá metoda je standardem preferována.

2.2.6 Výkaz změn vlastního kapitálu

Výkaz podává informace nejen o počátečním a konečném stavu položek vlastního kapitálu zveřejňovaném v rozvaze, ale i o celkových přírůstcích a úbytcích v položkách vlastního kapitálu, ke kterým v průběhu období došlo.

V rámci výkazu by měl být vykázan:

- úplný výsledek hospodaření,
- důsledek retrospektivního zachycení změn v účetních metodách a retrospektivně zachycen důsledek opravy chyb na každou položku vlastního kapitálu,
- vklady vlastníků do podniku a distribuce vlastníkům z podniku,

- změny, ke kterým v průběhu uplynulého účetního období došlo, zvláště pro každou položku vlastního kapitálu.

2.2.7 Komentář k účetním výkazům

Komentář obsahuje informace, které doplňují a upřesňují ostatní výkazy, a tím umožní uživateli lepší porozumění těmto výkazům.

Obsah komentáře k účetním výkazům:

- prohlášení o shodě s IFRS,
- informace o použitých účetních pravidlech a politikách, o změnách v účetních odhadech,
- doplňující informace k jednotlivým položkám ostatních výkazů,
- události po rozvahovém dni, které nevedou k úpravě ostatních výkazů,
- ostatní informace (např. specifikace účetní jednotky - sídlo, právní formu, hlavní činnost, spřízněné strany, aj.).

3.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Své poznatky budu aplikovat na konkrétní podnikatelský subjekt. Jelikož si tato společnost nepřeje být jmenována, budu jí ve své práci uvádět jako „FIRMA, s. r. o.“

právní forma: společnost s ručením omezeným

základní kapitál: 200 000,- Kč

zápis do obchodního rejstříku: 2003

předmět podnikání:

- činnost podnikatelských, finančních, organizačních a ekonomických poradců,
- překladatelská a tlumočnická činnost,
- pořádání odborných kurzů, školení a jiných vzdělávacích akcí včetně lektorské činnosti,
- zprostředkování služeb,
- služby v oblasti administrativní správy a služby organizačně hospodářské povahy,
- reklamní činnost a marketing,
- činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence.

FIRMA, s. r. o. sídlí v pronajatých prostorech, v majetku má dva automobily a výpočetní techniku. Třetí automobil, který používá pro svou činnost, si společnost pořídila prostřednictvím finančního leasingu.

V oběžném majetku figurují především krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. Společnost neeviduje žádné zásoby.

Ve vlastním kapitálu dominuje výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období. Základní kapitál a rezervní fond jsou v minimální požadované výši. Cizí zdroje tvoří především krátkodobé závazky.

3.2 ČESKÁ ÚČETNÍ ZÁVĚRKA

Společnost FIRMA, s. r. o. sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu. Její součástí je rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetní závěrce. Přehled o peněžních tocích ani výkaz změn vlastního kapitálu nevytváří. FIRMA, s. r. o. nemá povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

3.2.1 Rozvaha

V následující tabulce jsou uvedeny zůstatky účtů, které společnost evidovala k 31. prosinci 2008. Tyto zůstatky jsou následně převedeny na účet 702 - konečný účet rozvažný.

Tabulka č. 1: Konečné zůstatky aktiv

Číslo účtu	Název účtu	Částka (v Kč)
022	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	1 411 011,59
062	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	70 000,00
082	Oprávký k samostatným movitým věcem	-1 301 206,42
211	Pokladna	55 580,36
213	Ceniny	12 240,00
221	Bankovní účty	2 943 424,11
311	Pohledávky z obchodních vztahů	3 156 101,07
314	Poskytnuté zálohy	245 300,46
335	Pohledávky za zaměstnanci	-216,00

341	Daň z příjmů	840,00
345	Ostatní daně a poplatky	3 598,00
355	Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva	40 000,00
381	Náklady příštích období	299 983,62
385	Příjmy příštích období	9 550,00

Zdroj: účetnictví společnosti FIRMA, s. r. o. a autorka

Tabulka č. 2: Konečné zůstatky pasiv

Číslo účtu	Název účtu	Částka (v Kč)
321	Závazky z obchodních vztahů	1 051 963,38
324	Přijaté provozní zálohy	49 725,00
331	Zaměstnanci	451 982,00
333	Ostatní závazky vůči zaměstnancům	6 362,00
336	Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	241 176,00
342	Ostatní přímé daně	70 765,00
343	DPH	149 904,00
383	Výdaje příštích období	68 560,00
389	Dohadné účty pasivní	131 537,40
411	Základní kapitál	200 000,00
421	Rezervní fond	20 000,00
428	Nerozdělený zisk minulých let	2 558 126,23

Zdroj: účetnictví společnosti a autorka

Z předchozích tabulek převedu data do rozvahy, kde jsou uvedena v celých tisících Kč. V následujících dvou tabulkách uvádím pouze nesoučtové řádky, pro které mám náplň. Rozvahu v plném znění naleznete v Příloze č. 3.

