

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

HARMONIZACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE

Diplomová práce

Vedoucí práce:

Ing. Miroslava Vlčková

Autorka práce:

Bc. Lucie Nováčková

(Jiříčková)

2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lucie JIŘÍČKOVÁ**
Osobní číslo: **E10508**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Harmonizace účetních výkazů v rámci Evropské unie**
Zadávací katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

Cíl práce:

Cílem práce je analýza a zhodnocení rozdílů v sestavování účetních výkazů dle české účetní legislativy a dle mezinárodních účetních standardů.

Osnova:

1. Úvod
2. Porovnání české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů
3. Analýza účetních výkazů sestavovaných dle české účetní legislativy
4. Analýza účetních výkazů sestavovaných dle mezinárodních účetních standardů
5. Aplikace harmonizace účetnictví na vybranou účetní jednotku
6. Analýza, zhodnocení a doporučení pro vybranou účetní jednotku
7. Závěr
8. Přehled použité literatury
9. Přílohy

Rozsah grafických prací:
Rozsah pracovní zprávy: 50 - 60 stran
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická
Seznam odborné literatury:

České účetní standardy pro podnikatele

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. Brno, Computer press. 2008. 329 s. ISBN 80-251-1085-0.

International Financial Reporting Standards

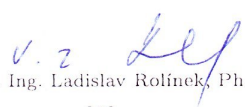
KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví - světový koncept. Praha, BOVA POLYGON. 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.

KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Praha, BOVA POLYGON. 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Miroslava Vlčková
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 1. března 2011

Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2012


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.

děkan

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


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.

vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. března 2011

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to – v nezkrácené podobě – v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných ekonomickou fakultou – elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 26. dubna 2012

.....

podpis

Poděkování

Na tomto místě bych chtěla poděkovat svému vedoucímu diplomové práce
Ing. Miroslavě Vlčkové za odborné vedení a cenné rady.

OBSAH

OBSAH	1
1. ÚVOD	3
2. POROVNÁNÍ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ	6
3. ANALÝZA ÚČETNÍCH VÝKAZŮ SESTAVOVANÝCH DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	8
3.1 Rozvaha (balance)	10
3.1.1 Aktiva	10
3.1.2 Pasiva	11
3.2 Výkaz zisku a ztráty (výsledovka)	11
3.3 Příloha k účetní závěrce	12
3.4 Přehled o peněžních tocích	13
3.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu	13
3.6 Výroční zpráva	14
4 ANALÝZA ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ	15
4.1 Výkaz o finanční pozici (dříve Rozvaha)	16
4.1.1 Aktiva	17
4.1.2 Pasiva	23
4.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření (výsledovka)	25
4.2.1 Výnosy (IAS 18 – Výnosy)	27
4.2.2 Náklady	29
4.2 Výkaz peněžních toků (IAS 7 – Výkaz peněžních toků)	30
4.3 Výkaz změn vlastního kapitálu	32
4.4 Komentář k účetním výkazům	33
5. METODIKA PRÁCE	34
6. PRAKTICKÁ ČÁST – APLIKACE NA KONKRÉTNÍ PODNIKATELSKÝ SUBJEKT	36
6.1 Účetní výkazy sestavené dle české účetní legislativy	36
6.1.1 Rozvaha (balance).....	36
6.1.2 Výkaz zisku a ztráty (výsledovka)	42
6.1.3 Příloha k účetní závěrce	44

6.2 Účetní výkazy zhotovené podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	45
6.2.1 Výkaz o finanční situaci	45
6.2.2 Výkaz zisku a ztráty	60
6.2.3 Výkaz peněžních toků	62
6.2.4 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	63
6.2.5 Komentáře k účetním výkazům	65
7. ZHODNOCENÍ	66
8. ZÁVĚR	67
9. SUMMARY	69
9. KEY WORDS	69
10. SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	70
SEZNAM TABULEK	72
SEZNAM PŘÍLOH	73

1. Úvod

Téma diplomové práce – Harmonizace účetních výkazů v rámci Evropské unie – jsem si zvolila z důvodu neustále rostoucí významnosti účetního výkaznictví. V rámci celosvětové globalizace se většina společností neobejde bez účasti na mezinárodních finančních trzích. Právě z tohoto důvodu je potřebná harmonizace jednotlivých mezinárodních pravidel účetního výkaznictví. Za posledních deset let byla snaha o sblížení jednotlivých účetních systémů a účetního výkaznictví změněna na cíl, který by měl odstranit rozdíly a vytvořit tak jediná celosvětově uznávaná pravidla.

Jednou z hlavních příčin rozdílnosti vykázaných účetních systémů je odlišný přístup k vyřešení vztahu mezi účetním a daňovým právem. V některých zemích jsou tyto výkazy totožné s daňovými. V jiných zemích nikoliv. Klasickým případem, kdy účetní výkazy vyhovují v plném rozsahu daňovým účelům, je Německo. V případě, že by německá účetní jednotka vyhotovila výkazy, které striktně nedodrží daňové právo, finanční úřad by tyto výkazy odmítl s odůvodněním, že účetní výkazy nejsou hodnověrné pro výpočet daně ze zisku. Existuje ale celá řada zemí, které nemají daňové a účetní výkazy totožné. Příkladem jsou například Spojené státy americké, Velká Británie, Česká republika atd. Důvodem této odlišnosti je fakt, že ne každý účetní výnos nebo náklad není daňově uznatelný.

Sbližování těchto ekonomických systémů spočívá ve sblížování v tocích zboží a služeb, ale i v tocích ekonomických informací. Základním zdrojem již zmíněných ekonomických informací je finanční účetnictví. Odborníci se již delší dobu snaží o překonání rozdílů v účetních systémech jednotlivých zemí. Důvodem snažení je bezesporu dosažení vyšší srozumitelnosti sestavených účetních výkazů bez ohledu na to, v které zemi byly sestaveny. Ovšem je nutné podotknout, že dosažení srozumitelnosti není věcí jednoduchou a vyžaduje hodně času a sil od odborníků, jež pracují na tomto sblížování, ale i od jednotlivých zemí. Ani Česká republika se tomuto trendu nevyhnula. Protože se začlenila do Evropské unie, musí si účetní jednotky uvědomit, kam se ubírá vývoj ekonomiky a nezůstávat pouze jen u české účetní legislativy.

Regulace účetnictví probíhá v každém státě různým způsobem. Tato různorodost je dána tradicemi a zvyklostmi, ekonomickým a právním prostředím země apod. Podle způsobu a rozsahu regulování finančního účetnictví se odborníci shodují, že se setkávají s těmito základními možnostmi.

První variantou usměrňování je regulace provedená prostřednictvím účetních výkazů. V tomto případě státy určují obsah, strukturu a formu sestavovaných výkazů. Při této formě regulace vychází účetní jednotka z požadavků, které jsou kladeny na účetní výkazy od uživatelů účetních výkazů. Za uživatele se uvažuje vlastník, management podniku a externí uživatelé včetně institucí zastupujících stát.

Druhou možností regulování účetnictví je po linii běžného účetnictví. Usměrňování se zaměřuje na zobrazení konkrétních ekonomických jevů, které jsou základem pro sestavení účetních výkazů. Účetní výkazy jsou zde tedy upraveny pouze po formální stránce. Výsledkem druhé varianty sblížování účetních systémů je normativní úprava v podobě účtové osnovy, závazných účetních postupů. Tento druh je charakteristický například pro Evropu, kde je již účetnictví od 17. století pevně zakotveno oficiální obchodní legislativou.

Účetní systém platný v České republice je konstruován s ohledem na uspokojení potřeb tržního prostředí. Cílem je, aby účetní finanční účetnictví a výkaznictví podávalo informace, které vedou ke správnému názoru na finanční situaci společnosti a na efektivitu managementu. Vztah s daněmi se dá charakterizovat jako účetní systém přednostně zaměřen na uspokojování požadavků, které vyplývají z potřeb finančního řízení účetní jednotky. V České republice, stejně jako v ostatních evropských zemích, je účetnictví regulováno prostřednictvím Ministerstva financí, jež zastupuje stát.

Harmonizaci účetního výkaznictví v rámci celé Evropské unie ovlivnilo především rozhodnutí Evropské komise o povinnosti všech společností registrovaných na evropských burzách vyhotovovat a prezentovat účetní výkazy v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Počínaje tímto rozhodnutím bylo nastartováno sblížování národních účetních systémů členských zemí Evropské unie s těmito standardy.

Diplomová práce se rozděluje na dvě části. V prvním oddílu se objasňují základní rozdíly mezi českou účetní legislativou a IFRS. Poté je zde poukázáno na hlavní účetní výkazy sestavené podle české legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). V druhé části jsou aplikovány tyto poznatky na konkrétním podnikatelském subjektu, kde budou zhotoveny výkazy dle české legislativy a IFRS. V případě účetních výkazů dle IFRS se musí nejprve provést úpravy vybraných položek tak, aby byly vykazované položky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

2. Porovnání české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů

Srovnání obou účetních systémů je velmi náročné, jelikož jsou oba dva založeny na odlišných principech. Konceptní rámec spolu s mezinárodními standardy a českou účetní legislativou vymezují požadavky na kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.

„Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) byly v roce 2005 aplikovány v M mnoha zemích světa, včetně zemí EU (pro veřejně obchodované společnosti). Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) vydala několik nových, aktualizovaných novelizovaných standardů a Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) vydal několik nových interpretací. Ministerstvo financí ČR novelizovalo České účetní předpisy od 1. ledna 2009 a lze očekávat další změny. Ministerstvo se primárně snaží harmonizovat český účetní systém s účetními směrnicemi EU, ale současně většina změn vede i k přiblížení k IFRS. Stále však mezi těmito účetními rámci přetrvává mnoho nepatrných rozdílů.“¹

Tyto rozdíly bych ráda shrnula do následujících bodů:

Princip Česká účetní legislativa vychází z pravidel a norem. V tomto systému neexistují obecné požadavky na uznání položek účetní závěrky. Na rozdíl od české legislativy je IFRS založen na principech a konceptech. Jednotlivé obecné předpoklady celého účetního výkaznictví jsou obsaženy v Konceptním rámci.

¹ IFRS a české účetní předpisy – podrobnosti a rozdíly. [online]. 2009. Dostupné z [www: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf](http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf)

Daňová základna Další významný rozdíl mezi českou účetní legislativou a mezinárodními standardy. Daňová základna vychází v České republice z účetní legislativy. Narozdíl od českého výkaznictví je v IFRS účetní a daňová základna oddělena. Tento princip umožňuje uživatelům účetních výkazů pohled na nezkrácené účetní postupy.

Účetní postupy V České republice jsou účetní postupy dány. Česká účetní legislativa spolu s účtovou osnovou obsahují přesné popisy a instrukce, jakým způsobem mají být konkrétní účetní postupy aplikovány. IFRS neklade důraz na přesnou specifikaci účetních postupů, ale důraz klade na věrné a poctivé zobrazení účetnictví.

Účetní závěrka Primární účetní závěrkou v České republice je nekonsolidovaná účetní závěrka. V případě IFRS je tento princip odlišný, jelikož je určený především pro velké podniky. Vychází se tedy z předpokladu, že prvotním zdrojem informací o účetní jednotce je konsolidovaná účetní závěrka.

Existují ještě požadavky kladené na účetní výkazy a účetnictví. Jako první požadavek zmíním **srozumitelnost**. V České republice je tento požadavek aplikován na účetní případy a účetní záznamy. V mezinárodních standardech je vyžadován pro celou účetní závěrku. Dalším požadavkem, který v české účetní legislativě není řešen na rozdíl od IFRS, je **relevance**. Ale i přesto můžeme v české legislativě nalézt charakteristiku významnosti, která je základem relevance v Koncepčním rámci. Předposlední požadavek, který je řešen v českém i mezinárodním výkaznictví shodným způsobem, se nazývá **významnost**. Posledním důležitým požadavkem je **spolehlivost**, jež je řešen v české účetní legislativě i IFRS. Podle zákona o účetnictví je spolehlivost chápána jako věrný a poctivý obraz, úplnost a včasnost účetnictví. Dle Koncepčního rámce nesmí informace obsažené ve výkazech obsahovat závažnou chybu a být zkreslené. Česká republika klade ještě další požadavky na účetní výkaznictví, a to zejména správnost, průkaznost, přehlednost a zajištění trvalosti účetních záznamů.

3. Analýza účetních výkazů sestavovaných dle české účetní legislativy

České účetnictví a výkaznictví vychází z následujícího regulačního rámce:

1. Zákon o účetnictví č. 563/2001 Sb, ve znění pozdějších novelizací (dále jen zákon o účetnictví);

Zákon obsahuje celou řadu prvků, které tvoří základ moderního účetnictví. Jedná se o právní normy společnou pro všechny účetní jednotky. V zákoně se setkáváme s následujícími zásadami:

- Je přesně vymezena zásada účetní jednotky.
- Předpoklad trvání účetní jednotky.
- Zásada zjišťování hospodářského výsledku a finanční situace v pravidelných intervalech.
- Zásada objektivit účetních informací.
- Princip historických cen při uskutečnění účetního případu.
- Aktuální předpoklad.
- Zásada stálosti používaných metod.
- Zásada věrného a poctivého obrazu účetnictví.
- Zásada opatrnosti v případech, kdy oceňujeme.

2. Soubor vyhlášek pro jednotlivé typy účetních jednotek;

Vyhláška č. 500/2002 Sb., v platném znění, je určena účetním jednotkám, které jsou podnikateli. Vyhláška tedy určuje působnost, uspořádání a označování jednotlivých položek účetních výkazů, přípustné metody účtování a jejich aplikace, atd. V přílohách se setkáme s formátem rozvahy, která určuje strukturu a závazné pořadí položek, s formátem výkazu zisku a ztráty a se směrnou účtovou osnovou.

3. České účetní standardy pro jednotlivé typy účetních jednotek.

