

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku

Vypovídací schopnost účetních výkazů dle ČÚS a IFRS v konkrétní účetní jednotce

Vedoucí diplomové práce

Ing. Zita Drábková, Ph.D.

Autor

Bc. Lenka Vondrušková

2013

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Bc. Lenka VONDRUŠKOVÁ
Osobní číslo: E10538
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku
Název tématu: Vypovídací schopnost účetních výkazů dle ČÚS a IFRS v kon-
krétní účetní jednotce
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:

Posouzení vypovídací schopnosti účetních výkazů vypracovaných dle ČÚS a IFRS na příkladu konkrétní účetní jednotky.

Rámcový metodický postup (osnova):

- 1) Úvod
- 2) Teoretická část
 - Struktura a obsah účetních výkazů dle ČÚS
 - Struktura a obsah účetních výkazů dle IFRS
- 3) Praktická část
 - Charakteristika účetní jednotky
 - Účetní výkazy konkrétní účetní jednotky dle ČÚS
 - Účetní výkazy konkrétní účetní jednotky dle IFRS
- 5) Porovnání vypovídací schopnosti účetních výkazů
- 6) Závěr

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy:

50 - 60 stran

Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

- RYNEŠ, Petr. Podvojný účetnictví a účetní závěrka. 10. aktualiz. vyd. . Olomouc: ANAG, 2010. 987 s. ISBN 978-80-7263-580-1
- KOVANICOVÁ, Dana. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Praha: BOVA POLYGON, 2004. 284 s. ISBN 80-7273-095-9
- SLÁDKOVÁ, Eva. et al. Finanční účetnictví a výkaznictví. Praha: ASPI: Institut svazu účetních, 2009. 179 s. ISBN 978-80-7357-434-5
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1
- GRÜNWARD, Rolf. HOLEČKOVÁ, Jaroslava. Finanční analýza a plánování podniku. Praha: Ekopress, 2009. 318 s. ISBN 978-80-86929-26-2
- MAREK, Petr. Studijní průvodce financemi podniku. Praha: Ekopress, 2009. 634 s. ISBN 978-80-86929-49-1
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- 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

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Zita DRÁBKOVÁ, Ph.D.

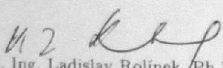
Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce:

1. července 2012

Termín odevzdání diplomové práce:

15. dubna 2013


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. července 2012

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Vypovídací schopnost účetních výkazů dle ČÚS a IFRS v konkrétní účetní jednotce“ vypracovala samostatně na základě vlastních zjištění a materiálů, které uvádím v seznamu použité literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své bakalářské/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 kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

30. 4. 2013

Bc. Lenka Vondrušková

Poděkování

Děkuji vedoucí práce paní Ing. Zitě Drábkové, Ph.D. za odborné vedení, náměty a připomínky k mé bakalářské práci.

Zároveň děkuji panu Ing. Petru Tyráčkovi, Ph.D., MBA za ochotu při spolupráci na diplomové práci a za věcné připomínky.

Obsah

1 ÚVOD	1
2 STRUKTURA A OBSAH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE ČÚS	3
2.1 DRUHY ÚČETNÍCH ZÁVĚREK.....	3
2.2 FORMÁLNÍ PRAVIDLA PŘI SESTAVOVÁNÍ ÚČETNÍCH VÝKAZŮ.....	4
2.3 ROZVAHA	5
2.3.1 Položky rozvahy	6
2.4 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY.....	11
2.4.1 Položky výkazu zisku a ztráty.....	11
2.5 PŘÍLOHA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE.....	14
2.7 VYPOVÍDACÍ SCHOPNOST ÚČETNÍCH VÝKAZŮ	16
3 STRUKTURA A OBSAH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ DLE IFRS	17
3.1 VÝKAZ O FINANČNÍ POZICI – ROZVAHA	17
3.1.1 Položky aktiv.....	19
3.1.2 Položky pasiv	21
3.3 VÝSLEDOVKA	22
3.3.1 Položky výsledovky	23
3.4 VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU.....	24
3.5 PŘÍLOHA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE.....	25
4 METODIKA.....	26
5 CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ JEDNOTKY	28
5.1 OCENĚNÍ MAJETKU	29
5.2 OPRAVNÉ POLOŽKY K MAJETKU	31
5.3 ODPISOVÁNÍ.....	32
5.4 PŘEPOČET CIZÍCH MĚN NA ČESKOU MĚNU.....	33
6 ÚČETNÍ VÝKAZY DLE ČÚS	34
6.1 ROZVAHA V PLNÉM ROZSAHU	34
6.2 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY.....	37

7 ÚČETNÍ VÝKAZY DLE IFRS	38
7.1 FINANČNÍ LEASING.....	38
7.2 VYUŽÍVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	44
7.3 REZERVY	47
7.3.1 <i>Charakteristika rezervy na záruční opravy</i>	<i>47</i>
7.3.2 <i>Charakteristika rezervy na opravu dlouhodobého majetku</i>	<i>50</i>
7.3.3 <i>Charakteristika rezervy na výsledek soudního sporu.....</i>	<i>53</i>
7.4 DLOUHODOBÉ BANKOVNÍ ÚVĚRY	57
8 POROVNÁNÍ VYPOVÍDACÍ SCHOPNOSTI ÚČETNÍCH VÝKAZŮ.....	60
8.1 VYPOVÍDACÍ SCHOPNOST PODLE VZOROVÝCH OBLASTÍ.....	60
8.2 VYPOVÍDACÍ SCHOPNOST DLE ČÚS A IFRS.....	64
9 ZÁVĚR.....	68
10 SUMMARY	70
11 POUŽITÁ LITERATURA.....	71
SEZNAM TABULEK, SCHÉMAT A PŘÍLOH	74
PŘÍLOHA.....	77

1 Úvod

Sestavení účetní závěrky se řadí mezi nejdůležitější a nejvýznamnější součásti účetních prací. Jejím sestavením vrcholí účetní práce za účetní období. Účetní závěrku můžeme nazvat jako jakési zrcadlo působení účetní jednotky, protože má odrážet pravdivou situaci o jejím chodu. Účetní závěrka slouží jako podklad pro ekonomická rozhodnutí a přibližuje ekonomickou situaci jak interním, tak externím pozorovatelům. Uživatelé účetní závěrky vychází z účetní závěrky při svém budoucím jednání a její neúplné nebo dokonce nesprávné informace by se mohly stát hrozbou pro celou účetní jednotku. Proto je v zájmu každé účetní jednotky dodržovat zásadu věrného a poctivého zobrazení.

Tato práce je závěrečnou prací navazujícího magisterského studia Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích, Ekonomické fakulty, programu Ekonomika a management a oboru Účetnictví a finanční řízení podniku.

Diplomová práce na téma „Vypovídací schopnost účetních výkazů dle ČÚS a IFRS v konkrétní účetní jednotce“ se dělí na dvě části. První, teoretická část, se věnuje problematice účetních výkazů teoreticky, a to jak z hlediska českých účetních standardů (ČÚS), tak z hlediska mezinárodních účetních standardů (IFRS). Tato část vychází z citované odborné literatury. Část struktura a obsah účetní výkazů podle ČÚS i část struktura a obsah účetních výkazů dle IFRS samostatně popisuje rozvahu, popř. výkaz o finanční pozici, a samostatně výkaz zisku a ztráty, popř. výsledovku a výkaz o úplném výsledku.

Vypracování této části umožnilo praktickou aplikaci na příkladě konkrétní účetní jednotky, která tvoří druhou, a to praktickou část diplomové práce. Praktická část prezentuje účetní výkazy vytvořené podle české účetní legislativy v kontrastu s účetními výkazy vytvořenými v souladu s mezinárodními účetními standardy. Praktická část slouží ke zjištění případných dopadů jednotlivých účetních soustav na vypovídací schopnost účetních výkazů. Rozdíly ve vypovídací schopnosti vycházejí z rozdílů účtování a vykazování podle příslušných předpisů obou účetnictví.

Vypovídací schopnost účetních výkazů je předurčena z rozdílných požadavků účetních předpisů na účtování jednotlivých účetních případů. Zvolená metodika, postup, způsob účtování ovlivňuje hodnoty a tím také vypovídací schopnost účetních výkazů.

Jak v rámci českých účetních standardů, tak v rámci mezinárodních účetních standardů se účetní jednotka rozhoduje mezi různými postupy, metodami nebo způsoby účtování či různých výpočtů a tím může do jisté míry ovlivnit vypovídací schopnost účetních výkazů. Kreativita daná účetní jednotce k dispozici značně převyšuje v rámci mezinárodního účetnictví, protože rámci něho má účetní jednotka větší možnost rozhodování. Mezinárodní účetnictví více zohledňuje rozdílnosti potřeb účetní jednotky a neobsahuje tolik striktních nařízení jako české účetní standardy. Účetní jednotky nedisponují v rámci ČÚS tak širokou možností výběru jako v rámci mezinárodního účetnictví.

Cílem práce je posouzení vypovídací schopnosti účetních výkazů vypracovaných podle českých účetních standardů a mezinárodních účetních standardů na příkladu konkrétní účetní jednotky. Protože zvolená účetní jednotka sama účtuje pouze v rámci českých účetních předpisů, vzniká nutnost aplikovat mezinárodní účetnictví v souladu s jeho předpisy.

Diplomová práce umožní blíže determinovat rozdíly vyplývající z obou účetnictví a určit přínosy a zápory aplikace konkrétního účetnictví ve zvolené účetní jednotce.

2 Struktura a obsah účetních výkazů dle ČÚS

Po řadě činností, které zahrnují inventarizaci, zjišťování obratu a konečného stavu jednotlivých účtů, stanovení výše daně z příjmů, daňové povinnosti splatné i daňové povinnosti odložené, stanovení výsledku hospodaření a uzavření rozvahových a výsledkových účtů, následuje sestavení účetní závěrky. [1]

Cílem účetní závěrky je poskytnout informace o majetku, závazcích, výsledku hospodaření a finanční situaci jednotky. Účelem účetní závěrky je provést kontrolu účetních zápisů tak, aby se prokázalo, že účetnictví je úplné, správné a průkazné. [2]

2.1 Druhy účetních závěrek

Zákon o účetnictví klade účetním jednotkám povinnost sestavit účetní závěrku k rozvahovému dni, kterým je den, kdy se uzavírají účetní knihy. Řádnou účetní závěrku sestavují účetní jednotky k poslednímu dni účetního období a v ostatních případech sestavují mimořádnou účetní závěrku. Dalším typem účetní závěrky je mezitímní účetní závěrka, která je sestavovaná v průběhu účetního období. Při ní se však neuzavírají účetní knihy a inventarizace je prováděna jen pro účely vyjádření ocenění. [3]

Účetní závěrka se sestavuje buď ve zjednodušeném, nebo v plném rozsahu. Zjednodušenou účetní závěrku, která se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy s menším rozsahem informací, mohou volit účetní jednotky bez povinnosti ověřit účetní závěrku auditorem. [2] Pouze akciové společnosti mají vždy povinnost sestavit účetní závěrku v plném rozsahu. [3] Ryneš dodává, že dobrovolně mohou všechny účetní jednotky sestavit účetní výkazy v plném rozsahu. [4]

Účetní závěrka povinně zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. [3] Účetní jednotka může dobrovolně sestavit výkaz o peněžních tocích a výkaz změn základního kapitálu. Sestavení těchto výkazů není nařízeno, nemusí je tedy sestavovat ani účetní jednotky s povinností sestavit účetní závěrku v plném rozsahu. Zjednodušený a plný rozsah sestavení účetní závěrky se mezi sebou liší pouze ve stanoveném obsahu tří povinných složek účetní závěrky. [5]

Samotná rozvaha se dále člení podle okamžiku sestavení. Rozvaha sestavovaná na počátku podnikání je nazývána jako zahajovací. Konec účetního období uzavírá konečná rozvaha a každé následující účetní období začíná rozvahou počáteční. [6]

2.2 Formální pravidla při sestavování účetních výkazů

Vyhláška č. 500/2002 definuje označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty jako kombinaci velkých písmen latinské abecedy, římských a arabských číslic a názvu položky. Položky pro výpočty se označují znaménky „+“ a „-“, „“. [7] Položky si může účetní jednotka rozdělit na různé podpoložky dle svých potřeb. [4]

Položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty označené arabskou číslicí, mohou být sloučeny při splnění těchto podmínek:

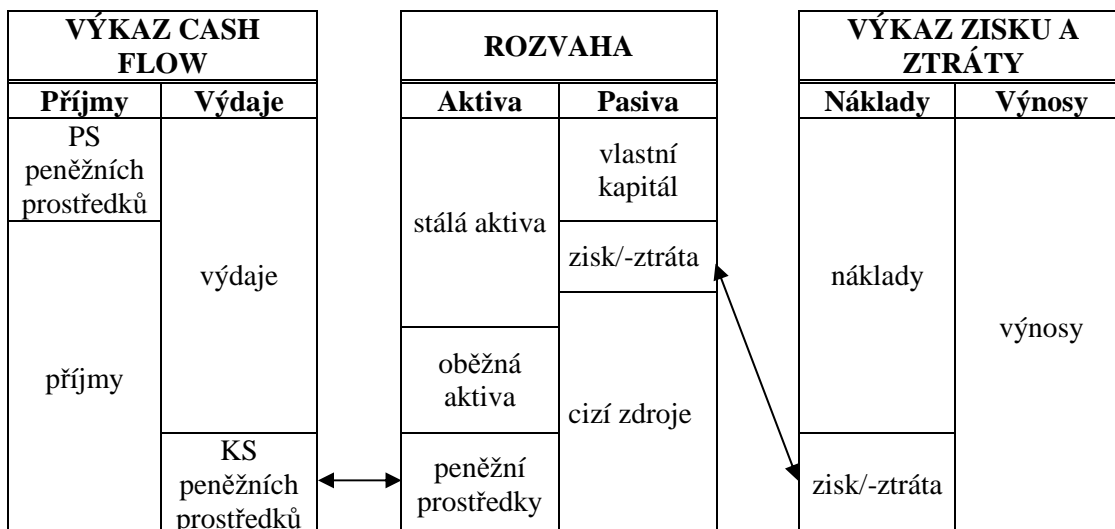
- a) jedná se o nevýznamnou částku vzhledem k věrnému a poctivému zobrazení účetnictví a finanční situaci účetní jednotky,
- b) sloučení má za následek větší srozumitelnost informace,
- c) sloučené položky musí být jednotlivě vymezeny v příloze. [7]

Položky účetní závěrky se vykazují v peněžních jednotkách české měny, přesněji v celých tisících Kč. Při netto hodnotě aktiv vyšší jak 10 miliard Kč je povoleno sestavit účetní závěrku v celých milionech Kč. Nulové hodnoty položek se neuvádějí. [7] Do nevyplněných řádků účetních výkazů se nevpisují nuly, ani se neproškrťávají. Řádky se nerozdělují a nesmí se vpisovat ani žádné údaje mezi řádky nebo do textu. [4]

Počáteční stavy účtů v rozvaze otevírající nové účetní období musí souhlasit s konečnými stavy účtů v rozvaze uzavírajícími předcházející účetní období. [3] Další rovnost platí mezi položkou „aktiva celkem“ v netto hodnotě a „pasiva celkem“. [7]

Vztahy mezi účetními výkazy dané provázaností rozvahy a výkazu zisku a ztrát prostřednictvím položky výsledku hospodaření a rovností položky peněžních prostředků z výkazu cash flow a rozvahy vyjadřuje Schéma 1.

Schéma 1: Vazby mezi účetními výkazy



Zdroj: [8]

2.3 Rozvaha

Ryneš definuje rozvahu jako bilančně uspořádaný přehled aktiv (majetku) na jedné straně a zdrojů financování na straně druhé. Zdroje financování se nazývají pasiva. [4]

Obdobně popisuje rozvahu Štohl, který říká, že rozvaha je základním zdrojem informací o celkové struktuře majetku účetní jednotky (aktiva), dále pak o tom, kolik majetku vlastníci do firmy vložili, jaký zisk (ztrátu) firma vytvořila a kolik dluhů má (pasiva). [9]

Z obou uvedených definic vyplývá, že základními prvky rozvahy jsou aktiva a pasiva (majetek a zdroje krytí). Za aktivum Březinová považuje aktivum, které vyjadřuje formu nebo druh majetku, a lze jej pro účely účetnictví uznat, pokud:

- je kontrolován, ovládan účetní jednotkou jako výsledek dřívějších činností,
- je spolehlivě a reálně ocenitelný a na základě toho o něm lze účtovat,
- představuje právo nebo jiný přístup k budoucím ekonomickým užitkům. [2]

Aktiva jsou souhrn veškerého majetku účetní jednotky vyjádřené v peněžních jednotkách. Člení se podle stupně likvidity od aktiv nejméně likvidních po ty nejvíce likvidní. [6]

Pasiva podle definice Březinové zobrazují členění aktiv z pohledu vlastnictví, člení se na vlastní a cizí zdroje. [2]

Aktiva a závazky se rozdělují na krátkodobé a dlouhodobé podle doby použitelnosti, kdy rozhodujícím kritériem je doba do jednoho roku a nad jeden rok. [4] U posuzování krátkodobosti a dlouhodobosti pohledávek a závazků včetně úvěrů je určující zbývající doba splatnosti k rozvahovému dni. [6]

Vykazování aktiv a pasiv v rozvaze přehledně nastiňuje Schéma 2. V rozvaze se aktiva za běžné účetní období vykazují v hodnotě:

- **brutto**: vstupní cena nesnížená o opravné položky a oprávky,
- **korekce**: samostatná výše opravných položek a oprávek,
- **netto**: vstupní cena snižená o opravné položky a oprávky. [7]

Hodnota aktiv minulého účetního období se kvůli srovnatelnosti vyazuje v netto hodnotě. [6] Pasiva se vyjadřují v běžném i minulém období v účetní hodnotě. [4]

Schéma 2: Záhloví rozvahy

Aktiva	Běžné účetní období			Minulé účetní období
	Brutto	Korekce	Netto	Netto
Položky aktiv				

Pasiva	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
	Položky pasiv	

Zdroj: [6]

2.3.1 Položky rozvahy

Název a obsah položek rozvahy v plném rozsahu řadí Tabulka 1 podle požadavků vyhlášky č. 500/2002 Sb., která stanovuje označování položek kombinací velkých písmen latinské abecedy a římských číslic.

Rozdíl mezi rozvahou ve zjednodušeném a plném rozsahu vychází z podrobnosti členění jednotlivých položek rozvahy. Zjednodušený rozsah obsahuje součtové položky, zatímco účetní výkazy v plném rozsahu vyžadují uvedení jednotlivých položek zvlášť.