Tabulka č. 3: Rozvaha - aktiva

Označení	AKTIVA	Brutto	Korekce	Netto	Účty
B. II. 3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	1 411	- 1 302*	109	022 a 082
B. III. 2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	70		70	062
C. II. 4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	40		40	355
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	3 156		3 156	
C. III. 6.	Stát - daňové pohledávky	4		4	341 + 345
C. III. 7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	245		245	314
C. IV. 1.	Peníze	68		68	211 + 213
C. IV. 2.	Účty v bankách	2 943		2 943	221
D. I. 1.	Náklady příštích období	300		300	381
D. I. 3.	Příjmy příštích období	10		10	385

Zdroj: autorka

* Takto označené položky byly zaokrouhleny proti matematickým pravidlům

Tabulka č. 4: Rozvaha - pasiva

Označení	PASIVA	Běžné účetní období	Účty
A. I. 1.	Základní kapitál	200	411
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond	20	421
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	2 558	428
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	1 944	702
B. II. 8.	Dohadné účty pasivní	131	389

B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	1 052	321
B. III. 5.	Závazky k zaměstnancům	458	331 + 333
B. III. 6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	241	336
B. III. 7.	Stát - daňové závazky a dotace	222*	342 + 343
B. III. 8.	Krátkodobé přijaté zálohy	50	324
C. I. 1.	Výdaje příštích období	69	383

Zdroj: autorka

* Takto označené položky byly zaokrouhleny proti matematickým pravidlům

3.2.2 Výkaz zisku a ztráty

Také účty výnosů a nákladů je potřeba uzavřít a jejich konečné zůstatky převést na účet 710 - účet zisků a ztrát.

Tabulka č. 5: Konečné zůstatky nákladových účtů

Číslo účtu	Název účtu	Částka (v Kč)
501	Spotřeba materiálu	763 905,60
502	Spotřeba energie	188 163,50
511	Opravy a udržování	113 339,50
512	Cestovné	206 074,00
513	Náklady na reprezentaci	45 180,95
518	Ostatní služby	13 449 114,00
521	Mzdové náklady	5 536 755,00
524	Zákonné sociální pojištění	1 754 014,00

527	Zákonné sociální náklady	200 784,00
531	Daň silniční	5 527,00
538	Ostatní daně a poplatky	10 407,00
543	Dary	5 420,00
545	Ostatní pokuty a penále	6 271,00
548	Ostatní provozní náklady	101 823,80
551	Odpisy DNM a DHM	111 664,00
562	Úroky	1 077,82
563	Kurzové ztráty	5 643,84
568	Ostatní finanční náklady	21 948,42
591	Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná	537 600,00

Zdroj: účetnictví společnosti a autorka

Tabulka č. 6: Konečné zůstatky výnosových účtů

Číslo účtu	Název účtu	Částka (v Kč)
602	Tržby z prodeje služeb	22 853 268,00
611	Změna stavu nedokončené výroby	-152 660,20
648	Ostatní provozní výnosy	2 235 526,39
662	Úroky	3 502,37
663	Kurzové zisky	806,44
668	Ostatní finanční výnosy	68 696,67

Zdroj: účetnictví společnosti a autorka

Z předchozích údajů sestavíme Výkaz zisku a ztráty. Částky se stejně jako u rozvahy zaokrouhlují na celé tisíce Kč. V následujícím přehledu jsou uvedeny pouze vybrané nesoučtové řádky výkazu. Celý výkaz zisku a ztráty je uveden v Příloze č. 2.

Tabulka č. 7: Výkaz zisku a ztráty - výběr položek

Označení	Název	Běžné účetní období	Účty
II. 1.	Tržby za prodej výrobků a služeb	22 853	602
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní výroby	-152*	611
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	952	501 + 502
B. 2.	Služby	13 814	511 + 512 + 513 + 518
C. 1.	Mzdové náklady	5 537	521
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	1 754	524
C. 4.	Sociální náklady	201	527
D.	Daně a poplatky	16	531 + 538
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	112	551
IV.	Ostatní provozní výnosy	2 236	648
H.	Ostatní provozní náklady	113*	543 + 545 + 548
X.	Výnosové úroky	3*	662
N.	Nákladové úroky	1	562
XI.	Ostatní finanční výnosy	70	663 + 668
O.	Ostatní finanční náklady	28	563 + 568
Q. 1.	Daň z příjmů za běžnou činnost - splatná	538	591

Zdroj: autorka

* Takto označené položky byly zaokrouhleny proti matematickým pravidlům

3.2.3 Příloha k účetní závěrce

Příloha obsahuje informace doplňující účetní závěrku. Nejprve je identifikována společnost - název, sídlo, právní forma, datum vzniku a statutární orgán společnosti.

Dále je uvedena výše základního kapitálu a procento jeho splacení. Následují údaje o průměrném počtu zaměstnanců a výši osobních nákladů na zaměstnance, výše pohledávek z obchodních vztahů a výše závazků z obchodních vztahů.

Metody pro dlouhodobý majetek:

Dlouhodobý hmotný majetek v ocenění nad 40 000,- Kč se odepisuje dle ustanovení zákona o dani z příjmu. Dlouhodobý drobný majetek v ocenění od 25 000,- do 40 000,- Kč se odepisuje účetně, tyto odpisy jsou zároveň odpisy daňovými.

