

Analýza procesu účetní závěrky podle české legislativy a IFRS

Adam Lízal

Bakalářská práce
2010



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně

Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví

akademický rok: 2010/2011

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Adam LÍZAL**
Osobní číslo: **M07922**
Studijní program: **B 6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Management a ekonomika**

Téma práce: **Analýza procesu účetní závěrky podle české legislativy a IFRS**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši zaměřenou na problematiku účtování a vykazování podle českých účetních předpisů a mezinárodních účetních standardů IFRS.

II. Praktická část

- Na praktickém příkladu u vybraného podniku analyzujte proces sestavení účetní závěrky podle platné české legislativy a standardů IFRS.
- Analyzujte podobnosti a rozdíly mezi oběma účetními systémy.
- Navrhněte doporučení při transformaci českých účetních výkazů na výkazy podle IFRS.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: cca 40 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

[1] DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 80-251-1085-0.

[2] KRUPOVÁ, L; Vašek, L; ČERNÝ, M, R. IAS/IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.

[3] MLÁDEK, R. Světové účetnictví: IFRS, US GAAP. 3. vyd. Praha: Linde, 2005. 415 s. ISBN 80-72015192.

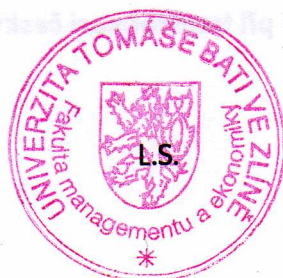
[4] MÜLLEROVÁ, L. Účetní předpisy pro podnikatele (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) s komentářem. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 552 s. ISBN 978-80-7357-289-1.

[5] BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS – Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Karel Šteker, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: 24. června 2011
Termín odevzdání bakalářské práce: 15. srpna 2011

Ve Zlíně dne 24. června 2011

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že:

- odevzdáním bakalářské/diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby¹;
- bakalářská/diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí:
 - bez omezení;
 - pouze prezenčně v rámci Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- na mou bakalářskou/diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

¹ zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

- (1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.
- (2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.
- (3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

² zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

- (3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

³ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

- podle § 60⁴ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – bakalářskou/diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování bakalářské/diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem bakalářskou/diplomovou práci zpracoval/a samostatně a použité informační zdroje jsem citoval/a;
- odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

11.7.2011

Jiřal

⁴ zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

- (2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.
- (3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jim dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédá k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Předmětem bakalářské práce „Analýza procesu účetní závěrky podle české legislativy a IFRS“ je poukázat na základní rozdíly účtování mezi Českou účetní legislativou a mezinárodními standardy IAS/IFRS. První část je zaměřena na seznámení s problematikou harmonizace a regulace účetnictví, a také na charakteristiku koncepčního rámce IFRS, který je základem pro pochopení účtování podle IFRS. Dále se první část zabývá i některými vybranými standardy a pokračuje charakteristikou České účetní legislativy a popisuje některé rozdíly mezi účtováním podle České účetní legislativy a IFRS. Praktická část je už zaměřena na konkrétní příklady rozdílů a podobností u firmy XY.

Klíčová slova: česká účetní legislativa, mezinárodní standardy účetního výkaznictví, harmonizace účetnictví, účetní závěrka.

ABSTRACT

Target of my bachelor work „Analyze of the process of the balancing book according to Czech legislative and IFRS“ is to point out the general differences between Czech accounting legislative and international standards IAS/IFRS. First part of is aimed at introducing with issue of harmonization and regulation of accounting, and at characteristic of the conceptual frame IFRS, which is basis of comprehension account according to IFRS. Thereinafter I pay attention to some sorted standards and to characteristic of Czech account legislative. I describe the differences between accounting in Czech legislative and IFRS. Practical part is aimed at concrete examples of differences and similarities in the company XY.

Keywords: Czech accounting legislation, international financial reporting standards, harmonization of accounting, financial statements

Děkuji vedoucímu mé bakalářské práce panu Ing. Karlu Štekerovi za umožnění vykonávat práci pod jeho odborným dohledem, skvělou spolupráci a za jeho cenné rady a připomínky. Také děkuji paní Ing. Strýčkové za ochotu a čas strávený při poskytnutí informací a podkladů potřebných ke své práci.

Prohlašuji, že odevzdaná verze bakalářské/diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 MEZINÁRODNÍ ÚČETNICTVÍ	13
1.1 PROCES REGULACE A HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ VE SVĚTĚ.....	13
1.2 PROCES REGULACE A HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V RÁMCI EU.....	14
1.3 PROCES REGULACE A HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V ČR.....	15
2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ IAS/IFRS	16
2.1 KONCEPČNÍ RÁMEC	16
2.1.1 Uživatelé účetní závěrky, cíle a součásti účetní závěrky.....	17
2.1.2 Cíl účetní závěrky.....	17
2.1.3 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky.....	18
2.1.4 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.....	19
2.1.5 Obsah a způsob rozpoznání základních prvků	19
2.1.6 Koncepty oceňování	20
2.2 VYBRANÉ MEZINÁRODNÍ STANDARDY.....	22
2.3 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK (IAS 16).....	22
2.3.1 Oceňování pozemků, budov a zařízení	22
2.3.2 Odpisy	24
2.4 LEASING (IAS 17)	25
2.4.1 Finanční leasing.....	25
2.4.2 Operativní leasing	26
2.5 VÝNOSY (IAS 18).....	26
2.5.1 Výnosy z prodeje výrobků a zboží	27
2.5.2 Výnosy z prodeje služeb.....	27
2.5.3 Úrok, licenční poplatky a dividendy	27
2.5.4 Oceňování výnosů	28
2.6 NEHMOTNÁ AKTIVA (IAS 38).....	29
2.6.1 Oceňování v okamžiku pořízení.....	29
2.6.2 Ocenění v průběhu držení aktiva.....	30
2.7 SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV (IAS 36).....	30
2.7.1 Zjištění zpětně získatelné částky	31
2.7.2 Vykazování a oceňování ztráty ze snížení aktiva.....	32
3 ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA	32
3.1 ZÁKON O ÚČETNICTVÍ.....	32
3.2 VYHLÁŠKA MINISTERSTVA FINANCÍ.....	33
3.3 ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY	33
4 SROVNÁNÍ IAS/IFRS A ČÚL	34

4.1	HLAVNÍ ROZDÍLY	34
4.2	DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK	34
4.2.1	Rozdíly účtování dlouhodobého majetku mezi ČÚL a IFRS	35
4.3	LEASING	35
4.3.1	Rozdíly účtování leasingu mezi ČÚL a IFRS	35
4.4	VÝNOSY	36
4.4.1	Rozdíly účtování o výnosech mezi ČÚL a IFRS	36
4.5	NEHMOTNÁ AKTIVA	36
4.5.1	Rozdíl účtování nehmotných aktiv mezi ČÚL a IFRS	37
4.6	SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV	38
4.6.1	Rozdíl účtování snížené hodnoty aktiv mezi ČÚL a IFRS	38
II	PRAKTICKÁ ČÁST	39
5	CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI XY S.R.O.	40
5.1	PRAKTICKÝ PŘÍKLAD ZAÚČTOVÁNÍ LEASINGU PODLE ČESKÉ LEGISLATIVY A IFRS	41
6	ANALÝZA PODOBNOSTÍ A ROZDÍLŮ MEZI OBĚMA ÚČETNÍMI SYSTÉMY	43
6.1	KONVERZE ROZVAHY – AKTIVA	44
6.1.1	Dlouhodobý nehmotný majetek	44
6.1.2	Dlouhodobý hmotný majetek	50
6.1.3	Dlouhodobý finanční majetek	56
6.1.4	Zásoby	58
6.1.5	Krátkodobý pohledávky	58
6.1.6	Krátkodobý finanční majetek	60
6.1.7	Časové rozlišení	61
6.2	KONVERZE ROZVAHY – PASIVA	62
6.2.1	Vlastní kapitál	62
6.2.2	Dlouhodobé závazky	66
6.2.3	Krátkodobé závazky	67
6.2.4	Bankovní úvěry a výpomoci	70
6.2.5	Rezervy	70
6.3	KONVERZE VÝKAZU ZISKŮ A ZTRÁT	71
6.3.1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	71
6.3.2	Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby	72
6.3.3	Spotřeba materiálu a energie	72
6.3.4	Služby	73
6.3.5	Přidaná hodnota	74
6.3.6	Osobní náklady	74
6.3.7	Daně a poplatky	75
6.3.8	Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	76
6.3.9	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	77
6.3.10	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	77
6.3.11	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	78

6.3.12	Ostatní provozní výnosy.....	79
6.3.13	Ostatní provozní náklady	80
6.3.14	Provozní výsledek hospodaření.....	80
6.3.15	Výnosové úroky.....	81
6.3.16	Nákladové úroky	81
6.3.17	Ostatní finanční výnosy.....	82
6.3.18	Ostatní finanční náklady.....	83
6.3.19	Finanční výsledek hospodaření	84
6.3.20	Daň z příjmů za běžnou činnost – splatná a odložená	84
6.3.21	Výsledek hospodaření za běžnou činnost.....	85
6.3.22	Mimořádné výnosy.....	85
6.3.23	Mimořádný hospodářský výsledek	86
6.3.24	Hospodářský výsledek před zdaněním	86
7	FINANČNÍ UKAZATELE SPOLEČNOSTI XY PODLE ČÚL A IFRS.....	88
7.1	ZADLUŽENOST.....	88
7.2	LIKVIDITA.....	89
7.3	RENTABILITA.....	90
7.4	AKTIVITA	91
7.5	VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ ZA ÚČETNÍ OBDOBÍ	91
8	ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ.....	93
	ZÁVĚR	97
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	98
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	99
	SEZNAM OBRÁZKŮ	100
	SEZNAM TABULEK.....	101
	SEZNAM PŘÍLOH.....	103

ÚVOD

Současný vývoj světové ekonomiky je determinován procesem globalizace, který se projevuje v provázanosti a propojenosti ekonomických, sociálních, kulturních, politických a mnoha dalších sfér. Propojenost ekonomických systémů národních ekonomik je stále větší a je zapříčiněna vznikem velkých nadnárodních společností. Ekonomickou spolupráci narušovala rozdílnost účetních výkazů mezi jednotlivými národními účetními systémy. Proto je snaha o jejich sblížení, které by vedlo k dosažení mezinárodní srovnatelnosti výsledků účetnictví, tzn. srovnatelnosti účetních výkazů.

Na začátku bakalářské práce se okrajově zaměřuji na pochopení koncepčního rámce mezinárodních účetních standardů, který je základním kamenem standardů. Následně se zaměřuji na některé vybrané standardy, které jsou obsaženy v IFRS. Charakteristika je pouze okrajově, neboť standardy jsou velice obsáhlé. Na závěr teoretické části bakalářské práce jsem se také zaměřil na charakteristiku a složení české účetní legislativy.

Praktická část je složena z více oddílů. Cílem praktické části není návod jak transformovat výkazy podle ČÚL na IFRS ale pouze poukazuje na které problémy a části se musí účetní jednotka zaměřit, a kde najde popis a vysvětlení dané problematiky.

Praktická část začíná názorným vysvětlením rozdílného výpočtu při účtování podle ČÚL a IFRS. Po té jsem se zaměřil na podobnosti a rozdíly účtovacích případů z výkazů společnosti XY, které jsem okrajově vysvětlil a nasměroval na přesné řešení problému. Na závěr praktické části jsem se zabýval i rozdíly finančních ukazatelů vypočtené podle účetní výkazů dle ČÚL a srovnal je s výsledky podle IFRS. Praktickou část uzavírá zhodnocení a doporučení.

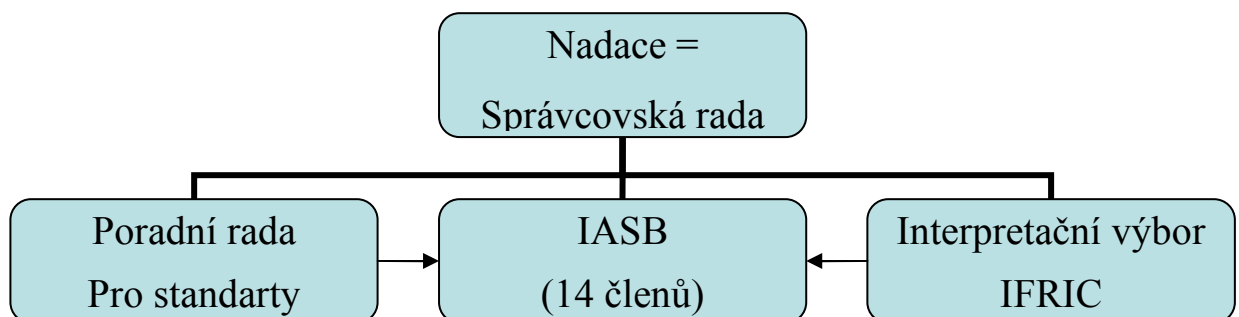
I. TEORETICKÁ ČÁST

1 MEZINÁRODNÍ ÚČETNICTVÍ

1.1 Proces regulace a harmonizace účetnictví ve světě

V současné době, kdy světová ekonomika odbourává už téměř řadu desetiletí národní hranice, stává se tedy, více globálnější. S rostoucím propojováním trhů se začaly objevovat snahy o mezinárodní harmonizaci účetnictví. Hlavním důvodem se zajímat a usilovat o harmonizace účetnictví, jsou především rozdíly v národních účetních legislativách, které mají zásadní vliv na problémy, které vznikají při porovnávání a hodnocení společností z různých národních prostředí. Proto se zde objevuje naléhavá potřeba sjednotit informační systémy, urychlit komunikaci a zvýšit srovnatelnost a všeobecnou srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. Je důležité zmínit, že standardy nejsou návodem, příručkou či dokonce účtovou osnovou, podle které by bylo možno jednoduše začít vést účetnictví. Jsou formulovány, tak aby byly schopny být využívány obecně v globálním měřítku a v celé široké škále všech možných ekonomických odvětví. [2,4]

Historie vzniku standardů IAS/IFRS sahá do sedmdesátých let minulého století. Do současné podoby ve které se nachází dnes, prodělaly standardy, i jejich zakladatelské orgány bouřlivý vývoj. V roce 1999 bylo rozhodnuto o vytvoření nové organizační struktury IASC, která má na starosti vydávání mezinárodních standardů. Tato změna se týkala zefektivnění činnosti IASC. Na základě rozhodnutí vznikla nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy IASCF zajišťující financování.[4]



Obr. 1- Struktura orgánů vydávajících IFRS [3]

Nadaci řídí devatenáct správců, což jsou osoby zastupující různé zeměpisné oblasti a profese. Mezi oblasti se řadí Severní Amerika, Evropa, Asie a další, tak aby byla vyvážena územní vyváženost. Pět správců z této správcovské rady reprezentuje účetní profesi. Tito správci jmenují členy do Rady pro mezinárodní účetní standardy IASB a sledují efektivnost její práce. Dále správci volí Poradní sbor SAC a Výbor pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví IFRIC.[2]

Nyní jsme si charakterizovali nástroj harmonizace a regulace v Evropě, kterými jsou tedy standardy IAS/IFRS. Proto je nutné se zmínit i o nástroji který se vyskytuje v americké praxi. V americké praxi se setkáváme se systémem US GAAP (United States General Accepted Accounting Principles). Existují odlišnosti mezi úpravou US GAAP a IAS/IFRS, avšak z globálního hlediska lze říci, že oba systémy jsou postaveny na podobných principech a podobné metodologii. V současné době probíhá projekt Konvergence, jehož cílem je co nejužší harmonizace úpravy IAS/IFRS a US GAAP tak, aby postupně vznikl systém standardů, který bude kompatibilní v evropském i americkém ekonomické prostředí.[4]

1.2 Proces regulace a harmonizace účetnictví v rámci EU

Existuje již od vydání první směrnice, která se týkala účetnictví (4. směrnice z roku 1978 o individuální účetní závěrce). Pro oblast účetnictví jsou zásadními dokumenty:

- 4. směrnice Rady Evropského společenství (ES) z 25.6 1978, která je zaměřena na obsah roční uzávěrky. Tato směrnice byla od roku 2000 doplněna ještě o další tři významné směrnice řídící účetnictví.
- 7. směrnice Rady (EHS) z 13.6 1983 – věnována konsolidované účetní závěrce.
- Směrnice Rady (EHS) upravující účetní závěrky bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven.[2]

Směrnice EU jsou závazné pro všechny členské státy, nemají však charakter právních norem. Realizace je uskutečňována prostřednictvím jejich zpracování do národních úprav členských států. I přes výrazně pomalejší postup implementace čtvrté směrnice do národních legislativ, přispěla čtvrtá směrnice výrazně ke zkvalitnění účetního výkaznictví v zemích EU, což mělo za následek i větší rozvoj kapitálových trhů v EU a rozšíření obchodu mezi členskými zeměmi EU, a přispěla ke zvýšení konkurenceschopnosti.[8]

Na druhé straně vyvstal problém v oblasti uznávání účetních výkazů sestavených podle národní účetní legislativy, která je v souladu se směrnicemi EU, se světovými finančními trhy. Tyto výkazy nesplňovaly jejich požadavky na kvalitu účetního výkaznictví. Pro tento účel musely velké evropské účetní jednotky sestavovat účetní výkazy podle požadavků světových finančních trhů. Na základě této skutečnosti byly vyvíjeny velké tlaky na harmonizaci účetního výkaznictví, která by odrážela zejména požadavky světových finančních trhů.[8]

V roce 2000 vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii, která obsahuje zásadní koncepční změnu – zvolila za nástroj harmonizace evropského účetnictví IAS/IFRS. Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS se nyní blíže budeme zabývat v další kapitole.[2]

1.3 Proces regulace a harmonizace účetnictví v ČR

Proces transformace české ekonomiky na tržní podmínky vedl k vytvoření nové koncepce českého účetnictví, která od 1.1.1993 nahradila již nevyhovující účetní soustavu.

Zaměření účetnictví, a hlavně základní cíl české účetní legislativy byly upraveny zákonem o účetnictví (č. 563/1991 Sb.) a souvisejícími předpisy, zejména tedy obchodním zákoníkem a daňovými zákony. Zákonem o účetnictví se české účetnictví výrazně přiblížilo k Evropské unii, zejména pak v následujících oblastech:[8]

1. Usměrnování účetnictví je založeno na všeobecně uznávaných účetních zásadách, které obchodní společnosti musí dodržovat při sestavování a zveřejňování závěrečných účetních výkazů.¹
2. české účetní výkazy předepsané pro podnikatele a obchodní společnosti jsou velmi blízké vzorům účetních výkazů vydaných Radou ES
3. V intencích 4. direktivy byly rovněž přijaty principy oceňování majetku a závazků, povinnost zveřejňování účetních výkazů a jejich ověřování auditorem.
4. V ČR byly zavedeny přehledy o peněžních tocích, převzaté ze 4. direktivy, jako povinná součást účetní závěrky u společností podléhajících auditu, a do od roku 1994.
5. Struktura a forma konsolidovaných účetních výkonů předkládaných v ČR za podniky ve skupině má svůj původ v 7. direktivě ES.
6. České účetnictví se právní úpravou blíží tomu německému, které přijalo 4., 7. a 8. direktivu Rady ES samostatným zákonem.[2,8]

2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ IAS/IFRS

2.1 Koncepční rámec

Koncepční rámec je velice důležitou úvodní částí IFRS. Jsou zde definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky, jako jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady, kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Národní instituce odpovídající za proces tvorby účetních standardů mohou z tohoto konceptního rámce vycházet a zajistit tak jednotnost celého souboru účetních standardů a přizpůsobit účetní závěrku potřebám uživatelů. Kromě institucí vytvářejících účetní standardy může tento konceptní rámec pomoci těm, kteří připravují účetní závěrku, při aplikování účetních standardů, dále auditorům při vytváření názoru, zda

¹ V zemích v EU jsou tyto zásady obsahem 4. direktivy, v zemích zvykového práva (Velká Británie a USA) nejsou nařizovány žádným předpisem, ale představují „účetní filozofii“

je účetní závěrka sestavena v souladu s účetními standardy nebo uživateli účetní závěrky při interpretaci informací v účetní závěrce obsažených. Pochopení Konceptního rámce je důležitým předpokladem pro porozumění všem následujícím standardům.[1,5]

Konceptní rámec vymezuje:

- Uživatele účetní závěrky a jejich informační potřeby;
- Cíl účetní závěrky;
- Základní předpoklady sestavení účetní závěrky;
- Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky;
- Obsah a způsob rozpoznání základních prvků účetní závěrky;
- Koncepty oceňování;
- Pojetí kapitálu a uchování kapitálu

2.1.1 Uživatelé účetní závěrky, cíle a součásti účetní závěrky

Účetní závěrka je určena zejména externím uživatelům a musí se přizpůsobovat jejich potřebám. Mezi nejdůležitější skupiny uživatelů patří výhradně investoři.[1]

Mezi další skupiny řadíme:

- Zaměstnanci
- Dodavatelé + odběratelé
- Konkurenční podniky
- Stát a orgány státní správy
- Finanční analytici + poradci
- Nejširší veřejnost

2.1.2 Cíl účetní závěrky

Cílem účetní závěrky je poskytnout informace o finanční pozici (v podobě rozvahy), výkonnosti (v podobě výsledovky) a o změnách ve finanční pozici společnosti, které jsou užitečné pro široký okruh uživatelů provádějících ekonomická rozhodnutí. Finanční pozice daná likviditou či solventností vyplývá z údajů rozvahy, pro výkonnost společnosti jsou

naopak určující data čerpající z výkazu zisku a ztrát.[3]

Informace o výkonnosti a ziskovosti se využívají k odhadnutí možného vývoje struktury a velikosti zdrojů, které bude podnik využívat v budoucnu.