Existuje celkem 22 standardů, které jsou určeny pro podnikatele, které účtují na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb. ČÚS řeší konkrétní problémové okruhy:

- 001 – Účty a zásady účtování na účtech
- 002 – Otevírání a uzavírání účetních knih
- 003 – Odložená daň
- 004 – Rezervy
- 005 – Opravné položky
- 006 – Kursové rozdíly
- 007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
- 008 – Operace s cennými papíry a podíly
- 009 – Deriváty
- 011 – Operace s podnikem
- 012 – Změny vlastního kapitálu
- 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
- 014 – Dlouhodobý finanční majetek
- 015 – Zásoby
- 016 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
- 017 – Zúčtovací vztahy
- 018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
- 019 – Náklady a výnosy
- 020 – Konsolidace
- 021 – Vyrovnaní, nucené vyrovnaní, konkurs a likvidace
- 022 – Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
- 023 – Přehled o peněžních tocích

Účetní informace o účetní jednotky shrnujeme do účetní závěrky, která se skládá z rozvahy, výsledovky a příloh. Aby se staly účetní výkazy pro uživatele srozumitelné, musí se používat k jejich sestavení celá řada zásad a postupů.

3.1 Rozvaha (balance)

Rozvaha podává uživateli informace o majetkové struktuře účetní jednotky, ale také o zdrojích financování tohoto majetku. Tento základní účetní výkaz má danou strukturu, rozsah, termín sestavení. Mezi základní podavky kladené na rozvahu patří, aby podávala informace o finanční skladbě aktiv, o likviditě účetní jednotky, o finanční struktuře a o struktuře vlastního kapitálu. Zákon rozeznává vedení účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu, vyhláška stanovuje povinnost vést účetnictví v plném rozsahu.

3.1.1 Aktiva

Rozvaha má v případě aktiv tři sloupce – brutto hodnota, korekce a netto hodnota. Aktiva představují majetek účetní jednotky a třídí se v rozvaze podle likvidnosti do následujícího pořadí:

1. pohledávky za upsaný základní kapitál
2. dlouhodobý majetek
 - dlouhodobý hmotný majetek
 - dlouhodobý nehmotný majetek
 - dlouhodobý finanční majetek
3. oběžný majetek
 - zásoby
 - dlouhodobé a krátkodobé pohledávky
 - krátkodobý finanční majetek
4. časové rozlišení

3.1.2 Pasiva

Pasiva představují zdroje krytí majetku účetní jednotky a v bilanci se člení podle původu. V rozvaze již nemáme tři sloupce, ale pouze dva – brutto hodnota a hodnota položky minulého období. Strukturu pasiv bychom mohli shrnout do následující struktury:

1. vlastní kapitál
 - základní kapitál
 - kapitálové fondy
 - rezervní fondy, nedělitelné fondy a ostatní fondy
 - výsledek hospodaření minulých let
 - výsledek hospodaření běžného účetního období
2. cizí zdroje
 - rezervy
 - dlouhodobé závazky
 - krátkodobé závazky
 - bankovní úvěry a výpomoci
3. časové rozlišení

3.2 Výkaz zisku a ztráty (výsledovka)

Tento povinný výkaz poskytuje informace o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku dané účetní jednotky. Výsledovku lze sestavit v druhovém nebo účelovém členění nákladů. Zákon o účetnictví poskytuje dvě možnosti sestavení tohoto výkazu. Stejně jako v případě rozvahy se jedná o výkaz v úplném nebo ve zkráceném rozsahu. Vyhláška ale požaduje sestavení výsledovky v úplném rozsahu. Na rozdíl od rozvahy, kde jsou aktiva a pasiva od sebe oddělené, zde se náklady a výnosy vzájemně prolínají. Výnosy se ve výkazu označují římskými číslicemi a náklady velkými písmeny.

Z výkazu lze zjistit:

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

3.3 Příloha k účetní závěrce

Příloha je nedílnou součástí účetní závěrky, která informuje uživatele o všech skutečnostech, které se týkají finanční či majetkové situace účetní jednotky v případech, kdy nelze tyto informace vyčíst z rozvahy nebo výsledovky. Součástí přílohy může být i výkaz peněžních toků a výkaz o změnách vlastního kapitálu.

Příloha k účetní závěrce zejména obsahuje:²

- 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.),
- 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).

² § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

3.4 Přehled o peněžních tocích

Cash flow podává informace o tom, jak účetní jednotka vyprodukovala hotovost a jak peněžní prostředky využila. Tento výkaz se tedy zakládá na přírůstcích a úbytcích peněžních prostředků. Za peněžní prostředky lze považovat peníze, ceniny, peníze na běžném účtu, peníze na cestě.

Peněžní toky je nutné rozdělit do oblastí, ze kterých peněžní toky pocházejí. První oblastí je provozní činnost. Sem zahrnujeme veškeré peněžní toky související s hlavní výdělečnou činností podniku nebo s jinou činností, kterou nelze považovat za finanční nebo investiční činnost. Do této skupiny řadíme například změny stavu zásob, závazků, pohledávek, rezerv, opravných položek,... . Druhou oblastí je finanční činnost. Sem zahrnujeme příjmy a výdaje, které mají vliv na změnu vlastního kapitálu a dlouhodobých závazků. Poslední, tedy třetí, oblastí je investiční činnost. Peněžními toky se v tomto případě myslí výdaje spojené s nákupem dlouhodobého majetku, nebo příjmy z prodeje dlouhodobého majetku. Dále bychom sem zařadily i půjčky či úvěry spřízněným osobám.

3.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Tento nepovinný výkaz podává uživateli informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých položek vlastního kapitálu. Přehled sestavuje účetní jednotka za běžné účetní období a porovnává údaje s hodnotami z předchozího účetního období.

Celá položka vlastního kapitálu je tvořena výsledkem hospodaření, základním kapitálem, rezervním fondem, ostatními fondy tvořenými ze zisku, kapitálovými fondy, ziskem nebo ztrátou minulých let.

Na změnu vlastního kapitálu by mohlo mít vliv například výplata dividend akcionářům, úhrada ztráty minulého účetního období, zvýšení nebo snížení základního kapitálu, přiděl do rezervního fondu apod.

3.6 Výroční zpráva

Zákon o účetnictví ukládá povinnost sestavit výroční zprávu těm účetním jednotkám, které podléhají zákonnému auditu. Cílem výroční zprávy je nejen poskytovat komplexní informace o výkonnosti a aktivitách podniku, ale také o hospodářském postavení.

Výroční zpráva musí obsahovat minimálně tyto informace:

- účetní závěrku;
- zprávu o auditu účetní závěrky;
- odhadovaném budoucím vývoji účetní jednotky;
- aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje;
- organizačních složkách v zahraničí;
- významných skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni;
- dalších skutečnostech požadovaných dle zvláštních právních předpisů.

4 Analýza účetních výkazů dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

V současné době existují tři hlavní linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), účetní směrnice EU a národní účetní standardy USA (US GAAP). V mé diplomové práci se zaměřím na skupinu Mezinárodních účetních standardů.

Regulace celé oblasti účetnictví a výkaznictví v rámci Evropské unie existuje již od prvního vydání směrnice týkající se účetnictví. Zmíněnou první směrnicí byla 4. směrnice o individuální účetní závěrce vydaná 25. června 1978. V následujících bodech bych ráda zmínila tři nejdůležitější směrnice mající zásadní vliv na celou účetní oblast:

- **směrnice Rady Evropského společenství** – obsahem čtvrté směrnice je roční účetní závěrka. Do konce roku 2000 doplnilo tuto směrnici další tři.
- **7. směrnice Rady Evropského společenství** – Tato direktiva byla vydána 13. června 1983 a zabývá se konsolidovanými účetními závěrkami.
- **8. směrnice Rady Evropského společenství** – Tato směrnice z roku 1984 se týká schvalování osob oprávněných k ověřování účetních výkazů.

Z hlediska regulace účetnictví v rámci Evropské unie je zřejmé, že rozhodující roli zde hrají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Valná většina těchto standardů má následující strukturu, která se skládá ze čtyř částí:

- definice pojmů, se kterými standard pracuje;
- způsoby ocenění;
- kritéria pro rozpoznání položky v účetní závěrce;
- požadavky na zveřejnění.

Některé standardy nabízejí dvě možnosti řešení stejného účetního případu. Dříve byly tyto skutečnosti označovány jako „Základní řešení“ a „Povolená alternativa“.

4.1 Výkaz o finanční pozici (dříve Rozvaha)

Podnik ve svém výkazu o finanční pozici uvádí svá aktiva a závazky členěné na krátkodobé a dlouhodobé, s výjimkou případů, kdy je členění aktiv a závazků podle jejich likvidity více spolehlivé a relevantní.

Bez ohledu na zvolené členění, částky aktiv a závazků jsou v rozvaze odděleny podle splatnosti na:³

- částky realizovatelné nebo splatné za méně než 12 měsíců od rozvahového dne;
- částky realizovatelné nebo splatné za více než 12 měsíců od rozvahového dne.

Vypovídací schopnost tohoto výkazu ovlivňují zejména následující faktory:

- způsob ocenění jednotlivých položek;
- zvolení vhodných kritérií pro sumarizaci aktiv a pasiv;
- zvolení vhodného způsobu pro řazení aktiv a pasiv v rozvaze.

Formát rozvahy ale není pevně stanoven. Je dána pouze struktura informací, které musí rozvaha obsahovat:

- název výkazu;
- identifikace společnosti;
- datum, ke kterému byla rozvaha sestavena;
- měna vykázaných položek;
- přesnost zaokrouhlení;
- určení druhu rozvahy (individuální neb konsolidovaná).

³ Šramková, A. Janoušková, M. Vojáčková, H. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace. Praha: Institut certifikace účetních, a. s.

V praxi se střetáváme se dvěma základními druhy formátů rozvahy, které se od sebe liší podle formy bilanční rovnice.

- 1. typ $\text{Čistá aktiva (Aktiva – Závazky) = Vlastní kapitál}$
- 2. typ $\text{Aktiva = Vlastní kapitál + závazky}$

4.1.1 Aktiva

Aktivum je považováno za základní prvek účetního výkaznictví, který bychom mohli definovat jako ekonomický zdroj kontrolovaný a využívaný konkrétním podnikem. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví rozdělují aktiva do následujících dvou skupin:

- dlouhodobá aktiva – pozemky, budovy a zařízení, goodwill, ostatní nehmotná aktiva, realizované investice, ...;
- krátkodobá aktiva – zásoby, obchodní pohledávky, ostatní krátkodobá aktiva, peníze a peněžní ekvivalenty.

Dlouhodobá nehmotná aktiva (IAS 38 – Nehmotná aktiva)

Za nehmotné aktivum se považuje takové nepeněžní aktivum, které splňuje tyto podmínky:

- jedná se o zdroj kontrolovaný podnikem, ze kterého podniku poplyne ekonomický užitek;
- nemá fyzickou podstavu;
- je identifikovatelné.

Za nehmotné aktiva považujeme například patenty, autorská práva, licence, obchodní značky, videonahrávky a hrané umělecké filmy, technické znalosti získané při vývojové činnosti atd.

Nehmotné aktivum, které účetní jednotka vykáže ve své rozvaze, může vzniknout pouze jedním ze třech možných způsobů pořízení.



Externě pořízená nehmotná aktiva

Pořizovací cena u takto pořizovaných aktiv zahrnuje kupní cenu a vedlejší pořizovací náklady (dovozní clo a nerefundovatelná daň). Pokud se u pořizování setkáme s odloženými splátkami, které jsou diskontovány, a nehmotné aktivum je oceněno současnou hodnotou, musíme rozdíl mezi touto částkou a provedenými platbami účtovat jako finanční náklad v budoucích obdobích. Výdaje sloužící na údržbu se účtují do nákladů.

Druhým způsobem pořízení může být směnná transakce, tedy výměna za jiné nepeněžní aktivum nebo za skupinu peněžních a nepeněžních aktiv. Při takto pořízeném majetku se oceňuje reálnou hodnotou nebo zůstatkovou hodnotou poskytnutého aktiva v případě, že nelze stanovit reálnou hodnotu.

Posledním způsobem externího pořízení majetku je získání státní dotace. V tomto případě se účetní jednotka musí řídit standardem IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory, který udává povinnost ocenit aktivum reálnou hodnotou nebo pořizovací cenou.

Nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností

Pořizovací cena se v tomto případě skládá ze všech vlastních nákladů vynaložených na tvorbu aktiva. Při určování nákladů je velmi obtížné zejména:

- určení, zda bude aktivum přinášet budoucí ekonomické užitky;
- spolehlivé stanovení ceny aktiva.

Standard IAS 38 (Nehmotná aktiva) rozlišuje mezi výzkumem a vývojem a také stanovuje podmínky, za kterých je možné a povinné aktivovat náklady související s pořízením nehmotného aktiva vlastní činností. K tomuto zjištění je nutné, aby podnik v období vytváření nehmotného majetku rozlišoval:

- fázi výzkumu;

Výdaje na výzkum by měla účetní jednotka vykazovat v nákladech v době, kdy jsou vynakládány. Tyto vykázané náklady nemohou být následně aktivovány. Za výzkumnou činnost považujeme například činnost zaměřená na získávání nových znalostí, vyhledávání, hodnocení a konečný výběr možností výzkumných výsledků a poznatků, hledání alternativních materiálů atd.

- fázi vývoje.

Nehmotné aktivum vytvořené vývojem je uznáno za aktivum pouze při splnění následujících kritérií:

- technikou proveditelnost dokončovacích prací na nehmotném majetku tak, aby jej bylo možné používat nebo prodávat;
- opravdovost svého záměru nehmotné aktivum dokončit a používat nebo prodávat jej;
- schopnost nehmotný majetek používat nebo prodávat;
- jak bude nehmotné aktivum přinášet pravděpodobné budoucí ekonomické užitky;
- dostupnost přiměřených technických, finančních a jiných zdrojů k dokončení vývoje a pro použití nebo prodej majetku;
- svoji schopnost zjistit výdaje přiřaditelné nehmotnému aktivu během vývoje jeho spolehlivosti.

Za vývojovou činnost tento standard považuje například projektování, zhotovování a testování, výstavbu a provozování zkušebního provozu apod.

Pro spolehlivé stanovení nákladů na vývoj, musí mít podnik kalkulační systém, který je schopný rozlišovat náklady na jednotlivé činnosti. V této tabulce jsou uvedeny příklady nákladů určené pro aktivaci a nákladů, které nelze zahrnout do vstupní ceny nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností.

