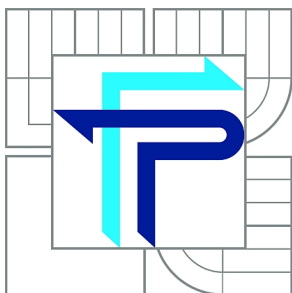


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ  
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ  
ÚSTAV EKONOMIKY

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT  
INSTITUTE OF ECONOMICS

# TRANSFORMACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODNIKU V SOULADU S MEZINÁRODNÍMI STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

TRANSFORMATION OF FINANCIAL STATEMENTS IN ACCORDANCE WITH THE  
INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

DIPLOMOVÁ PRÁCE  
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE  
AUTHOR

Bc. MICHAL BŘÍZA

VEDOUCÍ PRÁCE  
SUPERVISOR

Ing. MICHAELA BERANOVÁ, Ph.D.

BRNO 2012

# **ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**

**Bříza Michal, Bc.**

---

Podnikové finance a obchod (6208T090)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

**Transformace účetní závěrky podniku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví**

v anglickém jazyce:

**Transformation of Financial Statements in Accordance with the International Financial Reporting Standards**

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení řešené problematiky a cíle práce

Teoretická východiska diplomové práce

Analýza položek finančních výkazů podniku, sestavených v souladu s platnou českou účetní legislativou

Řešení transformace účetní závěrky v souladu s pravidly IFRS

Vymezení dopadů transformace na obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

- DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- FICBAUER, J. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 4. aktualizované vydání. Ostrava: Key Publishing, 2011. 162 s. ISBN 978-80-7418-104-7.
- KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS. 5. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.
- KRUPOVÁ, L. IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vyd. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS = IFRS policies and procedures. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2011/2012.

L.S.

---

doc. Ing. Tomáš Meluzín, Ph.D.  
Ředitel ústavu

---

doc. RNDr. Anna Putnová, Ph.D., MBA  
Děkan fakulty

V Brně, dne 22.05.2012

## **Abstrakt**

Předmětem práce *Transformace účetní závěrky podniku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví* je sestavení účetní závěrky společnosti dle mezinárodních standardů Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a analýza rozdílů ve vykazování účetních informací dle České účetní legislativy. Část práce Teoretická východiska přibližuje východiska účetního výkaznictví a obecné požadavky na něj kladené. Druhá část se zabývá samotnou transformací účetních informací a slouží jako výklad znění požadavků příslušných standardů IAS/IFRS. Práce slouží společnosti jako fair view pohled na její finanční pozici a jako možnost porovnání své výkonnosti se zahraničními subjekty reportujícími v souladu s principy IFRS.

## **Abstract**

Object of the thesis *Transformation of Financial Statements in Accordance with the International Financial Reporting Standards* is to compile financial statements of the company in accordance with internationally recognized standards International Financial Reporting Standards (IFRS) and analyse differences between presentation of accounting information compiled according to Czech Accounting Standards. First part Theoretical Grounds concentrates on general accounting reporting requirements. Second part deals with the transformation itself and serves as an interpretation of related IAS/IFRS standards' requirements. Thesis provides fair view on company's financial position and serves as a tool for comparison of its performance with outlandish entities that report in compliance with IFRS principles.

## **Klíčová slova**

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IFRS, Česká účetní legislativa, transformace účetní závěrky, fair view, kapitálový finanční trh, rozdíly

## **Key words**

International Financial Reporting Standards, IFRS, Czech accounting standards, transformation of financial statements, fair-view, capital financial market, differences

### **Bibliografická citace**

BŘÍZA, M. Transformace účetní závěrky podniku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2012. 100 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Michaela Beranová, Ph.D..

## **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci *Transformace účetní závěrky podniku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví* vypracoval samostatně pod vedením Ing. Michaely Beranové, Ph.D. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem neporušil autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 25. května 2012

-----  
podpis autora

## **Poděkování**

Za obětavý přístup a vyjádření porozumění se zpracováním mé diplomové práce děkuji své rodině a svým blízkým a cením si jejich podpory, dále děkuji vedoucí mé práce Ing. Michaele Beranové, Ph.D. za odborné konzultace, cenné rady a profesionální přístup ke vzájemné spolupráci.



# Obsah

|       |                                                                                  |    |
|-------|----------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1     | Cíl práce.....                                                                   | 12 |
| 2     | Teoretická východiska .....                                                      | 13 |
| 2.1   | Účetní systémy .....                                                             | 13 |
| 2.2   | Právní úprava účetnictví v České republice .....                                 | 17 |
| 2.3   | Statutární audit v České republice.....                                          | 20 |
| 2.4   | Harmonizace účetního výkaznictví .....                                           | 24 |
| 2.4.1 | Konvergence IFRS a US GAAP .....                                                 | 24 |
| 2.4.2 | Proces harmonizace .....                                                         | 25 |
| 2.4.3 | Regulace harmonizace v Evropské unii.....                                        | 25 |
| 2.5   | Finanční trh .....                                                               | 28 |
| 2.6   | Vykazování účetních informací dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.. | 29 |
| 2.6.1 | Koncepční rámec IFRS .....                                                       | 31 |
| 2.6.2 | Historie a tvorba IFRS .....                                                     | 31 |
| 2.7   | Základní východiska sestavení účetní závěrky .....                               | 33 |
| 2.8   | Základní prvky účetního výkaznictví .....                                        | 37 |
| 2.8.1 | Definice aktiva .....                                                            | 38 |
| 2.8.2 | Definice závazků .....                                                           | 39 |
| 2.8.3 | Definice vlastního kapitálu .....                                                | 40 |
| 2.8.4 | Definice výnosů .....                                                            | 41 |
| 2.8.5 | Definice nákladů .....                                                           | 42 |
| 3     | Praktická část .....                                                             | 44 |
| 3.1   | IAS 38 Nehmotná aktiva .....                                                     | 44 |
| 3.1.1 | Rozpoznání nehmotného majetku .....                                              | 45 |
| 3.1.2 | Oceňování nehmotného majetku v okamžiku pořízení .....                           | 46 |

|       |                                                               |    |
|-------|---------------------------------------------------------------|----|
| 3.1.3 | Oceňování nehmotného majetku v průběhu držení aktiva .....    | 46 |
| 3.1.4 | Doba použitelnosti nehmotných aktiv .....                     | 47 |
| 3.1.5 | Amortizace nehmotného majetku .....                           | 49 |
| 3.1.6 | Zveřejnění a pozbytí nehmotných aktiv .....                   | 49 |
| 3.2   | IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení .....                       | 50 |
| 3.2.1 | Rozpoznání hmotného majetku .....                             | 51 |
| 3.2.2 | Oceňování hmotného majetku v okamžiku pořízení .....          | 52 |
| 3.2.3 | Ocenění hmotného majetku v průběhu držení .....               | 52 |
| 3.2.4 | Odpisy hmotného majetku .....                                 | 53 |
| 3.2.5 | Zveřejnění a odúčtování hmotného majetku .....                | 53 |
| 3.3   | IAS 17 Leasingy .....                                         | 54 |
| 3.3.1 | Finanční leasing ze strany nájemce .....                      | 55 |
| 3.3.2 | Vstupní ocenění aktiva a závazku .....                        | 56 |
| 3.3.3 | Následné oceňování aktiva a závazku z leasingu .....          | 56 |
| 3.3.4 | Požadavky na zveřejnění informací u finančního leasingu ..... | 58 |
| 3.3.5 | Operativní leasing .....                                      | 58 |
| 3.4   | IAS 2 Zásoby .....                                            | 58 |
| 3.4.1 | Oceňování zásob při pořízení .....                            | 60 |
| 3.4.2 | Snížení hodnoty zásob .....                                   | 60 |
| 3.4.3 | Oceňování spotřeby zásob .....                                | 61 |
| 3.5   | Vlastní kapitál .....                                         | 62 |
| 3.6   | IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva .....    | 63 |
| 3.6.1 | Podmínky uznání rezerv .....                                  | 64 |
| 3.6.2 | Oceňování rezerv .....                                        | 65 |
| 3.6.3 | Účetní zachycení rezerv .....                                 | 66 |
| 3.7   | IAS 19 Zaměstnanecké požitky .....                            | 67 |
| 3.7.1 | Krátkodobé a dlouhodobé zaměstnanecké požitky .....           | 68 |

|        |                                                                    |    |
|--------|--------------------------------------------------------------------|----|
| 3.8    | IAS 12 Daně ze zisku .....                                         | 69 |
| 3.8.1  | Vznik odložených daňových závazků .....                            | 70 |
| 3.8.2  | Vznik odložených daňových pohledávek .....                         | 71 |
| 3.8.3  | Nevyužité daňové ztráty .....                                      | 72 |
| 3.8.4  | Podmínky uplatnitelnosti přechodných odpočitatelných rozdílů ..... | 73 |
| 3.9    | IAS 18 Výnosy .....                                                | 73 |
| 3.9.1  | Výnosy z prodeje výrobků a zboží .....                             | 74 |
| 3.9.2  | Výnosy z prodeje služeb .....                                      | 75 |
| 3.9.3  | Ocenění výnosů .....                                               | 76 |
| 3.10   | Výkaz o úplném výsledku hospodaření .....                          | 77 |
| 3.10.1 | Struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření .....               | 77 |
| 3.10.2 | Položky zveřejňované ve výkazu o úplném výsledku hospodaření ..... | 78 |
| 3.11   | IAS 7 Výkaz peněžních toků .....                                   | 79 |
| 3.11.1 | Peněžní toky z provozních činností .....                           | 81 |
| 3.12   | Komentář k účetním výkazům .....                                   | 83 |
| 4      | Shrnutí a diskuze .....                                            | 84 |
| 4.1    | Vliv úprav rezerv .....                                            | 85 |
| 4.2    | Vliv úprav ocenění zásob .....                                     | 85 |
| 4.3    | Vliv úprav odloženého daňového závazku .....                       | 86 |
| 4.4    | Vliv úprav leasingu .....                                          | 87 |
| 4.5    | Vliv úprav rozpoznání nehmotných aktiv .....                       | 87 |
| 5      | Závěr .....                                                        | 89 |
|        | Seznam použitých zdrojů .....                                      | 94 |
|        | Seznam příloh .....                                                | 97 |

# 1 Cíl práce

K této práci přistupují různě zainteresované osoby. Každá tato jmenovaná osoba sleduje svůj vlastní zájem a v tomto zájmu tuto práci využívá a také nutně následně hodnotí. Dle zvoleného postupu zpracování je dílčím cílem této práce vyjít pokud možno co nejvíce vstříc těm subjektům, které hodlají zjistit poctivý a věrný obraz „true and fair view“ své ekonomicko finanční situace. Tomuto pohledu jim bude umožněno skrze porovnání a výklad mezinárodních účetních standardů „International Financial Reporting Standards“ známých také pod zkratkou IFRS s českou účetní legislativou. Předpokládá se tedy odborná kondice čtenářů. Nicméně obsah a struktura práce je koncipována tak, aby do dané oblasti problematiky mohli vniknout i ostatní osoby. Protože tato práce se zabývá převodem účetní závěrky sestavené dle české právní úpravy konkrétní akciové společnosti bude pozornost v praktické části věnována převážně těm pasážím reportovacích standardů, které jsou vůči této osobě relevantní.

**V tomto výše popsaném kontextu je cílem této diplomové práce sestavit nekonsolidovanou účetní závěrku dle mezinárodních účetních standardů pro danou akciovou společnost Strojírna Pálava.**

Obsah práce odpovídá předání a vytvoření uceleného konceptu mezinárodních standardů a v žádném případě se nejedná o zcela vyčerpávající výklad, který by postihl celou problematiku. Pro detaily je zapotřebí vrátit se k primárnímu zdroji informací – standardy IFRS.

## 2 Teoretická východiska

### 2.1 Účetní systémy

Globálním problémem společností po celém světě je získat a udržet přiměřenou kapitálovou strukturu. Za tímto účelem informují zapůjčovatele kapitálu o své ekonomicko finanční situaci. Informace putuje k těmto subjektům nejčastěji v podobě účetní závěrky. Aby se investoři mohli fundovaně rozhodovat a vyhodnocovat výhodnost jednotlivých možností, které jim trh nabízí, vyvíjela se jednotná účetní legislativa platná pro určité geografické oblasti. Těmito geografickými oblastmi jsou jednotlivé země, dále pak nadnárodní celky. Jednotné účetnictví v globálním měřítku získalo svou významnost už v minulosti. Dnes má legislativa dílčích zemí snahu přibližovat se těmto ustáleným standardům s mezinárodní platností. Taková situace je mj. také v České republice.

Existence mnoha společností by byla významně oslabena až vyloučena pokud by neexistovaly funkční kapitálové trhy. Funkčnost kapitálových trhů by byla zásadně ovlivněna negativním způsobem, kdyby neexistovala jednotná pravidla účetního výkaznictví. Díky tomuto pomocnému prvku mají investoři na kapitálových trzích nástroj, pomocí něhož mohou porovnávat výkonnost jednotlivých společností působících na mezinárodních kapitálových trzích. Náklady na kapitál by měly být nižší díky nižšímu informačnímu riziku.

Finanční systém tržní ekonomiky je postaven na důvěře v účetní informace. Bez této důvěry investoři neinvestují, banky neposkytují úvěry, podnikatelské prostředí se mění, podnikatelé propouštějí zaměstnance, zvyšuje se nezaměstnanost a hospodářství kolabuje. Dále jakákoli finanční analýza se stává bezcennou, neboť realita není zachycena. Účetní údaje by měly zajistit, aby neúspěšné instituce včetně bank brzy zanikly. Účetní pravidla by proto neměla podporovat zkreslenost informací díky sníženým nárokům na reporting. Avšak realita posledních let je taková, že účetní

pravidla se stále více změkčují. Změkčování pravidel spočívá v tom, že **účetnictví umožňuje nadhodnocování aktiv a ponižování závazků**. Tak se ve světě (včetně USA a Evropy) udržují při životě jednotky, které již dávno měly zaniknout vzhledem k tomu, že u nich fakticky závazky převyšují aktiva. Účetně ale i tyto jednotky vykazují převahu aktiv nad závazky. Příkladem mohou být některé velké banky ve světě.<sup>1</sup>

Jednotný systém účetního výkaznictví přináší značnou řadu výhod v porovnání s vykazováním, kde je použito různě lišících se pravidel. Jednotné standardy jsou pak položeny na dalších charakteristikách, které rozšířily jejich popularitu a začaly být světově uznávány.

Mezi tyto charakteristiky patří zejména:

- důraz na poctivé a věrné zobrazení „true and fair view“ finanční pozice účetních subjektů, informační kvalita,
- odloučení vedení účetnictví od pravidel stanovení základu daně z příjmů,
- porovnání s konkurencí, trhem a jinými subjekty,
- přehlednost, nízká nákladnost na implementaci a aplikaci,
- nižší či nízké náklady na získání a udržení kapitálu společnosti,
- jasná a nezbarvená pravidla,
- snadnější práce auditora.

Jako poslední charakteristika, která činí z globálně používaných jednotných standardů, je ve výše uvedeném seznamu snadnější práce auditora. Právě tento faktor usnadnění práce pro provedení auditu by měl mít výsledný efekt na uplatněnou cenu požadovanou za provedení auditu „audit fee“. Audit dodává investičním zájemcům jistoty, prokazuje tak službu veřejnosti. Tu však musí platit samotné společnosti, které si zaslouží odůvodnění stanovených cen. V případě zavedení IFRS by měly tyto ceny v dalších letech klesnout díky pozbytí nutnosti reportovat dle národních standardů, ale

---

<sup>1</sup> Jílek, J.; Svobodová, J. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011, s. 11

v tržních podmínkách oligopolu tomu tak bohužel není. Dle výzkumu<sup>2</sup> byl zjištěn nárůst cen, který byl ovšem zastropován tržními podmínkami oligopolu velké čtyřky<sup>3</sup>. Tyto náklady se díky cenové válce rozložily do let následujících po zavedení IFRS a ceny se dále zachovaly.

Položka snížení nákladů na získání a udržení kapitálu je úzce spjatá s důrazem IFRS na informační kvalitu. Obecně se sice z tohoto spojení prosazuje axióm nižších nákladů na kapitál společnosti, ale realita může být i jiná. Dle empirického zkoumání bylo na německém trhu zjištěno, že náklady na získání a udržení kapitálu společností rostly. Důvodem může být diverzita informací a tedy složitější srovnatelnost finanční pozice v legislativním prostředí, kde je reportováno podle německých národních standardů Handelsgesetzbuch, známé pod zkratkou HGB<sup>4</sup>.