Tabulka 1: Položky rozvahy v plném rozsahu

Název a obsah položky	
AKTIVA CELKEM	
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál zahrnují pohledávky za upisovateli, společníky a členy družstva plynoucí z povinnosti splatit vklad do základního kapitálu a upsané nesplacené akcie.
B.	Dlouhodobý majetek se rozděluje na majetek hmotný, nehmotný a finanční. Dlouhodobý majetek musí mít dobu použitelnosti delší než jeden rok a ocenění vyšší než je ocenění určené účetní jednotkou.
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek
1	<i>Zřizovací výdaje:</i> souhrn výdajů vynaložených na založení účetní jednotky do okamžiku jejího vzniku.
2	<i>Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software</i>
3	<i>Ocenitelná práva:</i> zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti.
4	<i>Goodwill:</i> záporný i kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku, nebo jeho části (nabytí koupí, vkladem, oceněním přeměn společností). U goodwillu není brán ohled na výši ocenění.
5	<i>Povolenky na emise a preferenční limity:</i> bez ohledu na výši ocenění.
6	<i>Jiný dlouhodobý nehmotný majetek</i>
7	<i>Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek:</i> pořizovaný majetek po dobu jeho pořizování do okamžiku uvedení do užívání.
8	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek:</i> krátkodobé i dlouhodobé.
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek
1	<i>Pozemky:</i> bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím.
2	<i>Stavby:</i> bez ohledu na výši ocenění i dobu použitelnosti.
3	<i>Samostatné movité věci a soubory movitých věcí</i>
4	<i>Pěstitelské celky trvalých porostů splňující podmínky výměry a hustoty osázení.</i>
5	<i>Dospělá zvířata a jejich skupiny:</i> bez ohledu na výši ocenění.
6	<i>Jiný dlouhodobý hmotný majetek</i>
7	<i>Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek:</i> pořizovaný majetek do okamžiku uvedení do užívání.
8	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek:</i> krátkodobé i dlouhodobé.
9	<i>Oceňovací rozdíl k nabytému majetku:</i> kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části nabyté zejména koupí, vkladem nebo při přeměně společnosti.
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek je pořizován za účelem získání ekonomického prospěchu prostřednictvím výnosů, jako jsou dividendy, přijaté úroky, nájemné aj.
1	<i>Podíly v ovládaných a řízených osobách</i>
2	<i>Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem</i>
3	<i>Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly:</i> podíly, které nepředstavují podíl pod podstatným vlivem a dluhové cenné papíry se záměrem držet je do splatnosti nebo cenné papíry, u nichž není znám záměr účetní jednotky
4	<i>Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv</i>
5	<i>Jiný dlouhodobý finanční majetek:</i> poskytnuté dlouhodobé půjčky osobám, které nejsou pod podstatným vlivem, a drahé kovy a kameny
6	<i>Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek</i>

7	<i>Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek</i>
C.	Oběžná aktiva se dělí na zásoby, dlouhodobé pohledávky, krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek.
C.I.	Zásoby se dělí na zásoby nakupované, vytvořené vlastní činností a mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny. Nakupované zásoby se dále dělí na materiál a zboží. Mezi zásoby vytvořené vlastní činností patří nedokončená výroba, polotovary a hotové výroby.
1	<i>Materiál:</i> suroviny, tj. základní materiál, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu, a pomocné látky, které přecházejí také přímo do výrobku, ale netvoří jeho podstatu. Dále se do materiálu řadí provozovací látky, náhradní díly, obaly a pokusná zvířata.
2	<i>Nedokončená výroba a polotovary:</i> Nedokončená výroba jsou produkty, které prošly minimálně jedním výrobním stupněm, nejsou již materiálem, ale ani hotovým výrobkem. Polotovary jsou produkty, které dosud neprošly všemi výrobními stupni a budou v dalším procesu dokončeny.
3	<i>Výrobky:</i> produkty určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky.
4	<i>Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny</i>
5	<i>Zboží:</i> veškeré movité věci včetně zvířat, nabyté za účelem prodeje, pokud účetní jednotka s těmito věcmi obchoduje. Zboží zahrnuje také výrobky vlastní výroby převedené do vlastních prodejen a již dospělá zvířata vlastního chovu určená k prodeji.
6	<i>Poskytnuté zálohy na zásoby</i>
C.II.	Dlouhodobé pohledávky obsahují pohledávky, které v okamžiku sestavení účetní závěrky, mají dobu splatnosti delší než jeden rok, a odloženou daňovou pohledávku.
1	<i>Pohledávky z obchodních vztahů:</i> vedle pohledávek z obchodních vztahů obsahuje také cenné papíry předané bance k eskontu.
2	<i>Pohledávky - ovládající a řídicí osoba</i>
3	<i>Pohledávky - podstatný vliv</i>
4	<i>Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení</i>
5	<i>Dlouhodobé poskytnuté zálohy</i>
6	<i>Dohadné účty aktivní:</i> pohledávky, u nichž není známá přesná výše.
7	<i>Jiné pohledávky:</i> pohledávky za zaměstnance, z prodeje podniku, pronájmu podniku, nakoupené opce aj.
8	<i>Odložená daňová pohledávka</i>
C.III.	Krátkodobé pohledávky obsahují pohledávky, které v okamžiku, ke kterému je účetní závěrka sestavena, mají dobu splatnosti jeden rok a kratší.
1	<i>Pohledávky z obchodních vztahů</i>
2	<i>Pohledávky - ovládající a řídicí osoba</i>
3	<i>Pohledávky - podstatný vliv</i>
4	<i>Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení</i>
5	<i>Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i>
6	<i>Stát - daňové pohledávky</i>
7	<i>Krátkodobé poskytnuté zálohy</i>
8	<i>Dohadné účty aktivní</i>
9	<i>Jiné pohledávky</i>
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek
1	<i>Peníze:</i> peníze v pokladně, ceniny, peníze na cestě.
2	<i>Účty v bankách:</i> peněžní zůstatky na bankovních účtech.
3	<i>Krátkodobé cenné papíry a podíly:</i> cenné papíry pořízené za účelem obchodování nejvýše do lhůty dvanácti měsíců, dluhové cenné papíry se splatností kratší dvanácti měsíců, opční listy, krátkodobé cenné papíry, u nichž není při pořízení znám záměr

	účetní jednotky.
4	<i>Pořizovaný krátkodobý finanční majetek</i>
D.I.	Časové rozlišení obsahuje tituly časového rozlišení, které mají aktivní zůstatek. Hlediskem pro účtování a vykazování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že v okamžiku jejich účtování je současně znám jejich účel (věcné vymezení), částka a období, kterých se týkají.
1	<i>Náklady příštích období</i>
2	<i>Komplexní náklady příštích období</i>
3	<i>Příjmy příštích období</i>
PASIVA CELKEM	
A.	Vlastní kapitál zahrnuje základní kapitál, kapitálové fondy, fondy tvořené ze zisku, nerozdělené/neuhrazené výsledky hospodaření minulých let, výsledek hospodaření běžného roku.
A.I.	Základní kapitál je peněžním vyjádřením souhrnu peněžitých i nepeněžitých vkladů všech společníků do společnosti. Vytváří se povinně v akciové společnosti, ve společnosti s ručením omezeným a v komanditní společnosti.
1	<i>Základní kapitál</i>
2	<i>Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly:</i> snižují hodnotu základního kapitálu.
3	<i>Změny základního kapitálu:</i> základní kapitál před zápisem do obchodního rejstříku.
A.II.	Kapitálové fondy jsou vlastní zdroje, které podnik získal jinak než jako výsledek své hospodářské činnosti. Jejich původ může být externí (emisní ážio, ostatní kapitálové fondy) i interní (oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků a oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností a rozdíly z přeměn společností).
1	<i>Emisní ážio</i>
2	<i>Ostatní kapitálové fondy</i>
3	<i>Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků</i>
4	<i>Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách</i>
5	<i>Vypořádání rozdílu z přeměn společností:</i> například u nástupnických účetních jednotek vyloučením vzájemných aktiv a pasiv.
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku obsahují fondy vytvářené podle obchodního zákoníku, popřípadě stanov, společenské smlouvy, zakladatelské smlouvy, zakladatelské listiny nebo podle zákona o státním podniku.
1	<i>Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond</i>
2	<i>Statutární a ostatní fondy</i>
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let
1	<i>Nerozdělený zisk minulých let</i>
2	<i>Neuhrazená ztráta minulých let</i>
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období , který může být zisk nebo ztráta. O jeho rozdělení se rozhoduje v bezprostředně následujícím účetním období.
B.	Cizí zdroje zahrnují dvě skupiny, a to rezervy a dlouhodobé závazky.
B.I.	Rezervy
1	<i>Rezervy podle zvláštních právních předpisů</i>
2	<i>Rezerva na důchody a podobné závazky</i>
3	<i>Rezerva na daň z příjmů</i>
4	<i>Ostatní rezervy</i>
B.II.	Dlouhodobé závazky obsahují závazky, které v okamžiku, ke kterému je účetní závěrka sestavena, mají dobu splatnosti delší než jeden rok, a odložený daňový závazek.
1	<i>Závazky z obchodních vztahů</i>
2	<i>Závazky - ovládající a řídicí osoba</i>

3	<i>Závazky - podstatný vliv</i>
4	<i>Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení</i>
5	<i>Dlouhodobé přijaté zálohy</i>
6	<i>Vydané dluhopisy</i>
7	<i>Dlouhodobé směnky k úhradě</i>
8	<i>Dohadné účty pasivní: závazky, u nichž není známa jejich přesná výše.</i>
9	<i>Jiné závazky: závazky z nájmu, koupě podniku aj.</i>
10	<i>Odložený daňový závazek</i>
B.III.	Krátkodobé závazky obsahují závazky, které v okamžiku, ke kterému je účetní závěrka sestavena, mají dobu splatnosti jeden rok a kratší.
1	<i>Závazky z obchodních vztahů</i>
2	<i>Závazky - ovládající a řídící osoba</i>
3	<i>Závazky - podstatný vliv</i>
4	<i>Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení</i>
5	<i>Závazky k zaměstnancům: závazky pracovněprávních vztahů k zaměstnancům, příp. k jiným fyzickým osobám.</i>
6	<i>Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění: v zákonné výši i dobrovolné plnění.</i>
7	<i>Stát - daňové závazky a dotace</i>
8	<i>Krátkodobé přijaté zálohy</i>
9	<i>Vydané dluhopisy</i>
10	<i>Dohadné účty pasivní</i>
11	<i>Jiné závazky</i>
B.IV	Bankovní úvěry a výpomoci
1	<i>Bankovní úvěry dlouhodobé</i>
2	<i>Krátkodobé bankovní úvěry</i>
3	<i>Krátkodobé finanční výpomoci</i>
C.I.	Časové rozlišení obsahují tituly časového rozlišení, které mají pasivní zůstatek. Hlediskem pro účtování a vykazování účetních případů časového rozlišení je skutečnost, že jsou v okamžiku jejich účtování současně známy jejich účel (věcné vymezení), částka a období, kterých se týkají.
1	<i>Výdaje příštích období</i>
2	<i>Výnosy příštích období</i>

Zdroj: Vlastní tvorba dle [7], [10], [11]

2.4 Výkaz zisku a ztráty

Podle Štohra výkaz zisku a ztráty informuje o nákladech, výnosech a hospodářském výsledku tzn., jeho úkolem je informovat uživatele o finanční výkonnosti podniku. [9]

Výkaz zisku a ztráty je stupňovitý přehled nákladů a výnosů s vymezenými součtovými řádky. Výkaz člení náklady a výnosy na provozní (odpovídající předmětu činnosti), finanční a mimořádné činnosti. Provozní a finanční činnost společně tvoří běžnou činnost účetní jednotky. [4]

Výnosy zvyšují ekonomický prospěch účetní jednotky v průběhu účetního období přírůstkem aktiv, a to peněžní i nepeněžní formou, nebo snížením závazků. Výnosy zvyšují zisk vytvořený během účetního období a současně i vlastní kapitál, a to jiným způsobem než vkladem vlastníků. [6] Výnosy nejsou vždy synonymem příjmů, protože ty se vážou k přírůstku pouze peněžních prostředků. [2]

Náklady snižují ekonomický prospěch v průběhu účetního období úbytkem aktiv, a to peněžní i nepeněžní formou, nebo zvýšením závazků. Náklady snižují zisk účetního období a současně i vlastní kapitál, a to jiným způsobem než čerpáním vlastníky. [6] Náklady se musí rozlišovat od výdajů, neboť ty charakterizují úbytek prostředků bez vztahu ke konkrétnímu výkonu. [9]

2.4.1 Položky výkazu zisku a ztráty

Rozlišují se dvě členění nákladů:

- 1) **Druhové členění nákladů** v provozní oblasti, které sleduje druh vynaloženého nákladu (spotřeba energie, mzdové náklady aj.). Vykazují se v okamžiku vynaložení bez ohledu na důvod vynaložení. Toto členění přibližuje Tabulka 2. [8]
- 2) **Účelové členění nákladů**, které se řídí příčinou vzniku nákladů (výroba, správa aj.). Vykazují se ve stejném okamžiku jako výnosy, ke kterému se vztahují. Lze je kalkulovat na výkon, proto se označují také jako náklady výkonu. [8]

Tabulka 2: Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu – druhové členění

Název a obsah položky	
I.	Tržby za prodej zboží
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží obsahují pořizovací cenu, popřípadě reprodukční pořizovací cenu prodaného zboží.
+	Obchodní marže vykazuje rozdíl z vyúčtovaných tržeb za prodej zboží a nákladů vynaložených na prodané zboží.
II.	Výkony
1	<i>Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb</i>
2	<i>Změna stavu zásob vlastní činnosti:</i> tj. nedokončené výroby, polotovary, výrobků a mladých a ostatních zvířat a jejich skupin
3	<i>Aktivace:</i> hodnota aktivovaných nákladů zejména na zásoby a dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek vytvořený vlastní činností
B.	Výkonová spotřeba
1	<i>Spotřeba materiálu a energie</i>
2	<i>Služby:</i> obsahují zejména náklady na opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci, nájemné a náklady na pořízení drobného nehmotného majetku
+	Přidaná hodnota je součet položky "obchodní marže" a rozdílu položek "výkony" a "výkonová spotřeba".
C.	Osobní náklady
1	<i>Mzdové náklady:</i> včetně příjmů společníků a členů družstva ze závislé činnosti
2	<i>Odměny členům orgánů společnosti a družstva</i>
3	<i>Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění:</i> zákonné i ostatní
4	<i>Sociální náklady:</i> zákonné i ostatní, včetně sociálních nákladů fyzické osoby
D.	Daně a poplatky jsou účetní jednotkou zaúčtované jako náklady, s výjimkou daně z příjmů.
E.	Odpisy dlouhodobého majetku a materiálu
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku
1	<i>Tržby z prodeje dlouhodobého majetku</i>
2	<i>Tržby z prodeje materiálu</i>
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu
1	<i>Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku</i>
2	<i>Prodaný materiál</i>
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období představuje rozdíl mezi konečným a počátečním stavem rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období; tato položka může mít i zápornou hodnotu.
IV.	Ostatní provozní výnosy zahrnují zejména smluvní pokuty a úroky z prodlení, výnosy z postoupených pohledávek a výnosy z odepsaných pohledávek, inventarizační rozdíly, dotace k úhradě nákladů nebo k úhradě jiné ekonomické újmy a pojistná plnění, která nejsou uvedena v položce "mimořádné výnosy".
H.	Ostatní provozní náklady obsahují zejména poskytnuté dary, smluvní pokuty a úroky z prodlení, ostatní pokuty a penále, odpis pohledávek, pojistné vztahující se k provozní činnosti, inventarizační rozdíly a škody v provozní oblasti. Dále obsahují spotřebu preferenčních limitů, které nelze odpisovat podle času nebo výkonů, a spotřebu povolenek na emise a jejich číselné označení v rejstříku obchodování s povolenkami. Spotřeba povolenek je vykázána bez ohledu na jejich následné vyřazení.

V.	Převod provozních výnosů
I.	Převod provozních nákladů
*	Provozní výsledek hospodaření
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
J.	Prodané cenné papíry a podíly
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku obsahují zejména dividendy, podíly na zisku, úrokové výnosy u dluhových cenných papírů ve věcné a časové souvislosti, u dluhopisů s pevnou úrokovou sazbou držených do splatnosti rozdíl mezi pořizovací cenou bez kuponu a jmenovitou hodnotou dluhopisu ve věcné a časové souvislosti, u dluhopisů, jejichž úrokový výnos je stanoven rozdílem mezi jmenovitou hodnotou a nižším emisním kursem, rozdíl mezi pořizovací cenou a jmenovitou hodnotou.
1	<i>Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem</i>
2	<i>Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů</i>
3	<i>Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku</i>
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku
K.	Náklady z finančního majetku obsahují například u dluhopisů s pevnou úrokovou sazbou držených do splatnosti rozdíl mezi pořizovací cenou bez kuponu a jmenovitou hodnotou ve věcné a časové souvislosti.
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti představuje rozdíl mezi konečným a počátečním stavem rezerv a opravných položek ve finanční oblasti. Rozdíl může mít i zápornou hodnotu.
X.	Výnosové úroky obsahují úroky vykázané ve věcné a časové souvislosti; do příslušné položky patří i úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování.
N.	Nákladové úroky obsahují úroky vykázané ve věcné a časové souvislosti; do příslušné položky patří i úroky, které nebyly zahrnuty do bankovního vyúčtování.
XI.	Ostatní finanční výnosy obsahují zejména kursové zisky a nároky na náhrady manka a schodků na finančním majetku.
O.	Ostatní finanční náklady obsahují zejména kursové ztráty, manka, schodky a škody na finančním majetku a bankovní výlohy.
XII.	Převod finančních výnosů
P.	Převod finančních nákladů
*	Finanční výsledek hospodaření
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost v dělení na splatnou a odloženou
1	<i>- splatná</i>
2	<i>- odložená</i>
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost
XIII.	Mimořádné výnosy jsou výnosy z operací zcela mimořádných vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, jakož i výnosy z mimořádných událostí nahodile se vyskytujících.
R.	Mimořádné náklady obsahují náklady z operací zcela mimořádných vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky, jakož i náklady z mimořádných událostí nahodile se vyskytujících.
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti rozdělená na splatnou a odloženou
1	<i>- splatná</i>
2	<i>- odložená</i>
*	Mimořádný výsledek hospodaření
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+,-) představuje nárok na podíl na zisku nebo povinnost úhrady ztráty vůči společníkům veřejné obchodní

	společnosti a komplementářům komanditní společnosti.
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+,-)
****	Výsledek hospodaření před zdaněním

Zdroj: Vlastní tvorba dle [7], [11]

Výkaz zisku a ztráty v účelovém členění se s výkazem zisku a ztráty v druhovém členění shoduje v bodech VI. - ****. Odlišný začátek výkazu zisku a ztráty v účelovém členění přibližuje Tabulka 3.

Tabulka 3: Výkaz zisku a ztráty – účelové členění

	Název položky
I.	Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
A.	Náklady prodeje
*	Hrubý zisk nebo ztráta
B.	Odbytové náklady
C.	Správní režie
II.	Jiné provozní výnosy
D.	Jiné provozní náklady

Zdroj: [2]

2.5 Příloha k účetní závěrce

Příloha detailněji popisuje situaci účetní jednotky, která není zřetelná z rozvahy ani výkazu zisku a ztráty, a uživatelům účetních výkazů umožňuje lépe poznat hospodářskou situaci. Doplnuje informace k rozvaze a výkazu zisku a ztrát, neboť každá významná informace není kvantifikovatelná, nebo také mohou významné informace splynout v souhrnných položkách účetních výkazů. [12]

Forma přílohy není stanovena žádným předpisem, tak jako tomu je u rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Zpracována může být jak popisným způsobem, tak v tabulce. Předpokládá se však, že podnik vypracuje přílohu srozumitelnou a čitelnou formou pro uživatele s odpovídajícími účetními a ekonomickými znalostmi. [4]

Také příloha k účetní závěrce je sestavována ve zjednodušeném nebo plném rozsahu. Příloha ve zjednodušeném rozsahu má obsahovat méně povinných informací než příloha v plném rozsahu.