Tabulka1: Příklady nákladů pro spolehlivé měření

Náklady připadající v úvahu pro aktivaci	Náklady, které nelze zahrnout do vstupní ceny
náklady na použitý materiál a služby	odbytová a správní režie
platy, mzdy a ostatní osobní náklady	počáteční provozní ztráty
ostatní přímé náklady	výdaje na školení
režijní náklady, rozvržené podle reální a konzistentní základny	Náklady, které byly dříve vykázány výsledkově, nesmí být následně aktivovány

Zdroj: Vlastní zpracování

Problematika odpisování dlouhodobého nehmotného aktiva je také řešena ve standardu ISA 38. Amortizace (neboli opotřebení) by měla vycházet z předpokládané doby životnosti nehmotného aktiva. Při stanovení doby použitelnosti podnik bere v úvahu životní cyklus aktiva, technické a technologické opotřebení, stabilitu odvětví a očekávané chování konkurentů. Odpisy potom budou systematicky účtovány výsledkově. Metodu odpisování si zvolí účetní jednotka tak, aby odrážela model, ve kterém jsou užitky z aktiva spotřebovány. Jestliže tento model nemůže podnik spolehlivě určit, musí se přiklonit k rovnoměrnému způsobu odpisování.

Nehmotné aktivum se vylučuje z rozvahy v případě prodeje, vyřazení nebo v případě, že z užívání a vyřazení majetku nejsou očekávány žádné ekonomické užitky. Výnosy nebo ztráty určí podnik jako rozdíl mezi čistým příjmem z prodeje nebo vyřazení a účetní hodnotou nehmotného majetku. Tento rozdíl by měl být vykázán jako výnos nebo náklad ve výsledovce.

Dlouhodobý hmotný majetek (IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení)

Tento standard je považován za stěžejní standard, který upravuje oblast dlouhodobých hmotných aktiv určených k užívání účetní jednotkou. Pozemky, budovy a zařízení jsou tedy hmotná aktiva, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok, držena pro použití ve výrobě nebo pro dodávání zboží či služeb. Dlouhodobý hmotný majetek se při pořízení oceňuje pořizovací cenou, která se skládá z nákupní ceny (včetně cla a nerefundovatelných daní). Do pořizovací ceny dále mohou patřit mzdové a osobní náklady, náklady na přípravu místa, náklady na dodání a manipulaci, náklady na instalaci a montáž, platby specializovaným odborníkům. V žádném případě do pořizovací ceny nepatří náklady na otevření nového provozu, správní náklady, náklady na přeměnění provozu atd.

Účetní jednotka odpisuje samostatně jednotlivé položky. Pro stanovení odpisů hmotného aktiva využíváme tyto tři modely:

- **rovnoměrné odpis** – Po celou dobu životnosti se odpis vykazuje ve fixní částce.
- **zrychlené odpisy** – Během životnosti aktiva se roční odpisy snižují.
- **výkonová metoda** – Základem této metody je stanovení odpisu na jednotku výkonu a podle skutečného objemu výkonu se pak stanoví odpis.

Při určování životnosti hmotného aktiva musí účetní jednotka uvážit technickou zastaralost, očekávané použití a fyzické opotřebení, právní nebo jiné omezení pro používání aktiva.

Finanční aktiva

Vykazování finančních aktiv upravuje kromě Koncepčního rámce také IFRS 7 – Finanční nástroje: zveřejnění, IAS 32 – Finanční nástroje: prezentace a IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování. Právě poslední zmíněný standard je kritizován pro svou komplexnost, která se s obtížemi aplikuje. Proto v polovině listopadu 2009 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy první část nového

standardu IFRS 9 – Finanční nástroje: účtování a oceňování, který by měl postupně celý standard ISA 39 nahradit.

Mezi finanční aktiva patří zejména hotovost, kapitálový nástroj emitovaný jiným podnikem, peněžní prostředky na účtu v bance, dluhové nástroje emitované jiným podnikem, pohledávky za zákazníky, poskytnuté úvěry nebo půjčky, deriváty s kladnou reálnou hodnotou.

Zásoby (IAS 2 – Zásoby)

Za zásoby považujeme taková aktiva, která jsou držena za účelem prodeje v běžné podnikatelské činnosti, nebo se jedná o aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji. V neposlední řadě se za zásoby taktéž považuje materiál nebo obdobné dodávky, jež jsou spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.

V okamžiku pořízení oceňujeme zásoby na nižší úrovni nákladů na jejich pořízení a jejich čisté realizovatelné hodnotě. Čistou realizovatelnou hodnotou je odhadnutá prodejní cena snížená o odhadované náklady na dokončení a odhadnuté náklady nezbytné k uskutečnění prodeje. Náklady na pořízení zásob bychom mohli rozdělit do tří kategorií – náklady na nákup, náklady na přeměnu a ostatní náklady pořízení.

Pokud bychom měli tuto oblast srovnat s českou účetní legislativou, tak i zde existují určité rozdíly. Obecně bychom ale mohli říci, že mezinárodní standard IAS 2 klade větší důraz na opatrnosti při ocenění zásob. V České republice se nerozlišují stavební kontrakty, biologická aktiva, významné náhradní díly. IAS 2 vyžaduje oddělení fixní a variabilní části režie, které není českými předpisy vyžadováno. Další diferencí mezi českou účetní legislativou a mezinárodními standardy je, že pokud vykazujeme ve výsledovce druhové členění nákladů, tak v provozní části výsledovky IAS 2 stanovuje, že o změně stavu vyráběných zásob nebudeme účtovat prostřednictvím účtové skupiny 61 – Změna stavu vyráběných zásob. Tuto změnu stavu zásob provedeme tedy pomocí úpravy nákladů.

4.1.2 Pasiva

Na straně pasiv se v rozvaze vykazují složky vlastního kapitálu a veškeré závazky dané účetní jednotky. Na pasiva lze tedy nahlížet jako na majetek vykázaný na straně aktiv, ale z pozice jeho financování. Konceptní rámec považuje vlastní kapitál a závazky za základní prvky výkaznictví.

Vlastní kapitál

Problematicke vlastního kapitálu není věnován samostatný standard, ale jeho definice je uvedena v Konceptním rámci. Vlastní kapitál je zde definován jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech závazků. V Konceptním rámci je také navrženo členění vlastního kapitálu pro účely akciových společností. Struktura vlastního kapitálu by tedy mohla vypadat takto:

- základní kapitál – jedná se o kapitál vytvořený pomocí vkladů akcionářů;
- fondy z kapitálového přecenění aktiv a závazků;
- nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta;
- fondy, které představují účelové části nerozděleného zisku.

Cizí kapitál

Cizí zdroje jsou dle IFRS rozděleny do dvou skupiny podle časového hlediska. Rozeznáváme tedy závazky krátkodobé a dlouhodobé. Toto členění je velmi podobné i v případě bankovních úvěrů.

V případě rezerv existují určité odlišnosti od české účetní legislativy. Rezervami se zabývá samostatně standard ISA 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněné aktiva, který definuje rezervy jako závazek s neurčitým časovým určením nebo neurčitou výší. K tomu, aby mohl podnik vykázat rezervy, musí splnit níže uvedené podmínky současně:

1. Podnik musí mít současně závazek.
2. Pravděpodobnost čerpání zdrojů, ze kterých by účetní jednotce plynul přínos, při vypořádání závazku.
3. Účetní jednotka může spolehlivě odhadnout výši závazku.

Rezerva se oceňuje v částce před zdaněním a měla by být nejlepším odhadem výdajů, které jsou zapotřebí k vypořádání současného závazku. Pro stanovení odhadu vychází účetní jednotka ze zkušeností, nebo z informací od expertů. Může nastat situace, že dopad časové hodnoty peněz bude markantní. V tomto případě může účetní jednotka změnit současnou hodnotu rezervy a částku vykázat jako nákladový úrok. Standard dále také stanovuje, že rezerva smí být využita pouze na účel, na který byla vytvořena.

Samotný název standardu, ale poukazuje na to, že se zde neřeší pouze problematika rezerv. IAS 37 řeší zachycení podmíněných závazků. Tento závazek podnik nevykazuje v rozvaze a jedná se o závazky, kterou jsou závislé na nejisté budoucí situaci, kterou nemá podnik pod kontrolou. Za podmíněné aktivum se pro účely tohoto standardu považuje pravděpodobné aktivum, které vzniklo v souvislosti minulé události. Existence tohoto aktiva bude potvrzena pouze tím způsobem, že dojde nebo nedojde v budoucnu k událostem, které nejsou pod kontrolou podniku. Tato aktiva opět podnik nevykazuje v rozvaze.

Co cizího kapitálu dále řadíme problematiku závazků vůči zaměstnancům, kterou se zabývá mezinárodní standard IAS 19 – Zaměstnanecké požitky. Za zaměstnanecké požitky se považují všechny formy plnění, které jsou poskytnuty podnikem zaměstnancům výměnou za jejich služby. IAS 19 si klade za cíl sjednotit vykazování všech zaměstnaneckých požitků tak, aby byly v souladu se základními účetními principy. Prvním základním účetním principem je skutečnost, že závazek vůči zaměstnanci musí být uznán až v okamžiku, kdy zaměstnanec poskytuje své služby podniku. Druhým principem je problematika přiřazování nákladů výnosům a aktuální princip. Tento princip udává, že náklad má být zachycen v okamžiku, kdy dojde ke spotřebě ekonomického prospěchu plynoucí ze zaměstnancovy práce. Tento standard rozlišuje pět základních skupin zaměstnaneckých požitků:

➤ **krátkodobé zaměstnanecké požitky;**

Tyto požitky jsou splatné maximálně 12 měsíců po skončení účetního období, v němž vznikl nárok na přiznání požitku. Do této skupiny patří zejména: mzdy a platy, příspěvky na sociální zabezpečení hrazené zaměstnavatelem, krátkodobá

placená volna, podíly na zisku a odměny, nepeněžní požitky (služební automobil, naturální platby, zdravotní péče, ...).

➤ **požitky po skončení pracovního poměru;**

Do této skupiny řadíme penzi, životní pojištění, jiné důchodové požitky a služby poskytované po odchodu pracovníka do důchodu, atd.

➤ **ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky;**

Za ostatní dlouhodobé zaměstnanecké požitky považuje tento standard věrnostní nebo studijní dovolenou, daru k jubileu apod.

➤ **požitky při předčasném ukončení pracovního poměru;**

➤ **odměny vázané na vlastní kapitál.**

Poslední oblastí figurující v pasivech účetní jednotky jsou daně ze zisku, kterými se zabývá standard IAS 12 – Daně ze zisku.

4.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření (výsledovka)

Tento výkaz přináší uživatelům informace o výkonnosti podniku. Právě z tohoto důvodu se často považuje za nejdůležitější výkaz. Ve výsledovce jsou obsaženy všechny výnosy a náklady uznané v daném období. Účetní jednotka se smí od roku 2007 rozhodnout, zda sestaví jeden výkaz o úplném výsledku hospodaření, jehož součástí budou informace dříve prezentované ve výsledovce, nebo sestaví samostatnou výsledovku a na ní navazující výkaz o úplném výsledku.

Tento standard dále také formuluje minimální požadavky na strukturu tohoto výkazu, které jsou znázorněny v následující tabulce.

Tabulka2: Minimální struktura informací prezentovaných ve výkazu o úplném výsledku hospodaření

Minimální struktura informací prezentovaných ve výkazu o úplném výsledku hospodaření	
Výnosy (revue – upraveno v IAS 18)	Transakce ovlivňující hospodářský výsledek (možno
Finanční náklady	
Podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody	

Daňové náklady	vykázat
Zisk (ztráta) z ukončovaných činností po zdanění	samostatně ve
Zisky (ztráty) z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností	výsledovce jako
Zisk nebo ztráta	v samostatném
Jednotlivé složky „ostatního výsledku hospodaření“ (other comprehensive income)	výkazu)
Podíly na „ostatních výsledcích hospodaření“ přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody	Ostatní výsledky
Úplný výsledek hospodaření (total comprehensive income)	hospodaření
Zisky/ztráty:	Alokace
<ul style="list-style-type: none"> • připadající na menšinový podíl; • připadající vlastníkům mateřské společnosti. 	zisku/ztráty
Úplný výsledek hospodaření (total comprehensive income):	vlastníkům
<ul style="list-style-type: none"> • připadající na menšinový podíl; • připadající vlastníkům mateřské společnosti. 	Alokace úplného
	výsledku
	hospodaření
	vlastníkům

Zdroj: vlastní zpracování

Formát sestavení výsledovky se standard IAS 1 nezabývá, ale 4. směrnice Rady Evropského společenství ano. Čtvrtá direktiva uvádí čtyři formy výsledovky:

- výsledovka v horizontální formě s využitím druhového členění nákladů;
- výsledovka v horizontální formě s využitím účelového členění nákladů;
- výsledovka ve vertikální formě s využitím druhového členění nákladů;
- výsledovka ve vertikální formě s využitím účelového členění nákladů.

Druhové členění nákladů odpovídá uživateli na otázku: „Co bylo spotřebováno?“. To znamená, že náklady jsou agregovány dle podstaty (například odpisy, nákup materiálu, mzdy, ...). Výše uvedené členění má řadu výhod. Mezi nejvýznamnější klady patří jednoduchost, žádné rozvrhování, objektivita a menší závislost na odborném odhadu. Na rozdíl od tohoto členění odpovídá uživateli účelové členění nákladů na otázku: „Za jakým účelem byly náklady vynakládány?“. Tento princip

klasifikuje náklady například jako náklady na prodané výkony, náklady na odbyty, Účelové členění má své výhody i nevýhody. Jednoznačným přínosem je poskytování více relevantních informací. Nejdůležitějším záporem je fakt, že rozvržení nákladů je závislé na odborném odhadu účetní jednotky.

4.2.1 Výnosy (IAS 18 – Výnosy)

Tento standard definuje výnosy jako „*hrubé přírůstky užiteků během období vznikající běžnými podnikovými činnostmi, pokud vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišného od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků podniku*“. Předmětem mezinárodního standardu jsou tedy výnosy provozního ale i finančního charakteru. Výnosy se oceňují v reálné hodnotě, která představuje částku, za kterou by mohlo být směřeno aktivum.

