

Analýza vybraných problémů při transformaci českých účetních výkazů na výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve společnosti ABC

Jana Proskeová

Bakalářská práce
2012



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE (PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Jana PROSKEOVÁ
Osobní číslo: M09188
Studijní program: B 6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: Účetnictví a daně

Téma práce: Analýza vybraných problémů při transformaci českých účetních výkazů na výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve společnosti ABC

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši zaměřenou na srovnání české účetní legislativy a mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

II. Praktická část

- Analyzujte současný stav účetnictví ve společnosti ABC se zaměřením na dlouhodobý majetek, leasing a rezervy.
- Na základě provedené analýzy převedte vybrané části účetních výkazů společnosti ABC sestavené podle české legislativy na účetní výkazy podle IFRS.
- Vyhodnoťte dopady převodu a zformulujte závěrečná doporučení pro uvedenou společnost.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

- BOHUŠOVÁ, Hana. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2., dopl. a aktualiz.vyd. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- KRUPOVÁ, Lenka. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi: stav k 1. 1. 2009. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- LOJA, Radka a VOJÁČKOVÁ, Helena. Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. 1. vyd. Praha: Bilance, 2005. 325 s. ISBN 8086371484.
- MLÁDEK, Robert. Postupy účtování podle IFRS = IFRS policies and procedures. Vyd. 1. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Karel Šteker, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání bakalářské práce: 2. dubna 2012
Termín odevzdání bakalářské práce: 18. května 2012

Ve Zlíně dne 2. dubna 2012


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,
- 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 nevyjádřeně 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 ižz nejméně pět pracovních dní 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 nezahrnuje 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:

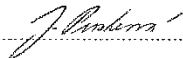
(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst. 3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 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 9.5.2012


.....

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 jím 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 přihlídí k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zabývá vybranými problémy při převádění účetních výkazů podle české legislativy na výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Teoretická část představuje vstup do problematiky, zaměřuje se na seznámení se s harmonizací účetnictví, koncepčním rámcem a definicí vybraných standardů. V praktické části je ukázán převod vybraných částí účetní závěrky ve společnosti ABC. Následně jsou vyhodnoceny dopady převodu na účetní závěrku a jsou formulovány závěry a doporučení pro společnost.

Klíčová slova: mezinárodní standardy, harmonizace, koncepční rámec, leasing, pozemky, budovy a zařízení, rezervy

ABSTRACT

This bachelor thesis introduces selected problems in the transformation of the financial statements prepared according to the Czech legislation into International financial reporting standards. The theoretical part represents the entry into the topic, focuses on introduction with harmonization of accounting, conceptual framework and definition of selected standards. The practical part shows the transfer of selected parts of financial statements into the company ABC. Then impacts of transfer are evaluated and conclusion and recommendations are formulated.

Keywords: international standards, harmonization, conceptual framework, lease, plant, property and equipment, provisions

Poděkování

Ráda bych zde poděkovala Ing. Karlu Štekerovi, PhD. za cenné rady a připomínky při vedení mé bakalářské práce. Dále velké díky patří vedoucí ekonomického oddělení společnosti ABC Janě Mazáčové, která mi poskytla nezbytné materiály a informace pro zpracování této bakalářské práce.

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

„Každá lidská činnost se nakonec musí nějak projevit v číslech.“

Tomáš Baťa

OBSAH

ÚVOD	10
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 HARMONICACE ÚČETNICTVÍ	13
1.1 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ IFRS.....	13
1.2 US GAAP	15
1.3 ÚČETNÍ SMĚRNICE EVROPSKÉ UNIE	15
1.4 AKTUÁLNÍ SITUACE V ČESKÉ REPUBLICE	16
2 KONCEPCE IFRS	17
2.1 CÍL ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	17
2.2 ZÁKLADNÍ PŘEDPOKLADY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	17
2.3 KVALITATIVNÍ CHARAKTERISTIKY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	18
2.4 UŽIVATELE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	18
2.5 OBSAH A ZPŮSOB ROZPOZNÁNÍ PRVKŮ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	19
2.6 KONCEPTY OCEŇOVÁNÍ.....	19
2.7 POJETÍ A UCHOVÁNÍ KAPITÁLU	21
2.8 IAS 1 – ÚČETNÍ ZÁVĚRKA	21
2.8.1 Výkaz o finanční pozici	22
2.8.2 Výsledovka (výkaz o úplném výsledku).....	24
2.8.3 Výkaz o změny ve vlastním kapitálu	25
2.8.4 Výkaz peněžních toků	25
2.8.5 Komentář	26
3 VYBRANÉ STANDARDY	27
3.1 IAS 16 – POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ	27
3.1.1 Oceňování pozemků, budov a zařízení	27
3.1.2 Odpisy	29
3.2 IAS 23 – VÝPŮJČNÍ NÁKLADY	30
3.3 IAS 17 – LEASING	31
3.3.1 Definice vybraných pojmů.....	31
3.3.2 Klasifikace leasingů	32
3.3.3 Uznávání a oceňování finančního leasingu.....	32
3.3.4 Uznávání a oceňování operativního leasingu.....	33
3.3.5 Zveřejňování informací	33
3.4 IAS 37 – REZERVY, PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY A PODMÍNĚNÁ AKTIVA.....	34
3.4.1 Definice používaných termínů	34
3.4.2 Uznávání a oceňování rezerv	34
3.4.3 Zveřejňování údajů o rezervách	35
4 VYBRANÉ UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY	36
II PRAKTICKÁ ČÁST	37
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI ABC	38
5.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE	38
5.2 HISTORIE SPOLEČNOSTI	39
6 ANALÝZA VYBRANÝCH PROBLÉMŮ PŘI PŘEVODU ÚČETNÍCH	

VÝKAZŮ NA VÝKAZY PODLE IFRS.....	40
6.1 ÚPRAVA LEASINGU.....	40
6.1.1 Osobní automobily.....	41
6.1.2 Stroje.....	45
6.1.3 Nákladní automobily.....	48
6.1.4 Shrnutí leasingu.....	51
6.2 ÚPRAVA DLOUHODOBÉHO MAJETKU.....	53
6.2.1 Náhradní díly.....	53
6.2.2 Odpisy majetku nově zahrnutého do majetku.....	53
6.2.3 Výpůjční náklady.....	54
6.3 REZERVY.....	55
7 DOPAD VYKAZOVÁNÍ PODLE IFRS NA FINANČNÍ VÝKAZY.....	57
7.1 ROZVAHA.....	57
7.2 VÝSLEDOVKA.....	58
7.3 VYBRANÉ UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY.....	59
8 SHRNU TÍ ZJIŠTĚNÝCH PROBLÉMŮ.....	61
9 DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST.....	62
ZÁVĚR.....	65
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	67
SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	70
SEZNAM OBRÁZKŮ.....	72
SEZNAM TABULEK.....	73
SEZNAM PŘÍLOH.....	74

ÚVOD

Dnešní globální svět se neustále zrychluje a je přeplněn informacemi. Kdo v něm chce uspět, musí mít správné informace. Informace nejen správné, ale také včasné, přesné a úplné. Tento fakt ovlivňuje také oblast, která je pro podniky, ale i státy samotné, velmi důležitá, a to účetnictví. Tak jako svět se stává globálnější, i účetnictví dostává velkých změn. Je zde snaha o odstraňování rozdílů mezi národními účetními výkazy. Sjednocování účetních závěrek má velký vliv na jejich uživatele. Srovnatelné informace požadují nejen investoři, ale i dodavatelé a odběratelé. To je důvod, proč některé firmy přecházejí na vykazování podle IFRS stále častěji.

To by mohl být případ i společnosti ABC. Je to tiskařská společnost, která zatím podle IFRS nevykazuje. Už teď ale obchoduje se zeměmi, jako je Polsko, Slovensko, Maďarsko nebo Ukrajina. Přejít na IFRS by jí mohl vylepšit pozici před svými zahraničními partnery, a dokonce by mohla získat i větší zakázky nebo prorazit na dalších trzích.

Specifikum společnosti ABC je, že pořizuje velkou část svých stálých aktiv prostřednictvím finančního leasingu. Leasing je oblast účetnictví, která je poměrně odlišná v IFRS a v českém účetnictví. Má velký vliv na hospodářský výsledek společnosti, a potažmo na ukazatele finanční analýzy, např. rentability.

Cílem této bakalářské práce tedy je vyhodnotit dopady převodu vybraných částí účetní závěrky z českého účetnictví na výkazy podle IFRS. Není možné v bakalářské práci obsáhnout kompletní převod účetní závěrky. Proto jsou vybrány části, jako je leasing, problematika dlouhodobých hmotných aktiv a rezerv. To jsou oblasti, na kterých lze nejlépe ukázat dopady převodu na hospodářský výsledek a ukazatele finanční analýzy ve společnosti ABC.

Dodejme, že tato bakalářská práce je rozčleněna do tří částí. Teoretická část je jakýsi vstup do celé problematiky. Nemohly bychom asi správně pochopit standardy, pokud bychom si neobjasnili důvod vzniku mezinárodních standardů a potřebu harmonizace účetnictví. Nedílnou součástí je pak vysvětlení Konceptního rámce. Tématem bakalářské práce je analýza vybraných problémů. Teoretická část se proto bude zabývat pouze vybranými standardy, a to IAS 1 Účetní závěrka, IAS 17 Leasing, IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení a IAS 37 Rezervy. Okrajově bude nahlédnuto i do standardu IAS 23 Výpůjční náklady, který s IAS 16 souvisí. Teoretická část je zakončena vybranými ukazateli finanční analýzy.

Praktická část se věnuje společnosti ABC. Na jejím příkladu bude ukázán převod vybraných částí. Jelikož se jedná o analýzu, součástí praktické části bude vyhodnocení zjištěných problémů převodu a doporučení pro společnost, která budou vyplývat z výsledků převodu.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

V dnešní společnosti, která je čím dál více globálnější, je nutné odbourávat hranice. Světová ekonomika pracuje na tomto procesu více než 70 let. Při propojování mezinárodních trhů vyvstala nutnost sjednocení účetních pravidel a postupů, neboť rozdíly v národních účetních legislativách způsobovaly velké problémy při srovnávání a hodnocení společností působících v různých částech světa.

Tyto důvody zdůrazňují potřebu harmonizace účetnictví. Dvořáková (2006) a Krupová (2005) uvádějí tři proudy mezinárodní regulace účetnictví, a to:

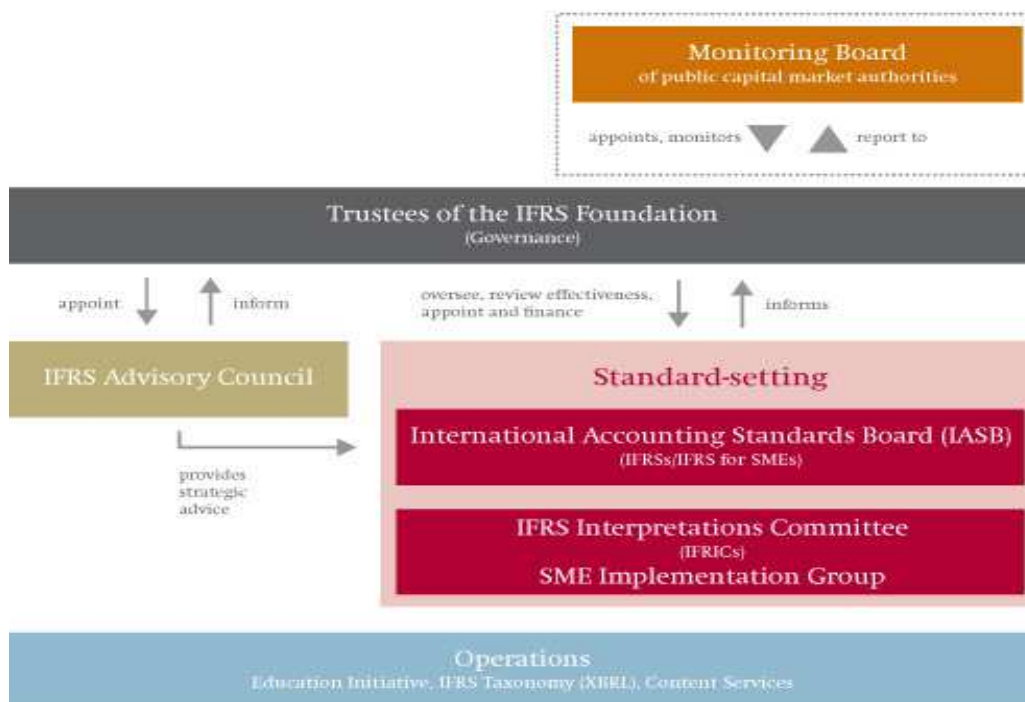
- 1) Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS,
- 2) US GAAP, národní účetní standardy USA,
- 3) účetní směrnice Evropské unie.

1.1 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS

Mezinárodní účetní standardy začaly vznikat od sedmdesátých let minulého století. Důležitým milníkem byl rok 1973, kdy byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (dále jen „IASC“). V roce 1983 přistupují profesní organizace sdružené v Mezinárodní federaci účetních (dále jen „IFAC“). Standardy vydávané v tomto období IASC jsou označovány zkratkou IAS.

V roce 1997 vzniká Stálý interpretační výbor (dále jen „SIC“). Jeho úkolem bylo posuzovat účetní problémy, které v praxi mohly být řešeny rozdílně. SIC k těmto problémům vytvářel interpretace, které danou problematiku sjednotily s existujícími standardy a Koncepčním rámcem.

Na konci roku 1999 došlo k vytvoření nové organizační struktury. IASC se změnila na organizaci podobnou nadaci řízenou správcem. Správce pak jmenuje členy třech hlavních organizací. Struktura je tedy následující:



Obr. 1 Organizační struktura. Zdroj: [oficiální webové stránky IFRS]

Od roku 2010 se z IASCF stala IFRS Foundation, SAC se změnil na IFRSAC a IFRIC na IFRSIC. Standardy vydávané po tomto roce se označují IFRS.

IFRS Foundation je řízena 22 správci, jejichž složení je dáno dle zeměpisné oblasti, aby každý kontinent měl poměrné zastoupení. Správci jsou jmenováni Monitoring Board na tři roky. Správci jsou zodpovědní za dodržování stanov nadace a jmenují členy IASB, IFRSIC a IFRSAC a sledují efektivnost jejich práce.

Rada IASB pracuje od roku 2001. Vytváří, schvaluje a vydává nově vytvořené standardy, změny stávajících standardů a konečnou verzi interpretací. Je tvořena 16 členy dle zeměpisného zastoupení a pro schválení je potřeba souhlas 10 členů.

IFRSAC má v současnosti 47 členů. Úkolem IFRSAC je umožnit široké odborné veřejnosti předkládat návrhy a doporučení pro činnost IASB, kterou informuje o možných dopadech navrhovaných standardů.

Posláním IFRSIC je tvorba interpretací, kterými vytváří pravidla pro jednotnou aplikaci IFRS ve sporných otázkách. Při jejich tvorbě spolupracuje například s Evropskou komisí či IOSCO (Mezinárodní organizace sdružující komise pro cenné papíry). (Dvořáková, 2006 a Dvořáková online)

1.2 US GAAP

Spojené státy americké jako ekonomická velmoc má nejúplnější soubor požadavků týkajících se zveřejňování účetních výkazů. Kovanicová (2006) říká, že je to dáno požadavky newyorské burzy. Pro USA je typické uplatňování zvykového práva.

V roce 1934 stanovila SEC (později FASB) účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů pro společnosti obchodující s cennými papíry na burze. Základem regulace je zevšeobecnování postupů, které praxe sama vyvinula a které jsou všeobecně akceptovány. Výsledkem této regulace jsou US GAAP (General Accepted Accounting Principles), které tvoří fundamentální postuláty, koncepční rámec a účetní standardy.

Bohušová (2008) poznamenává, že důležitým krokem v oblasti celosvětové harmonizace účetního výkaznictví je proces konvergence, který započal v roce 2002 Norwalkskou dohodou. Cílem konvergence je naprostá kompatibilita US GAAP a IFRS.

V roce 2008 byl zveřejněn plán s časovým rozvrhem a kritérii adaptace, dodává Epstein a Jermakowicz (2010). Při splnění rozvrhu a kritérií mohla adaptace začít v roce 2014. SEC ale v roce 2009 jednal s menší naléhavostí a došlo k odložení.

Nově předpokládané datum sjednocení je rok 2015 nebo 2016.