Informace o finanční pozici (dosažené zejména v rozvaze) pomohou odpovědět na otázky, jaké budou budoucí potřeby cizích zdrojů (úvěrů), ale i jak bude podnik úspěšný v jejich získávání; lze též odhadnout, jaký bude budoucí vývoj zisku a peněžních toků.[1]

2.1.3 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky

Při sestavování účetní závěrky vymezuje koncepční rámec dva předpoklady. Jsou jimi aktuální báze a předpoklad trvání podniku v budoucnosti.

Aktuální báze

Účetní závěrka sestavená na této bázi odráží výsledky transakcí a jiných nestálých skutečností v období, kdy k nim dochází a nikoliv až v okamžiku, kdy jsou realizovány s nimi související peněžní toky. U této skutečnosti účtujeme o časovém rozlišení výnosů a nákladů, dohadných položkách a rezervách. Hospodářský výsledek zjištěný na základě aktuální báze je vyčíslen jako rozdíl výnosů a nákladů. Proto lépe odráží výkonnost podniku v daném účetním období, na rozdíl od peněžní (cash) báze, která počítá s příjmy a výdaji. Díky této skutečnosti je aktuální báze uznávaným a přijímaným východiskem podvojného účetnictví.[5]

Předpoklad trvání účetní jednotky

Předpoklad trvání podniku je definován jako: účetní závěrka je běžně sestavena na základě předpokladu, že podnik neuvažuje o ukončení činnosti a že bude pokračovat ve svém podnikání v dohledné budoucnosti. Proto se předpokládá, že podnik nemá v úmyslu, ani není nucen likvidovat nebo podstatně zúžit rozsah své podnikatelské činnosti; pokud

takový záměr nebo potřeba existují, musí být účetní závěrka zpracována na odlišné bázi a ta to báze musí být zveřejněna.[5]

2.1.4 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Koncepční rámec charakterizuje následující čtyři charakteristiky:

- Srozumitelnost
 - Zde se předpokládá dostatečná znalost podnikatelských a ekonomických aktivit i účetnictví
- Relevance
 - Znamená, že dojde k ovlivnění rozhodování uživatele. K relevanci dochází, pokud umožní hodnotit minulé, současné, nebo budoucí události.
- Spolehlivost
 - Informace jsou spolehlivé, pokud neobsahují závažné chyby či zkreslení a představují věrně to, co mají vyjadřovat.
- Srovnatelnost
 - Srovnatelnost má zásadní význam pro srovnání účetních informací v časové řadě i mezi podniky. [1]

2.1.5 Obsah a způsob rozpoznání základních prvků

Základní prvky rozvahy jsou dle IAS/IFRS definovány následovně:

Aktivum

Aktiva jsou kontrolovaným zdrojem společnosti, která jsou výsledkem minulých událostí, a od kterých se očekává budoucí ekonomický prospěch pro společnost.

Důležitým požadavkem na uznání aktiva, které vymezuje Koncepční rámec, je že musí být spolehlivě ocenitelné. [5]

Závazek

Závazkem je současná povinnost společnosti, která vznikla jako důsledek minulých událostí a od jehož vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášejí společnosti ekonomický prospěch.[5]

Vlastní kapitál

Vlastním kapitálem podle IAS/IFRS je zbytková část aktiv po odečtení všech závazků.

Základními prvky výsledovky jsou:

Výnosy

Přináší zvýšení ekonomického prospěchu, který se projeví buď zvýšením aktiv, nebo snížením závazků, a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků. [1]

Základní podmínkou vykázání výnosů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty.

Náklady

Přináší snížení ekonomického prospěchu, který se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením závazků, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky.[1]

Základním principem vykázání nákladů je jejich souvislost s konkrétními výnosy.

Součásti účetní závěrky

Základními komponenty účetní závěrky jsou:

- Rozvaha
- Výsledovka (součástí je úplný výsledek hospodaření)
- Výkaz peněžních toků
- Komentář (v ČR je využíván termín příloha) k účetním výkazům

2.1.6 Koncepty oceňování

Vypovídací schopnost účetních informací je zejména ovlivněna metodickým prvkem a to oceňováním.

V koncepčním rámci IAS/IFRS jsou uvedeny tyto typy oceňovacích základů:

Historické náklady

Tato báze oceňování představuje ocenění aktiv na úrovni nákladů vynaložených při jejich pořízení (pořizovací cena), nebo ocenění v přiměřené hodnotě, kterou by bylo třeba vynaložit na jejich získání v době jejich pořízení (při neúplném pořízení).[1]

Běžná cena

Při této bázi jsou aktiva vykazována v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo nutno zaplatit, pokud by stejné nebo ekvivalentní aktivum bylo pořizováno v současnosti. Závazky jsou vykazovány v nediskontované částce peněz nebo ve formě peněžních ekvivalentů, které by bylo zapotřebí k vypořádání závazku v současnosti.[1]

Realizační cena

Zde jsou aktiva vykazována v částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla obdržena při prodeji aktiva za obvyklých podmínek. Závazky se oceňují v jejich vypořádacích hodnotách to znamená, v nediskontovaných úrovních peněz nebo peněžních ekvivalentů, které bude třeba podle očekávání zaplatit k úhradě závazků v běžném průběhu činnosti.[1]

Současná hodnota

Je to oceňovací přístup, při kterém jsou aktiva oceňována v současné diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které bude aktivum dle očekávání vytvářet v běžném podnikání. Závazky se oceňují v současné diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které budou dle očekávání nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání.[1]

Reálná hodnota

Reálná hodnota (fair value) je definována jako částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci z obvyklých podmínek.[1]

2.2 Vybrané mezinárodní standardy

Seznam mezinárodních standardů viz příloha VII.

2.3 Dlouhodobý hmotný majetek (IAS 16)

Hmotná aktiva, která jsou zahrnuta v dlouhodobém majetku, jsou účetní jednotkou pořízena za účelem dlouhodobého používání při běžné činnosti.

IAS 16 uvádí jako příklad majetku: pozemky a budovy, stroje, lodě, letadla, motorové dopravní prostředky, nábytek a příslušenství, kancelářské zařízení.

2.3.1 Oceňování pozemků, budov a zařízení

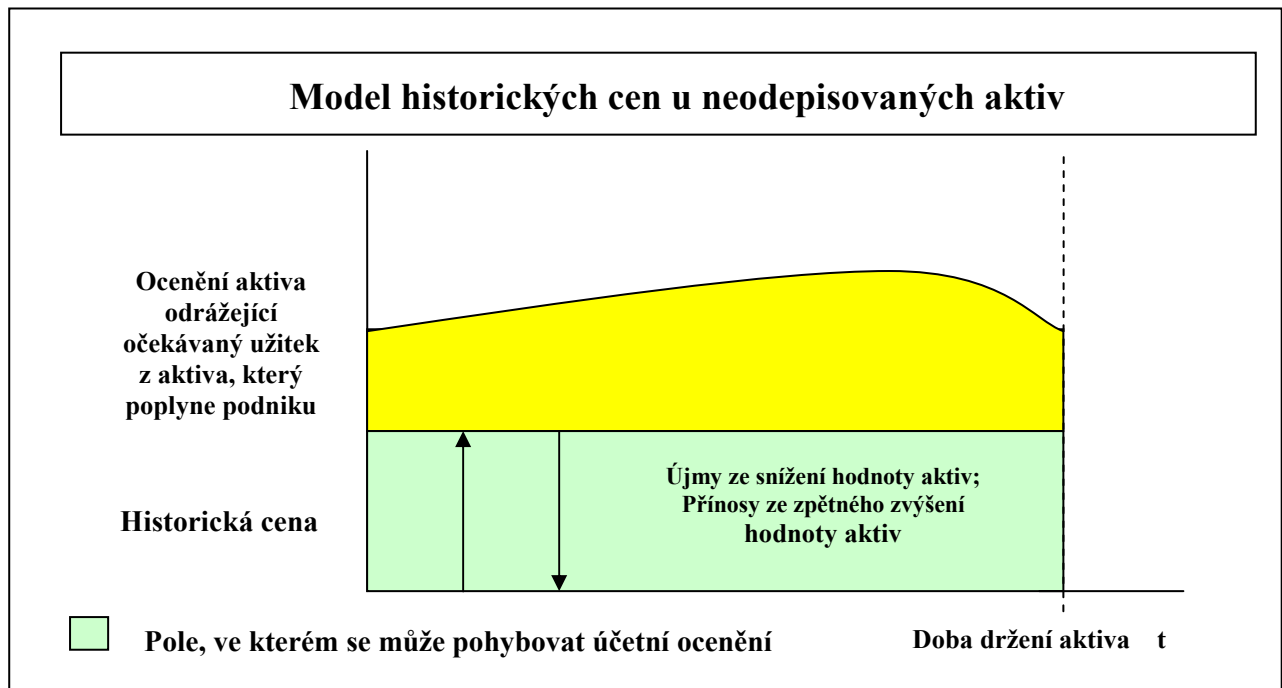
1. Ocenění v momentě pořízení: při pořízení se pozemky, budovy a zařízení oceňují pořizovací cenou. Tato cena obsahuje např.:

- Cenu pořízení
- Veškeré přímo přiřaditelné náklady
- Odhadnuté náklady na demontáž.

2. Ocenění během užívání

- a) Model historické ceny: v tomto případě jsou aktiva oceňována na základě původní ceny, sníženou o odpisy a ztráty ze snížení hodnoty.[5]

Technické zhodnocení: výdaje na opravy a udržování dlouhodobých aktiv jsou označovány jako následné výdaje (zvyšují hodnotu aktiva). Jsou aktivovány pouze v případě, že zvýší užitečnost aktiva.

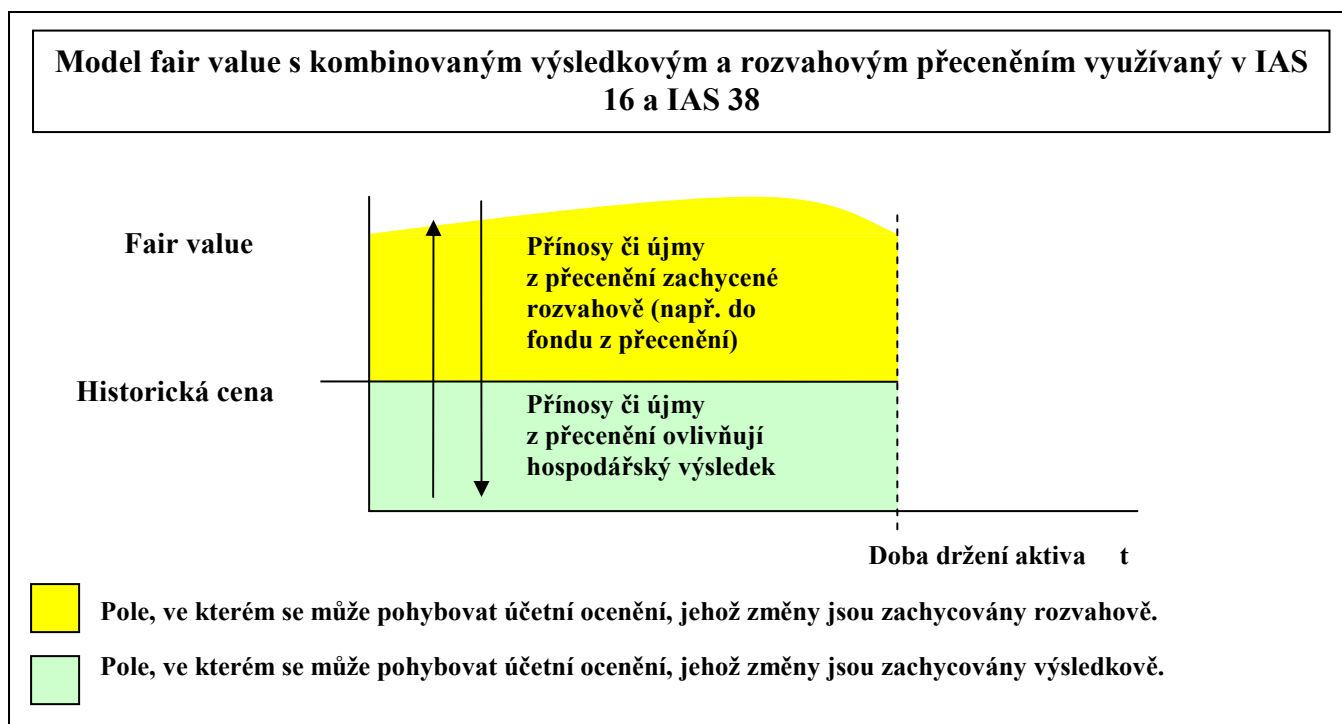


Obr. 2 – Model historických cen [1]

b) Model fair value: pokud použije účetní jednotka tuto metodu, přeceňuje dlouhodobá aktiva k rozvahovému dni na fair value. Fair value pozemků a budov je určena na základě tržních cen, a fair value strojů a zařízení odhadem tržní hodnoty.

Důležitým problémem je vypořádání výsledků z přecenění. Existují dvě možnosti, které určuje standard:

- Zvýšení hodnoty: neovlivní výsledek hospodaření, neboť je promítnuto do jiných částí vlastního kapitálu.
- Snížení hodnoty: hodnota se zachycuje jako náklad



Obr. 3 – Model fair value [1]

2.3.2 Odpisy

Každá položka, která spadá do pozemků, budov a zařízení, jejíž pořizovací náklady jsou významné v poměru k celkovým pořizovacím nákladům předmětné položky, musí být odepisována samostatně.

Odpisové metody:

1. Metody založené na čase:

- Lineární metoda
- Zrychlené odpisy (DDB², SYD³)

2. Metody založené na výkonu

[1]

² Double-Declining-Balance Method - metoda zmenšujícího se základu

³ Sum-of-the-Years-Digits

2.4 Leasing (IAS 17)

IAS 17 – Leasingy se zabývá účetním zobrazením operativních a finančních leasingů jak z hlediska nájemce, tak z hlediska pronajímatele.

Cílem IAS 17 je :

- a) Odlišení finančního leasingu představujícího určitý způsob pořízení aktiva, od ostatních forem nájmu označovaných jako operativní a představující možnost k užívání aktiva;
- b) Stanovit takové postupy účetního zachycení a vykázání obou skupin nájmu, které budou v souladu s věcnou podstatou těchto transakcí. [5]

2.4.1 Finanční leasing

Je to leasing, u kterého dochází k převodu v podstatě všech rizik a odměn, které vyplývají z vlastnictví. Tento leasing zakládá mezi pronajímatelem a nájemcem vztah obdobný poskytnutí (či přijetí) dlouhodobého úvěru nebo půjčky.

Finanční leasing z pozice nájemce

Finanční leasing, musí společnost, která vystupuje jako nájemce, vykázat v rozvaze na jedné straně jako aktivum, a na druhé straně jako závazek. Hodnota aktiva a závazku se na počátku rovná fair value najatého majetku nebo současné hodnotě minimálních leasingových plateb.

Při problémech určování současné hodnoty splátek, standard IAS 17 stanoví, aby se jako diskontní faktor použila implicitní úroková míra. Tato úroková míra představuje vnitřní výnosové procento pronajímatele, které je často nájemci neznámé. Proto standard dovoluje použít přírůstkovou úrokovou míru.[1]

Finanční leasing z pozice pronajímatele

Podle standardu IAS 17 společnost v pozici pronajímatele přestává vykazovat aktivum ve své rozvaze jako konkrétní majetek. Pronajímatel v okamžiku vzniku finančního leasingu vykáže dané aktivum jako pohledávku vůči nájemci.[1]

2.4.2 Operativní leasing

Operativní leasing z pozice nájemce

U operativního leasingu nájemce aktivum používá, ale nemá jej zahrnuto ve svých aktivech. V účetnictví se tedy bude jednat pouze o adekvátní zobrazení leasingových plateb.

Po celou dobu existence nájemního vztahu, jsou platby nájemného vykazovány v nákladech lineárně.[5]

Operativní leasing z pozice pronajímatele

Na rozdíl od finančního leasingu, je zde aktivum evidováno nadále v aktivech pronajímatele a je jím odpisováno stejně jako všechna ostatní aktiva v dané skupině.[5]

V průběhu doby trvání leasingu platí nájemce pronajímateli pravidelně dohodnutou výši leasingové platby. Provozní výnosy zde představují pro pronajímatele leasingové platby

2.5 Výnosy (IAS 18)

Předmětem standardu IAS 18 jsou části výnosů z běžných činností společnosti. Standard určuje kritéria, na základě kterých je možno vykazovat jednotlivé složky výnosů. Jeho dodatek je zaměřen na konkrétní oblasti podnikání a poskytuje stručný návod, jak a kdy z těchto oblastí vykazovat výnos. Výnosy mohou nabývat různých podob: tržeb z prodeje zboží nebo služeb, poplatků, úroků, dividend a autorských honorářů.[1]

2.5.1 Výnosy z prodeje výrobků a zboží

Proto, aby tržby z prodeje mohly být vykázány, by měly být splněny všechny tyto podmínky:

1. Na kupujícího jsou převedena všechna významná rizika a odměny z vlastnictví zboží či výrobků
2. Společnost si nezachovala ani pokračující manažerskou angažovanost (která je obvykle spojována s vlastnictvím), ani efektivní kontrolu nad prodaným zbožím
3. Částka výnosů může být spolehlivě oceněna
4. Je pravděpodobné, že ekonomické užítky vztahující se k transakci poplynou do společnosti
5. Náklady, které byly nebo mají být vynaloženy v souvislosti s transakcí, mohou být spolehlivě měřeny[1]

2.5.2 Výnosy z prodeje služeb

U problematiky výnosů z prodeje tržeb se standard zaměřuje na problém uznávání výnosů spojených s nedokončenými transakcemi k rozvahovému dni. Poskytnutí služeb lze uznat k rozvahovému dni, pokud je spolehlivě odhadnutelný výsledek transakce, a také pokud jsou splněny následující podmínky:

- a) Částka tržeb je spolehlivě měřitelná
- b) Existuje pravděpodobnost, že ekonomické užítky vyplývající z transakce poplynou do společnosti
- c) Stupeň dokončení transakce k daru rozvahy je spolehlivě měřitelný
- d) Náklady vynaložené v souvislosti s transakcemi a náklady na dokončení transakce jsou spolehlivě měřitelné[1]

2.5.3 Úrok, licenční poplatky a dividendy

Společným znakem této skupiny výnosů je, že vznikají v souvislosti s užíváním podnikových aktiv jinými stranami. Takovéto výnosy jsou vykázány za předpokladu splnění následujících požadavků:

- a) Je pravděpodobné, že budoucí ekonomický užitek vztahující se k transakci poplyne do společnosti
- b) Částka může být spolehlivě měřitelná

Východiska, podle kterých se tyto výnosy vykazují

- a) V případě úroku – na poměrné časové bázi, která bere v úvahu efektivní výnos z daného aktiva
- b) V případě autorských honorářů – na aktuální bázi v souladu s podstatou příslušné smlouvy
- c) V případě dividend – když vznikne právo akcionářů na přijetí platby[5]

2.5.4 Oceňování výnosů

Standard IAS 18 stanovuje oceňování výnosů reálnou hodnotou nebo nárokovanou protihodnotou. Nejčastěji tedy ve výši přijatých peněz, v reálné hodnotě přijatých aktiv nebo ve výši vzniklé pohledávky.