Řada předních odborníků (např. Kovanicová, 2011; Mládek, 2005) zabývajících se touto problematikou klasifikuje účetní systémy na základě různě volených hledisek. Vyšší stupeň shody existuje v případě znaků, pomocí kterých jsou tyto systémy členěny. Patří k nim zejména:

- vymezení okruhu uživatelů finančních účetních výkazů;
- míra regulace účetnictví;
- řešení vztahů mezi účetnictvím a daněmi;
- vykazování daně ze zisku;
- stupeň uplatňované opatrnosti při vykazování hospodářského výsledku běžného roku;
- volba oceňovacích veličin, zejména pak rozsah uplatňování historických cen;

---

<sup>2</sup> Diehl, K. The real cost of IFRS; všechny auditorské služby (běžné, daňové, ostatní) se zvýšily o 15,54 % (2005/2004) a v následujících letech si svou zvýšenou úroveň zachovaly.

<sup>3</sup> Velká čtyřka „big four“ je ustálený pojem v oblasti auditu pro souhrnný název mezinárodních auditorských společností Deloitte Touche, Ernst & Young, KPMG, PriceWaterhouseCoopers působících ve většině zemích světa. Dříve patřila do Velké pětky auditní společnost Arthur Andersen, který zanikl po skandálu účetních podvodů energetické společnosti Enron. Auditorská společnost byla zproštěna viny, ale nedokázala se již vzpamatovat.

<sup>4</sup> Z třístasedmi zkoumaných firem v roce 2002 užívalo k reportingu HGB 67 (22,15 %), IAS/IFRS 121 (39,41 %) a US-GAAP 118 (38,44 %) účetních jednotek.

- stupeň zohlednění inflace.<sup>5</sup>

Členění účetních systémů je pak závislé na některých z převažujících znaků. Jedním z přístupů je členění závislé na makroekonomickém nebo mikroekonomickém přístupu. Makroekonomický přístup představuje ovlivnění těchto systémů vládou, legislativou nebo daňovou soustavou. Naopak mikroekonomický koncept je založen buď na ekonomické teorii, nebo na praxi. Rozhodující je zde pohled na malé subjekty, tedy podniky.

Jiným druhem členění je rozlišení jednotlivých hlavních modelů účetnictví, a to zejména podle míry a způsobu regulace, informační otevřenosti a zohledňování inflačních vlivů. V souladu s tím je pak rozlišován:

- Anglosaský, někdy též britsko-americko-holandský model zohledňující rozsáhlý a rozvinutý peněžní a kapitálový trh s množstvím nadnárodních uskupení a firem. Účetnictví je v souladu s tímto modelem orientováno na uspokojení požadavků investorů a věřitelů a jeho fair value vyjádření má totální přednost před ostatními hledisky, tento model využívá více než 40 zemí světa, z nichž k nejznámějším patří především USA, Velká Británie, Holandsko, Austrálie, Kanada, Hong Kong, Izrael, Singapur a další;
- Kontinentální model zohledňující tradiční závislost organizací na finančních institucích. Regulace účetnictví podléhá ve většině případů právním formám, a tím i daňovým zákonům a obchodnímu právu. Fair value obraz o firmách a organizacích je potlačen na úkor plnění daňových a makroekonomických potřeb. Tento model využívá cca 30 zemí kontinentální Evropy vyjma postkomunistických, ale také Japonsko, Alžír a další;
- Jihoamerický model zohledňující především vysoké inflační vlivy a kromě toho též potřeby vlád a daňových orgánů. Také v tomto případě je fair value vyjádření totálně potlačeno. Uvedený model využívají prakticky všechny státy Latinské a Jižní Ameriky a také další země, jako např. Indie, Pákistán apod.;

---

<sup>5</sup> Kovanicová, D a kol. Finanční účetnictví světový koncept, s. 2-3



- Smíšený model se snahou pokrýt jak potřeby centrálně řízené ekonomiky, tak i tržní aktivity podniků a organizací. O podání fair value obrazu není možné vůbec hovořit. Uvedený model je využíván většinou v postkomunistických zemích, i když v řadě z nich je možné pozorovat tendence vedoucí k přechodu na model kontinentální.<sup>6</sup>

## 2.2 Právní úprava účetnictví v České republice

V České republice platí pravidla pro sestavování účetní závěrky odlišná od mezinárodně uznávaných standardů. Toto tvrzení se zejména týká podnikatelských subjektů účtujících v soustavě účetnictví<sup>7</sup>. U subjektů jako jsou banky a jiné regulované finanční instituce s výjimkou pojišťoven byla provedena rozsáhlá konvergence, která je v podstatě shodná s pravidly Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.<sup>8</sup> Účetnictví ostatních účetních jednotek<sup>9</sup> není předmětem této práce.

Česká účetní legislativa je založena na zákonných normách. Celý soubor příslušných norem prošel v průběhu uplynulých dvaceti let značně rozsáhlou reformou. Díky této reformě se již nejedná o systém, který měl jako jeden ze svých primárních účelů poskytnout informace ke stanovení daňového základu. Česká legislativa je tak mnohem blíže principům Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

---

<sup>6</sup> Ficbauer, J; Ficbauer, D. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy, s. 10 – 11

<sup>7</sup> Subjekty, na které se vztahují standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky Ministerstva financí 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

<sup>8</sup> Jednalo se o významné opatření Ministerstva financí, kterým se stanoví účtová osnova a postupy účtování pro banky a některé finanční instituce, č. j. 282/73390(2001 ze dne 15. listopadu 2001, uveřejněné ve Finančním zpravodaji ministerstva financí č. 11/2001. Opatření mimo jiné zrušilo tradiční číslování syntetických účtů. Účetní jednotky zřizují syntetické účty v účtových skupinách směrné účtové osnovy. Na jejich základě sestaví účtový rozvrh účetní jednotky v souladu s ustanoveními § 14 zákona o účetnictví. Toto opatření bylo účinné od 1. ledna 2002. Jeho platnost skončila 31. prosincem 2003, kdy bylo doslova rozděleno na několik českých účetních standardů pro banky a jiné finanční instituce. Jílek, J. Mezinárodní účetnictví, s. 54

<sup>9</sup> Účetní jednotky na které se vztahují vyhlášky č. 502/2002 Sb. (Pojišťovny), č. 503/2002 Sb. (Zdravotní pojišťovny, č. 504/2002 Sb. (Nepodnikatelské subjekty) a č. 410/2009 Sb. (některé vybrané účetní jednotky, která nahradila vyhlášku č. 505/2002 Sb. (Územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu)

Účetnictví podnikatelů se tak řídí následujícími právními předpisy:

- zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- zákonem č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, upravuje postavení podnikatelů, obchodní závazkové vztahy jakož i některé jiné vztahy s podnikáním související,
- základními vyhláškami Ministerstva financí (č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb., č. 502/2002 Sb., č. 503/2002 Sb., č. 504/2002 Sb. a 490/2009 Sb.) pro šest různých typů účetních jednotek, kterými se provádějí některá ustanovení zákona pod první odrážkou,
- českými účetními standardy pro podnikatele,
- daňovými a dalšími právními předpisy,

dále mají také přímou účinnost na českou účetní legislativu nařízení Evropského parlamentu a Rady a nařízení Evropské unie.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění (dále jen „Zákon o účetnictví“) stanoví v souladu s právem Evropské unie rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost s aplikací na veškeré účetní jednotky působící na území České republiky a některé zahraniční jednotky.<sup>10</sup> Zákon o účetnictví upravuje:

- předmět účetnictví,
- rozsah vedení účetnictví,
- účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy,
- účetní závěrka,
- způsoby oceňování,
- inventarizace majetku a závazků
- úschova účetních písemností.

---

<sup>10</sup> § 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Z uvedeného seznamu témat zákona o účetnictví plyne, že se jedná o hrubý rámec pravidel chování a účtování účetních jednotek. Dále je jejich konkrétní postup u příslušných účetních případů zakotven v normách doplňujících zákon.

Pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví v tomto smyslu slouží vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., zákona o účetnictví (dále jen „Vyhláška 500/2002 Sb.“). Tato vyhláška zpracovává příslušné předpisy Evropské unie a upravuje rozsah a způsob sestavování účetní závěrky; uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce; uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce; uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze v účetní závěrce; uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované účetní závěrky; metody konsolidace účetní závěrky a postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku; uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu; směrnou účtovou osnovu; účetní metody; metody přechodu z daňové evidence podle zvláštního zákona na účetnictví.<sup>11</sup> Neméně důležité jsou také přílohy k vyhlášce. Obsah a označení těchto příloh jsou v následující tabulce:

**Tabulka 1: Seznam příloh Vyhlášky 500/2002 Sb.**

| Příloha číslo | Název přílohy                                                             |
|---------------|---------------------------------------------------------------------------|
| Příloha č. 1  | Uspořádání a označování položek rozvahy (balance)                         |
| Příloha č. 2  | Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění   |
| Příloha č. 3  | Uspořádání a označování položek výkazu a zisku a ztráty – účelové členění |
| Příloha č. 4  | Směrná účtová osnova                                                      |

Vlastní zpracování dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

---

<sup>11</sup> § 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Z § 21a Způsoby zveřejňování, zákona 563/1991 Sb., o účetnictví vyplývá povinnost stanovených společností zveřejňovat své účetní závěrky a výroční zprávy. Dle odborného průzkumu společnosti Dun & Bradstreet<sup>12</sup> v České republice porušuje zákon o účetnictví 60 % společností. K tomuto porušení dochází, když neukládají svojí účetní závěrku a případně výroční zprávu do Sbírky listin obchodního rejstříku. Neplnění informační povinnosti ani ze strany společností, které dodávají své výrobky a služby státu či se účastní státních veřejných zakázek, jednoznačně podporuje korupční prostředí v ČR.

## 2.3 Statutární audit v České republice

Povinnost statutárního auditu účetních závěrek pro některé účetní jednotky je zakotvena v Zákoně o účetnictví, který určuje nejen ty osoby, které jsou auditem povinné, ale i rozsah jeho provedení.<sup>13</sup> Provádění statutárních auditů je však založeno už na hlubším principu, a to nutnosti nezávislého ověření informací, které společnosti vykazují pro své investory a věřitele. Auditori na trhu zastávají funkci nezávislých

---

<sup>12</sup> Společnost Dun & Bradstreet se zabývá poskytováním ekonomických informací a hodnocení firem po celém světě; více na oficiálních stránkách organizace [www.dnb.com](http://www.dnb.com)

<sup>13</sup> § 20 zákona 593/1991 Sb., řádnou nebo mimořádnou účetní závěrku jsou povinny mít ověřenou auditorem tyto osoby:

a) akciové společnosti, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka (§ 18 odst. 3) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří uvedených kritérií:

1. aktiva celkem více než 40 000 000 Kč; aktivy celkem se pro účely tohoto zákona rozumí úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o položky podle § 26 odst. 3,

2. roční úhrn čistého obrátu více než 80 000 000 Kč; ročním úhrnem čistého obrátu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snížená o prodejní slevy a dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti,

3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50, zjištěný způsobem stanoveným na základě zvláštního právního předpisu,<sup>12)</sup>

b) ostatní obchodní společnosti a družstva, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka (§ 18 odst. 3) ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií uvedených v písmenu a) bodech 1 až 3; v případě družstva se zaměstnancem podle písmene a) bodu 3 rozumí i pracovní vztah člena k družstvu,

c) účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. b), které jsou podnikateli, a to za podmínek podle písmene b),

d) účetní jednotky podle § 1 odst. 2 písm. d) až h) za podmínek podle písmene b),

e) účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.

ověřovateli. S existencí výstupů jejich činnosti mohou fungovat finanční kapitálové trhy.

Posláním a smyslem auditu účetní závěrky je vyjádřit názor nezávislé, kvalifikované osoby na věrohodnost účetní závěrky zveřejněné vedením účetní jednotky. Auditor ověřuje, zda údaje v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz finanční pozice a výsledků hospodaření a peněžních toků v souladu s pravidly předepsanými českými nebo jinými účetními předpisy, často s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Názor auditora má dostatečnou vypovídací schopnost pouze a jenom ve spojení s určitou úplnou účetní závěrkou, ke které se auditor vyjadřuje. Názor auditora vytržený ze souvislosti s konkrétní účetní závěrkou je zmatečný.<sup>14</sup>

Každý mechanismus, obzvláště ten založený na lidech, selhává ať neúmyslně nebo vědomě. Protože v účetnictví jde o peníze, je stejně jako kterákoli jiná oblast lidské činnosti předmětem podvodů. Pokud se takové podvody odhalí, potom je snaha vinu vidět v kvalitě účetních standardů. Avšak skutečnost, že někteří představitelé společností, někteří právníci, někteří auditoři a někteří daňoví poradci lžou a podvádějí, nemá nic společného s kvalitou účetních standardů.<sup>15</sup> Ani Česká republika se v minulosti neubránila těmto nekalým praktikám. Ačkoliv rozsah škod a následně rozšířený skandál pro auditora nebyl tak markantní jako u jiných světoznámých případů. V roce 2000 zkrachovala na českém trhu Investiční a poštovní banka, a. s. Před jejím krachem auditor nevaroval akcionáře finanční instituce včetně samotného státu. Z českých daňových příjmů bylo na tuto kauzu použito přibližně 150 miliard korun.<sup>16</sup>

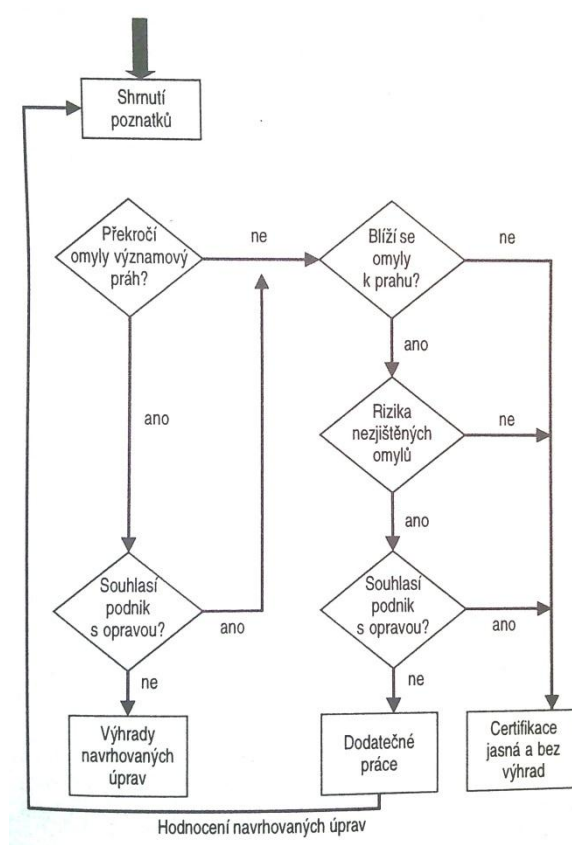
---

<sup>14</sup> Komora auditorů České republiky: Audit je, když..., dostupný z [www.kacr.cz](http://www.kacr.cz)

<sup>15</sup> Jílek, J. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011, s. 64

<sup>16</sup> IPB nejprve označovala zprávy o své nestabilitě pouze za nekalý konkurenční boj. Ještě před krachem prodala Česká republika svůj 36% podíl japonské finanční instituci Nomura (1998). V roce 2000 uvalila ČNB na krachující banku nucenou správu a do centrály v Praze je doprovázen konkurzní správce Útvarem rychlého nasazení URNA. Po vypořádání nucené správy přebírá kontrolu ČSOB za 1 Kč. K této hodnotě se později vyjádřil Londýnský tribunál, který stanovil, že hodnota prodeje byla 34,2 mld. Kč. Nomura začíná arbitráž s Českou republikou kvůli údajné zmařené investici. Případ se vedl až do roku 2009, kdy Kalousek odtajnil informace o narovnání mezi ČR a Nomurou. Místo 120 mld. Kč bylo vyplaceno pouze 3,6 mld.

Auditor provádí ve společnostech audit účetního výkaznictví, nikoliv jeho vyčerpávající kontrolu. Pro zefektivnění práce si volí **významový práh**, který se promítá do konečného stavu jednotlivých položek ve výkazech a vstupů tvořící jednotlivé položky výkazů. Je nezbytné, aby auditor stanovil významový práh během etapy plánování a při vyjadřování názoru. Během vyjadřování názoru významový práh umožňuje auditorovi odhadnout, zda **chyby a nepřesnosti**, které byly náhodou objeveny, jsou takové povahy, že mohou zpochybnit jeho výrok, a zda je vhodné vyzvat společnost, aby opravila své finanční výkazy.



Obrázek 1: Efektivní finanční postup Zdroj: Reffegeau, J. Finanční audit, s. 75; vlastní zpracování

Na obrázku 1 je znázorněn tokovým způsobem postup práce auditora dodržujícího efektivní přístup práce s významovým prahem. Bezproblémový postup je v případě, kdy omyly nepřekročí významový práh ani se k němu neblíží. S výhradami se vyjadřuje

auditor v případě chyb překročujících práh a v případě neochoty podniku zasahovat do podoby výkazů.