1.3 Účetní směrnice Evropské unie

Regulace účetnictví v Evropské unii se datuje od roku 1978. Důležitými dokumenty jsou:

- 4. směrnice Rady Evropského společenství 78/660/EEC (zaměřená na obsah účetní závěrky),
- 7. směrnice Rady Evropského společenství 83/349/EEC (zaměřená na konsolidovanou účetní závěrku),
- 8. směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES o povinného auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek.

V roce 2010 byly za nástroj regulace evropského účetnictví zvoleny IFRS, neboť vytvářet samostatný systém by bylo neefektivní.

Pro implementaci IFRS do národních systémů bylo vytvořeno tzv. schvalovacího mechanismu. Dvořáková (2006) vysvětluje, že spočívá v zajištění právního uznání IFRS v EU. Dle zásad schvalovacího mechanismu jsou platné pouze ty standardy, které byly schváleny Výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny EFRAG.

1.4 Aktuální situace v České republice

V České republice sestavuje účetní výkazy podle IFRS jen několik společností. Povinnost sestavit závěrku podle IFRS uvádí zákon o účetnictví. Většinou jde o společnosti, které emitují CP prostřednictvím burzy nebo sestavují konsolidovanou účetní závěrku pro zahraniční mateřskou společnost.

V roce 2007 Fakulta managementu a ekonomiky při UTB uskutečnila průzkum mezi 177 českými společnostmi, další pak v roce 2009 s 89 společnostmi. Pouze 2 % firem používaly IFRS v roce 2007, 6 % pak v roce 2009. Uvádí to ve své práci Challenges and opportunities represented by shift to IFRS in the Czech Republic autoři Struhařová, Šteker a Otrusínová. Důvodem nárůstu je skutečnost, že české společnosti se stále častěji stávají částmi zahraničních skupin, jejichž vlastníci požadují účetnictví podle IFRS. Mnoho společností ovšem vidí nevýhodu v nutnosti vést dvoje účetnictví, jedno podle IFRS a pro stanovení základu daně podle českých zákonů také české účetnictví.

Česká republika ještě nevytvořila žádné plány adaptace a konvergence s IFRS nebo US GAAP. Pro české firmy, které jsou ochotné sestavovat finanční výkazy podle IFRS, není situace uspokojivá. Do budoucna jsou zde 3 varianty (Struhařová, Šteker a Otrusínová, 2010):

1. plná adaptace – znamenalo by to posunutí celého systému od politiků k odborníkům. Na druhou stranu by byly zapotřebí značné náklady před adaptací IFRS, neboť by bylo třeba upravit zejména daňovou legislativu tak, aby daň bylo možno počítat ze základu stanoveného na základě účetních výkazů podle IFRS. Dále by bylo nutné profesionálního vzdělání a vytvořit systém přeměny.
2. povolení – společnosti by měly možnost vykazovat podle IFRS, pokud by chtěly, a mohly by i počítat daň z informací podle IFRS. Česká daňová legislativa by musela být upravena, ale společnosti by nebyly limitovány ve svém přesunu k IFRS.
3. konvergence – tento proces začal v roce 2004. Od tohoto roku bylo přijato několik pozměňovacích návrhů, ovšem bez jakéhokoliv konceptu. Nejideálnější by byla konvergence s IFRS pro malé a střední podniky, které jsou jednodušeji pochopitelné a aplikovatelné.

2 KONCEPCE IFRS

Základní východiska, proces rozpoznání a oceňování základních prvků účetních výkazů sestavených dle IFRS upravuje koncepční rámeček.

Koncepční rámeček upravuje základní otázky účetního výkaznictví jako uživatelé a cíle účetní závěrky, charakteristiky předkládaných informací a základní předpoklady. PricewaterhouseCoopers (2009) uvádí, že se jedná o samostatný dokument, jenž není standardem a neruší platnosti žádných standardů IAS/IFRS.

Uvedené principy staví základnu, na kterou lze odkazovat při řešení různých účetních problémů a sestavování účetní závěrky, dodává Ernst&Young (2009).

České účetní principy a požadavky na vedení účetnictví jsou upraveny Zákonem o účetnictví. Neexistuje tedy žádný koncepční rámeček. Detailnější pravidla stanovují vyhlášky Ministerstva financí a české účetní standardy.

Koncepční rámeček podle Dvořákové (2006) upravuje:

- cíl účetní závěrky,
- základní předpoklady účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- uživatelé účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků účetní závěrky,
- koncepty oceňování,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálů.

2.1 Cíl účetní závěrky

Krupová (2005) říká, že cílem účetní závěrky je informovat uživatele o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici společnosti, přičemž informace musí užitečné, aby uživatelé účetní závěrky mohli činit ekonomická rozhodnutí.

V české účetní legislativě je cílem účetní závěrky podání věrného a poctivého obrazu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. (Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. v aktuálním znění)

2.2 Základní předpoklady účetní závěrky

V koncepčním rámci najdeme dva základní předpoklady, jak uvádí Ernst&Young (2009):

- a) aktuální báze – výsledky transakcí jsou uznány v období, se kterým věcně a časově souvisí (nikoliv kdy jsou zaznamenány peněžní toky),
- b) předpoklad trvání podniku – podniku neuvažuje a nekoná žádné kroky k ukončení své činnosti v dohledné budoucnosti (min. jeden rok), tj. není v konkurzu ani v likvidaci.

Dvořáková (2006) a Loja s Vojáčkovou (2005) doplňují, že Koncepční rámec dále udává předpoklady jako:

- periodičita vykazování – účetní období je jeden rok,
- věrné a poctivé zobrazení skutečnosti – poctivé prezentování finanční pozice, výkonnosti a peněžních toků. Toho se docílí, pokud bude účetní závěrka dle IFRS.

Zákon o účetnictví rovněž obsahuje aktuální princip a předpoklad trvání podniku. Definice obou předpokladů jsou i stejné.

2.3 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Dvořáková (2006) uvádí čtyři hlavní kvalitativní charakteristiky, které činí učení závěrku užitečnou pro uživatele:

- 1) srozumitelnost – pro uživatele, který má dostatečné vzdělání o účetnictví a ekonomických činnostech,
- 2) relevance – informace je takové, jenž ovlivní nebo může ovlivnit ekonomická rozhodování, je ovlivněna jejich podstatou a významností,
- 3) spolehlivost – informace nesmí obsahovat žádné chyby, musí být kompletní a neutrální (Loja a Vojáčková, 2005),
- 4) srovnatelnost – v časové řadě i mezi podniky.

Rovněž Zákon o účetnictví stanovuje, že informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzují se z hlediska významnosti.

2.4 Uživatelé účetní závěrky

Mezi hlavní uživatele účetní závěrky patří dle Krupové (2005) a Dvořákové (2006):

- investoři – požadují informace o rentabilitě investic, dosaženém zisku, riziku a výplatě dividend,

- management – podklady pro plánování, vyhodnocování a implementaci strategií,
- zaměstnanci – data o stabilitě podniku, schopnosti podniku poskytovat pracovní příležitosti, vyplácet mzdy,
- dodavatelé a odběratelé – analýza dlouhodobého perspektivního obchodního vztahu,
- stát – statistické údaje o podniku, podklady pro výpočet daní,
- veřejnost – perspektiva zaměstnání.

České účetní výkazy jsou sestaveny především tak, aby poskytly základ pro vyčíslení daní, a slouží především státu.

2.5 Obsah a způsob rozpoznání prvků účetní závěrky

Koncepční rámec definuje rozpoznání základních prvků účetní závěrky. Rozpoznání je proces, během kterého dojde k vyjádření položky v rozvaze nebo výsledovce, pokud vyhovují definici základního prvku.

Loja a Vojáčková (2005) uvádí a charakterizuje tyto základní prvky:

- aktivum (asset) – ekonomický zdroj, který je výsledkem minulých událostí, spolehlivě ocenitelný, přináší budoucí ekonomický prospěch a je kontrolován podnikem,
- závazek (liability) – současná povinnost, jež je výsledkem minulých událostí, spolehlivě ocenitelná a jež vyvolá odliv ekonomických užitků,
- vlastní kapitál (equity) – reziduální podíl na aktivech po odečtení závazků,
- výnosy (income) – přírůstek ekonomických užitků, které se projeví zvýšením aktiv nebo snížením dluhů v průběhu účetního období (kromě příspěvků od vlastníků),
- náklady (expenses) – snížení ekonomických užitků, které vyústí ve snížení aktiv nebo nárůstem dluhů v průběhu účetního období (kromě rozdělování vlastníků).

2.6 Koncepty oceňování

V koncepčním rámci jsou zatím popsány čtyři typy oceňování. Loja a Vojáčková (2005) je popisuje následovně:

- historická cena
 - aktiva – vykazování v částce zaplacené penězi nebo peněžními ekvivalenty v době pořízení,

- závazky – účtování v částkách přínosu, který byl získán při směně závazku nebo na úrovni peněz či peněžních ekvivalentů, které bude potřeba na zaplacení závazku,
- běžná cena – reprodukční cena
 - aktiva – účtování v částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo nutno vynaložit na pořízení v současné době,
 - závazky – vykazování v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, které bude potřeba k vypořádání v současné době,
- realizovatelná hodnota
 - aktiva - vykazování v částce zaplacené penězi nebo peněžními ekvivalenty, které by byly získány při prodeji aktiva za obvyklých podmínek,
 - závazky - účtování v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, které je zapotřebí pro vypořádání závazku za standardních okolností,
- současná hodnota
 - aktiva – vedení v diskontovaném čistém budoucím peněžním přítoku peněz, které se očekávají, že aktivum bude přinášet,
 - závazky – vykazování v současné hodnotě diskontovaných budoucích peněžních odtoků, které se očekává, že poplynou z podniku za běžných podmínek.

V IFRS se můžeme ještě setkat s reálnou hodnotou. Jak uvádí Krupová (2006), reálná hodnota ještě v koncepčním rámci není upravena, jen ve standardech týkajících se finančních nástrojů. Reálná hodnota je částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum mezi informovanými partnery ochotných uskutečnit transakci za obvyklých podmínek. Reálnou hodnotu můžeme určit:

- a) cena aktivního trhu – položky jsou stejnorodé, je možné najít kupujícího a prodávajícího (např. na burze),
- b) alternativní stanovení – cena poslední transakce.

Česká legislativa uznává oceňování v historických cenách a reálné hodnotě u finančních instrumentů. (PricewaterhouseCoopers, 2009)

2.7 Pojetí a uchování kapitálu

Nejprve je nutné vyřešit otázku, kdy podnik dosahuje zisku. Koncepční rámec upravuje dvě pojetí uchování kapitálu:

- 1) finanční pojetí - podnik dosahuje zisku, pokud vlastní kapitál na konci účetního období je vyšší než na začátku období, přičemž výše základního kapitálu zůstala nezměněna a došlo k vyloučení vkladů vlastníky,
- 2) produkční pojetí – podnik je ziskový, pokud fyzická (produkční) kapacita je vyšší na konci účetního období než na začátku.

V české legislativě je tento problém označován jako uchování podnikové podstaty.

2.8 IAS 1 – Účetní závěrka

Cílem standardu IAS 1 je stanovení základny pro prezentaci účetní závěrky v souladu s IFRS, a to tak aby byla zajištěna srovnatelnost v čase, ale také účetních závěrek jiných podniků. Proto standard stanovuje všeobecné požadavky na sestavení a obsah účetní závěrky, individuální i konsolidované. (Ernst&Young, 2009)

Dvořáková (2006) dodává, že IAS 1 opakuje či rozvádí některé zásady a předpoklady sestavení účetních výkazů, které upravuje Koncepční rámec.

Obecné zásady

IFRS stanovují rozsáhlejší účetní výkazy, zatímco ČÚS se věnují více struktuře a rozvržení účetní závěrky. ČÚS přesně určují položky, které účetní výkazy musí obsahovat. IFRS vyžadují pouze minimální rozsah položek, ale také položky které ČÚS neznají, např. aktiva držená za účelem prodeje. Dále se liší i kritéria pro stanovení dlouhodobých a krátkodobých položek. (Ernst&Young, 2009)

Krupová (2009) uvádí obsah účetní závěrky do konce roku 2008

1. rozvahu,
2. výsledovku,
3. výkaz změn ve vlastním kapitálu, který zahrnuje buď:
 - a. všechny změny ve vlastním kapitálu nebo
 - b. změny ve vlastním kapitálu, které nevyplývají z kapitálových transakcí s vlastníky a z rozdělování zisku (Loja a Vojáčková 2005),
4. výkaz peněžních toků,

5. účetní politiky a vysvětlující přílohu.

Účetní výkazy platné od roku 2009 nesou názvy výkaz o finanční situaci ke konci roku, výkaz o úplném výsledku období, výkaz změn vlastního kapitálu za období, výkaz o peněžních tocích za období, přílohu obsahující přehled podstatných účetních politik a další vysvětlující poznámky, Dvořáková (2005) nazývá tento výkaz Komentářem, výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnávacího období (v případě, kdy společnosti provádí retrospektivní úpravy nebo aplikuje retrospektivně účetní pravidla).

Česká účetní závěrka obsahuje podle Zákona o účetnicích č. 563/1991 Sb. rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Další 2 výkazy, výkaz peněžních toků a výkaz změn vlastního kapitálu, sestavují účetní jednotky, které mají povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu.

Zákaz kompenzace

Pokud není kompenzace požadována nebo povolena určitým standardem, aktiva a závazky by neměly být kompenzovány. Co se týče nákladů a výnosů, ty mohou být kompenzovány, pokud to umožňuje nějaký standard, nebo zisky a ztráty vyplývající ze stejných nebo podobných transakcí a události nejsou významné. (Šrámková a Janoušková, 2004)

Významnost a agregování

Významná informace je taková, jejíž nezveřejnění by mohlo ovlivnit přijímaná ekonomická rozhodnutí. Proto významné položky se vždy zveřejňují samostatně a nevýznamné částky jsou agregovány s položkami podobné povahy nebo funkce. Významnost závisí na velikosti a povaze položky. Tyto dvě kritéria musíme vždy zvážit. (Šrámková a Janoušková, 2004)

2.8.1 Výkaz o finanční pozici

Základní prvky rozvahy definuje Koncepční rámec. Přesný obsah a struktura Výkazu o finanční pozici nejsou standardem definovány. Určuje pouze minimální obsah. Společnost si tak formu vytváří sama a to tak, aby byla co nejvíce srozumitelná a přispěla k porozumění finančních výsledků. (Mládek, 2009)

IAS 1 v této oblasti upravuje řazení aktiv a pasiv, rozlišení krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků. Určuje položky, jež by měly být přímo součástí Výkazu o finanční pozici, a vymezuje informace, u nichž je potřeba zveřejnění přímo ve výkazu nebo v komentáři. (Dvořáková, 2006)

Řazení aktiv a závazků

Aktiva a závazky můžeme ve výkazu o finanční pozici členit dvojitým způsobem, a to rozlišením na krátkodobé a dlouhodobé položky. Účetní jednotky mohou řadit položky i dle likvidity, pokud je toho řazení více spolehlivé a relevantní. (Šrámková a Janoušková, 2004)

Dvořáková (2006) uvádí, že rozlišit aktiva na dlouhodobá a krátkodobá lze dvěma způsoby:

1. dle časového intervalu - krátkodobá jsou pak taková aktiva či závazky, které se přemění na peníze nebo budou uhrazeny za kratší dobu než 12 měsíců od rozvahového dne.
2. dle určení vztahu aktiva nebo závazku k délce provozního cyklu - délka provozního cyklu může být delší než 12 měsíců. Účetní jednotky tak mohou respektovat individuální provozní cyklus. Uveďme např. zrání sýrů nebo vína.

Existují další podmínky, při jejichž splnění, musí být závazek nebo aktivum klasifikovaný jako krátkodobý. Shodují se na nich autoři Dvořáková, Krupová, Loja s Vojáčkovou i Šrámková s Janouškovou.

Aktivum je krátkodobé tehdy, když:

- a) bude realizováno nebo je určeno pro prodej nebo spotřebu v normálním běhu provozního cyklu,
- b) bude předmětem prodeje,
- c) očekávaná realizace aktiva je do 12 měsíců od rozvahového dne,
- d) jedná se peněžní prostředky nebo peněžní ekvivalenty.