Chalupa připomíná, že účetní jednotka má povinnost informovat v příloze o výši:

- splatných závazků sociálního zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti,
- splatných závazků veřejného zdravotního pojištění,
- evidovaných daňových nedoplatků u místně příslušných finančních orgánů. [13]

Příloha k účetní závěrce poskytuje tři druhy informací:

- 1) **obecné údaje:** popis účetní jednotky (např. datum vzniku, členové statutárních a dozorčích orgánů, průměrný počet zaměstnanců) a sféry vlivu (např. osoby s podstatným vlivem na vykazované účetní jednotky, účetní jednotky, v nichž má vykazovaná účetní jednotka podstatný vliv, výše půjček a úvěrů s jejich úrokovou sazbou),
- 2) **informace o použitých účetních metodách:** metody oceňování, odpisování, tvorby opravných položek, způsob přepočtu cizích měn, stanovení reálné hodnoty,
- 3) **doplňující informace k účetním výkazům:** například hmotný majetek se zástavním právem, hodnota pohledávek a závazků po lhůtě splatnosti, daňové nedoplatky, významné události typu přeměny, mimořádné škody a další významné informace (pronájem, pohledávky a závazky splatné za pět a více let). [12]

2.7 Vypovídací schopnost účetních výkazů

Základním požadavkem na účetní závěrku je zásada věrného zobrazení, kterou ovlivňují různé skutečnosti:

- nepřesné odhady některých položek, např. odhady doby odepisování či zbytkové hodnoty dlouhodobého hmotného majetku,
- vykazování majetku, který účetní jednotce nepřináší prospěch,
- chybějící vykázání významných položek, např. v českém účetnictví pronajímatel nevykazuje v majetku leasing. [16]

Věrné zobrazení účetnictví ovlivňuje vypovídací schopnost účetnictví. IFRS dává přednost ekonomické podstatě transakce před právní formou a v českém účetnictví je účetnictví věrné při dodržení všech účetních předpisů. [16]

Vypovídací schopnost účetních výkazů ovlivňuje také srovnatelnost účetních výkazů v čase, kterou určují:

- změny legislativního prostředí (obchodní právo, sociální pojištění, aj.),
- změny ekonomického prostředí (změna měnových kurzů, aj.),
- sezónní a konjunkturální vlivy, které ovlivňují vypovídací schopnost stavových veličin,
- nedostatečná srovnatelnost (např. při změně legislativy chybí srovnání s minulými obdobími)
- inflace,
- další faktory nefinanční povahy, které jsou nekvantifikovatelné (např. hodnota firemní značky). [16]

Srovnatelnost účetních výkazů je důležitá nejen v čase, ale i v prostoru. Každá účetní jednotka používá vybranou účetní politiku, např. si může zvolit formu odpisů, tvorbu rezerv, a proto mezipodnikové srovnání bývá problematické. [16]

Také v mezinárodním srovnání účetních jednotek se vyskytují různé překážky v důsledku odlišnosti měn, různých formátů výkazů, včasností informací, rozsahu zveřejňovaných údajů atd. [16]

3 Struktura a obsah účetních výkazů dle IFRS

Povinnost vést účetnictví a sestavovat účetní závěrku dle předpisů mezinárodních účetních standardů mají účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi a jejichž emitované cenné papíry se obchodují na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie. [3]

Smyslem účetní závěrky sestavené v souladu s mezinárodními účetními standardy je informovat o finanční pozici účetní jednotky. [11] Nezbytná je srovnatelnost účetní závěrky v čase i prostoru, proto je stanovena struktura účetní závěrky, obsah položek a minimální požadavky na obsah. [17]

Účetní závěrka obsahuje:

- rozvahu informující o finanční pozici podniku,
- výsledovku informující o výkonnosti podniku,
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích,
- specifikaci účetních pravidel a vysvětlující komentáře. [18]

3.1 Výkaz o finanční pozici – rozvaha

Výkaz o finanční pozici bilancuje majetek a zdroje jeho krytí. Vypovídací schopnost výkazu určuje způsob ocenění, výběr kritérií sumarizace i řazení aktivních a pasivních položek. [19]

Účetní jednotka má při sestavování možnost volby formátu rozvahy a do jisté míry si může určit i podrobnost zveřejňovaných položek. Horizontální forma rozvahy představovaná v Tabulce 4 vychází z bilanční rovnice (aktiva = pasiva), zatímco vertikální forma rozvahy bilanční rovnici modifikuje (aktiva - závazky = vlastní kapitál) a upřednostňuje otázku likvidity, díky které je položkou rozvahy čistý pracovní kapitál (viz. Tabulka 5). [19]

Tabulka 4: Horizontální forma rozvahy

Aktiva	Pasiva
Položky aktiv	Položky pasiv
Suma aktiv	Suma pasiv

Zdroj: [19]

Tabulka 5: Vertikální forma rozvahy

Aktiva
Krátkodobé závazky
+, - Čistý pracovní kapitál (krátkodobá aktiva – krátkodobé závazky)
Dlouhodobé závazky
Vlastní kapitál

Zdroj: [19]

Sloupce výkazu o finanční pozici mohou být členěny na:

- sloupce brutto, korekce a netto,
- sloupce pouze brutto (obsahující kladné položky i záporné korekce) a netto,
- sloupec brutto a korekce (záporné položky), potom je sloupec netto vykazován pouze pro sumy bilančních položek,
- sloupec netto a komentář k účetním výkazům uvádí hodnoty brutto a korekce. [19]

IFRS vymezuje minimální obsah položek výkazu o finanční pozici a umožňuje zvolit uspořádání položek rozvahy v členění:

- 1) na krátkodobá a dlouhodobá aktiva, závazky,
- 2) podle likvidity,
- 3) kombinace předchozích členění. [17]

Při vykazování položek aktiv a pasiv se nesmí opomenout významnost položek, proto nelze v rozvaze vynechat významnou položku, jejíž neuvedení by mohlo negativně ovlivnit rozhodování uživatelů účetní závěrky. [19] Pro vykazování prvku v účetní závěrce musí být vedle naplnění podstaty definice spolehlivě určitelná hodnota prvku. [18] Vykazování se neváže k vlastnickému právu, ale k požadavku kontroly nad aktivem. [17]

3.1.1 Položky aktiv

Aktivum je spolehlivě ocenitelný výsledek minulých událostí ovládaný účetní jednotkou, která od něj očekává dostatečně jistý budoucí ekonomický prospěch. [20]

1. Pozemky, budovy a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva držená s cílem využití při výrobě, dodávkách zboží, poskytování služeb, pronájmu jiným účetním jednotkám či k administrativním potřebám. Očekává se užívání delší než jedno účetní období. [13] Spadají sem přírodní a nerostné zdroje a majetek pořízený finančním pronájmem. [17]

2. Investice do nemovitostí

Investice do nemovitostí zahrnují pozemky a budovy pořízené se záměrem pronájmu nebo zhodnocení kapitálových prostředků. [13]

3. Aktiva držená k prodeji

Aktiva držená k prodeji jsou aktiva, která mají být prodána nebo vyřazena jinou transakcí, a závazky, které s aktivy drženými k prodeji souvisejí a budou složkou transakce. [17]

4. Nehmotná aktiva

Nehmotná aktiva zahrnují nepeněžní aktiva, která nemají hmotnou podstatu a jsou držená s úmyslem využití při výrobě, dodávek zboží, poskytování služeb, k účelům pronájmu jiným účetním jednotkám či k administrativním potřebám. Není brán ohled na to, zda je to aktivum vytvořené vlastní činností nebo bylo pořízeno od třetích osob. Výjimku tvoří vlastní činností vytvořený goodwill, značky, vydavatelské tituly nebo seznamy zákazníků, které do nehmotných aktiv nepatří. [13] Bohušová

upozorňuje, že se sem řadí patenty, licence, copyright, software, franšizy a goodwill. [17]

5. Finanční aktiva

Finanční aktiva dle Dvořákové zahrnují peněžní prostředky nebo kapitálové nástroje jiného podniku (akcie). [19] Jsou to aktiva určená k obchodování i držené do splatnosti. [17]

6. Investice účtované ekvivalenční metodou

Bohušová přibližuje, že v investicích účtovaných ekvivalenční metodou se vykazují investice do přidružených podniků a investice do společných podniků. [17]

7. Biologická aktiva

Biologická aktiva jsou používána především v zemědělství, neboť dle Dvořákové to jsou zvířata nebo rostliny. [17], [19]

8. Zásoby

Zásoby jsou aktivní položky vlastněné se záměrem jejich prodeje v rámci podnikatelské činnosti, v průběhu výrobního procesu, nebo to jsou aktiva, která se ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb spotřebují (materiál). [18] Zásoby jsou aktiva pořízována nákupem i vlastní výrobou. [17]

9. Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky

Bohušová vyjmenovává pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky jako pohledávky z obchodního styku, pohledávky za zaměstnanci, daňové pohledávky apod. [17]

10. Peněžní prostředky a jejich ekvivalenty

Pojem peněžní prostředky zastupuje peněžní hotovost a netermínované vklady. Peněžními ekvivalenty jsou nazývány krátkodobé likvidní investice okamžitě převoditelné na určitou částku peněz s nízkým rizikem převodu. [18] Jak dodává Bohušová, jsou to šeky, ceniny, směnky, krátkodobé finanční investice s nevýznamným rizikem změny hodnoty. [17]

3.1.2 Položky pasiv

1. Závazky z obchodního styku a jiné závazky

Sládková definuje závazek jako současnou povinnost podniku, která vznikla na základě minulých skutečností a od jejíhož vypořádání se očekává, že způsobí odtok zdrojů jako ekonomického prospěchu podniku. [11] Krupová připomíná, že úbytek zdrojů musí být dostatečně jistý a závazek spolehlivě ocenitelný. [20]

2. Rezervy

Rezervou se označuje závazek nejasného časového okamžiku a neurčité výše. [18]

3. Finanční závazky

Finanční závazky zahrnují půjčky, bankovní výpomoci a jiné finanční závazky. [17]

4. Splatné daňové závazky a pohledávky

Splatné daňové pohledávky se vykazují, pokud je jejich splacení pravděpodobné. Naopak splatné daňové závazky se vykazují nehledě na okamžik splacení. [13]

5. Odložené daňové pohledávky a závazky

Odložené daňové závazky vznikají z důvodu zdanitelných přechodných rozdílů a jsou to částky daně ze zisku, které účetní jednotka uhradí v příštích účetních obdobích. Naopak odložené daňové pohledávky jsou částky daně ze zisku, které si účetní jednotka bude nárokovat v příštích účetních obdobích a které vznikají z důvodu odčitatelných přechodných rozdílů, nevyužitých převedených daňových ztrát a odpočtů. [18]

6. Menšinové podíly

Dle Bohušové menšinové podíly představují část výsledku hospodaření a část čistých aktiv dceřiného podniku náležející podílovým účastem, které nejsou vlastněny přímo nebo nepřímo mateřským podnikem. [17]

7. Emitovaný kapitál a fondy včetně nerozděleného zisku

Vlastní kapitál se zjistí jako rozdíl aktiv a veškerých závazků účetní jednotky. [11]

3.3 Výsledovka

Existují dva způsoby vykazování veškerých nákladů a výnosů vzniklých v průběhu účetního období:

- 1) formou jednoho výkazu o úplném výsledku,
- 2) prostřednictvím výsledovky a výkazu ostatního úplného výsledku, který navazuje na výsledovku položkou čistého zisku nebo ztráty. [11]

Výsledovka jako účetní výkaz zjišťuje faktory působící na výsledek hospodaření a tyto faktory umožňuje analyzovat. Přináší uživatelům účetních výkazů nejen zdůvodnění výše výsledku hospodaření, ale umožňuje předikovat i budoucí výkonnost podniku. [19]

Výsledovka sestavovaná v souladu s IFRS nemá přesně daný formát, jsou dány pouze požadavky na minimální obsah. Účetní jednotka má na výběr z více variant výsledovky, dle klasifikace nákladů může zvolit druhové nebo účelové členění a také může volit mezi vertikálním a horizontálním formátem pro uspořádání položek, které naznačuje Schéma 4. [17]

Dvořáková uvádí, že účelové členění nákladů se jeví jako relevantnější u výrobních podniků, protože přináší informace nejen o hrubé obchodní marži či tzv. hrubém zisku z obchodní činnosti, ale i o hrubé výrobní marži – hrubém zisku z výrobní činnosti. [19]

Schéma 3: Formy výsledovky

Výsledovka v horizontální formě		Výsledovka ve vertikální formě
Náklady	Výnosy	Výnosy - Náklady

Zdroj: [19]

Výsledovka nezahrnuje položky mimořádných nákladů a výnosů, ale je požadováno oddělené vykázání výsledku z ukončovaných činností. [19]

3.3.1 Položky výsledovky

Výsledovka obsahuje výnosy (income) a náklady (expense), které se zahrnují do výsledovky v časové souvislosti. [17] Výnosy zvyšují hodnotou aktiv nebo snížením závazků ekonomický prospěch v průběhu účetního období, čímž se zvyšuje vlastní kapitál jinak než vkladem vlastníků. [11] Opakem jsou náklady, které snižují ekonomický prospěch čerpáním hodnoty aktiv nebo vznikem závazků, což vede ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením vlastního kapitálu vlastníků. [18]

Jednotlivé položky výsledovky se od sebe liší v závislosti na tom, zda účetní jednotka sestaví výsledovku v druhovém nebo účelovém členění. Odlišnosti dané členěním představuje Tabulka 6. [17]

Tabulka 6: Klasifikace nákladů a výnosů podle IFRS

Druhové členění	Účelové členění
Tržby	Tržby a jiné provozní výnosy
Ostatní provozní výnosy	Náklady na prodané zboží (výrobky, služby) jsou náklady na položky zásob, které byly v daném období prodány
Změna stavu hotových výrobků a nedokončené výroby	Hrubý zisk
Spotřeba materiálu a surovin	Ostatní provozní výnosy představují přijaté nájemné, dividendy, autorské honoráře a zisky z prodeje dlouhodobých aktiv
Osobní náklady	Odbytové náklady zahrnují mzdy v odbytu, provize, reklamu, náklady na dopravu, odpisy dlouhodobých aktiv náležející k odbytu apod.
Odpisy (u hmotného majetku) a amortizace (u nehmotného majetku)	Administrativní náklady zahrnují platby administrativních a správních zaměstnanců, spotřebu kancelářských potřeb apod.
Ostatní provozní náklady	Ostatní provozní náklady zahrnují náklady na výzkum a vývoj
Zisk z provozní činnosti	Zisk z provozní činnosti
Daň ze zisku	Finanční náklady a výnosy obsahují zejména úroky a ostatní výpůjční náklady
Zisk za období	Případně finanční výnosy, např. přijaté úroky, pokud nejsou předmětem hlavní činnosti

Zdroj: Vlastní tvorba dle [17]

Položka změna stavu hotových výrobků a nedokončené výroby se podle IFRS klasifikuje jako nákladová položka, zatímco česká účetní úprava její zvýšení považuje za výnos. [17]

Druhové členění může být při použití v malých účetních jednotkách jednodušší, jeho výhodou je také větší objektivnost, menší vliv odborného odhadu a oproti účelovému členění nemá potřebu rozvrhování. Naopak účelové členění poskytuje více relevantních informací. [18]

3.4 Výkaz o úplném výsledku

Výkaz o úplném výsledku zahrnuje především přecenění, která se účtují přímo ve vlastním kapitálu s použitím fondu z přecenění. Naopak se z kapitálových položek vyčlení odložená daňová povinnost. [16] Rámcový formát výkazu o úplném výsledku s danými položkami zobrazuje Tabulka 7.

Tabulka 7: Rámcový formát výkazu o úplném výsledku (samostatný výkaz)

Hospodářský výsledek za období
<i>Ostatní úplný výsledek</i>
Finanční aktiva určená k prodeji
Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních aktivit
Zisky ze zajištění cash flow
Zisky z přecenění majetku
Aktuární zisky/ztráty z plánu definovaných požitků
Podíl na ostatním úplném hospodářském výsledku přidružených podniků
Daň z příjmů vztahující se k položkám ostatního úplného hospodářského výsledku
<i>Ostatní úplný výsledek netto</i>
Úplný výsledek za období
Úplný výsledek připadající:
<i>Akcionářům mateřského podniku</i>
<i>Menšinovým vlastníkům</i>
celkem

Zdroj: [14]

3.5 Příloha k účetní závěrce

Příloha je rozsáhlá součást účetní závěrky, která podrobně a zároveň přehledně informuje uživatele účetní závěrky. Významné položky účetních výkazů musí odkazovat na související část přílohy. Krupová upozorňuje, že příloha je sestavována v tomto pořadí:

- 1) prohlášení o shodě s mezinárodními standardy účetního výkaznictví,
- 2) seznam použitých účetních politik,
- 3) pomocné informace k jednotlivým položkám účetních výkazů v pořadí, v jakém jsou položky uvedeny v jednotlivých výkazech,
- 4) další zveřejnění, např. nevykázané smluvní povinnosti. [20]

Podnik musí v příloze uvést informace o sídle, právní formě, povaze podnikových operací a hlavní činnosti účetní jednotky, nesmí chybět ani označení mateřského podniku. [19]

Sládková dodává, že příloha přináší informace o klíčových předpokladech o budoucnosti a hlavních zdrojích nejistot k rozvahovému dni, které s sebou nesou významné riziko a mohou mít za následek významnou úpravu účetních hodnot aktiv a závazků v průběhu následujícího účetního období, včetně uvedení charakteru a účetních hodnot dotčených aktiv a závazků k rozvahovému dni. [11]

4 Metodika

První část diplomové práce teoreticky analyzuje problematiku účetních výkazů dle české účetní legislativy a dle mezinárodních účetních standardů. Zaměřuji se hlavně na povinné součásti účetních závěrek, jimiž jsou rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha k účetním výkazům. Teoretická část popisuje povinnosti účetní jednotky při sestavení účetní závěrky, povinné složky účetní závěrky a náležitosti jednotlivých účetních výkazů.

K vypracování tématu spolupracuji s účetní jednotkou, která si ovšem nepřála být jmenována, proto ji budu uvádět jako firma Alfa, a.s. Aby byla plně dodržena anonymita firmy, jsou hodnoty brané z účetnictví upraveny určitým koeficientem.

Tato firma zpracovává své účetnictví podle české účetní legislativy, proto bylo pro mou práci nezbytné vyhotovit výkazy účetní jednotky Alfa podle mezinárodních účetních standardů. Díky vytvoření těchto výkazů mohu srovnávat jednotlivé položky výkazů a vyjadřovat rozdíly ve vypovídací schopnosti účetních výkazů podle jednotlivých položek výkazů.

Protože účetní jednotka zpracovává své výkazy v plném rozsahu, věnuji se v teoretické části v rámci české účetní úpravy taktéž výkazům v plném rozsahu. Výkazy na této úrovni jsou podrobněji členěné a poskytují uživatelům účetní uzávěrky specifitější informace. V rámci mezinárodní účetní soustavy není rozlišen zjednodušený a plný rozsah účetní výkazů, proto všechny účetní jednotky tvoří účetní výkazy ve stejném rozsahu. Není však striktně nařízena podoba účetní výkazů, pouze jejich obsah a účetní jednotka si může zvolit úpravu účetních výkazů sama.