3.3 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE IAS/IFRS

3.3.1 Úpravy vybraných položek

3.3.1.1 Dlouhodobý majetek - odpisy

Dlouhodobý hmotný majetek v ocenění přesahujícím 40 000,- Kč je odepisován dle ustanovení zákona o dani z příjmů, je použito zrychleného odpisování. Daňové odpisy jsou však v rozporu s principy IAS/IFRS²⁷, jelikož nerespektují reálné opotřebení.

Dlouhodobý drobný hmotný majetek je odepisován lineárně, odpisy začínají již v měsíci, kdy je majetek zařazen do užívání. Toto pravidlo tedy použiju i pro dlouhodobý majetek, který je tvořen dvěma osobními automobily.

První automobil byl pořízen v roce 2004 za 423 679,68 Kč a byl zařazen do užívání v září. Předpokládaná doba životnosti je 48 měsíců - měsíční odpis tedy bude v částce 8 827,- Kč

Tabulka č. 8: Plán odpisů a zůstatkové ceny automobilu Škoda Octavia Combi

Rok	Daňový odpis	Daňová ZC	Účetní odpis	Účetní ZC
2004	105 920,00	317 759,68	35 308,00	388 371,68
2005	158 880,00	158 879,68	105 924,00	282 447,68
2006	105 920,00	52 959,68	105 924,00	176 523,68
2007	52 959,68	0,00	105 924,00	70 599,68
2008	0,00	0,00	70 599,68	0,00

Zdroj: autorka

²⁷ Konkrétně IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení.

V roce 2007 pořídila FIRMA, s. r. o. druhý automobil v částce 150 000,- Kč. V listopadu 2007 byl zařazen do užívání. Předpokládaná doba životnosti činí také 48 měsíců - měsíční odpis bude 3 125,- Kč.

Tabulka č. 9: Plán odpisů a zůstatkové ceny automobilu Škoda Fabia

Rok	Daňový odpis	Daňová ZC	Účetní odpis	Účetní ZC
2007	37 500,00	112 500,00	6 250,00	143 750,00
2008	45 000,00	67 500,00	37 500,00	106 250,00
2009	33 750,00	33 750,00	37 500,00	68 750,00
2010	22 500,00	11 250,00	37 500,00	31 250,00
2011	11 250,00	0,00	31 250,00	0,00

Zdroj: autorka

Aby byly odpisy v souladu s IAS/IFRS, upravím odpisy, oprávký a výsledek hospodaření minulých let.

Tabulka č. 10: Odpisy v předchozích letech

Dlouhodobý majetek	Bylo uplatněno	Mělo být uplatněno	Rozdíl
Octavia	423 679,68	353 080,00	70 599,68
Fabia	37 500,00	6 250,00	31 250,00
Celkem	461 179,68	359 330,00	101 849,68

Zdroj: autorka

Z tohoto přehledu vyplývá, že v minulých letech bylo odepsáno o 102 tisíc Kč více než by bylo odepsáno při použití účetních odpisů. O tuto částku upravím účty Nerozdělený zisk minulých let (MD) a Oprávký k samostatným movitým věcem (D).

Tabulka č. 11: Odpisy v r. 2008

Dlouhodobý majetek	Bylo uplatněno	Mělo být uplatněno	Rozdíl
Octavia	0,00	70 599,68	-70 599,68
Fabia	45 000,00	37 500,00	7 500,00
Celkem	45 000,00	108 099,68	-63 099,68

Zdroj: autorka

V roce 2008 zvýším odpisy o 63 tisíc Kč. Zaučtování proběhne na účtech Odpisy dlouhodobého majetku (MD) a Oprávky k samostatným movitým věcem (D).

3.3.1.2 Leasing

Společnost FIRMA, s. r. o. pořídila třetí automobil Ford Galaxy prostřednictvím finančního leasingu. V prosinci 2007 zaplatila akontaci a první splátku. Leasing bude celkem trvat 36 měsíců.

Fair value automobilu se srovnatelnou výbavou činí 892 990,- Kč.

Současná hodnota leasingových plateb je založena na diskontování splátek. Akontace a první splátka byly uhrazeny ihned při začátku leasingu, proto budu diskontovat pouze následujících 35 splátek. Jako úrokovou míru volím 10 % p. a. s měsíčním úročením, protože by takovéto náklady společnosti vznikly, pokud by majetek pořizovala prostřednictvím úvěru.

$$SH = 14715,25 \times \frac{0,1}{12} \frac{1}{1 - \left(1 + \frac{0,1}{12}\right)^{35}} + 415415,00 + 14715,25 = 875259,14$$

Současná hodnota je nižší než fair value, majetek tedy zařadím do evidence v této částce. V následujícím přehledu je splátkový kalendář leasingu včetně rozčlenění splátek na úmor dluhu a úrok.