Závazek je krátkodobý, jestliže:

- a) bude vypořádán v průběhu provozního cyklu,
- b) je splatný do 12 měsíců od rozvahového dne,
- c) účetní jednotka nemá bezpodmínečné právo odložit splatnost závazku na dobu přesahující 12 měsíců od bilančního dne.

Všechna ostatní aktiva bude společnost vykazovat jako dlouhodobá.

Rozlišování aktiv na krátkodobá a dlouhodobá je v ČÚS povinné. Rozhodujícím kritériem je předpokládaná doba použitelnosti a cena majetku (u hmotného a nehmotného majetku),

doba držení (u finančního majetku) a splatnost k rozvahovému dni (u pohledávek a závazků). (PricewaterhouseCoopers, 2009)

Rozvaha musí obsahovat název společnosti, název výkazu, datum sestavení, měnu vykazování, úroveň zaokrouhlení a informaci, zda se jedná o individuální nebo konsolidovaný výkaz. (Krupová, 2009)

Minimálně výkaz o finanční pozici musí obsahovat:

Tab. 1 Výkaz o finanční pozici. Zdroj: [Loja a Vojáčková, 2005]

AKTIVA	ZÁVAZKY A VLASTNÍ KAPITÁL
Budovy, pozemky a zařízení	Závazky z obchodního styku a jiné závazky
Investice do nemovitostí	Rezervy
Aktiva držena k prodeji	Finanční závazky
Nehmotná aktiva	Splatné daňové závazky a pohledávky
Finanční aktiva	Odložené daňové závazky a pohledávky
Investice oceňované ekvivalenční metodou	Menšinové podíly
Biologická aktiva	Emitovaný kapitál a fondy včetně nerozděleného zisku
Zásoby	
Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky	
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	

2.8.2 Výsledovka (výkaz o úplném výsledku)

Výsledovku tvoří náklady a výnosy. Jejich definice je obsažena v Koncepčním rámci. Dvořáková (2009) ovšem namítá, že po přijetí novely IAS 1 Prezentace účetní závěrky definice neodpovídá současné situaci. Novela zavedla úplný výsledek. Složky úplného výsledku jsou pak nejen náklady (expenses) a výnosy (revenue), ale také zisky (gains) a ztráty (losses).

V Koncepčním rámci definovaná kategorie Income zahrnuje revenue a gains, a kategorie Expenses obsahuje expenses v užším pojetí a losses.

Revenues a expenses v užším pojetí jsou hrubé výsledky výdělkového procesu hlavní činnosti společnosti.

Gains a losses se vykazují jako čisté (kompenzované) výsledky vedlejších činností společnosti a jsou mimo její kontrolu.

Loja a Vojáčková (2005) doplňuje, že výsledovka musí minimálně obsahovat tržby, finanční náklady, podíly na zisku a ztrátě přidružených společností a společných podniků konsolidovaných dle ekvivalenční metody, daňové náklady, souhrnnou částku skládající se ze zisku nebo ztráty po zdanění, a to z ukončované činnosti a z ocenění na reálnou hodnotu sníženou o náklady související s prodejem aktiva vztahující se k ukončované činnosti, zisk nebo ztrátu. Účetní jednotka může výsledovku sestavit v druhovém nebo účelovém členění.

2.8.3 Výkaz o změny ve vlastním kapitálu

Podle Loji (2005) a Šrámkové s Janouškovou (2006) by měl výkaz obsahovat čistý zisk nebo ztrátu za období, každou položku výnosů a nákladů vykázanou v souladu s některým se standardů přímo ve vlastním kapitálu a jejich součet, celkové výnosy a náklady za období – odděleně částka, která se přiřadí menšinovým podílům a vlastníkům, pro každou položku vlastního kapitálu vliv změn v účetních pravidlech a oprav chyb v souladu s IAS 8.

Dále by účetní jednotka měla buď ve výkaze, nebo v komentáři vykázat (Loja a Vojáčková, 2005; Šrámková a Janoušková, 2004):

- kapitálové transakce s vlastníky a distribuce vlastníkům,
- nerozdělený zisk nebo ztrátu – zůstatek na začátku a na konci období a pohyby,
- pro každou třídu vlastního kapitálu a všechny fondy zanalyzovat pohyby hodnot na začátku a na konci účetního období.

2.8.4 Výkaz peněžních toků

Výkaz peněžních toků je upraven standardem IAS 7. Hlavním cílem výkazu je podle Krupové (2009) poskytnout informace o tom, zda je společnost schopna dosahovat kladných peněžních toků, splácet dluhy, vyplácet dividendy. Dává rovněž prostor pro analýzu rozdílů mezi vykazovaným ziskem a peněžními příjmy a výdaji a aspektů provozních, investičních a finančních aktivit společnosti (peněžních i nepeněžních).

Standard upravuje peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty a peněžní toky.

Peněžní prostředky představují peněžní hotovost a vklady na požádání.

Peněžní ekvivalenty jsou krátkodobé vysoké likvidní investice (méně než 3 měsíce od pořízení). Jsou směnitelné za známé částky peněžních prostředků bez významného rizika.

Peněžní toky se rozdělují po činnostech provozní, investiční a financování, přičemž IFRS preferují sestavení výkazu přímou metodou. (Deloitte, 2010)

Do provozní činnosti Krupová (2009) zařazuje hlavní výdělečné činnosti a ostatní činnosti, které nespádají do investování nebo financování. Investování představují nákupy a vyřazování dlouhodobého majetku a jiných investic nezařazených do peněžních ekvivalentů. Změny ve struktuře či rozsahu vlastního kapitálu a půjčky společnosti jsou činnostmi financování.

Výkaz peněžních toků můžeme sestavit dvěma způsoby – přímou a nepřímou metodou. To se ovšem týká pouze provozní činnosti. U investiční činnosti a financování IAS 7 vyžaduje přímou metodu.

Přímá metoda je založena na vykazování položek, které přímo ovlivnily peněžní toky a jejich částky. V praxi nejvíce používanou je nepřímá metoda. Ta spočívá ve zjišťování rozdílů mezi vykazovaným výsledkem a peněžními toky.

2.8.5 Komentář

Loja a Vojáčková (2005) tvrdí, že cílem komentáře k účetním výkazům je předložit informace o specifických účetních pravidlech a o východiscích pro přípravu účetní závěrky. Najdeme zde informace, které IFRS požadují, ale nebyly zveřejněny v jiném výkazu. Dodává údaje nezbytné pro porozumění účetní závěrky a pro věrné zobrazení.

Příloha musí být předkládaná systematicky. Položky účetních výkazů jsou opatřeny odkazem na informaci v příloze.

Šrámková a Janoušková (2004) uvádějí, že komentář musí obsahovat prohlášení o dodržování standardů IFRS, užívané účetní politiky, vysvětlující informace k položkám účetních výkazů v pořadí, v jakém jsou jednotlivé položky a výkazy předkládány, další zveřejňované informace včetně o potenciálních závazcích a nevykázaných smluvních závazcích a nefinanční informace.

3 VYBRANÉ STANDARDY

3.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Standard IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení řeší problematiku uznávání pozemků, budov a zařízení jako aktiva, oceňování v rozvaze, technické zhodnocení a opravy majetku, odpisy a vyřazování majetku.

Krupová (2009) definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva, u kterých je očekávaná doba použití delší než jeden rok a která jsou používána ve výrobě, dodání zboží nebo služeb nebo z administrativních důvodů.

Připomeňme si, že účetní jednotka o aktivech účtuje, jestliže náklady na pořízení aktiva jsou spolehlivě měřitelné a je zde pravděpodobnost, že ekonomické užítky spojené s užíváním aktiva poplynou do společnosti.

IAS 16 předkládá možnou klasifikaci dlouhodobých hmotných aktiv do jednotlivých tříd dle společných vlastností, a to pozemky, budovy, stroje, lodě, letadla, motorové dopravní prostředky, nábytek a příslušenství a kancelářské zázemí. (Dvořáková, 2006)

Mládek (2009) ovšem dodává, že IFRS úmyslně neuvádějí povinné třídy, aby byla zachována jedinečnost každé firmy. Skupiny pak lze stanovit dle účelu užívání majetku nebo očekávané doby použitelnosti majetku. Nejčastější chybou firem je pak příliš hrubé stanovení tříd.

3.1.1 Oceňování pozemků, budov a zařízení

Při pořízení jsou pozemky, budovy a zařízení oceňovány pořizovací cenou. Ta má podle Krupové (2009) tři hlavní složky:

- a) nákupní cena včetně cla a nevratných daní po odečtení slev a rabatů,
- b) přímo přiřaditelné náklady,
- c) náklady na demontáž a odstranění majetku a obnova místo do původního stavu.

Mezi přímo přiřaditelné náklady např. patří náklady na přípravu místa, náklady na přepravu, instalaci a montáž, platby specializovaným odborníkům (architekt), částky zaměstnaneckých požitků, které přímo vyplývají z pořízení pozemku a zařízení nebo výstavby budovy. (Krupová, 2009)

Součástí pořizovací ceny ovšem nesmí být náklady na otevření nového místa, předvýrobní náklady, náklady na uvedení nového výrobku či služby na trh včetně nákladů na reklamu, správní náklady, náklady na přemístění provozu. (Šrámková a Janoušková, 2004)

Povinnost spojená s odstraněním aktiva a uvedení místa do původního stavu plyne účetní jednotce buď již při pořízení aktiva, nebo následně v období, kdy je aktiv využívání k jiným účelům, než je výroba. Tento závazek má všechny charakteristiky rezervy a společnost jej musí rozpoznat, ocenit a vykázat v účetní závěrce v souladu s IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Rezerva se promítne do hodnoty aktiva a bude tak navyšovat jeho hodnotu. Během jednotlivých účetních období se prostřednictvím odpisů rozpustí náklady s jeho budoucí likvidací. (Dvořáková, 2006)

Aktiva vytvořená vlastní činností se oceňují vlastními náklady. Zjišťování vlastních nákladů probíhá stejně jako u ocenění výrobků (IAS 2 Zásoby), tzn., že mohou být zahrnuty pouze náklady na přímý materiál, přímé mzdy, výrobní režii. Dlouhodobý majetek se oceňuje v částce nižší, a to buď vlastními náklady, nebo reálnou hodnotou. (Ernst&Young, 2009; Dvořáková, 2006)

Následné ocenění majetku

Pro následné ocenění aktiva využíváme model historických cen nebo model přecenění. V prvním případě modelu historických cen jsou aktiva vykazována v pořizovací ceně snížené o oprávkky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Model přecenění využívá pro ocenění aktiva reálnou hodnotu k datu přecenění, která je snížena o následné oprávkky a akumulované ztráty ze snížení hodnoty. Reálnou hodnotou je tržní cena určená odhadcem. Aktiva jsou následně odepisována z dané hodnoty. (Šrámková a Janoušková, 2004)

Přecenění

Majetek lze přecenit směrem nahoru i dolů. Pokud ale společnost majetek přeceňuje, nelze přecenit pouze jednotlivý majetek, ale vždy celou třídu, do které majetek spadá.

Přecenění směrem nahoru, zvyšuje se hodnota majetku, se účtuje ve prospěch vlastního kapitálu „fond z přecenění“. Fond je součástí ostatního úplného výsledku hospodaření a je ho potřeba uveřejnit ve výkazu o úplném výsledku. V opačném případě, kdy dochází ke snížení hodnoty, se částka zachytí v nákladech. Pokud jsme ale již vykazovali změny

v položce „fond z přecenění“, je nejprve nutné účtovat proti vlastnímu kapitálu, a to až dokud nedojde k vynulování fondu z přecenění. (Krupová, 2009)

Dvořáková (2006) uvádí, že účetně můžeme přecenění na reálnou hodnotu vykázat dvojitým způsobem:

- a) oprávky i brutto hodnota jsou přepočteny ve stejném poměru,
- b) zúčtování opravek ve prospěch brutto hodnoty a následné přecenění pouze brutto hodnoty (eliminace opravek).

Přecenění není obvykle daňově účinné, vzniká ovšem odložená daň, dopňuje Krupová (2009). Odložená daň vznikající v důsledku výsledkové operace, se účtuje výsledkově. Jestliže odložená daň je důsledkem přecenění do fondu ve vlastním kapitálu, vykazuje se také proti fondu z přecenění.

3.1.2 Odpisy

Dvořáková (2006) definuje odpisy jako prostředek, kterým dochází k alokaci pořizovací ceny do nákladů podniku nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv. Účetní jednotka začíná majetek odpisovat až tehdy, kde je způsobilé k uvedení do používání.

Výše odpisů v jednotlivých letech závisí na výši vstupní ceny aktiva (případně zbytkové hodnotě), na délce použitelnosti a na použité metodě odpisování.

Odpisová metoda by měla odrážet způsob, jakým jsou ekonomické užitky aktiva spotřebovány, dodává Krupová (2009). Odpisové metody lze rozdělit na metody založené na času a metody založené na výkonu aktiva.

Do metod založených na čase patří lineární metoda, zrychlené odpisy, metoda zmenšujícího se základu a metoda SYD. Výkonové metody jsou založeny na počtu jednotek produkce, které se vyrobí v daném období za pomoci aktiva. V praxi převažují lineární odpisy.

Doba použitelnosti se odvíjí od očekávaného použití dle očekávané výkonnosti nebo kapacity, očekávaného fyzického opotřebení, technické zastaralosti a právním nebo jiným omezením užívání, např. ukončení příslušných pronájmů. (Šrámková a Janoušková, 2004)

V IFRS se setkáváme s pojmem komponentní přístup, připomíná Krupová (2009). Znamená to, že jednotlivé složky dlouhodobého majetku s různou dobou použitelnosti se

odpisují samostatně. IFRS totiž neuznávají rezervy na opravy dlouhodobému majetku. Komponentním přístupem je tento problém eliminován.

3.2 IAS 23 – Výpůjční náklady

S problematikou pořizování dlouhodobého majetku souvisí téma výpůjčních nákladů. Výpůjční náklady jsou podle standardu IAS 23 úroky a ostatní náklady, které musí společnost vynaložit v souvislosti s vypůjčením finančních prostředků. Müllerová, Vomáčková a Dvořáková (2009) uvádějí, že se jedná o úroky z bankovních úvěrů a půjček, vedlejší náklady vynaložené v souvislosti s uzavřením půjček, např. poplatky, amortizaci diskontu nebo prémie snižující náklady související s úvěry a půjčkami.

IAS 23 stanovuje podmínky pro aktivaci výpůjčních nákladů:

- výpůjční náklady se mohou aktivovat pouze na způsobilá aktiva, což je aktivum, které potřebuje značné časové období k tomu, aby se stalo způsobilým pro zamýšlené použití nebo prodej,
- aktivovat lze jen ty výpůjční náklady, které souvisí se zdroji financování získaným přímo účelově na pořízení daného aktiva. Jsou to tedy takové náklady, které by nevznikly, pokud by dané aktivum nebylo pořizováno.

Výpůjční náklady lze dále aktivovat, pokud souvisí s akvizicí podniku, výstavby nebo výroby způsobilého aktiva.

V případě, kdy jsou finanční zdroje čerpány vyloženě za účelem pořízení způsobilého aktiva, není určení výše aktivace výpůjčních nákladů problém. Obtížnější je situace, kdy jsou používány různé zdroje financování na pořízení více způsobilých aktiv a přiřazují se různé výše výpůjčních nákladů. Částka výpůjčních nákladů se v takovém případě musí určit pomocí míry aktivace, tj. vážený aritmetický průměr výpůjčních nákladů, které vyplývají z nesplacených půjček podniku.

Müllerová, Vomáčková a Dvořáková (2009) dodávají, že v ČÚS se o aktivaci úroků do vlastních nákladů přímo nezmiňuje. Účetní jednotka se může sama rozhodnout, zda bude úroky z půjček a úvěrů aktivovat do ocenění aktiva nebo ne. Pokud ale účetní jednotka bude aktivovat úroky do PC nakupovaných dlouhodobých aktiv, měla by tak učinit i u aktiv pořizovaných vlastní činností.

3.3 IAS 17 – Leasing

IAS 17 se řadí mezi první standardy, u nichž byla důsledně dodržena zásada přednosti obsahu před formou. Cílem standardu je určit účetní pravidla pro zachycení leasingů v účetních závěrkách a definuje nájemce a pronajímatele.