Můžeme hovořit o čtyřech základních pilířích tohoto standardu:

1. Při vykazování má vždy přednost věcný obsah účetního případu na právní formou.
2. Při vykazování je třeba dbát na aktuální princip, věcnou a časovou souvislost nákladů a výnosů, princip přiřazování nákladů a výnosů.
3. Výnosy smí být zaúčtovány v okamžiku dosažení přiměřené míry jistoty, že dojde k úhradě.
4. Je potřeba odlišit jednotlivé skupiny výnosů.

IAS 18 upravuje:

➤ **výnosy z prodeje zboží a výrobků,**

Pro uznání výnosů z prodeje výrobků a zboží vyžaduje standard splnění níže uvedených podmínek:⁴

- Na kupujícího jsou převedena všechna významná rizika a odměny z vlastnictví zboží či výrobků.

⁴ Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, a. s.

- Účetní jednotka se dále nebude angažovat v řízení dalšího prodeje, ani v kontrole dalšího nakládání s prodanými výrobky či zbožím.
- Částka výnosů může být spolehlivě oceněna.
- Je pravděpodobné, že ekonomické užítky spojené s transakcí poplynou podniku. Z různých důvodů může například existovat nejistota, zda bude provedena úhrada transakce. Pokud se ovšem tato nejistota objeví až po zaúčtování výnosu, jedná se o případ ohrožení dobytnosti pohledávky. Standard není nakloněn dodatečnému snížení výnosů a preferuje zaúčtování nedobytné části pohledávky na vrub nákladů.
- Náklady, které v souvislosti s transakcí vznikly či vzniknou, mohou být spolehlivě oceněny. Výnosy a náklady, které se vztahují ke stejné transakci, se zachycují současně (pravidlo přiřazování nákladů a výnosů). Uvedená podmínka je splněna, pokud mohou být náklady, včetně záruk a dalších nákladů spojených s odesláním výrobků či zboží, spolehlivě vyčísleny. Pokud tyto náklady není možné spolehlivě rozpoznat a ocenit. Nelze výnosy vykázat. V takových případech je třeba každou již přijatou úhradu z prodeje daného zboží či výrobku vykázat jako závazek (zálohu).

➤ **výnosy z poskytování služeb,**

V případě, že se můžeme spolehnout na výsledek transakce, smíme provést uznání výnosů odkazem na stupeň dokončení transakce. Spolehlivě se dá odhadnout výnosy pokud splňují níže uvedené podmínky:

- částka může být spolehlivě oceněna;
- pravděpodobnost plynutí užítku z transakce do podniku;
- k rozvahovému dni je možno stanovit stupeň dokončení transakce;
- vynaložené náklady mohou být spolehlivě oceněny.
- Zmíněný stupeň dokončení transakce lze stanovit širokou škálou metod. Mezi nejvýznamnější principy patří:

- analýza vykonaného díla;
- služby vykonané k určitému termínu jako procento celkových služeb;
- podíl dosud vynaložených nákladů k odhadnutým celkovým nákladům konkrétní transakce.
- Pokud ale podnik není schopen spolehlivě odhadnout výsledek transakce, tak nemůže vykázat zisk.

➤ **úroky, licenční poplatky a dividendy.**

Společným rysem této skupiny výnosů je, že vznikají užíváním podnikových aktiv jinými stranami. I zde standard stanovuje zásady pro uznání výnosů. V případě úroků je třeba zachycovat výnosy na poměrné časové bázi zakládající se na efektivní úrokové míře. V druhém případě, tedy u licenčních poplatků, se výnosy zachycují dle příslušné smlouvy. Dividendy vykazuje účetní jednotka až v momentě, kdy vznikne nárok akcionáře na výplatu.

4.2.2 Náklady

Náklady jsou definovány v Koncepčním rámci jako snížení ekonomického prospěchu během účetního období ve formě snížení aktiv či zvýšení závazků, které ústí ve snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než výběry vlastníků. Náklady tedy zahrnují náklady z běžné činnosti a ztráty.

IFRS stejně jako české účetní předpisy dávají možnost analyzovat náklady dvojitým způsobem, buď podle funkce (účelové členění) nebo podle povahy (členění dle nákladových druhů). Rozhodne-li se účetní jednotka pro klasifikaci nákladů ve výsledovce podle funkce nákladů, platí, vyžaduje se dodatečné informace o povaze nákladů.

IAS 1, předkládání účetní závěrky, vyžaduje, aby byla u významných položek nákladů vykazována samostatně jejich povaha a výše. Samostatně vykázání provede podnik buď přímo ve výkazu zisků a ztrát, nebo v příloze k účetní závěrce. Totéž platí i v případě výnosů.

I u nákladů se můžeme narazit na určitá specifika vykazování nákladů:

➤ **nákladové úroky**

Podle mezinárodních standardů jsou nákladové úroky vykazovány na aktuální bázi, která stanoví uznání důsledků transakce v době, kdy nastaly. V případě, že nákladové úroky obsahují slevu či prémii vznikající z vydání dluhového nástroje, je sleva či premie amortizována prostřednictvím metody efektivní úrokové sazby. Za efektivní úrokovou sazbu se považuje taková sazba, kterou se diskontují očekávané peněžní toky na účetní hodnotu dluhového nástroje.

➤ **zaměstnanecké požitky – penze**

Tyto požitky v sobě zahrnují širokou škálu odměn, které zaměstnavatel poskytuje svým zaměstnancům v mnoha podobách. Mezinárodní standardy vyžadují, aby náklady na tyto zaměstnanecké požitky byly vykazovány systematicky a racionálně. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví rozlišuje:

➤ **penzijní plány na plány definovaných příspěvků**

Jedná o požitky v případě ukončení pracovního poměru, které vyžadují placení příspěvků účetní jednotky do fondu. V případě ztráty fondu nemá podnik žádnou povinnost (právní ani mimosmluvní) platit další příspěvky do fondu. U tohoto druhu penzijního plánu nese riziko spojené s aktivy plánu zaměstnanec. Důležité je, že IFRS požaduje, aby byly penzijní náklady vykazovány na základě periodicky placených příspěvků.

➤ **plány definovaných požitků.**

Tento typ penzijního plánu zavazuje zaměstnavatele poskytovat svým zaměstnancům požitky po ukončení pracovního poměru v předem stanovené výši. V tomto případě nese riziko spojené s aktivy penzijního plánu zaměstnavatel.

4.2 Výkaz peněžních toků (IAS 7 – Výkaz peněžních toků)

Výkaz peněžních toků vysvětluje příčiny změn ve výši peněžních prostředků. Ve většině zemí musí být tento výkaz součástí účetní závěrky. Výkaz cash flow tedy vysvětluje změny nejen peněz, ale i peněžních ekvivalentů. Informace obsažené ve výkazu zvyšují srovnatelnost vykazované provozní úrovně různých podniků.

Výkaz o peněžních tocích poskytuje informace, které umožní uživatelům zhodnotit změny v:⁵

- čistých aktivech, které mají vliv na peněžní toky podniku;
- finanční struktuře (včetně likvidity a solventnosti);
- schopnost ovlivnit částky a termíny hotovostních toků.

Všeobecně se požaduje, aby výkaz peněžních toků podával informace o hotovostních tocích členěných podle činností: za provozní činnost, investiční činnost a za oblast financování. Provozní činností se pro účely tohoto standardu rozumí hlavní výdělečná činnost podniku a ostatní činnost podniku, která není činností investiční nebo finanční. Peněžní toky se z provozní aktivity poukazují na to, zda má podnik dostatek hotovosti k splácení úvěrů, udržení provozní schopnosti, výplatě dividend a novým investicím. Za investiční činnost se považují hotovostní toky vyjadřující částku, která byla vynaložena na prostředky, které budou použity pro vytváření zisku v následujícím účetním období. Peněžní toky z této činnosti objasňují, jak velká částka byla alokována na aktiva, která budou dlouhodobě přinášet firmě užitek. Přítoky hotovosti v rámci této činnosti pak budou představovat odkupy těchto aktiv. Poslední činností je finanční činnost. Peněžní toky z této aktivity jsou velmi důležité pro předvídání nároků na budoucí hotovostní toky těch, kteří firmě poskytli kapitál. Podstatou této činnosti je tedy obstarání zdrojů financování činnosti podniku.

IAS 7 (Výkaz peněžních toků) se dále také zabývá metodami sestavení výkazu peněžních toků. Výkaz můžeme tedy sestavit dvěma základními principy:

- přímou metodou;
- nepřímou metodou.

Při přímé metodě se při výpočtu cash flow vychází z provozních peněžních zdrojů, od kterých se odečtou provozní peněžní výdaje. Na rozdíl od této metody se nepřímý způsob výpočtu cash flow se vychází z dosaženého hospodářského výsledku, který je upraven o nepeněžní položky (například odpisy, rezervy, ...), změny stavu pohledávek, závazků a zásob a v neposlední řadě o všechny další

⁵ Šramková, A. Janoušková, M. Vojáčková, H. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace. Praha: Institut certifikace účetních, a. s.

položky, jejichž peněžními účinky jsou investiční nebo finanční peněžní toky. Samotný standard preferuje využití přímé metody výpočtu, která spočívá ve zveřejnění hlavních tříd peněžních příjmů a výdajů.

4.3 Výkaz změn vlastního kapitálu

IAS 1 (Sestavení a zveřejnění účetní závěrky) vyžaduje sestavení výkazu změn ve vlastním kapitálu. Cílem výkazu změn vlastního kapitálu je přinést informace nejen o počátečním a konečném stavu všech položek vlastního kapitálu, ale i o celkových přírůstcích a úbytcích vlastního kapitálu, ke kterým v průběhu účetního období došlo.

Každá účetní jednotka by měla v rámci tohoto výkazu vykázat:

- pohyby za období;
- pro každou položku vlastního kapitálu celkový vliv na změnu v účetních pravidlech a oprav zásadních chyb;
- kapitálové transakce s vlastníky a výplaty z vlastního kapitálu vlastníkům;
- nerozdělený zisk nebo ztráta;
- počáteční stav na začátku období;
- zůstatek k rozvahovému dni;
- analýza pohybů v hodnotách následujících položek na začátku a na konci účetního období pro:
 - každou třídu vlastního kapitálu;
 - všechny fondy.

Na následujícím obrázku je znázorněna forma tohoto výkazu. V mnoha zemích je přijat tento sloupcový formát se zvláštním sloupce pro každý prvek v rámci vlastního kapitálu.

4.4 Komentář k účetním výkazům

Požadavky na obsah komentáře k účetním výkazům jsou obsaženy skoro ve všech součástech IFRS. Mezi nejvýznamnější standardy, které formulují obecné požadavky na zveřejněné informace v komentářích patří:

- IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky;
- IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby;
- IAS 14 – Vykazování podle segmentů;
- IAS 10 – Události po rozvahovém dni;
- IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran.

Komentář k účetním výkazům má za cíl předložit informace o východiscích pro přípravu účetní závěrky nebo o specifických účetních pravidlech vybraných a aplikovaných pro významné transakce a události. Dalším cílem této přílohy je vykázat informace podle požadavků IFRS, které nebyly zveřejněny jinde a poskytnou dodatečné informace nezveřejněné v účetních výkazech, ale jsou nezbytné pro jejich porozumění.

5. Metodika práce

V prvním oddíle praktické části diplomové práce je pozornost věnována účetním výkazům sestavené dle české účetní legislativy. Zde sestavuje účetní jednotka rozvahu, výsledovku a v neposlední řadě také přílohu. V případě rozvahy je důležitá metoda odpisování budovy a samostatných movitých věcí. Společnost používá daňové rovnoměrné odpisy. V případě budovy je koeficient potřebný k výpočtu amortizace v prvním roce používání 1,01 a v dalších letech užívání 2,02. Odpis se vždy vypočítá jako součin vstupní ceny stavby a koeficientu, který se posléze vydělí 100. V případě samostatných movitých věcí a souborů samostatných movitých věcí jsou koeficienty následující – 11 v prvním roce používání a 22,25 v dalších letech používání. Výpočet odpisu je stejný jako u budovy, tedy rovna jedné setině součinu pořizovací ceny a koeficientu.

V podmínkách české účetní legislativy se podnik musí přesunout k dalšímu účetnímu výkazu – k výsledovce. Zde musí dopočítat obchodní marži, přidanou hodnotu, provozní výsledek hospodaření a finanční výsledek hospodaření. Obchodní marži jsem zjistila jako rozdíl tržeb a nákladů vynaložené na prodané zboží. Přidanou hodnotu vypočítá jako součet obchodní marže a výkonů, od kterého odečteme výkonovou spotřebu.

Druhý oddíl práce tvoří účetní výkazy sestavené v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. V tomto okamžiku musí dojít k úpravám určitých položek ve výkazech podle českých předpisů, aby výkazy byly v souladu s IFRS. Nejprve se účetní jednotka zaměří na rozvahu. Majetek společnosti vychází ze zcela jiných odpisových technik. Účetní jednotka vychází z předpokládané doby použitelnosti vyjádřené v měsících. Odepisovat začíná podnik již měsícem zařazení. Měsíční odpis se tedy vypočte jako podíl pořizovací ceny a doby použitelnosti. V oblasti staveb došlo ke generální opravě střechy. V podmínkách české legislativy se tato oprava účtovala do nákladů, ale podle IFRS se technické zhodnocení zařadí do dlouhodobého majetku společnosti, který se odepisuje stejným způsobem. Výsledek hospodaření se musí změnit právě o vynaložené náklady na opravu. Další úpravy nalezneme u zásob. Podle české legislativy se náhradní díly účtují do zásob

a v okamžiku namontování, tedy v roce 2011, se spotřeba projeví v nákladech společnosti. Abychom vypracovali rozvalu v souladu s IFRS, musíme náhradní díly převést do majetku společnosti, které budeme odepisovat. Opět dojde i ke změně nákladů ve výsledovce. Další změny souvisejí s finančním leasingem. Pokud firma pořídí aktivum prostřednictvím finančního leasingu, musí ho podnik zařadit do svého majetku a odepisovat ho. Poslední změny jsou v oblasti přechodných položek, dohadných účtů a ostatních kapitálových fondů, které musíme zařadit buď do pohledávek nebo do závazků. Změny ve výsledovce souvisejí s náklady spojenými s úpravami výše uvedených položek, ale také odpisy, které jsou v jiné výši. Je to dáno hlavně jinou formou odepisování majetku.