Tabulka č. 12: Splátkový kalendář leasingu

Rok	Č. splátky	Datum	Splátka	Úmor	Úrok	Zůstatek závazku
2007	akontace	20. 12. 2007	415 415,00	415 415,00	0,00	459 844,14
	1	20. 12. 2007	14 715,25	14 715,25	0,00	445 128,89
2008	2	20. 1. 2008	14 715,25	11 005,84	3 709,41	434 123,05
	3	20. 2. 2008	14 715,25	11 097,56	3 617,69	423 025,49
	4	20. 3. 2008	14 715,25	11 190,04	3 525,21	411 835,46
	5	20. 4. 2008	14 715,25	11 283,29	3 431,96	400 552,17
	6	20. 5. 2008	14 715,25	11 377,32	3 337,93	389 174,85
	7	20. 6. 2008	14 715,25	11 472,13	3 243,12	377 702,73
	8	20. 7. 2008	14 715,25	11 567,73	3 147,52	366 135,00
	9	20. 8. 2008	14 715,25	11 664,13	3 051,12	354 470,87
	10	20. 9. 2008	14 715,25	11 761,33	2 953,92	342 709,55
	11	20. 10. 2008	14 715,25	11 859,34	2 855,91	330 850,21
	12	20. 11. 2008	14 715,25	11 958,16	2 757,09	318 892,05
13	20. 12. 2008	14 715,25	12 057,82	2 657,43	306 834,23	
2009	14	20. 1. 2009	14 715,25	12 158,30	2 556,95	294 675,93
	15	20. 2. 2009	14 715,25	12 259,62	2 455,63	282 416,32
	16	20. 3. 2009	14 715,25	12 361,78	2 353,47	270 054,53
	17	20. 4. 2009	14 715,25	12 464,80	2 250,45	257 589,74
	18	20. 5. 2009	14 715,25	12 568,67	2 146,58	245 021,07
	19	20. 6. 2009	14 715,25	12 673,41	2 041,84	232 347,66
	20	20. 7. 2009	14 715,25	12 779,02	1 936,23	219 568,64
	21	20. 8. 2009	14 715,25	12 885,51	1 829,74	206 683,13
	22	20. 9. 2009	14 715,25	12 992,89	1 722,36	193 690,24
	23	20. 10. 2009	14 715,25	13 101,16	1 614,09	180 589,08
	24	20. 11. 2009	14 715,25	13 210,34	1 504,91	167 378,74
25	20. 12. 2009	14 715,25	13 320,43	1 394,82	154 058,31	
2010	26	20. 1. 2010	14 715,25	13 431,43	1 283,82	140 626,88
	27	20. 2. 2010	14 715,25	13 543,36	1 171,89	127 083,52
	28	20. 3. 2010	14 715,25	13 656,22	1 059,03	113 427,30
	29	20. 4. 2010	14 715,25	13 770,02	945,23	99 657,27
	30	20. 5. 2010	14 715,25	13 884,77	830,48	85 772,50
	31	20. 6. 2010	14 715,25	14 000,48	714,77	71 772,02
	32	20. 7. 2010	14 715,25	14 117,15	598,10	57 654,87

	33	20.8.2010	14 715,25	14 234,79	480,46	43 420,08
	34	20.9.2010	14 715,25	14 353,42	361,83	29 066,66
	35	20.10.2010	14 715,25	14 473,03	242,22	14 593,64
	36	20.11.2010	14 715,25	14 593,64	121,61	0,00

Zdroj: autorka

Společnost zařadí Ford Galaxy do svého majetku a bude ho rovnoměrně odepisovat. Předpokládaná doba použitelnosti je 48 měsíců.

Úprava minulých období	částka	zaúčtování MD/D
1. Zařazení majetku	875 259,14	zařízení/závazek
2. Zrušení časového rozlišení	403 875,69	závazek/NPO ²⁸
3. Zrušení nákladů	26 254,56	závazek/nerozdělený zisk
4. Odpis majetku	18 235,00	nerozdělený zisk/oprávky

Zaúčtování leasingu v roce 2008

5. Zrušení účtování r. 2008	-315 054,72	náklad služby/NPO
	-176 583,00	NPO/běžný účet
6. Splátky	176 583,00	-/běžný účet
Úmor	138 294,66	závazek/-
Úrok	38 288,34	nákladové úroky/-
7. Odpis majetku	218 820,00	odpisy/oprávky

3.3.1.3 Odložená daň

FIRMA, s. r. o. v českém účetnictví neúčtuje o odložené dani. Abych postupovala v souladu s IAS/IFRS²⁹ je nutné odloženou daň vypočítat a zaúčtovat. Z předchozích úprav majetku vznikly rozdíly mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou. Je potřeba vypočítat odloženou daň v minulých letech a v roce 2008. Pro zjednodušení uvažuji daňovou sazbu 20 %.

²⁸ Náklady příštích období

²⁹ IAS 12 Daň ze zisku

Tabulka č. 13: Odložená daň předchozích období

Majetek	Účetní ZC	Daňová ZC	Rozdíl	Odložená daň 20 %
Octavia	70 599,68	0	70 599,68	14 120
Fabia	143 750,00	112 500,00	31 250,00	6 250
Galaxy	857 024,14	918 909,44	-61 885,30	-12 377
Celkem	1 071 373,82	1 031 409,44	39 964,38	7 993

Zdroj: autorka

Zaučtování odloženého daňového závazku za minulá období v částce 7 993 Kč na účty Nerozdělený zisk minulých let (MD) a Závazek z titulu odložené daně (D).