Tento standard upravuje všechny leasingy s výjimkou leasingů za účelem těžby nerostných surovin, využití licenčních smluv pro hrané filmy, videonahrávky, patenty a autorská práva. Také se nepoužívá pro stanovení základu oceňování nemovitostí, o kterých je účtování v souladu s IAS 40 Investice do nemovitostí, a biologických aktiv v souladu s IAS 41 Zemědělství. (Šrámková a Janoušková, 2004)

3.3.1 Definice vybraných pojmů

Leasing je dohoda mezi pronajímatelem a nájemcem o užívání aktiva nájemcem po stanovení dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb po smluvené období. Rozlišujeme leasing operativní a finanční.

Minimální leasingové platby jsou platby, které má nájemce uhradit nebo které budou na něm požadovány v průběhu trvání leasingu.

Doba leasingu je nevypověditelná doba, na kterou je domluven leasing aktiva nájemcem a jiné lhůty, po které má nájemce možnost pokračovat v leasingu aktiva za úhradu nebo bez ní, kdy na začátku leasingu je jisté, že bude této opce využito.

Doba použitelnosti je očekávané období, po které bude podnik spotřebovávat ekonomické užitky z daného aktiva.

Ekonomická životnost aktiva je období, ve kterém bude aktivum ekonomicky využitelné uživateli, nebo očekávaný počet vyráběných jednotek ziskatelných z daného aktiva.

Implicitní úroková míra je diskontní sazba, která se vypočítá na začátku leasingu, a to tak aby souhrn současné hodnoty minimálních leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty se rovnal reálné hodnotě pronajatého aktiva.

Přirádková výpůjční úroková míra je úroková míra, jež by byla zaplácena za obdobný leasing nebo kterou by nájemce musel přijmout, když by si nezbytné prostředky vypůjčil na stejně dlouhou období s podobnou zárukou.

Nerealizovatelný finanční výnos představuje rozdíl mezi souhrnem minimálních leasingových plateb z hlediska pronajmatele a současnou hodnotou minimálních leasingových plateb při implicitní úrokové míře. (Hýblová, Sedláček a Valouch, 2005)

3.3.2 Klasifikace leasingů

Pro klasifikaci leasingů je přednější podstata a finanční skutečnost nežli právní forma.

IAS 17 Leasing rozlišuje dva typy leasingu, a to finanční a operativní.

Aby leasing mohl být klasifikován jako finanční, musí dojít k převedení všech rizik a ekonomických užitků z vlastnictví aktiva a vlastnické právo je převedeno do konce nájemní doby. Krom těchto základních podmínek, existují další indikátory finančního leasingu. Mezi ně patří možnost nájemce odkoupit aktivum za cenu podstatně nižší než je jeho reálná hodnota po skončení leasingu nebo v leasingu pokračovat v dalším období za podstatně nižší nájemné než je tržní nájemné. Sjednaná doba trvání leasingu tvoří podstatnou část ekonomické životnosti aktiva a v jejím průběhu nájemce uhradí reálnou hodnotu aktiva. Nájemce získává zisky nebo hradí ztráty vlivem pohybu reálné zbytkové hodnoty. Pokud dojde ke zrušení leasingu, nájemce je povinen nést pronajimatelovi ztráty.

Operativní leasing je ten, který nesplňuje charakteristiky finančního leasingu, zejména nedojde k převedení rizik a ekonomických užitků z vlastnictví aktiva. (Šrámková a Janoušková, 2004)

3.3.3 Uznávání a oceňování finančního leasingu

Uznávání a oceňování finančního leasingu je odlišné u nájemce a u pronajmatele.

Nájemce

Finanční leasing je vykazován jako aktivum a závazek plynoucího z leasingu a to v částce nižší z hodnot:

- reálná hodnota na počátku leasingu,
- současná hodnota minimálních leasingových plateb.

Pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb se použije buď implicitní úroková míra, pokud ji lze stanovit, nebo přírůstková výpůjční úroková míra. (Hinke, 2007)

Při následném ocenění se leasingové splátky musí rozdělit na splátku závazku a finanční náklady, které se alokují tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra po celou dobu leasingu. Odpisy podnik účtuje konzistentně a odpisy jiných aktiv, které nájemce vlastní. Pokud neexistuje přiměřená jistota o přechodu vlastnických práv, je aktivum plně odepsáno ke konci leasingu, je-li kratší než doba použitelnosti aktiva. (Šrámková a Janoušková, 2004)

Pronajimatel

Finanční leasing je zachycen jako pohledávka v částce čisté investice do leasingu. Leasingové platby snižují hodnotu pohledávky a jsou uznány jako finanční výnos. Ten je alokovan takovým způsobem, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zůstatku čisté investice do leasingu. (Hýblová, Sedláček a Valouch, 2007)

3.3.4 Uznávání a oceňování operativního leasingu

Leasingové platby v rámci operativního leasingu placené nájemcem jsou uznány jako náklad, a to rovnoměrně po dobu leasingu.

Pronajimatel vykazuje aktivum, které je předmětem operativního leasingu v rozvaze, a výnos z operativního leasingu. Pronajimatel dále účtuje odpisy daného aktiva. (Hýblová, Sedláček a Valouch, 2007)

3.3.5 Zveřejňování informací

Nájemce u finančního leasingu je povinen zveřejnit:

- a) pro každou třídu aktiv jejich čistou účetní hodnotu k rozvahovému dni,
- b) odsouhlasení rozdílu mezi souhrnem minimálních leasingových plateb a jejich současné hodnoty podle časového rozvržení plateb splatných do jednoho, do pěti a nad pět let,
- c) podmíněné nájemné vykázané v nákladech daného období,
- d) obecný popis významných leasingových smluv.

Pronajimatel zveřejňuje nerealizovatelný finanční výnos, podmíněné nájemné vykázané ve výnosech daného období, nezaručenou zbytkovou hodnotu časově rozlišenou ve prospěch pronajimatele a body b) a d) u nájemce.

U operativního leasingu nájemce zveřejňuje popis leasingových smluv, souhrn budoucích leasingových plateb v členění do jednoho, do pěti a nad pět let, souhrn podmíněných

leasingových plateb zachycených v nákladech. Pronajimatel dále přidává pro každou třídu aktiv hrubou účetní hodnotu, oprávky a kumulované ztráty ze znehodnocení a souhrn podmíněných leasingových plateb zachycených ve výnosech. (Hinke, 2007)

3.4 IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Cílem standardu IAS 37 je určení vhodných kritérií uznávání a východiska oceňování rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv.

3.4.1 Definice používaných termínů

Rezerva je závazek s nejistým časovým určením nebo výší.

Podmíněný závazek je pravděpodobný závazek, který je důsledek minulých událostí a jeho existence bude potvrzena v budoucnu, kdy se uskuteční nebo neuskuteční jedna nebo více nejistých událostí, jež nejsou naprosto pod kontrolou podniku. Může to být ale také existující závazek, který vznikl na základě minulé události, ale není vykázan, protože výší závazku nelze stanovit s dostatečnou spolehlivostí a není jisté, že podnik bude potřebovat k uhrazení tohoto závazku odtok zdrojů představující ekonomických prospěch.

Podmíněné aktivum je pravděpodobné aktivum, které je výsledkem minulých událostí a jeho existence bude potvrzena, pokud v budoucnu dojde nebo nedojde k jedné nebo více událostem, které nejsou pod plnou kontrolou podniku. (Šrámková a Janoušková, 2004)

3.4.2 Uznávání a oceňování rezerv

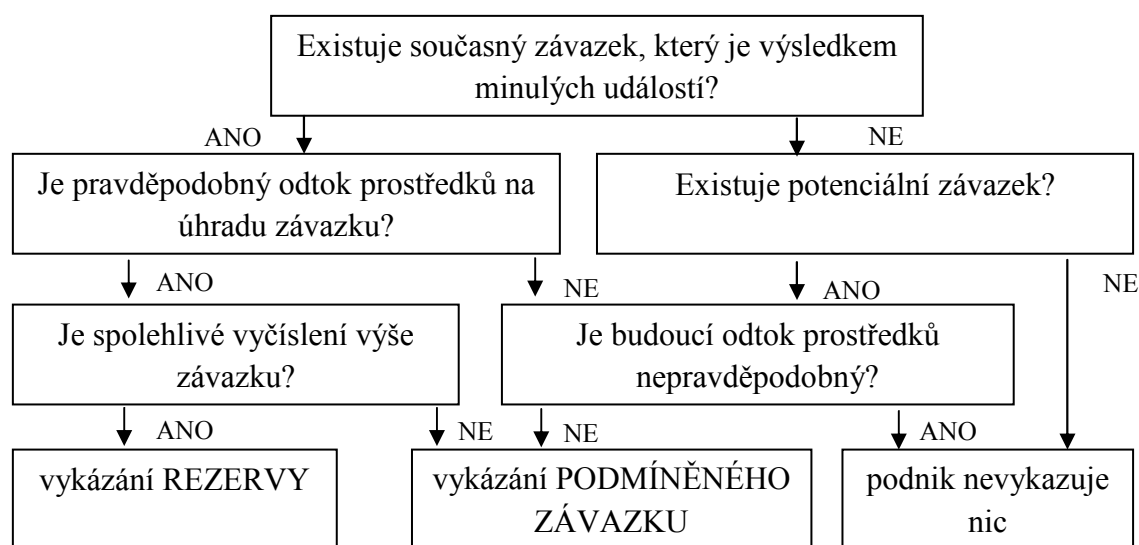
Rezervy se vykazují, pokud existuje současný závazek (smluvní nebo mimosmluvní), který je důsledkem minulých událostí, je pravděpodobné, že dojde k odtoku prostředků představující ekonomický prospěch a je možné spolehlivě odhadnout výši závazku.

IAS 37 vymezuje tři případy vykazování rezerv:

- a) budoucí provozní ztráty – rezerva se nevykazuje, neboť nejde o současný závazek a nejsou nevyhnutelné,
- b) nevýhodné smlouvy – rezerva se vykazuje; nevyhnutelné náklady nutné pro splnění smluvních povinností převyšují ekonomický prospěch, který byl na základě smlouvy očekáván,
- c) restrukturalizace – jedná se o program plánovaný a řízený vedením podniku, ve kterém se výrazně změní buď předmět podnikání, nebo způsob vedení podnikání.

Je nutný podrobný plán restrukturalizace a ta musí začít před rozvahovým dnem, kdy bude vykázána rezerva. Nelze vytvářet rezervu na tzv. pokračující činnosti, jako jsou např. přeškolení a přemístění zaměstnanců nebo investice do nových systémů. (Kraftová, 2007)

Rezerva se vykazuje ve výši nejlepšího odhadu výdajů, které budou potřeba pro vypořádání současného závazku vykazovaného k rozvahovému dni. Pokud je zde významný dopad časové hodnoty peněz je rezerva zachycena v současné hodnotě výdajů. K rozvahovému dni se hodnota rezervy prověřuje a aktualizuje. Rezerva může být použita pouze na výdaje, na které byly původně vytvořeny. (Hýblová, Sedláček a Valouch, 2005)



Obr. 2 Rozlišení rezervy a podmíněného závazku. Zdroj: [Šrámková a Janoušková, 2004, str. 229]

3.4.3 Zveřejňování údajů o rezervách

Pro každou kategorii rezerv je potřeba zveřejnit účetní hodnotu na počátku a na konci účetního období, pohyby v jednotlivých kategoriích, tvorbu nových rezerv, čerpání stávajících rezerv (nutné odlišení od zrušení rezervy), podstatu nejistoty související s výší nebo dobou vypořádání závazku.

Podmíněné závazky se prezentují pouze v komentáři, kde se uvede stručný popis každé kategorie podmíněných závazků, odhad možného finančního dopadu, možnost náhrady třetí stranou a nejistota ohledně výše částky anebo časového rozvrhu. (Kraftová, 2007)

4 VYBRANÉ UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY

Z finanční analýzy vybereme pouze analýzu poměrových ukazatelů, a to ukazatele, které budou využity v praktické části této bakalářské práce.

ROE – ukazatel rentability vlastního kapitálu, je ukazatel, prostřednictvím kterého vlastníci zjišťují, zda jejich kapitál přináší dostatečný výnos s přihlédnutím k velikosti rizika. Ukazatel by měl dosahovat hodnot vyšších než je výnosnost cenných papírů garantovaných státem (pokladniční poukázky, státní obligace). Sedláček (2011) to zdůvodňuje tím, že pod touto hranicí si budou investoři hledat jiné investiční příležitosti. Pro výpočet se obvykle používá čistý zisk, ale je na zvážení, zda nepoužít zisk před zdaněním a úroky (EBIT).

$$ROE = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{vlastní kapitál}} \quad (1)$$

ROA – ukazatel rentability celkových vložených aktiv, poměřuje zisk s celkovými aktivy investovaných do podnikání. Do čitatele můžeme dosadit EBIT, pak ukazatel změří hrubou produkční sílu aktiv podniku před odpočtem daní a úroků. Sedláček (2011) dodává, že pokud dosadíme čistý zisk, ukazatel poměří vložené prostředky se ziskem i úroky.

$$ROA = \frac{EBIT}{aktiva} \quad (2)$$

Sedláček (2011) říká, že dlouhodobé krytí stálých aktiv vyjadřuje krytí stálých aktiv dlouhodobým kapitálem. Při hodnotě vyšší než 1 je podnik překapitalizován, což značí o vyšší stabilitě, ale nižší efektivnosti podnikání.

$$DL. \text{ krytí stálých aktiv} = \frac{VK + dl. \text{ cizí kapitál}}{\text{stálá aktiva}} \quad (3)$$

Celková zadluženost je základním ukazatelem zadluženosti. Doporučená hodnota je 30 – 60 %, s přihlédnutím k povaze odvětví a schopnost splácet úroky z těchto dluhů, dodává Knápková a Pavelková (2010).

$$\text{Celková zadluženost} = \frac{\text{Cizí zdroje}}{\text{Aktiva celkem}} \quad (4)$$

Úrokové krytí říká, kolikrát převyšuje zisk placené úroky. Pokud se ukazatel rovná 1, je třeba použít celý zisk na úhradu úroků. Sedláček (2011) dodává, že literatura doporučuje, aby úroky byly kryty třikrát až šestkrát. Toto doporučení je ale potřeba brát rezervovaně.

$$\text{Úrokové krytí} = \frac{EBIT}{\text{úroky}} \quad (5)$$

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI ABC

Společnost ABC je tiskařská společnost, která si přála zůstat v anonymitě. Poskytuje tisk na nejrůznějších tiskárnách, mailingové služby, vyrábí ceniny a tiskopisy a pořádá výtvarné kurzy.

5.1 Základní údaje

Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Počet společníků:	3
Základní kapitál:	10 000 000,- Kč
Počet zaměstnanců v roce 2010:	408 (přepočtený stav)
Roční obrat v roce 2010:	423 737 000,- Kč
Předmět činnosti:	výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona výkon práva myslivosti
Hlavní oblasti činnosti:	ofsetový tisk digitální tisk produkce cenin mailingové služby archivace a zpracování dat velkoobchod s tiskopisy maloobchodní síť prodejen kompletní servis školám a školským zařízením maloobchodní prodej prostřednictvím e-shopu výtvarné kurzy
Zahraniční partneři:	Polsko, Slovensko, Maďarsko, Ukrajina

5.2 Historie společnosti

Počátky firmy spadá až do 18. století. Současná firma vznikla privatizací výrobního závodu Moravských tiskařských závodů Olomouc v roce 1992. V období privatizace společnost ABC zaměstnávala 46 pracovníků.

Od roku 1994 začala společnost inovovat svůj technologický park a zastaralé stroje pro knihtisk a malooffset, které poskytovaly pouze dvoubarevný tisk, začala postupně nahrazovat modernějšími. Byl zakoupen ofsetový rotační stroj ROTATEK, který umožnil zvýšení produktivity práce a objemu výroby. Společnost tak začala s výrobou nových tiskopisů typu nekonečných formulářů, rychle oddělitelných sad a formulářových bloků na samopropisovacím papíře.



Obr. 3 První tiskařský stroj.

Zdroj: [webové stránky společnosti ABC]

Kromě modernizace technologií se společnost v devadesátých letech věnovala budování obchodní sítě. V roce 1997 došlo k otevření dvou maloobchodních prodejen a vybudování čtyř expedičních skladů, které distribuovaly výrobky do celé republiky.

V novém tisíciletí pokračovala modernizace firmy, kdy byly nakoupeny ofsetové rotačky, páčkové stroje a laserové jednobarevné a vícebarevné stroje Océ a XEROX.

V roce 2002 společnost majetkově vstoupila do specializované mailingové firmy a stala se tak největším podavatelem České pošty na Moravě.