V praktické části aplikuji zjištěné informace na příkladu konkrétní účetní jednotky. Praktická část se dělí na oblast vztahující se k účetním výkazům vytvořeným v souladu s českou účetní legislativou a na oblast vztahující se k účetním výkazům vytvořeným v souladu s mezinárodními účetními standardy. Protože se jedná o velmi rozsáhlou problematiku, věnuji se v části mezinárodních účetních standardů pouze významným oblastem. Tyto významné oblasti zpracovávám v souladu s mezinárodními účetními standardy a každou oblast promítnu do účetních výkazů. Na konci každé vzorové oblasti je uveden její dopad do účetních výkazů, do výkazu o finanční pozici a do výsledovky. Zde je přehledně vidět rozdíl v položkách účetních výkazů vycházející z příslušných standardů.

Kapitola věnující se vypovídací schopnosti účetních výkazů dle ČÚS pomohla k určení významných oblastí českého účetnictví, které byly překlomeny na mezinárodní účetnictví. Zaúčtování podle IFRS obsahuje kapitola vypovídací schopnost účetních výkazů dle IFRS.

Výstupem diplomové práce je porovnání výkazů vytvořených dle jednotlivých účetních soustav a vyjádření rozdílů ve vypovídací schopnosti účetních výkazů. Vzhledem k tomu, že v části „účetní výkazy podle IFRS“ se jedná o vliv vzorových oblastí na účetní výkazy, vychází rozdíly účetních výkazů především z rozdílů v těchto vzorových oblastech.

Zjištěné rozdíly nejsou striktně platné, protože v rámci mezinárodního účetnictví má účetní jednotka větší možnost kreativity i možnost volby. Neexistuje ve všech případech jednoznačné nařízení, ale naopak IFRS dává účetní jednotce větší možnost volby způsobu účtování, volby odhadu, postupu. Mezinárodní účetnictví vychází z dodržování základních předpokladů (definice, podmínky pro vykazování, ocenění...) a určité otázky nechává na rozhodnutí každé účetní jednotky.

5 Charakteristika účetní jednotky

Účetní jednotka Alfa je akciovou společností se sídlem v Kraji Vysočina působící na průmyslovém trhu. Společnost se specializuje na dvě základní oblasti podnikání, a to:

- 1) vývoj, konstrukce, výroba a prodej elektromechanických součástí pro elektroniku, elektroniku a automobilový průmysl,
- 2) výroba přesných soustružených dílů. [21]

Za hlavní cíl si společnost klade „*stát se úplným systémovým dodavatelem konektorů a obdobných konstrukčních sestav do tržních segmentů využívajících elektroniku, zejména automobilový a telekomunikační průmysl*“. [21]

Zákazníci účetní jednotky Alfa, a.s. spadají především do oblastí automobilového průmyslu. Podle místa odbytu je nejvíce dodáváno do České republiky (3/4 produkce) a Evropy, z evropských zemí převažuje Německo a Rakousko. [21]

Sledované účetní období bylo v historii firmy zatím neúspěšnějším obdobím. Hodnoty hospodářských ukazatelů, které v tomto roce dosáhla společnost, přibližuje Tabulka 8.

Tabulka 8: Hodnota vybraných hospodářských ukazatelů

Hospodářský ukazatel	Dosažená hodnota
Tržby	688 mil. Kč
Zisk	13,4 mil. Kč
Investice	208 mil. Kč
Náklady na technický rozvoj	10 mil. Kč
Počet zaměstnanců	996 osob
Průměrný měsíční výdělek	16 753 Kč
Přidaná hodnota na 1 zaměstnance	376 tis. Kč
EVA – zhodnocení kapitálu	792 tis. Kč

Zdroj: [21]

5.1 Ocenění majetku

Zásoby nakupované

O nakupovaných zásobách je v účetní jednotce účtováno způsobem A. Jmenovitě se jedná o materiálové zásoby a zboží, v dělení na obchodní zboží a zboží pro závodní kantýny. Nakupované zásoby jsou oceňovány na bázi pořizovacích cen. [21]

Zásoby vytvořené ve vlastní režii

K zásobám vytvořených ve vlastní režii patří nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby a hotové výrobky. [21]

Nedokončená výroba je oceňována v přímých nákladech: přímý materiál, práce ve mzdě, přímé mzdy. K zakázkovým kusovým výrobkům se přidává k ocenění navíc výrobní režie. [21]

Ocenění polotovarů vlastní výroby zahrnuje přímé náklady, kterými jsou přímý materiál, přímé mzdy a práce ve mzdě. Ocenění těchto položek vychází z předběžných kalkulací a materiálových a výkonových norem. [21]

Hotové výrobky se oceňují na úrovni vnitropodnikových cen, které vycházejí z předběžných kalkulací. [21]

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek vytvořený vlastní činností

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek vytvořený vlastní činností se aktivuje do majetku ve výši vlastních nákladů, které zahrnují skutečné přímé náklady, strojní sazbu a výrobní režii stanovenou plánovaných % k vykázaným přímým mzdám. [21]

Cenné papíry a podíly

Cenné papíry a podíly ve společnostech s rozhodujícím vlivem jsou oceněny metodou ekvivalence beroucí v úvahu účetní závěrky společností. [21]

Ostatní cenné papíry se nepřeceňují na reálnou hodnotu, protože nejsou obchodovatelné na veřejných trzích a poplatek za znalecký posudek je nepřiměřeně vysoký. [21]

Způsob stanovení reprodukční pořizovací ceny

Při používání reprodukční pořizovací ceny se vychází z odborného odhadu zohledňujícího současnou tržní cenu a stav opotřebením oceňovaného majetku., popř. ze zákona o oceňování majetku. [21]

Druhy vedlejších pořizovacích nákladů

Do vedlejších pořizovacích nákladů se zahrnuje přepravné vlastní a cizí, pojistné, poštovné, balné, provize, náklady na přepracování a na celní odbavení. [21]

Složky ocenění zásob vlastní výroby

Zásoby vlastní výroby se oceňují ve vlastních nákladech výroby. Vlastní náklady zahrnují přímý materiál, přímé mzdy a práci ve mzdě, příp. i strojní sazbu a výrobní režii. Ocenění zásob na skladech vychází z plánované výše, ocenění nedokončené výroby vyjadřuje přímé náklady ve skutečně vynaložené výši. [21]

Přímý materiál vychází ze spotřeby jednicového materiálu podle materiálových norem pro předběžnou kalkulaci nebo ve skutečně spotřebované výši násobenou pevnou skladovou cenou materiálu u skutečných nákladů. [21]

Práce ve mzdě zahrnuje plánovanou cenu za kooperaci pro předběžné kalkulace nebo skutečně fakturované náklady na kooperace pro ocenění nedokončené výroby. [21]

Položka přímých mezd zahrnuje výši mezd úkolových dělníků a dělníků pracujících ve sledovaném čase stanovenou ve výkonových normách jako součin předpokládaného času operace a tarifního stupně pro předkalkulace a pro ocenění nedokončené výroby skutečně odpracovaného času na operaci a tarifní třídy operace. [21]

Strojní sazba zahrnuje plánované náklady na provoz strojních zařízení. Jedná se o režijní náklady, které přímo souvisí s provozem strojního vybavení výrobních podnikových útvarů. [21]

Výrobní režie zahrnuje plánované náklady na režijní materiál, náklady na energii, opravy a udržování, cestovné, služby, náklady na ekologii, náklady na finanční leasing a operativní pronájem, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, režijní mzdy, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění, daň silniční, daň z nemovitostí, ostatní daně a poplatky, ostatní provozní náklady, zásobovací přírážku, náklady na zmetky, odpisy speciálních nástrojů, druhotné náklady na energii, opravy a udržování, cestovné, služby. [21]

5.2 Opravné položky k majetku

Opravné položky k dlouhodobému majetku

U dlouhodobého hmotného majetku, který není v současné době používán, byly stanoveny opravné položky ve výši zbývajících zůstatkové ceny. U dlouhodobého finančního majetku nenastaly vzhledem k ocenění reálnou hodnotou a ekvivalencí důvody pro vytvoření opravných položek. [21]

Opravné položky k zásobám

Opravné položky materiálu vychází z jeho dalšího využití. Odborný útvar sleduje položky materiálu, které v minulosti nebyly používány a považují se za neprodejné a nevyužitelné. Pokud jde z materiálu získat výtěžek nebo pokud jej lze prodat za nižší cenu, jsou opravné položky stanoveny do výše předpokládané ceny druhotných surovin nebo prodejní ceny. U zbývajících položek se opravné položky stanoví ve výši účetního ocenění. [21]

Nedokončená výroba a polotovary vlastní výroby mají opravné položky stanovené odborným útvarem, a to zejména ve výši účetního ocenění u dlouhodobě neprodejných zásob. [21]

U zboží s možností prodeje jsou opravné položky stanoveny ve výši rozdílu mezi účetním oceněním a předpokládanou tržní cenou. [21]

Opravné položky k pohledávkám

Opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkurzních řízeních se stanoví ve výši přihlášených pohledávek ve stanovené lhůtě na základě usnesení soudu. [21]

Opravné položky k obchodním pohledávkám se schvalují vedením společnosti na základě podkladů útvaru financování a právníka o jednotlivých pohledávkách, v souladu se zákonem č. 563/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. [21]

Opravné položky k jiným pohledávkám se vyjadřují na základě informací o dlužnících. [21]

5.3 Odpisování

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek do 2 000 Kč a ochranné pomůcky do 2 000 Kč jsou považovány za materiál a účtovány při výdeji do používání přímo na účet spotřeby materiálu pro hmotný majetek, příp. pro nehmotný majetek. [21]

Dlouhodobý hmotný majetek od 2 000 Kč do 20 000 Kč a dlouhodobý nehmotný majetek od 2 000 Kč do 30 000 Kč je také účtován na analytické účty nákladů a pro účely inventarizací je veden v podrozvahové evidenci. [21]

Dlouhodobý hmotný majetek v ceně od 20 000 Kč do 40 000 Kč a dlouhodobý nehmotný majetek od 30 000 Kč do 60 000 Kč je veden v analytické evidenci majetkových účtů a odepisován do nákladů postupně podle stanovené doby použitelnosti. [21]

Dlouhodobý hmotný majetek od výše 40 000 Kč a dlouhodobý nehmotný majetek od výše 60 000 Kč s dobou použitelnosti delší než jeden rok je v účetnictví odepisován ve výši, která je shodná s výší odpisů podle zákona o daních z příjmů rovnoměrnými odpisovými sazbami v příslušných odpisových skupinách. [21]

Dlouhodobý nehmotný majetek od 60 000 Kč s dobou použitelnosti delší než jeden rok uvedený do užívání od roku 2001 do roku 2003 se odepisuje podle zákona o účetnictví na základě stanovené doby předpokládaného používání. [21]

Dlouhodobý nehmotný majetek od 60 000 Kč s dobou použitelnosti delší než jeden rok uvedený do užívání v letech 2004 a výše se odepisuje podle zákona o daních z příjmů metodou rovnoměrných časových odpisů podle druhu majetku. [21]

Odpisy se promítají do účetnictví měsíčně.

5.4 Přepočet cizích měn na českou měnu

Položky v cizích měnách se přepočítávají na českou měnu uplatněním směnných kurzů ČNB, a to vždy tak, že jako kurz pro běžný týden se použije kurz předposledního pracovního dne předcházejícího týdne. Tyto kurzy se používají pro vyjádření všech účetních případů a stavů všech účtů vedených v cizích měnách s výjimkou účetních případů cestovních náhrad, kde se použije denní kurz ČNB ze dne stanovení zálohy na pracovní cestu. [21]

K datu účetní uzávěrky se použije pro přepočet pohledávek a závazků kurz ČNB z tohoto dne a rozdíly se účtují výsledkově. [21]

6 Účetní výkazy dle ČÚS

Protože je účetní jednotka Alfa akciovou společností, musí své účetní výkazy sestavovat v plném rozsahu. To znamená, že všechny její výkazy jsou podrobněji členěné. Účetní závěrka společnosti Alfa, a.s. povinně obsahuje:

- a) rozvahu v plném rozsahu,
- b) výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu,
- c) přílohu k účetní závěrce v plném rozsahu.

Nad rámec svých povinností společnost Alfa, a.s. sestavuje:

- d) přehled o změnách vlastního kapitálu.

Výkazy potřebné k diplomové práci, rozvaha v plném rozsahu a výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu v celých tisících Kč, obsahuje Příloha 1 a 2.

6.1 Rozvaha v plném rozsahu

Aktiva

Brutto hodnota aktiv účetní jednotky Alfa, a.s. dosahuje v účetním období 200X+1 1 384 709 tis. Kč.

Již při prvním pohledu na rozvahu je patrný velký podíl dlouhodobého majetku na celkové sumě aktiv. Dlouhodobý majetek v hodnotě netto (355 490 tis. Kč) tvoří polovinu všech aktiv a v brutto hodnotě (1 017 386 tis. Kč) téměř $\frac{3}{4}$ veškerých aktiv.

Dlouhodobý majetek se skládá z dlouhodobého nehmotného, hmotného a finančního majetku. Největší podíl na celkových aktivech zastupuje dlouhodobý hmotný majetek (DHM), v jehož případě brutto hodnota 968 207 tis. Kč dosahuje 70 % celkových aktiv a netto hodnota 320 966 tis. Kč 46 % celkových aktiv.

Z dlouhodobého hmotného majetku jsou nejvýznamnější položkou samostatné movité věci a soubory movitých věcí, které s brutto hodnotou 476 966 tis. Kč tvoří 34% podíl veškerých aktiv a 47% podíl dlouhodobého majetku. Netto hodnota položky samostatné movité věci a soubory movitých věcí 98 934 tis. Kč tvoří pouze 14 % celkových aktiv a 28 % dlouhodobého majetku.

Druhou nejvýznamnější položkou dlouhodobého hmotného majetku a zároveň dlouhodobého majetku i celkových aktiv je položka staveb, které v brutto hodnotě 212 004 tis Kč dosahují 15% podíl veškerých aktiv, 21% podíl dlouhodobého majetku a 22% podíl dlouhodobého hmotného majetku. Netto hodnota staveb 98 438 tis. Kč tvoří stejné podíly na celkových aktivech a dlouhodobém majetku jako samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Ostatní složky dlouhodobého majetku, a to dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek představují nepatrné hodnoty jak v porovnání s celkovou hodnotou aktiv, tak v porovnání s hodnotnou dlouhodobého majetku. Za nepatrné hodnoty považují procentní podíl menší jak 4 %.

Oběžný majetek s brutto hodnotou 359 755 tis. Kč tvoří 26 % z celkových aktiv a v netto hodnotě 339 109 tis. Kč tvoří dokonce 48 % celkových aktiv. Oběžná aktiva zahrnují především zásoby (brutto hodnota 140 009 tis. Kč, netto hodnota 138 644 tis. Kč) a krátkodobé pohledávky (brutto hodnota 179 846 tis. Kč, netto hodnota 160 565 tis. Kč). Ze zásob je nejvýznamnější skupina nedokončené výroby a polotovarů (brutto a zároveň i netto hodnota 74 099 tis. Kč) a materiál (brutto hodnota 56 261 tis. Kč, netto hodnota 54 897 tis. Kč). Nejvýznamnější položkou krátkodobých pohledávek jsou pohledávky z obchodních vztahů (brutto hodnota 113 341 tis. Kč, netto hodnota 96 383 tis. Kč).

Zbývající položky oběžných aktiv, dlouhodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek, mají nepatrnou hodnotu v porovnání s celkovou hodnotou aktiv. Stejně tak časové rozlišení představuje zanedbatelnou část celkových aktiv, která je v brutto i v netto hodnotě přibližně ve výši 1 %.

Struktura aktiv v minulém účetním období 200X byla podobná jako v již rozebíraném roce 200X+1. Nejpodstatnějším rozdílem byla nižší hodnota aktiv v roce 200X, která byla 570 306 tis. Kč. V netto hodnotě byl relativně stejnými podíly zastoupen dlouhodobý majetek (47 %) i oběžný majetek (49 %). Z dlouhodobého majetku opět převažuje dlouhodobý hmotný majetek (84 %), zastoupený především stavbami a samostatnými movitými věcmi a soubory movitých věcí.

Z oběžného majetku jsou nejvýznamnější položkou krátkodobé pohledávky, z nich pohledávky z obchodních vztahů, a zásoby, které se skládají především z materiálu a nedokončené výroby a polotovarů.

Pasiva

Hodnota pasiv (702 168 tis. Kč) se skládá ze 48 % z vlastního kapitálu (339 150 tis. Kč), z 51 % z cizích zdrojů (354 814 tis. Kč) a z 1 % z časového rozlišení (8 204 tis. Kč). Z vlastního kapitálu zastupuje největší podíl (43 % z celkových pasiv) základní kapitál ve výši 303 602 tis. Kč.

Z cizích zdrojů jsou nejvýznamnější položkou bankovní úvěry a výpomoci v hodnotě 182 762 tis. Kč (26% podíl na celkových pasivech). Převážnou část (79 %) bankovních úvěrů a výpomocí zastupují dlouhodobé bankovní úvěry (144 662 tis. Kč).

Významnější hodnotu mají i krátkodobé závazky (113 260 tis. Kč), která představují 16,3% podíl na celkových pasivech. Z nich převažují závazky z obchodních vztahů, které v částce 66 427 tis. Kč tvoří 58 % krátkodobých závazků a 9,5 % celkových aktiv.

Další významnější položkou cizích zdrojů můžeme jmenovat rezervy, a to rezervy podle zvláštních právních předpisů, které s hodnotou 57 692 tis. Kč znamenají 16 % cizích zdrojů a 8 % celkových pasiv.

Struktura pasiv minulého účetního období 200X byla mírně odlišná od účetního období 200X+1. Změna nastala převážně vlivem snížení základního kapitálu z 353 445 tis. Kč na 303 965 tis. Kč. Další výrazná změna byla v položce výsledek hospodaření minulých, která v roce 200X vykazovala minusovou hodnotu - 9 482 tis. Kč a v roce 200X+1 naopak kladnou hodnotu 10 947 tis. Kč.

V cizích zdrojích nedošlo k výrazným změnám, takže v obou sledovaných obdobích byly nejvýznamnější položkou bankovní úvěry a výpomoci.

6.2 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty za účetní období 200X+1 vykazuje výsledek hospodaření ve výši 13 406 tis. Kč. Tento zisk je celý tvořen výsledkem hospodaření za běžnou činnost, mimořádný výsledek hospodaření je nulový.

Výsledek hospodaření za běžnou činnost se skládá z výsledku hospodaření z provozní činnosti (14 300 tis. Kč) a z výsledku hospodaření z finanční činnosti podniku (-724 tis. Kč).

Provozní výsledek hospodaření je ovlivněn zejména těmito nákladovými položkami: spotřeba materiálu a energie (291 839 tis. Kč), mzdové náklady (181 449 tis. Kč), služby (109 589 tis. Kč), náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění (63 392 tis. Kč) a odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (46 597 tis. Kč). Nejvýznamnější výnosovou položkou výkazu zisku a ztráty v případě účetní jednotky Alfa, a.s. zastupují tržby za prodej vlastních výrobků a služeb (688 350 tis. Kč).