Tabulka č. 14: Odložená daň r. 2008

Majetek	Účetní ZC	Daňová ZC	Rozdíl	Odložená daň 20 %
Octavia	0,00	0,00	$0 - 70 599,68 =$ $-70 599,68$	-14 120
Fabia	106 250,00	67 500,00	$38 750 - 31 250 =$ $7 500,00$	1 500
Galaxy	638 204,14	603 854,72	$34 349,42 + 61 885,3 =$ $96 234,72$	19 247
Celkem	744 454,14	671 354,72	$73 099,42 - 39 964,38 =$ $33 135,04$	6 627

Zdroj: autorka

Zaučtování odloženého daňového závazku za rok 2008 v částce 6 627 Kč na účty Náklad - odložená daň (MD) a Závazek z titulu odložené daně (D).

3.3.1.4 Tržby za služby

Společnost fakturovala 20. ledna následujícího roku tržbu ve výši 571 tis. Kč. Tehdy došlo k zaúčtování pohledávky a výnosu. Avšak práce na této službě byly započaty již v listopadu, kdy byla zakázka přijata. Od listopadu vznikly společnosti náklady spojené s tímto projektem. Podle IAS 18 Výnosy je potřeba vykázat za rok 2008 výnos spojený s nedokončenou transakcí, tak aby byl dodržen časový soulad výnosů a nákladů.

Ocenění tohoto výnosu bude provedeno metodou procenta rozpracovanosti, která je popsána ve standardu IAS 11 Stavební smlouvy.

Období 12. listopadu 2008 - 20. ledna 2009 má 45 pracovních dní, z toho 32 dní připadá na rok 2008. V tomto poměru rozdělím tržbu a zaúčtuji ji.

Tržba 2008 = $571 \times 32/45 = 406$ tis. Kč.

Zaúčtování: pohledávka (MD) a tržba za služby (D)

3.3.2 Rozvaha

AKTIVA	Běžné období	Minulé období
Dlouhodobý majetek		
Pozemky, budovy a zařízení	786	1143
Finanční aktiva	70	70
Oběžný majetek		
Pohledávky z titulu běžných daní	4	113
Zásoby	0	153
Obchodní a jiné pohledávky	3 847	3 177
Peníze a peněžní ekvivalenty	3 011	2 266
Časové rozlišení	45	1 590
AKTIVA CELKEM	7 763	8 512
PASIVA	Běžné období	Minulé období
Vlastní kapitál		

Základní kapitál	200	200
Rezervní fond	20	20
Výsledek hospodaření běžného období	2 338	285
Výsledek hospodaření minulých let	2 660	2 625
Cizí zdroje		
Dl. závazky - leasing	154	307
Dl. závazky ostatní	131	-45
Odložená daň	15	8
Kr. závazky - leasing	153	138
Kr. závazky za zaměstnanci	458	300
Kr. závazky obchodní a ostatní	1 343	4 339
Kr. závazky - stát	222	332
Časové rozlišení	69	3
PASIVA CELKEM	7 763	8 512

3.3.3 Výkaz zisku a ztráty

Provozní výnosy:	
tržby za služby	23 259
změna stavu zásob	-152
ostatní	2 236
Provozní náklady:	
spotřeba výkonů	14 451
osobní náklady	7 492
daně a poplatky	16
odpisy	394
ostatní	113
Finanční výnosy	73
Finanční náklady	67

VH před zdaněním	2 883
Daň ze zisku	545
Čistý zisk	2 338

3.3.4 Přehled o peněžních tocích

Peněžní prostředky na začátku období	2 266
Zisk před zdaněním	2 883
Odpisy	394
Odložená daň	7
Změna stavu zásob	153
Změna stavu pohledávek	984
Změna stavu kr. závazků	-2 874
Zaplacená daň z příjmů a doměrky	-538
PROVOZNÍ CASH-FLOW	
Dlouhodobý majetek	-37
INVESTIČNÍ CASH-FLOW	
Změna stavu dlouhodobých závazků	23
Změna ve vlastním kapitálu	-250
CASH-FLOW Z FINANCOVÁNÍ	
CF Celkem	3 011

3.3.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Položka VK	Počáteční stav	Zvýšení	Snížení	Konečný stav
Základní kapitál	200	0	0	200
Rezervní fond	20	0	0	20
VH běžného období	285	2 338	285	2 338
VH minulých období	2 625	585	550	2 660

3.3.6 Komentář k účetním výkazům

Na komentář je oproti české příloze k účetní závěrce kladen větší důraz. Měl by obsahovat informace, které nelze vyčíst z ostatních výkazů. Povinnou součástí je prohlášení o shodě s IAS/IFRS. Dále by zde měly být údaje o účetní jednotce, informace o použitých účetních politikách a doplnění ostatních výkazů. Pro ilustraci uvádím jen některé položky komentáře:

Tato účetní závěrka je sestavena v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Dlouhodobý hmotný majetek je odepisován lineárně, odepisovat se začíná v měsíci zařazení.

Hodnoty ke dni účetní závěrky v tis. Kč.

Brutto: 2 286

Korekce: 1 500

Netto: 786

Krátkodobé závazky obchodní a ostatní: 2 176,

- závazky z obchodních vztahů: 1 052,
- přijaté zálohy: 50,
- závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění: 241.