Výroba byla rozšířena o personalizované tiskopisy, zhodnocené čárovými kódy a číselnými řadami. Začala s tiskem speciálních tiskopisů s ochrannými prvky a tlakovým lepidlem. Krom toho byla od 1. 1. 2009 rozšířena výroba o tisk cenin.

V loňském roce byla dokončena stavba logistického centra a výrobní haly byly přestěhovány do nových prostor.

V současné době společnost buduje obchodní síť po celé České republice s vlastními expedičními sklady a maloobchodními prodejny.

6 ANALÝZA VYBRANÝCH PROBLÉMŮ PŘI PŘEVODU ÚČETNÍCH VÝKAZŮ NA VÝKAZY PODLE IFRS

Tématem této bakalářské práce není kompletní převod účetních výkazů. Cílem je poukázat na vybrané oblasti a problémy při převodu účetních výkazů. Konkrétně se jedná o standardy IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, IAS 17 Leasing a IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.

Celá praktická část bude soustředěna na rok 2010. Po vybraných úpravách budou sestaveny upravené finanční výkazy za rok 2010.

6.1 Úprava leasingu

Společnost ABC pořizuje formou finančního leasingu stroje, osobní a nákladní automobily. Celkově jde o 22 předmětů leasingu.

Při úpravě leasingu bylo nutné zjistit:

- úrokovou míru,
- reálnou hodnotu aktiva,
- dobu trvání leasingu,
- ekonomickou životnost aktiv,
- výši splátek,
- výši akontace,
- výši pojištění.

Úroková míra byla spočítána pro každý předmět leasingu zvlášť, a to pomocí funkce „hledání řešení“ v MS Excel. Jedná se tedy o implicitní úrokovou míru. Současná hodnota minimálních leasingových plateb se proto rovná reálné hodnotě aktiva. Pokud bychom uvažovali o přírůstkové úrokové míře, pohybovala by se v rozmezí 2,9 – 4 %. Reálná hodnota aktiva je vždy jeho pořizovací cena. Ekonomická životnost všech aktiv je shodná s dobou trvání leasingu. Splátky platí společnost v měsíčních intervalech. Na začátku leasingu je vždy uhrazena akontace, která se pohybuje v rozmezí 20-30 %. Pojištění je ve výši 5-10 % pořizovací ceny, ale pouze u osobních a nákladních automobilů. Pojištění u strojů není součástí leasingové splátky, společnosti si ho zajišťuje sama.

Veškeré údaje jsou převzaty z interních dokumentů společnosti ABC.

Nejprve je uveden jeden příklad z každé skupiny, na kterém je ukázán celý výpočet, postup a účtování. Následovat budou souhrnné informace v tabulkách, a to vždy za celou skupinu, tj. stroje, osobní a nákladní automobily. V příloze budou uvedeny tabulky pro všechny předměty leasingu.

6.1.1 Osobní automobily

Peugeot 308

Reálná hodnota (pořizovací cena)	534 636 Kč
Výše měsíční splátky	9 010 Kč
Akontace (27 % z PC)	144 352 Kč
Roční úroková sazba	9,09 %
Měsíční úroková sazba	0,76 %
Doba trvání leasingu	60 měsíců
Výše pojištění (10 % z PC)	53 364 Kč
Měsíční pojistné (53 364 : 60)	891 Kč

Tab. 2 Rozpis leasingu v jednotlivých letech (v Kč). Zdroj: [vlastní zpracování]

Období	Splátka	Pojištění	Min. LP	Úrok	Úmor	KS závazku
10-12/08	171 381	2 673	168 708	8 752	159 956	374 680
2009	108 119	10 693	97 426	31 353	66 073	308 607
2010	108 119	10 693	97 426	25 090	72 336	236 270
2011	108 119	10 693	97 426	18 233	79 193	157 077
2012	108 119	10 693	97 426	10 726	86 700	70 377
01-09/13	81 089	8 020	73 070	2 693	70 377	0
CELKEM	684 946	53 464	631 482	96 846	534 636	0

Výše splátek a výše akontace byly zjištěny z interních materiálů společnosti ABC. První splátka (v roce 2008) zahrnuje akontaci ve výši 144 352 Kč. Pojištění ve výši 10 % pořizovací ceny je nutno odečíst od splátky. Pojištění je nákladem běžného období. Rozdílem hrazené splátky a pojištění je minimální leasingová platba (dále jen min. LP). V ČÚS je celá splátka účtována do nákladů. Při převodu je nutné náklady očistit o min. LP, které se rozdělí na úrok a úmor závazku. Úmor je rozdíl min. LP a úroku. Konečný stav závazku je výsledek rozdílu KS závazku předcházejícího roku a úmoru v daném roce. V roce 2010 je KS závazku 236 720 Kč (308 607 - 72 336 = 236 720 Kč).

Odpisový plán:

Vstupní cena 534 636 Kč

Měsíční odpis $534\,636 : 60 = 8\,911$ Kč

Tab. 3 Odpisový plán v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]

Rok	Počet měsíců	Odpis	Oprávky	ZC
2008	3	26 732	26 732	507 904
2009	12	106 927	106 927	400 977
2010	12	106 927	213 854	294 050
2011	12	106 927	320 782	187 123
2012	12	106 927	427 709	80 195
2013	9	80 195	534 636	0
CELKEM	60	534 636	x	0

Oprávky jsou souhrnem odpisů za dobu odpisování. Rozdíl vstupní ceny a opravek dává zůstatkovou cenu aktiva neboli hodnotu netto. Odpis je provozním nákladem běžného období.

Společnost ABC pořizuje formou leasingu následující osobní automobily:

Tab. 4 Přehled osobních automobilů. Zdroj: [vlastní zpracování]

Druh	RH (v Kč)	Úroková míra p.a.	Počet měsíců	Doba trvání leasingu	Akontace (%)	Pojištění (%)
Peugeot Partner	387 396	3,43	54	07/09 - 12/13	24	10
Peugeot 308	534 636	9,09	60	10/08 - 09/13	27	10
Ford Focus Kombi	739 432	2,79	60	01/09 - 12/13	30	8
Ford MONDEO	495 833	2,80	48	04/10 - 03/14	30	8
Ford FOCUS	355 043	2,86	60	01/09 - 12/13	30	10
Ford Focus Kombi	417 990	3,07	36	07/07 - 06/10	30	5

Z přehledu osobních automobilů je patrné, že společnost ABC pořizuje formou finančního leasingu celkem 6 osobních automobilů v celkové pořizovací hodnotě 2 930 330 Kč. V roce 2010 byl pořízen pouze jeden osobní automobil, a to Ford Mondeo v pořizovací

ceně 495 833 Kč. S pořízením nového automobilu Ford Mondeo jsou spojeny následující účetní případy:

<i>Účtování v roce 2010</i>	Kč	MD	D
Zařazení do majetku	495 833	Pozemky, budovy, zařízení	Závazek z leasingu
Úhrada akontace	148 750	Závazek z leasingu	Bankovní účet

(Výpočet akontace: $495\,833 \cdot 0,3 = 148\,750$)

Následující tabulka *Tab. 5 Osobní automobily v jednotlivých letech* zobrazuje leasing v jednotlivých letech. Celkovou splátku je potřeba vždy rozdělit na minimální leasingovou platbu a platbu pojistného, které je součástí nákladů. Minimální leasingovou platbu je dále nutno rozčlenit na platbu úroku a úmor závazku.

Tab. 5 Osobní automobily v jednotlivých letech v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]

Rok	Platba	Pojistné	Min. LP	Úrok	Úmor	KS závazku
2007	179 985	3 483	176 502	4 187	172 315	245 675
2008	280 557	9 640	270 918	14 943	255 975	524 336
2009	863 136	40 896	822 240	54 267	763 166	1 243 041
2010	650 037	49 154	600 883	55 865	545 018	1 193 856
2011	472 133	48 150	423 983	42 321	381 662	812 194
2012	472 133	48 150	423 983	25 794	398 189	414 005
2013	445 103	45 477	399 626	8 469	391 157	22 848
2014	25 434	2 479	22 955	107	22 848	0

KS závazku je vždy rozdíl KS závazku předchozího roku a úmoru současného roku. Ke konečnému stavu je ale nutno připočítat hodnotu nově pořízeného aktiva. Z *Tab. 4 Přehled osobních automobilů* je patrné, jaké aktivum bylo v kterém roce pořízeno.

Pro kontrolu a přehlednost uvedme postup výpočtu KS závazku v jednotlivých letech:

Tab. 6 Vývoj závazku u osobních automobilů. Zdroj: [vlastní zpracování]

(v Kč)	PS závazku	Nárůst závazku	Úmor	KS závazku
2007	0	+ 417 990	- 172 315	245 675
2008	245 675	+ 534 636	- 255 975	524 336
2009	524 336	+ 1 481 871	- 763 166	1 243 041
2010	1 243 041	+ 495 833	- 545 018	1 193 856
2011	1 193 856	0	- 381 662	812 194
2012	812 194	0	- 398 189	414 005
2013	414 005	0	- 391 157	22 848
2014	22 848	0	- 22 848	0

V roce 2010 bude souhrnně účtováno o následujících účetních případech:

	Kč	MD	D
Pojistné	49 154	Provozní náklady	Bankovní účet
Úrok	55 865	Finanční náklady	Bankovní účet
Úmor závazku	545 018	Závazek z leasingu	Bankovní účet
Odpisy aktiv	574 544	Provozní náklady	Pozemky, budovy a zařízení

Součet pojistného, úroku a úmoru závazku se rovná celkové platbě v roce 2010 650 037 Kč. Výše odpisů vyplývá z Tab. 22 *Osobní automobily*.

V úvahu připadá i jiná varianta účtování úhrady platby, a to:

	Kč	MD	D
Úhrada celkové platby	650 037	Závazek z leasingu	Bankovní účet
Úrok	55 865	Finanční náklady	Závazek z leasingu
Pojistné	49 154	Provozní náklady	Závazek z leasingu

Shrnutí

V roce 2010 dojde k navýšení brutto hodnoty aktiv o 2 930 330 Kč, v hodnotě očištěné o oprávků pak o 1 611 863 Kč. Náklady vzrostou o odpisy a úroky, tj. 630 409 Kč. Zároveň náklady musíme očistit o minimální leasingové platby, tj. 600 883 Kč. Hospodářský výsledek tedy klesne o 29 526 Kč.

6.1.2 Stroje

Ofsetový rotační stroj CONCEPTA

Reálná hodnota (pořizovací cena)	3 510 133 Kč
Výše měsíční splátky	48 991 Kč
Akontace (30 %)	1 053 040 Kč
Roční úroková sazba	7,29 %
Měsíční úroková sazba	0,61 %
Doba trvání leasingu	60 měsíců

Tab. 7 Rozpis leasingu v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]

Období	Min. LP	Úrok	Úmor	KS závazku
2009	1 640 928	165 192	1 475 736	2 034 397
2010	587 888	133 325	454 563	1 579 834
2011	587 888	99 056	488 832	1 091 002
2012	587 888	62 203	525 685	565 316
2013	587 888	22 572	565 316	0
CELKEM	3 992 482	482 349	3 510 133	0

Jelikož si pojištění společnost ABC zajišťuje sama, roční platba se rovná min. LP. První platba opět zahrnuje akontaci ve výši 30 % PC, což je 1 053 040 Kč. Na konci roku 2010 je KS závazku 1 579 834 (2 034 397 – 454 563 = 1 579 834 Kč).

Odpisový plán:

Vstupní cena	3 510 133 Kč
Měsíční odpis	$3\,510\,133 : 60 = 58\,502$ Kč

Tab. 8 Odpisový plán v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]

Rok	Počet měsíců	Odpis	Oprávký	ZC
2009	12	702 027	702 027	2 808 107
2010	12	702 027	1 404 053	2 106 080
2011	12	702 027	2 106 080	1 404 053
2012	12	702 027	2 808 107	702 027
2013	12	702 027	3 510 133	0
CELKEM	60	3 510 133	x	0

Následuje přehled všech strojů pořízených prostřednictvím finančního leasingu.

Tab. 9 Přehled strojů. Zdroj: [vlastní zpracování]

Druh	RH (v Kč)	Úroková míra p.a.	Počet měsíců	Doba leasingu	Akontace (%)
Tiskový stroj RYOBI 330	3 998 160	4,36	60	07/08 - 06/13	30
XEROX DC 6060	1 235 000	5,94	36	07/07 - 06/10	30
Ofsetový rotační stroj RISO HC 5500	3 510 133	7,29	60	01/09 - 12/13	30
Tiskárna Minolta I.	847 097	6,12	36	07/07 - 06/10	30
Odvíjecí modul UW 6	1 397 000	8,25	54	07/09 - 12/13	30
Stroj na aplikaci hologramů	821 828	7,88	60	07/08 - 06/13	30
Tiskárna Minolta II.	800 000	6,59	36	01/08 - 12/10	30
Řezačka POLAR	1 256 000	8,24	54	07/09- 12/13	30
Frankovací stanice	1 021 067	10,34	54	04/10 - 09/14	30,5
Rotační aplikační stroj CTP - SUPRASETTER	927 000	7,79	60	04/08 - 03/13	30,6
HEIDELBERG SM CD	2 650 000	6,59	36	01/08 - 12/10	30
THEISEN-BONITZ 315	2 343 110	8,60	60	07/09 - 06/14	30
Obálkovací systém autoSET	9 898 700	5,89	60	07/09 - 06/14	30
	1 378 300	5,89	60	07/09 - 06/14	30
	13 881 502	1,99	54	04/10 - 09/14	30,28

Společnost ABC zařadí do majetku 15 strojů v hodnotě 45 964 897 Kč. V roce 2010 byla pořízena řezačka POLAR a pálkovací systém autoSET v celkové pořizovací ceně 14 902 569 Kč. Společnost ABC bude o těchto skutečnostech účtovat:

Účtování v roce 2010	Kč	MD	D
Zařazení řezačky a pálkovacího systému do majetku	14 902 569	Pozemky, budovy, zařízení	Závazek z leasingu
Úhrada akontace	4 515 641	Závazek z leasingu	Bankovní účet

(Výpočet akontace: $312\,060 + 4\,203\,581 = 4\,515\,641$ Kč)

Tab. 10 Rozpis leasingu v jednotlivých letech v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]

Rok	Platba	Pojistné	Min. LP	Úrok	Úmor	KS Závazku
2007	890 711	0	890 711	41 009	849 702	1 232 395
2008	4 680 175	0	4 680 175	314 200	4 365 975	6 063 409
2009	10 689 014	0	10 689 014	827 795	9 400 884	16 445 768
2010	11 742 863	0	11 742 863	1 122 612	10 620 251	20 728 086
2011	6 683 761	0	6 683 761	877 989	5 805 772	14 922 313
2012	6 683 761	0	6 683 761	582 330	6 101 431	8 820 882
2013	6 184 187	0	6 184 187	274 587	5 909 600	2 911 282
2014	2 951 901	0	2 951 901	40 619	2 911 282	0

Pro kontrolu a přehlednost uvedme postup výpočtu KS závazku v jednotlivých letech:

Tab. 11 Vývoj závazku u strojů v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]

	PS závazku	Nárůst závazku	Úmor	KS závazku
2007	0	+ 2 082 097	- 849 702	1 232 395
2008	1 232 395	+ 9 196 988	- 4 365 975	6 063 409
2009	6 063 409	+ 19 783 243	- 9 400 884	16 445 768
2010	16 445 768	+ 14 902 569	- 10 620 251	20 728 086
2011	20 728 086	0	- 5 805 772	14 922 313
2012	14 922 313	0	- 6 101 431	8 820 882
2013	8 820 882	0	- 5 909 600	2 911 282
2014	2 911 282	0	- 2 911 282	0

V roce 2010 bude souhrnně účtováno o následujících účetních případech:

	Kč	MD	D
Úrok	1 122 612	Finanční náklady	Bankovní účet
Úmor závazku	10 620 251	Závazek z leasingu	Bankovní účet
Odpisy aktiv	9 145 779	Provozní náklady	Pozemky, budovy a zařízení

Součet pojistného, úroku a úmoru závazku se rovná celkové platbě v roce 2010 11 742 863 Kč. Výše odpisů vyplývá z Tab. 23 Stroje.

Shrnutí

V roce 2010 stroje navýšily sumu aktiv o 45 964 897 Kč, očištěno o oprávky o 28 654 775 Kč. Hospodářský výsledek se snížil o odpisy a úroky o 10 268 391 a navýšil se o úmory splátek leasingu ve výši 11 742 863 Kč. Hospodářský výsledek se zvýšil o 1 474 472 Kč.