Podávání nezkreslených a úplných názorů auditorů na účetní výkazy společností je regulováno jejich právní odpovědností z protiprávního jednání. Aspektem dělení protiprávního jednání je intenzita, jakou takové jednání poškozuje právní vztahy. Od toho se odvíjí charakter újmy, kterou „rušitel“ nese. Nejtěžší újmy z protiprávního jednání auditorů plynou z trestných činů. V České republice byla podle světového vzoru, vedle trestní odpovědnosti fyzických osob, nově zavedena trestní odpovědnost právnických osob, která vstoupila v platnost zákonem č. 418/2011, O trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, v platném znění.<sup>17</sup> Tento zákon uvádí přesný výčet trestných činností, z nichž se k povolání auditorů vztahují například:

- zkreslování údajů o stavu hospodaření a jmění (§ 254 trestního zákoníku),
- porušení tajemství dopravovaných zpráv,
- přijetí úplatku, podplacení, nepřímé úplatkářství.

Nejpřísnějším trestem je zrušení právnické osoby, které nastupuje v případě, že její činnost spočívala zcela nebo převážně v páchání závažných trestných činů. Dalším přísným trestem je trest propadnutí majetku, a to buď celého majetku nebo jeho soudem určené části, případně pak trest propadnutí věci. Peněžité sazby pokut se ukládají denní sazbou v rozmezí jednoho tisíce až dvou milionů korun.<sup>18</sup> Auditoři mohou v trestním řízení vystupovat i v expertních rolích, kdy trestné činy odhalují.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> Česká republika je poslední zemí EU, která zavedla odpovědnost PO. Do té doby hrozila situace, že by se trestná činnost PO přesunovala z ostatních zemí do ČR.

<sup>18</sup> Staněk, S. Auditoři a trestní odpovědnost právnických osob

<sup>19</sup> Příkladem expertní role auditora je zakotvena v § 105 odst. 1 věta první trestního řádu. Podle této úpravy má v konkrétní věci orgán činný v trestním řízení vyžádat tzv. odborné vyjádření, je-li třeba k objasnění skutečnosti důležité pro trestní řízení odborných znalostí.

## 2.4 Harmonizace účetního výkaznictví

Odlišné účetní výkaznictví je na překážku uživatelům účetních informací. Užitečné jsou právě ty informace, které lze vyčíst z účetních výkazů přímo bez dalších převodních můstků a podpůrných dodatků, například obsažených v komentáři (příloze) k účetní závěrce. Již v minulosti vyvstala díky potřebě jednotných a mezi sebou srovnatelných informací otázka unifikace pravidel světového účetnictví. Odborné odhady budoucího vývoje předpokládají zjednodušení zákonů upravujících účetnictví. V důsledku zkrácení významu a obsahu zákona bude zvýrazněn význam regulace pomocí standardů národního účetnictví. Samozřejmostí pak bude sbližování pravidel obsažených v národních účetních standardech s obsahem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.<sup>20</sup> V Evropě již v minulosti proběhly první rozsáhlé kroky procesu harmonizace účetního výkaznictví.

### 2.4.1 *Konvergence IFRS a US GAAP*

Cílem IFRS je stát se globálně užívanými standardy. Největším problémem na cestě k této harmonizaci je neplatnost IFRS v USA, které používají svůj národní systém účetního výkaznictví US GAAP. Sbližování obou systémů je oboustranný proces, kdy úpravy probíhají jak ve znění IFRS, tak ve znění US GAAP. Konvergence intenzivně probíhá od roku 2002, kdy se projevila řadou novel a společnými projekty tvorby nových standardů.<sup>21</sup> Na celosvětové ekonomice mají kapitálové trhy v USA podíl větší než 30 %. Proto je projekt sbližování US GAAP a IFRS zcela zásadní. Kritická může být oblast výběru daní podle nových standardů. Proto v USA již započaly přípravné práce

---

<sup>20</sup> V případě Spojených států amerických Všeobecně uznávané účetní principy „United States Generally Accepted Accounting Principles – US GAAP“

<sup>21</sup> Například v červnu 2010 vydala IASB a FASB návrh standardu „Výnosy ze smluv se zákazníky“ aplikovaný při určení výše, času a způsobu vykázání výnosů ze smluv na dodání zboží či služeb. Výnosy jsou rozeznávány v okamžiku přechodu kontroly nad dodaným zbožím či službou na zákazníka. Očekává se účinnost od roku 2013 a déle.



státní pokladny a daňové správy IRS<sup>22</sup> v roce 2009. Nejbližší možný termín přechodu na IFRS je rok 2015.

#### 2.4.2 *Proces harmonizace*

Dodržováním zásad a principů mezinárodních standardů IFRS se ve své dlouhodobé studii zabýval Nobes (2008)<sup>23</sup>. Nálezem je bohužel stav, který částečně mívá podstatu 35letého projektu mezinárodní harmonizace. Průzkum vykázal stav, kdy ačkoliv společnosti vykazují v souladu s IFRS, tak své výkazy v tomto formátu následně neprezentují.

Při definování pojmu harmonizace se klade důraz na „sblížení“. Ve své podstatě to znamená, že úpravy účetnictví na národní úrovni nemusí být jednotné v konkrétních jednotlivých případech, ale že by se své logice neměly být vnitřně rozporné a jejich soulad se zajišťuje vhodnými způsoby, které jsou zveřejněny.<sup>24</sup> A protože pouhé „sblížení“ nemusí vždy poskytnout jednotnou účetní informaci, harmonizací se tudíž nemusí dosáhnout jednotnosti. To, co by vyřešilo problém jednotnosti, je zavedení pravidla, které by zabezpečilo jednotný výstup. Jednalo by se o proces, ve kterém se má použít jednotné pravidlo, pomocí kterého už k jednotné informaci lze dojít.<sup>25</sup> Například v oblasti harmonizace oceňování majetku a závazků v jednotlivých zemích stačí uvést ve zveřejněné účetní závěrce jakých oceňovacích metod bylo použito k ocenění jednotlivých prvků účetní závěrky. Procesem úplného sjednocení pravidel je standardizace. V případě Evropské unie proto jde pouze o proces harmonizace.

#### 2.4.3 *Regulace harmonizace v Evropské unii*

Česká republika jako členský stát podléhá požadavkům předpisů Evropské unie (dále jen „EU“) a z nich plynoucích závazků. Mezi tyto požadavky patří povinnost na základě

---

<sup>22</sup> Internal Revenue Service, nebo také pouze IRS, je vládní organizace Spojených států amerických zodpovědná za výběr daňových poplatků, více na [www.irs.gov](http://www.irs.gov).

<sup>23</sup> Nobes, Ch. Auditors' Affirmations of Compliance with IFRS around the World

<sup>24</sup> Žárová, M. Regulace evropského účetnictví, s. 34

<sup>25</sup> Žárová, M. Regulace evropského účetnictví, s. 35

směrnice či nařízení EU zapracovat různá evropská ustanovení do českého právního řádu. Evropské hospodářské společenství již na základě tzv. Římské smlouvy usiluje o spojení evropských zemí za účelem hospodářského a sociálního pokroku a potažmo tím i účetního výkaznictví všech členských států. V této oblasti již byly vypracovány tři směrnice<sup>26</sup> (direktivy):<sup>27</sup>

- **Čtvrtá směrnice** Rady ze dne 25. července 1978 o ročních účetních závěrkách určitých forem společností, založená na č. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy (78/660/EHS),
- **Sedmá směrnice** Rady ze dne 13. června 1983 založená na č. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy o konsolidovaných účetních závěrkách (83/349/EHS),
- **Osmá směrnice** Rady ze dne 10. dubna 1984, založená na č. 54 odst. 3 písm. g) Smlouvy, o schvalování osob pověřených prováděním povinného auditu účetních dokumentů (84/253/EHS).

Čtvrtá směrnice (direktiva) platí ve znění dalších novelizujících direktiv, nejpodstatnější úpravou pak byla direktiva ze dne 18. června 2003 (2003/51/EC), dále ze dne 17. května 2006 (2006/43/EC) a ze dne 14. června 2006 /2006/46/EC). Převážně díky zmíněným doplněním původního znění 4. direktivy byly omezeny možnosti alternativních řešení pro národní úpravy účetnictví, kterých bylo původně až čtyřicet, a byly podstatně zkráceny lhůty pro přijetí dikcí z ní vyplývajících. Tato direktiva sestávající z dvanácti oddílů především:

- zabezpečuje srovnatelnost účetních výkazů z hlediska jejich formy (direktiva obsahuje čtyři vzory výkazů zisků a ztrát a dva vzory rozvahy), oceňování a způsobů zveřejňování;

---

<sup>26</sup> Směrnice vydávají orgány ES, které jsou kompetentní k vydávání směrnic a těmi jsou Rada, nebo Rada v součinnosti s Evropským parlamentem. Komise vydává směrnice velmi zřídka. Směrnice na rozdíl od nařízení se obracejí jen na členské státy, a to tím způsobem, že jim ukládají, aby směrnice během určité lhůty implementovaly do svého národního práva. Znamená to, že členské státy naplňují předem daný rámec vlastními legislativními akty. Členské státy musí vydat nebo modifikovat zákon nebo vyhlášku, v jejichž preambuli nebo názvu se objeví odkaz na evropskou směrnici. Směrnice jsou závazné vzhledem ke stanovenému cíli. Na národní úrovni prakticky žádná analogie ke směrnicím neexistuje.

<sup>27</sup> Kovanicová, D. Finanční účetnictví: Světový koncept IFRS/IAS

- obsahuje minimální požadavky na zveřejňované informace v komentáři k účetní závěrce;
- požaduje, aby výroční zpráva obsahovala pravdivý a věrný přehled o vývoji podnikání společnosti a o své pozici (dále informace o důležitých událostech po skončení účetního období, pravděpodobném budoucím vývoji společnosti, činnostech v oblasti výzkumu a vývoje a nabytí vlastních akcií);
- požaduje provedení auditních prací ročních účetních závěrek a výročních zpráv v souladu s národními právními předpisy;
- ukládá povinnost členským státům uvést ve stanovené lhůtě národní úpravu účetnictví do souladu s direktivou.

Sedmá směrnice stanoví požadavky na sestavení konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy. Mateřské společnosti mají za povinnost sestavovat účetní výkazy nejen za sebe, ale také za celou organizační skupinu. Tato direktiva v šesti oddílech především:

- stanoví podmínky pro sestavení konsolidovaných účetních závěrek a podmínky, za jakých podnik může být od povinnosti osvobozen; dále stanoví její obsah, cíle, strukturu, metody konsolidace a obsah komentáře k účetní závěrce; stanoví povinnost ověření konsolidovaných účetních závěrek auditorem a jejich zveřejnění;
- klade požadavky na obsah konsolidované výroční zprávy (oproti nekonsolidované výroční zprávě musí obsahovat údaje o počtu a nominální hodnotě nebo účetní hodnotě všech akcií mateřské společnosti pokud členské státy nenařídí zveřejnění těchto informací v komentáři k účetní závěrce).

## 2.5 Finanční trh

V současnosti je ve většině zemí světa aplikován systém tržního hospodářství. V tomto prostředí dochází k základním operacím, podle jejichž povahy se také rozdělují trhy. Na trhu zboží a služeb se obchoduje s hmotnými a nehmotnými statky přinášející svým spotřebitelům užitek, druhým směnným místem je trh práce kde dochází ke střetu nabídky pracovních sil a poptávky po nich. Poslední klíčový je **trh finanční**, kde se obchodují peníze a peněžní ekvivalenty. Vlastníci peněz či peněžních ekvivalentů se snaží uložit své úspory na dobu po kterou je mohou postrádat s očekáváním příslušného zhodnocení v podobě úroku či jiného výnosu.

Na finančních trzích se neustále některé subjekty ucházejí o zapůjčované peněžní zásoby, některé subjekty právě tyto peníze chtějí nabídnout za účelem zhodnocení. Subjekty na straně nabídky jsou nazývány **investory**. Investoři půjčují své peníze podnikům, které je potřebují a poptávají, na krátkou dobu nebo delší podle jejich finanční pozice. Investor volí jednotlivé investorské příležitosti podle výše výnosu (úrokové míry) a podle investorského rizika. Zde je vidět projev reportování podle mezinárodně uznávaných účetních standardů. Ty díky své podstatě minimalizují investorské riziko špatných a nepřesných informací směřujících k potenciálním investorům a zajišťují společností nižší náklady na získání potřebného kapitálu.

V posledních letech se na finančních trzích stále více finančních obchodů uskutečňuje prostřednictvím cenných papírů. Podniku, který vydává cenné papíry (emitentovi) se rozšiřují možnosti, jak získat potřebný kapitál, protože na finančním trhu se obrací na větší počet finančních investorů. Těm zase obchodovatelné cenné papíry umožňují zvýšit likviditu jejich aktiv, neboť cenné papíry mohou na finančním trhu podle potřeby prodat.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> Kovanicová, D. Abeceda účetních znalostí pro každého, s. 151 - 155

## 2.6 Vykazování účetních informací dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Pokud by se měl účetní systém mezinárodního výkaznictví IFRS zařadit do kategorie dle jeho zaměření, jak bylo teoreticky provedeno v kapitole Účetní systémy 2.1, bylo by obtížné jej přiřadit pouze do jedné kategorie. Zařazení je složité, protože IFRS jsou v současné době výsledným obrazem globální harmonizace, zejména pak harmonizace účetnictví v zemích sjednocené Evropy. Podstatou nezařaditelnosti je jejich tvorba a implementace na základě politických rozhodnutí členských zemí EU, nikoliv jak je tomu v řadě případů systémů národních účetních systémů na základě vývoje a požadavků hospodářské praxe se všemi negativními dopady, omyly, tápáním a zkušenostmi.<sup>29</sup> Je to tedy systém založený na mikroekonomickém přístupu, který do praxe prosazují rozhodnutí Evropské komise. IFRS plně odpovídá potřebám rozvinuté ekonomiky orientované na otevřený trh a poskytování informací věřitelům společností, tedy majitelům, investorům a dalším uživatelům využívajících kapitálové trhy k podnikání. Postupně s nárůstem politické moci EU se začíná IFRS více prosazovat a nabývá na globální důležitosti.

Účetnictví v České republice je regulováno na základě zákonných norem, které jsou obecně závazné a vynutitelné právním systémem. Naproti tomu stojí zcela odlišný koncept pravidel pro vykazování účetních informací dle mezinárodních účetních standardů IFRS. Zatímco základy českého účetnictví vychází ze Zákona o účetnictví, základy IFRS vycházejí z tzv. Koncepčního rámce (Conceptual Framework – Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements). Hlavní rozdíl je ten, že v případě Koncepčního rámce se jedná o závazný účetní systém založený na principech, nikoliv o obecně platnou právní normu. *„Jedná se o systém, jehož využití je založeno na zákonné povinnosti dané jak rozhodnutím Evropské komise, tak i jednotlivými národními legislativními úpravami. Na rozdíl od US GAAP je jeho dobrovolné využití tak, aby bylo všeobecně uznáváno jako je tomu v případě US GAAP omezeno. Nutno říci, že*

---

<sup>29</sup> Tento zásadní rozdíl je také aplikovatelný na vývoj IFRS a US GAAP.

*ke škodě celého systému a především účetnictví samotného. Konkrétně je povinné užití IFRS dáno nařízením EK č. 1725/2003 z 29. 9. 2003 a č. 707/2004.*<sup>30</sup> Použití IFRS v České republice je v současnosti povinné jen pro společnosti, které mají kótovány cenné papíry na veřejně obchodovatelných trzích. Povinné užití je zakotveno v Zákoně o účetnictví, konkrétně § 19, odst. 9) a § 23a.

V případě IFRS se jedná o zásady, které se výhradně zaměřují na oblast účetnictví sestavování finančních výkazů předkládaných těm, které informace používají k ekonomickým a podnikatelským rozhodnutím. Nejedná se o systém regulující sestavování vnitropodnikových hlášení a zpráv.<sup>31</sup> Standardy IFRS nejsou vůbec koncipovány tak, aby bylo možné na jejich základě vykonávat daňovou správu, sestavovat daňová přiznání a provádět státní dozor nad organizacemi. Informace, které systém účetnictví IFRS poskytuje, jsou určeny především k odpovídajícím rozhodnutím na finančním trhu. Nejen z tohoto důvodu je systém IFRS využíván a uznáván na domácích burzách přibližně 35 zemí. V České republice je zásadním problémem, který přetrvává v účetnictví, že je vedeno za účelem zjištění základu daně z příjmů. Jeho účel je tedy prioritně sloužit potřebám státu a nikoli trhu a investorům. Tento přístup výrazně ovlivňuje kvalitu účetních informací a znemožňuje, aby byly popsány procesy ekonomické reality společností fair view způsobem.