Přehled leasingu:

Rok	Splátky	Úmor	Úrok	Zůstatek dluhu
2007	430 130,25	430 130,25	0,00	445 128,89
2008	176 583,00	138 294,66	38 288,34	306 834,23
2009	176 583,00	152 775,92	23 807,08	154 058,31
2010	161 867,75	154 058,31	7 809,44	0,00

4 ZHODNOCENÍ

V předchozích dvou kapitolách jsem vytvořila účetní výkazy podle české legislativy a po provedení několika vybraných úprav také účetní výkazy podle IAS/IFRS. Nyní se podíváme na vzniklé rozdíly.

V následující tabulce jsou uvedeny položky aktiv, které se od sebe odlišují. U položek pozemky, budovy a zařízení a časové rozlišení je rozdíl tvořen odlišným přístupem k leasingu. V účetnictví podle české legislativy je majetek veden pouze v podrozvahové evidenci a nákladem jsou časově rozlišené splátky. V IAS/IFRS je majetek součástí dlouhodobých aktiv a nákladem jsou odpisy.

Dalším rozdílem je zvýšení pohledávek. Zde jsem vykázala tržbu za službu, která byla k rozvahovému dni uznána jako výnos spojený s nedokončenou transakcí.

Tabulka č. 15: Rozdíly v aktivech

AKTIVA	ČL	IAS/IFRS	Rozdíl
Pozemky, budovy a zařízení	109	786	677
Obchodní a jiné pohledávky	3 441	3 847	406
Časové rozlišení	310	45	-265
AKTIVA CELKEM	6 945	7 763	818

Zdroj: autorka

V dalším přehledu je uveden rozdíl u pasiv. Zde nově figuruje leasing a to ve formě závazku. Ten je rozčleněn na dlouhodobý a na krátkodobý, který bude splacen v příštím roce. Novinkou oproti českému účetnictví je také položka odložené daně, jelikož nám vznikl daňový a účetní rozdíl při změně odpisů automobilů a odpisu leasingu. Změny ve vlastním kapitálu jsou vyvolány změnami ve výkazu zisku a ztráty.

Tabulka č. 16: Rozdíly v pasivech

PASIVA	ČL	IAS/IFRS	Rozdíl
Výsledek hospodaření	1 944	2 338	394
Výsledek hospodaření minulých období	2 558	2 660	102
Dl. závazky - leasing	0	154	154
Odložená daň	0	15	15
Kr. závazky - leasing	0	153	153
PASIVA CELKEM	6 945	7 763	818

Zdroj: autorka

Poslední tabulka obsahuje rozdíly ve výkazu zisku a ztráty. Zde jsou vyšší tržby za služby díky vykázání výnosu z nedokončené transakce. Spotřeba výkonu se snížila v důsledku zrušení zaúčtování časově rozlišených splátek z leasingu. Změna odpisů je důsledkem přechodu z daňového odepisování na účetní a také odepisováním leasingu. Díky leasingu také vzrostly finanční náklady, jelikož splátky jsou rozčleňovány na úmor závazku a na úrok. V položce daně ze zisku došlo k zvýšení kvůli tvorbě odložené daně. Konečným důsledkem těchto změn je nárůst zisku téměř o 400 tisíc Kč.

Tabulka č. 17: Rozdíly ve výnosech a nákladech

Položka výkazu	ČL	IFRS	Rozdíl
Tržby za služby	22 853	23 259	406
Spotřeba výkonů	14 766	14 451	-315
Odpisy	112	394	282
Finanční náklady	29	67	38
Daně ze zisku	538	545	7
Výsledek hospodaření po zdanění	1 944	2 338	394

Zdroj: autorka

Komentář k účetním výkazům obsahuje více informací než česká příloha k účetní závěrce. Účetní závěrka podle IAS/IFRS navíc obsahuje přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu.

Závěrka dle IAS/IFRS podle mého názoru věrněji a poctivěji zobrazuje finanční situaci, ve které se podnik nachází. Asi největší změnou je zachycení finančního leasingu v účetnictví. Zde je kladen větší důraz na to, kdo má z aktiva ekonomický prospěch, a nezáleží přitom na vlastnickém právu. Jelikož FIRMA, s. r. o. používá automobil pro svou výdělečnou činnost, měl by být v aktivech vykázán.

Také zachycení tržby je správnější. Náklady spojené s touto transakcí jsou ve výkazech zahrnuty a pro věrnější zobrazení je potřeba k nim přiřadit v určité výši i výnosy.

Oproti výše zmíněnému leasingu a tržbě za služby je možno používat ostatní provedené změny i v českém účetnictví. Asi největší chybou je používání daňových odpisů, protože nemají žádnou vypovídací hodnotu o stavu majetku. Proto bych doporučila použití účetních odpisů. Tím by i v českém účetnictví vznikl dočasný rozdíl mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou a tudíž by společnost mohla účtovat o odložené dani.

Společnosti FIRMA, s. r. o. bych dále doporučila sestavování přehledu o peněžních tocích a přehledu o vlastním kapitálu. Tyto výkazy mohou požadovat například věřitelé při spolupráci se společností či banky při rozhodování o poskytnutí úvěru.