6.1.3 Nákladní automobily*Citroen Picasso*

Reálná hodnota (pořizovací cena)	599 832 Kč
Výše měsíční splátky	9 132 Kč
Akontace (30 %)	179 950 Kč
Roční úroková sazba	7,09 %
Měsíční úroková sazba	0,59 %
Doba trvání leasingu	60 měsíců
Výše pojištění (8 % z PC)	47 987 Kč
Měsíční pojistné (47 987 : 60)	800 Kč

Tab. 12 Rozpis leasingu v jednotlivých letech v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]

Období	Platba	Pojištění	Min. LP	Úrok	Úmor	KS závazku
07-12/08	234 742	4 799	229 943	14 364	215 579	384 253
2009	109 584	9 597	99 987	24 836	75 150	309 103
2010	109 584	9 597	99 987	19 331	80 656	228 447
2011	109 584	9 597	99 987	13 422	86 565	141 882
2012	109 584	9 597	99 987	7 080	92 907	48 975
01-06/13	54 792	4 799	49 993	1 018	48 975	0
CELKEM	727 870	47 987	679 883	80 051	599 832	0

U nákladních automobilů je součástí platby pojištění ve výši 8 % z PC. Na konci roku 2010 je KS závazku 228 447 Kč (309 103-80 656=228 447 Kč).

Odpisový plán:

Vstupní cena	599 832 Kč
Měsíční odpis	599 832 : 60 = 9 997 Kč

Tab. 13 Odpisový plán v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]

Rok	Počet měsíců	Odpis	Oprávky	ZC
2008	6	59 983	59 983	539 849
2009	12	119 966	179 950	419 882
2010	12	119 966	299 916	299 916
2011	12	119 966	419 882	179 950
2012	12	119 966	539 849	59 983
2013	6	59 983	599 832	0
CELKEM	60	599 832	x	0

Společnost ABC eviduje následující nákladní automobily.

Tab. 14 Přehled údajů u nákladních automobilů. Zdroj: [vlastní zpracování]

Druh	RH (v Kč)	Úroková míra p.a.	Počet měsíců	Doba trvání leasingu	Akontace (%)	Pojištění (%)
F. Transit A	544 726	2,43	60	07/08 - 06/13	30	8
F. Transit B	611 352	3,57	36	07/08 - 06/11	30	5
F. Transit C	587 038	2,84	60	10/08 - 09/13	30	8
F. Transit D	532 023	2,80	48	07/10 - 06/14	30	8
F. Transit E	591 348	3,07	54	10/10 - 03/15	30	8
F. Mondeo A	714 608	2,43	60	07/08 - 06/13	30	8
F. Mondeo B	701 033	0,85	36	10/07 - 09/10	30	8
P. Bipper	252 313	15,07	60	10/08 - 09/13	20	10
F. Focus	425 732	3,58	36	04/08 - 03/11	30	5
C. Picasso	599 832	7,09	60	07/08 - 06/13	30	8
P. Partner	287 156	16,73	36	10/07 - 09/10	12	15
P. Partner (2)	634 244	10,32	36	04/07 - 03/10	12	15

Společnosti ABC přibude do majetku 13 nákladních automobilů. Poslední položka Peugeot Partner zahrnuje 2 automobily. Pro potřeby převodu byla tato položka sloučena. Nákladní automobily mají celkovou hodnotu 6 481 405 Kč.

Tab. 15 Rozpis leasingu v jednotlivých letech v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]

Rok	Splátka	Pojistné	Min. LP	Úrok	Úmor	KS Závazku
2007	584.116	32.047	552.069	50.342	501.726	1 120.707
2008	2 090.037	79.643	2 010.393	120.640	1 889.753	3 217.280
2009	1 304.448	126.237	1 178.211	135.689	1 042.522	2 012.230
2010	1 460.085	102.139	1 357.946	85.696	1 272.250	1 863.351
2011	803.004	72.211	730.793	64.207	666.586	1 196.765
2012	694.584	65.342	629.242	38.382	590.860	605.906
2013	496.221	46.858	449.363	13.097	436.265	169.641
2014	163.710	15.833	147.877	2.764	145.113	24.528
2015	27.282	2.628	24.654	126	24.528	0

Opět ukažme vývoj KS závazku v jednotlivých letech:

Tab. 16 Vývoj závazku u nákladních automobilů v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]

	PS závazku	Nárůst závazku	Úmor	KS závazku
2007	0	+ 1 622 433	- 501 726	1 120 707
2008	1 120 707	+ 3 735 601	- 1 889 753	3 217 280
2009	3 217 280	0	- 1 042 522	2 012 230
2010	2 012 230	+ 1 123 371	- 1 272 250	1 863 351
2011	1 863 351	0	- 666 586	1 196 765
2012	1 196 765	0	- 590 860	605 906
2013	605 906	0	- 436 265	169 641
2014	169 641	0	- 145 113	24 528
2015	24 528	0	- 24 528	0

V roce 2010 bude souhrnně účtováno o následujících účetních případech:

	Kč	MD	D
Úrok	1 122 612	Finanční náklady	Bankovní účet
Úmor závazku	10 620 251	Závazek z leasingu	Bankovní účet
Odpisy aktiv	9 145 779	Provozní náklady	Pozemky, budovy a zařízení

Součet pojistného, úroku a úmoru závazku se rovná celkové platbě v roce 2010 11 742 863 Kč. Výše odpisů je převzatá z Tab. 24 Nákladní automobily.

Shrnutí

Nákladní automobily zvýšily sumu aktiv o 6 481 405 Kč, očištěno o oprávký o 2 503 857 Kč. Hospodářský výsledek se snížil o odpisy a úroky o 1 601 342 Kč a navýšil se o minimální leasingové platby ve výši 1 357 946 Kč. Hospodářský výsledek tedy klesl o 234 396 Kč.

6.1.4 Shrnutí leasingu

V roce 2010 společnost ABC ve svých aktivech pod položkou Pozemky, budovy a zařízení vykáže:

Tab. 17 Dopad převodu leasingu na rozvahu. Zdroj: [vlastní zpracování]

Položka (v Kč)	Osobní automobily	Nákladní automobily	Stroje	Celkem
Brutto hodnota aktiv	2 930 330	6 481 405	45 964 897	55 376 632
Oprávký	1 318 467	3 977 548	17 310 122	22 606 137
Netto hodnota	1 611 863	2 503 857	28 654 775	32 770 495
Závazek z leasingu	1 193 856	1 863 351	20 728 085	23 785 292

Z tabulky *Tab. 17 Dopad převodu leasingu na rozvahu* je patrné, že vlivem převodu finančního leasingu na leasing podle IAS 17, dojde k navýšení hodnoty aktiv o 32 770 495 Kč. Závazky vzrostou o 23 785 293 Kč. Následující tabulky rozvádí KS závazku z leasingu.

Tab. 18 Dopad převodu leasingu za závazky. Zdroj: [vlastní zpracování]

(v Kč)	PS Závazku	Splaceno v roce 2010	KS závazku
Osobní auta	1 243 041	545 018	1 193 856
Nákladní auta	2 012 230	1 272 250	1 863 351
Stroje	16 445 768	10 620 251	20 728 085
Celkem	19 701 039	12 437 519	23 785 292

V roce 2010 došlo k navýšení závazku vlivem pořízení:

- osobní automobily: Ford Mondeo v PC 495 833 Kč,
- nákladní automobily: Ford Transit D v PC 532 023 Kč,
Ford Transit E v PC 591 348 Kč,
- stroje: Řezačka Polar 92X v PC 1 021 067 Kč,
Obálkový systém autoSET vPC 13 881 502 Kč.

IAS 1 vyžaduje rozdělit závazky v rozvaze na krátkodobé a dlouhodobé. IAS 17 Leasing požaduje podrobnější zpracování, a to v dělení do 1 roku, od 1 do 5 let a nad 5 let. Takto se musí v příloze uvést minimální LP, SH minimálních LP a finanční náklady. Následující tabulka rozvádí KS závazku:

Tab. 19 Rozčlenění KS závazku. Zdroj: [vlastní zpracování]

(v Kč)	Osobní auta	Nákladní auta	Stroje	Celkem
Min. LP	1 270 547	1 981 928	22 503 610	25 756 085
Do 1 roku	423 983	730 793	6 683 761	7 838 537
Od 1 do 5 let	846 564	1 251 135	15 819 849	17 917 548
Nad 5 let	0	0	0	0
SH min. LP (KS závazku)	1 193 856	1 863 351	20 728 085	23 785 292
Do 1 roku	381 662	666 586	5 805 772	6 854 020
Od 1 do 5 let	812 194	1 196 765	14 922 313	16 931 272
Nad 5 let	0	0	0	0
Finanční náklady	76 691	118 577	1 775 525	1 970 793
Do 1 roku	42 321	64 207	877 989	984 517
Od 1 do 5 let	34 370	54 370	897 536	986 276
Nad 5 let	0	0	0	0

Min. LP se musí rovnat součtu SH min. LP a finančních nákladů. Tučně jsou zvýrazněny součtové řádky.

Tab. 20 Dopad převodu leasingu na výsledovku. Zdroj: [vlastní zpracování]

(v Kč)	Osobní automobily	Nákladní automobily	Stroje	Celkem
VH podle ČÚS (před zdaněním)				8 157 000
- Odpisy	574 544	1 515 646	9 145 779	11 235 969
- Úrok	55 865	85 696	1 122 612	1 264 173
+ Min. LP	600 883	1 357 946	11 742 863	13 701 692
VH podle IFRS	(- 29 526)	(- 243 396)	(1 474 472)	9 358 550

Hodnoty v závorkách výsledkem sloupců a jsou spíše orientační. Hlavní je konečný VH, který vlivem úprav leasingu vzroste o 1 201 550 Kč.

6.2 Úprava dlouhodobého majetku

6.2.1 Náhradní díly

Společnost ABC eviduje ve svých zásobách náhradní díly k tiskárně NIPSON ve výši 440 000 Kč. Doba životnosti je 30 měsíců. Náhradní díly se vykazují jako součást Pozemků, budov a zařízení, proto je nutné náhradní díly převést ze zásob.

Zvýší se tedy celkové ocenění Tiskárny NIPSON a je také nutné dopočítat odpisy.

Tiskárna NIPSON byla poprvé odpisována v únoru 2008, její životnost je 60 měsíců. Výpočet odpisů v roce 2010 je následující:

Měsíční odpis: $440\,000 : 30 = 14\,667$ Kč

Roční odpis: $14\,667 * 12 = 176\,000$ Kč

Tab. 21 Přeúčtování náhradních dílů. Zdroj: [vlastní zpracování]

Operace	Kč	MD	D
Zařazení náhradních dílů do dlouhodobého majetku	440 000	Pozemky, budovy a zařízení	Zásoby
Odpis náhradních dílů	176 000	Provozní náklady	Pozemky, budovy a zařízení

6.2.2 Odpisy majetku nově zahrnutého do majetku

V předchozí kapitole byla řešena úprava finanční leasingu. Pro každé nově zařazené aktivum bylo nutné vytvořit odpisový plán. Bylo potřeba vždy zjistit vstupní cenu majetku, okamžik, kdy bylo aktivum způsobilé k užívání a délku doby použitelnosti. V následujících tabulkách je ukázán odpisový plán pro každou skupinu, tj. pro osobní automobily, stroje a nákladní automobily. Z těchto tabulek byly převzaty údaje o odpisech pro účtování.

Tab. 22 Osobní automobily v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]

Rok	Brutto hodnota k 1. 1.	Nově pořízeno	Odpisy	Oprávký	Zůstatková cena
2007	0	+ 417 990	69 665	69 665	348 325
2008	417 990	+ 534 636	166 062	235 727	716 899
2009	952 626	+ 1 481 871	508 196	743 923	1 690 574
2010	2 434 497	+ 495 833	574 544	1 318 467	1 611 863
2011	2 930 330	0	535 869	1 854 335	1 075 995
2012	2 512 340	0	535 869	1 972 214	540 126
2013	2 512 340	0	509 136	2 481 351	30 990
2014	495 833	0	30 990	495 833	0

Sloupec „Nově pořízeno“ obsahuje částky nových aktiv, které byly v daném roce pořízeny. Není uvedeno, který majetek byl kdy vyřazen, neboť tyto údaje jsou obsaženy v tabulkách v kapitole Úprava leasingu. Hodnota majetku se časem přenesse do nákladů a celkovou sumu znázorňují oprávky.

Tab. 23 Stroje v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]

Rok	Brutto hodnota k 1. 1.	Nově pořízeno	Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
2007	0	+ 2 082.097	347.016	347.016	1 735.081
2008	2 082.097	+ 9 196.988	2 465.081	2 812.097	8 466.988
2009	11 279.085	+ 19 783.243	5 352.245	8 164.343	22 897.986
2010	31 062.328	+ 14 902.569	9 145.779	17 310.122	28 654.775
2011	40.432.800	0	8 476.684	20 254.709	20 178.091
2012	40.432.800	0	8 476.684	28 731.393	11 701.407
2013	40 432.800	0	7 579.975	36 311.368	4 121.432
2014	28 522.679	0	4 121.432	28 522.679	0

Z tabulky Tab. 23 Stroje je patrné, že většina strojů vysoké hodnoty byla pořízena po roce 2009. I z tohoto důvodu v roce 2010 se významně navýšily odpisy, a tím pádem i oprávky.

Tab. 24 Nákladní automobily v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]

Rok	Brutto hodnota k 1. 1.	Nově pořízeno	Odpisy	Oprávky	Zůstatková cena
2007	0	+ 1 622 433	240 910	240 910	1 381 523
2008	1 622 433	+ 3 735 601	913 160	1 154 070	4 203 964
2009	5 358 034	0	1 454 591	2 608 661	2 749 373
2010	5 358 034	+ 1 123 371	1 515 646	3 977 548	2 503 857
2011	4 858 972	0	935 444	3 290 559	1 568 412
2012	3 821 888	0	790 979	3 044 453	777 433
2013	3 821 888	0	563 094	3 607 548	214 339
2014	1 123 371	0	184 772	1 093 804	29 568
2015	591 348	0	29 568	591 348	0

6.2.3 Výpůjční náklady

Společnost ABC zahájila výstavbu nových výrobních hal. Výstavba zahrnuje stavbu nové výrobní haly, kanalizace a vzduchotechniky. Jedná se tedy o aktiva, která potřebují delší časové období k tomu, aby se stala způsobilá pro používání. Pro financování používá 2 účelové úvěry. V roce 2010 je výše nesplacených úvěrů a úrokových nákladů následující:

Tab. 25 Přehled nesplacených úvěrů. Zdroj: [vlastní zpracování]

Úvěr	Výše (v Kč)	Nesplacená část (v Kč)	Úroková míra	Úrokový náklad
KB, a.s.	40 000 000	38 000 000	2,20 %	836 000
KB, a.s.	11 000 000	8 702 000	3,20 %	278 464
Celkem	72 841 000	46 702 000		1 114 464

Společnost ABC neaktivuje nákladové úroky do hodnoty aktiv. Podle IAS 23, který upravuje výpůjční náklady, je ale nutné tyto náklady aktivovat. Jelikož se jedná o účelové, ale dva úvěry s odlišnou úrokovou mírou, je nutné aktivovat úroky podle míry aktivace.

Míra aktivace je 2,39 % (podíl úrokového nákladu a nesplacené části úvěrů, tj. 1 114 464/46 702 000). Pro stanovení výše aktivovaných úroků je nutné znát stav způsobilého aktiva k 1. 1. a k 31. 12. Na začátku období je hala vykazována ve výši 51 661 tis. Kč a k 31. 12. ve výši 57 023 tis. Kč. Průměr částek je pak 54 342 tis. Kč. Výše úroků je součin průměru ocenění způsobilého aktiva a míry aktivace. Podle tohoto postupu je však výsledkem částka 1 296 780 Kč (54 342 tis. * 0,0239). Aktivované úroky nesmí ale převýšit částku úroků skutečně zaplacených. Proto bude společnost ABC aktivovat úroky ve výši 1 114 464 Kč.

Výrobní hala je zařazena do majetku až k 1. únoru 2011, tzn. v roce 2010 bude výrobní hala vykazována v nedokončeném majetku.

V účetnictví dle ČÚS byly úroky účtovány do finančních nákladů. Podle IFRS musíme náklady o tyto úroky očistit a aktivovat do hodnoty aktiva. Hospodářský výsledek se zvýší o 1 114 464 Kč.