Kvalita podávaného obrazu samozřejmě musí být potvrzena nezávislým subjektem. Auditor, který informace kontroluje, podává svůj názor na účetní závěrky organizací v souladu s principy v kapitole 2.7. Výrok slouží jako vysoce důležitý faktor v obchodních vztazích mezi společnostmi. Provázanost kvalitních požadavků na účetní informace a kvalitních služeb spojených s auditem těchto informací je zásadní.

---

<sup>30</sup> Ficbauer, J. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy, s. 27

<sup>31</sup> Z tohoto důvodu byly standardy přejmenovány. Dříve užívané Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards IAS) byly nahrazeny Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards IFRS).

### 2.6.1 *Koncepční rámec IFRS*

Na obecné bázi představují návod k sestavování účetních výkazů dva dokumenty. Prvním z nich je Koncepční rámec<sup>32</sup>, který jako jediný není označen číslem, tím druhým je standard IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Koncepční rámec klade především na účetní závěrky obecné nároky.

### 2.6.2 *Historie a tvorba IFRS*

Vývoj světových společností, mnohdy s nadnárodním působením, vyvolává změny ve všech oblastech, které jejich působení ovlivňuje. Vývoj společností proto musí být s dostatečně adekvátní odezvou sekundován vývojem těchto oblastí. Pro možnosti financování provozu společností je rozhodující oblast vykazování účetních informací. Proto je důležité, aby standardy účetního výkaznictví kopírovaly nároky své doby.

O první iniciativu v oblasti tvorby uceleného souboru účetních standardů pro účetní výkaznictví, který by byl celosvětově akceptován, se zasloužily profesní organizace zemí Kanady, USA, UK, Austrálie, Francie, Německa, Nizozemí, Japonska a Mexika. V roce 1973 zástupci zemí založili soukromou instituci Výbor pro mezinárodní účetní standardy „The International Accounting Standards Committee“ (dále jen „IASC“). IASC dosáhl tak významného postavení, že s ní spolupracovaly vážené instituce jako například Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry (dále jen „IOSCO“), OSN, OECD nebo americký Výbor pro účetní standardy (FASB). Historicky největším úspěchem, který se zasloužil o světové rozšíření IFRS, byla spolupráce s IOSCO na konci 90. let, kdy se podařilo uzavřít dohodu o podmínkách, za nichž IOSCO doporučí standardy svým členským burzám. Spolupráce před kladným vyjádřením IOSCO k akceptaci tehdejších Mezinárodních účetních standardů „International accounting standards“ (dále jen „IAS“) trvala až do roku 2000.

---

<sup>32</sup> Některé literatury Koncepční rámec neoznačují jako standard nebo přímo odmítají jeho označení jako standard (Kovanicová).

Po úspěšném akceptování standardů IOSCO, tedy akceptaci IAS na burzách podléhajících IOSCO, se IASC začala restrukturalizovat za účelem racionalizace svého působení. Změny proběhly v oblasti organizačního řízení a struktury organizace. Současná struktura orgánů je graficky znázorněna na obrázku 2 na další stránce.

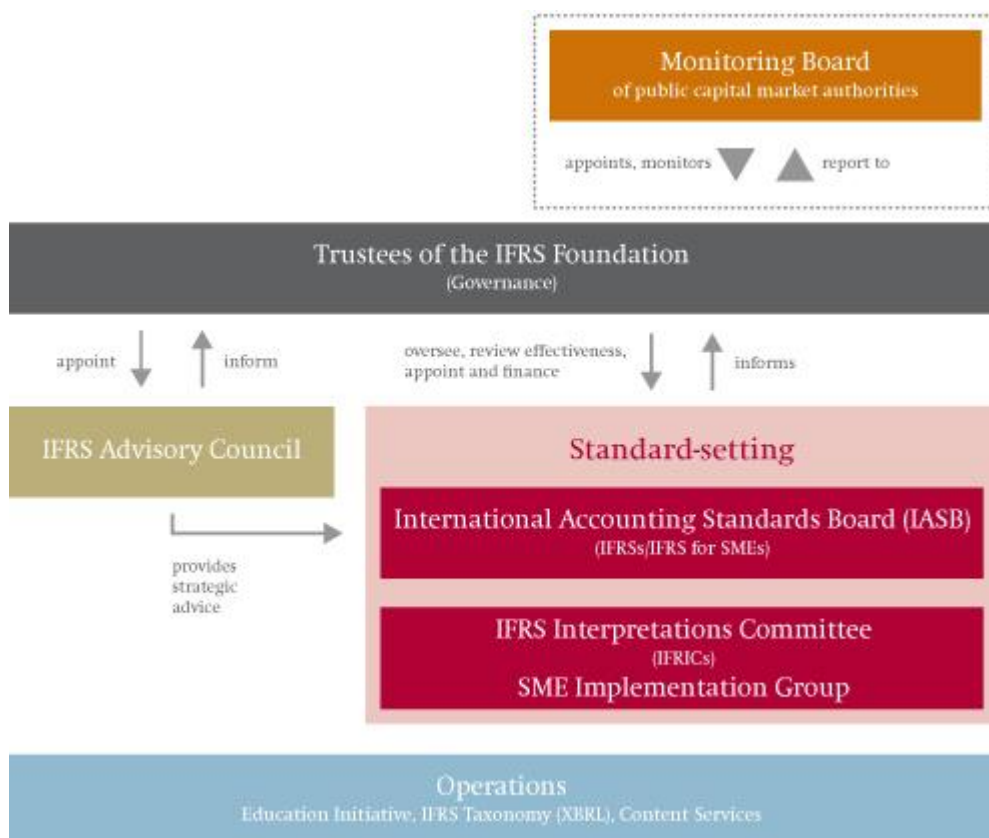
**Tabulka 2: Původní a nové označení orgánů instituce a standardů**

| <b>Význam</b>                                 | <b>Původně</b> | <b>Nyní</b>                           |
|-----------------------------------------------|----------------|---------------------------------------|
| <b>Výbor pro mezinárodní účetní standardy</b> | IASC           | IASCF                                 |
| <b>Celý soubor standardů</b>                  | IAS            | IFRS                                  |
| <b>Jednotlivé standardy</b>                   | IAS (1 až 41)  | IAS (platné staré) a IFRS (nová řada) |
| <b>Výbor pro interpretace standardů</b>       | SIC            | IFRIC                                 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Kovanicová, D., 2004

S cílem racionalizace působení instituce došlo k přejmenování označení jednotlivých orgánů, ale i standardů. Celý soubor standardů IAS byl přejmenován na IFRS, aby byl zdůrazněn fakt, že se jedná o standardizaci účetního výkaznictví, nikoli účtování. Původní i nové označení je uvedeno v tabulce 2.





Obrázek 2: Organizační struktura orgánů IASCF- foundation, zdroj: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

Organizační členění instituce bylo doplněno o Poradní sbor „IFRS Advisory Council“ a o Radu pro tvorbu účetních standardů „International Accounting Standards Board“ (dále jen „IASB“). K jejich řízení byl vytvořen Správní výbor „Trustees of the IFRS Foundation“.

## 2.7 Základní východiska sestavení účetní závěrky

Základní východiska, která musí být při sestavení účetní závěrky dle IFRS splněna, jsou definována v Konceptním rámci a v IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky (dále jen „IAS 1“). Konceptní rámec definuje předpoklady aktuální báze a předpoklad trvání účetní jednotky v budoucnosti. IAS 1 definuje předpoklady periodicita

vykazování, věrné a poctivé zobrazení skutečnosti a kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.

**Akruální báze** je předpoklad, který pracuje s obdobím vzniku účetního případu a s obdobím, ve kterém jsou tyto účetní případy zaúčtovány. Účetní závěrka sestavená na akruální bázi nese ty účetní případy, které věcně a časově souvisejí s obdobím, za něž se sestavuje. K naplnění předpokladu slouží účetní nástroje časového rozlišení výdajů, příjmů, nákladů, výnosů, tvorby dohadných položek a rezervy. Akruální báze je celosvětově přijímaným principem vykazování účetních informací, protože se jedná o přesnější vystižení hospodaření podniku, než by bylo v případě vyčíslení hospodaření podniku na základě příjmových a výdajových peněžních tocích (cash-flow).

**Předpoklad trvání účetní jednotky** se týká předpokladu trvání podniku v budoucnosti, který znamená, že účetní jednotka neplánuje nebo není nucena ukončit svou činnost nebo likvidovat majetek společnosti nebo podstatně zúžit rozsah své podnikatelské činnosti v dohledné budoucnosti. Podmínkou je, že bude pokračovat ve své podnikatelské činnosti v dohledné budoucnosti v takovém rozsahu, ve kterém jí provozuje k datu sestavení účetní závěrky. V případě, že vedení společnosti má pochybnosti o trvání podniku, musí tuto skutečnost zveřejnit. Jestliže je jisté, že předpoklad trvání podniku splněn není, musí sestavit účetní závěrku s ohledem na tuto skutečnost a zveřejnit její promítnutí do sestavené účetní závěrky včetně důvodů předpokladu ukončení činnosti podniku.

**Periodicita vykazování**, nebo také předpoklad periodicky se opakujících období je východisko sestavování účetní závěrky týkající se periodicity jejího sestavování. Účetním obdobím je buď kalendářní, nebo hospodářský rok. Z toho plyne, že účetní výkazy se sestavují alespoň na bázi jednoroční periody. Pokud má účetní jednotka důvod zkrátit či prodloužit období pro sestavení účetní závěrky, zveřejní ho a uvede délku období, pro kterou se účetní závěrka sestavuje.

**Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti** je východisko týkající se poctivé prezentace finanční pozice, výkonnosti a peněžních toků účetní jednotky. Věrné a poctivé zobrazení vyžaduje přesné rozpoznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů na základě identifikovaných účinků podnikatelských transakcí a dalších skutečností a podmínek vedoucích k jejich rozpoznání. Ve standardu IAS 1 je uvedeno, že přesná aplikace IFRS většinou vede k věrnému a poctivému zobrazení skutečnosti v účetnictví. V případě, že by účetní jednotka doznala závěru, že aplikace některých ustanovení IFRS nevede k naplnění východiska věrného a poctivého zobrazení, ale naopak, že aplikace ustanovení IFRS by byla zavádějící, musí zvolit takový způsob, aby se nedostatku standardů vyvarovala a vykazala informace nezkreslené. V komentáři k účetní závěrce uvede důvod odklonění se od aplikace IFRS a jakým způsobem k prezentovaným informacím došla. Poznámku zveřejní v každém komentáři dotčených účetních závěrek.

**Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky** jsou čtyři hlavní charakteristiky, které jsou vymezeny Koncepčním rámcem. Mezi tyto charakteristiky kvalit patří srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost.

*Srozumitelnost* je podstatnou kvalitativní charakteristikou informací v účetních závěrkách. Srozumitelností je myšlena snadná pochopitelnost pro uživatele účetních závěrek. Předpokládá se odborná kondice čtenářů, dostatečné znalosti podnikatelských a ekonomických aktivit i účetnictví. Složitě záležitosti, které jsou součástí účetní závěrky, nemohou být vynechány pouze proto, aby byla účetní závěrka srozumitelnější pro neodborné uživatele. Taková účetní závěrka by byla vytržená z kontextu, nebyla by úplná a nesplňovala by podmínku východiska věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a spolehlivosti.

*Relevance* prezentuje kvalitativní charakteristiku, která zabezpečuje užitečnost informací pro uživatele účetních závěrek z hlediska jejich informačních potřeb. Uživatelé očekávají takové informace, které ovlivní jejich ekonomická a finanční rozhodování ve vztahu k minulým, současným a budoucím událostem týkajících se účetní jednotky. Informace jsou také relevantní, pokud potvrzují či vyvracejí minulé

jednání uživatelů účetních informací. Relevance informací bezprostředně souvisí s podstatou (existencí), významností a časem prezentace informací.

*Spolehlivost* je takový kvalitativní požadavek na informace v účetních závěrkách, která zabezpečuje jejich užitečnost. Pokud by účetní záznamy nebyly dostatečně spolehlivé, není vhodné takové informace vykazovat přímo v rozvaze či výkazu zisku a ztráty účetní závěrky, ale pouze v komentáři k účetní závěrce. Případně lze vyčíslit účetní hodnotu účetního záznamu s ohledem na výši pravděpodobnosti, pouze je-li to možné a vhodné. Podmínkou dosažení spolehlivosti je podmínka dosažení těchto vlastností podávaných informací: důvěryhodnost, přednost obsahu před formou, nestrannost, opatrnost a úplnost.

Atribut přednosti obsahu před formou požaduje, aby ekonomický obsah účetních informací v účetních závěrkách byl upřednostněn před právní formou jejich vykazání. V této oblasti nároků na charakteristiky účetních závěrek sestavených dle IFRS dochází k odlišnostem v porovnání s legislativou platnou v České republice. Dle IFRS je dle zásady přednosti obsahu před formou majetek užívaný dle leasingové smlouvy vykazován jako aktivum u nájemce, nikoliv pronajímatele.

Pokud by informace zveřejněné v účetní závěrce vedly uživatele účelně k předem stanovenému rozhodnutí, není splněn atribut nestrannosti. Nestranná je taková účetní závěrka, která je nezkreslená a sestavená bez ohledu na to, jakým způsobem bude informace uživateli účetní závěrky zpracována. Předpojatá účetní závěrka nemůže být spolehlivá.

*„Opatrností se rozumí takový přístup k odhadům prováděným v nejistých podmínkách, při kterém aktiva nebo výnosy nejsou nadhodnoceny a závazky nebo náklady podhodnoceny. Pod rouškou principu opatrnosti však nesmí docházet k záměrnému vytváření tichých rezerv, k úmyslnému podhodnocování aktiv nebo výnosů nebo nadhodnocování závazků nebo nákladů; v tom případě by totiž účetní závěrka nebyla*

*nestranná, a proto by nebyla ani dostatečně spolehlivá.*<sup>33</sup> Zpracování účetních informací je pevně spjata s nutností rozhodování se na určité hladině nejistoty a pravděpodobnosti. Tuto nejistotu a pravděpodobnost je potřeba zajistit a řídit se principem opatrnosti.

Informace v účetní závěrce jsou jen tehdy spolehlivé, pakliže jsou úplné. Úplné jsou informace, pokud nejsou opomenuty žádné významné a závažné faktory ovlivňující obsah podávaných informací. Koncepční rámec uvádí, že úplnosti je dosaženo tehdy, pokud jsou v rovnováze náklady na zjištění úplných informací s jejich užitekem. Přínosy ze zveřejněných účetních informací by měly být větší, než náklady na jejich získání.

*Srovnatelnost* informací uvedených v účetních výkazech má význam pro uživatele, pokud je lze srovnávat v časové řadě a zároveň i mezi jednotlivými podniky. Aby bylo možné informace srovnávat, musí být dosaženo konzistence účetních metod a postupů a kontinuity vykazovaných položek. Konzistence účetních metod a postupů však nesmí ovlivnit přístup k jejich volbě z hlediska informační kvality. Změna je možná tehdy, pokud povede k vyšší informační kvalitě, například v důsledku procesní změny ve společnosti. Pokud jsou informace účetní závěrky srovnatelné, uživatelé mohou aplikovat nástroje analýzy trendů časových řad s cílem stanovení jejich charakteristik a predikčních hodnot a zároveň mohou provést mezipodnikové srovnání finanční pozice a výkonnosti s podobně zaměřenými společnostmi.

## **2.8 Základní prvky účetního výkaznictví**

Účetní výkaznictví je představováno účetními závěrkami, které sestavují účetní jednotky na základě proběhlých účetních operací a transakcí za časové období, za které se účetní závěrka sestavuje. Účetní závěrka sestává z pěti základních prvků, které jsou představovány jednotlivými obsahovými položkami účetní závěrky. Každá účetní operace a transakce představuje pohyb, který je vyjádřený ve finanční částce, na prvcích tvořících účetní závěrku. Základními prvky účetní závěrky jsou:

---

<sup>33</sup> Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS, 2005, s. 20

- prvky týkající se finanční pozice účetní jednotky, kterými jsou
  - aktiva,
  - závazky,
  - vlastní kapitál,
- prvky týkající se výkonnosti účetní jednotky, tedy
  - náklady,
  - výnosy.

### 2.8.1 *Definice aktiva*

Aby mohla být účetní položka zařazena mezi aktiva, musí splňovat dvě charakteristiky:

- existence aktiva je dána minulými skutečnostmi,
- očekává se, že podniku přinese budoucí ekonomický prospěch.