5 ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce bylo sestavení účetní závěrky podle české legislativy a podle IAS/IFRS a následné porovnání a zhodnocení. Po vysvětlení základních pojmů, které se daného tématu týkají, jsem z dat získaných od společnosti sestavila účetní závěrku podle české legislativy. Dalším krokem byla úprava vykázání několika vybraných položek tak, aby byly v souladu s IAS/IFRS. Konkrétně to byla změna daňových odpisů na účetní, výpočet odložené daně, přeúčtování leasingu a vykázání tržby za službu u nedokončené transakce. Poté jsem sestavila účetní závěrku dle mezinárodních předpisů a porovnála ji s českou.

Vedení účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví je sice náročnější, ale výsledkem je mnohem věrnější zobrazení finanční situace podniku. Naproti tomu účetnictví dle českých zákonů je snazší, zaměřené daňově. Viz daňové odpisy, které byly použity a které jsou u menších podniků tolerovány.

Česká republika je členským státem Evropské unie a je tedy předpoklad, že v rámci harmonizace jednotlivých systémů bude potřeba postupně upravovat náš národní účetní systém tak, aby byl v souladu s těmi ostatními. Toto téma bude určitě v budoucnu nabírat na stále větší aktuálnosti. V České republice není mezinárodní výkaznictví moc používáno. Pro spoustu účetních je IAS/IFRS velká neznámá, neboť se tento účetní systém na středních školách nevyučuje a z mé zkušenosti se o něm ani nezmiňuje.

Pro společnosti, které nejsou emitenty cenných papírů, nově vznikl standard IFRS pro malé a střední podniky. Je pravděpodobné, že bude mezinárodní standardy využívat více firem, a to i takové, které by jinak k plným IFRS nepřistoupily.

6 SUMMARY

The aim of this work was the compilation of financial statements in accordance with Czech legislation and in accordance with IAS/IFRS and the subsequent comparison and evaluation. After explaining basic concepts, which relate to the topic, I have made financial statements in accordance with Czech legislation. The next step was to change the reporting of several selected items so that they are in accordance with IAS/IFRS. Specifically, it was a change in accounting for depreciation, deferred tax calculation, reporting lease and adapting service revenues of the incomplete transaction. Then I made the statements in accordance with international law, and to compare it with the Czech one.

Accounting according to international financial reporting standards is much more demanding, but the result is a much truer view at financial situation. By contrast, Czech accounting system is easier, focusing on tax problems.

6.1 Key words

Accounting,
IFRS - International Financial Reporting Standards,
IAS - International Accounting Standards,
Financial statements,
Balance sheet,
Income statement,
Statement of cash flow,
Equity statement,
The notes to the financial statements.

Seznam použité literatury

- [1] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů*. Brno: Computer Press, 2008. 2. akt. vyd. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [3] HINKE, J. *Účetní systém IAS/IFRS*. Praha: Kernberg Publishing, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.
- [4] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2009*. Olomouc: Anag, 2009. 975 s. 9. akt. vyd. ISBN 978-80-7263-503-0.
- [5] ŠTOHL, P. *Učebnice účetnictví pro střední školy a veřejnost, 2. díl*. Znojmo: Vzdělávací středisko Ing. Pavel Štohl. 197 s. ISBN 978-80-903915-1-2.
- [6] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [7] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [8] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Konečné zůstatky aktiv

Tabulka č. 2: Konečné zůstatky pasiv

Tabulka č. 3: Rozvaha - aktiva

Tabulka č. 4: Rozvaha - pasiva

Tabulka č. 5: Konečné zůstatky nákladových účtů

Tabulka č. 6: Konečné zůstatky výnosových účtů

Tabulka č. 7: Výkaz zisku a ztráty - vybrané položky

Tabulka č. 8: Plán odpisů a zůstatkové ceny automobilu Škoda Octavia Combi

Tabulka č. 9: Plán odpisů a zůstatkové ceny automobilu Škoda Fabia

Tabulka č. 10: Odpisy v předchozích letech

Tabulka č. 11: Odpisy v r. 2008

Tabulka č. 12: Splátkový kalendář leasingu

Tabulka č. 13: Odložená daň předchozích období

Tabulka č. 14: Odložená daň r. 2008

Tabulka č. 15: Rozdíly v aktivech

Tabulka č. 16: Rozdíly v pasivech

Tabulka č. 17: Rozdíly ve výnosech a nákladech

Seznam příloh

Příloha č. 1: Seznam standardů IAS/IFRS

Příloha č. 2: Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu (české účetnictví)

Příloha č. 3: Rozvaha v plném rozsahu (české účetnictví)

Seznam standardů IAS/IFRS

- IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
- IAS 2 Zásoby
- IAS 7 Výkazy peněžních toků
- IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
- IAS 10 Události po rozvahovém dni
- IAS 11 Stavební smlouvy
- IAS 12 Daně ze zisku
- IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení
- IAS 17 Leasingy
- IAS 18 Výnosy
- IAS 19 Zaměstnanecké požitky
- IAS 20 Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
- IAS 21 Dopady změn měnových kurzů
- IAS 23 Výpůjční náklady
- IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran
- IAS 26 Penzijní plány
- IAS 27 Konsolidovaná a individuální ÚZ
- IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
- IAS 31 Vykazování účastí ve společných podnicích
- IAS 32 Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování
- IAS 33 Zisk na akcii
- IAS 34 Mezitímní účetní výkaznictví
- IAS 36 Snížení hodnoty aktiv
- IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
- IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování
- IAS 40 Investice do nemovitostí