Pokud dohoda ve skutečnosti obsahuje i finanční transakci, je reálná hodnota úhrady určena diskontováním všech budoucích příjmů při užití implicitní úrokové sazby. Pro určení implicitní diskontní sazby lze použít dvou přístupů:

- a) Použit převažující úrokové sazby využívané pro podobné nástroje a s obdobnou mírou úvěrového rizika
- b) Nebo zjistit úrokovou sazbu z rozdílu nominálního částky smluvené odložené platby a prodejní ceny téhož či obdobného aktiva nebo služby při prodeji s platbou v hotovosti.[5]

2.6 Nehmotná aktiva (IAS 38)

Podle standardu IAS 38 jsou nehmotná aktiva charakterizována jako zdroje, které jsou kontrolovatelné podnikem a ze kterých podnik očekává budoucí ekonomické užitky, přičemž postrádají fyzickou podstatu a jsou identifikovatelné.[1]

Standard také vymezuje, které položky do nehmotných aktiv nespádají, a jsou jimi např. finanční aktiva, práva k nerostnému bohatství, nehmotná aktiva vyplývající z pojistných smluv, goodwill a ostatní nehmotná aktiva, která jsou upravena jinými standardy.[5]

2.6.1 Oceňování v okamžiku pořízení

Při pořízení nákupem je výchozím oceněním pořizovací cena (pořizovací náklady), zahrnující veškeré náklady nutně vynaložené k tomu, aby mohlo být nehmotné aktivum využíváno. Mezi nezahrnované náklady např. patří zaškolení zaměstnanců, na reklamu spojenou s prezentací nového výrobku apod.[5]

Pořízení nehmotného aktiva v rámci koupě podnikové kombinace

Nehmotné aktiva nakoupené prostřednictvím podnikové kombinace představují pro podnik nákup čistých aktiv nabývaného podniku. Pořizovací cenou nehmotného aktiva nabytého v rámci podnikové kombinace je jeho fair value k datu akvizice.[5]

Vnitřně generovaná nehmotná aktiva

Standard IAS 38 velice podrobně upravuje skupinu nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností. Obtížné je zejména určit okamžik, ve kterém lze s dostatečnou jistotou rozpoznat, že nehmotné aktivum bude vytvářet budoucí ekonomické užitky.[1]

Pro rozpoznání interně generovaného nehmotného aktiva je důležité, ve které fázi se nachází. Standard vymezuje tyto dvě fáze:

- Fáze výzkumu
- Fáze vývoje

2.6.2 Ocenění v průběhu držení aktiva

Principem ocenění v průběhu držení aktiva, je založen na výběru jednoho ze dvou možných modelů oceňování, které IAS 38 povoluje. Jedná se o model historických cen, a model přecenění fair value.[1]

Model historických cen

Pokud je podnikem využívána metoda historické ceny, vykazuje v průběhu doby životnosti nehmotné aktivum v jeho pořizovací ceně snížené o kumulovanou amortizaci (oprávky), pokud jde o nehmotné aktivum s konečnou dobou životnosti, a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (opravné položky) od okamžiku jeho prvotního zachycení.[5]

Model přecenění fair value

Při ocenění modelem fair value dochází k periodickému přeceňování na fair value. Frekvence přecenění je určena v závislosti na vývoji tržních cen, aby účetní ocenění nebylo významně odtrženo od aktuální výše fair value. Po přecenění se aktivum dále amortizuje a účetní hodnota aktiva je dále snižována.[5]

2.7 Snížení hodnoty aktiv (IAS 36)

Standard IAS 36 se zabývá, veškerými aktivy s výjimkou některých aktiv která jsou uvedena v příloze č. 11.

Standard IAS 36 vymezuje, způsoby kdy společnosti mají účtovat o snížení hodnoty některého aktiva. Dále také realizuje zásadu opatrnosti v racionálním ekonomickém prostředí, a klade důležitou podmínku, kdy je doba trvání podniku v budoucnosti neomezená a umožní tedy využít dlouhodobé efekty z užívání aktiv. Také se zabývá problematikou snížení hodnoty položek, u nichž nelze identifikovat čisté peněžní toky, které přinášejí, např. goodwill.[1]

Povinnost testování snížení hodnoty

- Společnosti musí testovat nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou životnosti nebo nehmotná aktiva nezařazená do užívání na snížení hodnoty ročně. Testovat je umožněno kdykoli v průběhu roku, ale musí být proveden za každé období ve stejnou dobu. Pokud nastane skutečnost, že aktivum již bylo zařazeno do rozvahy, musí se test provést před koncem účetního období.
- Standard taktéž požaduje každoroční testování goodwillu, které je nabytu v rámci podnikové kombinace.

Standard rozlišuje situace, které by mohly být příčinou snížení hodnoty aktiv. A to z:

- Externích zdrojů informací
- Interních zdrojů informací [5]
-

2.7.1 Zjištění zpětně získatelné částky

Zjištění snížené hodnoty aktiva, definuje standard jako rozdíl mezi účetní hodnotou aktiva a zpětně získatelnou hodnotou aktiva. Zpětně získatelná částka je pak vyšší ze dvou částek : fair value snížené o náklady spojené s prodejem a hodnoty z užití daného aktiva.[1]

Zjištění hodnoty z užívání

V mnoha případech není zjištění hodnoty z užívání jednoduché. Standard proto stanovuje obecné zásady, jejichž dodržování by mělo vést ke sjednocení přístupů k určení hodnoty.[1]

IAS 36 požaduje, aby bylo nehmotné aktivum s neurčitelnou dobou životnosti testováno na snížení hodnoty každoročně.[5]

Zjištění fair value

Určení této částky je často spojeno s obtížemi, i když v současné době se v důsledku používání internetu tyto obtíže zmenšují. Standard uvádí, že je nejlépe stanovenou fair value sníženou o náklady spojené s prodejem je cena uvedená ve smlouvě o nespřízněné transakci, upravená o přírůstkové náklady, které se přímo vztahují k vyřazení aktiva. Mezi tyto aktiva patří např. právní náklady, kolky, náklady na přemístění aktiva.[5]

2.7.2 Vykazování a oceňování ztráty ze snížení aktiva

Jestliže nastane skutečnost, že zpětně získatelná částka aktiva bude nižší než jeho účetní hodnota, musí společnost snížit účetní hodnotu aktiva na jeho zpětně získatelnou částku.

Takovéto snížení se považuje za ztrátu. Ztráta snížení hodnoty je zachycena jako náklad snižující hospodářský výsledek, v období kdy ke ztrátě došlo. Standard vymezuje tři způsoby jak ztrátu zaúčtovat:

- Ztrátu se snížení hodnoty jednotlivého aktiva
- Ztrátu ze snížení hodnoty jednotlivé peněžotvorné jednotky
- Ztrátu ze snížení hodnoty skupiny peněžotvorných jednotek

Pokud nastane situace, kdy je aktivum vedeno v přeceněné částce (např. podle IAS 16 nebo IAS 38). Potom tedy ztráta ze snížení hodnoty snižuje přírůstek z přecenění v souladu s příslušným standardem.[1]

3 ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA

3.1 Zákon o účetnictví

Předmětem zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví je úprava vedení účetnictví a formulace požadavků na jeho průkaznost.

Zákon o účetnictví:

- Defínuje subjekty, které mají povinnost vést účetnictví

- Určuje základní východiska účetní metody (zejména požadavky na účetní doklady, účetní knihy, účetní záznamy, inventarizaci, východiska oceňování, součásti účetní závěrky)
- Formuluje základní účetní zásady a předpoklady (zásada věrného a poctivého obrazu účetní jednotky v účetnictví, aktuální princip, princip přiřazování nákladů výnosům, zásada opatrnosti atd.)

Zákon o účetnictví, stejně jako ostatní zákony platné v ČR, musí být provázány s legislativou Evropské unie. Evropské společenství v oblasti účetnictví vyžaduje respektování zejména 4, 7, a 8 směrnice ES.[6]

3.2 Vyhláška ministerstva financí

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou, podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví upravuje v návaznosti na zákon o účetnictví vedení podvojného účetnictví podnikatelských subjektů, zaměřena je zejména na obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce, přílohy k účetním výkazům, a to jak k účetní závěrce nekonsolidované, tak ke konsolidované účetní závěrce. Definuje rovněž některé účetní postupy – zejména v oblasti oceňování a směrnou účtovou osnovou.[6,9]

3.3 České účetní standardy

Seznam všech standardů viz příloha VI.

České účetní standardy vydané Ministerstvem financí slouží v českém účetnictví v souladu se zákonem a vyhláškou o účetnictví k dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami. Standardy obsahují popis účetních metod nebo postupy účtování a obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanovením zákona o účetnictví či jiných právních předpisů. Za předpokladu že účetní jednotka bude postupovat podle standardů, předpokládá se, že plní ustanovení o účetních metodách podle zákona o účetnictví. Pravidla pro tvorbu a

vydání standardů může stanovit Ministerstvo financí prováděcím právním předpisem. Ministerstvo také vede registr vydaných standardů.[7]

4 SROVNÁNÍ IAS/IFRS A ČÚL

V České účetní legislativě koncepční rámec jako takový který je charakterizovaný u IFRS nenajdeme. Koncepční rámec v české účetní legislativě nahrazuje zákon o účetnictví, definuje některé základní účetní postupy a požadavky, avšak mnoho koncepčních prvků, jako definice jednotlivých elementů finančních výkazů nebo rozbor účetních předpisů, v České účetní legislativě chybí.[12]

Mezi zásadní rozdíl mezi zákonem o účetnictví a koncepčním rámcem je, že Česká účetní legislativa se zabývá vykazováním nejen účetních závěrek, ale také účetních záznamů a detailních aspektů účtování, na rozdíl od koncepčního rámce, který se vztahuje primárně na účetní závěrky a vykazování.[2,11]

4.1 Hlavní rozdíly

4.2 Dlouhodobý hmotný majetek

V České účetní legislativě je dlouhodobý majetek charakterizovaný vyhláškou č. 500/2002 Sb., o účetnictví. Konkrétně se jedná o § 7, který se zabývá obsahovým vymezením. Odpisování, oceňování a postup účtování je charakterizovaný českým účetním standardem č. 013.[10]

4.2.1 Rozdíly účtování dlouhodobého majetku mezi ČÚL a IFRS

- V ČÚL při operacích s pozemky, budovami a zařízením jsou často účtovány podle jejich právní formy. V IFRS je spíše pohled obecnější, neboť se hlavně zajímá o vztah k podstatě dané operace s dlouhodobým hmotným majetkem.
- V IFRS na rozdíl od ČÚL, je vyžadováno, aby pořízené aktivum, mělo předem stanoveno zamyšlené použití, kdežto ČÚL se zaměřuje na veškeré zákonné požadavky spojené s pořízením aktiva před jeho zařazením na konkrétní účty
- Podle §25, zákona o účetnictví, který se týká oceňování ČÚL uznává oceňování pořizovací cenou (příp. reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady). Oceňování podle IFRS (viz kapitola 2.3).
- V ČÚL nenajdeme pojem odhadovaná zbytková hodnota, která je charakteristická pro IFRS, proto je odpisování prováděno, jakoby zbytková hodnota dlouhodobého majetku byla nulová.[6,12]

4.3 Leasing

Účtování o leasingu v České účetní legislativě je charakterizováno v zákoně o dani z příjmu.[11]

4.3.1 Rozdíly účtování leasingu mezi ČÚL a IFRS

- O finančním i operativním leasingu se účtuje v obou případech stejně. Rozdíl je opět v tom, že ČÚL se řídí právní formou transakce (leasingová smlouva), kdežto IFRS upřednostňuje podstatu formy leasingu.
- Finanční leasing na straně pronajímatele
 - V ČÚL se o leasingu na straně pronajímatele účtuje jako o každém jiném aktivu. To znamená, že se zaúčtuje jako dlouhodobé aktivum v rozvaze. Dále je důležité zmínit, že příjmy plynoucí ze splátek leasingu jsou

účtovány jako výnosy časově rozlišené. Charakteristika podle IFRS viz kapitola 2.4.

- Finanční leasing na straně nájemce
 - V tomto případě, na rozdíl od leasingu na straně pronajímatele, nájemce vykazuje v rozvaze pouze první leasingovou splátku. Zbytek se vede na podrozvahových účtech. Po skončení leasingové smlouvy se majetek vykáže do hmotného majetku.[2,12]

4.4 Výnosy

Obsahové vymezení výnosů je charakterizováno v §20 až §28 vyhlášky o účetnictví. Výnosy se dále také zabývá Český účetní standard č. 019 náklady a výnosy.[6]

4.4.1 Rozdíly účtování o výnosech mezi ČÚL a IFRS

- V ČÚL nenacházíme žádnou zmínku o oceňování výnosů, neboť se jí nezabývá. IFRS se oceňováním výnosů zabývá. Blíže v kapitole 2.5.4.
- Další rozdíl se vyskytuje v účtování o prodeji výrobků a služeb. Zatímco v IFRS jsou stanovena pravidla pro uznávání výnosů (blíže kapitola 2.5.1), ČÚL žádné kritéria nestanovuje. ČÚL zaujímá postoj k uznávání zejména z právního hlediska.

4.5 Nehmotná aktiva

Obsahovým vymezením dlouhodobých nehmotných aktiv se v ČÚL zabývá §6 vyhlášky č.500/2002 Sb., zákona o účetnictví. Další specifika jsou upřesněny v českém účetním standardu č 013.[6]

4.5.1 Rozdíl účtování nehmotných aktiv mezi ČÚL a IFRS

- Základní předpokladem pro operace s nehmotnými aktivy, je jejich rozpoznání. Zde se nachází první rozdíl mezi ČÚL a IFRS, neboť každý má svoji definici pro nehmotná aktiva. Proto se musí jednotlivé položky posuzovat podle daných kritérií, aby bylo možné přesně zjistit, zda splňují požadavky pro nehmotná aktiva v ČÚL a IFRS.
- Dalším rozdílem je že IFRS očekává budoucí prospěch aktiva, viz str. 11. V ČÚL nenacházíme taková kritéria. Další rozdíl nacházíme v následných výdajích aktiva, zatímco IFRS neomezuje uznávání následných výdajů, ČÚL stanovuje minimální limity technického zhodnocení (následné výdaje).
- Nehmotná aktiva nabytá výměnou se podle IFRS oceňují reálnou hodnotu, až na některé případy aktiv, u kterých nelze spolehlivě stanovit reálnou hodnotu. Potom tedy ke stanovení nákladů na pořízení se používá účetní hodnota daného aktiva. ČÚL se takto o výměně aktiv nezmiňuje a nijak ji necharakterizuje.
- Mezi další rozdíly patří uznávání goodwillu jako nehmotné aktivum. IFRS zakazuje aktivaci interně vytvořeného goodwillu. V ČÚL, konkrétně ve vyhlášce o účetnictví se píše, že interně vytvořený goodwill není v účetnictví vykazován. Uznáván je pouze goodwill nakoupený.
- ČÚL nerozlišuje fázi výzkumu a vývoje u nehmotných aktiv, jako je tomu u IFRS. Proto v ČÚL lze uznat náklady na vývoj a výzkum jako nehmotná aktiva, pokud splňují požadavky dané vyhláškou o účetnictví. V IFRS se náklady na výzkum neuznávají jako nehmotné aktivum. Uznávají se až náklady na vývoj, po splnění podmínek dané standardem IAS 38.
- Zatímco IFRS využívá při oceňování nehmotných aktiv modelu historických cen a modelu přecenění, v ČÚL se využívá tradiční nákladový model, přecenění aktiva zde není možné.[12]

4.6 Snížení hodnoty aktiv

V ČÚL pojem snížení hodnoty aktiv nenacházíme. Touto problematikou se zabývají opravné položky. Opravné položky jsou charakterizovány českým účetním standardem č 005, a dále pak § 55 vyhlášky č.500/2002 Sb., o účetnictví.[9]

4.6.1 Rozdíl účtování snížené hodnoty aktiv mezi ČÚL a IFRS

- Základním rozdílem v tomto případě je že standard IAS 36 přesně vymezuje podrobné požadavky zabývající se snížením hodnoty aktiv. Nalezneme zde specifika podle kterých je nutné provádět snížení hodnoty, a taktéž způsoby jakými provádět. V ČÚL nic takového nenacházíme. ČÚL neobsahuje žádný konkrétní návod na snížení hodnoty jako je tomu u IFRS.
- Dalším rozdílem je testování snížení hodnoty aktiv. Zatímco IFRS určuje způsoby provádění testování (blíže v kapitole 3.5), v ČÚL nacházíme pouze zmínku o tom, že je nutné prověřovat aktiva vždy k rozvahovému dni, ale není zde přesně určeno co by taková prověrka měla obsahovat.
- Mezi další rozdíl mezi ČÚL a IFRS řadíme zaúčtování ztráty ze snížení hodnoty. V ČÚL se snížení hodnoty aktiv provádí opravnými položkami, které se musí tvořit výhradně ke každému jednotlivému aktivu. Pokud se v IFRS zjistí ztráta ze snížení hodnoty, standard stanovuje specifické případy jak účtovat (viz kapitola 2.7).[12]

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI XY S.R.O

Společnost XY s.r.o se zabývá výrobou a prodejem elektronické techniky pro měření vlastnosti X. Společnost se od samého začátku zaměřuje pouze na výrobu dané techniky. Důslednou strategií výroby a kvality se společnosti podařilo v průběhu několika málo let dosáhnout postavení významného výrobce dané techniky v celosvětovém měřítku.

V současné době společnost zaměstnává 150 zaměstnanců na pracovištích ve 4 zemích: v České republice, Německu, Rusku a Číně.

Společnost začínala pouze s dvěma typy její techniky. Dnes nabízí více než 40 standardních produktů od cenově výhodných OEM provedení, až po procesní přístroje s komunikací HART a ETHERNET.

Mimo to společnost vyvinula stovky aplikací dle požadavků zákazníků, které podtrhují kompetenci a flexibilitu společnosti. Skvělý poměr ceny a výkonnosti našich výrobků je důkazem toho, že se nám stále více naplňuje náš vysoký cíl: „být pro naše zákazníky partnerem, který vyřeší jejich problém“.

Společnost uvádí tři hlavní důvody pro potencionální zákazníky. Jsou jimi:

Poměr ceny a výkonu:

Zvyšující se nároky na elektronické zařízení dané vlastnosti vedou k výjimečné efektivitě a cenové výhodnosti. Společnost XY chce za stejných technických a obchodních podmínek zůstat jedním z cenově nejzajímavějších dodavatelů na světovém trhu.

Spolehlivost

Krátké a závazné dodací lhůty i pro speciální zakázky činí společnost XY spolehlivým partnerem.

Flexibilita

Řeší problémy v oblasti průmyslové měřicí techniky, rychle a ekonomicky, jak pro sériovou výrobu, tak i pro malá množství přístrojů.