6.3 Rezervy

Společnost ABC tvoří pouze jednu rezervu, a to nedaňovou rezervu – Rezerva na nevybranou dovolenou ve výši 303.091 Kč. Rezerva na nevybranou dovolenou nesplňuje podmínky IAS 37 pro vykazování rezervy. Je nutné rezervu přeúčtovat do Závazků k zaměstnancům.

Tab. 26 Úprava rezervy. Zdroj: [vlastní zpracování]

Účtování v roce 2010	Kč	MD	D
Rezerva na nevybranou dovolenou	303 091	Rezerva	Závazky k zaměstnancům

Jelikož společnost ABC netvoří žádné jiné rezervy, nemůže být ukázán např. převod rezervy na opravy DM do hodnoty aktiva. V roce 2010 nezaznamenává indikátory pro restrukturalizaci. Nemá žádné aktivum, u kterého bude potřeba uvést místo do původního stavu, ani neexistuje žádná nevýhodná smlouva.

Neexistují tedy současné závazky, u kterých je dostatečná pravděpodobnost, že bude potřeba pro jejich narovnání odtok pokles ekonomických užitků v budoucnosti.

7 DOPAD VYKAZOVÁNÍ PODLE IFRS NA FINANČNÍ VÝKAZY

Po jednotlivých úpravách byly sestaveny finanční výkazy – rozvaha a výsledovka podle IFRS. Plné původní výkazy jsou součástí přílohy.

7.1 Rozvaha

Tab. 27 Rozvaha podle IFRS (v tis. Kč). Zdroj: [vlastní zpracování]

AKTIVA celkem	393 374	Závazky a VK celkem	393 374
Stála aktiva	257 255	Vlastní kapitál	220 705
Dlouhodobý nehmotný majetek	1 917	Původní stav	210 479
Dlouhodobý hmotný majetek	255 338	Změna hospodářského výsledku b.o.	+ 2 139
Původní stav	221 190	Změna ner. zisku m.o.	+ 8 087
Leasing	+ 32 770	Cizí zdroje	171 899
Náhradní díly	+ 264	Ostatní rezervy	- 303
Aktivované výpůjční náklady	+ 1 114	Dlouhodobé závazky	21 323
Oběžná aktiva	136 119	Původní stav	4 392
Zásoby	52 654	Dl. závazky z leasingu	+ 16 931
Původní stav	53 094	Krátkodobé závazky	47 875
Náhradní díly	- 440	Původní stav	40 718
Dlouhodobé pohledávky	145	Krátkodobé závazky z leasingu	6 854
Krátkodobé pohledávky	52 604	Závazky k zaměstnancům	+ 303
Krátkodobý finanční majetek	15 909	Bankovní úvěry a výpomoci	103 004
Časové rozlišení	14 804	Časové rozlišení	770

Z upravené rozvahy lze vyčíst, že celková výše změn se rovná částce 33 708 tis. Kč. Bilanční suma se tak navýšila o 9,37 %. Největší změnu zaznamenala stálá aktiva, která narostla o 13,37 % díky zařazení aktiv pořízených prostřednictvím leasingu. Na straně závazků je významná změna v dlouhodobých závazcích, ty vzrostly o 20,59 %.

7.2 Výsledovka

Tab. 28 Výsledovka podle IFRS v tis. Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]

Obchodní marže	16 802
Výkony	359 883
Výkonová spotřeba	195 298
Původní stav	208 999
Úprava min. LP	-13 701
Přidaná hodnota	181 387
Osobní náklady	138 512
Daně a poplatky	529
Odpisy DN a DH majetku	29 344
Původní stav	17 932
Odpisy leasingových aktiv	+ 11 236
Odpisy náhradních dílů	+ 176
Tržby z prodeje DM a materiálu	3 165
ZC prodaného DM a materiálu	1 993
Změna rezerv a OP	49
Ostatní provozní výnosy	4 532
Ostatní provozní náklady	3 509
Provozní výsledek hospodaření	15 148
Výnosové úroky	15
Nákladové úroky	1 813
Původní stav	1 663
Nákladové úroky z leasingu	+ 1 264
Výpůjční náklady	- 1 114
Ostatní finanční výnosy	1 582
Ostatní finanční náklady	4 636
Finanční výsledek hospodaření	- 4 852
Daň z příjmů	1 356
Výsledek hospodaření za účetní období	8 940
Výsledek hospodaření před zdaněním	10 296
Původní stav	8 157
Souhrn změn	2 139

Jelikož cílem praktické části nebyla analýza odložené a splatné daně, je ponechána výše Daně z příjmů beze změn. Pokud by byl prováděn kompletní převod, bylo by zapotřebí transformovat hospodářský výsledek na základ daně, provést úpravy a vypočítat splatnou daň, příp. daň odloženou. Pro následující analýzu bude proto použito výsledku hospodaření před zdaněním, který má vyšší vypovídající hodnotu.

Výsledek hospodaření před zdanění se zvýšil o více než 26 %. Důvodem je především to, že odpisy a nákladové úroky nově zařazených aktiv pořízených prostřednictvím leasingu nepřevyšují min. LP, které bylo nutno vyjmout z nákladů. Je to dáno tím, stroje s velkou

PC byly pořizovány v letech 2009 a 2010. PC se tedy nemohla významně promítnout do nákladů prostřednictvím odpisů.

7.3 Vybrané ukazatele finanční analýzy

Pro finanční analýzu byly vybrány ty ukazatelé, na kterých je možné ukázat, jak se změnil výsledky vlivem přechodu na vykazování podle IFRS. Porovnávají budou ukazatele úrokové krytí, krytí DM dlouhodobými zdroji, celkové zadluženosti a rentability (ROE a ROA).

Tab. 29 Úrokové krytí. Zdroj: [vlastní zpracování]

(v tis. Kč)	Podle ČÚS	Podle IFRS
EBIT	9 820	12 109 (10 296+1 813)
Nákladové úroky	1 663	1 813
Úrokové krytí	5,9	6,7

Ukazatel úrokového krytí převyšuje doporučenou hodnotu pět už při použití hodnot podle ČÚS. Po úpravě podle IFRS dojde ale k navýšení ukazatele o 0,8. Společnost ABC vytváří dostatečně vysoký EBIT pro pokrytí nákladových úroků.

Tab. 30 Krytí dlouhodobého majetku. Zdroj: [vlastní zpracování]

(v tis. Kč)	Podle ČÚS	Podle IFRS
DM	223 107	257 255
Dlouhodobé zdroje	92 946	109 574
Krytí DM dlouhodobými zdroji	1,36	1,28

Ukazatel krytí DM dlouhodobými zdroji říká je v obou případech vyšší než 1. Znamená to, že společnost ABC používá dlouhodobé zdroje pro financování i oběžného majetku, což svědčí o konzervativní strategii financování.

Tab. 31 Celková zadluženost. Zdroj: [vlastní zpracování]

(v tis. Kč)	Podle ČÚS	Podle IFRS
CZ	148 417	171 899
Aktiva	359 666	393 374
Zadluženost	41,3 %	43,7 %

Ukazatel celkové zadluženosti představuje negativní dopad převodu výkazů. Podle ČÚS je společnost ABC zadlužená ze 41,3 %. Po převodu na IFRS stoupne zadluženost o více než 2 %. Cizí zdroje se totiž navýšily o závazky z leasingu, které v ČÚS nebyly vykazovány.

Tab. 32 Rentability. Zdroj: [vlastní zpracování]

(v tis. Kč)	Podle ČÚS	Podle IFRS
Tržby	409 834	409 834
Celkový kapitál	359 666	393 374
VK	210 479	220 705
EBIT	9 820	12 109
EBT	8 157	10 296
ROA	2,73 %	3,08 %
ROE	3,86 %	4,67 %

Nejvýznamnější je dopad převodu na IFRS u ukazatelů rentabilit, zejména pak u rentability vlastního kapitálu (ROE). Ta se vlivem úprav zvýšila téměř o 1 %. Společnost ABC dosahuje zhodnocení vlastního kapitálu více než 4,5 %, což převyšuje úrokovou míru dlouhodobých státních dluhopisů.

8 SHRNUÍ ZJIŠTĚNÝCH PROBLÉMŮ

Tématem této bakalářské práce byla analýza vybraných problémů při převodu účetních výkazů podle české legislativy na výkazy podle IFRS. Praktická část byla především orientována na leasing, dlouhodobý hmotný majetek a s ním související výpůjční náklady a rezervy.

Společnost ABC pořizuje formou leasingu celkově 22 aktiv. Nebylo tedy možné nahlédnout do každé nájemní smlouvy, i kvůli časové vytíženosti ekonomického oddělení, a získat tak detailní informace o každém předmětu leasingu. V leasingu byl největším problémem zjištění **úrokové míry**, která se musela dopočítat pomocí funkce hledání řešení v MS Excel. Pro výpočet správné úrokové míry bylo nutné zjistit výši **akontace a pojistného**. Náklady bylo potřeba očistit o výši **min. LP**, která v ČÚS je součástí nákladů – Služby. V IFRS se min. LP rozdělila na **úmor závazku** a platbu **úroku**, jež patří do finančních nákladů. Pro každý předmět leasingu, který podle IFRS je zařazen do majetku a následně odpisován, bylo nutné vytvořit **odpisový plán**. Doba ekonomické životnosti aktiv byla vždy shodná s dobou trvání leasingu. Všechny tyto úpravy ovlivnily výši **hospodářského výsledku**. Vzhledem k tomu, že stroje s vysokou PC byly pořizovány zejména v roce 2010, musel se HV očistit o akontace a měsíční min. LP. Výsledkem úprav byl nárůst HV o více než 1 201 tis. Kč.

Dlouhodobý majetek ovlivnil převod leasingu, ale také bylo potřeba zařadit do DM **náhradní díly** k tiskárně NIPSON ze zásob do ocenění tiskárny. Důsledkem bylo snížení HV o **odpisy** náhradních dílů. Dalším problémem bylo zahrnutí **výpůjčních nákladů** způsobilých aktiv do nákladů v ČÚS. Výpůjční náklady bylo potřeba vyjmout z nákladů a aktivovat je do hodnoty aktiv, čili do hodnoty výrobní haly. Vlivem této úpravy se HV zvýšil o 1 114 tis. Kč.

Posledním problémem bylo vykazování **rezervy** na nevyčerpanou dovolenou v ostatních rezervách. Tato rezerva nesplňovala podmínky podle IFRS pro vykazování rezerv. Bylo nutné ji převést do závazků k zaměstnancům. V roce 2010 společnost nemá žádný jiný současný závazek, u kterého by bylo pro vypořádání zapotřebí odliv ekonomických prostředků v budoucnosti. Neexistují tedy žádné indikátory pro tvorbu jiných rezerv.

9 DOPORUČENÍ PRO SPOLEČNOST

Z převodu finančních výkazů a porovnání výsledků některých ukazatelů finanční analýzy vyplývá, že společnost by vykazováním podle IFRS zpřesnila informace o stavu společnosti a lépe by naplnila předpoklad věrného a poctivého zobrazení účetnictví. V IFRS totiž převažuje podstata nad formou. To bylo ukázáno na vykazování leasingu a používání časové hodnoty peněz. Vykazování podle IFRS by však pro firmu znamenalo:

1. Investiční a obchodní příležitosti.

Společnost ABC obchoduje s Polskem, Slovenskem, Maďarskem a Ukrajinou. Finanční výkazy podle IFRS by mohly společnosti otevřít dveře k investorům v těchto zemích, neboť takové výkazy by byly pro investory lépe vyhodnotitelné. Investoři by pak mohli výkazy porovnat s podobnými společnostmi v jejich zemích a i pro samotnou společnost by srovnání se zahraničními společnostmi mohlo mít velký význam. Zjistila by, kde má svá slabá místa, na kterých může zapracovat. Společnost ABC by mohla získat více zakázek v zemích, kde již obchoduje, nebo by se mohla prosadit na nových trzích.

2. Výsledky společnosti.

Hospodářský výsledek podle IFRS je vyšší než hospodářský výsledek podle ČÚS. Tento rozdíl měl vliv na ukazatele rentability. Rentabilita VK dokonce převyšuje výnosnost všech státních dluhopisů (podle březnových údajů České národní banky). To je důležité pro vlastníky společnosti a znova pro případné investory. Ukazatel nákladového krytí dokázal, že společnost je schopna z HV hradit nákladové úroky, a to téměř sedmkrát. Na ukazateli „krytí DM dlouhodobými zdroji“, který vyšel vyšší jak 1, bylo ukázáno, že společnost je překapitalizována a používá dlouhodobé zdroje pro financování i oběžného majetku. Na ukazateli celkové zadluženosti se projevila negativní stránka převodu. Při převodu byly totiž do cizích zdrojů zařazeny závazky z leasingu, které cizí zdroje navýšily, a došlo tak k nárůstu zadluženosti společnosti ABC.

Je nutné říci, že došlo k pouze částečnému převodu. Pokud by se jednalo o kompletní převod, výsledky by byly pravděpodobně jiné. Jsou zde uvedeny pro názornost, aby bylo zřejmé, že převod může mít podstatný vliv na ukazatele finanční analýzy, a to pozitivní i negativní.

3. Organizace ekonomického oddělení.

- a. Přechod na IFRS s sebou přináší i změny v organizaci práce ekonomického oddělení. Ekonomické oddělení nebo vybraný účetní by musel projít školením, respektive cyklem školení ohledně IFRS. To by znamenalo pro společnost dodatečné náklady. Celodenní semináře se pohybují v rozmezí 3 000 Kč a 6 500 Kč bez DPH (PwC, ICU). Pokud by se jednalo o dlouhodobější přípravu zakončenou zkouškou, cena by se navýšila na cca 34 000 Kč bez DPH (ACCA Academy). Kromě nákladů na školení by společnost musela IFRS přizpůsobit svůj účetní software. Společnost ABC používá podnikový informační software ESO9. Je také možné si software přizpůsobit, takže pro společnost by bylo vhodnější se domluvit s tvůrci software a provést jen určité změny než měnit kompletní účetní software. Implementace IFRS by tedy nebyla tak nákladově náročná.
- b. Dále by se zvýšily nároky na požadované informace (např. znalost úrokové míry u leasingu atd.). Byly by kladeny větší nároky na celý systém získávání a poskytování informací. Pravděpodobně by se změnil i oběh dokladů a byla by vyžadována větší součinnost jednotlivých pracovníků ekonomické oddělení, zejména komunikace mezi pracovníky účtárny a správci majetku.
- c. Důležité by bylo zajištění adekvátního vzdělání pro ekonomické oddělení, které by spočívalo v pravidelných školeních, aby byla zajištěná perfektní znalost především Konceptního rámce a aby pracovníci měli neustálý přehled o aktualizacích standardů. Jelikož proces konvergence není dokončen a pro stanovení základu daně je potřeba v České republice vést české účetnictví, zvyšuje to personální nároky na ekonomické oddělení. Určitě by se musel navýšit počet pracovníků, aby včas a správně bylo vedeno účetnictví jak podle ČÚS, tak podle IFRS.

4. Daně.

Vyšší hospodářský výsledek s sebou nese i vyšší daňovou povinnost. V České republice společnosti vykazující podle IFRS musí vést i účetnictví podle české legislativy, aby mohly stanovit základ daně podle Zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. Z tohoto důvodu je nutné vedení jak českého účetnictví, tak účetnictví podle IFRS, pokud by se společnosti pro vykazování podle IFRS rozhodla. Tento zákon umožňuje společnosti využít různá optimalizační opatření,

kterými může snížit svou daňovou povinnost, např. dary na zákonem stanové účely. V roce 2010 společnost nevykazuje žádné dary. Dále může zaměstnávat osoby s lehkým zdravotním postižením, na které si může uplatit slevu z daně ve výši 18 000 Kč ročně na jednoho přepočteného zaměstnance, ovšem s přihlédnutím k druhu práce.

ZÁVĚR

Cílem této bakalářské práce bylo zjištění hlavních problémů při převodu účetních výkazů sestavených podle české legislativy na výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Teoretická část byla zaměřena na představení Koncepčního rámce a vybraných standardů, kterými byly IAS 1 Účetní závěrka, IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, IAS 17 Leasing a IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Částečně byl charakterizován standard IAS 23 Výpůjční náklady, který byl nutný pro praktickou část a navíc souvisí s IAS 16. Kromě samotných standardů se teoretická část zabývala světovým účetnictvím a procesem harmonizace. Nebyla opomenuta ani současná situace v České republice. Pro vyhodnocení dopadů převodu, byly zahrnuty vybrané ukazatele finanční analýzy, zejména tedy ukazatele rentability, úrokového krytí, krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji a celkové zadluženosti.