Při přezkoumání aktiva pro účely vykázaní v rozvaze, musí rozvahové aktivum splňovat další dvě charakteristiky:

- budoucí ekonomický prospěch poplyne směrem do podniku s dostatečnou jistotou,
- rozvahové aktivum musí být spolehlivě ocenitelné.

Vykázání aktiv v rozvaze je označováno termínem „rozpoznání“, kdy jsou splněny obě podmínky budoucího ekonomického prospěchu plynoucího směrem do podniku a spolehlivé ocenitelnosti aktiva. Rozpoznání je proces směřující k vykázaní položek v účetní závěrce na základě vyhovění požadovaným definicím. Položky, nesplňující kritéria pro rozpoznání aktiva, mohou být v případě potřeby uvedeny v komentáři k účetním výkazům.

Koncepční rámec dále definuje významy jednotlivých termínů, které jsou použity k popisu charakteristik aktiv a podskupiny rozvahových aktiv.

**Budoucí ekonomický prospěch** je obsažen přímo v aktivu. Tím se rozumí jeho potenciál vytvořit peněžní tok směrem do podniku, a to buď přímo, nebo nepřímo. Způsobů, jakými budoucí ekonomický prospěch plyne do podniku, existuje řada. Aktivum může samostatně produkovat peněžní toky do společnosti, nebo společně s dalšími aktivy (tyto další aktiva nemusí být ve vlastnictví účetní jednotky). Aktiva mohou být směněna za jiná aktiva nebo je lze rozdělit mezi vlastníky společnosti. Pokud by aktivum nesplnilo podmínku potenciálu přinést podniku budoucí ekonomický prospěch po ukončení běžného účetního období, nelze náklady spojené s jeho pořízením aktivovat a zanechat do položek majetku rozvahy. Náklady na pořízení se v takovém případě promítnou jako výkonnostní prvek účetní jednotky ve výkazu zisku a ztráty. Pro existenci aktiva není podstatné, jakou formu zaujímají, ani není podstatné vlastnické právo účetní jednotky k aktivu. Aktivovat majetek v podniku je možné na základě výsledků minulých transakcí nebo jiných minulých skutečností, přitom platí, že musí být splněny definice aktiva. Nákup majetku nemusí znamenat aktivaci a v případě, že nejsou provedeny žádné transakce či jiné skutečnosti, může být zaznamenán přírůstek aktiv (například získání aktiv dotací a darováním).

**Spolehlivá ocenitelnost** je kritériem, které je rozhodující při posuzování, zda aktivum bude zařazeno mezi rozvahová aktiva. Rozvahovými aktivy jsou taková aktiva, která jsou vykázána v rozvaze. Pokud neexistuje jistota při ocenění účetní položky, nelze uznat aktivum a vykázat jej v rozvaze ani jako výnos ve výkazu zisku a ztráty. V tomto případě musí účetní jednotka zmínit existenci položky v komentáři k účetní závěrce. V mnoha případech dochází k situacím, že se oceňuje na bázi odhadů. Tato skutečnost ocenění na základě odhadů je běžná a nijak nesnižuje spolehlivost účetní závěrky.

### 2.8.2 *Definice závazků*

Závazek je klasifikován jako účetní položka, která splňuje následující charakteristiky:

- jedná se o současnou povinnost,
  - která vznikla na základě minulých skutečností,

- od jejíhož vypořádání se očekává, že bude směřovat k úbytku ekonomického prospěchu (aktiv) z podniku.

Aby byl závazek uznán a mohl být vykázán v rozvaze, musí splnit další podmínky kritérií, které kladou nároky na následující charakteristiky:

- existuje vysoká pravděpodobnost, že vypořádání závazku vyvolá odliv nositelů ekonomického prospěchu (aktiv),
- existuje skutečnost, že lze částku, za niž se toto vypořádání uskuteční, spolehlivě stanovit.

**Současná povinnost** je základní charakteristikou definice závazků. Jedná se o odpovědnost nebo povinnost jednat určitým způsobem. Vymahatelnost těchto závazků je představována nejčastěji závaznou smlouvou nebo zákonem stanovujícím požadavek na účetní jednotku. Dále závazky vznikají jako důsledek obchodních zvyklostí nebo jako mimosmluvní závazky. Jedná se o současný závazek, který vzniká až poté, co je obchodu předmětné aktivum dodáno, nebo k okamžiku, kdy je uzavřena neodvolatelná smlouva zavazující účetní jednotku k pořízení aktiva. Neodvolatelná je pouze taková smlouva, u které by ekonomické následky vyúsťující z nedodržení uzavřených podmínek byly takové, že by nebylo racionální vyhnout se splnění závazku. Vypořádání závazků nabývá různých forem. Jedná se například o peněžní plnění, převod jiných aktiv, poskytnutí služeb, nahrazení stávajícího závazku jiným závazkem nebo přeměnou závazku na vlastní kapitál, kdy se původní věřitel stává spolumajitelem (kapitalizace závazku).

### 2.8.3 *Definice vlastního kapitálu*

Jako poslední položku rozvahy účetní závěrky definuje koncepční rámec vlastní kapitál. Jedná se o zbytkový podíl na aktivech vlastněných společnostmi po odečtení všech jejích závazků. Z této definice vlastního kapitálu vyplývá, že jeho výše je odvislá od výše aktiv



a závazků a od jejich ocenění. Dochází-li k jejich přeceňování, mění se také výše základního kapitálu.

Vlastní kapitál se v rozvaze obvykle dělí podle toho, jakým způsobem jej účetní jednotka nabyla a jakým způsobem vznikl. Dále může být dělením vlastního kapitálu vyjádřeno, jaká právní a jiná omezení vznikají při rozdělování jednotlivých částí vlastního kapitálu. Členění je odvislé od právní formy společností. Důležitou součástí vlastního kapitálu je výsledek hospodaření, který byl dosažen jako zisk nebo ztráta za běžné období. K jeho vyčíslení se dochází jako rozdíl výnosů a nákladů.

#### 2.8.4 *Definice výnosů*

Pro potřeby klasifikace výnosů se vychází z následující definice: „Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků.“<sup>34</sup> Vykázání výnosů nutně koresponduje s okamžikem zvýšení aktiv nebo snížení závazků vyvolané vznikem výnosů. Výnosy jsou uznány a vykázány v účetní závěrce, pokud je lze spolehlivě ocenit.

Při práci s koncepčním rámcem je zapotřebí rozlišovat termíny income, revenues, gains. Vhodné ekvivalenty v obdobné české účetní terminologii neexistují. V extrémním případě lze všechny tyto tři vyjádření překládat jako výnos. Tyto kategorie však nemají stejný význam a je zapotřebí je rozlišovat a pracovat s nimi jako s netotožnými prvky účetních případů.

**Income** je výraz překládaný jako výnos a skládá se z revenues a gains. Jedná se o termín, který je kategoricky nadřazen pojmům revenues a gains, které zahrnuje oba.

**Revenues** je výraz překládaný jako výnosy, které jsou realizovány z běžných činností. Běžné činnosti jsou třeba chápat jako termín, který odráží takovou činnost, která je pro

---

<sup>34</sup> Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS, s. 23.

účetní jednotku obvyklá, normální, opakující se a běžná. Jedná se konkrétně o výnosy, které jsou dosahovány z běžných činností:

- tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb,
- výnosy z úroků, dividend, přijatého nájemného, přijatých licenčních poplatků.

Výnosy se podrobně zabývá standard IAS 18 – Výnosy (Revenues).

**Gains** je výraz oficiálně překládaný dle IFRS jako ekvivalent k českému pojmu „přínosy“. S tímto termínem nejsou české účetní jednotky zvyklé pracovat, proto je důležité pochopit jeho význam a umístění v IFRS. Přínosy se vykazují v účetní závěrce vždy kompenzované. Musí být sníženy o související náklady, které jsou označovány termínem losses. Losses je výraz překládaný jako újmy či ztráty. Pakliže budou přínosy vykázány snižené o související újmy, je vhodné užívat českého termínu zisk či ztráta. Přínosy jsou například kladné výsledky z prodeje:

- dlouhodobých aktiv včetně investic,
- krátkodobých aktiv (materiál),
- kladné kurzové rozdíly.

Přínosy jsou většinou výnosy, které ovlivňují v běžném účetním období výsledek hospodaření. Takové výnosy se označují „procházející“ „výsledkovou“ částí výkazu o úplném výsledku hospodaření. Výkaz o úplném výsledku hospodaření, anglicky comprehensive income statement, slouží k rozlišení dvojího typu zachycení přínosů. V případě, že standard příslušný k účtované účetní operaci určuje zachycení vzniku výnosů kapitalizovaným způsobem (například při přecenění držených aktiv), jsou tyto výnosy zaznamenány v úplném výsledku hospodaření.

### 2.8.5 Definice nákladů

Definice nákladů klasifikuje základní charakteristiku určení nákladů, která musí splňovat snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo formou zvýšení závazků,

úbytkem aktiv či snížením užitečnosti aktiv a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než rozdělením prostředků vlastníkům vkládaného kapitálu.

Aby byly náklady vykázány v účetní závěrce ve výsledovce (respektive ve výkazu o úplném výsledku hospodaření společnosti) musí být splněna podmínka, že snížení ekonomického prospěchu je spolehlivě vyjádřitelné analogicky jako u výnosů. Jedná se tedy v podstatě o okamžik, kdy jsou uznány závazky, úbytek aktiv nebo zhoršení aktiv.

Koncepční rámec rozlišuje následující dvě kategorie nákladů:

- expense – náklady vznikající z běžných činností ve smyslu činnosti, která je pro účetní jednotku obvyklá, normální, opakující se a běžná,
- loss – újmy, nebo častěji vhodněji překládané jako ztráty z činností, které jsou pro účetní jednotku mimo běžný provoz.

Termín losses je účetní položka, která je opakem přínosů (anglicky gains). Výklad viz výše. Od termínů expenses a losses je potřeba odlišovat třetí výraz pro náklady, kterým jsou **náklady na pořízení aktiv**, které jsou označovány anglickým ekvivalentem **cost**.

## 3 Praktická část

### 3.1 IAS 38 Nehmotná aktiva

Účetní jednotka podle znění standardu IAS 38 Nehmotná aktiva (dále jen „standard IAS 38“) vykazuje v účetní závěrce informace, která se týkají dlouhodobých nehmotných aktiv. Předmětem standardu jsou nehmotná aktiva, pokud nejsou upravena jinými standardy. Definice nehmotného aktiva dle standardu IAS 38 jsou identifikovatelná nepeněžní aktiva, která nemají hmotnou podstatu.<sup>35</sup> Pro určení majetku účetní jednotky, který je podřízen úpravám standardu IAS 38 slouží tabulka 3. Ve sloupcích tabulky jsou zmíněna kritéria, která účetní jednotka musí ověřit. Kritéria se hodnotí postupně. Pokud nejsou splněna kritéria ve sloupci Úprava jinými standardy, Peněžní aktivum a Hmotná podstata, může účetní jednotka použít pro majetek příslušný standard IAS 38.

Tabulka 3: Předmět standardu IAS 38 Nehmotná aktiva

| Skupina majetku | Položka majetku     | Úprava jinými standardy | Peněžní aktivum | Hmotná podstata | Nehmotné aktivum dle definice IAS 38 |
|-----------------|---------------------|-------------------------|-----------------|-----------------|--------------------------------------|
| 1               | Podvojně účetnictví | ☒                       | ☒               | ☒               | ☑                                    |
| 2               | Investiční majetek  | ☒                       | ☒               | ☒               | ☑                                    |
| 3               | Odbyt               | ☒                       | ☒               | ☒               | ☑                                    |
| 4               | Sklad               | ☒                       | ☒               | ☒               | ☑                                    |
| 4               | Inventor            | ☒                       | ☒               | ☒               | ☑                                    |
| 5               | Mzdy                | ☒                       | ☒               | ☒               | ☑                                    |
| 6               | AUTOCAD             | ☒                       | ☒               | ☒               | ☑                                    |
| 6               | AUTOCAD 13-CZ       | ☒                       | ☒               | ☒               | ☑                                    |
| 6               | ACAD LT R1          | ☒                       | ☒               | ☒               | ☑                                    |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

---

<sup>35</sup> Dvořáková, D., 2011

### 3.1.1 Rozpoznání nehmotného majetku

Aktiva jsou rozpoznány a vykázány v rozvaze v případě, že splní kritéria rozpoznání nehmotných aktiv. Podmínky rozpoznání jsou definovány velmi specificky s ohledem na specifičnost charakteru nehmotných aktiv. Aby bylo aktivum rozpoznáno a vykázáno v rozvaze, musí splnit jak obecné podmínky formulované v Koncepčním rámci, tak musí naplnit specifické charakteristiky aktiva nehmotného.<sup>36</sup> Pro kontrolu rozpoznání aktiva slouží tabulka 4. Účetní jednotka postupně ověřuje splnění kritérií v záhlaví tabulky stanovených dle standardu IAS 38. Pakliže jsou všechna kritéria rozpoznání splněna, bude aktivum zahrnuto v rozvaze účetní jednotky.

Tabulka 4: Rozpoznání nehmotného aktiva

| Skupina majetku | Položka majetku     | Obecná definice aktiva (Koncepční rámec)    |                                     | Specifické charakteristiky nehmotného aktiva |                                     |                                      |                                     |                                         |
|-----------------|---------------------|---------------------------------------------|-------------------------------------|----------------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------------------|-------------------------------------|-----------------------------------------|
|                 |                     | Existence je výsledkem minulých skutečností | Přinese budoucí ekonomický prospěch | Identifikovatelnost                          |                                     |                                      | Ovládání                            |                                         |
|                 |                     |                                             |                                     | Oddělení od prvotního Goodwillu              | Oddělení od podniku                 | Existence plyne ze smlouvy či zákona | Pravomoc získat bud. ekon. prospěch | Omezený přístup k prospěchu jiných osob |
| 1               | Podvojný účetnictví | <input checked="" type="checkbox"/>         | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>          | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>     |
| 2               | Investiční majetek  | <input checked="" type="checkbox"/>         | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>          | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>     |
| 3               | Odbyt               | <input checked="" type="checkbox"/>         | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>          | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>     |
| 4               | Sklad               | <input checked="" type="checkbox"/>         | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>          | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>     |
| 4               | Inventor            | <input checked="" type="checkbox"/>         | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>          | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>     |
| 5               | Mzdy                | <input checked="" type="checkbox"/>         | <input type="checkbox"/>            |                                              |                                     |                                      |                                     |                                         |
| 6               | AUTOCAD             | <input checked="" type="checkbox"/>         | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>          | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>     |
| 6               | AUTOCAD 13-CZ       | <input checked="" type="checkbox"/>         | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>          | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>     |
| 6               | ACAD LT R1          | <input checked="" type="checkbox"/>         | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>          | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>  | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>     |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

Aktivum Mzdová agenda nesplňuje kritérium „Přinese budoucí ekonomický prospěch“. Toto aktivum je zařazeno v majetku, ale není využíváno pro ekonomickou činnost podniku. Agenda vedení a účtování mezd je přeřazena a integrována do programu

<sup>36</sup> Dvořáková, D., 2011

Podvojný účetnictví, které tuto účetní problematiku zpracovává také. Nejedná se o technické zhodnocení.

### 3.1.2 *Oceňování nehmotného majetku v okamžiku pořízení*

Oceňování majetku v okamžiku pořízení je důležitá fáze při jeho evidenci z pohledu dalšího účetního nakládání s majetkem. Od její historické hodnoty mohou být odvozovány cenové úpravy po zbytek jeho životnosti. Účetní jednotka má několik možností, jakými je možné aktivum nabýt. Podle způsobu nabytí je pak odvozena metoda stanovení ocenění v okamžiku pořízení.

V případě **pořízení nákupem** je majetek oceněn pořizovací cenou. Pořizovací cena zahrnuje všechny nutně vynaložené náklady<sup>37</sup> k tomu, aby bylo možné aktivum využívat. Při **bezúplatném pořízení**<sup>38</sup> je aktivum oceněno ve fair value.<sup>39</sup>

Veškerý nehmotný majetek upravovaný standardem IAS 38, který účetní jednotka vlastní, byl nabyt úplatnou formou nákupu, tzv. dodavatelským způsobem.

### 3.1.3 *Oceňování nehmotného majetku v průběhu držení aktiva*

V průběhu držení aktiva může dojít k vynaložení *následných nákladů*, které budou identifikovány jako technické zhodnocení v souvislosti s již rozpoznaným aktivem. Následné náklady se považují za technické zhodnocení, pokud zvýší užitek, který plyne z aktiva podniku. Dále musí být spolehlivě ocenitelné a přiřaditelné k aktivu.