5.1 Praktický příklad zaúčtování leasingu podle české legislativy a IFRS

Typickým rozdílem mezi ČÚL a IFRS je problematika leasingů. Z tohoto důvodu se v této kapitole budu zabývat zaúčtováním finančního leasingu podle české účetní legislativy a podle standardů IFRS, tak aby bylo zřejmé, jaké rozdíly se nacházejí mezi účetními systémy.

Řešení podle ČÚL

Tab. 1- účetní případy podle ČÚL [vlastní zpracování]

Č.	Text	Částka
1.	Poplatek (28. 2. 2008)	7 862
2.	Mimořádná splátka (28. 2. 2008)	132 132
3.	První splátka nájemného (28. 2. 2008)	11 966
4.	Deset splátek nájemného (rok 2008)	119 660
5.	Uplatnění poměrné části „mimořádné splátky (132 132/36*11)	40 373
6.	Pojištění vozu	17 721

Účetní operace v roce 2008

<i>ČR - NPO</i>	
1) 132 132	3) 40 737
91 395	

<i>OA - BÚ</i>	
1) 132 132	
2) 131 626	
4) 7 862	
5) 17 721	
	289 341

<i>N - Služby</i>	
2) 131 626	
3) 40 737	
4) 7 862	
	180 225

<i>N- Pojištění</i>	
5) 17 721	
17 721	

Transakce:

- 1) První velká splátka (akontace). Musí se zaúčtovat na syntetický účet 381 – Náklady příštích období.
- 2) 11 řádných splátek. Snížení hodnoty na účtu 221 – Bankovní účty a zvýšení na účtu 518 – Ostatní služby.
- 3) Splacení poměrné části mimořádné splátky. Zvýšení hodnoty na účtu 518 a snížení hodnoty na účtu 381.
- 4) Poplatek související s pořízením aktiva. Navýšení hodnoty na účtu 518 a snížení hodnoty na účtu 221.
- 5) Pojištění vozu. Navýšení hodnoty na účtu 548 – Ostatní provozní náklady a snížení hodnoty na účtu 221.

Řešení podle IFRS

Tab. 2 - účetní případy podle IFRS [vlastní zpracování]

Č.	Text	Částka (Kč)
1.	Pořízení auta (v SH minim. leasingových splátek)	440 440
2.	Poplatek	7 862
	DPH	1 494
3.	Akontace (první velká splátka)	132 132
	DPH	25 105
4.	11 splátek	72 503
	úrok	59 123
	celkem	131 626
	DPH	25 014
5.	Pojištění auta v roce 2008	17 721
6.	Odpis 2008	58 707

Účetní operace v roce 2008

<i>Zařízení</i>		<i>Oprávky k zařízení</i>		<i>N - Odpisy</i>	
1) 440 440			6) 58 707	6) 58 707	
2) 7 862			58 707	58 707	
448 302					

<i>Peníze</i>		<i>N - úroky</i>		<i>Závazek z leasingu</i>	
	2) 9 356	4) 59 123		3) 132 132	1) 440 440
	3) 157 237	59 123		4) 72 503	
	4) 156 640			204 635	440 440
	5) 17 721				
	289 341				

<i>N – ostatní náklady</i>		<i>DPH</i>	
5) 17 721		2) 1 494	
17 721		3) 25 105	
		4) 25 014	
		51 613	

Transakce:

- 1) Uvedení najatého aktiva do užívání a vznik závazku.
- 2) Poplatek související s pořízením. Odvod peněz z bankovního účtu a zároveň odvod DPH.
- 3) První velká splátka (akontace). Vznik závazku, odvod peněz z bankovního účtu a zároveň odvod DPH.
- 4) 11 řádných splátek. Vznik závazku. Navýšení nákladů o úroky, odvod peněz z bankovního účtu a odvod DPH.
- 5) Pojištění vozu. Vznik pojištění a zároveň odvod peněz z bankovního účtu.
- 6) Navýšení nákladů o odpisy z aktiva.

6 ANALÝZA PODOBNOSTÍ A ROZDÍLŮ MEZI OBĚMA ÚČETNÍMI SYSTÉMY

Tato kapitola se zaměřuje na rozdíly a podobnosti účtování mezi českou účetní legislativou a standardy IFRS. Tato práce nemá za účel vysvětlit postup převodu mezi ČÚL a IFRS ale pouze poukázat na rozdíly a podobnosti a kde vyhledat informace o daném problému.

6.1 Konverze rozvahy – Aktiva

6.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Software

Společnost XY vlastní následující položky softwarového vybavení:

Tab. 3 - Software odpisovaný dle ČÚL 36 měsíců [vlastní zpracování]

název	datum pořízení
SAP	30. 06. 2005
ARIS	30. 11. 2005
Cognos	31. 10. 2005
NC WinLaser 2.02	24. 11. 2006
SAP II	25. 10. 2007
SW licence – Hromadná korespondence	31. 01. 2008

Pro prvky dlouhodobého nehmotného majetku platí pravidla pro jejich uznání za složky nehmotného majetku. V těchto pravidlech se ČÚL a IFRS liší.

Řešení podle ČÚL

- Všechny položky softwarového vybavení v tabulce 3 jsou uznány za dlouhodobý nehmotný majetek, neboť splňují požadavky zákona o účetnictví, které jsou uvedeny pod § 6. Splňují tedy požadavek doby použitelnosti delší než jeden rok a ocenění od výše určené účetní jednotkou.

Řešení podle IFRS

- Proto, aby mohly být položky softwarového vybavení v tabulce 3 uznány, musí být otestovány požadavky IFRS, které blíže charakterizuje standard IAS 38. V tomto případě všechny položky splňují požadavky standardu a jsou uznány za nehmotný majetek.

Po uznání či neuznání položek za dlouhodobý nehmotný majetek následuje určení doby použitelnosti nehmotného aktiva. V tomto rozdělení se nacházejí rozdíly mezi ČÚL a IFRS.

Tab. 4 - Předpokládaná doba použitelnosti u softwaru [vlastní zpracování]

název	předpokládaná doba použitelnosti
SAP	10 let
ARIS	7 let
Cognos	5 let
NC WinLaser 2.02	5 let
SAP II	10 let
SW licence – Hromadná korespondence	10 let

Tabulka 4 nám slouží pouze pro účely IFRS. Charakterizuje dobu použitelnosti nehmotných aktiv. U těchto nehmotných aktiv byla přezkoumána doba použitelnosti a byla stanovena nová předpokládaná doba použitelnosti (viz tabulka). To znamená, že bude nutné přepočítat odpisy za rok 2008, neboť odpisový plán byl stanoven s jinou dobou použitelnosti.

Řešení podle ČÚL

- Zákon o účetnictví se v ČÚL takto podrobně, aby zkoumal, dobu použitelnosti nezabývá. V charakteristice dlouhodobého nehmotného majetku podle vyhlášky 500/2002 Sb., o účetnictví, pouze najdeme, že za nehmotný majetek se považuje majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok.
- V ČÚL k přepočtení odpisů nedochází, neboť „doba použitelnosti“ se nemění.

Řešení podle IFRS

- Podle IFRS každá účetní jednotka musí stanovit dobu použitelnosti u nehmotného aktiva. Při určování doby životnosti musí podnik zohlednit mnoho faktorů. Tyto faktory jsou podrobně charakterizovány standardem IAS 38.

Společnosti XY byla poskytnuta dotace ze SR na pořízení dlouhodobého majetku. Konkrétně na implementaci podnikového informačního systému SAP – na SW licence – hromadná korespondence ve výši 272 tis. Kč a dále na SAP II ve výši 7 377 tis. Kč.

Řešení podle ČÚL

- V tomto případě se opět budeme držet znění zákona o účetnictví, konkrétně § 47 vyhlášky. Společnost XY musí snížit pořizovací cenu aktiva v hodnotě obdržené dotace a zároveň musí znovu vypočítat odpisy.

Řešení podle IFRS

- Pro účtování dotací vymezuje standard IAS 20 dva způsoby. Společnost XY zvolila postup, jenž obdržená dotace je připočtena k pořizovací ceně aktiva, a tudíž se musí přepočítat odpisy. Taktéž se v jednotlivých letech musí vykázat část dotace připadající na dané období do výnosů.

Společnost v roce 2008 pořídila software uvedený v následující tabulce:

Tab. 5 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek (dle ČÚL) [vlastní zpracování]

název	datum pořízení	pořizovací cena (Kč)
Acrobat 8.0 Professional CZ WIN	25. 04. 2008	13 395
Programové vybavení Caliber	28. 04. 2008	39 000
CNC – LAN Licence	10. 12. 2008	29 400

Postup při účtování drobného dlouhodobého majetku je opět rozlišný pro ČÚL a IFRS.

Řešení podle ČÚL

- Za drobný dlouhodobý nehmotný majetek se v ČÚL považuje takový majetek, který dosahuje dobu použitelnosti vyšší jak jeden rok a vstupní cena je v rozmezí 3000,- do 40 000,-. Jak můžeme vidět, v tabulce 3 hodnota nakoupeného softwaru nepřevyšuje hodnotu 40 000 Kč, proto společnost tento majetek neřadí mezi nehmotný. Společnost XY tedy tyto položky účtuje jako náklady na syntetický účet 518 – Služby.

Řešení podle IFRS

- Dle IFRS společnost XY položky softwaru v tabulce 5 zařazuje mezi nehmotný majetek, neboť splňují požadavky pro uznání nehmotných aktiv stanovujících standardem IAS 38.

Na konci roku 2007 koupila účetní jednotka trimovací a popisovací laser. Po roce užívání zkonstatovala, že využije nabídku dodavatele zařízení na nákup lepšího softwaru (součástí původního zařízení je i základní software pro trimování a popisování) za 130 tis. Kč. Zařízení bude fungovat efektivněji.

Řešení podle ČÚL

- Tento software společnost XY zařazuje mezi položky dlouhodobého nehmotného majetku, protože splňují požadavky zákona pro uznání již zmiňované.

Řešení podle IFRS

- Na rozdíl od ČÚL společnost nemůže zařadit tento software jako samostatnou položku dlouhodobého majetku, neboť jak je zmíněno v textu, je už součástí vybavení které jej využívá. Tato položka proto tedy musí být připočtena jako výdaj.

Shrnutí

Tab. 6 - Dlouhodobý nehmotný majetek dle ČÚL [vlastní zpracování]

AKTIVA (tis. Kč)	Stav dle ČÚL		
	Brutto	Korekce	Netto
b	1	2	3
Dlouhodobý nehmotný majetek	26 126	-13 299	12 827

V tabulce 6 je vykázán dlouhodobý nehmotný majetek společnosti XY dle ČÚL. V následující tabulce je dlouhodobý nehmotný majetek vyčíslen dle IFRS (pozn. tabulka slouží pouze pro účely porovnání s ČÚL)

Tab. 7- Dlouhodobý nehmotný majetek dle IFRS [vlastní zpracování]

AKTIVA (tis. Kč)	Stav dle IFRS		
	Brutto	Korekce	Netto
b	1	2	3
Nehmotná aktiva	33 727	-9 212	24 515

Pokud porovnáme tabulku 6 a tabulku 7, vidíme jednoznačný rozdíl ve vyúčtování mezi oběma systémy. Výše jsem teoreticky porovnal rozdíly, a nyní je i pro úplnost názorně vyčísím.

Změna provedená v položce software

Zvýšení položky „Software brutto“ o částku 7 601 tis. Kč. Tato částka je výsledkem následujících výpočtů :

- Připočtení drobného dlouhodobého nehmotného majetku v hodnotě 82 tis. Kč.
- Snížení částky o výdaje náležící softwaru, který je součástí vybavení v hodnotě 130 tis. Kč.
- Zvýšení částky o 7 649 tis. Kč. Což je hodnota poskytnutých dotací na pořízení dlouhodobého nehmotného majetku.

Snížení položky „*Software korekce*“ o částku 4 087 tis. Kč. Tato částka představuje nově vypočtené odpisy. Z těchto údajů vidíme, že výsledný rozdíl činí 11 688 tis. Kč

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

Společnost XY řeší dva vývojové projekty zaměřené na výzkum a vývoj.

První z projektů se zaměřuje na výzkum nových metod měření dané vlastnosti kterou se firma zabývá. Cílem projektu je vývoj zcela nového výrobku odlišného od současně nejčastěji používaných. Počátek projektu začal v roce 2005 a stále pokračuje.

Druhý z vývojových projektů je zaměřen na výzkum nových mechatronických struktur MEMS využitelných pro měření dané vlastnosti. Cílem je ověření nových principů snímání dané vlastnosti. Počátek projektu začal v roce 2006 a stále pokračuje.

Na oba projekty společnost vynaložila 17 791 tis. Kč

Řešení podle ČÚL

- V tomto stádiu procesu, kdy stále projekty probíhají, se zaúčtovali pouze náklady v období jejich vynaložení.

Řešení podle IFRS

- Stejně jako v ČÚL musí i zde být vykázány náklady v období jejich vynaložení.

Shrnutí

Protože projekty stále probíhají a náklady byly zaúčtovány v minulých letech, tato položka nijak neovlivňuje účetní období za rok 2008.

6.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Pozemky

Společnost XY vlastní pozemky ve výši 1 556 tis. Kč

Řešení podle ČÚL

- Pro zařazení pozemků do rozvahy se společnost XY řídí zněním vyhlášky č.500/2002 Sb., o účetnictví §7, odst. (1). Hodnota pozemků je zaúčtována na syntetickém účtu 031 – Pozemky.

Řešení podle IFRS

- Společnost XY se pro uznání aktiva řídí požadavky standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Podle rozvahy IFRS jsou aktiva vykázána pod dlouhodobými aktivy jako Pozemky, budovy a zařízení.

Shrnutí

Při účtování hodnoty pozemků se mezi účetními systémy nenachází rozdíly. Jediný rozdíl je vykázání položky v rozvaze podle ČÚL, a v rozvaze podle IFRS.

Stroje a zařízení

Na některých zařízeních bylo provedeno technické zhodnocení (jedná se o podstatné změny, rozšíření) v celkové hodnotě 2 486 tis. Kč (např. na zařízení plnička oleje s pecí, trimovací a popisovací laser, počítačová síť).

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY navýší pořizovací cenu u zařízení, kterého se týká technického zhodnocení, neboť byla u všech zařízení přesáhnutá minimální hodnota 40 tis. Kč.

Řešení podle IFRS

- Účetní jednotka předpokládá, že jí tyto změny na stávajícím majetku přinesou budoucí ekonomický užitek. To znamená, že je splněn požadavek standardu IAS 16

– Pozemky, budovy a zařízení a stejně jako v ČÚL se navýší pořizovací cena aktiva.

Ze SR byla poskytnuta dotace na pořízení dlouhodobého majetku (na implementaci podnikového informačního systému SAP) – na dva servery HP ve výši 211 tis. Kč.

Řešení podle ČÚL

- Obdržená dotace na dlouhodobý majetek dle ČÚL sníží pořizovací cenu aktiva, a je nutné tedy přepočítat odpisy.

Řešení podle IFRS

- obdržená dotace je připočtena k pořizovací ceně aktiva, a tudíž se musí přepočítat odpisy. Taktéž se v jednotlivých letech musí vykázat část dotace připadající na dané období ve výnosech.

Společnost v průběhu roku 2008 pořídila hmotný majetek uvedený v následující tabulce:

Tab. 8 - Drobný dlouhodobý hmotný majetek (dle ČÚL) [vlastní zpracování]

kategorie drobného majetku	pořizovací cena (Kč)
nábytek	202 792
kancelářské vybavení	75 789
měřicí technika	90 928
výrobní zařízení	175 154
přípravky a formy	48 394
počítačová technika	488 167
nářadí	37 732
ostatní	243 647

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY tento majetek klasifikovala jako drobný dlouhodobý hmotný majetek a tudíž ho nemůže zařadit mezi dlouhodobý hmotný majetek. Tyto položky jsou vedeny na syntetickém účtu 501 – Spotřeba materiálu.

Řešení podle IFRS

- Podle IFRS společnost XY musí položky hmotného majetku zařadit mezi dlouhodobý hmotný majetek, neboť splňují požadavky standardu IAS 16 pro uznání.

Na konci roku 2007 koupila účetní jednotka trimovací a popisovací laser. Po roce užívání zkonstatovala, že využije nabídku dodavatele zařízení na nákup lepšího softwaru (součástí původního zařízení je i základní software pro trimování a popisování) za 130 tis. Kč. Zařízení bude fungovat efektivněji.

Řešení podle ČÚL

- Tento software byl řešen už u dlouhodobého nehmotného majetku

Řešení podle IFRS

- Podle IFRS společnost zařadí tento software jako dlouhodobý hmotný majetek, neboť je součástí původního zařízení. To znamená, že se zvedne pořizovací cena stroje o 130 tis. Kč a musí se přepočítat odpisy.

Účetní jednotka vynaložila na běžné opravy a udržování budov a zařízení výdaje ve výši 900 tis. Kč (součástí jsou i výdaje na roční generální prohlídky)

Tab. 9 - Výdaje na generální prohlídky [vlastní zpracování]

generální prohlídka	četnost	Výdaje (Kč)
servis UPS	4x ročně	5 000
servis motorgenerátoru	1x ročně	3 000
servis dieselagregát	1x ročně	3500
servis šroubového kompresoru CUBE 10	1x ročně	8 500
servis plynových kotlů	1x ročně	7 500
servis laserové techniky	1x ročně	3 000
servis klimatizačních jednotek	2x ročně	9 500

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY zaúčtuje opravy jako náklady.

Řešení podle IFRS

- Společnost XY nepovažuje tyto opravy za důležité technické zhodnocení, které by přinášelo užitek, proto stejně jako ČÚL zaúčtuje tyto položky do nákladů.

Shrnutí

U dlouhodobého hmotného majetku došlo k rozdílnému účtování mezi ČÚL a IFRS na syntetickém účtu 022 – samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

V tabulce 10 jsou vykázány samostatné movité věci a soubory movitých věcí společnosti XY podle ČÚL.

Tab. 10 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí podle ČÚL [vlastní zpracování]

AKTIVA (tis. Kč)	Stav dle ČÚL		
b			
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	70 619	-44 066	26 553

V následující tabulce jsou samostatné movité věci a soubory movitých věcí vyčísleny podle IFRS (pozn. tabulka slouží pouze pro účely porovnání s ČÚL)

Tab. 11- Pozemky, budovy a zařízení podle IFRS [vlastní zpracování]

AKTIVA (tis. Kč)	Stav dle IFRS		
b			
Pozemky, budovy a zařízení	72 771	-44 389	28 382

Změny provedené v položce samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Zvýšení položky „*Samostatné movité věci a soubory movitých věcí brutto*“ o částku 2 152 tis. Kč. Tato částka je součtem následujících výpočtů:

- Připočtení částky 130 tis. Kč za software, který je součástí zařízení
- Připočtení částky 1 362 tis. Kč za drobný dlouhodobý hmotný majetek.
- Připočtení částky 211 tis. Kč za obdržené dotace na pořízení hmotného majetku.
- Připočtení 448 tis. Kč za aktivum pořízené formou leasingu.(viz kapitola 5.1)

Zvýšení položky „*Samostatné movité věci a soubory movitých věcí korekce*“ o částku 323 tis. Kč. Tato částka je součtem výpočtů:

- Připočtení částky 264 274 Kč za nově vypočtené odpisy
- Připočtení částky 59 tis. Kč za odpis z aktiva pořízeného na leasing.(viz kapitola 5.1)

Dospělá zvířata a jejich skupiny

Společnost XY vlastní chovného koně Sylvu – slouží k rekreačním a rehabilitačním účelům (pro zaměstnance, děti i dospělé). Hodnota chovného koně je 3 tis. Kč.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY zařadí chovného koně do dlouhodobého hmotného majetku podle znění vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, §7, odst. (5). V rozvaze bude toto aktivum vykázáno na syntetickém účtu 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny.