Při sestavování výsledovky se postupuje stejným způsobem jako v podmínkách české účetní legislativy, ale musí firma vyjmout z nákladů (tedy ze služeb) částky, které souvisely s technickým zhodnocením, náhradními díly a finančním leasingem. Dále se ve výsledovce projeví i rozlišný přístup k odpisování dlouhodobého hmotného majetku.

Výkaz o peněžních tocích sestavuje účetní jednotka nepřímou metodou a postup výpočtu je shodný s českým účetnictvím. Jelikož podnik nemusí tento výkaz sestavovat v podmínkách české legislativy, tak ho nevytváří.

Posledním výkazem, který účetní jednotka musí sestavovat dle požadavků IFRS, je výkaz o změnách ve vlastním kapitálu. V tomto výkazu se řeší rozdíly všech položek vlastního kapitálu společnosti.

6. Praktická část – aplikace na konkrétní podnikatelský subjekt

V této části diplomové práce se uplatní teoretické poznatky na konkrétní podnikatelský subjekt. Pro aplikační část budou sloužit informace účetní jednotky, která si ale nepřeje být jmenována. Jedná se o společnost s ručením omezeným.

Oddíl 1.01 6.1 Účetní výkazy sestavené dle české účetní legislativy

Zvolená účetní jednotka ve své účetní závěrce vyhotovuje následující účetní výkazy:

- rozvahu,
- výsledovku,
- přílohu k účetní závěrce.

Podnik, s. r. o. sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu. Protože firma v podmínkách českého účetního výkaznictví nemá zákonnou povinnost k sestavování Výkazu peněžních toků a Výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, nevytváří je.

6.1.1 Rozvaha (bilance)

V níže vypracované tabulce jsou vykázány zůstatky účtů podniku k 31. prosinci 2011. Tyto konečné stavy musí účetní jednotka převést na účet 702 – Konečný zůstatek rozvažný.

Formát rozvahy je založen na bilanční rovnici, kdy výše sumy aktiv se rovná výši sumy pasiv. V případě Podniku, s. r. o. se součet aktiv rovná částce 818 258 tis. Kč. Suma pasiv je tedy vykázaná ve stejné výši.

Tabulka3: Konečné stavy aktiv v bilanci účetní jednotky

Číslo účtu	Název účtu	Částka (v tis. Kč)
031	DHM – pozemky	92 039
021	DHM – stavby	515 000
081	DHM – oprávky ke stavbám	- 26 059
022	DHM – samostatné movité věci	123 753
082	DHM – oprávky k samostatným movitým věcem	- 41 083
066	DFM – půjčky a úvěry	0
112	OA – materiál	16 023
121	OA – nedokončená výroba	0
123	OA – výrobky	11 216
132	OA – zboží	9 170
311	Pohledávky z obchodních vztahů	14 419
211	KFM – peněžní prostředky	12 683
221	KFM – Bankovní účet	89 912
381	Časové rozlišení – náklady příštích období	976
384	Časové rozlišení – příjmy příštích období	209

Zdroj: Vlastní zpracování

Tabulka4: Konečné stavy pasivních položek rozvahy

Číslo účtu	Název účtu	Částka (v tis. Kč)
411	Základní kapitál	510 857
414	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	324
427	Ostatní fondy	10 196
421	Zákonný rezervní fond	22 165
428	Nerozdělený zisk minulých let	17 005
431	Výsledek hospodaření běžného účetního období	13 668
479	Dlouhodobé závazky – jiné závazky	78 914
321	KZ – závazky z obchodních vztahů	67 326
331	KZ – závazky k zaměstnancům	1 876
336	KZ – závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	1 115
34x	KZ – stát daňové závazky	8 012
389	KZ – dohadné účty pasivní	52 562
461	Bankovní úvěry a výpomoci	33 348
383	Výdaje příštích období	890

Zdroj: Vlastní zpracování

Stanovení odpisů a oprávek k dlouhodobému hmotnému majetku

Při odpisování dlouhodobého hmotného majetku vychází účetní jednotka z daňového odpisování. Podnik si tedy stanoví, že účetní odpisy jsou totožné s daňovými. Koeficienty a doba pro výpočet amortizace jsou uvedeny v Zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Stavba

Společnost vlastní stavbu od 1. ledna 2009. Stavbu odpisuje rovnoměrně po dobu 50 let (6. odpisová skupina). Sazba stanovená pro výpočet odpisu v prvním roce užívání činí 1,02 a v dalších letech 2,02. Výška odpisu se vypočítá jako jedna setina součinu vstupní ceny a přiřazené roční odpisové sazby.

Odpis v prvním roce užívání = $0,01 \times (515\,000 \times 1,01) = \underline{\underline{5\,253\text{ Kč/rok}}}$

Odpis v dalších letech životnosti = $0,01 \times (515\,000 \times 2,02) = \underline{\underline{10\,403\text{ Kč/rok}}}$

Oprávky (2011) = $5\,253 + (2 \times 10\,403) = \underline{\underline{26\,059\text{ Kč}}}$

1. skupina samostatných movitých věcí

Tato skupina dlouhodobého majetku je zařazena ve druhé odpisové skupině, která má dobu životnosti 5 let. Podnik odpisuje opět rovnoměrně, sazba odpisování pro první rok je 11 a pro další roky 22,25.

První skupina výrobních strojů byla pořízena 19. března 2011 v hodnotě 41 251 tis. Kč. Jedná se o soubor 4 stejných strojů.

Odpis v prvním roce = $0,01 \times (41\,251 \times 11) = \underline{\underline{4\,538\text{ Kč/rok}}}$

2. skupina samostatných movitých věcí

Druhá skupina movitého majetku představuje soubor strojů, které byly pořízeny v říjnu roku 2009 za 40 957 tis. Kč. Jedná se o tři výrobní zařízení.

Odpis v prvním roce = $0,01 \times (40\,957 \times 11) = \underline{\underline{4\,505\text{ Kč/rok}}}$

Odpis v dalších letech = $0,01 \times (40\,957 \times 22,25) = \underline{\underline{9\,113\text{ Kč/rok}}}$

3. skupina samostatných movitých věcí

Poslední skupinou na účtě 022 představuje soubor 5 výrobních zařízení, které byly pořízeny v červnu 2010. Částka vynaložená na získání těchto aktiv činila 41 545 tis. Kč.

Odpis v prvním roce užívání = $0,01 \times (41\,545 \times 11) = \underline{\underline{4\,570\text{ Kč/rok}}}$

Odpis v dalších letech užívání = $0,01 \times (41\,545 \times 22,25) = \underline{\underline{9\,244\text{ Kč/rok}}}$

Formát sestavených rozvahových položek v netto hodnotách se může shrnout do následující tabulky. Sestavená Rozvaha v plném rozsahu dle české účetní legislativy je součástí příloh diplomové práce.

Tabulka 5: Stavy rozvahových položek pro léta 2010 a 2011

Stavy rozvahových položek pro léta 2010 a 2011 v netto hodnotách		
(v tis. Kč)		
Položka	Rok 2010	Rok 2011
Pozemky	92 039	92 039
Stavby	515 000	515 000
Oprávkky ke stavbám	-15 656	-26 059
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	82 502	123 753

Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí	-18 188	-41 083
Půjčky a úvěry	16 000	0
Materiál	19 021	16 023
Nedokončená výroba	6 570	0
Výrobky	12 079	11 216
Zboží	10 069	9 170
Pohledávky z obchodních vztahů	20 079	14 419
Peníze	17 256	12 683
Účty v bankách	95 624	89 912
Náklady příštích období	970	976
Příjmy příštích období	156	209
Aktiva celkem	853 521	818 258
Základní kapitál	510 857	510 857
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	315	324
Ostatní fondy	8 976	10 196
Zákonný rezervní fond	20 098	22 165
Nerozdělený zisk minulých let	16 502	17 005
Výsledek hospodaření	17 912	13 668
Jiné závazky	98 959	78 914
Závazky z obchodních vztahů	57110	67 326
Závazky k zaměstnancům	1 982	1 876
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	1 225	1 115
Stát daňové závazky	7 396	8 012
Dohadné účty pasivní	53 221	52 562
Bankovní úvěry dlouhodobé	58 000	33 348
Výdaje příštích období	968	890
Pasiva celkem	853 521	818 258

Zdroj: Vlastní zpracování

6.1.2 Výkaz zisku a ztráty (výsledovka)

Účetní jednotka vykázala v roce 2011 výsledek hospodaření ve formě zisku, a to v částce 13 668 tis. Kč. Výkaz o hospodářském výsledku si níže ukážeme následujícím způsobem. Výkaz o úplném výsledku hospodaření sestavený podle české účetní legislativy naleznete v příloze mé diplomové práci.

Tabulka 6: Výsledovka k 31.12. 2010 a 2011 podle ČÚL

Výsledovka k 31. prosince 2010 a 2011		
(v tis. Kč)		
Položka	2010	2011
Tržby za prodej zboží	96 072	87 752
Náklady vynaložené na prodané zboží	61 010	56 012
Obchodní marže	35 062	31 740
Výkony	168 009	214 241
tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	170 015	216 017
aktivace	- 2 006	- 1 776
Výkonová spotřeba	111 565	105 194
spotřeba materiálu, energií	90 065	89 032
služby	21 500	16 162
Přidaná hodnota	91 506	77 307
Osobní náklady	28 597	25 643
mzdové náklady	19 069	17 099

odměna členům orgánů společnosti	1 812	1 625
náklady na SZ a ZP	6 484	5 814
sociální náklady	1 232	1 105
Daně a poplatky	906	517
Odpisy DNM a DHM	24 086	33 298
Tržby z prodeje DM a materiálu	1 314	991
tržby z prodeje DM	816	596
tržby z prodeje materiálu	498	395
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	915	1 667
ZC prodaného DM	0	0
ZC materiálu	915	1 667
Změna stavu rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období	- 1 236	- 1 009
Ostatní provozní výnosy	648	2 079
Ostatní provozní náklady	20 079	4 553
Provozní výsledek hospodaření	20 119	15 708
Finanční výnosy	69	57
Finanční náklady	2 276	2 097
Finanční výsledek hospodaření	- 2 207	-2 040
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	17 912	13 668

Daň z příjmů za běžnou činnost	3 403	2 597
Výsledek hospodaření za účetní období	17 912	13 668
Výsledek hospodaření před zdaněním	21 315	16 265

Zdroj: Vlastní zpracování

6.1.3 Příloha k účetní závěrce

Příloha účetní závěrky také velmi důležitý účetní výkaz, která podává tyto základní informace:

1. základní informace o společnosti

- | | |
|--------------------------|-------------------------------|
| a. název účetní jednotky | Podnik, s. r. o. |
| b. sídlo účetní jednotky | Nová 765/9, 656 92 Brno |
| c. IČ | 12345678 |
| d. právní forma | společnost s ručením omezeným |
| e. den zápisu do OR | 1. ledna 2009 |

2. organizační struktura společnosti

- a. valná hromada
- b. jednatelé
- c. dozorčí rada

Podnik se dále ještě člení na jednotlivé úseky podle činnosti konkrétních středisek. V účetní jednotce tedy figuruje:

- ekonomické středisko
- marketingové a výrobní středisko
- středisko servisních služeb

3. obecné účetní zásady

Tato skupina informací se týká problematiky účtování. Zde se vyjadřuje fakt, že účetní závěrka byla zpracována podle českých účetních standardů a legislativy. Aktiva i pasiva vykazuje účetní jednotka v historických cenách. V této části se podnik musí vyjádřit ke všem položkám v rozvaze a uvést na pravou míru, jak a proč tak účtuje.

Tato příloha k účetní závěrce by měla být velmi podrobná a rozsáhlá. Mým úkolem v práci je připomenout, že i tato část účetní závěrky je velmi důležitá a nesmí chybět.

6.2 Účetní výkazy zhotovené podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Při sestavování účetní závěrky dle IFRS sestavuje Podnik, s. r. o. tyto výkazy:

- Výkaz o finanční situaci (rozhaha),
- Výkaz zisku a ztráty,
- Výkaz peněžních toků,
- Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu,
- Příloha k účetní závěrce.

6.2.1 Výkaz o finanční situaci

Aby společnost vyhotovila výkaz o finanční situaci v souladu s podmínkami IFRS, musí dojít k určitým korekturám položek rozvahy, která byla sestavená podle požadavků české legislativy.

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

V podmínkách IFRS podnik již nevychází z daňových odpisů, ale ze svého odpisového plánu, ve kterém bere v úvahu dobu použitelnosti aktiva v měsících. Při odepisování používá metodu lineárního odpisu. Výpočet opotřebení je zahájen v měsíci pořízení aktiva. Tento model odepisování je v souladu s požadavky mezinárodního účetního výkaznictví, konkrétně IAS 16.

Podnik má opět ve vlastnictví tři soubory výrobních zařízení.

1. skupina samostatných movitých věcí

Tento stroj byl zařazen do majetku společnosti 19. března 2011 a jeho pořizovací cena činila 41 251 tis. Kč. Předpokládaná doba použitelnosti je stanovena na 7 let, tj. 84 měsíců.

$$\text{Odpis (2011)} = (41\,251 / 84) \times 10 = \underline{\underline{4\,911\text{ Kč}}}$$

Výše odpisu bude zároveň i oprávkami, protože stroj je využívám v roce 2011 poprvé.