Finanční výsledek hospodaření, u Alfy, a.s. se jedná o ztrátu, nejvíce ovlivňují ostatní finanční výnosy (16 623 tis. Kč) a tržby z prodeje cenných papírů a podílů (15 304 tis. Kč). Z nákladových položek jsou významné položky ostatní finanční náklady (12 376 tis. Kč) a prodané cenné papíry a podíly (15 815 tis. Kč) Nezanedbatelnou výši mají také nákladové úroky, které činí 5 200 tis. Kč.

Zbývající, méně významnější nákladové a výnosové položky výkazu zisku a ztráty viz příloha č. 2.

V běžném účetním období 200X+1 nedošlo oproti minulému účetnímu období 200X k výraznějším změnám. Výsledek hospodaření roku 200X činil 11 904 tis. Kč a byl tvořen nulovým mimořádným výsledkem hospodaření a tedy výsledkem hospodaření za běžnou činnost ve výši 11 904 tis. Kč. Výsledek hospodaření za běžnou činnost se rozděloval na provozní výsledek hospodaření 15 595 tis. Kč a finanční výsledek hospodaření, který byl ztráta -2 043 tis. Kč.

7 Účetní výkazy dle IFRS

Vzhledem k tomu, že účetní jednotka Alfa, a.s. účtuje pouze podle českých účetních standardů, jsou i její účetní výkazy odpovídající této právní normě. Účetní výkazy dle mezinárodního účetnictví vycházejí z překlopení účetních výkazu vytvořených podle českých účetních předpisů na úrovni obrátové převahy. Vzhledem k rozsáhlosti problematiky se zabývám pouze významnými položkami, které nejvíce ovlivňují účetní výkazy. Mezi vzorové oblasti zahrnuji oblast dlouhodobého majetku, finančního leasingu, tvorby rezerv a v neposlední řadě také oblast dlouhodobých bankovních úvěrů.

Pro lepší pochopení rozdílů se věnuji u vzorových oblastí nejen účtování na základě mezinárodních účetních standardů, ale také způsobem účtování v rámci českého účetnictví. Při účtování se pro zjednodušení nebere v úvahu daň z přidané hodnoty.

7.1 Finanční leasing

Účetní jednotka Alfa, a.s. pronajímá osobní vůz, za který podle splátkového kalendáře zaplatila první zvýšenou splátku ve výši 72 188,- Kč a každý měsíc má splátku ve výši 20 381,- Kč. Leasing je sjednaný na dobu tří let a na konci nájemní smlouvy se předpokládá odkup najatého vozu za cenu 1 031,- Kč.

Aby se tento nájemní vztah dal klasifikovat podle IFRS jako finanční, musí splňovat požadavky dané standardem IAS 17 – Leasingy. Ke klasifikaci pomáhá Tabulka 9, z níž vyplývají tyto skutečnosti:

- 1) doba trvání leasingu je podstatnou částí doby životnosti aktiva (3 vs. 5 let),
- 2) nájemce může odkoupit vůz na konci nájemního vztahu za částku 1 031,- Kč, která bude s největší pravděpodobností nižší než reálná hodnota v okamžiku odkupu,
- 3) na nájemce jsou převedena veškerá rizika a odměny související s vlastnictvím majetku.

Tabulka 9: Charakteristika leasingu

Charakteristika leasingu	
Doba trvání leasingu	3
Doba životnosti	5
První zvýšená splátka	72 188
Pravidelné měsíční splátky	20 381
Reálná hodnota	732 188
Předpokládaná částka odkupu	1 031
Rizika přechází na nájemce	Ano
Klasifikace leasingu	Finanční

Zdroj: Vlastní tvorba dle [21]

Řešení

Vzhledem k tomu, že finanční leasing je zahájen až v průběhu roku 200X, neprojeví se v zahajovací rozvaze k 1.1.200X.

ROK 200X

A) ČÚS

V rozvahových účtech se projeví předpis první zvýšené splátky (72 188,- Kč), předpis jednotlivých splátek (20 381,- Kč) a úhrady těchto předpisů. První zvýšená splátka se zaúčtuje jako náklad příštího období (NPO), jejíž umořování do nákladů běžného období se vypočítá následovně:

$$NPO_1 = \frac{72\,188}{36} * 4 = 8\,021,- \quad (1)$$

V rámci českého účetnictví bude zaúčtována první zvýšená splátka, která se bude postupně prostřednictvím nákladů příštích období (NPO) přenášet do nákladů. Zvýšená splátka musí být uhrazena, stejně tak jako pravidelné splátky, které v roce 200X byly čtyři v celkové výši 81 524,- Kč. Nastalé účetní operace jsou:

Předpis 1. zvýšené splátky	72 188,00 Kč	NPO	Závazek
Úhrada 1. zvýšené splátky	72 188,00 Kč	Závazek	Běžný účet
4 x Předpis splátek	81 524,00 Kč	Služby	Závazek
4 x Úhrada splátek	81 524,00 Kč	Závazek	Běžný účet
Náklady příštích období	8 021,00 Kč	Služby	NPO

B) IFRS

Pro klasifikaci leasingu jako finančního leasingu se musí dopočítat současná hodnota minimálních leasingových plateb. Při jejím výpočtu se pomocí úrokové míry diskontuje na čistou současnou hodnotu první zvýšená splátka, všechny minimální leasingové platby a předpokládaná částka odkupu. Při výpočtu používám úrokovou míru ve výši 3,94 % p.a., která vychází z průměru tří podobných nabídek získaných ze zdrojů [23], [24] a [25]. Údaje potřebné při zahájení leasingu obsahuje Tabulka 10.

$$72\,188 + \frac{20\,381}{1 + \frac{0,0394}{12}} + \dots + \frac{20\,381}{1 + \frac{0,0394}{12}} + \frac{1\,031}{1 + \frac{0,0394}{12}} = 768\,048,- \quad (2)$$

Tabulka 10: Údaje potřebné při zahájení leasingu

Údaje potřebné při zahájení leasingu	
Datum zahájení leasingu	09. 200X
Úroková míra	3,94 %
Současná hodnota minimálních leasingových plateb	768 048

Zdroj: Vlastní tvorba dle [21]

Čistá současná hodnota minimálních leasingových plateb dosahuje 761 861,- Kč, má tedy vyšší hodnotu než reálná hodnota (732 188,- Kč) v době zahájení leasingového vztahu. Z tohoto důvodu bude závazek i hodnota aktiva v mezinárodním účetnictví oceněna ve výši reálné hodnoty.

V účetnictví podle mezinárodních účetních standardů vzniknou na základě leasingového vztahu tyto účetní odpisy:

$$ROČNÍ\ ODPIS_1 = \frac{732\,188}{60} * 4 = 48\,812,- \quad (3)$$

Splátkový kalendář, z něž je možné vyčíst úmor závazku, představuje Tabulka 11 a 12.

Tabulka 11: Splátkový kalendář 200X

Datum	Splátka	Snížení závazku	Úrok	Zůstatek závazku
09.200x	92 569	90 165,66	2 403,34	642 022,34
10.200x	20 381	18 273,62	2 107,38	623 748,72
11.200x	20 381	18 333,60	2 047,40	605 415,12
12.200x	20 381	18 393,78	1 987,22	587 021,33
Celkem	153 712	145 166,67	8 545,33	

Zdroj: Vlastní tvorba dle [21]

Tabulka 12: Splátkový kalendář 200X+1

Datum	Splátka	Snížení závazku	Úrok	Zůstatek závazku
01.200x+1	20 381	18 454,16	1 926,84	568 567,18
02.200x+1	20 381	18 514,73	1 866,27	550 052,45
03.200x+1	20 381	18 575,50	1 805,5	531 476,94
04.200x+1	20 381	18 636,48	1 744,52	512 840,47
05.200x+1	20 381	18 697,65	1 683,35	494 142,82
06.200x+1	20 381	18 759,02	1 621,98	475 383,80
07.200x+1	20 381	18 820,60	1 560,40	456 563,20
08.200x+1	20 381	18 882,37	1 498,63	437 680,83
09.200x+1	20 381	18 944,35	1 436,65	418 737,47
10.200x+1	20 381	19 006,54	1 374,46	399 729,94
11.200x+1	20 381	19 068,92	1 312,08	380 661,01
12.200x+1	20 381	19 131,52	1 249,48	361 529,50
Celkem	244 572	225 491,84	19 080,16	

Zdroj: Vlastní tvorba dle [21]

Účtování leasingu v rámci IFRS v účetním období 200X probíhá následovně:

Zahájení leasingu	732 188,00 Kč	Pořízení	Závazek
Zařazení aktiva do užívání	732 188,00 Kč	Majetek	Pořízení
Úhrada 1. zvýšené splátky	72 188,00 Kč	Závazek	Běžný účet
4 x Pravidelná splátka	72 978,67 Kč	Závazek	Běžný účet
4 x Úrok ze splátky	8 545,33 Kč	Finanční N ¹	Běžný účet
Roční odpis aktiva	48 812,00 Kč	Odpisy	Oprávkvy

¹ Finanční náklady

Zaúčtováním výše uvedených účetních operací vznikne odložená daň (bere se v úvahu daň z příjmů právnických osob ve výši 19 %):

$$\text{sazba daně} * (\text{účetní hodnota} - \text{daňová hodnota}) \quad (4)$$

$$0,19 * [(732\ 188 - 48\ 812) - 0] = 129\ 841,44 \quad (5)$$

$$0,19 * [(732\ 188 - 145\ 166,67) - 0] = 111\ 534,05 \quad (6)$$

$$0,19 * [0 - 61\ 167] = 11\ 621,73 \quad (7)$$

Podle uvedeného vztahu dostáváme odložený daňový závazek ve výši 129 841,44 Kč a odloženou daňovou pohledávku ve výši 123 15,78 Kč tzn. celková odložená daň (závazek) je ve výši 6 685,66 Kč a zaúčtuje se následovně:

Odložená daň	6 685,66 Kč	Náklady	Odložená daň
--------------	-------------	---------	--------------

Účetní výkazy odpovídající účetnictví podle ČÚS a IFRS s vyjádřením rozdílů jednotlivých položek přehledně ukazuje Tabulka 13 a 14.

Tabulka 13: Rozvaha k 31.12.200X (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Dlouhodobý hmotný majetek		732 188	+732 188
Oprávky k DHM		- 48 812	-48 812
Peněžní prostředky	- 153 712	-153 712	0
Náklady příštích období	64 167		-64 167
Aktiva celkem	- 89 545	529 664	+619 209
VH běžného období	-89 545	-64 043	+25 502
Závazky	0	587 021	+587 021
Odložený daňový závazek		6 686	+6 686
Pasiva celkem	-89 545	529 664	+619 209

Zdroj: Vlastní tvorba

Tabulka 14: Výsledovka k 31.12.200X (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Služby	89 545		-81 524
Odpisy		48 812	+48 812
Úroky		8 545	+8 545
Odložená daň		6 686	+6 686
Celkem (+zisk/-ztráta)	-89 545	-64 043	+25 502

Zdroj: Vlastní tvorba

ROK 200X+1

A) ČÚS

Výpočet výše nákladů vychází z následujícího vzorečku:

$$NPO_2 = \frac{72\,188}{3} = 24\,063,- \quad (8)$$

V českém účetnictví dojde v roce 200X+1 k následujícím účetním operacím:

12 x Předpis splátek	244 572,00 Kč	Služby	Závazek
12 x Úhrada splátek	244 572,00 Kč	Závazek	Běžný účet
Náklady příštích období	24 063,00 Kč	Služby	NPO

B) IFRS

Zařazením aktiva do majetku vzniká roční odpis ve výši 146 438,00 Kč:

$$ROČNÍ\ ODPIS_2 = \frac{732\,188}{5} = 146\,438,- \quad (9)$$

Účtování leasingu v rámci IFRS v běžném účetní období 200X+1:

Roční odpis aktiva	146 438,00 Kč	Odpisy	Oprávkový
12 x Pravidelná splátka	225 491,84 Kč	Závazek	Běžný účet
12 x Úrok ze splátky	19 080,16 Kč	Finanční N	Běžný účet

Zaúčtováním výše uvedených účetních operací vznikne odložená daň (bere se v úvahu daň z příjmů právnických osob ve výši 19 %):

$$0,19 * [(732\,188 - 195\,250) - 0] = 102\,018,22 \quad (10)$$

$$0,19 * [(732\,188 - 370\,658,51) - 0] = 68\,690,60 \quad (11)$$

$$0,19 * [0 - 40\,104] = 7\,619,76 \quad (12)$$

Odložený daňový závazek má být ve výši 25 707,86 Kč, proto bude zaúčtováno jeho zvýšení o 19 022,20 Kč:

Odložená daň	19 022,20 Kč	Náklady	Odložená daň
--------------	--------------	---------	--------------

Účetní výkazy odpovídající účetnictví podle ČÚS a IFRS s vyjádřením rozdílů jednotlivých položek přehledně ukazuje Tabulka 15 a 16.

Tabulka 15: Rozvaha k 31.12 200X+1 (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Dlouhodobý hmotný majetek		732 188	+732 188
Oprávky k DHM		-195 250	-195 250
Peněžní prostředky	-398 284	-398 284	0
Náklady příštích období	40 104		-41 104
Aktiva celkem	-358 180	138 654	+496 834
VH minulého období	-89 545	-64 043	+25 502
VH běžného období	-268 635	-184 540	+84 095
Závazky	0	361 529	+361 529
Odložená daň		25 708	+25 708
Pasiva celkem	-358 180	138 654	+496 834

Zdroj: Vlastní tvorba

Tabulka 16: Výsledovka k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Služby	268 635		-268 635
Odpisy		146 438	+146 438
Úroky		19 080	+19 080
Odložená daň		19 022	+19 022
Celkem (+zisk/-ztráta)	-268 635	-184 540	+84 095

Zdroj: Vlastní tvorba

7.2 Využívání dlouhodobého majetku

Alfa, a.s. má ve vlastnictví budovu, kterou ke své výrobní činnosti využívá jen z 85 % (Tabulka 17). 15 % z této budovy se nevyužívá a proto musí být tato část podle standardů mezinárodního účetnictví vyřazena jako nevyužívaný dlouhodobý majetek. Účetní hodnota této části je 6 125 625,- Kč. Jedná se o budovu, která je v účetnictví již zcela odepsána, a tudíž se netto hodnota v rozvaze rovná nule.

Tabulka 17: Charakteristika nevyužívaného dlouhodobého majetku

Charakteristika nevyužívaného dlouhodobého majetku	
Celková hodnota budovy	40 837 500
Procentuální podíl budovy, který se nevyužívá	15 %
Hodnota nevyužívané části budovy	6 125 625
Doba životnosti, po kterou se má budova ještě odepisovat	0
ZC	0
Roční pojistné na celkovou hodnotu budovy	41 250

Zdroj: Vlastní tvorba

Řešení

Na základě mezinárodních účetních standardů se nevyužívaná část budovy odúčtuje z aktiv účetní jednotky, protože toto aktivum nespĺňuje definici aktiv. Konkrétně se jedná o nesplnění podmínky přínosu ekonomického užitku. Proto dojde k vyřazení nevyužívané části budovy v hodnotě 6 125 625,- Kč.

ROK 200X

A) ČÚS

Stav českého účetnictví v roce 200X vychází z počáteční rozvahy, kde je dlouhodobý majetek v hodnotě 40 837 500,- Kč a k němu oprávky ve stejné výši, protože se jedná o zcela odepsaný majetek. V rámci českého účetnictví dojde v účetním období 200X k následujícím účetním operacím:

Pojistné	41 250 Kč	Služby	Běžný účet
----------	-----------	--------	------------

B) IFRS

Shodně jako pro české účetnictví je i pro IFRS výchozí počáteční stav hodnota budovy v aktivech ve výši 40 837 500,- Kč a oprávky ve stejné výši. Podle IFRS dochází k následujícím účetním operacím:

Vyřazení DHM	6 125 625 Kč	Oprávky	Stavby
Pojistné	41 250 Kč	Služby	Běžný účet

Účetní výkazy odpovídající účetnictví podle ČÚS a IFRS s vyjádřením rozdílů jednotlivých položek znázorňuje Tabulka 18 a 19.

Tabulka 18: Rozvaha k 31.12.200X (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Dlouhodobý hmotný majetek	40 837 500	34 711 875	-6 125 625
Oprávky k DHM	-40 837 500	-34 711 875	6 125 625
Peněžní prostředky	- 41 250	- 41 250	0
Aktiva celkem	-41 250	-41 250	0
VH běžného období	-41 250	-41 250	0
Pasiva celkem	-41 250	-41 250	0

Zdroj: Vlastní tvorba

Tabulka 19: Výsledovka k 31.12.200X (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Služby	41 250	41 250	0
Odpis	0	0	0
Celkem (+zisk/-ztráta)	-41 250	-41 250	0

Zdroj: Vlastní tvorba

ROK 200X+1

A) ČÚS

V českém účetnictví v účetní období 200X+1 zůstává v aktivech hodnota budovy, včetně hodnoty oprávek. Obojí je ve výši 40 837 500,- Kč. Další účetní operace:

Pojistné	41 250 Kč	Služby	Běžný účet
----------	-----------	--------	------------

B) IFRS

V IFRS v účetním období 200X+1 je hodnota budovy snižena o nevyužívanou část, účetní hodnota je nyní 34 711 875,- Kč a taktéž oprávky jsou ve stejné výši. Vzhledem k tomu, že budova není zcela využívána pro ekonomickou činnost účetní jednotky, ani pojistné není vykázáno v celé výši, ale v poměrné výši:

Pojistné	35 063 Kč	Služby	Běžný účet
----------	-----------	--------	------------

Účetní výkazy odpovídající účetnictví podle ČÚS a IFRS s vyjádřením rozdílů jednotlivých položek jsou v Tabulce 20 a 21.

Tabulka 20: Rozvaha k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Dlouhodobý hmotný majetek	40 837 500	34 711 875	-6 125 625
Oprávky k DHM	-40 837 500	-34 711 875	6 125 625
Peněžní prostředky	-82 500	-76 313	6 187
Aktiva celkem	-82 500	-76 313	6 187
VH minulého období	-41 250	-41 250	0
VH běžného období	-41 250	-35 063	6 187
Pasiva celkem	-82 500	-76 313	6 187

Zdroj: Vlastní tvorba

Tabulka 21: Výsledovka k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Služby	41 250	35 063	6 187
Odpis	0		0
Celkem (+zisk/-ztráta)	-41 250	-35 063	6 187

Zdroj: Vlastní tvorba

7.3 Rezervy

7.3.1 Charakteristika rezervy na záruční opravy

Účetní jednotka Alfa, a.s. poskytuje na své výrobky záruční lhůtu 3 roky, proto i rezervu na záruční opravy bude tvořit na 3 roky. Základní údaje k této rezervě obsahuje Tabulka 22.