Řešení podle IFRS

- Při zařazení do rozvahy podle IFRS se společnost XY řídí standardem IAS 41 – Biologická aktiva. Aktivum podle rozvahy IFRS spadá pod jiná oběžná aktiva a účtuje se na účet biologická aktiva

Shrnutí

Jelikož je toto aktivum tento rok odepsáno v plné hodnotě, zůstatková cena je 0, tudíž v rozvaze jak v ČUL, tak IFRS bude hodnota 0 Kč.

Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek

Na účtu nedokončeného dlouhodobého hmotného majetku je v částce 270 tis. Kč nová příjezdová komunikace v areálu průmyslové zóny.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY musí příjezdovou komunikace podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví §7, odst. (8) zařadit na syntetický účet 042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.

Řešení podle IFRS

- Při zařazení příjezdové komunikace mezi hmotná aktiva se společnost XY musí řídit požadavky standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Jelikož je splněna definice pro uznání, zařadí společnost aktivum mezi dlouhodobá aktiva. V rozvaze jako pozemky, budovy a zařízení.

Shrnutí

Zatímco v ČÚL je nedokončený dlouhodobý hmotný majetek charakterizován a umístěn na syntetickém účtu, podle IFRS je tento majetek chápán, jako každý jiný který musí splnit požadavky standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

6.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem

Společnost XY vlastní 42.5 % podíl na základním kapitálu společnosti XYZ s.r.o v hodnotě 850 tis. Kč.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY zaúčtuje podíl na základním kapitálu na syntetický účet 062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem. Řídí se zněním vyhlášky č.500/2002 Sb., o účetnictví, §8, odst. (1) a také českým účetním standardem CUS 014 – Dlouhodobý finanční majetek.

Řešení podle IFRS

- Podíly v přidružených podnicích se v IFRS zabývá standard IAS 28 – Investice do přidružených podniků. Znění standardu je téměř totožné jako u ČÚL. Podíl na základním kapitálu bude zaúčtován pod dlouhodobým majetkem. V rozvaze jako investice do přidružených podniků.

Shrnutí

Zde je postup účtování mezi systémy téměř identický. Jediným rozdílem je zde umístění v rozvaze.

Jiný dlouhodobý finanční majetek

Účetní jednotka poskytla v květnu 2005 dlouhodobou půjčku firmě XYZ s. r. o. (100 tis. Kč). Bude splacena za 5 let (v roce 2010).

Řešení podle ČÚL

- Při účtování se společnost řídí XY vyhláškou č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 8, odst. (3) a také CUS 14 – Dlouhodobý finanční majetek. Na základě stanovených informací musí společnost zařadit půjčku v plné výši 100 tis. Kč na syntetický účet 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek.

Řešení podle IFRS

- Společnost XY se při zaúčtování této půjčky se řídí podmínkami standardu IAS 39 – Finanční nástroje účtování a oceňování. Pro splnění požadavků standardu musí společnost XY částku 100 tis. Kč diskontovat následujícím způsobem:

$$i_r = i_f + f(\sigma)$$

Pro výpočet byla použita bezriziková sazba ČR 4,55 % (pro rok 2008) stanovená MPO ČR. Rizikový komponent je stanoven ve výši 1,5 %.

$$i_r = 4,55 + 1,5 = 6,05$$

Společnosti bude za 5 let (tj. v roce 2010) splacena půjčka v částce 100 tis. Kč při úrokové míře $i = 0,0605$.

Současnou hodnotu lze vypočítat podle vzorečku:

$$PV = \sum_{i=1}^n \frac{FV}{(1+i)^n}$$

$$PV = \frac{100\,000}{(1+0,0605)^3} = 83\,843 \text{ Kč}$$

PV částky 100 tis. Kč při pětiletém období a úrokové sazbě 6,05 % je 83 843 Kč.

Shrnutí

Vzhledem k nutnosti diskontování půjčky bude v rozvaze podle IFRS vykázána hodnota 83 843 Kč jako finanční aktiva, zatímco v rozvaze podle ČÚL bude vykázána hodnota 100 tis. Kč na syntetickém účtu 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek.

6.1.4 Zásoby

Ke konci účetního období byly na skladě zásoby ve výši 46 275 tis. Kč (z toho materiál v hodnotě 29 279 tis. Kč a nedokončené výrobky a polotovary v hodnotě 16 997 tis. Kč).

Součástí zásob jsou také běžné náhradní díly. Tyto náhradní díly nejsou podle IFRS považovány za významné náhradní díly.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se řídí při účtování o zásobách vyhláškou č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 9. Materiál, který společnost vlastní zaúčtuje podle ustanovení vyhlášky podle § 9 odst. (1) na syntetický účet 112. Podle § 9 odst. (2) se společnost řídí při účtování nedokončených výrobků a polotovarů, které účtuje na syntetický účet 121.

Řešení podle IFRS

- Účtováním o zásobách se v IFRS zabývá standard IAS 2 – které ho se firma XY musí držet při účtování. Společnost XY splňuje všechny požadavky pro uznání zásob, proto budou vykázány ve stejné výši jako v ČÚL.

Shrnutí

Pokud by náhradní díly byly považovány za významné podle IFRS by se tyto díly musely zařadit mezi dlouhodobá aktiva, a řídit se požadavky standardu IAS 16. Změna je pouze v umístění v rozvaze kde podle ČÚL jsou části zásob umístěny na syntetických účtech, kdežto v IFRS se účtují pouze na účet zásoby.

6.1.5 Krátkodobý pohledávky

Pohledávky z obchodního styku

Jsou to pohledávky za prodané výrobky a služby v nominální hodnotě 16 156 tis. Kč.

Společnost má vytvořen systém evidence pohledávek a systém sledování splatnosti faktur, který hlídá splatnost faktur. V průběhu roku netvořila žádné opravné položky k pohledávkám.

Řešení podle ČÚL

- Jelikož splatnost faktur za prodané výrobky a služby jsou kratší jak jeden rok, společnost XY zařadila podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 11, odst. (2) částku na syntetický účet 311 – Pohledávky z obchodních vztahů.

Řešení podle IFRS

- Společnost XY se při zaúčtování pohledávky bude řídit standardem IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a oceňování, popřípadě při problémech při zveřejňování se obrací na standard IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování.

Shrnutí

V tomto případě nedochází k žádným komplikacím a bude se účtovat stejně jako v ČÚL. Rozdíl je pouze v umístění v rozvaze kde podle IFRS je částky vykázána jako Obchodní a jiné pohledávky.

Stát – daňové a jiné pohledávky

Obsahuje pohledávku za finančním úřadem z titulu daně z přidané hodnoty, resp. nárok na odpočet DPH ve výši 256 tis. Kč.

Řešení podle ČÚL

- Takto vzniklou pohledávku musí společnost XY zaúčtovat podle vyhlášky č.500/2002 Sb., o účetnictví § 11, odst. (6) na účet Stát – daňové pohledávky.

Řešení podle IFRS

- Podle IFRS bude hodnota daňové pohledávky vykázána ve stejné hodnotě jako v ČÚL. Účtováním daní se v IFRS zabývá standard IAS 12 'Daně ze zisku, kterým se společnost XY řídí.

Nárok na dotaci v účetní hodnotě 7 860 tis. Kč

Řešení podle ČÚL

- Jelikož společnost XY nemá ještě rozhodnutí od ministerstva, zda stát dotaci poskytne, rozhodla se tuto částku zaúčtovat jako pohledávku. Tato hodnota je vykázána na syntetickém účtu 315 – jiné pohledávky.

Řešení podle IFRS

- Protože společnost již v minulosti obdržela podobné dotace, má tedy velkou šanci na obdržení další dotace a proto stejně jako v ČÚL se nárok na dotaci považuje za pohledávku, tudíž se společnost bude při zaúčtování řídit standardem IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování.

Shrnutí

Pokud by společnost zkušenosti s dotacemi neměla, měla by daleko menší šanci na její obdržení. Změnou je pouze vykázání v rozvaze kde podle IFRS bude částka vykázána jako Obchodní a jiné pohledávky.

6.1.6 Krátkodobý finanční majetek

Krátkodobý finanční majetek vyhovuje požadavkům IFRS – může být uznán.

Krátkodobý finanční majetek účetní jednotky tvoří peněžní hotovost a bankovní účty.

Peníze a účty v bankách

Pokladna je vedena ve třech měnách (v tuzemské měně, v eurech a dolarech). Bankovní účty má účetní jednotka zřízeny u Komerční banky a Volksbank CZ ve stejných měnách jako účty pokladní.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se při účtování drží ustanovení vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví § 12, odst. (1) a (2) a zaúčtuje položky finančního majetku na syntetické účty 21 – Peníze a 22 – účty v bankách.

Řešení podle IFRS

- Rozhodováním o uznání finančního majetku se zabývá standard IAS 39 – Finanční nástroje: účtování a vykazování.

Shrnutí

Hodnoty krátkodobého finančního majetku budou v ČÚL a v IFRS zaúčtovány stejným způsobem. Liší se umístění v rozvaze, kdy v IFRS budou položky umístěny na účet Peníze a peněžní ekvivalenty.

6.1.7 Časové rozlišení

Náklady příštích období

Časově rozlišené musí být účtovány náklady, které souvisí s více účetními obdobími (např. pronájem lahví na plyn, havarijní pojištění vozidel, předplatné časopisů, životní pojištění). Dále sem účetní jednotka účtuje certifikáty (které garantují, že společnost vyrábí v přesnosti, kterou deklaruje (přesnost měření), že vyrábíme z určitého materiálu a používáme určitý technologický postup při výrobě) a leasing. Jelikož se jedná o nevýznamné částky, budou ponechány v časovém rozlišení.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY účtuje časové rozlišení podle znění vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 13, odst. (2). Je zaúčtováno na syntetickém účtu 381 – Náklady příštích období.

Řešení podle IFRS

- Časovým rozlišením, podle kterého se společnost musí řídit se v IFRS zabývá standard IAS 1 – Sestavení a zveřejnění účetní závěrky. Náklady příštích období budou zaúčtovány jako ostatní aktiva.

Shrnutí

Tab. 12 - Náklady příštích období podle ČÚL [vlastní zpracování]

AKTIVA (tis. Kč) b	Stav dle ČÚL		
Náklady příštích období	1 131		1 131

Tabulka 13 slouží pouze pro účely porovnání s ČÚL

Tab. 13 - Náklady příštích období podle IFRS [vlastní zpracování]

AKTIVA (tis. Kč) b	Stav dle IFRS		
Ostatní aktiva	1 131	-81	1 050

Změny provedené v položce náklady příštích období

Snížení položky „Náklady příštích období“ o částku 81 tis. Kč. Tato částka je výsledkem následujících položek:

- Odečtení částky 92 tis. Kč. za splátku leasingu. Tato částka se podle IFRS musí odečíst neboť je odlišný postup účtování podle ČÚL. (viz kapitola 5.1)
- Přičtení částky 11 tis. Kč za vypočtený úrok z půjčky poskytnuté společnosti XYZ který se podle IFRS se musí časově rozlišit. Dlouhodobá půjčka se musí diskontovat. (viz kapitola 6.1.3)

6.2 Konverze rozvahy – Pasiva**6.2.1 Vlastní kapitál**

Vlastní kapitál je tvořen: základním kapitálem, kapitálovými fondy, rezervními fondy a z výsledku hospodaření jak v běžném, tak i minulém účetním období.

Položky vlastního kapitálu splnili definici i další podmínky – budou uznány.

Základní kapitál

Základní kapitál účetní jednotky je tvořen vklady společníků ve výši 15 000 tis. Kč. Základní kapitál byl splacen při založení společnosti, doposud nebyl navýšen/snížen a účetní jednotka neuvažuje o jeho navýšení ani snížení.

Tab. 14 - Základní kapitál účetní jednotky[vlastní zpracování]

Hlavní společníci	Země	Výše podílu ve sledovaném účetním období	
		v tis. Kč	v %
A	SRN	7 650	51
B	ČR	6 000	40
C	ČR	1 350	9

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY zaúčtuje hodnotu základního kapitálu na syntetický účet 411 – Základní kapitál. Pokyny k účtování o základním kapitálu vymezuje znění vyhlášky č.500/2002 Sb., o účetnictví, § 14, odst. (1).

Řešení podle IFRS

- Společnost zaúčtuje stejně jako v ČÚL, neboť jsou splněny předpoklady standardu IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování.

Shrnutí

V IFRS se základní kapitál bude účtovat zároveň s položkami vlastního kapitálu jako vlastní kapitál.

Kapitálové fondy

Účetní jednotka zde vykazuje nenávratnou dotaci ve výši 555 tis. Kč.

Řešení podle ČÚL

- Ke kapitálovým fondům se nevztahuje samostatný paragraf vyhlášky o účetnictví. Společnost se tedy při zaúčtování řídí požadavky ČUS 018 – Kapitálové účty dlouhodobé závazky. Částka bude zaúčtována na syntetický účet 413 – ostatní kapitálové fondy.

Řešení podle IFRS

- Podle IFRS částka, která bude ještě upravena, bude vykázána pod vlastním kapitálem, neboť IFRS nerozděluje tak podrobně vlastní kapitál jako ČÚL.

Shrnutí

Tab. 15 - Kapitálové fondy podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]

Pasiva (tis. Kč) b	Stav dle ČÚL	stav dle IAS/IFRS
Kapitálové fondy	555	22 311

Změny provedené v položce kapitálové fondy

Navýšení položky „kapitálové fondy“ o částku 21 756 tis. Kč.

- Částka 21 756 tis. Kč patří poskytnutým dlouhodobým půjčkám společníky. Tato částka musí navýšit „kapitálové fondy“ (podle IFRS vlastní kapitál) neboť podle standardu IAS 32 splňuje požadavky finančního nástroje a nemůže být vykázán jako závazek.

Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku

Účetní jednotka má vytvořen rezervní fond ve výši 1 500 tis. Kč (doplňen byl v roce 2005).

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY tvoří rezervní fondy podle společenské smlouvy. V ČÚL se rezervními fondy zabývá § 15 vyhlášky o účetnictví, který mimo jiné odkazuje na

obchodní zákoník. Částka bude zaúčtována na syntetický účet 421 – Zákonný rezervní fond.

Řešení podle IFRS

- V IFRS se k problematice rezervních fondů vztahují standardy IAS 39 a částečně IAS 1.

Shrnutí

Podle ČÚL se zaúčtuje hodnota 1 500 tis. Kč do rozvahy, zatímco dle IFRS se rezervní fond v rozvaze neobjeví.

Výsledek hospodaření minulých let

Hospodářský výsledek za minulé období je 86 436 tis. Kč.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se řídí požadavky ČUS 018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky. Hospodářský výsledek bude zaúčtován na syntetický účet 428 – Nerozdělený zisk minulých let.

Řešení podle IFRS

- K tomuto tématu se v IFRS žádný standard nevztahuje. Hospodářský výsledek bude zaúčtován stejně jako v ČÚL.

Shrnutí

ČÚL charakterizuje výsledek hospodaření minulých let na rozdíl od IFRS. V IFRS bude částka účtována jako nerozdělený zisk/ztráta.

Výsledek hospodaření běžného účetního období

V běžném účetním období (rok 2008) dosáhla společnost zisku ve výši 36 645 tis. Kč.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se při účtování výsledku hospodaření běžného období řídí požadavky ČUS 018 - Kapitálové účty a dlouhodobé závazky. Bude zaúčtován na účet – výsledek hospodaření běžného účetního období.

Řešení podle IFRS

- Výsledek hospodaření běžného účetního období nebude zaúčtován ve stejné výši jako v ČÚL, ale bude navýšen o hodnotu 8 085 tis. Kč na základě změn provedených ve výkazu zisku a ztrát podle IFRS.(viz kapitola 6.3)

6.2.2 Dlouhodobé závazky

Jiné závazky

Obsahuje závazky, které mají dobu splatnosti delší než 1 rok:

poskytnuté půjčky společníky v částce 21 756 tis. Kč (půjčky byly poskytnuty v roce 1997 s lhůtou splatnosti 10 let a podmínkou prodloužení na dobu neurčitou, pokud nebudou splaceny do lhůty splatnosti).

Řešení podle ČÚL

- Podle ČUS 018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky společnost XY zaúčtuje částku 21 756 tis. Kč na syntetický účet 479 – jiné dlouhodobé závazky.

Řešení podle IFRS

- Společnost XY částku 21 756 tis. Kč zaúčtovala do kapitálových fondů. (pozn. Vysvětleno v kapitole 6.2.1 Vlastní kapitál).

Závazky z obchodních vztahů

Obsahuje nesplacenou část finančního leasingu.

Řešení podle ČÚL

- Dle ČÚL společnost XY nebude účtovat žádnou částku na syntetický účet 479 neboť způsob účtování je odlišný od IFRS

Řešení podle IFRS

- Podle IFRS, musí společnost zaúčtovat vypočtenou část nesplaceného leasingu, která činí 137 tis. Kč. Tato částky bude podle IFRS zaúčtována jako dlouhodobé závazky.

Shrnutí

Podle změn, které jsou mezi účetními systémy, tedy musí u dlouhodobých závazků podle ČÚL být zaúčtovány jiné závazky v hodnotě 21 756 tis. Kč na rozdíl od IFRS, a zároveň se nebude účtovat v ČÚL o nesplacené části leasingu v hodnotě 137 tis. Kč na rozdíl od IFRS.

6.2.3 Krátkodobé závazky

Závazky z obchodních vztahů

Vznikají z důvodu nákupu zboží nebo služeb. V položce „Závazky z obchodního styku“ se evidují závazky za dodavateli ve výši 7 956 tis. Kč.

Řešení podle ČÚL

- Hodnotu závazků z obchodních vztahů společnost XY zaúčtuje podle vyhlášky č.500/2002 Sb., o účetnictví, § 18, odst. (2) na syntetický účet 321 – Závazky z obchodních vztahů. Doplnující informace k zaúčtování jsou obsaženy v ČUS 017 – Zúčtovací vztahy.

Řešení podle IFRS

- Společnost se při zaúčtování řídí standardu IAS 39. Na základě pravidel stanovým standardem musí být hodnota závazku navýšena o 99 tis. Kč. Podle IFRS budou závazky z obchodních vztahů zaúčtovány jako obchodní závazky.

Shrnutí

Podle IFRS musí být hodnota závazků zvýšena o nesplacenou hodnotu leasingu v krátkodobém období což je doba kratší jak jeden rok. Z důvodu rozdílného postupu účtování leasingu se v ČÚL tato hodnota do závazků neúčtuje.(viz kapitola 5.1)

Závazky k zaměstnancům

Obsahují závazky z pracovněprávních vztahů ve výši 2 339 tis. Kč.

Řešení podle ČÚL

- Společnost zaúčtuje hodnotu závazků k zaměstnancům na syntetický účet 331 – Zaměstnanci. Řídí se ustanovením vyhlášky č.500/2002 Sb., o účetnictví, § 18, odst. (4) a také požadavky ČUS 017.

Řešení podle IFRS

- Hodnota závazků k zaměstnancům bude zaúčtována stejně jako v ČÚL neboť jsou splněny požadavky standardu IAS 39.

Shrnutí

V tomto případě nedochází k výrazným změnám. Podle IFRS budou závazky k zaměstnancům připočteny k účtu ostatní závazky.

Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Účetní jednotka zde eviduje závazky plynoucí ze sociálního a zdravotního pojištění placené jak zaměstnavatelem, tak i samotnými zaměstnanci ve výši 1 429 tis. Kč.

Řešení podle ČÚL

- K závazkům ze sociálního a zdravotního pojištění se vztahuje § 18, odst. (5) vyhlášky o účetnictví a ČUS 017. Vykázání v rozvaze je upraveno v § 39 odst. (6) vyhlášky 500.

Řešení podle IFRS

- Podle IFRS bude zaúčtováno stejně jako v ČÚL na základě splnění požadavků standardu IAS 39.

Shrnutí

K výrazným změnám nedochází. Podle IFRS bude hodnota přičtena k účtu ostatní závazky.