V praktické části došlo k představení společnosti ABC. Společnost ABC je tiskařská společnost, která sice zatím podle IFRS nevykazuje, ale obchoduje se zahraničím. Přejít na IFRS by jí tedy mohl vylepšit obchodní a investiční pozici, a to doma i v zahraničí. Podle teoretické části došlo k převodu finančního leasingu, k úpravám dlouhodobého majetku a rezerv. U finančního leasingu, kde změny byly největší, došlo k zjištění úrokové míry a současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Samotná platba byla rozdělena na platbu pojistného a minimální leasingovou platbu, která tvoří součet úmoru a úhradu úroku. Následně byl pro každé aktivum vytvořen odpisový plán a celý proces byl začítován. Tyto úpravy byly provedeny celkově u 22 předmětů leasingu, které byly rozčleněny do tří skupin – osobní automobily, nákladní automobily a stroje. U již zařazených stálých hmotných aktiv bylo nutné provést dvě úpravy. Bylo nutné zahrnout výpůjční náklady do hodnoty výrobní haly. Druhá úprava spočívala v převedení náhradních dílů ze zásob do hodnoty příslušné tiskárny a s tím související vytvoření odpisového plánu. Poslední změny byly v oblasti rezerv. Rezervy, které společnost ABC vykazovala, nesplňují charakteristiky podle IFRS a musely být přeúčtovány do závazků k zaměstnancům. Společnost ABC nezaznamenala žádné jiné události, které by představovaly pro společnost indikátory pro tvorbu rezerv. Všechny tyto úpravy ovlivnily výši hospodářského výsledku. Dopadem převodu bylo navýšení hospodářského výsledku

a zlepšení ukazatelů finanční analýzy. Rentabilita vlastního kapitálu přesáhla 4,5 % a úroky je společnost schopna hradit téměř sedmkrát.

Součástí praktické části byla i formulace doporučení pro společnost. Hlavním doporučením bylo vykazování podle IFRS samotné. To by znamenalo změny v oblastech investičních a obchodních příležitostí, prezentace výsledků společnosti, organizaci ekonomického oddělení a daňových dopadů převodu.

Na začátku práce byla zdůrazněna potřeba správných, včasných a úplných informací. IFRS takové informace společností dávají. IFRS jsou cestou odstraňování hranic a pro společnosti jsou jednou z možností, jak se rozvíjet.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] Česká národní banka. [online]. 2012 [cit. 2012-04-25]. Dostupné z WWW: http://www.cnb.cz/cnb/STAT.ARADY_PKG.VYSTUP?p_period=1&p_sort=2&p_des=50&p_sestuid=450&p_uka=1%2C2%2C3%2C4%2C5%2C6%2C7&p_strid=EB&p_od=200001&p_do=201203&p_lang=CS&p_format=0&p_decsep=%2C
- [3] Deloitte : *IFRS do kapsy* [online]. 2010 [cit. 2012-03-31]. Dostupné z WWW: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/IFRS/IFRS_do_kapsy_2010.pdf
- [4] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. Brno: Computer Press, 2006. 339 s. ISBN 80-251-1085-0.
- [5] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS)*. In: *i-poradce.cz* [online]. 2008 [cit. 2012-03-14]. Dostupné z WWW: [/http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=81788](http://www.i-poradce.cz/SubPages/OtvorDokument/Clanok.aspx?idclanok=81788)
- [6] EPSTEIN, Barry Jay a JERMAKOWICZ, Eva K. *Interpretation and application of International financial reporting standards*. Hoboken, N.J.: Wiley, 2010. 1328 s. ISBN 978-0-470-45322-3.
- [7] *Ernst&Young Praque*: [online]. 2009 [cit. 2012-03-31]. Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou 2009. Dostupné z WWW: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/IFRS_CAL_Comparison_CZ.pdf
- [8] HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS*. Davle: Kernberg, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.
- [9] HÝBLOVÁ, Eva, SEDLÁČEK, Jaroslav a VALOUCH, Petr. *Mezinárodní účetnictví*. Brno: Masarykova univerzita, 2004. 138 s. ISBN 8021034734.
- [10] *IFRS* [online]. 2012 [cit. 2012-03-14]. Dostupné z WWW: <http://www.ifrs.org/The+organisation/How+we+are+structured.htm>
- [11] *Institut certifikace účetních, a.s.* [online]. 2012 [cit. 2012-04-25]. Kvalifikace IFRS specialista. Dostupné z WWW: <http://www.icu-praha.cz/certifikace/kurzy.asp?id=93&typ=r&refresh=yes>

- [12] Interní dokumenty společnosti ABC 2009
- [13] Interní dokumenty společnosti ABC 2010
- [14] KNÁPKOVÁ, Adriana a PAVELKOVÁ, Drahomíra. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. Praha: Grada Publishing, 2010. 205 s. ISBN 978-80-247-3349-4.
- [15] KRAFTOVÁ, Ivana. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS*. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2007. 109 s. ISBN 978-80-7395-000-2.
- [16] KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi: stav k 1.1.2009]*. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [17] KRUPOVÁ, Lenka, VAŠEK, Libor a ČERNÝ, Michal R. *IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2005. 1049 s. ISBN 8086324443.
- [18] LOJA, Radka a VOJÁČKOVÁ, Helena. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. Praha: Bilance, 2005. 325 s. ISBN 8086371484.
- [19] MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS = : IFRS policies and procedures*. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.
- [20] MÜLLEROVÁ, Libuše, VOMÁČKOVÁ, Hana a DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Účetní předpisy pro podnikatele: (zákon o účetnictví, prováděcí vyhláška k zákonu, České účetní standardy): komentář. 3., aktualiz. vyd.* Praha: ASPI, 2009. 587 s. ISBN 978-80-7357-435-2.
- [21] *PricewaterhouseCoopers: IFRS a české účetní předpisy* [online]. 2009 [cit. 2012-03-31]. Podobnosti a rozdíly. Dostupné z WWW: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf
- [22] SEDLÁČEK, Jaroslav. *Finanční analýza podniku. 2. aktualiz. vyd.* Brno: Computer Press, 2011. 152 s. ISBN 978-80-251-3386-6.
- [23] STRUHAŘOVÁ, K., ŠTEKER, K. a OTRUSINOVÁ, M. Challenges and opportunities represented by shift to IFRS in the Czech Republic. In *Proceedings of the 5th WSEAS International Conference on Economy and Management Transformation*. Timisoara, Romania, October 24–26, 2010. ISBN 978-960-474-242-4

-
- [24] ŠRÁMKOVÁ, A. a JANOUŠKOVÁ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2004. ISBN 80-86716-09-0
- [25] Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. v aktuálním znění
- [26] Zákon o daních z příjmů č. 586/1992 Sb. v aktuálním znění

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CP	Cenný papír
ČÚS	České účetní standardy
D	Dál, pravá strana účtu
DM	Dlouhodobý majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EBIT	Earnings before Interest and Taxex - Zisk před úroky a zdaněním
EFRAG	European Financial Advisory Group – Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví
FASB	Financial Accounting Standards Board – Rada pro standardy finančního účetnictví (USA)
IAS	International Accounting Standards - Mezinárodní účetní standardy
IASB	International Accounting Standards Board – Rada pro mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IASC	International Accounting Standards Committee – Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation – Nadace pro mezinárodní účetní standardy
IFAC	International Federation of Automatic Control – Mezinárodní federace účetních
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee – Interpretační výbor pro mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IFRSIC	International Financial Reporting Standards Interpretations Committee – Interpretační výbor pro mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IFRSAC	International Financial Reporting Standards Advisory Committee – Poradní výbor pro mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IFRS	International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions – Mezinárodní organizace sdružující komise pro cenné papíry
KS	Konečný stav
LP	Leasingová platba

MD	Má dáti, levá strana účtu
PC	Požizovací cena
PS	Počáteční stav
RH	Reálná hodnota
ROA	Return on Assets – Rentabilita celkového kapitálu
ROE	Return on Equity – Rentabilita vlastního kapitálu
ROS	Return on Sales – Rentabilita tržeb
SIC	Standing Interpretations Committee – Stálý interpretační výbor
SEC	Securities and Exchange Commission – Komise pro cenné papíry (USA)
SH	Současná hodnota
US GAAP	General Accepted Accounting Principles – Všeobecně uznávané účetní principy
USA	United States of America – Spojené státy americké
UTB	Univerzita Tomáše Bati
VC	Vstupní cena
VH	Výsledek hospodaření
VK	Vlastní kapitál
ZC	Zůstatková cena

SEZNAM OBRÁZKŮ

<i>Obr. 1 Organizační struktura. Zdroj: [oficiální webové stránky IFRS].....</i>	<i>14</i>
<i>Obr. 2 Rozlišení rezervy a podmíněného závazku. Zdroj: [Šrámková a Janoušková, 2004, str. 229]</i>	<i>35</i>
<i>Obr. 3 První tiskařský stroj. Zdroj: [webové stránky společnosti ABC]</i>	<i>39</i>

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 Výkaz o finanční pozici. Zdroj: [Loja a Vojáčková, 2005]</i>	24
<i>Tab. 2 Rozpis leasingu v jednotlivých letech (v Kč). Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	41
<i>Tab. 3 Odpisový plán v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	42
<i>Tab. 4 Přehled osobních automobilů. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	42
<i>Tab. 5 Osobní automobily v jednotlivých letech v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	43
<i>Tab. 6 Vývoj závazku u osobních automobilů. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	44
<i>Tab. 7 Rozpis leasingu v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	45
<i>Tab. 8 Odpisový plán v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	45
<i>Tab. 9 Přehled strojů. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	46
<i>Tab. 10 Rozpis leasingu v jednotlivých letech v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	47
<i>Tab. 11 Vývoj závazku u strojů v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	47
<i>Tab. 12 Rozpis leasingu v jednotlivých letech v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	48
<i>Tab. 13 Odpisový plán v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	49
<i>Tab. 14 Přehled údajů u nákladních automobilů. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	49
<i>Tab. 15 Rozpis leasingu v jednotlivých letech v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	50
<i>Tab. 16 Vývoj závazku u nákladních automobilů v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	50
<i>Tab. 17 Dopad převodu leasingu na rozvahu. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	51
<i>Tab. 18 Dopad převodu leasingu za závazky. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	51
<i>Tab. 19 Rozčlenění KS závazku. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	52
<i>Tab. 20 Dopad převodu leasingu na výsledovku. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	52
<i>Tab. 21 Přeučtování náhradních dílů. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	53
<i>Tab. 22 Osobní automobily v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	53
<i>Tab. 23 Stroje v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	54
<i>Tab. 24 Nákladní automobily v Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	54
<i>Tab. 25 Přehled nesplacených úvěrů. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	55
<i>Tab. 26 Úprava rezervy. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	56
<i>Tab. 27 Rozvaha podle IFRS (v tis. Kč). Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	57
<i>Tab. 28 Výsledovka podle IFRS v tis. Kč. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	58
<i>Tab. 29 Úrokové krytí. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	59
<i>Tab. 30 Krytí dlouhodobého majetku. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	59
<i>Tab. 31 Celková zadluženost. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	59
<i>Tab. 32 Rentability. Zdroj: [vlastní zpracování]</i>	60

SEZNAM PŘÍLOH

PI Rozvaha společnosti ABC k 31. 12. 2010

PII Výsledovka společnosti ABC k 31. 12. 2010

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA SPOLEČNOSTI ABC K 31. 12. 2010

(v tis. Kč)	Brutto	Korekce	Netto	MO		BO	MO
AKTIVA CELKEM	547 755	- 188 089	359 666	315 377	PASIVA CELKEM	359 666	308 526
DM	410 604	-187 497	223 107	174 426	Vlastní kapitál	210 479	197 588
DNM	19 392	-17 475	1 917	3 676	Základní kapitál	10 000	10 000
Software	18 628	-17 042	1 586	3 209	Rezervní fond, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	2 178	2 064
Jiný nehmotný majetek	764	-433	331	467	Zákonný rezervní fond	1 482	1 482
DHM	391 212	-170 022	221 190	170 750	Statutární a ostatní fondy	696	582
Pozemek	6 244	0	6 244	6 178	Nerozdělený zisk minulých let	191 500	176 958
Stavby	134 581	-28 740	105 841	76 216	Výsledek hospodaření běžného účetního období	6 801	8 566
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	178 180	-141 282	36 898	36 510			
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	57 023	0	57 023	51 661			
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	15 184	0	15 184	185			
Oběžná aktiva	122 344	-592	121 752	123 052	Cizí zdroje	148 417	109 965
Zásoby	53 094	0	53 094	48 852	Ostatní rezervy	303	278
Materiál	15 615	0	15 615	15 273	Dlouhodobé závazky	4 392	5 122
Nedokončená výroba a polotovary	8 112	0	8 112	6 713	Jiné závazky	915	1 442
Výrobky	15 238	0	15 238	12 880	Odložený daňový závazek	3 477	3 680
Zboží	14 129	0	14 129	13 986	Krátkodobé závazky	40 718	48 349
Dlouhodobé pohledávky	145	0	145	175	Závazky z obchodních vztahů	21 841	26 706
Dlouhodobé poskytnuté zálohy	145	0	145	175	Závazky k zaměstnancům	8 128	7 959
Krátkodobé pohledávky	53 196	-592	52 604	48 048	Závazky ze soc. a zdr. pojištění	4 518	4 230

Pohledávky z obchodních vztahů	47 478	-592	46 886	45 533	Stát - daňové závazky a dotace	3 570	5 162
Stát - daňové pohledávky	2 121	0	2 121	0	Krátkodobé přijaté zálohy	633	964
Krátkodobé poskytnuté zálohy	3 223	0	3 223	1 706	Dohadné účty pasivní	1 141	1 208
Dohadné účty aktivní	0	0	0	8	Jiné závazky	887	2 120
Jiné pohledávky	374	0	374	801	Bankovní úvěry a výpomoci	103 004	56 216
Krátkodobý finanční majetek	15 909	0	15 909	25 977	Bankovní úvěry dlouhodobé	88 251	45 724
Peníze	690	0	690	646	Krátkodobé bankovní úvěry	14 753	10 492
Účty v bankách	15 219	0	15 219	25 331			
Časové rozlišení	14 807	0	14 807	17 899	Časové rozlišení	770	973
Náklady příštích období	11 241	0	11 241	14 327	Výdaje příštích období	754	956
Příjmy příštích období	3 566	0	3 566	3 572	Výnosy příštích období	16	17

PŘÍLOHA P II: VÝSLEDOVKA SPOLEČNOSTI ABC K 31. 12. 2010

(v tis. Kč)	2010	2009
Tržby za prodej zboží	54 560	59 610
Náklady vynaložené na prodané zboží	37 758	44 388
Obchodní marže	16 802	15 222
Výkony	359 883	351 003
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	352 109	346 755
Změna stavu zásob vlastní činnosti	6 843	3 068
Aktivace	931	1 180
Výkonová spotřeba	208 999	194 356
Spotřeba materiálu a energie	117 076	125 857
Služby	91 923	68 499
Přidaná hodnota	167 686	171 869
Osobní náklady	138 512	130 926
Mzdové náklady	100 331	96 295
Odměny členům orgánu společnosti a družstva	150	150
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	33 846	30 789
Sociální náklady	4 185	3 692
Daně a poplatky	529	486
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	17 932	21 388
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	3 165	4 613
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	1 462	3 878
Tržby z prodeje materiálu	1 703	735
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	1 993	4 111
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	589	3 524
Zůstatková cena prodaného materiálu	1 404	587
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	49	- 1 222
Ostatní provozní výnosy	4 532	7 951
Ostatní provozní náklady	3 509	4 835
Provozní výsledek hospodaření	12 859	23 909
Výnosové úroky	15	22
Nákladové úroky	1 663	1 284
Ostatní finanční výnosy	1 582	1 612

Ostatní finanční náklady	4 636	5 750
Finační výsledek hospodaření	- 4 702	- 5 400
Daň z příjmu za běžnou činnost	1 356	3 092
splatná	1 559	4 223
odložená	- 203	- 1 131
Daň z příjmu za běžnou činnost	6 801	15 417
Výsledek hospodaření za účetní období	6 801	15 417
Výsledek hospodaření před zdaněním	8 157	18 509