Nehmotný majetek lze oceňovat k bilančnímu dni buď na základě modelu historických cen, nebo na základě modelu přecenění na fair value. Využije-li účetní jednotka **modelu historických cen**, je aktivum amortizováno z hodnoty ocenění k okamžiku

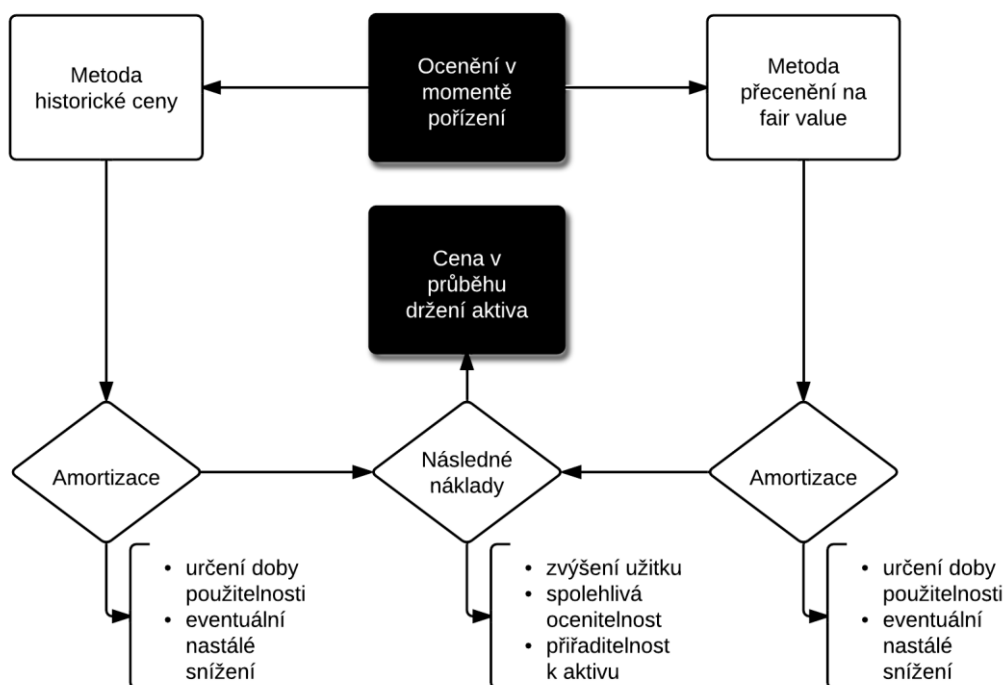
---

<sup>37</sup> Výjimku tvoří náklady na zaškolení zaměstnanců, na reklamu spojenou s prezentací nového výrobku, náklady zbytečně vynaložené a další.

<sup>38</sup> Jedná se například o formu pořízení ze státní dotace nebo přidělením výrobní kvóty, licence apod. státem.

<sup>39</sup> Dvořáková, D., 2011

pořízení v souladu s určenou dobou jeho použitelnosti. Dále je historická cena aktiva eventuálně snižována v souladu s IAS 36 Snižování hodnoty aktiv. Druhou možností je **model přecenění na fair value**. Nehmotný majetek je zapotřebí přeceňovat periodicky v závislosti na vývoji tržních cen<sup>40</sup> tak, aby ocenění aktiva odpovídalo skutečnosti, a aby nebylo významně odtrženo od aktuální výše fair value.<sup>41</sup>



Obrázek 3 Model oceňování nehmotného majetku, vlastní zpracování

### 3.1.4 Doba použitelnosti nehmotných aktiv

Dle standardu IAS 38 se nehmotná aktiva rozdělují do dvou skupin podle možnosti určit dobu použitelnosti, a to:

<sup>40</sup> Fair value nehmotných aktiv musí být vždy určena na základě ceny aktivního trhu, protože alternativní určení fair value jsou zde nespolehlivá. Pakliže by aktivní trh přestal existovat, musí se účetní jednotka u daného aktiva (případně celé skupiny nehmotných aktiv) vrátit k modelu historických cen. Neexistence aktivního trhu aktiva indikuje možnost, že došlo ke snížení jeho hodnoty. V takovém případě je nutné provést test snížení hodnoty aktiva.

<sup>41</sup> Dvořáková, D., 2011

- aktiva, u nichž lze určit dobu použitelnosti, která jsou pravidelně amortizována v závislosti na určené době použitelnosti,
- aktiva, u nichž nelze určit dobu použitelnosti, která nejsou amortizována.

Skupina aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti se musí přezkoumávat, zda u nich nebyly změněny podmínky a okolnosti jejich využívání a testovat snížení hodnoty těchto aktiv v souladu s IAS 36. Dále ověřovat, zda se jejich doba použitelnosti nestala určitelnou. Pokud by bylo možné určit dobu použitelnosti majetku, začne účetní jednotka nehmotné aktivum amortizovat.

Standard IAS 38 vyjmenovává příklady, které bere účetní jednotka v úvahu, při stanovování kvalifikovaného odhadu doby použitelnosti aktiva. Faktory níže uvedené nejsou vyčerpávajícím seznamem, ale jsou nejčastěji používány. Účetní jednotka musí vzít v úvahu všechny faktory působící na dobu použitelnosti. Pokud lze aktiva jednoznačně zařadit do skupiny **běžně užívaných pro nevýrobní účely**, nebo do skupiny, kde jsou aktiva **spjata s výrobou**, musí být zváženy další faktory typické pro určení životnosti takových aktiv.

Faktory, které nejčastěji určují dobu použitelnosti aktiva, jsou:

- očekávané využití aktiva v podniku,
- typický životní cyklus aktiva, určený na základě veřejně dostupných informací o použitelnosti podobných aktiv,
- závislost doby použití aktiv na základě doby použitelnosti ostatních aktiv,
- periodikum vydávání nových verzí (pro aktiva běžně využívaná pro nevýrobní účely)
- životnost výrobku a charakter poptávky (pro aktiva spjata s výrobou).<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> Dvořáková, D., 2011



### 3.1.5 Amortizace nehmotného majetku

V případě nehmotných aktiv je využíván pojem amortizace na rozdíl od hmotných aktiv, kde se jedná o odpisování. Přesto je systém amortizace totožný s odpisováním až na specifika formy aktiv. Problematické je určení metody amortizace korespondující s očekávaným vývojem přínosů aktiva v podobě výnosů.<sup>43</sup>

Následující tabulka 6 informuje o stanovení pořizovací ceny aktiv, jejich životnosti a výpočtu odpisů.

Tabulka 6: Oceňování v průběhu držení majetku

| Součásti pořizovací ceny | Celková vstupní cena | Lze určit dobu použitelnosti | Doba použitelnosti v měsících (pokud lze určit) | Zůstatková cena k 1.1.2010 | Odpis za 2010 | Zůstatková cena k 31.12.2010 |
|--------------------------|----------------------|------------------------------|-------------------------------------------------|----------------------------|---------------|------------------------------|
| instalace, instruktáž    | 20 000               | ne                           |                                                 | 20 000                     | -             | 20 000                       |
| instalace, instruktáž    | 6 000                | ano                          | 96                                              | 3 000                      | 375           | 2 625                        |
| instalace, instruktáž    | 18 000               | ano                          | 72                                              | 9 000                      | 1 500         | 7 500                        |
| instalace, instruktáž    | 4 000                | ano                          | 72                                              | 2 000                      | 333           | 1 667                        |
| instalace                | 97 000               | ano                          | 72                                              | 49 000                     | 8 167         | 40 833                       |
| instalace, instruktáž    | 34 000               | ano                          | 96                                              | 17 000                     | 2 125         | 14 875                       |
| instalace                | 30 000               | ano                          | 60                                              | 15 000                     | 3 000         | 12 000                       |
| instalace                | 107 000              | ano                          | 60                                              | 53 000                     | 10 600        | 42 400                       |
| instalace                | 40 000               | ano                          | 60                                              | 20 000                     | 4 000         | 16 000                       |
| <b>Celkem</b>            | <b>356 000</b>       |                              |                                                 | <b>188 000</b>             | <b>30 100</b> | <b>157 900</b>               |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

### 3.1.6 Zveřejnění a pozbytí nehmotných aktiv

Standard vyžaduje, aby aktiva z důvodu rozdělení různě rizikových aktiv byla vykázána odděleně dle jednotlivých specifických skupin. Údaje, které mají být zveřejněny, jsou taxativně vyjmenovány a patří mezi ně zejména:

---

<sup>43</sup> Dvořáková, D., 2011

- určitelnost doby použitelnosti jednotlivých skupin aktiv,
- zdůvodnění nemožnosti určení doby použitelnosti aktiv,
- analýzu příčin změn účetní hodnoty aktiv v průběhu účetního období.

Pozbytí aktiv, nebo také vyřazení, je evidováno k okamžiku prodeje aktiva, nebo k okamžiku, kdy se aktivum přestane využívat. Výsledek z prodeje je ve výsledovce vykázán kompenzovaně. K vyřazení dochází také, pokud účetní jednotka převede aktivum dle IFRS 5 mezi aktiva držená k prodeji.<sup>44</sup>

### 3.2 IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

Standard IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení (dále jen „standard IAS 16“) upravuje vykazování účetních informací týkajících se dlouhodobých hmotných aktiv, která jsou určena k dlouhodobému užívání účetní jednotkou při běžné činnosti. Výjimkou působnosti standardu IAS 16 jsou pro svou specifickou biologická aktiva a neobnovitelné přírodní zdroje.<sup>45</sup> Definice pozemků, budov a zařízení je následující:

- podnik je drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami, nebo k administrativním účelům;
- dle očekávání budou užívána po více než jedno účetní období.<sup>46</sup>

Pro určení majetku účetní jednotky, který je podřízen úpravám standardu IAS 16 slouží tabulka 7. Ve sloupcích tabulky jsou zmíněna kritéria, která účetní jednotka musí ověřit. Kritéria se hodnotí postupně. Pakliže nejsou splněna kritéria ve třetím, čtvrtém a pátém sloupci, může použít pro majetek příslušný standard IAS 16.

---

<sup>44</sup> Dvořáková, D., 2011

<sup>45</sup> Biologická aktiva jsou upravena ve standardu IAS 41 Zemědělství, neobnovitelné přírodní zdroje upravuje standard IFRS 6 Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů. Biologická aktiva jsou živá zvířata a rostliny, které jsou využívány k zemědělské činnosti.

<sup>46</sup> Dvořáková, D., 2011

Tabulka 7: Předmět standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

| Skupina majetku | Položka majetku          | Biologická aktiva (zvířata, rostliny) | Neobnovitelné přírodní zdroje | Pozemky, budovy a zařízení nevyužívána pro běžnou činnost | Aktiva držená za účelem prodeje | Leasing | Pozemky, budovy a zařízení dle definice IAS 16 |
|-----------------|--------------------------|---------------------------------------|-------------------------------|-----------------------------------------------------------|---------------------------------|---------|------------------------------------------------|
| 1               | Vysekávačka Trumpf       | ☒                                     | ☒                             | ☒                                                         | ☒                               | ☒       | ☑                                              |
| 2               | Plošina montážní         | ☒                                     | ☒                             | ☒                                                         | ☒                               | ☒       | ☑                                              |
| 3               | Lis ohrnovací Truma      | ☒                                     | ☒                             | ☒                                                         | ☒                               | ☒       | ☑                                              |
| 4               | Souprava tlaková tryskač | ☒                                     | ☒                             | ☒                                                         | ☒                               | ☒       | ☑                                              |
| 10              | Peugeot Boxer            | ☒                                     | ☒                             | ☒                                                         | ☒                               | ☑       |                                                |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

V rámci rozpoznání aktiv společnosti je zařazen také Peugeot Boxer, nákladní vůz pronajatý od leasingové společnosti. Implikace provozování tohoto vozidla jsou zpracovány v kapitole 3.3 Leasingy.

### 3.2.1 Rozpoznání hmotného majetku

Aby byla aktiva, která upravuje standard IAS 16 rozpoznána a vykázána v rozvaze účetní jednotky, musí splnit daná kritéria. Mezi kritéria patří:

- pravděpodobnost, že přinesou ekonomický užitek, a tedy aby byla
  - přenesena veškerá rizika plynoucí z držby aktiv,
  - přenesen prospěch plynoucí z aktiv,
- spolehlivé ocenění pořizovacích nákladů,
- obecná definice aktiva v Koncepčním rámci.<sup>47</sup>

Uvedená kritéria testuje tabulka 8 na následující straně.

<sup>47</sup> Dvořáková, D., 2011

Tabulka 8: IAS 16 Rozpoznání pozemků, budov a zařízení

| Skupina majetku | Položka majetku        | Obecná definice aktiva (Konceptní rámec)    |                                     | Specifické charakteristiky pozemků, budov a zařízení |                                                |                                         |
|-----------------|------------------------|---------------------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------------------------|------------------------------------------------|-----------------------------------------|
|                 |                        |                                             |                                     | Užitek                                               |                                                | Spolehlivé ocenění pořizovacích nákladů |
|                 |                        | Existence je výsledkem minulých skutečností | Přinese budoucí ekonomický prospěch | Podnik nese rizika spojená s vlastnictvím            | Podniku náleží prospěch spojený s vlastnictvím |                                         |
| 1               | Vysekávačka Trumpf     | <input checked="" type="checkbox"/>         | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>                  | <input checked="" type="checkbox"/>            | <input checked="" type="checkbox"/>     |
| 2               | Plošina montážní       | <input checked="" type="checkbox"/>         | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>                  | <input checked="" type="checkbox"/>            | <input checked="" type="checkbox"/>     |
| 3               | Lis ohrnovací Truma    | <input checked="" type="checkbox"/>         | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>                  | <input checked="" type="checkbox"/>            | <input checked="" type="checkbox"/>     |
| 4               | Souprava tlaková trysk | <input checked="" type="checkbox"/>         | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>                  | <input checked="" type="checkbox"/>            | <input checked="" type="checkbox"/>     |
| 10              | Peugeot Boxer          | <input checked="" type="checkbox"/>         | <input checked="" type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/>                  | <input checked="" type="checkbox"/>            | <input checked="" type="checkbox"/>     |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

### 3.2.2 Oceňování hmotného majetku v okamžiku pořízení

Standard striktně nerozděluje pravidla ocenění v momentě pořízení pro dodavatelský způsob a pořízení vlastní činností. V obou případech se užívá ocenění na bázi pořizovacích nákladů. Tato metoda zahrnuje veškeré nutné a účelné náklady, které uvedou aktivum do stavu, kdy může přinášet užitek. Při určení nákladů, které vstupují do pořizovací ceny, je zapotřebí dbát pozornosti zejména u tvořených rezerv na náklady spojené s demontáží a likvidací vyřazovaných aktiv. Aktivují se také úroky z poskytnutých úvěrů na pořízení způsobilých aktiv dle IAS 23 Výpůjční náklady. Státní dotace na pořízení aktiv mohou buď snižovat pořizovací cenu (tedy způsobují nižší odpisové náklady), nebo pořizovací cenu nesnižují (dotace je časově rozlišena).<sup>48</sup> Způsob pořízení aktiv ve společnosti je výhradně pořízení nákupem od dodavatelů. V příloze 2 je příslušná tabulka zachycující přehled způsobu pořízení aktiv ve společnosti.

### 3.2.3 Ocenění hmotného majetku v průběhu držení

Dlouhodobá hmotná aktiva mohou být v průběhu držení oceněna dle modelu historické ceny nebo modelu fair value. V průběhu držení vznikají tzv. následné výdaje, které je potřeba rozlišit na technické zhodnocení a výdaje na opravy a pravidelnou

<sup>48</sup> Dvořáková, D., 2011

údržbu. Technické zhodnocení se vyznačuje tím, že zvyšuje užitečnost aktiva.<sup>49</sup> Obrázek 3 na straně 47 platí analogicky i pro dlouhodobá hmotná aktiva upravená standardem IAS 16, kde termín amortizace je nahrazen odepisováním.

### 3.2.4 *Odpisy hmotného majetku*

Odepisovaný majetek stejného technicko-ekonomického určení, který nemá pro společnost významnou hodnotu, lze agregovat a odepisovat jako celek. Naproti tomu aktiva složená z významných částí s rozdílnou dobou použitelnosti je zapotřebí desagregovat pro účely odepisování. Tyto části se pak posuzují a odepisují samostatně. Pokud jsou součástí ceny aktiva významné kontroly, odepisují se po dobu do další významné kontroly. Pokud existuje předpoklad, že se náhradní díly aktiv stanou jejich součástí a budou užívány po více než jedno účetní období, budou vykázány jako součást dlouhodobých hmotných aktiv. Dle standardu IAS 16 lze také odepisovat pozemky, a to v případě, že součástí jejich vstupní ceny jsou úpravy pozemku. Tato část hodnoty pozemku se odepisuje po dobu přínosu výnosů z této úpravy pozemku.