Stát – daňové závazky a dotace

Účetní jednotka zde vykazuje závazek vůči finančnímu úřadu ve výši 1 996 tis. Kč – doplatek daně z příjmu právnických osob, daň ze mzdy a srážkovou daň z podílu na zisku společníků.

Řešení podle ČÚL

- Při zaúčtování závazku vůči finančnímu úřadu se společnost XY řídí požadavky ČUS 017 – Zúčtovací vztahy. Zaúčtuje na účet Stát – daňové závazky a dotace.

Řešení podle IFRS

- Požadavky na zaúčtování jsou obsaženy ve dvou standardech, a to IAS 12 – Daně ze zisku a také IAS 39.

Shrnutí

K výrazným změnám nedochází. Závazek podle IFRS bude zaúčtován jako: Závazky z daně a příjmu.

Dohadné účty pasivní

Jsou zde dosud nezaúčtované závazky, konkrétně se jedná o nevyfakturované dodávky ve výši 70 tis. Kč (nevyfakturované dodávky za materiál, služby, za přepravné, vodu atd.).

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se řídí při zaúčtování nevyfakturovaných závazků ČUS 017. Částka bude zaúčtována na syntetický účet 389 – Dohadné účty pasivní.

Řešení podle IFRS

- Při zaúčtování tohoto druhu závazků musí splňovat společnost požadavky standardu IAS 39.

Shrnutí

K výrazným změnám nedochází. Podle IFRS se hodnota nevyfakturovaných dodávek přičte k účtu: ostatní závazky.

6.2.4 Bankovní úvěry a výpomoci

Účetní jednotka zde vykazuje bankovní úvěr, který poskytla 23. října 2007 Volksbank CZ v celkové částce 16 160 tis. Kč.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se při zaúčtování řídí požadavky ČUS 016 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry. Zaúčtováno na syntetický účet 461 – Bankovní úvěry.

Řešení podle IFRS

- Společnost se řídí požadavky standardu IAS 39.

Shrnutí

- Jelikož je úvěr dlouhodobý musí se částka úvěru 16 160 tis. Kč podle IFRS diskontovat. Podle IFRS bude zaúčtováno na účet finanční závazky.

6.2.5 Rezervy

Společnost netvoří rezervy. Dle IFRS bude tvořit rezervu na záruční a bezplatné opravy.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY nevytváří ostatní rezervy.

Řešení podle IFRS

- Podle požadavků standardu IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněné aktiva musí společnost vytvořit rezervu ve výši 651 tis. Kč. Tato rezerva slouží na záruční a bezplatné rezervy a je vyčíslena potřebám podniku.

Shrnutí

Ve výkazech podle ČÚL se nebude účtovat o rezervách, na rozdíl u IFRS kde se musí zaúčtovat hodnota 651 tis. Kč na účet rezervy.

6.3 Konverze výkazu zisků a ztrát

6.3.1 Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb

Tržby z prodeje výrobků jsou ve výši 198 338 tis. Kč (z prodeje tlakoměrné techniky) a tržby z prodeje služeb ve výši 1 144 tis. Kč (za poskytování služeb akreditované kalibrační laboratoř, služeb autorizovaného metrologického střediska a za poradenství v oblasti tlakoměrné techniky).

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se při zaúčtování řídí vyhláškou č.500/2002 Sb., o účetnictví, § 21 a také požadavky ČUS 019 – Náklady a výnosy. Částku 199 482 tis. Kč zaúčtuje pod účtovou skupinu 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží.

Řešení podle IFRS

- Při zaúčtování podle IFRS se společnost musí řídit požadavky dvou standardů, a to IAS 1 – sestavování a zveřejňování účetní závěrky a IAS 18 – výnosy. Jelikož jsou splněny požadavky pro uznání položek tržeb budou zaúčtovány ve stejné výši.

Shrnutí

Na základě požadavků standardu IAS 1 se podle IFRS neúčtuje o výkonech. Společnost zařadí hodnotu tržeb na účet tržby.

6.3.2 Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní výroby

Zde jsou zachyceny přírůstky a úbytky nedokončené výroby, polotovarů vlastní výroby a výrobků. Ve výkazu zisku a ztráty je tato položka ve výši -17 205 tis. Kč vykázána jako výkon.

Řešení podle ČÚL

- Stejně jako v předešlém případě se společnost řídí ČUS 019 a vyhláškou č. 500, § 21. Částku 17 205 tis. Kč musí zaúčtovat jako úbytek a zařadit pod účtovou skupinu 61 – změny stavu zásob vlastní činnosti.

Řešení podle IFRS

- Společnost se řídí požadavky standardů IAS 1 a IAS 18. Na rozdíl od ČÚL částka 17 205 tis. Kč musí být zahrnuta do nákladů, nikoli jako výnos.

Shrnutí

Dle IAS 1 je v rámci výsledovky založené na druhovém členění nákladů vyžadována úprava nákladů nikoli úpravy výnosů o změnu stavu vyráběných zásob, která je prováděna v ČÚL.

6.3.3 Spotřeba materiálu a energie

Zde se účtuje o spotřebě základního materiálu (surovin), pomocného materiálu a provozních látek, obalového materiálu a ostatního režijního materiálu, dále o spotřebě pohonných hmot, osobních ochranných pracovních pomůcek, drobných reklamní předmětů a spotřebě energie (elektrická energie, plyn a voda). Dále zde účtuje o drobném hmotném majetku v částce do 40 tis. Kč.

Řešení podle ČÚL

- Při zaúčtování se společnost XY řídí požadavky ČUS 019 – Náklady a výnosy. K ostatním položkám spadajícím pod účtovou skupinu 50 – spotřebované nákupy, musí společnost také zařadit drobný dlouhodobý majetek v hodnotě 1 362 tis. Kč.

Řešení podle IFRS

- Zde musí společnost zaúčtovat hodnotu vnitropodnikových zásob 17 205 tis. Kč. Podle IFRS zaúčtuje na účet spotřeba materiálu a surovin.(viz kapitola 6.3.2)

Shrnutí

Na rozdíl od ČÚL společnost nezaúčtuje hodnotu 1 362 tis. Kč na tento účet neboť podle IFRS splňuje požadavky pro dlouhodobý hmotný majetek (viz kapitola 6.1.2), ale musí zaúčtovat hodnotu 17 205 tis. Kč která v ČÚL musí být zaúčtována na jiný účet.

6.3.4 Služby

Zde se účtuje o nákladech na opravy a udržování, cestovné, přepravné, nájemné, účty za telefony a internet, leasingové splátky, úklidové služby, náklady na reklamu a propagaci, školení a zácvik zaměstnanců, náklady na veletrhy a výstavby, poradenskou činnost a další. Účtuje zde také o drobném dlouhodobém nehmotném majetku, o němž rozhodla, že není dlouhodobým majetkem.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se při zaúčtování řídí ustanovením vyhlášky č.500/2002 Sb., o účetnictví, § 22 a také požadavky ČUS 019. K položkám spadajícím pod účtovou skupinu 51 – služby musí společnost přičíst hodnotu 82 tis. Kč za drobný nehmotný majetek a také 180 tis. Kč za splátku leasingu.

Řešení podle IFRS

- Při účtování o službách se společnost XY drží požadavků standardu IAS 1. Podle IFRS se účtují na účet ostatní náklady.

Shrnutí

Na rozdíl od ČÚL společnost XY nebude účtovat hodnotu 82 tis. Kč, neboť podle IFRS se zařadí mezi dlouhodobý nehmotný majetek (viz kapitola 6.1.1), a také nebude účtovat hodnotu 180 tis. Kč, neboť je mezi systémy rozdílný postup při účtování leasingu.(viz kapitola 5.1)

6.3.5 Přidaná hodnota

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se při výpočtu přidané hodnoty řídí ustanovením vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 23.

Řešení podle IFRS

- Podle IFRS společnost XY nebude účtovat o přidané hodnotě, neboť podle standardu IAS 1 se přidaná hodnota v rozvaze samostatně nevykazuje.

Shrnutí

Podle ČÚL společnost zaúčtuje 51 760 tis. Kč na součtový řádek přidaná hodnota, na rozdíl od IFRS kde se samostatně přidaná hodnota nevykazuje.

6.3.6 Osobní náklady

Obsahuje součet položek „Mzdové náklady“, „Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění“ a „Sociální náklady“ v celkové výši 41 204 tis. Kč. Transformovány v plné výši.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se řídí vyhláškou č.500/2002 Sb., o účetnictví, § 24 a také požadavky ČÚS 019. Součet položek zaúčtuje pod účtovou skupinu 52 – Osobní náklady.

Řešení podle IFRS

- Podle IFRS společnost vykáže stejnou hodnotu jako v ČÚL, neboť jsou splněny požadavky standardu IAS 19 – Zaměstnanecké požitky.

Shrnutí

K výrazným změnám nedochází. Podle IFRS bude částka vykázána na účet Náklady na zaměstnance.

6.3.7 Daně a poplatky

Obsahuje např. silniční daň, daň z nemovitostí a ostatní poplatky (různé správní poplatky, dálniční známky, kolky a ceniny). Položka přejde v plné výši do transformovaného výkazu zisku a ztráty.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se při zaúčtování daní a poplatků řídí ustanovením vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 25, a také souvisejícími standardy ČUS 017 a ČUS 019 a taktéž právními předpisy zabývající se problematikou daní.

Řešení podle IFRS

- Společnost zaúčtuje ve stejné výši jako v ČÚL, neboť jsou splněny požadavky standardu IAS 12 – Daně ze zisku.

Shrnutí

K výrazným změnám nedochází. Podle IFRS hodnota bude zaúčtována na účet ostatní náklady.

6.3.8 Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se při odpisování majetku řídí ustanovením vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 56. Hodnotu odpisů zaúčtuje na syntetický účet 551 – odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku ve výši 14 068 tis. Kč.

Řešení podle IFRS

- Dle IFRS se společnost řídí požadavky dvou standardů a to IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a také IAS 38 – Nehmotná dlouhodobá aktiva. Na základě požadavků standardů bude hodnota odpisů oproti ČÚL snížena 3 765 tis. Kč.

Shrnutí

Změna provedená v položce odpisy

Snížení položky „*odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku*“ o částku 3 765 tis. Kč. Tato částka je výsledkem následujících položek:

- Navýšení hodnoty o 14 tis. Kč za dlouhodobý nehmotný majetek, který se v ČÚL považuje za drobný dlouhodobý nehmotný majetek.
- Navýšení hodnoty o 190 tis. Kč za dlouhodobý hmotný majetek, který se v ČÚL považuje za drobný dlouhodobý hmotný majetek.
- Snížení hodnoty o 4 010 tis. Kč z důvodu změny v odhadu doby použitelnosti některých nehmotných aktiv, které je odlišné oproti ČÚL. Z důvodu ocenění nehmotných aktiv v pořizovací ceně, která podle IFRS nebude snížena o poskytnutou dotaci. Z důvodu posouzení nehmotného aktiva, která podle IFRS bude součástí pozemků, budov a zařízení.
- Navýšení hodnoty o 73 tis. Kč z důvodu ocenění pozemků, budov a zařízení v pořizovací ceně, která není snížena o poskytnutou dotaci oproti ČÚL, a také z důvodu posouzení nehmotného aktiva podle IFRS jako součást pozemků, budov a zařízení.
- Navýšení hodnoty o 59 tis. Kč za leasing, který se dle ČÚL účtuje jiným způsobem.

Tab. 16 - Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotné majetku dle ČÚL a IFRS v tis. Kč [vlastní zpracování]

TEXT b	Stav dle ČÚL	stav dle IAS/IFRS
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	14 068	10 303

6.3.9 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu

Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a zásob materiálu a polotovarů ve výši 45 474 tis. Kč budou uznány.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se při zaúčtování řídí požadavky ČÚS 019 – Náklady a výnosy. Výsledná částka 45 474 tis. Kč bude zaúčtována na součtový řádek účtu: tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu.

Řešení podle IFRS

- Hodnota tržeb bude zaúčtována ve stejné výši, neboť jsou splněny požadavky koncepčního rámce a také standardů IAS 1 a IAS 18.

Shrnutí

K výrazným změnám nedochází. Podle IFRS bude zaúčtováno na účtu ostatní výnosy.

6.3.10 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu

Obsahuje zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého hmotného majetku, který společnost v průběhu běžného účetního období prodala a účetní hodnotu prodaného materiálu.

Řešení podle ČÚL

- Při zaúčtování zůstatkové ceny se společnost řídí požadavky ČÚS 019. Hodnota bude zaúčtována jako náklad na syntetický účet 541 - Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku.

Řešení podle IFRS

- Stejně jako v ČÚL bude hodnota zaúčtována ve stejné výši. Jsou splněny požadavky pro uznání.

Shrnutí

Nedochází ke změně účtování. Podle IFRS bude zaúčtováno na účet ostatní náklady.

6.3.11 Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období

Řešení podle ČÚL

- Jelikož společnost XY nevytváří ostatní rezervy, nebude tedy na tento účet účtovat žádnou hodnotu.

Řešení podle IFRS

- Na rozdíl od ČÚL, společnost podle požadavků standardu IAS 37 vytvořila rezervu ve výši 651 tis. Kč, která musí být zaúčtována i na tento účet.

Shrnutí

Dle ČÚL se tedy ve výsledovce nebude účtovat žádná hodnota, na rozdíl od IFRS kde se bude vykazovat hodnota 651 tis. Kč na účet ostatní náklady.

6.3.12 Ostatní provozní výnosy

Ostatní provozní výnosy ve výši 10 288 tis. Kč představují dotace přijaté k úhradě nákladů spojených s programovými projekty (výzkum), skonta (slevy z fakturované částky, když je přijatá faktura zaplacená před lhůtou splatnosti) a ostatní provozní výnosy (tržby z prodeje odpadu).

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se při zaúčtování řídí ustanovením vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 27 a požadavky ČUS 019. Hodnotu zaúčtuje na syntetický účet 648 – ostatní provozní výnosy.

Řešení podle IFRS

- Dle IFRS musí společnost hodnotu ostatních provozních výnosů navýšit o 7 866 tis. Kč.(viz kapitola 6.1.5)

Shrnutí

Změna provedená v položce ostatní provozní výnosy

Zvýšení položky „*ostatní provozní výnosy*“ o 7 866 tis. Kč, která je výsledkem následujících položek:

- Navýšení hodnoty o 6 tis. Kč za hodnotu mimořádných výnosů, které se podle IFRS samostatně v rozvaze nevykazují
- Navýšení hodnoty 7 860 tis. Kč za poskytnutou dotaci na nehmotný majetek, který se podle IFRS musí vykázat ve výnosech na rozdíl od ČÚL.

Tab. 17 - ostatní provozní výnosy podle ČÚL a IFRS v tis. Kč [vlastní zpracování]

TEXT	Stav dle ČÚL	Stav dle IFRS
b		
Ostatní provozní výnosy	10 288	18 154

6.3.13 Ostatní provozní náklady

Ostatní provozní náklady v částce 238 tis. Kč představují poskytnuté dary, pokuty a penále z prodlení, ostatní provozní náklady.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se řídí ustanovením vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 28 a souvisejícími standardy ČUS 007, ČUS 010, ČUS 013 a ČUS 019. Hodnotu zaúčtuje na syntetický účet 548 – ostatní provozní náklady.

Řešení podle IFRS

- Dle IFRS se zaúčtuje stejně jako dle ČÚL.

Shrnutí

Nedochází k výrazným rozdílům. Podle IFRS hodnota bude zaúčtována na účet ostatní náklady.

6.3.14 Provozní výsledek hospodaření

Provozní výsledek hospodaření obsahuje podle IFRS for SMEs také mimořádný hospodářský výsledek.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY vykáže provozní výsledek hospodaření ve výši 41 445 tis. Kč.

Řešení podle IFRS

- Na základě rozdílů provedených u některých položek výkazu zisku a ztrát vykáže společnost podle IFRS výsledek hospodaření ve výši 54 049 tis. Kč.

Shrnutí

Provozní výsledek hospodaření se liší, neboť došlo k rozdílným postupům účtování mezi systémy, které již byly popsány. Podle IFRS musí společnost ještě uvést dodatečné údaje v příloze.

6.3.15 Výnosové úroky

Položka obsahuje úroky z peněžních prostředků uložených na bankovních účtech.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se při zaúčtování výnosových úroků řídí ustanovením vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 32 a souvisejícími standardy ČUS 017, ČUS 019 a ČUS 023.

Řešení podle IFRS

- Hodnota výnosových úroků bude zaúčtována ve stejné výši jako v ČÚL, neboť jsou splněny požadavky standardu IAS 18 – výnosy.

Shrnutí

Nedochází k výrazným změnám. Podle IFRS bude hodnota zaúčtována na účet finanční náklady.

6.3.16 Nákladové úroky

Položka obsahuje úroky vůči bankám (úroky z úvěrů).

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se při zaúčtování nákladových úroků řídí ustanovením vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 32 a souvisejícími standardy ČUS 017, ČUS 019 a ČUS 023. Hodnota nákladových úroků činí 2 955 tis. Kč.

Řešení podle IFRS

- Společnost musí na základě rozdílného účtování mezi systémy navýšit hodnotu nákladových úroků o 64 tis. Kč.

ShrnutíZměna provedená v položce nákladové úroky

Zvýšení položky „nákladové úroky“ o 64 tis. Kč. Tato částka je složena z následujících položek:

- Navýšení hodnoty o 5 tis. Kč. Dle IFRS je nutné poskytnutou půjčku diskontovat na rozdíl od ČÚL, proto musí být zde zaúčtována hodnota úroků.
- Navýšení hodnoty o 59 tis. Kč. za úroky z finančního leasingu účtovaného podle požadavků IFRS.

Tab. 18 - nákladové úroky podle ČÚL a IFRS v tis. Kč [vlastní zpracování]

TEXT	Stav dle ČÚL	Stav dle IFRS
b		
Nákladové úroky	2 955	3 019

6.3.17 Ostatní finanční výnosy

Společnost eviduje v ostatních finančních výnosech kursově zisky a ostatní finanční výnosy (např. pojistné odškodnění).

Řešení podle ČÚL

- Při zaúčtování položek ostatních finančních výnosů se společnost řídí ustanovením vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 33 a souvisejícími standardy ČUS 006 – kursově rozdíly a ČUS 009 – deriváty. Hodnota bude zaúčtována na syntetický účet 668 – ostatní finanční výnosy.

Řešení podle IFRS

- Dle IFRS se společnost řídí požadavky standardu IAS 21 – dopady změn měnových kursů a také IAS 39.

Shrnutí

Společnost účtuje podle IFRS stejně jako v ČÚL, proto nedochází ke výrazným změnám. Dle IFRS společnost zaúčtuje hodnotu na účet finanční náklady.

6.3.18 Ostatní finanční náklady

Ostatní finanční náklady zahrnují kursové ztráty, pojistné (vozidel, budov a ostatní) a bankovní poplatky.

Řešení podle ČÚL

- Při zaúčtování položek ostatních finančních výnosů se společnost řídí ustanovením vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 34 a souvisejícími standardy ČUS 006 – kursové rozdíly a ČUS 009 – deriváty. Hodnota bude zaúčtována na syntetický účet 568 – ostatní finanční náklady.

Řešení podle IFRS

- Dle IFRS se společnost řídí požadavky standardu IAS 21 – dopady změn měnových kursů a také IAS 39.

Shrnutí

Společnost účtuje podle IFRS stejně jako v ČÚL, proto nedochází ke výrazným změnám. Dle IFRS společnost zaúčtuje hodnotu na účet finanční náklady.

6.3.19 Finanční výsledek hospodaření

Řešení podle ČÚL

- Finanční výsledek hospodaření se vypočítá jako rozdíl mezi výnosy a náklady společnosti. Výsledkem hospodaření se zabývá vyhláška č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 38a. Společnost XY vykáže 3 414 tis. Kč zisku.

Řešení podle IFRS

- Dle požadavků standardu IAS 1 se podle IFRS finanční výsledek hospodaření nevykazuje samostatně.