2. skupina samostatných movitých věcí

Stroj byl zakoupen 17. října 2009 v částce 40 957 tis. Kč. Předpokládaná doba použitelnosti byla stanovena také na 7 let, tj. 84 měsíců. Odpis pro rok 2011 je totožný s rokem 2010 Kč.

$$\text{Odpis (2009)} = (40\,957 / 84) \times 3 = \underline{\underline{1\,463\text{ Kč}}}$$

$$\text{Odpis (2010)} = (40\,957 / 84) \times 12 = \underline{\underline{5\,856\text{ Kč}}}$$

$$\text{Odpis (2011)} = (40\,957 / 84) \times 12 = \underline{\underline{5\,856\text{ Kč}}}$$

$$\text{Oprávký (2010)} = 1\,463 + 5\,856 = \underline{\underline{7\,319\text{ Kč}}}$$

$$\text{Oprávký (2011)} = 7\,319 + 5\,856 = \underline{\underline{13\,175\text{ Kč}}}$$

3. skupina samostatných movitých věcí

Toto výrobní zařízení zakoupila společnost v červnu 2010 za 41 545 tis. Kč. Plánovaná doba použitelnosti je opět stanovena na dobu sedmi let, tj. 84 měsíců.

$$\text{Odpis (2010)} = (41\,545 / 84) \times 7 = \underline{\underline{3\,465\ \text{Kč}}}$$

$$\text{Odpis (2011)} = (41\,545 / 84) \times 12 = \underline{\underline{5\,940\ \text{Kč}}}$$

$$\text{Oprávký (2010)} = \underline{\underline{3\,465\ \text{Kč}}}$$

$$\text{Oprávký (2011)} = 3\,465 + 5\,940 = \underline{\underline{9\,405\ \text{Kč}}}$$

Stavba

Společnost nevlastní pouze výrobní zařízení, ale také budovu, kterou vlastní již od roku 2009. Předpokládaná doba životnosti hmotného aktiva je stanovena na dobu padesáti let.

$$\text{Odpis} = (515\,000 / 600) \times 12 = \underline{\underline{10\,300\ \text{Kč}}}$$

$$\text{Oprávký (2010)} = 2 \times 10\,300 = \underline{\underline{20\,600\ \text{Kč}}}$$

$$\text{Oprávký (2011)} = 3 \times 10\,300 = \underline{\underline{30\,900\ \text{Kč}}}$$

V roce 2011 došlo ke generální opravě střechy stavby, prostřednictvím které se zvýšily ekonomické užitky z celé budovy. Tato oprava byla dokončena 10. ledna 2011 v hodnotě 756 000 Kč.

Opravu účtovala společnost v souladu s českou legislativou do nákladů, ale v souladu s mezinárodními standardy musí společnost tento následný výdaj začlenit mezi aktiva a lineárně ho odepisovat po dobu plánované životnosti, kterou společnost stanovila na 20 let. Účetní jednotka tedy vyjme opravu z nákladů.

V následující tabulce jsou zobrazeny úpravy, které souvisejí s technickým zhodnocením budovy.

Tabulka 7: Rekapitulace technického zhodnocení budovy dle IFRS

	Účet	MD	D
Vložení do majetku společnosti	021	756 000 Kč	
Oprávký	082		37 800 Kč
Odpis 2011	551	37 800 Kč	
Zrušení oprav	511	- 756 000 Kč	
Celkem		0 Kč	0 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Zásoby

Mezi zásobami společnosti také figurují náhradní díly, které se vztahují ke konkrétní položce zařízení a mají tedy dlouhodobý charakter. Společnost u těchto dílů očekává, že je bude užívat déle než jeden rok a tudíž podle mezinárodních standardů musejí být tyto náhradní díly vykázány jako dlouhodobý majetek.

Firma zakoupila v březnu 2010 brusné kotouče v hodnotě 395 00 Kč. V podmínkách české účetní legislativy byly brusné kotouče byly zařazeny do zásob, ale podle IFRS musí být zařazeny do dlouhodobého majetku. Společnost mění tyto náhradní díly každých 5 let užívání.

V podmínkách mezinárodního účetního výkaznictví účetní jednotka tyto díly vykáže v březnu jako dlouhodobý majetek a lineárně je odepisují po dobu 7 let. Brusné kotouče byly namontovány v lednu 2011 a od té doby se začaly odepisovat po dobu jejich skutečné použitelnosti.

$$\text{Odpis (2010)} = (395\,000 / 84) \times 10 = \underline{\underline{47\,024\,Kč}}$$

$$\text{Hodnota majetku (2010)} = 395\,000 - 47\,024 = \underline{\underline{374\,976\,Kč}}$$

$$\text{Odpis (2011)} = (374\,976 / 60) \times 12 = \underline{\underline{69\,595\,Kč}}$$

Hodnota majetku (2011) = 347 976 – 69 595 = **278 381 Kč**

Zařazením těchto náhradních dílů do dlouhodobého majetku dojde prostřednictvím odpisů k rozložení nákladů do jednotlivých let. V podmínkách české účetní legislativy se celá hodnota kotoučů promítne do nákladů v roce jejich spotřeby.

Shrnutí úprav celé problematiky náhradních dílů ukazuje níže uvedená tabulka.

Tabulka 8: Shrnutí úprav náhradních dílů podle IFRS

	Účet	MD	D
Rozdíl v hodnotě majetku v roce 2011	022	395 000 Kč	
Odpis 2011	551	69 595 Kč	
Oprávký	082		116 619 Kč
Výměna brusných kotoučů	511	-395 000 Kč	
Vliv na výsledek hospodaření minulých let	42x		- 47 024 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Náklady příštích období

Podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví se tyto přechodné položky vykazují jako dlouhodobá nebo krátkodobá aktiva. V rozvaze společnosti sestavené podle českých předpisů na účtě 381 figurují: leasing, zaplacená záloha na dodávku zboží a předplatné odborné literatury. Kromě leasingu bude uhrazená záloha a předplatné krátkodobou pohledávkou z obchodních vztahů.

Tabulka 9: Náklady příštích období dle IFRS

	Účet	MD	D
Náklady příštích období	381		802
Pohledávky z obchodních vztahů	311	802	

Zdroj: Vlastní zpracování

Příjmy příštích období

I tato přechodná položka, stejně jako náklady příštích období, odpovídá z hlediska mezinárodních standardů pohledávkám z obchodních vztahů. Účetní jednotka na tento účet zaúčtovala realizovaný výkon, který ještě není zaplacen. K proplacení ale dojde během příštího účetního období. Proto z pohledu IFRS tato položka odpovídá pohledávce.

Tabulka 10: Příjmy příštích období podle mezinárodních standardů

	Účet	MD	D
Příjmy příštích období	385		209
Pohledávky z obchodních vztahů	311	209	

Zdroj: Vlastní zpracování

Výdaje příštích období

Poslední přechodnou položkou vystupující v rozvaze podniku jsou výdaje příštích období. Tato položka představuje budoucí výdaj společnosti a tudíž odpovídá základní definici dluhu podle mezinárodních účetních standardů. Firma na tento účet zahrnuje náklady související s běžným účetním obdobím, ale k výdaji dosud nedošlo. Účetní jednotka tedy předpokládá, že k vyrovnání tohoto dluhu dojde v příštích 12 měsících a jedná se tedy o závazek krátkodobý.

Tabulka 11: Úprava výdajů příštích období podle požadavků IFRS

	Účet	MD	D
Výdaje příštích období	383	890	
Jiné závazky	379		890

Zdroj: Vlastní zpracování

Dohadné účty pasivní

Na tomto účtě se setkáme s hodnotou obdržených, dosud nevyfakturovaných dodávek. Částka těchto hodnot byla stanovena kvalifikovaným odhadem.

Mezinárodní účetní standardy na tyto položky pohlíží jako na dluh jistý, a proto požadují jejich vykázání spolu s ostatními dluhy společnosti. Jedná se tedy o krátkodobé závazky z obchodního styku.

Tabulka 12: Dohadné účty pasivní podle IFRS

	Účet	MD	D
Dohadné účty pasivní	389	580	
Závazky z obchodního styku	321		580

Zdroj: Vlastní zpracování

Ostatní fondy

Mezi ostatní kapitálové fondy společnost zahrнула tvorbu sociálního fondu, který slouží ke krytí kulturních a sociálních potřeb zaměstnanců. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví na toto pohlíží jako na závazek vůči zaměstnancům, tudíž tvorba tohoto fondu není součástí vlastního kapitálu. Abychom měli vše v souladu s IFRS musíme tento fond vykázat mezi cizími zdroji podniku.

Tabulka 13: Ostatní fondy dle IFRS

	Účet	MD	D
Sociální fond	427	1 072	
Závazky k zaměstnancům	331		1 072

Zdroj: Vlastní zpracování

Finanční leasing

Společnost si v roce 2010 pronajala výrobní stroj. Leasingovou smlouvu podepsala účetní jednotka v prosinci a ten den zaplatila i první mimořádnou splátku. Další splátky, které platí firma rovnoměrně se uskuteční až další měsíc.

Základní potřebné informace:

	Cena bez daně	DPH	Celkem
Vstupní cena	915 088 Kč	173 867 Kč	1 088 955 Kč
1. platba	272 626 Kč	51 799 Kč	324 425 Kč
Leasing. nájemné	19 066, 93 Kč	3 622, 80 Kč	22 986, 73 Kč
Pojistné	716, 80 Kč		716,80 Kč
Pravidelná splátka			23 407 Kč
Kupní cena	1 000 Kč	190 Kč	1 190 Kč

Úroková míra je stanovena ve výši 5,4 % p. a.

Nejprve si musí zjistit současnou hodnotu leasingových plateb. Současnou hodnotu zjistím pomocí diskontování jednotlivých splátek.

Tabulka 14: Výpočet současné hodnoty

Datum	Leasingová platba	Současná hodnota
Leden 2010	324 425 Kč	324 425 Kč
Leden – prosinec 2011	280 884 Kč	266 493 Kč
Leden – prosinec 2012	280 884 Kč	252 840 Kč
Leden – prosinec 2013	280 884 Kč	239 886 Kč
Celkem	1 167 077 Kč	1 083 644 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Nyní již můžeme zjistit hodnotu, kterou bude nájemce vykazovat ve své rozvaze. Současná hodnota leasingových plateb je vyšší než reálná hodnota najatého aktiva. Společnost bude tedy v rozvaze vykazovat zařízení v hodnotě 915 088 Kč.

Dalším důležitým krokem při finančním leasingu je porovnání rozdílu mezi celkovou hodnotou leasingových plateb a tržní hodnotou najatého aktiva. Podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví představuje tento rozdíl finanční náklady nájemce.

V níže uvedené tabulce se zaměřím na výpočet úrokových nákladů. Pro tento propočet použiji metodu součtu čísel.

Tabulka 15: Výpočet úrokových nákladů

Výpočet úrokových nákladů pomocí metody součtu čísel (v Kč)					
Datum	Leasingová platba	Pořadové číslo	Koeficient	Úrok	Splátka jistiny
21.12.2010	324425				
21.1.2011	23407	36	0,0541	13621	9786
Únor	23407	35	0,0526	13243	10164
Březen	23407	34	0,0511	12864	10543
Duben	23407	33	0,0495	12486	10921
Květen	23407	32	0,0480	12108	11299
Červen	23407	31	0,0465	11729	11678
Červenec	23407	30	0,0450	11351	12056
Srpen	23407	29	0,0435	10972	12435
Září	23407	28	0,0420	10594	12813
Říjen	23407	27	0,0405	10216	13191
Listopad	23407	26	0,0390	9837	13570
Prosinec	23407	25	0,0375	9459	13948
21.1.2012	23407	24	0,0360	9081	14326
Únor	23407	23	0,0345	8702	14705
Březen	23407	22	0,0330	8324	15083
Duben	23407	21	0,0315	7946	15461
Květen	23407	20	0,0300	7567	15840
Červen	23407	19	0,0285	7189	16218
Červenec	23407	18	0,0270	6811	16596
Srpen	23407	17	0,0255	6432	16975
Září	23407	16	0,0240	6054	17353
Říjen	23407	15	0,0225	5675	17732
Listopad	23407	14	0,0210	5297	18110
Prosinec	23407	13	0,0195	4919	18488

21.1.2013	23407	12	0,0180	4540	18867
Únor	23407	11	0,0165	4162	19245
Březen	23407	10	0,0150	3784	19623
Duben	23407	9	0,0135	3405	20002
Květen	23407	8	0,0120	3027	20380
Červen	23407	7	0,0105	2649	20758
Červenec	23407	6	0,0090	2270	21137
Srpen	23407	5	0,0075	1892	21515
Září	23407	4	0,0060	1513	21894
Říjen	23407	3	0,0045	1135	22272
Listopad	23407	2	0,0030	757	22650
Prosinec	23407	1	0,0015	378	23029
Součet	1167077	666	1,0000	251989	590663

Zdroj: Vlastní zpracování

Aby mohlo být najaté aktivum vykázáno v rozvaze podle mezinárodních standardů musí účetní jednotka zrušit vykázání tohoto majetku v rozvaze sestavené podle českých předpisů. Je tedy nutné, aby se z nákladové položky odečetla hodnota časově rozlišených leasingových splátek, zrušila zůstatková hodnota první mimořádné platby. Podle IFRS bude tento najatý výrobní stroj zařazen do majetku podniku, který bude odepisovat. Vůči leasingové společnosti vznikl společnosti závazek.

V následující tabulce bych ráda shrnula úpravy, které vzniknou. Uvedené částky jsou v tisících Kč.

Tabulka 16: Shrnutí úprav související s finančním leasingem

Účet	Částka – MD	Částka - D
022 – samostatné movité věci a soubory movitých věcí	915	
082 – oprávkky k samostatným movitým věcem		142
47x – závazky vůči leasingové		533

společnosti		
42x – nerozdělené zisky minulých let		16
518 - služby	- 320	
381 – náklady příštích období	-174	
562 – nákladové úroky	139	
551 – odpisy DHM	131	
Součet	691	691

Zdroj: Vlastní zpracování

Odložená daň

Ještě než přistoupíme k sestavení rozvahy podle mezinárodních standardů musíme si vypočítat odloženou daň. Pro zjednodušení výpočtu budu uvažovat odloženou daň ve výši 20 % ve všech obdobích. Důvodem je porovnatelnost.