IAS 41 Zemědělství

IFRS 1 První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví

IFRS 2 Úhrady vázané na akcie

IFRS 3 Podnikové kombinace

IFRS 4 Pojistné smlouvy

IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti

IFRS 6 Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů

IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování

IFRS 8 Provozní segmenty

IFRS for SMEs: IFRS pro malé a střední podniky

Zpracováno v souladu s vyhláškou
č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky

FIRMA, s. r. o.

ke dni 31.12.2008

IČ
12345678

Sídlo, bydliště nebo místo
podnikání účetní jednotky

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03		
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	22 701	26 329
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	22 853	26 177
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-152	152
3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	14 766	23 770
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	952	1 156
B. 2.	Služby	10	13 814	22 614
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	7 935	2 559
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	7 492	6 375
C. 1.	Mzdové náklady	13	5 537	4 735
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	1 754	1 477
C. 4.	Sociální náklady	16	201	163
D.	Daně a poplatky	17	16	9
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	112	294
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19		
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20		
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	21		
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22		
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		-8
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	2 236	4 779
H.	Ostatní provozní náklady	27	113	154
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 - 12 - 17 - 18 + 19 - 22 - 25 + 26 - 27 + (-28) - (-29)]	30	2 438	514

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42	3	
N.	Nákladové úroky	43	1	7
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	70	1
O.	Ostatní finanční náklady	45	28	50
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření [(ř. 31 - 32 + 33 + 37 - 38 + 39 - 40 - 41 + 42 - 43 + 44 - 45 + (-46) - (- 47)]	48	44	-56
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	538	151
Q. 1.	- splatná	50	538	151
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	1 944	307
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55		
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58		
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	1 944	307
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	2 482	458

Sestaveno dne:

.....

Právní forma účetní jednotky:

.....

Předmět podnikání účetní jednotky:

.....

Podpisový záznam:

.....

Zpracováno v souladu s vyhláškou
č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

ROZVAHA
(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky

FIRMA, s. r. o.

ke dni 31.12.2008

IČ
12345678

Sídlo, bydliště nebo místo
podnikání účetní jednotky

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	8 247	1 302	6 945	7 957
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	1 481	1 302	179	254
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004				
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
	3. Software	007				
	4. Ocenitelná práva	008				
	5. Goodwill	009				
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	1 411	1 302	109	184
B. II. 1.	Pozemky	014				
	2. Stavby	015				
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	1 411	1 302	109	184
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	70		70	70
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024				
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	70		70	70
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
	4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027				
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	6 456		6 456	5 709
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032				153
C. I. 1.	Materiál	033				
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034				153
	3. Výrobky	035				
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
	5. Zboží	037				
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	40		40	49
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043	40		40	40
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
	6. Dohadné účty aktivní	045				
	7. Jiné pohledávky	046				9
	8. Odložená daňová pohledávka	047				
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	3 405		3 405	3 241
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	3 156		3 156	2 895
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
	6. Stát - daňové pohledávky	054	4		4	113
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	245		245	233
	8. Dohadné účty aktivní	056				
	9. Jiné pohledávky	057				
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	3 011		3 011	2 266
C. IV. 1.	Peníze	059	68		68	29
	2. Účty v bankách	060	2 943		2 943	2 237
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	310		310	1 994
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	300		300	453
	2. Komplexní náklady příštích období	065				
	3. Příjmy příštích období	066	10		10	1 541

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	6 945	7 957
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068	4 722	3 028
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	200	200
A. I. 1.	Základní kapitál	070	200	200
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 78)	073		
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
	5. Rozdíly z přeměn společností	078		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81)	079	20	20
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	20	20
	2. Statutární a ostatní fondy	081		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 83 + 84)	082	2 558	2 501
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	083	2 558	2 501
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	084		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085	1 944	307
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	086	2 154	4 926
B. I.	Rezervy (ř. 88 až 91)	087		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
	3. Rezerva na daň z příjmů	090		
	4. Ostatní rezervy	091		
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102)	092	131	-45
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	093		184
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	094		
	3. Závazky - podstatný vliv	095		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096		-200
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	097		
	6. Vydané dluhopisy	098		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	099		
	8. Dohadné účty pasivní	100	131	-29
	9. Jiné závazky	101		
	10. Odložený daňový závazek	102		

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulé účetní období
a	b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103	2 023	4 971
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	104	1 052	4 118
2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	105		
3.	Závazky - podstatný vliv	106		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107		
5.	Závazky k zaměstnancům	108	458	300
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	241	169
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110	222	332
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111	50	50
9.	Vydané dluhopisy	112		
10.	Dohadné účty pasivní	113		
11.	Jiné závazky	114		2
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	115		
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	118		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119	69	3
C. I. 1.	Výdaje příštích období	120	69	3
2.	Výnosy příštích období	121		

Sestaveno dne:

.....

Právní forma účetní jednotky:

.....

Předmět podnikání účetní jednotky:

.....

Podpisový záznam:

.....