Vzhledem k nevýznamnému vlivu času, není nutné tuto rezervu časově rozlišovat. U prodáváných výrobků připadá v úvahu, že by mohl nastat pouze jeden významnější druh závady. Jedná se o opravu, na jejíž odstranění by při objemu prodaných výrobků v roce 200X muselo být vydáno 2 763 750,- Kč a je 18% pravděpodobnost, že tato konkrétní závada nastane. Účetní jednotka tedy musí tvořit rezervu, jejíž výše se vypočte podle následujícího vztahu:

$$2\,763\,750 * 0,18 = 497\,475,00 \text{ (13)}$$

Tabulka 22: Charakteristika rezervy na záruční opravy

Charakteristika rezervy na záruční opravy	
Náklady na odstranění závady při objemu prodaných kusů (200X)	2 763 750,-
Pravděpodobnost, s níž závada nastane	18 %
Celková výše rezervy vytvořená k 31.12.200X	497 475,-
Celkový objem záručních oprav v roce 200X+1	360 938,-
Celková výše rezervy vytvořená k 31.12.200X+1	206 250,-

Zdroj: Vlastní tvorba dle [21]

Řešení

Tato tvorba rezervy nemá vliv na zahajovací rozvahu roku 200X, protože její tvorba byla zahájena až v účetním období 200X.

ROK 200X

A) ČÚS

V rámci českého účetnictví není rezerva na budoucí záruční opravy výrobků tvořena (mohla by být tvořena pouze účetní rezerva, daňově neuznatelná). Nedochází proto v účetním období roku 200X k žádné účetní operaci s touto problematikou spojenou.

B) IFRS

Podle IFRS účetní jednotka tvoří rezervu na budoucí záruční opravy výrobků, proto v účetním období roku 200X bude vytvořena rezerva ve výši 497 475,- Kč:

Tvorba rezervy	497 475,00 Kč	Náklady	Rezervy
----------------	---------------	---------	---------

Zaúčtováním výše uvedených účetních operací vznikne odložená daňová pohledávka (bere se v úvahu daň z příjmů právnických osob ve výši 19 %), která se vypočte podle následujícího vztahu:

$$0,19 * [497\,475 - 0] = 94\,520,25 \quad (14)$$

Odložená daňová pohledávka se zaúčtuje ve prospěch nákladů:

Odložená daň	94 520,25 Kč	Odložená daň	Náklady
--------------	--------------	--------------	---------

Účetní výkazy odpovídající účetnictví podle ČÚS a IFRS s vyjádřením rozdílů jednotlivých položek znázorňuje Tabulka 23 a 24.

Tabulka 23: Rozvaha k 31.12.200X (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Odložená daňová pohledávka		94 520	+94 520
Aktiva celkem	0	94 520	+94 520
VH běžného období		-402 955	-402 955
Rezervy		497 475	+497 475
Pasiva celkem	0	94 520	+94 520

Zdroj: Vlastní tvorba

Tabulka 24: Výsledovka k 31.12.200X (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Tvorba rezervy		497 475	+497 475
Odložená daň		-94 520	-94 520
Celkem (+zisk/-ztráta)	0	-402 955	-402 955

Zdroj: Vlastní tvorba

ROK 200X+1

A) ČÚS

V účetním období 200X+1 došlo k zákaznickým reklamacím, které účetní jednotka Alfa, a.s. řešila dodavatelským způsobem, proto nastala tato účetní operace:

Reklamace	360 938,00 Kč	Náklady	Závazky
-----------	---------------	---------	---------

B) IFRS

V účetním období 200X+1 došlo k zákaznickým reklamacím, které účetní jednotka Alfa, a.s. řešila dodavatelským způsobem. Kromě této účetní operace dochází k čerpání rezervy tvořené předchozí rok pro případ zákaznických reklamací a k tvorbě rezervy na zákaznické operace na následující tři roky.

Reklamace	360 938,00 Kč	Náklady	Závazky
Čerpání rezervy	360 938,00 Kč	Rezerva	Náklady
Rezerva na 200X+2	206 250,00 Kč	Náklady	Rezerva

Zaúčtováním výše uvedených účetních operací vznikne odložená daňová pohledávka (bere se v úvahu daň z příjmů právnických osob ve výši 19 %), která se vypočte podle následujícího vztahu:

$$0,19 * [342\,787 - 0] = 65\,129,53 \text{ (15)}$$

Odložená daňová pohledávka se zaúčtuje jako ponížení daňové pohledávky:

Odložená daň	29 390,72 Kč	Náklady	Odložená daň
--------------	--------------	---------	--------------

Účetní výkazy odpovídající účetnictví podle ČÚS a IFRS s vyjádřením rozdílů jednotlivých položek obsahuje Tabulka 25 a 26.

Tabulka 25: Rozvaha k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Odložená daňová pohledávka		65 130	+65 123
Aktiva celkem	0	65 130	+65 130
VH minulého období		-402 955	-402 955
VH běžného období	-360 938	-235 641	+125 297
Rezervy		342 787	+342 787
Závazky	360 938	360 938	0
Pasiva celkem	0	65 130	+65 130

Zdroj: Vlastní tvorba

Tabulka 26: Výsledovka k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Služby	360 938	360 938	0
Tvorba rezervy		-154 688	-154 688
Odložená daň		29 391	+29 391
Celkem (+zisk/-ztráta)	-360 938	-235 641	+125 297

Zdroj: Vlastní tvorba

7.3.2 Charakteristika rezervy na opravu dlouhodobého majetku

Na základě českých účetních standardů tvoří Alfa, a.s. od prosince 200X daňově uznatelnou rezervu na opravu dlouhodobého majetku. Tato rezerva však nesplňuje definici rezervy podle IFRS, proto se podle mezinárodních účetních standardů nevykazuje.

Charakteristiku této podle českého účetnictví tvořené rezervy přehledně shrnuje Tabulka 27.

Tabulka 27: Charakteristika rezervy na opravu dlouhodobého majetku

Charakteristika rezervy na opravu dlouhodobého majetku	
Roční tvorba	28 845 609,-
Datum zahájení tvorby	12. 200X
Současná výše rezervy	57 691 218,-

Zdroj: Vlastní tvorba dle [21]

Řešení

Vzhledem k zahájení tvorby rezervy na opravu dlouhodobého majetku od prosince 200X, nedochází k úpravě zahajovací rozvahy k 1.1.200X.

ROK 200X

A) ČÚS

Tvorba rezervy na opravu dlouhodobého majetku je v českém účetnictví zákonnou rezervou a promítne se v účetnictví následovně:

Tvorba rezervy	28 845 609,00 Kč	Náklady	Rezervy
----------------	------------------	---------	---------

B) IFRS

V účetní soustavě na základě mezinárodního účetnictví není rezerva na opravu dlouhodobého majetku uznatelná kvůli své podstatě. Nesplňuje totiž podmínku nezávislosti na budoucím jednání účetní jednotky.

Vzniká odložený daňový závazek (bere se v úvahu daň z příjmů právnických osob ve výši 19 %), který se vypočte podle následujícího vztahu:

$$0,19 * [0 - 28\,845\,609] = 5\,480\,665,71 \text{ (16)}$$

Odložený daňový závazek se zaúčtuje na vrub nákladů:

Odložená daň	5 480 665,71 Kč	Náklady	Odložená daň
--------------	-----------------	---------	--------------

Účetní výkazy odpovídající účetnictví podle ČÚS a IFRS s vyjádřením rozdílů jednotlivých položek zobrazuje Tabulka 28 a 29.

Tabulka 28: Rozvaha k 31.12.200X (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Aktiva celkem	0	0	0
VH běžného období	-28 845 609	-5 480 666	+23 364 943
Odložený daňový závazek		5 480 666	+5 480 666
Rezervy	28 845 609		-28 845 609
Pasiva celkem	0	0	0

Zdroj: Vlastní tvorba

Tabulka 29: Výsledovka k 31.12.200X (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Tvorba rezervy	28 845 609		+28 845 609
Odložená daň		5 480 666	+5 480 666
Celkem (+zisk/-ztráta)	-28 845 609	-5 480 666	+23 364 943

Zdroj: Vlastní tvorba

ROK 200X+1

A) ČÚS

Protože se rezerva na opravu dlouhodobého majetku tvoří na několik let dopředu, bude i v účetnictví roku 200X+1 následující účetní operace:

Tvorba rezervy	28 845 609,00 Kč	Náklady	Rezervy
----------------	------------------	---------	---------

B) IFRS

Stejně jako v účetním období 200X se v účetním období 200X+1 nepromítne v účetnictví žádná účetní operace, a to kvůli nesplnění podmínky vykázání rezervy na opravu dlouhodobého majetku.

Pouze vznikne odložený daňový závazek (bere se v úvahu daň z příjmů právnických osob ve výši 19 %), který se vypočte podle následujícího vztahu:

$$0,19 * [0 - 57\,691\,218] = 10\,961\,331,42 \quad (17)$$

Odložený daňový závazek se zvýší o 5 480 665,71 Kč:

Odložená daň	5 480 665,71 Kč	Náklady	Odložená daň
--------------	-----------------	---------	--------------

Účetní výkazy odpovídající účetnictví podle ČÚS a IFRS s vyjádřením rozdílů jednotlivých položek představuje Tabulka 30 a 31.

Tabulka 30: Rozvaha k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Aktiva celkem	0	0	0
VH minulého období	-28 845 609	-5 480 666	+23 364 943
VH běžného období	-28 845 609	-5 480 666	+23 364 943
Rezervy	57 691 218	0	-57 691 218
Odložený daňový závazek		10 961 331	10 961 331
Pasiva celkem	0	0	0

Zdroj: Vlastní tvorba

Tabulka 31: Výsledovka k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Tvorba rezervy	28 845 609	0	+28 845 609,
Odložená daň		5 480 666	+5 480 666
Celkem (+zisk/-ztráta)	-28 845 609	5 480 666	23 364 943

Zdroj: Vlastní tvorba

7.3.3 Charakteristika rezervy na výsledek soudního sporu

Účetní jednotka Alfa, a.s. zahájila v účetním období 200X soudní spor, ve kterém byla žalována svým zákazníkem o částku 1 237 500,- Kč. Tato částka měla být náhrada za škodu, kterou měly způsobit její produkty. Spor byl zahájen v roce 200X a v roce 200X+1 soud rozhodl, že údajná škoda je způsobena z větší části jinou příčinou než výrobky společnosti Alfa, a.s. a proto soud přikázal Alfě, a.s. uhradit pouze částku 134 063, - Kč.

Podle IFRS účetní jednotka tvoří rezervu ve výši náhrady, kterou bude muset případně uhradit. Podle českých účetních standardů není účetní jednotka oprávněna tvořit daňově uznatelnou rezervu, avšak může tvořit účetní rezervu. Tu Alfa, a.s. netvoří. Podklady pro tvorbu rezervy na soudní spor jsou v Tabulce 32.

Tabulka 32: Charakteristika rezervy na výsledek soudního sporu

Charakteristika rezervy na soudní spor	
Částka, o kterou se účetní jednotka soudí (200X)	1 237 500,-
Částka, kterou musela ÚJ zaplatit (200X+1)	134 063,-

Zdroj: Vlastní tvorba dle [21]

Řešení

Soudní spor byl zahájen až v průběhu roku 200X, proto ne neprojeví do zahajovací rozvahy 200X.

ROK 200X

A) ČÚS

Podle českých účetních předpisů Alfa, a.s. netvoří žádnou rezervu (ani účetní) na případnou úhradu z rozhodnutí soudu.

B) IFRS

V rámci IFRS účetní jednotka Alfa, a.s. tvoří rezervu na soudní spor, protože tato rezerva splňuje veškeré náležitosti pro vykazování rezerv podle IFRS. V účetnictví se promítne následovně:

Tvorba rezervy	1 237 500,00 Kč	Náklady	Rezervy
----------------	-----------------	---------	---------

Kvůli tvorbě rezervy, která není daňově uznatelný náklad, vzniká odložená daňová pohledávka (bere se v úvahu daň z příjmů právnických osob ve výši 19 %), která se vypočte podle následujícího vztahu:

$$0,19 * [1\ 237\ 500 - 0] = 235\ 125,00 \quad (18)$$

Odložená daňová pohledávka se zaúčtuje na vrub nákladů:

Odložená daň	235 125,00 Kč	Odložená daň	Náklady
--------------	---------------	--------------	---------

Účetní výkazy odpovídající účetnictví podle ČÚS a IFRS s vyjádřením rozdílů jednotlivých položek obsahuje Tabulka 33 a 34.

Tabulka 33: Rozvaha k 31.12.200X (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Odložená daňová pohledávka		235 125	+235 125
Aktiva celkem	0	235 125	+235 125
VH běžného období	0	-1 002 375	-1 002 375
Rezervy		1 237 500	+1 237 500
Pasiva celkem	0	235 125	235 125

Zdroj: Vlastní tvorba

Tabulka 34: Výsledovka k 31.12.200X (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Tvorba rezervy		1 237 500	+1 237 500
Odložená daň		235 125	+235 125
Celkem (+zisk/-ztráta)	0	-1 002 375	-1 002 375

Zdroj: Vlastní tvorba

ROK 200X

A) ČÚS

Vzhledem k rozhodnutí soudu, dochází v účetním období 200X k platbě:

Platba z rozhodnutí soudu	134 063,00 Kč	Náklady	Bankovní účet
---------------------------	---------------	---------	---------------

B) IFRS

V rámci IFRS dochází z rozhodnutí soudu k platbě a zároveň k čerpání rezervy a ke zrušení zbývajících částí rezervy:

Čerpání rezervy na soudní spor	34 063,00 Kč	Rezerva	Náklady
Platba z rozhodnutí soudu	134 063,00 Kč	Náklady	Bankovní účet
Zrušení rezervy	1 103 437,00 Kč	Rezerva	Náklady

Odložená daňová pohledávka se v tomto roce poníží na nulu, protože došlo k rozpouštění rezervy:

Odložená daň	235 125,00 Kč	Náklady	Odložená daň
--------------	---------------	---------	--------------

Účetní výkazy odpovídající účetnictví podle ČÚS a IFRS s vyjádřením rozdílů jednotlivých položek zobrazuje Tabulka 35 a 36.

Tabulka 35: Rozvaha k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Odložená daňová pohledávka			0
Peněžní prostředky	-134 063	-134 063	0
Aktiva celkem	-134 063	-134 063	0
VH minulého období	0	-1 002 375	-1 002 375
VH běžného období	-134 063	868 312	+1 002 375
Rezervy			0
Pasiva celkem	-134 063	-134 063	0

Zdroj: Vlastní tvorba

Tabulka 36: Výsledovka k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Tvorba rezervy		-1 237 500	-1 237 500
Náklady soudního sporu	134 063	134 063	0
Odložená daň		235 125	-235 125
Celkem (+zisk/-ztráta)	-134 063	868 312	+1 002 375

Zdroj: Vlastní tvorba

7.4 Dlouhodobé bankovní úvěry

Charakteristika dlouhodobého úvěru

Účetní jednotka Alfa, a.s. získala v průběhu účetního období 200X+1 dlouhodobý bankovní úvěr ve výši 55 408 031,- Kč. Úvěr je splatný za deset let a sjednaná úroková míra je 3,65 %. Úvěr byl sjednán za účelem výstavby výrobní haly. Všechny potřebné údaje o bankovním úvěru shrnuje Tabulka 37.

Tabulka 37: Charakteristika dlouhodobého úvěru

Charakteristika dlouhodobého úvěru	
Úvěr s účelem investice – výstavba haly	55 408 336,-
Úroková sazba	3,65 %
Zahájení bankovního úvěru	10.200X+1
Počet let, na který je úvěr poskytnutý	10
Měsíční splátka	551 812,-

Zdroj: Vlastní tvorba dle [21]

Řešení

Protože byl úvěr přijatý až v průběhu účetního období 200X+1, neovlivňuje rozvahu k 31.12.200X.

ROK 200X+1

A) ČÚS

Úvěr byl účetní jednotce schválen a říjnu 200X, v témže měsíci účetní jednotka obdržela peníze na svůj běžný účet. Vzhledem k převodu peněz z úvěrového na běžný účet, dochází ke dvěma účetním operacím. Jedna se účtuje na základě výpisu z úvěrového účtu a jedna na základě výpisu z běžného účtu. Celá částka úvěru byla použita ke svému účelu, a tím dochází k pořízení dlouhodobého hmotného majetku (DHM). V průběhu roku 200X dochází ke třem splátkám, celkově ve výši 1 153 335,90 Kč a zároveň ke třem úmorům úroků, souhrnně ve výši 502 100,10 Kč. Protože se jedná o splátku hrazenou z běžného účtu ve prospěch úvěrového účtu, dochází k převodu peněz prostřednictvím účtu peníze na cestě. Účtování v běžném účetním období 200X+1 vypadá následovně:

Přijetí úvěru	55 408 336,00 Kč	Peníze na cestě	Bankovní úvěr
Přijetí úvěru	55 408 336,00 Kč	Běžný účet	Peníze na cestě
Pořízení DHM	55 408 336,00 Kč	Pořízení DHM	Běžný účet
3 x Splátka	1 153 335,90 Kč	Peníze na cestě	Běžný účet
3 x Úroky z úvěru	502 100,10 Kč	Úroky	Běžný účet
3 x Splátka	1 153 335,90 Kč	Bankovní úvěr	Peníze na cestě

B) IFRS

K přehlednějšímu účtování výše splátek, úroku a snižování závazku slouží Tabulka 38.

Tabulka 38: Splátkový kalendář 200X+1

Datum	Splátka	Snížení závazku	Úrok	Zůstatek závazku
10.200X+1	551 812,00	386 421,82	165 390,18	53 988 433,18
11.200X+1	551 812,00	387 597,18	164 214,82	53 600 836,00
12.200X+1	551 812,00	388 776,12	163 035,88	53 599 657,06
Celkem	1 655 436,00	1 162 795,12	492 640,88	

Zdroj: Vlastní tvorba dle [21]

Vzhledem k významnému hledisku času při splatnosti úvěru za deset let, musí být brán v úvahu faktor času. Bankovní úvěr podle IFRS proto bude oceněn v současné hodnotě bankovního úvěru, která je vypočtena podle následujícího vztahu 54 374 855,- Kč. Používá se úroková míra 4,05% zjištěná dle [27].

$$\frac{551\,812}{1 + \frac{0,0405}{12}} + \frac{551\,812}{1 + \frac{0,0405}{12}} + \dots + \frac{551\,812}{1 + \frac{0,0405}{12}} = 54\,374\,855,- \quad (19)$$

Shodně jako v rámci českého účetnictví, i v IFRS dochází k převodu částky úvěru mezi úvěrovým účtem a běžným účtem prostřednictvím účtu peníze na cestě. Stejným způsobem se účtuje i splátka úvěru. Úroky z úvěru se podle IFRS aktivují do pořizovací ceny DHM, proto neovlivňují výsledek hospodaření jako nákladová položka.

Přijetí úvěru	54 374 855,00 Kč	Peníze na cestě	Bankovní úvěr
Přijetí úvěru	54 374 855,00 Kč	Běžný účet	Peníze na cestě
Pořízení DHM	54 374 855,00 Kč	Pořízení DHM	Běžný účet
3 x Splátka	1 162 795,12 Kč	Peníze na cestě	Běžný účet
3 x Úroky z úvěru	492 640,88 Kč	Pořízení DHM	Běžný účet
3 x Splátka	1 162 795,12 Kč	Bankovní úvěr	Peníze na cestě

Odložená daňová pohledávka je v tomto roce 1 797,25 Kč:

$$0,19 * [492\,640,88 - 502\,100,10] = -1\,797,25 \text{ (20)}$$

Odložená daň	1 797,25 Kč	Odložená daň	Náklady
--------------	-------------	--------------	---------

Účetní výkazy odpovídající účetnictví podle ČÚS a IFRS s vyjádřením rozdílů jednotlivých položek obsahuje Tabulka 39 a 40.