Zásadním principem volby metody odepisování je přiřazení příslušných nákladů odpisů k souvisejícím výnosům. Volbu metody odepisování je potřeba před sestavením účetní závěrky přezkoumat a ověřit její vhodnost, případně zvolit metodu, která odráží proces spotřeby užitků věrněji.<sup>50</sup> Příslušná tabulka, která je z důvodu své grafické náročnosti součástí přílohy 2, zobrazuje stanovení výpočtů odpisů aktiv.

### 3.2.5 *Zveřejnění a odúčtování hmotného majetku*

Účetní jednotka vykazuje jednotlivé položky účetní závěrky podle zásady významnosti držенých aktiv. Pro celou skupinu samostatně vykazovaných aktiv je zapotřebí zvolit jednotný oceňovací model, tedy buď model historických cen, nebo model fair value. Údaje, které mají být zveřejněny, jsou taxativně vyjmenovány a patří mezi ně zejména:

---

<sup>49</sup> Dvořáková, D., 2011

<sup>50</sup> Dvořáková, D., 2011

- informace o oceňování, použité odpisové metody, analýza změn aktiv;
- informace o omezení vlastnických práv (zástavy, záruky);
- informace týkající se pořízování a obnovy aktiv.

V případě prodeje, zlikvidování, nebo v případě, že nelze očekávat přínos užitku od aktiva, je účetní hodnota dlouhodobého hmotného aktiva odúčtována jako *gain* či *loss* a ovlivní výsledek hospodaření.<sup>51</sup>

### 3.3 IAS 17 Leasingy

Standard IAS 17 Leasingy (dále jen „standard IAS 17“) upravuje nájemní vztahy, do kterých účetní jednotka vstupuje. Leasing je definován jako vztah, v němž se pronajímatel a nájemce dohodnou na poskytnutí práva používat aktivum po určitou dobu a za úplatu. Standard IAS 17 rozlišuje kategorie leasingu operativního a finančního a poskytuje osnovu účetní jednotce při vykazování účetních informací týkajících se obou forem leasingu. Úpravy dle ČÚS se značně odlišují od úprav dle standardu IAS 17.<sup>52</sup> Podstatný je rozdíl v chápání významu finančního leasingu jako způsobu profinancování pořízení aktiva. Standard IAS 17 má ze své působnosti vyňaty leasingové smlouvy týkající se neobnovitelných přírodních zdrojů, licenčních smluv na filmy, videozáznamy, hry apod. a biologických aktiv.<sup>53</sup> Působnost standardu ve společnosti graficky znázorňuje tabulka 9.

---

<sup>51</sup> Dvořáková, D., 2011

<sup>52</sup> Dále se pracuje na novele standardu IAS 17 s americkou FASB. Příchod novelizované verze není jasně daný, neboť argumentace mezi IASB a FASB nad zásadními úpravami stále ještě probíhají.

<sup>53</sup> Dvořáková, D., 2011

Tabulka 9: Působnost standardu IAS 17 Leasingy

| Skupina majetku | Položka majetku | Neobnovitelné přírodní zdroje | Licenční smlouvy na filmy, videozáznamy, hry, patenty apod. | Biologická aktiva | Leasingové smlouvy oceňované dle pravidel IAS 17 |
|-----------------|-----------------|-------------------------------|-------------------------------------------------------------|-------------------|--------------------------------------------------|
| 1               | Peugeot Boxer   | ✗                             | ✗                                                           | ✗                 | ✓                                                |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

**Finanční leasing** je vztah pronajímatele a nájemce založený na takové smlouvě, která přenáší veškerá spojená rizika a užitky z užívání aktiva na nájemce. Rizika jsou na nájemce přenesena tak, že není prakticky možné, aby nájemní vztah ukončil, aniž by nenesl ztráty. V této souvislosti je definován nevypověditelný leasing. Finanční leasing je ve výkazech účetní jednotky vykázán jako aktivum, které představuje všechny budoucí užitky, a závazek, který představuje břemeno rizik podniku. Nevyplyvá-li z obsahu smlouvy převod veškerých užitků a rizik na nájemce, je vztah klasifikován jako **operativní leasing**. V souladu s věcnou podstatou jsou účetní operace vykázány jako poskytnutí služby.<sup>54</sup>

### 3.3.1 Finanční leasing ze strany nájemce

**Den platnosti leasingové smlouvy** je buď dne sjednání leasingu, nebo den, od něž jsou smluvní strany povinny naplnit základní ustanovení leasingové smlouvy. K tomuto datu je stanovena fair value najímaného aktiva a zjištěna tržní úroková míra. **Den zahájení leasingu** je den, od kterého může nájemce používat najaté aktivum, a dnem zahájení účetních operací na obou smluvních stranách.<sup>55</sup>

Účetní jednotka účtuje o najatém aktivu a ve stejné výši oceněném závazku. Dále účtuje o příslušných nákladech, které rozlišuje na úrokové náklady a poskytnuté služby

<sup>54</sup> Dvořáková, D., 2011

<sup>55</sup> Dvořáková, D., 2011

pronajímatelem. Dále účtuje o odpisech nepřímým způsobem přes účet oprávek. Jsou-li obě strany registrovaným plátcem daně z přidané hodnoty, vzniká nájemci ve výši DPH pohledávka za finančním úřadem.

### 3.3.2 Vstupní ocenění aktiva a závazku

K ocenění závazku z leasingu se použije menší hodnota ke dni platnosti smlouvy z fair value najatého majetku nebo současná hodnota minimálních leasingových plateb. Pro určení současné hodnoty minimálních leasingových plateb se určí minimální leasingové platby, doba leasingu a úroková míra. **Minimální leasingové platby** představují částku, kterou nájemce určitě zaplatí dle smlouvy. **Doba leasingu** je nevypověditelná doba leasingu. Pro **úrokovou míru** je nejvhodnější použít implicitní úrokovou míru leasingu požadovanou nájemcem. Pokud ta není známa, použije se přírůstková výpůjční úroková míra, kterou by nájemce zaplatil za obdobný úvěr či leasing. K ocenění aktiva se připočtou k hodnotě závazku k pronajímateli další vedlejší náklady spojené s uvedením aktiva do užívání.<sup>56</sup> O stanovení vstupních cen najímaných aktiv a souvisejících závazků informuje tabulka 10.

Tabulka 10: Určení vstupní ceny aktiv pořizovaných leasingem

| Skupina aktiv | Položka majetku | Datum platnosti leasingové smlouvy | Fair value najatého majetku | Současná hodnota minimálních leasingových plateb | Minimální leasingové platby | Doba leasingu v měsících | Implicitní úroková míra leasingu v % | Přírůstková výpůjční úroková míra | Vstupní ocenění závazku z leasingu | Vedlejší náklady s uzavřením leasingu a další přímé náklady k používání aktiva | Vstupní ocenění najatého aktiva |
|---------------|-----------------|------------------------------------|-----------------------------|--------------------------------------------------|-----------------------------|--------------------------|--------------------------------------|-----------------------------------|------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------|
| 1             | Peugeot Boxer   | 3.12.2008                          | 557746                      | 542284                                           | 814391                      | 60                       | -                                    | 8,1                               | 542284                             | 5215                                                                           | 547499                          |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

### 3.3.3 Následné oceňování aktiva a závazku z leasingu

V průběhu leasingu je potřeba účtovat o splátkách závazku a o odpisování aktiva. Platby za splátky pronájmu jsou rozděleny na úmor dlouhodobého závazku a úhradu

<sup>56</sup> Dvořáková, D., 2011



časově příslušného úroku. Výše úroku se stanoví pomocí úrokové míry užitě pro určení současné hodnoty minimálních leasingových splátek. K odepisování najatých aktiv přistupuje účetní jednotka dle standardu IAS 16 nebo IAS 38. Pokud není jisté, že po skončení nájemního vztahu dojde k převodu majetku, musí konec odpisování předcházet ukončení tohoto vztahu.<sup>57</sup>

Tabulka 11 na následující straně hodnotí kritéria určená standardem pro odpisování najatého aktiva.

Tabulka 11: Odpisování najatého aktiva

| Položka majetku | Nevýznamná položka > agregace | Složeno z více významných položek > desagregace | Jsou součástí ceny významné kontroly | Stanou se náhradní díly aktiv součástí | Předpokládá se po skončení nájemního vztahu přechod aktiva na nájemce | která metoda odráží věrné přiřazení odpisů příslušným užitkům plynoucích z aktiva | Je jisté, že dojde k převodu majetku |
|-----------------|-------------------------------|-------------------------------------------------|--------------------------------------|----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|
| Peugeot Boxer   | Ne                            | Ne                                              | Ne                                   | Ne                                     | Ano                                                                   | lineární                                                                          | Ano                                  |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

Tabulka 12 se zabývá úmorem dluhu a stanovení výše úroku leasingu.

Tabulka 12: Úmor dluhu a stanovení výše úroku leasingu

| Položka majetku | Úroková míra užitá pro určení ČSH leasingu v % | ZC závazku k 1.1.2010 | úmor závazku za 2010 | výše úroku za 2010 | ZC závazku k 31.12.2010 |
|-----------------|------------------------------------------------|-----------------------|----------------------|--------------------|-------------------------|
| Peugeot Boxer   | 8,1                                            | 595 169               | 129 171              | 11 385             | 465 998                 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

<sup>57</sup> Dvořáková, D., 2011

### 3.3.4 *Požadavky na zveřejnění informací u finančního leasingu*

Standard stanoví minimální rozsah zveřejněných informací k najatým aktivům. Mezi ně jsou výslovně požadovány informace týkající se:

- čisté účetní hodnoty k rozvahovému dni pro každou třídu aktiv;
- rozdíl celkových budoucích minimálních plateb a jejich současné hodnoty k rozvahovému dni;
- podmíněného nájemného;
- obecný popis významných leasingových smluv.

### 3.3.5 *Operativní leasing*

Účetní jednotka operativní leasing zachytí jako adekvátní zobrazení leasingových plateb v nákladech. Najímaný majetek je sice užíván, ale není zahrnut v aktivech. Platby nájemného jsou vykazovány po celou dobu existence smluvního vztahu lineárně a případné výkyvy (bonusy, slevy, doúčtování) jsou lineárně rozpuštěny po celou dobu nájmu. Společnost evidovala během sledovaného účetního období nájemní smlouvu odpovídající kritériím operativního leasingu na tiskové služby stroje bizhub C253. Náklady jsou vyčísleny ve výsledovce společnosti, která je uvedena v příloze 1.

## 3.4 **IAS 2 Zásoby**

Dle standardu IAS 2 Zásoby (dále jen „standard IAS 2“) účetní jednotka vykazuje informace o zásobách jak nakupovaných, tak i vyráběných vlastní činností. Mezi zásoby nakoupené patří zboží určené k dalšímu prodeji a materiál určený k další spotřebě. Mezi zásoby vyráběné patří výrobky, nedokončená výroba a u služeb nedokončené zakázky. Zásoby jsou majetkem společnosti, který je vykazovaný v aktivech. Pro aktiva, která mají charakter zásob, jsou typické standardem určené charakteristiky, a to:

- jsou držena za účelem prodeje v běžném podnikání;
- aktiva ve výrobním procesu jsou určena k prodeji;
- suroviny a materiál jsou spotřebovány ve výrobním procesu.

Předmětem standardu IAS 2 však není nedokončená výroba vznikající na základě smluv o zhotovení, zásoby výrobců zemědělských a lesních výrobků, nerostných rud a zemědělské produkce a biologická aktiva využívaná v zemědělské výrobě.<sup>58</sup> Určením zásob, které upravuje standard IAS 2, se zabývá tabulka 13 na následující straně.

Tabulka 13: Předmět standardu IAS 2 Zásoby

| Položka zásob (vyskytující se položky za 2010) | Nedokončená výroba na základě smluv | Zásoby zemědělců a lesníků | Nerostná ruda | Zemědělská produkce | Biologická aktiva | Nakoupené | Vyrobené vlastní činností |
|------------------------------------------------|-------------------------------------|----------------------------|---------------|---------------------|-------------------|-----------|---------------------------|
| <b>Výrobky:</b>                                |                                     |                            |               |                     |                   |           |                           |
| Výrobky Choceň                                 | ☒                                   | ☒                          | ☒             | ☒                   | ☒                 | ☒         | ☑                         |
| Výrobky nové stroje Choceň                     | ☒                                   | ☒                          | ☒             | ☒                   | ☒                 | ☒         | ☑                         |
| Výrobky Mikulov                                | ☒                                   | ☒                          | ☒             | ☒                   | ☒                 | ☒         | ☑                         |
| <b>Nedokončená výroba:</b>                     |                                     |                            |               |                     |                   |           |                           |
| Nedokončená výroba Mikulov                     | ☒                                   | ☒                          | ☒             | ☒                   | ☒                 | ☒         | ☑                         |
| Nedokončená výroba Choceň                      | ☒                                   | ☒                          | ☒             | ☒                   | ☒                 | ☒         | ☑                         |
| <b>Materiál na skladě:</b>                     |                                     |                            |               |                     |                   |           |                           |
| Ostatní                                        | ☒                                   | ☒                          | ☒             | ☒                   | ☒                 | ☑         |                           |
| Poddávky(nakoup. výrobky)                      | ☒                                   | ☒                          | ☒             | ☒                   | ☒                 | ☑         |                           |
| Hutní materiál                                 | ☒                                   | ☒                          | ☒             | ☒                   | ☒                 | ☑         |                           |
| Spojovací materiál                             | ☒                                   | ☒                          | ☒             | ☒                   | ☒                 | ☑         |                           |
| Elektromateriál                                | ☒                                   | ☒                          | ☒             | ☒                   | ☒                 | ☑         |                           |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

Veškerý evidovaný majetek zásob splňuje standardem stanovená kritéria rozpoznání. Stanovené kategorie zásoby byly provedeny pro účely této práce a jsou seřazeny dle podílu tvorby tržeb společnosti. Například kategorie „Výrobky nové stroje Choceň“ zahrnuje stroje pro stahování kůží, stroje pro rozmělnění masa, kostkovačky masa, stroje pro plnění a uzavírání výrobků, nastřikovače masa a ostatní.

<sup>58</sup> Dvořáková, D., 2011

### 3.4.1 *Oceňování zásob při pořízení*

Zásoby se k okamžiku jejich pořízení oceňují v pořizovacích nákladech. Pořizovací náklady zahrnují kupní cenu, dovozní cla a nerefundovatelné daně, dopravné a další náklady přiřaditelné pořízení zásob. Dále se zahrnují náklady na jejich další přeměnu v rámci výrobního procesu. Pro určení nákladů na přeměnu standard požaduje rozdělení výrobní režie na variabilní a fixní část. Variabilní část se přiřazuje zásobám dle realizovaného objemu přeměny (výroby) a fixní část se vypočte podle předpokládaného objemu výroby v průběhu několika období za běžných podmínek.<sup>59</sup> Dále standard striktně vymezuje neefektivně vynaložené náklady, které nelze aktivovat. Jedná se například o náklady na neobvyklé množství odpadu, neúčelně vynaložené práce a náklady na prodej.<sup>60</sup>

### 3.4.2 *Snížení hodnoty zásob*

Pro historicky oceněné zásoby je potřeba provádět pravidelný test snížení jejich hodnoty v souladu s principem opatrnosti. Na snížení cen zásob působí zastarání, tržní výkyvy apod. Pro zásoby, u kterých je potřeba provést snížení jejich evidenčních cen, se použije nižší z ceny pořizovací a čisté realizovatelné hodnoty. Čistá realizovatelná hodnota je odhad ceny, která by byla dosažena prodejem v běžném podnikání.

Pro zásoby evidované ke konci roku běžného účetního období (k 31.12.2010) byla provedena kontrola pro jednotlivé položky jejich čisté realizovatelné hodnoty (net realisable value) na českém trhu, kde je odbytiště společnosti. Zvolena byla metoda diskuze s účetní jednotkou a odhad možnosti prodeje zásob za evidenční cenu na základě odborného odhadu. Na základě této diskuze není potřeba snižovat hodnotu

---

<sup>59</sup> Tento způsob ocenění zásob, který zahrnuje rozdělení výrobní režie na náklady fixní a variabilní, je odlišný od přístupu Českých účetních standardů a ovlivňuje výši vykázaných zásob, a tedy spotřebovaných výkonů na jejich aktivaci, způsobem odpovídajícím zachycení nákladů v souladu s akruálním principem.

<sup>60</sup> Dvořáková, D., 2011

zásob. Veškeré evidenční ceny odrážejí čistou realizovatelnou hodnotu. Náklady nutné k uskutečnění prodeje jsou odhadnuty v nepodstatné výši.

### 3.4.3 Oceňování spotřeby zásob

Při spotřebě zásob, které jsou běžně zaměnitelné, lze využít nákladových vzorců FIFO (first in first out) a váženého aritmetického průměru. Nezaměnitelné zásoby se oceňují jejich pořizovací cenou.