Shrnutí

Dle ČÚL společnost musí vykázat ve výkazů zisku a ztrát finanční výsledek hospodaření, zatímco podle IFRS tomu tak není. Jen pro upřesnění hodnoty rozdílu mezi výnosy a náklady podle IFRS bude hodnota „finančního výsledku hospodaření“ 3 350 tis. Kč.

6.3.20 Daň z příjmů za běžnou činnost – splatná a odložená

Splatná daň ze zisku je vypočtena podle aktuálně platné daňové legislativy ze základu daně osvobozeného určitými pravidly od výsledku hospodaření. Společnost musí splatnou daň v následujícím účetním období uhradit příslušnému správci daně.

Řešení podle ČÚL

- Společnost XY se při zaúčtování o odložené a splatné dani řídí ustanovením vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 59 a dále souvisejícím standardem ČUS 003 – odložená daň. Hodnota těchto dvou daní bude zaúčtována pod účtovou skupinu 59 - Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů.

Řešení podle IFRS

- Při účtování o daních z příjmu se společnost řídí požadavky standardu IAS 12 – daně ze zisku.

6.3.21 Výsledek hospodaření za běžnou činnost

Řešení podle ČÚL

- Vypočítá se jako součet provozního hospodářského výsledku a finančního výsledku hospodaření. Od tohoto součtu bude odečtena daň z příjmů za běžnou činnost. Výsledkem hospodaření se zabývá vyhláška č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 38a.

Řešení podle IFRS

- Dle požadavků standardu IAS 1 společnost nevykazuje výsledek hospodaření za běžnou činnost samostatně.

Shrnutí

Dle ČÚL společnost musí vykázat ve výkazů zisku a ztrát výsledek hospodaření za běžnou činnost, zatímco podle IFRS tomu tak není. Jen pro upřesnění hodnoty rozdílu mezi výnosy a náklady podle IFRS bude hodnota „výsledku hospodaření za běžnou činnost“ 44 730 tis. Kč.

6.3.22 Mimořádné výnosy

Položka obsahuje výnosy z operací zcela mimořádných vzhledem k běžné činnosti účetní jednotky (např. vratka havarijního pojištění automobilů).

Řešení podle ČÚL

- Při zaúčtování mimořádných výnosů se společnost řídí ustanovením vyhlášky č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 35 a souvisejícím standardem ČUS 019. Společnost zaúčtuje hodnotu 6 tis. Kč pod účtovou skupinu 68 – mimořádné výnosy.

Řešení podle IFRS

- Dle požadavků standardu IAS 1 společnost nevykazuje hodnotu mimořádných výnosů samostatně, ale zařadí je k účtu ostatní výnosy.

Shrnutí

V rozvaze dle ČÚL společnost musí vykázat hodnotu 6 tis. Kč, zatímco v IFRS se nebude vykazovat hodnota samostatně.

6.3.23 Mimořádný hospodářský výsledek

Dle ČÚL je mimořádný výsledek hospodaření vykazován v částce **6 tis. Kč** (zisk). Protože však došlo ke změně – mimořádné výnosy byly zahrnuty do položky „Ostatní provozní výnosy“, nebude společnost vykazovat žádný zisk či ztrátu z mimořádné činnosti.

Řešení podle ČÚL

- Dle ČÚL je mimořádný výsledek hospodaření vykazován v částce **6 tis. Kč** (zisk). Výsledkem hospodaření se zabývá vyhláška č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 38a.

Řešení podle IFRS

- Z důvodu požadavků standardu IAS 1 nevykazovat mimořádné výnosy a náklady samostatně se nebude ani účtovat o mimořádném výsledku hospodaření.

Shrnutí

Dle IFRS se v rozvaze neúčtuje o mimořádném výpadku hospodaření, na rozdíl od ČÚL kde bude vykázána hodnota 6 tis. Kč.

6.3.24 Hospodářský výsledek před zdaněním

Řešení podle ČÚL

- Dle ČÚL se hospodářský výsledek před zdaněním se určí jako součet provozního hospodářského výsledku a hospodářského výsledku z finančních operací. Výsledkem hospodaření se zabývá vyhláška č. 500/2002 Sb., o účetnictví, § 38a. Společnost vykáže 44 865 tis. Kč zisku.

Řešení podle IFRS

- Z důvodu požadavků standardu IAS 1 nevykazovat samostatně provozní výsledek a finanční výsledek hospodaření se účtuje podle IFRS o zisku/ztrátě za účetní období, které se vypočítá jako rozdíl mezi výnosy a náklady.

Shrnutí

Na základě změn provedených při účtování podle IFRS vykazuje společnost zisk 57 974 tis. Kč.

7 FINANČNÍ UKAZATELE SPOLEČNOSTI XY PODLE ČÚL A IFRS

V této kapitole zkoumám rozdílné výsledky finančních ukazatelů jako zadluženost, likviditu, rentabilitu a aktivitu, které se ve většině případů podle ČÚL a IFRS neshodují.

7.1 Zadluženost

Pro výpočet zadluženosti jsem si vybral dva ukazatele a to: celkovou zadluženost a míru zadluženosti. Výsledky ukazatelů podle ČÚL porovnám s výsledky podle IFRS.

Tab. 19- Údaje pro výpočet ukazatelů zadluženosti podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]

ČÚL		IFRS	
	(Tis. Kč)		(Tis. Kč)
<i>Cizí zdroje</i>	49 779	<i>Cizí zdroje</i>	33 499
<i>Pasiva celkem</i>	189 915	<i>Pasiva celkem</i>	203 476
<i>Vlastní kapitál</i>	140 136	<i>Vlastní kapitál</i>	169 977

$$\text{celková zadluženost} = \text{cizí zdroje} / \text{pasiva celkem} \quad (1)$$

$$\text{Míra zadluženosti} = \text{cizí zdroje} / \text{vlastní kapitál} \quad (2)$$

Tab. 20- ukazatele zadluženosti podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]

<i>Text</i>	<i>ČÚL</i>	<i>IFRS</i>
<i>Celková zadluženost</i>	26,2 %	16,4 %
<i>Míra zadluženosti</i>	0,35	0,19

Z tabulky 20 je názorně vidět rozdíl mezi finančními ukazateli podle ČÚL a IFRS. Je to důsledkem rozdílu mezi výší cizích zdrojů, pasiv a vlastního kapitálu. Příčina rozdílné výše cizích zdrojů, pasiv a vlastního kapitálu je hlavně způsobena skutečností, že dlouhodobé

závazky se podle IFRS nepřičítají k cizím zdrojům ale k vlastnímu kapitálu. (viz kapitola 6.2.2).

7.2 Likvidita

Pro výpočet likvidity jsem si vybral dva ukazatele a to: běžnou likviditu a pohotovou likviditu. Výsledky ukazatelů podle ČÚL porovnám s výsledky podle IFRS.

Tab. 21 - Údaje pro výpočet ukazatelů likvidity podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]

ČÚL		IFRS	
	(Tis. Kč)		(Tis. Kč)
Oběžná aktiva	91 720	Oběžná aktiva	92 910
Krátkodobé závazky	13 823	Krátkodobé závazky	13 922
Krátkodobé pohledávky	24 272	Krátkodobé pohledávky	24 272
Finanční majetek	21 172	Finanční majetek	21 172

$$\text{Běžná likvidita} = \text{Oběžná aktiva} / (\text{krátkodobé závazky} + \text{krátkodobé bankovní úvěry}) \quad (3)$$

$$\text{Pohotová likvidita} = \frac{(\text{krátkodobé pohledávky} + \text{finanční majetek})}{(\text{krátkodobé závazky} + \text{krátkodobé bankovní úvěry})} \quad (4)$$

Tab. 22 - ukazatele likvidity podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]

Text	ČÚL	IFRS
Běžná likvidita	6,63	6,67
Pohotová likvidita	3,28	3,26

Jak je patrné z tabulky 22, finanční ukazatele likvidity dosahují téměř totožných hodnot. Je to způsobeno tím, že při převodu nedošlo k výrazným změnám, které by ovlivnily výši položek oběžných aktiv.

7.3 Rentabilita

Pro výpočet rentability jsem si vybral dva ukazatele a to: Rentabilitu celkového kapitálu a rentabilitu tržeb. Výsledky ukazatelů podle ČÚL porovnám s výsledky podle IFRS

Tab. 23 - Údaje pro výpočet ukazatelů rentability podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]

ČÚL		IFRS	
	(Tis. Kč)		(Tis. Kč)
<i>EBIT</i>	44 865	<i>EBIT</i>	57 389
<i>Aktiva celkem</i>	189 915	<i>Aktiva celkem</i>	203 476
<i>Čistý zisk</i>	36 645	<i>Čistý zisk</i>	44 730
<i>Tržby</i>	199 482	<i>Tržby</i>	199 482

$$\text{Rentabilita celkového kapitálu} = \text{EBIT} / \text{Aktiva celkem} \quad (5)$$

$$\text{Rentabilita tržeb} = \text{Čistý zisk} / \text{Tržby} \quad (6)$$

Tab. 24 - ukazatele rentability podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]

<i>Text</i>	<i>ČÚL</i>	<i>IFRS</i>
<i>Rentabilita celkového kapitálu</i>	23,6 %	28,2 %
<i>Rentabilita tržeb</i>	18,3 %	22,4 %

Výsledky v tabulce 24 ukazují, že dochází ke změnám mezi ČÚL a IFRS. Hlavním důvodem je vyšší hodnota aktiv v IFRS která je způsobena rozdílným účtováním u dlouhodobého nehmotného majetku – software. (viz kapitola 6.1.1), také zde hodnotu aktiv ovlivňuje rozdílné účtování finančního leasingu. Dalším významným rozdílem je výše EBIT. Největší podíl na změně hodnoty má rozdílné účtování o spotřebě materiálu a energie, neboť je zde rozdílné účtování o vnitropodnikových zásobách (viz kapitola 6.3.3), dále o odpisech, které opět ovlivňuje rozdílné účtování leasingu (viz. kapitola 6.3.8) a na konec ostatní provozní výnosy (viz kapitola 6.3.12).

7.4 Aktivita

Pro výpočet aktivity jsem si vybral tři ukazatele a to: obrat celkových aktiv, dobu obratu závazků a dobu obratu pohledávek. Výsledky ukazatelů podle ČÚL porovnám s výsledky podle IFRS

Tab. 25 - Údaje pro výpočet ukazatelů aktivity podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]

ČÚL		IFRS	
	(Tis. Kč)		(Tis. Kč)
Tržby	199 482	Tržby	199 482
Krátkodobé závazky	13 833	Krátkodobé závazky	13 922
Krátkodobé pohledávky	24 272	Krátkodobé pohledávky	24 272

$$\text{Doba obratu pohledávek} = (\text{krátkodobé pohledávky} / \text{tržby}) \times 360 \quad (7)$$

$$\text{Doba obratu závazků} = (\text{krátkodobé závazky} / \text{tržby}) \times 360 \quad (8)$$

Tab. 26 - ukazatele aktivity podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]

Text	ČÚL	IFRS
Doba obratu pohledávek	43,8	43,8
Doba obratu závazků	25	24,9

Ukazatele aktivity jak je vidět v tabulce 26 se od sebe velice neliší. Jsou zde menší změny zapříčiněné rozdílnou výší aktiv, která již byla vysvětlena (viz rentabilita).

7.5 Výsledek hospodaření za účetní období

V této kapitole porovnám části výsledku hospodaření, které tvoří výsledek hospodaření za účetní období, aby bylo názorně vidět, která části nejvíce ovlivňují výslednou hodnotu.

Tab. 27 – VH za účetní období podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]

ČÚL		IFRS	
	(Tis. Kč)		(Tis. Kč)
<i>Provozní VH</i>	41 445	<i>Provozní VH</i>	54 049
<i>Finanční VH</i>	3 414	<i>Finanční VH</i>	3 350
<i>Mimořádný VH</i>	6	<i>Mimořádný VH</i>	0
<i>VH za účetní období</i>	36 645	<i>VH za účetní období</i>	44 730
<i>VH před zdaněním</i>	44 865	<i>VH před zdaněním</i>	57 399
<i>VH před zdaněním a úroky</i>	47 820	<i>VH před zdaněním a úroky</i>	60 418

Tabulka 27 slouží pouze pro porovnání s ČÚL, neboť dle IFRS se provozní, finanční a mimořádný VH nevykazuje.

Z tabulky 27 je názorně vidět, k jakým podstatným rozdílům ve finální hodnotě, může docházet. Společnost XY vykazuje dle ČÚL horší výsledek hospodaření oproti IFRS.

Nejvíce se na změně výsledku hospodaření podílí změna při zaúčtování vnitropodnikových zásob. Tyto zásoby dle ČÚL snižují výsledek hospodaření, zatímco podle IFRS se zásoby zaúčtují jako spotřeba materiálu a surovin a zvyšuje výsledek hospodaření. Dále ovlivní výslednou hodnotu odpisy. Zde se opět projeví odlišný postup při zaúčtování leasingu, a také rozdílný postup při zaúčtování nehmotného majetku, do kterého zasahují obdržené dotace, u kterých se systémy rozcházejí. Poslední položkou, která se podílí na změně, jsou provozní výnosy. Provozní výnosy jsou nejvíce ovlivněny rozdílným účtováním o neobdržené dotaci.

8 ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ

Na závěr své bakalářské práce se v této kapitole budu zabývat nejen doporučením pro společnost XY ale i pro budoucí zájemce, kteří uvažují zpracovávat bakalářské práce na stejné či podobné téma. Nejprve se zaměřím na doporučení pro potenciální zájemce zpracovávat bakalářské práce na téma mezinárodních standardů.

Problematika mezinárodních účetních standardů je velice rozsáhlé a neustále se měnící téma. V České republice je téma mezinárodních standardů poměrně nové, jelikož se objevilo po vstupu české republiky do Evropské unie. V současné době již existují kvalitní odborné knihy v českém jazyce na téma mezinárodních standardů, které napomáhají při zpracování bakalářské práce. Doporučení při využívání těchto odborných materiálů při zpracování práce je, že občas dochází ke změnám problematiky, které v knize nejsou uvedeny, neboť byly vydány před datem změny. Z tohoto důvodu je nutné sledovat aktuální informace změn prováděných nejen v mezinárodních standardech ale i v českém účetnictví. Jak jsem již zmínil, téma mezinárodních standardů je poměrně nové a tudíž ne vždycky jsou aktuální informace uvedeny v českém jazyce. To znamená, že je potřeba v této problematice využívat i zahraničních zdrojů, nejlépe internetových, kde jsou nejaktuálnější informace. Dalším doporučením z mé strany je nastudovat alespoň obecné informací před zahájením práce. I když problematika standardů je velice rozsáhlá i obecné informace pomůžou při zpracování práce. Je důležité vědět, z jakého důvodu vznikly mezinárodní standardy, proč je pro společnosti důležité se řídit požadavky standardů a začít obecnými informacemi o harmonizaci účetnictví. Nejdůležitější částí bakalářské práce, je část praktická. Z tohoto důvodu je potřeba navázat co nejdříve kontakt se společností u které se bakalářská práce vykonává. Je nutné zjistit, zda společnost účetní výkazy, které jsou hlavním zdrojem informací, převádí podle IFRS. Když společnost převádí účetní výkazy podle IFRS je to nejjednodušší řešení. Pokud tomu tak není, musí se účetní výkazy převést. A právě proto je nutné co nejdříve kontaktovat společnost, protože transformace výkazů podle IFRS vyžaduje nějaký čas a také může při převádění docházet k problémům, které tento čas prodlužují. Při analýze podobnosti a rozdílů už nestačí jen obecné informace o mezinárodních standardech. Je důležité mít jak odbornou literaturu vztahující se k českému účetnictví, tak i literaturu k mezinárodním standardům a využívat tyto knihy zároveň. Zde už je nutné si prostudovat danou problematiku podrobněji.

Nyní se zaměřím na všeobecná doporučení o procesu transformace účetních výkazů, a zároveň provedu rozbor finančních ukazatelů společnosti XY, které jsou vyčísleny podle výsledků finančních výkazů podle ČÚL a IFRS.

Povinnost sestavování účetních výkazů v souladu s mezinárodními standardy mají v české republice všechny společnosti s veřejně obchodovanými cennými papíry registrovanými na území Evropské unie. To však neznamená, že ostatní společnosti nemohou využívat převedených účetních výkazů v souladu s IFRS, jako je např. společnost XY. Doporučil bych společnosti tyto výkazy každoročně transformovat na výkazy dle IFRS, a to z důvodu umožnění vstoupit na mezinárodní kapitálový trh a čerpat kapitál nejen od tuzemských bank a tuzemských investorů ale rovněž i zahraničních. Taktéž je dobrým důvodem, že implementace IFRS přináší zlepšení transparentnosti finančních informací a jejich harmonizaci v mezinárodním měřítku. Dalším důvodem, proč doporučuji transformaci účetních výkazů, je neustále se rozšiřující působnost standardů, a je možné očekávat, že v nadcházejících letech budou v ČR tyto standardy uplatňovány ve stále větším měřítku.

Problematika transformace účetních výkazů v souladu s IFRS je velice náročný a složitý proces. Proto společnost musí uvažovat do budoucna, kdo se tímto okruhem bude ve společnosti zabývat. Společnost může zaměstnat nového zaměstnance nebo investovat do stávajícího zaměstnance, a to ve formě školení. Na základě mého odhadu z dostupných informací se školení mezinárodních účetních standardů pohybují mezi 8 000 Kč až 25 000 Kč. Tato školení ve většině případů trvají déle jak jeden den. Zaměstnáním nového zaměstnance pro společnost znamená vysoké náklady ve formě měsíční mzdy.

Doporučením z mé strany, je investovat do stávajícího zaměstnance, který si rozšíří účetní znalosti a bude tak schopný pracovat s IFRS. Také je stávající zaměstnanec ve výhodě oproti novému, neboť je seznámen s účetními výkazy a ekonomickou situací společnosti, a tudíž se nemusí zaučovat. Tato investice společnosti ušetří náklady, které by musela vynaložit na mzdu nového zaměstnance, kdy průměrná mzda takového zaměstnance by činila 25 000 Kč.

Nyní se zaměřím na finanční ukazatele podniku, kterými jsem se zabýval v závěrečné praktické části. Finanční ukazatele jsem vyčísлил jak z pohledu ČÚL tak IFRS, abych

ukázal, jaký dopad má transformace účetních výkazů na jejich hodnoty. Nyní výsledky zanalyzuji a následně učiním možná doporučení.

Prvním finančním ukazatelem kterým jsem se zabýval, byla zadluženost. Společnost XY dosahuje při celkové zadluženosti pozitivních hodnot. Při účtování podle ČÚL je hodnota zadluženosti na 26 %, ale podle IFRS hodnota dokonce klesla na necelých 17 %. Společnost se nemusí obávat navýšení půjček, a tedy mírného zvýšení cizích zdrojů. Míra zadluženosti společnosti taktéž dosahuje velice pozitivních hodnot. Dle ČÚL hodnota činí 0,35 a podle IFRS je opět nižší a činí necelých 0,20. Tyto pozitivní hodnoty pro podnik znamenají, že při žádosti o další úvěr nebudou mít problémy, neboť hodnoty dosahují nízkých hodnot. Pokud by hodnota dosahovala 1 a více, takový klient je pro banku příliš rizikový. Jak je vidět dle IFRS hodnoty dosahují lepších hodnot, ale ani dle ČÚL nejsou hodnoty negativní. Podnik by se měl držet této strategie neboť má otevřený prostor pro případnou potřebu navýšení úvěrů a půjček.