Tabulka 39: Rozvaha k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Pořízení DHM	55 408 336	54 867 496	-540 840
Odložená daňová pohledávka		1 797	+1 797
Peněžní prostředky	-1 655 436	-1 655 436	0
Aktiva celkem	53 752 900	53 213 857	539 043
VH běžného období	-502 100	1 797	503 897
Bankovní úvěr dlouhodobý	54 255 000	53 212 060	-1 042 940
Pasiva celkem	53 752 900	53 213 857	539 043

Zdroj: Vlastní tvorba

Tabulka 40: Výsledovka k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Úroky	502 100		-502 100
Odložená daň		1 797	+1 797
Celkem (+zisk/-ztráta)	-502 100	1 797	-503 897

Zdroj: Vlastní tvorba

8 Porovnání vypovídací schopnosti účetních výkazů

Účetní výkazy vytvořené na základě použití obou účetních soustav přehledně zobrazují rozdíly mezi českými účetními standardy a mezinárodními účetními standardy. Vzhledem k zaúčtování pouze vzorových oblastí je jasně viditelná i příčina těchto rozdílů.

8.1 Vypovídací schopnost podle vzorových oblastí

Jak bylo uvedeno již výše, rozdíly účetních výkazů vycházejí z rozdílnosti účtování jednotlivých vybraných oblastí, proto se nyní zaměřím na rozdíly mezi ČÚS a IFRS podle jednotlivých oblastí:

1) Finanční leasing

Účetní výkazy vzniklé na základě zaúčtování finančního leasingu jsou odlišné z důvodu různého pohledu na účtování finančního leasingu.

Podle českého účetnictví finanční leasing nemá vliv na hodnotu dlouhodobého majetku vlastněného účetní jednotkou, pouze se majetek eviduje v rámci podrozvahové evidence. Právě naopak tomu je u mezinárodního účetnictví, kde se bere v úvahu majetek pronajatý formou finančního leasingu jako majetek ovládaný účetní jednotkou (splňuje definici pro vykazování majetku) a projeví se tedy v hodnotě dlouhodobých aktiv. Ze zařazení pronajatého aktiva do majetku vyplývá odepisování. Podle IFRS má tedy Alfa, a.s. nárok majetek odepisovat a postupně přenášek pořizovací hodnotu to nákladů. Z odlišného přechodného pojetí nákladů vzniká odložený daňový závazek.

Podle IFRS Alfa, a.s. vykazuje závazek spjatý s finančním leasingem v současné hodnotě diskontované úrokovou mírou obvyklou pro konkrétní finanční leasing. Naopak nevzniká v IFRS náklad příštího období, tedy není časově rozlišena první zvýšená splátka jako v ČÚS.

Zaučtování finančního leasingu v souladu s IFRS má za následek zvýšení hodnoty aktiv, závazku i nákladů. Položky účetních výkazů tedy mají vyšší hodnotu než podle ČÚS. Hlavně zvýšení stavu aktiv v IFRS je pro uživatele účetní závěrky vypovídající, protože poznají skutečně využívaný majetek a tento majetek se „neskrývá“ v podrozvahových účtech jako v ČÚS.

Účetní výkazy podle IFRS více odpovídají reálnému stavu účetní jednotky. Nejen vyšší hodnota aktiv, ale také celkový závazek v pasivech má vyšší vypovídací schopnost o věrném a pravdivém zobrazení stavu účetní jednotky.

Znatelně vyšší suma aktiv i pasiv v IFRS oproti ČÚS poskytuje informace pravdivějšího charakteru, protože účetní jednotka tento majetek opravdu využívá a opravdu má povinnost ho splatit. Tyto dvě skutečnosti nedostatečně vyplývají z českého účetnictví.

Finanční leasing má vliv i na výsledek hospodaření. Zaučtování podle IFRS způsobilo zvýšení výsledku hospodaření Alfya, a.s. V nákladech nejsou podle IFRS zahrnuty služby (kterými jsou v ČÚS myšleny jednotlivé splátky a náklady příštích období), ale místo nich odpisy, úroky a vzniklý odložený daňový závazek.

Tyto poznatky vyplývající z účetních výkazů jsou platné shodně jak pro účetní období běžné, tak pro minulé.

2) Využívání dlouhodobého majetku

Účetní výkazy vycházející z rozdílnosti účtování o budově, která je částečně nevyužívána, vychází z požadavku IFRS na nevykazování nevyužitého majetku.

Tento požadavek se v rozvaze projevuje jako snížení hodnoty dlouhodobých aktiv o nevyužívanou část. Z rozvahy je poté patrné, v jaké hodnotě Alfa, a.s. vlastní využívaný majetek. Pouze využívaný majetek jí slouží k dosažení svých cílů, a proto uvedení pouze tohoto majetku v rozvaze odpovídá pravdivějšímu a věrnějšímu obrazu o účetní jednotce.

Podle IFRS vzniká možnost přeceňovat vlastněný majetek podle jeho reálné hodnoty. Je povolené snížení i zvýšení účetní hodnoty. Vzhledem k tomu, že zmíněná budova je již v účetnictví zcela odepsána, neuvažují s její reálnou hodnotou a nepřeceňují ji.

Rozdílem mezi ČÚS a IFRS na základě tematiky nevyužívaného majetku je vyšší hodnota aktiv v ČÚS a nižší hodnota aktiv v IFRS. V konkrétním případě Alfy, a.s. dochází pouze k ponížení brutto hodnoty a korekce aktiv. Netto hodnota vzhledem nulové zůstatkové hodnotě budovy zůstává stejná.

Účetní výkazy podle IFRS více vypovídají o pravdivém a věrném obrazu Alfy, a.s., protože Alfa, a.s. tento majetek nevyužívá k zajištění svých cílů.

3) Rezervy

Problematika rezerv podle IFRS a podle ČÚS je velmi odlišná. IFRS vyžaduje, aby rezerva nebyla závislá na budoucím jednání účetní jednotky. To je v rozporu s nejčastější daňově uznatelnou rezervou podle ČÚS, a to s rezervou na opravu dlouhodobého majetku.

3a) Rezerva na záruční opravy

IFRS umožňuje tvorbu rezervy na případné záruční opravy. Tato rezerva se projeví jako zvýšení stavu pasiv v IFRS oproti ČÚS. První rok dochází k tvorbě této rezervy a následující rok se rezerva sníží o poskytnuté plnění opravy a zároveň se vytvoří rezerva na další rok.

V obou letech je v IFRS vyšší hodnota pasiv (způsobená tvorbou rezervy) oproti ČÚS a zároveň dochází v IFRS k vyšší hodnotě aktiv vlivem odložené daňové pohledávky. V účetním období 200X+1 se v nákladech obou účetnictví projeví uplatněná oprava, avšak v IFRS je snížena ve stejné výši rezerva, takže nedochází k vlivu na výsledek hospodaření. Podle IFRS se v prvním roce dosahuje nižšího výsledku hospodaření, zatímco v druhém roce vyššího.

Rezervy na záruční opravy kryje Alfa, a.s. před případnými náklady a ulehčuje ji situaci v okamžiku, kdy tyto náklady skutečně nastanou.

3b) Rezerva na opravu dlouhodobého majetku

Rezerva na opravu dlouhodobého majetku je v českém účetnictví daňově uznatelnou rezervou, naopak v IFRS tato rezerva nesplňuje definici rezervy a nevykazuje se

Alfa, a.s. má díky této rezervě vyšší hodnotu položky rezerv a zároveň vyšší hodnotu nákladů než by měla při účtování podle IFRS. V IFRS se do nákladů a do pasiv projeví pouze odložený daňový závazek vzniklý rozdílem mezi ČÚS a IFRS v tématicke rezerv na opravy dlouhodobého majetku.

Rezervy na opravu dlouhodobého majetku jsou tvořené na plánované náklady, jejichž uskutečnění či neuskutečnění je ovlivnitelné Alfou, a.s.. Tyto náklady jsou rozpuštěny již do nákladů současných (minulých) účetních období a v budoucnu vzniklé náklady pro účetní jednotku už neznamenaají vznik jednorázových vysokých nákladů.

3c) Rezerva na výsledek soudního sporu

Rezerva na výsledek soudního sporu je tvořena pouze v IFRS, v ČÚS by mohla být pouze účetní rezervou. Není však tvořena.

Tvorba této rezervy v IFRS zvyšuje v minulém období jak hodnotu aktiv (prostřednictvím odložené daňové pohledávky), tak hodnotu pasiv oproti ČÚS. Díky tvorbě rezervy je v IFRS dosaženo nižšího zisku.

V běžném období, kdy dochází k úhradě z rozsudku soudu, se hodnota aktiv a pasiv v IFRS i podle ČÚS rovná. Rozdílný je pouze vliv na hospodářský výsledek. ČÚS má náklady ve výši platby, zatímco IFRS tyto náklady kompenzuje čerpáním rezervy a dosahuje tedy vyššího výsledku hospodaření.

Rezerva tvořená na výsledek soudního sporu znamená, že se Alfa, a.s. kryje před budoucím možným vznikem nákladu a uplatňuje náklady již v okamžiku zahájení soudního sporu.

4) Dlouhodobé bankovní úvěry

Problematika dlouhodobých bankovních úvěrů je odlišná především zařazením úvěru v současné hodnotě. První rozdíl vychází z odlišného ocenění závazku (úvěru). Ten způsobuje vyšší hodnotu aktiv a pasiv v ČÚS. Druhý rozdíl vyplývá z aktivace výpůjčních nákladů v IFRS. Ta zapříčiňuje dosažení nižších nákladů a tím pádem i vyššího výsledku hospodaření podle IFRS.

Faktor času hraje v mezinárodním účetnictví významnou roli. Oceňování současnou hodnotou odpovídá více skutečnosti, protože peníze ztrácejí svou hodnotu.

8.2 Vypovídací schopnost dle ČÚS a IFRS

Vypovídací schopnost účetních výkazů je v případě Alfy, a.s. dána zvolenou problematikou vzorových oblastí. Po uvážení tohoto zjednodušení, docházím k níže uvedeným závěrům.

Hodnota aktiv a pasiv v rozvaze z roku 200X (viz Tabulka 41) podle IFRS je značně vyšší než hodnota aktiv a pasiv podle ČÚS. Z položek aktiv po překlopení na IFRS je nejvýraznější změna u oprávek dlouhodobého majetku a dlouhodobých aktiv. Dlouhodobá aktiva jsou kladně ovlivněna zařazením leasingového majetku do aktiv a záporně vyřazením nevyužívané části budovy. Tyto příčiny, ale s opačným efektem, působí i na hodnotu oprávek dlouhodobého majetku. Další příčinou vyšší hodnoty aktiv je vzniklá odložená daňová pohledávka. Jedinou položkou vykazující stejný zůstatek v obou účetnictvích jsou peněžní prostředky. Podle ČÚS je vyšší hodnota dlouhodobého hmotného majetku a nákladů příštích období, ale ostatní položky jsou nižší a proto také celková suma aktiv je nižší.

V pasivech je nejznatelnější rozdíl ve výsledku hospodaření za běžné období a také odložený daňový závazek zvyšuje znatelně celkovou sumu pasiv. Naopak rezervy v IFRS oproti ČÚS výrazně poklesly, především v důsledku neuznání rezervy na opravy jako rezervu v IFRS. Vyšší hodnotu pasiv v IFRS také zapříčiňuje položka závazků, která vzrostla oproti ČÚS vlivem uznání celého závazku z finančního leasingu.

Tabulka 41: Rozvaha k 31.12.200X (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Dlouhodobý hmotný majetek	40 837 500	35 444 063	-5 393 437
Oprávky k DHM	-40 837 500	-34 760 687	6 076 813
Peněžní prostředky	-194 962	-194 962	0
Náklady příštích období	64 167	0	-64 167
Odložená daňová pohledávka	0	329 645	329 645
Aktiva celkem	-130 795	818 059	948 854
VH běžného období	-28 976 404	-6 991 289	21 985 115
Rezervy	28 845 609	1 734 975	-27 110 634
Závazky	0	587 021	587 021
Odložený daňový závazek	0	5 487 352	5 487 352
Pasiva celkem	-130 795	818 059	948 854

Zdroj: Vlastní tvorba

Výsledovka (viz Tabulka 42) vykazuje mezi ČÚS a IFRS rozdíl především ve vyšším výsledku hospodaření podle IFRS. Vyšší výsledek je dán především neuznáním nákladů na rezervy na opravu DHM v IFRS. Nižší hodnotu položky v IFRS mají také služby, což zapříčinilo neumožnění nákladů příštích období z finančního leasingu. Náklady příštích období totiž v IFRS vůbec nevznikají. Naopak náklady v IFRS zvyšuje odložený daňový závazek, odpisy z leasingového majetku a úroky z leasingových splátek.

Tabulka 42: Výsledovka k 31.12.200X (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Služby	130 795	41 250	-89 545
Odpisy	0	48 812	48 812
Úroky	0	8 545	8 545
Náklady soudního sporu	0	0	0
Tvorba rezervy	28 845 609	1 734 975	-27 110 634
Odložená daň	0	5 627 957	5 627 957
Celkem (+zisk/- ztráta)	-28 976 404	-6 991 289	21 985 115

Zdroj: Vlastní tvorba

Rozvaha k 31.12.200X+1 (viz Tabulka 43) nevykazuje v sumě aktiv a pasiv takové rozdíly jako tomu bylo v roce 200X. Platí však stále, že hodnota aktiv a pasiv je podle IFRS vyšší než hodnota aktiv a pasiv podle ČÚS.

V aktivech jsou největší kladné rozdíly (IFRS vyšší než ČÚS) u opravek DHM, což způsobuje stejně jako v předchozím účetním období vyřazený nevyužívaný majetek. Opačný efekt má toto vyřazení na hodnotu dlouhodobého hmotného majetku, která zůstává podle IFRS nižší. Avšak rozdíl neodpovídá celé hodnotě nevyužívaného majetku, ale je nižší o zařazený leasingový majetek. Vzhledem k nižší hodnotě využívaného majetku je také placené nižší pojistné, které způsobuje nižší hodnotu peněžních prostředků podle IFRS. Zároveň vyšší hodnota zůstává v ČÚS u položky náklady příštích období, které jsou v IFRS nulové. Další odlišnou položkou je pořízení dlouhodobého hmotného majetku, kde je evidováno pořizování dlouhodobého hmotného majetku z bankovního úvěru. Nižší hodnota podle IFRS je způsobena oceněním závazku v současné hodnotě. Nižší hodnota pořízeného DHM zůstává i přesto že jsou do pořizovací ceny aktivovány úroky z úvěru. Hodnotu aktiv také zvyšuje odložená daňová pohledávka, vzniklá zaúčtováním účetních operací podle IFRS.

V pasivech zůstávají nejvyšší rozdílnou položkou rezervy, které se podle IFRS nevykazují. I přestože podle IFRS vznikla rezerva na záruční opravy, stále hodnotově převyšuje nevykazování rezervy na opravy DHM. Značné rozdíly vykazuje výsledek hospodaření, a to běžného i minulého období. Vyšší hodnotu v pasivech v IFRS než v ČÚS mají také závazky, což ovlivnil závazek z finančního leasingu. I poslední položkou pasiv, odloženým daňovým závazkem, vzniklým zaúčtováním účetních operací podle IFRS, vzniká navýšení pasiv v IFRS.

Tabulka 43: Rozvaha k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Dlouhodobý hmotný majetek	40 837 500	35 444 063	-5 934 437
Pořízení DHM	55 408 336	54 867 496	-540 840
Oprávky k DHM	-40 837 500	-34 907 125	5 930 375
Peněžní prostředky	-2 270 283	-2 264 096	6 187
Náklady příštích období	40 104	0	-40 104
Odložená daňová pohledávka	0	66 927	66 927
Aktiva celkem	53 178 157	53 207 265	29 108
VH minulého období	-28 976 404	-6 991 289	21 985 115
VH běžného období	-30 152 595	-5 065 801	25 086 794
Rezervy	57 691 218	342 787	-57 348 431
Závazky	360 938	722 467	361 529
Odložený daňový závazek	0	10 987 039	10 987 039
Bankovní úvěr dlouhodobý	54 255 000	53 212 060	-1 042 940
Pasiva celkem	53 178 157	53 207 265	29 108

Zdroj: Vlastní tvorba

Výsledovka k 31.12.200X+1 (viz Tabulka 44) slouží ke zjištění výsledku hospodaření, který je v IFRS opět vyšší než v ČÚS. V případě Alfy, a.s. se jedná o menší ztrátu v IFRS než v ČÚS. Opět je rozdíl daný především nižšími náklady na tvorbu rezerv v rámci IFRS. Naopak má ale IFRS vzniklé náklady na odloženou daň a vyšší jsou také odpisy způsobené odepisováním leasingového majetku. Nižší náklady má Alfa, a.s. podle IFRS v oblasti služeb (neumožňují se náklady příštího období) a v oblasti úroků, které byly v IFRS aktivovány do pořizovací ceny DHM.

Tabulka 44: Výsledovka k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Položka	České účetní standardy	Mezinárodní účetní standardy	Rozdíl
Služby	670 823	396 001	-274 822
Odpisy	0	146 438	146 438
Úroky	502 100	19 080	-483 020
Náklady soudního sporu	134 063	134 063	0
Tvorba rezervy	28 845 609	-1 392 188	-30 237 797
Odložená daň	0	5 766 001	5 766 001
Celkem (+zisk/- ztráta)	-30 152 595	-5 065 801	25 086 794

Zdroj: Vlastní tvorba

9 Závěr

Cílem diplomové práce na téma „Vypovídací schopnost účetních výkazů dle ČÚS a IFRS v konkrétní účetní jednotce“ je posouzení vypovídací schopnosti účetních výkazů vypracovaných podle českých účetních standardů a mezinárodních účetních standardů na příkladu konkrétní účetní jednotky. Vybraná účetní jednotka vede své účetnictví v souladu s českými účetními předpisy, proto bylo nutné aplikovat mezinárodní účetní standardy a překlomit české účetnictví na mezinárodní.

IFRS bylo použito pouze na vybrané vzorové oblasti, které byly zvoleny na základě analýzy účetních výkazů vytvořených podle ČÚS. Zjištěné rozdíly mezi jednotlivými účetními soustavami jsou ovlivněné zvolenými oblastmi. Těmi byla oblast finančního leasingu, využívání dlouhodobého hmotného majetku, rozsáhlá oblast rezerv a oblast dlouhodobého bankovního úvěru.

Vypracováním diplomové práce jsem došla ke zjištění, že účetnictví podle IFRS podává uživateli účetních výkazů věrnější a poctivější obraz než účetnictví podle ČÚS. Rozdíl vychází z odlišného pojetí obou účetnictví. Zatímco IFRS dává přednost ekonomické podstatě před právní formou, ČÚS lpí na dodržování všech postupů, předpisů a pravidel. Již z tohoto základního pojetí vyplývají zjištěné rozdíly.