1. soubory movitých věcí

Tabulka 17: Odložená daň pro první soubor samostatných movitých věcí

Rok	Daňový odpis	Účetní odpis	Rozdíl odpisů	ÚHZ	DZ	Rozdíl	Odložená daň
2011	4538	4911	373	36340	36713	373	74,6
2012	9178	5892	3286	30448	27535	2913	582,6
2013	9178	5892	3286	24556	18357	6199	1239,8
2014	9178	5892	3286	18664	9179	9485	1897
2015	9178	5892	3287	12772	0	12772	2554,4
2016		5892	5892	6880		6880	1376
2017		5892	5892	988		988	197,6
2018		988	988	0		0	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro rok 2011 je tedy odložená daňová povinnost ve formě pohledávky a to ve výši 74, 6 tis. Kč. Pohledávka vznikla proto, že účetní základna je nižší než daňová základna.

2. soubory samostatných movitých věcí

Pro tento druhý soubor movitých věcí činí odložený daňový závazek pro rok 2010 1259,6 tis.Kč a pro rok 2011 je odložený daňový závazek ve výšce 1911 tis. Kč.

Tabulka 18: Odložená daň pro druhý soubor samostatných movitých věcí

Rok	Daňový odpis	Účetní odpis	Rozdíl odpisů	ÚHZ	DZ	Rozdíl	Odložená daň
2009	4 505	1464	3041	39493	36452	3041	608,2
2010	9113	5856	3257	33637	27339	6298	1259,6
2011	9113	5856	3257	27781	18226	9555	1911
2012	9113	5856	3257	21925	9113	12812	2562,4
2013	9113	5856	3257	16069	0	16069	3213,8
2014		5856	5856	10213		10213	2042,6
2015		5856	5856	4357		4357	871,4
2016		4357	4357	0		0	

Zdroj: Vlastní zpracování

3. soubory samostatných movitých věcí

V případě třetího souboru samostatných movitých věcí došlo ke vzniku odložené daňové povinnosti. V roce 2010 činila odložená daň 221 tis.Kč a v roce 2011 881,8 tis.Kč.

Tabulka 19: Odložená daň pro třetí soubor samostatných movitých věcí

Rok	Daňový odpis	Účetní odpis	Rozdíl odpisů	ÚHZ	DZ	Rozdíl	Odložená daň
2010	4570	3465	1105	38 080	36975	1105	221

2011	9244	5940	3304	32140	27731	4409	881,8
2012	9244	5940	3304	26200	18487	7713	1542,6
2013	9244	5940	3304	20260	9243	11017	2203,4
2014	9243	5940	3303	14320	0	14320	2864
2015		5940	5940	8380		8380	1676
2016		5940	5940	2440		2440	488
2017		2440	2440	0			

Zdroj: Vlastní zpracování

Leasing

I v tomto případě vznikla daňová povinnost z titulu odložené daně. V roce 2010 byla tato povinnost ve výši 18 tis. Kč a v roce 2011 činila 32,4 tis. Kč.

Tabulka 20: Odložená daň pro aktivum pořízené prostřednictvím finančního leasingu

Rok	Daňový odpis	Účetní odpis	Rozdíl odpisů	ÚHZ	DZ	Rozdíl	Odložená daň
2010	101	11	90	904	814	90	18
2011	204	132	72	772	610	162	32,4
2012	204	132	72	640	406	234	46,8
2013	204	132	72	508	202	306	61,2
2014	202	132	70	376	0	376	75,2
2015		132	132	244		244	48,8
2016		132	132	112		112	22,4
2017		112	112	0			

Zdroj: Vlastní zpracování

Zásoby

V případě zásob dojde ke vzniku pohledávky ve výši 0,8 tis. Kč v roce 2010 a v dalším roce již dojde ke vzniku závazku ve výši 2,8 tis. Kč.

Tabulka 21: Odložená daň pro zásoby (náhradní díly)

Rok	Daňový odpis	Účetní odpis	Rozdíl odpisů	ÚHZ	DZ	Rozdíl	Odložená daň
2010	43	47	4	348	352	4	0,8
2011	88	70	18	278	264	14	2,8
2012	88	70	18	208	176	32	6,4
2013	88	70	18	138	88	50	10
2014	88	70	18	68	0	68	13,6
2015		68	68	0		0	

Zdroj: Vlastní zpracování

Stavba

V tomto případě vznikla společnosti daňová pohledávka z titulu odložené daně a to v obou letech zkoumání. V roce 2010 to bylo ve výši 988,8 tis. Kč a v roce 2011 činila pohledávka 972,6 tis. Kč.

Tabulka 22: Odložená daň pro stavbu

Rok	Daňový odpis	Účetní odpis	Rozdíl odpisů	ÚHZ	DZ	Rozdíl	Odložená daň
2009	5253	10300	5047	504700	509747	5047	1009,4
2010	10403	10300	103	494400	499344	4944	988,8
2011	10419	10338	81	484818	489681	4863	972,6

Zdroj: Vlastní zpracování

Nyní můžeme po úpravách přistoupit k sestavení výkazu o finanční situaci podniku, tedy k sestavení bilance.

Tabulka 23: Rozvahové položky v netto hodnotě pro roky 2010 a 2011 dle IFRS

ROZVAHOVÉ POLOŽKY V NETTO HODNOTE PRO ROKY 2010 A 2011		
(v tis. Kč)		
	2011	2010
Položka	Částka	Částka
Aktiva		
Dlouhodobá aktiva	674 170	675 401
Budovy	484 818	494 400
Zařízení	97 313	72 962
Pozemky	92 039	92 039
Půjčky a úvěry	0	16 000
Krátkodobá aktiva	154 434	181 559
Zásoby	36 409	47 739
Obchodní a jiné pohledávky	15 430	20 940
Hotovost a peněžní ekvivalenty	102 595	112 880
Aktiva celkem	828 604	856 960
Vlastní kapitál a závazky		
Vlastní kapitál	571 434	567 906
Základní kapitál	510 857	510 857
Fondy	22 489	20 413
Nerozdělený zisk	17 036	14 583
Výsledek hospodaření	21 052	22 053
Dlouhodobé závazky	33 881	58 623
Dlouhodobé úvěry	33 348	58 000
Dlouhodobé závazky z finančního leasingu	533	623
Krátkodobé závazky	223 289	230 431
Závazky z obchodního styku a jiné závazky	223 289	230 431
Vlastní kapitál a závazky celkem	828 604	856 960

Zdroj: Vlastní zpracování

6.2.2 Výkaz zisku a ztráty

V tomto výkazu podnik vykáže všechny výnosové a nákladové položky, které jsou v souladu s mezinárodními standardy. Výkaz zisku a ztráty vypracoval podnik následujícím způsobem:

Tabulka 24: Výsledovka k 31.12.2011 dle IFRS

Výsledovka k 31. prosince 2011	
(v tis. Kč)	
Položka	Částka
Tržby za prodej zboží	87 752
Náklady vynaložené na prodané zboží	56 012
Obchodní marže	31 740
Výkony	214 241
tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	216 017
aktivace	- 1 776
Výkonová spotřeba	103 723
spotřeba materiálu, energií	89 032
služby	14 691
Přidaná hodnota	78 778
Osobní náklady	25 643
mzdové náklady	17 099
odměna členům orgánů společnosti	1 625
náklady na SZ a ZP	5 814
sociální náklady	1 105
Daně a poplatky	517
Odpisy DNM a DHM	27 246
Tržby z prodeje DM a materiálu	991
tržby z prodeje DM	596
tržby z prodeje materiálu	395
Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	1 667
ZC prodaného DM	0

ZC materiálu	1 667
Změna stavu rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období	- 1 009
Ostatní provozní výnosy	2 079
Ostatní provozní náklady	4 553
Provozní výsledek hospodaření	23 231
Finanční výnosy	57
Finanční náklady	2 236
Finanční výsledek hospodaření	- 2 179
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	21 052
Daň z příjmů za běžnou činnost	4 000
Výsledek hospodaření za účetní období	21 052
Výsledek hospodaření před zdaněním	25 052

Zdroj: Vlastní zpracování

Společnost v podmínkách Mezinárodních standardů účetního výkaznictví dosahuje vyššího zisku. Tento rozdíl je dán hlavně odlišným chápáním technického zhodnocení stavby, náhradních dílů, finančního leasingu a odpisováním dlouhodobého majetku.

Technické zhodnocení stavby považuje účetní jednotka v podmínkách IFRS za součást stavby. Podnik tedy musí vyškrtnout z nákladů částku technického zhodnocení, kterou v podmínkách české legislativy účtovala do nákladů. Samotné technické zhodnocení posléze odepisuje jako hmotný majetek. Do výsledovky se to promítne v odpisech majetku.

Náhradní díly jsou též považovány podle IFRS jako součást hmotného majetku mající dlouhodobý charakter. Podnik zde opět musel vyškrtnout cenu náhradních dílů z nákladů. V roce 2011 došlo k nainstalování náhradních dílů, tedy v podmínkách české legislativy přeúčtovala náhradní díly ze zásob do nákladů. V podmínkách IFRS toto není možné. Do výsledovky se náhradní díly promítnou opět v podobě odpisů dlouhodobého majetku.

Výrobní stroj pořízený prostřednictvím finančního leasingu se opět zařazuje do dlouhodobého majetku v podmínkách IFRS, který odpisuje dle předpokládané doby použitelnosti.

Poslední velký rozdíl mající vliv na jinou výši výsledku hospodaření je způsob odpisování dlouhodobého hmotného majetku. V podmínkách IFRS vychází podnik z předpokládané doby životnosti na rozdíl od české účetní legislativy.

6.2.3 Výkaz peněžních toků

Při sestavování výkazu o peněžních tocích musí brát podnik v úvahu požadavky kladené v samostatném standardu IAS 7 – Výkaz o peněžních tocích.

Tabulka 25: Výkaz peněžních toků podle požadavků IFRS

Výkaz peněžních toků dle IFRS ke dni 31. prosince 2011	
(v tis. Kč)	
Čistý zisk	21 052
Úpravy:	
Odpisy	27 246
Změna rezerv	- 1 009
Změna zásob	11 330
Změna krátkodobých pohledávek	5 510
Změna krátkodobých závazků	- 7 142
Změna krátkodobých úvěrů a finančních výpomocí	16 000
Čisté provozní toky z provozní činnosti	51 935
Změna hmotného dlouhodobého majetku	- 42 007
Čisté peněžní toky z investiční činnosti	- 42 007
Změna kapitálových fondů	9
Změna fondů ze zisku	2 067
Změna HV minulých let	2 453
Změna dlouhodobých závazků	- 90

Změna dlouhodobých bankovních úvěrů	- 24 652
Čisté peněžní toky z finanční činnosti	- 20 213
Čisté zvýšení či snížení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	- 10 285
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období	112 880
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období	102 595

Zdroj: Vlastní zpracování

6.2.4 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

V níže vypracovaném výkazu musí společnost uvést všechny změny týkající se vlastního kapitálu. Pro účely vybrané společnosti se jedná o změny těchto položek vlastního kapitálu:

Tabulka 26: Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu dle IFRS

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu k 31. prosinci 2011 (v tis. Kč)											
	Základní kapitál		Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků		Zákonný rezervní fond		Nerozdělený zisk minulých let		HV běžného období		Celkem
Stav k 31. prosinci 2010	510 857		315		20 098		14 583		22 053		567 906
Změny ve vlastním kapitálu za rok 2011:											
	Přírůstky	Úbytky	Přírůstky	Úbytky	Přírůstky	Úbytky	Přírůstky	Úbytky	Přírůstky	Úbytky	Celkem
Změny základního kapitálu	0	0									0
Změny oceň. Rozdílů z přecenění majetku a závazků			9								9
Změny v zákonném rezervním fondu					2 067						2 067
Změny nerozděleného zisku minulých let							2 453				2 453
Změny HV běžného období									21 052	22 053	- 1 001
Stav k 31. prosinci 2011	510 857		324		22 165		17 036		21 052		571 434

Zdroj: Vlastní zpracování

6.2.5 Komentáře k účetním výkazům

Komentáře k účetní závěrce obsahují totožné informace jako příloha k účetní závěrce sestavená podle české účetní legislativy. Podnik v této příloze musí popsat všechna účetní pravidla.

V úvodní části musí podnikatelský subjekt popsat základní informace o své činnosti. Zde podnik udá název, sídlo, IČ, právní formu účetní jednotky a den zápisu do obchodního rejstříku. Dále musí popsat organizační strukturu společnosti. Poté se přesune k objasnění použitých účetních metod. V tomto případě dlouhodobého majetku musí popsat účetní jednotka tyto náležitosti:

- od jakého data začíná aktivum odepisovat,
- způsob výpočtu odpisů,
- cenu pořízení stroje.

V případě zásob (náhradních dílů) musí podnik uvést totožné informace jako u dlouhodobého majetku. Navíc však musí zveřejnit tyto informace:

- interval výměny těchto dílů,
- stanovení doby použitelnosti.

7. Zhodnocení

Při úkonu, kdy se převádí položky z účetních výkazů sestavených dle české účetní legislativy, došlo k významným změnám v hodnotě pasiv a aktiv společnosti, ale také ve výsledku hospodaření. Tyto odlišnosti jsou dány hlavně odlišnými požadavky IFRS.

Při sestavování účetních výkazů dle českých předpisů dosáhla firma zisku ke konci účetního období ve výši 13 668 tis. Kč. V okamžiku, kdy se převedla účetní informace z výkazů sestavených dle české účetní legislativy do IFRS, náklady se snížily. Je to dáno hlavně tím, že došlo k vyjmutí nákladů na technické zhodnocení stavby, nákladů souvisejících s finančním leasingem a nákladů spojených se spotřebou zásob (konkrétně náhradních dílů). Při převodu výsledovky dle české legislativy do výkazu zisku a ztráty dle IFRS nedocházelo jen ke snižování nákladů. Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se zvýšily, a to hlavně díky odpisům technického zhodnocení, odpisům pronajatého stroje prostřednictvím finančního leasingu a odpisům náhradních dílů. Výsledek hospodaření společnosti se v důsledku těchto změn zvýšil na 21 052 tis. Kč. Vlivem převodu se výsledek hospodaření zvýšil o 7 384 tis. Kč.