Dalším finančním ukazatelem je likvidita podniku. V tomto případě dosahují ukazatele likvidity podle ČÚL a IFRS téměř stejných hodnot. Hodnota běžné likvidity dosahuje nad rámec stanoveného optima. Pro společnost to znamená, že má dostatek oběžných aktiv a hradí své závazky řádně a včas. Na druhou stranu by společnost mohla převyšující držená aktiva na zásobách lépe zhodnotit a tím zvýšit svůj odbyt. Taktéž společnost může více využít krátkodobých půjček, např. pro rozšíření výroby. Stejně jako běžná likvidita, i pohotová likvidita převyšuje doporučené hodnoty. Vyšší hodnoty jsou způsobeny výší krátkodobých pohledávek, a nižší hodnotou krátkodobých závazků. Bohužel nejsou k dispozici účetní výkazy za předešlé roky, proto je obtížné určit vhodnou strategii, ale pokud by tento ukazatel nabíral vyšších hodnot, doporučil bych se snažit co nejrychleji snižovat krátkodobé pohledávky. Společnost také váže velké množství peněz na bankovním účtu, což není negativní, ale mohla by se pokusit část peněz investovat jak do rozšíření výroby, tak do jiných částí podniku a tím se vyhnout navyšování krátkodobých půjček.

Ukazatele rentability pro podnik signalizují ziskovost. Výsledky podle ČÚL pro rentabilitu celkového kapitálu činí necelých 24 %, což je velice pozitivní a značí to, že podniková aktiva produkují více, než vyžadují splátky úvěrů. Podle IFRS je dokonce společnost ještě více rentabilní a dosahuje hodnoty 28 %. Společnost, na základě těchto pozitivních výsledků, může začít kdykoli uvažovat o navýšení úvěrů a použít je jako nástroj růstu.

Rentabilita tržeb podle ČÚL dosahuje pozitivních 18 %, a stejně jako v předešlém případě podle IFRS je opět vyšší a činí necelých 23 %. Tyto výsledky značí, jak společnost transformuje své zásoby na hotové peníze. Výsledky jsou velice pozitivní, ale společnost by mohla být i rentabilnější (viz likvidita).

Jako poslední ukazatel je aktivita. Vybral jsem si dobu obratu pohledávek a závazků. Tyto dva ukazatele je nutné porovnávat mezi sebou. Doba obratu pohledávek dosahuje hodnoty necelých 44 dní jak dle ČÚL tak podle IFRS. Doba obratu závazků je menší a dosahuje hodnoty 25 dní. Je tedy vidět že společnost hradí své závazky dříve, než dostane od svých odběratelů zaplacení. Nižší doba obratu závazků je pozitivní, neboť kdyby hodnota převyšovala dobu obratu pohledávek, docházelo by k financování pohledávek dodavatelskými úvěry. Společnost by také mohla snížit dobu obratu pohledávek, ale hodnoty nejsou tak špatné, takže je na společnosti zda se vyplatí měnit politiku vymáhání pohledávek.

Společnost XY je na tom vzhledem k výsledkům finančních ukazatelů velice dobře. Společnost dává přednost spíše finanční stabilitě před výnosy. Společnost má prostor a prostředky pro rozvoj a udržení vysokého postavení na trhu.

ZÁVĚR

Cílem mé bakalářské práce bylo poukázat na rozdíly a podobnosti při převodu účetních výkazů podle ČÚL na účetní výkazy podle požadavků IFRS.

Teoretická část bakalářské práce se skládá z více částí. První částí je úvod do problematiky harmonizace a regulace účetnictví, kde je stručně charakterizován vznik a průběh harmonizace. Další část je už zaměřena na charakteristiku mezinárodních účetních standardů. V této části je stručně vysvětlen koncepční rámec a také jsou zde popsány vybrané účetní standardy. Teoretická část pokračuje také stručným vysvětlením české účetní legislativy a je zde i provedeno teoretické srovnání s mezinárodními účetními standardy.

Praktická část je také rozdělena na několik úseků. V první části je uveden praktický příklad na zaúčtování leasingu podle ČÚL a následně podle požadavků IFRS, tak aby bylo názorně vidět, k jakým může docházet rozdílům při převodu účetní závěrky. Nejdůležitější částí je analýza podobností a rozdílů. V této části jsou charakterizovány jednotlivé položky účetních výkazů jak podle ČÚL tak podle IFRS, a jsou zde uvedeny rozdíly mezi nimi. Jelikož se nejedná o analýzu transformace, u položek rozvahy je pouze uvedeno který zákon (u ČÚL) a standard (IFRS, ČÚL) se problémy zabývá a řeší je. Praktická část se také stručně zabývá finančními ukazateli podniku. Tyto ukazatele jsou vypočteny jak na základě účetních výkazů podle ČÚL tak i podle IFRS, tak aby byly vidět případné rozdíly.

Bakalářskou práci uzavírá zhodnocení a doporučení. V této části jsem své zkušenosti při zpracování bakalářské práce a doporučil rady pro další zájemce zpracovávat práce na podobná témata. Také je zde provedena menší finanční analýza podniku na základě finančních ukazatelů podle ČÚL a IFRS. Z výsledků finančních ukazatelů je vidět že v některých případech dochází k rozdílným hodnotám účtovaným podle ČÚL a IFRS. Také můžu říci, že výsledky podle IFRS, jsou pozitivnější v případech, kde dochází ke změně.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 80-251-1085-0.
- [2] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS - Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. [s.l.] : [s.n.], 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [3] HINKE, Jana. *Účetnictví podle IAS/IFRS - Příklady a případové studie*. [s.l.] : Alfa, 2007. 175 s. ISBN 80-903962-1-6.
- [4] [Http://www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz) [online]. 2005 [cit. 2009-10-24]. Dostupný z WWW: <http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf>.
- [5] KRUPOVÁ, Lenka, LIBOR, Vašek, ČERNÝ, Michal R. *IAS/IFRS. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.
- [6] MLÁDEK, R. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 3. vyd. Praha: Linde, 2005. 415 s. ISBN 80-72015192.
- [7] MÜLLEROVÁ, L. *Účetní předpisy pro podnikatele (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy) s komentářem*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 552 s. ISBN 978-80-7357-289-1.
- [8] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví podnikatelů : po vstupu do Evropské unie*. první. Praha : C.H.Beck, 2004. 273 s. ISBN 80-7179-859-2.
- [9] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [10] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [11] SVATOŠKOVÁ, Jana; TRÁVNÍČKOVÁ, Jana. *Účtová osnova, České účetní standardy : postupy účtování pro podnikatele*. 1. Olomouc : ANAG, 2008. 351 s. ISBN 978-80-7263-439-2.
- [12] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 7. Olomouc : ANAG, 2007. 927 s. ISBN 978-80-7263-368-5.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

IAS	International accountitning standards
IFRS	International financial reporting standards
IASB	International accounting standards board
IFRIC	International financial reporting interpretations committee
SIC	Standing interpretations committee
US GAAP	General accepted accounting principles
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	Český účetní standard
PV	Současná hodnota
FV	Budoucí hodnota
VH	Výsledek hospodaření

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1- Struktura orgánů vydávajících IFRS [3]</i>	13
<i>Obr. 2 – Model historických cen [1]</i>	23
<i>Obr. 3 – Model fair value [1]</i>	24

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1- účetní případy podle ČÚL [vlastní zpracování]</i>	41
<i>Tab. 2 - účetní případy podle IFRS [vlastní zpracování]</i>	42
<i>Tab. 3 - Software odpisovaný dle ČÚL 36 měsíců [vlastní zpracování]</i>	44
<i>Tab. 4 - Předpokládaná doba použitelnosti u softwaru [vlastní zpracování]</i>	45
<i>Tab. 5 - Drobný dlouhodobý nehmotný majetek (dle ČÚL) [vlastní zpracování]</i>	46
<i>Tab. 6 - Dlouhodobý nehmotný majetek dle ČÚL [vlastní zpracování]</i>	48
<i>Tab. 7- Dlouhodobý nehmotný majetek dle IFRS [vlastní zpracování]</i>	48
<i>Tab. 8 - Drobný dlouhodobý hmotný majetek (dle ČÚL) [vlastní zpracování]</i>	51
<i>Tab. 9 - Výdaje na generální prohlídky [vlastní zpracování]</i>	53
<i>Tab. 10 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí podle ČÚL [vlastní zpracování]</i>	53
<i>Tab. 11- Pozemky, budovy a zařízení podle IFRS [vlastní zpracování]</i>	54
<i>Tab. 12 - Náklady příštích období podle ČÚL [vlastní zpracování]</i>	62
<i>Tab. 13 - Náklady příštích období podle IFRS [vlastní zpracování]</i>	62
<i>Tab. 14 - Základní kapitál účetní jednotky[vlastní zpracování]</i>	63
<i>Tab. 15 - Kapitálové fondy podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]</i>	64
<i>Tab. 16 - Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotné majetku dle ČÚL a IFRS v tis. Kč [vlastní zpracování]</i>	77
<i>Tab. 17 - ostatní provozní výnosy podle ČÚL a IFRS v tis. Kč [vlastní zpracování]</i>	79
<i>Tab. 18 - nákladové úroky podle ČÚL a IFRS v tis. Kč [vlastní zpracování]</i>	82
<i>Tab. 19- Údaje pro výpočet ukazatelů zadluženosti podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]</i>	88
<i>Tab. 20- ukazatele zadluženosti podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]</i>	88
<i>Tab. 21 - Údaje pro výpočet ukazatelů likvidity podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]</i>	89
<i>Tab. 22 - ukazatele likvidity podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]</i>	89
<i>Tab. 23 - Údaje pro výpočet ukazatelů rentability podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]</i>	90
<i>Tab. 24 - ukazatele rentability podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]</i>	90
<i>Tab. 25 - Údaje pro výpočet ukazatelů aktivity podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]</i>	91

<i>Tab. 26 - ukazatele aktivity podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]</i>	<i>91</i>
<i>Tab. 27 – VH za účetní období podle ČÚL a IFRS [vlastní zpracování]</i>	<i>92</i>

SEZNAM PŘÍLOH

P I - Rozvaha v plném rozsahu za rok 2008 - aktiva

P II - Rozvaha v plném rozsahu za rok 2008 - pasiva

P III – Výkaz zisků a ztrát za rok 2008 podle ČÚL

P IV - Rozvaha za rok 2008 podle IFRS

P V - Výkaz zisků a ztrát za rok 2008 podle IFRS

P VI – České účetní standardy

P VII – Mezinárodní účetní standardy

-

PŘÍLOHA PI: ROZVAHA V PLNÉM ROZSAHU ZA ROK 2008 –

AKTIVA

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Úprava dle IAS/IFRS
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 62) = ř. 66	001	268 204	-78 287	189 917	13 560
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	175 353	-78 287	97 066	13 501
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	26 126	-13 299	12 827	11 688
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007	26 126	-13 299	12 827	11 688
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill (+/-)	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	148 277	-64 988	83 289	1 829
B. II. 1.	Pozemky	014	1 556		1 556	
2.	Stavby	015	75 829	-20 919	54 910	
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	70 619	-44 066	26 553	1 829
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017				
5.	Základní stádo a tažná zvířata	018	3	3	0	
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	270		270	
8.	Poskytnuté zálohy	021				
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	023	950		950	-16
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	850		850	
4.	Půjčky a úvěry – ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	100		100	- 16
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Úprava dle IAS/IFRS
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 47 + 57)	031	91 720		91 720	140
C. I.	Zásoby	032	46 276		46 276	
C. I.	1. Materiál	033	29 279		29 279	
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034	16 997		16 997	
	3. Výrobky	035				
	4. Zvířata	036				
	5. Zboží	037				
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039				140
C. II.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	040				
	2. Pohledávky – ovládající a řídicí osoba	041				
	3. Pohledávky – podstatný vliv	042				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
	5. Dohadné účty aktivní	044				
	6. Jiné pohledávky	045				
	7. Odložená daňová pohledávka	046				140
C. III.	Krátkodobé pohledávky	047	24 272		24 272	
C. III.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	048	16 156		16 156	
	2. Pohledávky – ovládající a řídicí osoba	049				
	3. Pohledávky – podstatný vliv	050				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	051				
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	052				
	6. Stát – daňové pohledávky	053	256		256	
	7. Ostatní poskytnuté zálohy	054				
	8. Dohadné účty aktivní	055				
	9. Jiné pohledávky	056	7 860		7 860	
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	057	21 172		21 172	
C. IV.	1. Peníze	058	107		107	
	2. Účty v bankách	059	21 065		21 065	
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	060				
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	061				
D. I.	Časové rozlišení	062	1 131		1 131	-81
D. I.	1. Náklady příštích období	063	1 131		1 131	-81
	2. Komplexní náklady příštích období	064				
	3. Příjmy příštích období	065				

PŘÍLOHA P II: ROZVAHA V PLNÉM ROZSAHU ZA ROK 2008 -
PASIVA

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období	Úprava dle IAS/IFRS
	PASIVA CELKEM		189 915	13 561
A.	Vlastní kapitál		140 136	29 841
A. I.	Základní kapitál		15 000	
A. I.	1. Základní kapitál		15 000	
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)			
	3. Změny základního kapitálu (+/-)			
A. II.	Kapitálové fondy		555	21 756
A. II.	1. Emisní ážio			
	2. Ostatní kapitálové fondy		555	21 756
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)			
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách (+/-)			
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku		1 500	
A. III.	1. Zákonný rezervní fond / nedělitelný fond		1 500	
	2. Statutární a ostatní fondy			
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let		86 436	
A. IV.	1. Nerozdělený zisk minulých let		86 436	
	2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)			
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období		36 645	8 085
B.	Cizí zdroje		49 779	-16 280
B. I.	Rezervy			651
B. I.	1. Rezervy podle zvláštních předpisů			
	2. Rezervy na důchody a podobné závazky			
	3. Rezerva na daň z příjmů			
	4. Ostatní rezervy			651
B. II.	Dlouhodobé závazky		21 756	-17 030
B. II.	1. Závazky z obchodních vztahů			137
	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		21 756	-21 756
	10. Odložený daňový závazek			4 589

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období	Úprava dle IAS/IFRS
B. III.	Krátkodobé závazky		13 823	99
B. III.	1. Závazky z obchodních vztahů		7 956	99
	2. Závazky – ovládající a řídicí osoba			
	3. Závazky k účetním jednotkám pod podstatným vlivem			
	4. Závazky – podstatný vliv			
	5. Závazky k zaměstnancům		2 339	
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotní pojištění		1 429	
	7. Stát – daňové závazky a dotace		1 996	
	8. Krátkodobé přijaté zálohy			
	9. Vydané dluhopisy			
	10. Dohadné účty pasivní		70	
	11. Jiné závazky		33	
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci		14 200	14 364
B. IV.	1. Bankovní úvěry dlouhodobé		14 200	
	2. Krátkodobé bankovní úvěry			
	3. Krátkodobé finanční výpomoci			
B. V.	Časové rozlišení			
B. V.	1. Výdaje příštích období			
	2. Výnosy příštích období			

PŘÍLOHA P III: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT ZA ROK 2008 PODLE ČÚL

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Stav ve sledovaném účetním období	Úprava dle IAS/IFRS
I.	Tržby za prodej zboží	01		
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02		
+	Obchodní marže (ř. 01 – 02)	03		
II.	Výkony (ř. 05 až 07)	04	182 277	17 205
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	199 482	
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-17 205	17 205
II. 3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09 + 10)	08	130 517	15 581
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	95 015	15 843
B. 2.	Služby	10	35 502	-262
+	Přidaná hodnota (ř. 03 + 04 – 08)	11	51 760	1 624
C.	Osobní náklady (ř. 13 až 16)	12	41 204	
C. 1.	Mzdové náklady	13	29 647	
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	10 314	
C. 4.	Sociální náklady	16	1 243	
D.	Daně a poplatky	17	65	
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	14 068	- 3 765
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20 + 21)	19	45 474	
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	1 089	
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	44 385	
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23 + 24)	22	10 502	
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
F. 2.	Prodaný materiál	24		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek z provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-)	25		651
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	10 288	7 866
H.	Ostatní provozní náklady	27	238	
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření [ř. 11 – 12 – 17 – 18 + 19 – 22 – (+/-25) + 26 – 27 + (-28) – (-29)]	30	41 445	12 604

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Stav ve sledovaném účetním období	Úprava dle IAS/IFRS
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 až 36)	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42	36	
N.	Nákladové úroky	43	2 955	64
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	12 685	
O.	Ostatní finanční náklady	45	6 352	
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření [ř. 31 – 32 + 33 + 37 – 38 + 39 – 40 – (+/-41) + 42 – 43 + 44 – 45 + (-46) – (-47)]	48	3 414	-64
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	8 220	
Q. 1.	- splatná	50	8 220	
Q. 2.	- odložená	51		4 449
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 – 49)	52	36 639	13 114
XIII.	Mimořádné výnosy	53	6	-6
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55		
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 – 54 – 55)	58	6	-6
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 – 59)	60	36 645	13 108
***	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 – 54)	61	44 865	13 108

PŘÍLOHA P IV: Rozvaha za rok 2008 PODLE IFRS

Společnost XY		rozvaha k 31.12.08 (tis. Kč)	
Aktiva	08	Vlastní kapitál a závazky	08
Dlouhodobá aktiva		Vlastní kapitál	
Pozemky, budovy a zařízení	85 118	Vlastní kapitál příslušný vlastníků mateřského podniku	
Goodwill		Základní kapitál	15 000
Ostatní nehmotná aktiva	24 515	Rezervní fondy	1 500
Investice do přidružených podniků	850	Nerozdělené zisky	131 166
Realizovatelná finanční aktiva	84	Ostatní kapitálové fondy	22 311
		Menšinový podíl	
Dlouhodobá aktiva celkem	110 567	Vlastní kapitál celkem	169 977
		Rezervy	651
Krátkodobá aktiva		Dlouhodobé závazky	
Zásoby	46 275	Dlouhodobé půjčky	14 337
Obchodní pohledávky	24 412	Odložená daň	4 589
Ostatní krátkodobá aktiva	1 050	Dlouhodobé rezervy	
Peníze a peněžní ekvivalenty	21 172	Dlouhodobé závazky celkem	18 966
Krátkodobá aktiva celkem	92 910	Krátkodobé závazky	
		Obchodní a jiné závazky	13 922
		Krátkodobé půjčky	
		Krátkodobá část dlouhodobých půjček	
		Splatné daně	
		Krátkodobé rezervy	
		Krátkodobé závazky celkem	13 922
		Závazky celkem	33 499
Aktiva celkem	203 476	Vlastní kapitál a závazky celkem	203 476

PŘÍLOHA P V: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT ZA ROK 2008 dle IFRS

Společnost XY	Výsledovka k 31.12.08 (tis. Kč)
	08
Tržby	182 277
Ostatní výnosy	76 349
Změna stavu zásob zásob vlastní činnosti	17 205
Aktivace	
Spotřeba materiálu a surovin	110 858
Osobní náklady	41 204
Odpisy	10 303
Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení	10 502
Ostatní náklady	45 565
Finanční náklady	
Zisk z přidružených podniků	
Zisk před zdaněním	57 399
Daň ze zisku	12 669
Zisk za období	44 730

PŘÍLOHA P VI: ČESKÉ ÚČETNÍ STANDARDY

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

PŘÍLOHA P VII: MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY

Přehled vydaných mezinárodních standardů			
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví	IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie	IAS 21	Dopady změn měnových kurzů
IFRS 3	Podnikové kombinace	IAS 23	Výpůjční náklady
IFRS 4	Pojistné smlouvy	IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	IAS 26	Penzijní plány
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	IAS 27	Konsolidovaná a individuální uzávěrka
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejnění	IAS 28	Investice do příbuzných podniků
IAS 01	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 02	Zásoby	IAS 30	Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucí (nahrazen IFRS 7 – s účinností od r. 2007)
IAS 07	Výkazy peněžních toků	IAS 31	Vykazování účastí ve společných podnicích
IAS 08	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování
IAS 10	Události po rozvahovém dni	IAS 33	Zisk na akcií
IAS 11	Stavební smlouvy	IAS 34	Mezinárodní účetní výkaznictví
IAS 12	Daně ze zisku	IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 14	Vykazování podle segmentů	IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 17	Leasingy	IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 18	Výnosy	IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 19	Zaměstnanecké požitky	IAS 41	Zemědělství