Podle IFRS Alfa, a.s. dosahuje vyšší hodnoty aktiv i pasiv oproti ČÚS. Rozdíl je daný odlišným přístupem k účtování finančního leasingu. Majetek pronajatý formou leasingu se podle IFRS zařazuje do majetku společnosti souvztačně se zařazením celkového závazku plynoucího z leasingové smlouvy. Zařazení majetku z finančního leasingu do majetku vlastněného účetní jednotkou více odpovídá realitě než jeho pouhé evidování na podrozvahových účtech. Alfa, a.s. tento majetek využívá k získání ekonomického prospěchu a k dosažení svých cílů, takže jeho zařazení v aktivech poskytuje uživatelům účetních výkazů věrnější obraz o využívaných aktivech.

Závazek z finančního leasingu je zařazen v současné hodnotě. Využívání současné hodnoty v případech, kdy je vliv času významný, je pro uživatele účetní závěrky relevantnější. Alfa, a.s. ve vzorových oblastech používá současnou hodnotu také u tematiky dlouhodobého bankovního úvěru, který je poskytnut na 10 let a vliv času je zde významný. Vliv změny hodnoty peněz v čase by neměl být opomíjeným faktorem,

protože peníze v čase ztrácejí svou hodnotu a tato změna hodnoty by měla být zohledňována.

Dalším rozdílem vyplývajícím z vybraných témat, je vyřazení nevyužívaného majetku. Majetek, který neslouží k zajištění ekonomického užitku Alfy, a.s., se podle IFRS vyřadí z aktiv. Pro uživatele účetních výkazů mají aktiva v IFRS nižší hodnotu, avšak tato hodnota odpovídá skutečně využívanému majetku a zároveň odpovídá hodnotě majetku, který slouží k dosažení cílů Alfy, a.s.

Další odlišnou tematikou je oblast rezerv. Těm je věnována zvláštní pozornost, protože se jejich vykazování podle IFRS velmi odlišuje od ČÚS. Alfa, a.s. podle IFRS nesmí vykazovat rezervu na opravu dlouhodobého majetku, naopak vykazuje rezervu na případné záruční opravy a rezervu na výsledek soudního sporu. Vzhledem k vysoké převažující částce rezervy na opravu dlouhodobého majetku dochází ve výkazech podle IFRS k nižší hodnotě rezerv. Uživatel je z účetních výkazů podle IFRS informován o hodnotě rezerv, které nejsou ovlivněné budoucím jednáním účetní jednotky.

Zjištění vyplývající z porovnání účetních výkazů podle ČÚS a IFRS jsou dána odlišným přístupem ve vykazování aktiv, diskontováním ocenění na současnou hodnotu a odlišným přístupem k rezervám. Posouzením vypovídací schopnosti účetních výkazů vzniklých na základě zaúčtování tematických oblastí docházím k poznatku, že uživatel z účetních výkazů vytvořených podle IFRS získává informace více odpovídající věrnému a poctivému zobrazení skutečnosti.

Zjištěné výsledky diplomové práce přinášejí Alfě, a.s. nástin účetních výkazů, které by prezentovala svému okolí za předpokladu, že by účtovala v rámci mezinárodních účetních standardů.

Přínosem pro Alfu, a.s. je zjištění, jakých hodnot by teoreticky mohly dosahovat položky v účetních výkazech, pokud by účtovala podle IFRS. V současné době je to spekulace, avšak v budoucnu může tato situace nastat. V případě, že by Alfa, a.s. začala emitovat veřejně obchodovatelné akcie, které by se obchodovaly na regulovaném trhu se sídlem v členském státě Evropské unie, musela by povinně vytvářet účetní výkazy podle IFRS. Pro společnost typu Alfa, a.s. se vznik této skutečnosti nejvíe jako nereálný.

10 Summary

The diploma thesis "Presentation of the financial statements in accordance by Czech account legislature (ČÚS) and International Financial Reporting Standards (IFRS) in particular entity" aims to assess the presentation of the financial statements according with Czech accounting standard and IFRS. It focuses on the differences resulting from accounting under both accounting systems.

The diploma thesis is divided into two parts. The first, theoretical part deals with the issue of financial statements in theory, both in terms of ČÚS and in terms of IFRS. This section is based on the cited literature. As part of the structure and content of the financial statements in accordance with ČÚS, as part of the structure and content of the financial statements according to IFRS balance sheet separately describes or statement of financial position and separate statement of comprehensive income (income statement).

The development of this section allow practical application to a specific example of an entity that forms the second part of the diploma thesis. The practical part deals with self Czech and international accounting. In IFRS contains different sample area. For each field is described recognition by Czech accounting standards and at the same time this sample area is covered by IFRS. The model area account all requirements mandated by IFRS and is recognized by them. If there is a deferred tax is also recognized. Each specific example is finished discretion, to better see the differences in the financial statements.

Application of IFRS revealed differences in the presentation of financial statements in specific areas. Drawing up of financial statements, I find out that by IFRS the value of assets and liabilities higher than the ČÚS and profit according to IFRS reached higher. The changes are a manifestation of the assets acquired to finance lease assets. Discarding unused assets, different concepts of provision and posting bank loan at the present value with capitalization of borrowing expenses.

11 Použitá literatura

[1]

České účetní standardy pro podnikatele. In: *www.businessinfo.cz*. 2011.

[2]

BŘEZINOVÁ, Hana; MUNZAR, Vladimír. *Účetnictví I.* Praha: Institut svazu účetních, 2008. 495 s. 978-80-86716-45-9.

[3]

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *www.businessinfo.cz*. 2011.

[4]

RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*. 11. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2011. 1031 s. ISBN 978-80-7263-633-4.

[5]

DVOŘÁK, Václav. Účetní uzávěrka a závěrka 2010. *Účetnictví*. Prosinec 2010, 12, s. 2-8.

[6]

FAŠKOVÁ, Andrea, et al. *Účetní souvztahnosti 2010-2011*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 330 s. ISBN 978-80-7357-538-0.

[7]

Vyhláška č. 500/2002 Sb. In: *www.businessinfo.cz*. 2011.

[8]

KYNCLOVÁ, Daniela. *Účetní závěrka v příkladech*. Brno: Computer Press, 2007. 201 s. ISBN 978-80-251-1565-7.

[9]

ŠTOHL, Pavel. *Učebnice účetnictví 2010 pro střední školy a veřejnost 2.díl*. Havlíčkův Brod: Tiskárny Havlíčkův Brod, 2010. 214 s. ISBN 978-80-87237-24-3.

[10]

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha BOVA POLYGON, 2009. 413 s. ISBN 978-80-7273-156-5.

[11]

SLÁDKOVÁ, Eva, et al. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: ASPI, 2009. 451 s. ISBN 978-80-7357-434-5.

[12]

DĚRGEL, Martin. Příloha v účetní závěrce. *Účetnictví*. Červen 2011, 6, s. 2-8.

[13]

CHALUPA, Rostislav, et al. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2011*. Olomouc: ANAG, 2011. 439 s. ISBN 978-80-7263-650-1.

[14]

STROUHAL, Jiří, et al. *Účetnictví 2011*. Brno: Computer Press, a.s., 2011. 798 s. ISBN 978-80-251-3389-7.

[15]

WARREN, Carl S.; FESS, Philip E. *Financial accounting*. Cincinnati: South-western publishing, 1988. 826 s. ISBN 0-538-01252-8.

[16]

KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropských, českým účetním výkazům*. Praha: BOVA POLYGON, 2001. 284 s. ISBN 80-7273-095-9.

[17]

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

[18]

ŠRÁMKOVÁ, Alice; JANOUŠKOVÁ, Matina; VOJÁČKOVÁ, Helena. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS - praktické aplikace*. Praha: Institut svazu účetních, 2009. 480 s. ISBN 978-80-86716-61-9.

[19]

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, 2009. 329 s. ISBN 978-80-251-195-1.

[20]

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: 1. VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

[21]

Interní zdroje společnosti Alfa, a.s.

[22]

IFRS a české účetní předpisy. *IFRS a české účetní předpisy* [online]. 2009 [cit. 2013-02-20]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/index.jhtml>

[23]

AAA Auto. *AAA Auto Group* [online]. © 2013 [cit. 2013-04-10]. Dostupné z: <http://www.aaaauto.cz/>

[24]

SAuto.cz. *Škoda auto, a.s.* [online]. © 2012 [cit. 2013-04-10]. Dostupné z: <http://www.sauto.cz/>

[25]

Sami si spočítejte / ŠkoFIN s.r.o. ŠkoFIN s.r.o. [online]. 2013 [cit. 2013-04-10]. Dostupné z: <http://www.skofin.cz/>

[26]

JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. 448 s. ISBN 978-80-247-4255-7.

[27]

ČSOB. *ČSOB, a.s.* [online]. 2013 [cit. 2013-04-20]. Dostupné z: <http://www.csob.cz/cz/Stranky/default.aspx>

Seznam tabulek, schémat a příloh

Seznam tabulek

- Tabulka 1: Položky rozvahy v plném rozsahu
- Tabulka 2: Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu – druhové členění
- Tabulka 3: Výkaz zisku a ztráty – účelové členění
- Tabulka 4: Horizontální forma rozvahy
- Tabulka 5: Vertikální forma rozvahy
- Tabulka 6: Klasifikace nákladů a výnosů podle IFRS
- Tabulka 7: Rámcový formát výkazu o úplném výsledku (samostatný výkaz)
- Tabulka 8: Hodnota vybraných hospodářských ukazatelů
- Tabulka 9: Charakteristika leasingu
- Tabulka 10: Údaje potřebné při zahájení leasingu
- Tabulka 11: Splátkový kalendář 200X
- Tabulka 12: Splátkový kalendář 200X+1
- Tabulka 13: Rozvaha k 31.12.200X (v celých Kč)
- Tabulka 14: Výsledovka k 31.12.200X (v celých Kč)
- Tabulka 15: Rozvaha k 31.12.200X+1 (v celých Kč)
- Tabulka 16: Výsledovka k 31.12.200X+1 (v celých Kč)
- Tabulka 17: Charakteristika nevyužívaného dlouhodobého majetku
- Tabulka 18: Rozvaha k 31.12.200X (v celých Kč)
- Tabulka 19: Výsledovka k 31.12.200X (v celých Kč)
- Tabulka 20: Rozvaha k 31.12.200X+1 (v celých Kč)
- Tabulka 21: Výsledovka k 31.12.200X+1 (v celých Kč)
- Tabulka 22: Charakteristika rezervy na záruční opravy
- Tabulka 23: Rozvaha k 31.12.200X (v celých Kč)
- Tabulka 24: Výsledovka k 31.12.200X (v celých Kč)

Tabulka 25: Rozvaha k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Tabulka 26: Výsledovka k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Tabulka 27: Charakteristika rezervy na opravu dlouhodobého majetku

Tabulka 28: Rozvaha k 31.12.200X (v celých Kč)

Tabulka 29: Výsledovka k 31.12.200X (v celých Kč)

Tabulka 30: Rozvaha k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Tabulka 31: Výsledovka k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Tabulka 32: Charakteristika rezervy na výsledek soudního sporu

Tabulka 33: Rozvaha k 31.12.200X (v celých Kč)

Tabulka 34: Výsledovka k 31.12.200X (v celých Kč)

Tabulka 35: Rozvaha k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Tabulka 36: Výsledovka k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Tabulka 37: Charakteristika dlouhodobého úvěru

Tabulka 38: Splátkový kalendář 200X+1

Tabulka 39: Rozvaha k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Tabulka 40: Výsledovka k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Tabulka 42: Rozvaha k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Tabulka 41: Rozvaha k 31.12.200X (v celých Kč)

Tabulka 42: Výsledovka k 31.12.200X (v celých Kč)

Tabulka 43: Rozvaha k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Tabulka 44: Výsledovka k 31.12.200X+1 (v celých Kč)

Seznam schémat

Schéma 1: Vazby mezi účetními výkazy

Schéma 2: Záhloví rozvahy

Schéma 3: Formy výsledovky

Seznam příloh

Příloha 1: Rozvaha k 31.12.200X+1

Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty k 31.12.200X+1

Příloha

Příloha 1: Rozvaha k 31.12.200X+1

Aktiva		Běžné účetní období			Minulé účetní období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
	AKTIVA CELKEM	1 384 709	-682 541	702 168	570 306
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál				
B.	Dlouhodobý majetek	1 017 386	-661 895	355 490	269 431
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	20 931	-14 655	6 276	3 989
1	Zřizovací výdaje				
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje				
3	Software	18 391	-12 975	5 416	3 550
4	Ocenitelná práva				
5	Goodwill				
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	2 511	-1 680	831	326
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	29		29	111
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek				2
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	968 207	-647 240	320 966	225 260
1	Pozemky	17 497		17 497	12 559
2	Stavby	212 004	-113 566	98 438	105 586
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	476 966	-378 032	98 934	104 063
4	Pěstitelské celky trvalých porostů				
5	Dospělá zvířata a jejich skupiny				
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	155 931	-155 642	289	251
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	105 801		105 801	2 596
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý	7		7	206

	hmotný majetek				
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku				
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	28 248		28 248	40 182
1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	6 159		6 159	2 613
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem				
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	22 089		22 089	37 568
4	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv				
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek				
6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek				
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek				
C.	Oběžná aktiva	359 755	-20 646	339 109	279 765
C.I.	Zásoby	140 009	-1 364	138 644	116 689
1	Materiál	56 261	-1 364	54 897	62 644
2	Nedokončená výroba a polotovary	74 099		74 099	41 834
3	Výrobky	5 434		5 434	7 715
4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny				
5	Zboží	43		43	63
6	Poskytnuté zálohy na zásoby	4 171		4 171	4 433
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	26 490		26 490	27 687
1	Pohledávky z obchodních vztahů				
2	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba				
3	Pohledávky - podstatný vliv				
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení				
5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	956		956	1 588
6	Dohadné účty aktivní				
7	Jiné pohledávky	25 198		25 198	25 592
8	Odložená daňová pohledávka	336		336	507

C.III.	Krátkodobé pohledávky	179 846	-19 281	160 565	130 254
1	Pohledávky z obchodních vztahů	113 341	-16 958	96 383	89 931
2	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	1 704		1 704	9
3	Pohledávky - podstatný vliv				
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení				
5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění				
6	Stát - daňové pohledávky	5		5	3 290
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	1 825		1 825	2 249
8	Dohadné účty aktivní	2 640		2 640	4 331
9	Jiné pohledávky	60 331	-2 323	58 008	30 444
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	13 410		13 410	5 135
1	Peníze	317		317	434
2	Účty v bankách	7 422		7 422	4 700
3	Krátkodobé cenné papíry a podíly	5 672		5 672	0
4	Požizovaný krátkodobý finanční majetek				
D.I.	Časové rozlišení	7 568		7 568	21 111
1	Náklady příštích období	7 714		7 714	21 220
2	Komplexní náklady příštích období				
3	Příjmy příštích období	-145		-145	-109
	Pasiva			Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
	PASIVA CELKEM			702 168	570 306
A.	Vlastní kapitál			339 150	325 335
A.I.	Základní kapitál			303 602	353 445
1	Základní kapitál			303 963	353 445
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly			-361	
3	Změny základního kapitálu				
A.II.	Kapitálové fondy			4 938	3 466
1	Emisní ážio				
2	Ostatní kapitálové fondy			1 873	1 873
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků			3 065	1 593

4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách		
5	Vypořádání rozdílu z přeměn společností		
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	6 258	6 002
1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	4 610	3 654
2	Statutární a ostatní fondy	1 648	2 348
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let	10 947	-49 482
1	Nerozdělený zisk minulých let	10 947	
2	Neuhrazená ztráta minulých let		-49 482
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+,-)	13 406	11 904
B.	Cizí zdroje	354 814	241 610
B.I.	Rezervy	57 691	28 846
1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	57 691	28 846
2	Rezerva na důchody a podobné závazky		
3	Rezerva na daň z příjmů		
4	Ostatní rezervy		
B.II.	Dlouhodobé závazky	0	0
1	Závazky z obchodních vztahů		
2	Závazky - ovládající a řídicí osoba		
3	Závazky - podstatný vliv		
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení		
5	Dlouhodobé přijaté zálohy		
6	Vydané dluhopisy		
7	Dlouhodobé směnky k úhradě		
8	Dohadné účty pasivní		
9	Jiné závazky		
10	Odložený daňový závazek		
B.III.	Krátkodobé závazky	114 360	87 983
1	Závazky z obchodních vztahů	66 427	41 342
2	Závazky - ovládající a řídicí osoba	1 527	
3	Závazky - podstatný vliv		
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	1 659	1 669
5	Závazky k zaměstnancům	31 672	32 570

6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	6 802	6 684
7	Stát - daňové závazky a dotace	2 329	1 833
8	Krátkodobé přijaté zálohy	3 189	3 746
9	Vydané dluhopisy		
10	Dohadné účty pasivní	761	120
11	Jiné závazky	-5	22
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	182 762	124 780
1	Bankovní úvěry dlouhodobé	144 662	92 951
2	Krátkodobé bankovní úvěry	37 688	31 417
3	Krátkodobé finanční výpomoci	413	413
C.I.	Časové rozlišení	8 204	3 362
1	Výdaje příštích období	8 081	3 292
2	Výnosy příštích období	123	70

Zdroj: Vlastní tvorba dle [21]

Příloha 2: Výkaz zisku a ztráty k 31.12.200X+1

	Položka	Stav v účetním období	
		běžném	minulém
I.	Tržby za prodej zboží	743	1 254
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	597	1 011
+	Obchodní marže	145	243
II.	Výkony	738 400	693 298
1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	688 350	662 740
2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	30 023	9 063
3	Aktivace	20 027	21 495
B.	Výkonová spotřeba	401 427	370 588
1	Spotřeba materiálu a energie	291 839	271 868
2	Služby	109 589	98 720
+	Přidaná hodnota	337 118	322 953
C.	Osobní náklady	249 248	241 079
1	Mzdové náklady	181 449	175 684
2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	957	970
3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	63 392	61 332
4	Sociální náklady	3 459	3 094
D.	Daně a poplatky	747	799
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	46 597	30 988
III.	Tržby z prodeje DM a materiálu	43 153	13 098
1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	21 651	4 310
2	Tržby z prodeje materiálu	21 502	8 788
F.	Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	38 820	7 062
1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	20 647	74
2	Prodaný materiál	18 174	6 988
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-26 870	-33 791
IV.	Ostatní provozní výnosy	6 379	6 511
H.	Ostatní provozní náklady	10 067	13 248
V.	Převod provozních výnosů		
I.	Převod provozních nákladů		
*	Provozní výsledek hospodaření	14 300	15 595
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	15 304	

J.	Prodané cenné papíry a podíly	15 815	
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		
1	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobám a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem		
2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů		
3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku		
K.	Náklady z finančního majetku		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	342	
X.	Výnosové úroky	398	491
N.	Nákladové úroky	5 200	4 943
XI.	Ostatní finanční výnosy	16 623	18 735
O.	Ostatní finanční náklady	12 376	16 326
XII.	Převod finančních výnosů		
P.	Převod finančních nákladů		
*	Finanční výsledek hospodaření	-724	-2 043
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	170	1 648
1	- splatná		28
2	- odložená	170	1 620
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	13 406	11 904
XIII.	Mimořádné výnosy		
R.	Mimořádné náklady		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti		
1	- splatná		
2	- odložená		
*	Mimořádný výsledek hospodaření		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+,-)		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+,-)	13 406	11 904
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	13 576	13 552

Zdroj: Vlastní tvorba dle [21]