Jak již je výše uvedeno převod účetních výkazů sestavených dle českých podmínek do účetních výkazů odpovídajících mezinárodním požadavkům neměl vliv jen na výsledek hospodaření společnosti, ale také na majetkovou a kapitálovou strukturu. Tuto strukturu lze nalézt v základním účetním výkazu – rozvaze. Majetek společnosti se zvýšil o technické zhodnocení budovy ve formě opravy střechy, stroje pořízeného pronájmem, náhradní díly dlouhodobého charakteru. Společně se zařazením samostatné movité věci došlo také ke vzniku dlouhodobého závazku vůči leasingové společnosti. Aktiva společnosti za rok 2011 se zvýšily o 10 346 tis. Kč, tedy z 818 258 tis. Kč na 828 604 tis. Kč. Stejně rozdílly jsou i na straně pasiv.

8. Závěr

Na harmonizaci účetních výkazů je kladen v poslední době stále větší důraz. K tomuto procesu sbližování účetních systémů slouží IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví slouží jako nástroj, který vede k dosažení co největší harmonizace v celé oblasti finančního účetnictví a výkaznictví. IFRS neklade žádné striktní postupy a návody, ale určuje podmínky pro uznání, ocenění a vykazování v účetních výkazech. I mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou stále vyvíjeny a novelizovány.

Cílem diplomové práce bylo poukázání na změny ve vykazovaných skutečnostech v účetních výkazech sestavených dle české legislativy a podle IFRS. V první, tedy teoretické části jsem se vysvětluji základní pojmy, principy a rozdíly obou účetních systémů. V druhé části se ze získaných dat společnosti provedly úpravy určitých účetních položek tak, aby byly uvedené informace v souladu s mezinárodními standardy. Konkrétně se jednalo o odpisy, odloženou daňovou povinnost, přeúčtování finančního leasingu. Poté došlo k porovnání těchto výkazů.

V oblasti porovnání českého účetního systému a IFRS se autorka zaměřuje na majetek podniku a leasing. V případě majetku účetní jednotky je IFRS odlišný ve způsobu odepisování. V oblastech technického zhodnocení stavby a náhradních dílů se v obou systémech vyskytují rozdíly. V případě české účetní legislativy zaúčtovala firma technické zhodnocení do nákladů a náhradní díly do zásob, které posléze přeúčtovala do nákladů v době spotřeby. IFRS na obě tyto problematiky pohlíží zcela jinak. Technické zhodnocení považuje za součást stavby. To znamená, že generální oprava budovy je zařazena do dlouhodobého majetku a je odepisována. Náhradní díly jsou taktéž považovány za majetek účetní jednotky, které slouží v podniku delší dobu. I náhradní díly podnik v podmínkách IFRS odepisuje.

Finanční leasing není v české účetní legislativě nijak zvláště upraven a účetní jednotka k němu přistupuje odlišně na rozdíl od IFRS. Pronájem aktiva prostřednictvím finančního leasingu je podle IFRS považováno za pořízení majetku, které musí účetní jednotka zařadit do samostatných movitých věcí a odepisovat ho.

Účetní systémy se mezi sebou neliší pouze způsobem odepisování a oceňování, ale také ve vykazování prvků účetní závěrky. Česká účetní legislativa v tomto případě konkrétně udává formu a označování položek účetních výkazů. IFRS na rozdíl od českého účetního systému je v tomto směru benevolentnější. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pouze předepisují povinné položky.

Účetnictví dle IFRS je mnohem složitější a náročnější, ale poskytuje věrnější obraz hospodaření firmy. České účetnictví se považuje za snazší způsob vedení účetnictví. Česká legislativa se spíše zaměřuje na daňovou problematiku. IFRS se dá považovat za propracovanější v některých oblastech než česká účetní legislativa. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví dále také mohou zobrazovat spolehlivěji informace a hospodaření účetní jednotky. Existují některé oblasti v účetnictví, které jsou upraveny v IFRS, ale v českém legislativě nikoliv.

Povinnost vykazovat účetní informace v souladu s IFRS mají v České republice za povinnost vykazovat pouze ti, kteří mají své cenné papíry registrované na burze v některé z členské země Evropské unie. Jelikož je Česká republika členem EU předpokládá se, že český národní účetní systém bude muset být upravován tak, aby byl v souladu s mezinárodními standardy. V průběhu času bude toto téma stále více aktuálnější.

9. Summary

The aim of this thesis is to comparison the defferences in the reporting of financial inforamtion by the Czech accounting legislation and IFRS. In the theoretical part, the author deals with the main differences in these two accounting systems. In the second part, practical part, the author deals with compare the financial statements of business. In the last part assess I the main differences.

Key words

International Financial Reporting Standars (IFRS)

International Accounting Standars (IAS)

Financial statements

Balance sheet

Income statement

Statement of cash flow

Equity statement

The notes to the financial statements

10. Seznam použité literatury

- 1) BALOUŠEK, R. SCHRÁNIL, P., 2007. *Harmonizace účetnictví*. Praha: Vysoká škola finanční a správní. 117 s. ISBN:978-80-86754-89-5.
- 2) BOHUŠOVÁ, H., 2008. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS*. Praha: ASPI. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- 3) *České znění IFRS (překlad EU)*. [online]. Dostupné z www: <http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=177&nArticleID=504&nLanguageID=1>
- 4) DVOŘÁKOVÁ, D., 2008. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. Brno: Computer press. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- 5) HANUŠOVÁ, H., KALOUDA, F., 1999. *Evropské ekonomické prostředí*. Praha: Computer Press. 135 s. ISBN 80-7226-265-3.
- 6) HINKE, J., 2006. *Účetnictví podle IAS/IFRS – příklady a případové studie*. Praha: Alfa Publishing. 176 s. ISBN 80-86851-49-4.
- 7) CHMATÁLOVÁ, E. *Proces harmonizace účetnictví v rámci EU*. [online]. [cit. 7. 3. 2011]. Dostupné na www.sves.cz/skola/akce/konf/peu03/texty/chmatálová.pdf
- 8) IFRS a české účetní předpisy – podrobnosti a rozdíly. [online]. 2009. Dostupné z www: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf
- 9) KOVANICOVÁ, D., 2003. *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Bova polygon. 524 s. ISBN:80-85967-51-0.
- 10) KOVANICOVÁ, D., 2005. *Finanční účetnictví – světový koncept*. Praha:BOVA POLYGON. 526 s. 2005. ISBN 80-7273-129-7.
- 11) KOVANICOVÁ, D., 2009. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Bova Polygon. ISBN 978-7273-152-7.

- 12) KOVANICOVÁ, D., 2004. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: BOVA POLYGON. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.
- 13) NERUDOVÁ, D., 2008. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. Praha: ASPI. ISBN 80-7357-142-0.
- 14) SVOBODOVÁ, J., 2010. *Vedení účetnictví některých vybraných účetních jednotek v účetním období 2010*. Účetnictví a daně, číslo 4, strana 13 – 21.
- 15) ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ M., 2008. *IAS/IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace*. Praha: Institut svazu účetních. 456 s. ISBN 978-80-86716-44-2.
- 16) 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.
- 17) *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění*
- 18) *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*

Seznam tabulek

Tabulka 1: Příklady nákladů pro spolehlivé měření

Tabulka 2: Minimální struktura informací prezentovaných ve výkazu o úplném výsledku hospodaření

Tabulka 3: Konečné stavy aktiv v bilanci účetní jednotky

Tabulka 4: Konečné stavy pasivních položek rozvahy

Tabulka 5: Stavy rozvahových položek pro léta 2010 a 2011

Tabulka 6: Výsledovka k 31.12. 2010 a 2011 podle ČÚL

Tabulka 7: Rekapitulace technického zhodnocení budovy dle IFRS

Tabulka 8: Shrnutí úprav náhradních dílů podle IFRS

Tabulka 9: Náklady příštích období dle IFRS

Tabulka 10: Příjmy příštích období podle mezinárodních standardů

Tabulka 11: Úprava výdajů příštích období podle požadavků IFRS

Tabulka 12: Dohadné účty pasivní podle IFRS

Tabulka 13: Ostatní fondy dle IFRS

Tabulka 14: Výpočet současné hodnoty

Tabulka 15: Výpočet úrokových nákladů

Tabulka 16: Shrnutí úprav související s finančním leasingem

Tabulka 17: Odložená daň pro první soubor samostatných movitých věcí

Tabulka 18: Odložená daň pro druhý soubor samostatných movitých věcí

Tabulka 19: Odložená daň pro třetí soubor samostatných movitých věcí

Tabulka 20: Odložená daň pro aktivum pořízené prostřednictvím finančního leasingu

Tabulka 21: Odložená daň pro zásoby (náhradní díly)

Tabulka 22: Odložená daň pro stavbu

Tabulka 23: Rozvahové položky v netto hodnotě pro roky 2010 a 2011 dle IFRS

Tabulka 24: Výsledovka k 31.12.2011 dle IFRS

Tabulka 25: Výkaz peněžních toků podle požadavků IFRS

Tabulka 26: Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu dle IFRS

Seznam příloh

Příloha 1: Rozvaha v plném rozsahu (ČÚL)

Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu (ČÚL)

Příloha 1: Rozvaha v plném rozsahu (ČÚL)

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 ----- ----- Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky ----- -----
ke dni 31.12.2011		
IČ 		

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	885400	67142	818258	853521
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	730792	67142	663650	671697
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř. 05 až 12)	004	0	0	0	0
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005			0	
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			0	
3.	Software	007			0	
4.	Ocenitelná práva	008			0	
5.	Goodwill	009			0	
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010			0	
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011			0	
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012			0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř. 14 až 22)	013	730792	67142	663650	655697
B. II. 1.	Pozemky	014	92039	0	92039	92039
2.	Stavby	015	515000	26059	488941	499344
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	123753	41083	82670	64314
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017			0	
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018			0	
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019			0	
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020			0	
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021			0	
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022			0	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	16000
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024			0	
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025			0	
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			0	
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027			0	16000
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			0	
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			0	
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030			0	

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	153423	0	153423	180698
C. I.	Zásoby (ř. 33 až 38)	032	36409	0	36409	47739
C. I. 1.	Materiál	033	16023	0	16023	19021
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034			0	6570
3.	Výrobky	035	11216	0	11216	12079
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036			0	
5.	Zboží	037	9170	0	9170	10069
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038			0	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040			0	
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041			0	
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042			0	
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043			0	
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			0	
6.	Dohadné účty aktivní	045			0	
7.	Jiné pohledávky	046			0	
8.	Odložená daňová pohledávka	047			0	
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	14419	0	14419	20079
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	14419	0	14419	20079
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050			0	
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051			0	
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052			0	
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			0	
6.	Stát - daňové pohledávky	054			0	
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	0		0	
8.	Dohadné účty aktivní	056	0		0	
9.	Jiné pohledávky	057	0		0	
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	102595	0	102595	112880
C. IV. 1.	Peníze	059	12683	0	12683	17256
2.	Účty v bankách	060	89912	0	89912	95624
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061			0	
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062			0	
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	1185	0	1185	1126
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	976	0	976	970
2.	Komplexní náklady příštích období	065			0	
3.	Příjmy příštích období	066	209	0	209	156

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	818258	853521
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068	574215	574660
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	510857	510857
A. I. 1.	Základní kapitál	070	510857	510857
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
3.	Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 78)	073	10520	9291
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
2.	Ostatní kapitálové fondy	075	10196	8976
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	324	315
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	22165	20098
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	22165	20098
2.	Statutární a ostatní fondy	081		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř. 83 + 84)	082	17005	16502
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	083	17005	16502
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	084		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085	13668	17912
B.	Cizí zdroje (ř. 87 + 92 + 103 + 115)	086	243153	277893
B. I.	Rezervy (ř. 88 až 91)	087	0	0
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	0	
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102)	092	0	0
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	093		
2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	094		
3.	Závazky - podstatný vliv	095		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	097		
6.	Vydané dluhopisy	098		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	099		
8.	Dohadné účty pasivní	100		
9.	Jiné závazky	101		
10.	Odložený daňový závazek	102		

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období	Minulém účetní období
	a b	c	5	6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103	209805	219893
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	104	67326	57110
2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	105		
3.	Závazky - podstatný vliv	106		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107	0	
5.	Závazky k zaměstnancům	108	1876	1982
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	1115	1225
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110	8012	7396
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111		
9.	Vydané dluhopisy	112		
10.	Dohadné účty pasivní	113	52562	53221
11.	Jiné závazky	114	78914	98959
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	115	33348	58000
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116	33348	58000
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	118		
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119	890	968
C. I. 1.	Výdaje příštích období	120	890	968
2.	Výnosy příštích období	121	0	

Sestaveno

dne:

Právní forma účetní

jednotky:

Předmět podnikání účetní

jednotky:

Podpisový záznam:

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

Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu (ČÚL)

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 ----- Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky -----
ke dni <u>31.12.2011</u>		
IČ _____		

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
a	b	c		
I.	Tržby za prodej zboží	01	87752	96072
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	56012	61010
+	Obchodní marže (ř. 01 - 02)	03	31740	35062
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	150761	168009
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	152537	170015
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06		
3.	Aktivace	07	-1776	-2006
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	105194	111565
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	89032	90065
B. 2.	Služby	10	16162	21500
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 - 08)	11	77307	91506
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	25643	28597
C. 1.	Mzdové náklady	13	17099	19069
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	1625	1812
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	5814	6484
C. 4.	Sociální náklady	16	1105	1232
D.	Daně a poplatky	17	517	906
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	33298	24086
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	991	1314
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	596	816
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	21	395	498
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	1667	915
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2	Prodaný materiál	24	1667	915
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	-1009	-1236
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	2079	646
H.	Ostatní provozní náklady	27	4553	20079
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	15708	20119

Označení	TEXT	Číslo řádku	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
a	b	c		
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
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	57	69
N.	Nákladové úroky	43	2097	2276
XI.	Ostatní finanční výnosy	44		
O.	Ostatní finanční náklady	45		
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	-2040	-2207
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	0	0
Q. 1.	- splatná	50		
Q. 2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	13668	17912
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 - 55)	58	0	0
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	13668	17912
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	13668	17912

Sestaveno

dne:

Právní forma účetní

jednotky:

Předmět podnikání účetní

jednotky:

Podpisový

záznam:

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