Oproti českým účetním standardům standard IAS 2 stanoví povinnost rozčlenění fixní a variabilní výrobní režie. Fixní část výrobní režie vstupuje do hodnoty zásob. Pro fixní výrobní režii je dostačující a vhodné použít odpisy výrobních zařízení. Dle odpisového plánu účetní jednotky byla k hodnotě zásob připočtena příslušná výše odpisů výrobních zařízení (aktivace nákladů). Výše přiřazené části odpisů výrobních zařízení je poměrově vypočtena z celkové spotřeby zásob na běžné účetní období vůči hodnotě konečného zůstatku ke konci účetního období. Zůstatek hodnoty zásob k prvnímu dni účetního období je ovlivněn stejným faktorem jako hodnota k poslednímu dni, tedy je zvýšena o proporční část fixních nákladů výroby za předcházející účetní období.<sup>61</sup> Uvedený princip ocenění zásob je graficky znázorněn na obrázku 4.

$$\text{Celková spotřeba zásob} : \text{Zůstatek zásob} = \text{Celkové odpisy} : \text{Aktivované odpisy}$$

Obrázek 4 Princip ocenění zásob, vlastní zpracování dle Dvořáková, D, 2011

Vypočtená částka zvýšení hodnoty zásob činí plošně 120 009 Kč. Tato částka je rozpuštěna mezi jednotlivé položky zásob dle poměru jejich evidenční výše ve finančních jednotkách. Nedokončená výroba a polotovary bude zvýšena o 69 618 Kč a položka Výrobky bude zvýšena o 50 391 Kč.

---

<sup>61</sup> Dvořáková, D., 2011

### 3.5 Vlastní kapitál

Vykazováním informací o vlastním kapitálu společnosti je upraveno napříč standardy IFRS. Koncepční rámec definuje vlastní kapitál jako dopočet do výše aktiv po odečtení všech závazků. Navržená struktura musí odpovídat právní formě podnikání a odrážet omezení při jeho použití. Struktura pro akciové společnosti obsahuje:

- kapitál tvořený vklady akcionářů, tedy základní kapitál;
- fondy z kapitálově zachyceného přecenění aktiv a závazků;
- nerozdělený zisk či neuhrazená ztráta;
- rezervní fondy.

Standard stanoví minimální rozsah informací pro akciový kapitál. Cílem požadavku je zveřejnit strukturu a charakter vydaných akcií, jakožto tvorby finančního vztahu k akcionářům. V návaznosti na legislativní úpravu tvorby rezervního fondu je potřeba jej vykázat jako samostatnou položku. Standard IAS 1 požaduje zveřejnění účelu tvorby všech dalších fondů účetní jednotkou. Poslední důležitý požadavek stanoví povinnost tvorby výkazu o změnách ve vlastním kapitálu. Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu musí obsahovat úplný výsledek hospodaření, důsledky změn v účetních metodách, vklady vlastníků, převody vlastníkům.<sup>62</sup> Strukturu výkazu společnosti zobrazuje následující tabulka 14.

Dopočet výše vlastního kapitálu byl proveden způsobem odečtení výše cizích zdrojů financování od celkové výše aktiv, které účetní jednotka vykazuje k rozvahovému dni běžného období.

---

<sup>62</sup> Dvořáková, D., 2011

Tabulka 14: Přehled o změnách vlastního kapitálu k 31.12.2010

| Položka vlastního kapitálu                         | Počáteční stav k 1.1.2010 | Zvýšení | Snížení | Konečný zůstatek k 31.12.2010 |
|----------------------------------------------------|---------------------------|---------|---------|-------------------------------|
| A Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku   | 7 500                     | 0       | 0       | 7 500                         |
| B Základní kapitál nezapsaný v obchodním rejstříku | 0                         | 0       | 0       | 0                             |
| C Součet A +/- B                                   | 7 500                     | XX      | XX      | 7 500                         |
| D Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly          | 0                         | 0       | 0       | 0                             |
| E Součet A +/- B +/- D                             | 7 500                     | XX      | XX      | 7 500                         |
| F Emisní ážio                                      | 0                         | 0       | 0       | 0                             |
| G Rezervní fondy                                   | 349                       | 0       | 349     | 0                             |
| H Ostatní fondy ze zisku                           | 0                         | 0       | 0       | 0                             |
| I Kapitálové fondy                                 | 18                        | 0       | 0       | 18                            |
| J Fond z přecenění majetku                         | 13 537                    | 0       | 1 936   | 11 601                        |
| K Zisk minulých účetních období                    | 9 907                     | 0       | 6 376   | 3 531                         |
| L Ztráta minulých účetních období                  |                           | 0       | 0       | 0                             |
| M Zisk/ztráta za účetní období po zdanění          | -10 203                   | 6 736   | 0       | -3 467                        |
| N Celkem                                           | 21 108                    | 6 736   | 8 661   | 19 183                        |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Rozhodnutí valné hromady společnosti

### 3.6 IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Standard IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva (dále jen „standard IAS 37“) se zabývá vykazováním účetních informací a účtování o tvorbě rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv. Standard stanoví pravidla rozpoznání, oceňování a vykazování. Mimo působnost standardu jsou rezervy, podmíněná závazky a podmíněná aktiva:

- vyplývajících z finančních nástrojů oceňovaných fair value;
- vyplývajících ze zmařených smluv;
- vznikajících v pojišťovnách ze smluv s pojištěnci;
- řešené jinými standardy (například IAS 11, IAS 12, IAS 17, IAS 19).

Rezerva je definována podle standardu IAS 37 jako závazek s nejistou výší tvorby a s nejistým časovým uplatněním. Termín rezervy nesouvisí se snižováním hodnoty aktiv jako odpisy nebo opravné položky. Rezervy je potřeba odlišovat od dohadných položek pasivních. Dohadné položky pasivní vznikají vůči konkrétní osobě, zatímco s rezervami

se pojí větší neurčitost při určování subjektu, jenž vyvolá budoucí čerpání rezerv. Rezervy se v účetní závěrce účetní jednotky vykazují v **odhadnuté výši**.<sup>63</sup>

### 3.6.1 *Podmínky uznání rezerv*

Standard stanoví podmínky vykazování rezerv, kde základním testovacím kritériem je definice závazku uvedená v Koncepčním rámci, tedy:

- je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch;
- závazek lze spolehlivě ocenit.

Dalším kritériem vykazání rezerv v účetní závěrce společnosti je test existence současného závazku vzniklého v důsledku minulých událostí. Pokud je pravděpodobný vznik závazku, je vykázána v účetní závěrce rezerva. Pokud není pravděpodobný vznik závazku, jedná se o tzv. podmíněný závazek, který nelze vykázat v rozvaze, ale bude pouze zveřejněn. Rozhodujícím určením rezervy je minulá událost, v jejímž důsledku nemá společnost reálnou možnost vyhnout se odtoku prostředků. Minulá událost (případně minulé události) může být charakteru smluvního i mimosmluvního (například veřejné prohlášení).<sup>64</sup>

Pravděpodobnost, že dojde k odtoku peněžních prostředků, je možné sledovat jak z pohledu individuálních závazků, tak z pohledu skupiny jednotlivých závazků jako celek. K tomuto testování dochází účetní jednotka v případě posuzování tvorby rezerv z titulu reklamací zákazníků, kdy pravděpodobnost uskutečnění povinností vyplývajících z reklamace vůči jednotlivým zákazníkům je malá, ale pravděpodobnost, že k odtoku dojde vzhledem k celkovému objemu uskutečněných prodejů, je významná. Pravděpodobnost, že dojde k odtoku peněžních prostředků, musí být větší, než pravděpodobnost, že k odtoku nedojde.

---

<sup>63</sup> Dvořáková, D., 2011

<sup>64</sup> Dvořáková, D., 2011



V případě posuzování spolehlivosti ocenění závazku standard umožňuje použití odhadu výše rezervy. Odhad není překážkou pro spolehlivost ocenění, pokud jsou podklady stanovení výše rezerv věcně logické. V případě stanovení výše rezerv z titulu reklamací zákazníků je možné použít předpokládanou míru reklamací vůči celkovým objemům prodeje odhadnutou z minulých let, případně upravenou o další ekonomické aspekty.<sup>65</sup>

### 3.6.2 *Oceňování rezerv*

Pro ocenění rezerv se používá metoda nejlepšího odhadu peněžních toků. Jedná se o peněžní toky, které budou uvolněny k vypořádání současně existujících závazků. Při respektování zásady opatrnosti se užije odhadu takové ceny, kterou by účetní jednotka platila při vypořádání k rozvahovému dni. Ocenění rezerv je nejkritičtější okamžikem pro jejich vykázání. Z tohoto důvodu standard uvádí faktory, které je potřeba sledovat a aplikovat. Jedná se o:

- rizika a nejistoty;
- časovou hodnotu peněz;
- budoucí události.<sup>66</sup>

Z uvedených faktorů vyplývá, že je zapotřebí zvažovat rizika související s odhady částek budoucích peněžních toků (vycházejících z různých variant budoucího vývoje a pravděpodobnosti budoucího vývoje), používat současnou hodnotu budoucích peněžních toků tam, kde je hodnota peněz významně ovlivněna dobou trvání závazku, a brát v úvahu budoucí události, které ovlivní částku rezervy (očekávané kompenzace, jako je pojištění, nesnižují hodnotu tvořené rezervy).

---

<sup>65</sup> Dvořáková, D., 2011

<sup>66</sup> Dvořáková, D., 2011

### 3.6.3 Účetní zachycení rezerv

Při účtování rezerv je potřeba převážně důsledně dodržovat akruální princip a princip přiřazování nákladů souvisejícím výnosům. V období, se kterým tvořená rezerva věcně a časově souvisí, účtuje účetní jednotka o závazcích a o nákladech snižujících výsledek hospodaření. Na rozdíl od tvorby rezerv dle zvláštního zákona<sup>67</sup>, je zapotřebí zachytit tvorbu rezerv naráz v plné výši v současnosti vzniklého závazku. Rozprostírání postupné tvorby rezervy do dalších účetních období je dle standardu IAS 37 nepřípustné.<sup>68</sup>

Tabulka 15 slouží jako přehled (checklist) možných situací, které by implikovali tvorbu rezerv ve společnosti. Následující příklady uvádí mj. standard IAS 37.

Tabulka 15: Checklist typických situací vedoucích ke vzniku rezerv ve společnosti

| Typická situace      | Aplikovatelné ve společnosti | Poznámka                                             |
|----------------------|------------------------------|------------------------------------------------------|
| Nevýhodná smlouva    | Ne                           | Žádná nevýhodná smlouva nebyla uzavřena              |
| Obnova pozemků       | Ne                           | Žádné pozemky nejsou dotčeny těžbou                  |
| Likvidace aktiva     | Ne                           | Žádné budovy neslouží k těžbě nerostných surovin     |
| Restrukturalizace    | Ne                           | Restrukturalizace není plánována                     |
| Reklamační závazky   | Ano                          | Podnik vede dokumentaci reklamačních řízení          |
| Dlouhodobé zam. pož. | Ne                           | Společnost nemá definované plány příspěvků a požitků |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

Dle uvedených nálezů ve výše uvedené tabulce 15 byla vypočtena výše tvorby rezerv na závazky z reklamačního řízení dle výše vynaložených nákladů na vyřízení reklamací v poměru k celkovému objemu prodeje z minulého účetního období.

<sup>67</sup> Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

<sup>68</sup> Dvořáková, D., 2011

Tabulka 16: Výpočet výše tvorby rezerv v tis. Kč

| Rok  | Tržby  | Náklady na opravy reklamaci | Výše tvorby rezerv |
|------|--------|-----------------------------|--------------------|
| 2007 | 74 591 | 300                         | x                  |
| 2008 | 82 583 | 300                         | x                  |
| 2009 | 26 124 | 100                         | x                  |
| 2010 | 31 949 | 100                         | 119                |

Pozn.: Výše výpočtu tvorby rezerv vychází z celkové výše tržeb a celkové výše nákladů na opravy

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011

Vypočtená odhadnutá výše rezerv na závazky z reklamačního řízení za běžné účetní období je 119 tis. Kč. Výpočet vychází z dostatečně dlouhé časové řady výpočtových vstupů tržeb za prodané výrobky a nákladů na opravy v rámci reklamačního řízení. Vypočtená částka je odvozena z výše nákladů na opravy upravená **váhovým ukazatelem tržeb**. Za celé sledované období byla poskytována doba záruční lhůty 2 roky a sortiment zboží byl obdobný s podobnou náchylností k poškození.

### 3.7 IAS 19 Zaměstnanecké požitky

Standard IAS 19 Zaměstnanecké požitky (dále jen „standard IAS 19“) upravuje všechny formy plnění zaměstnancům společnosti, jako odměna za jejich poskytnuté služby. Zvláště jsou upraveny plány penzijních požitků. Základními principy zachycení závazků a nákladů z pracovních vztahů plynoucích je:

- zachycení závazků v okamžiku poskytnutí služby zaměstnancem;
- zachycení nákladů k okamžiku spotřebování ekonomického prospěchu zaměstnancovi práce v souladu s aktuálním principem.<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> Dvořáková, D., 2011

### 3.7.1 Krátkodobé a dlouhodobé zaměstnanecké požitky

Mezi krátkodobé zaměstnanecké požitky patří závazky splatné do 12 měsíců po skončení účetního období, ve kterém vznikl nárok na jejich přiznání. Jmenovitě se jedná o mzdy, příspěvky na sociální a zdravotní pojištění hrazené zaměstnavatelem, nepeněžní požitky a další. Tyto požitky kromě aktivovaných mezd výrobních zaměstnanců jsou náklady účetního období, ve kterých nárok vznikl. Dohadnou pasivní položkou jsou nevybraná krátkodobá placená volna.<sup>70</sup>

Dlouhodobé zaměstnanecké požitky jsou především ty, které vznikají po skončení pracovního poměru. Nejběžnějším případem jsou vyplácené penze a mzdové požitky vzniklé z důvodu konkurenční doložky pracovní smlouvy.<sup>71</sup>

Společnost má se svými zaměstnanci sjednané zaměstnanecké požitky v rámci interní směrnice a v rámci jednotlivých pracovních smluv. Ve všech případech zaměstnaneckých požitků se jedná o krátkodobé, tedy závazky splatné do 12 měsíců a vznikajících během pracovního poměru. Jedná se o soukromé penzijní a životní připojištění, příspěvek na stravné a pitný režim. Na základě poskytnutého salda závazkových účtů zaměstnaneckých požitků a nákladových účtů vztahujících se k zaměstnaneckým požitkům jsou data k 31.12.2010 uvedeny v tabulce 17 na následující straně.

---

<sup>70</sup> Dvořáková, D., 2011

<sup>71</sup> Vzhledem k tomu, že společnosti v České republice svým zaměstnancům nemají ze zákona zakotvenou povinnost hradit penzi, tak ani k těmto případům většinou nedochází ze vzájemných smluvních podmínek. „Ve světě jsou však požitky zaměstnancům po skončení zaměstnaneckého poměru poskytovány a je pravděpodobné, že dojde k rozšíření této praxe i v České republice.“ (Dvořáková, D., Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2011.)

Tabulka 17: Přehled sald zaměstnaneckých požitků dle IAS 19 Zaměstnanecké požitky

| Druh zam. požitku     | Krátkodobý závazek   |                                       | Dlouhodobý závazek vznikající po skončení prac. poměru | Hodnota salda k 31.12.2010 | Výše připadajících nákladů za 2010 |
|-----------------------|----------------------|---------------------------------------|--------------------------------------------------------|----------------------------|------------------------------------|
|                       | Splatný do 12 měsíců | Vzniká během doby trvání prac. poměru |                                                        |                            |                                    |
| Mzdy zaměstnanců      | Ano                  | Ano                                   | Ne                                                     | - 900 079                  | 10 271 356                         |
| Zákonné pojištění     | Ano                  | Ano                                   | Ne                                                     | - 580 556                  | 3 420 455                          |
| Životní připojištění  | Ano                  | Ano                                   | Ne                                                     | -                          | 79 200                             |
| Penzijní připojištění | Ano                  | Ano                                   | Ne                                                     | -                          | 52 080                             |
| Příspěvek na stravné  | Ano                  | Ano                                   | Ne                                                     | 34 484                     | 179 032                            |
| Pitný režim           | Ano                  | Ano                                   | Ne                                                     | -                          | 16 230                             |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

Oproti jednoduchému principu vykazování krátkodobých zaměstnaneckých požitků je situace komplikovanější u vykazování dlouhodobých zaměstnaneckých požitků. Účetní jednotka musí v každém roce určit výši tvorby rezervy, závazku z plánu definovaných požitků, na základě pojistněmatematických výpočtů.

### 3.8 IAS 12 Daně ze zisku

Standard IAS 12 Daně ze zisku (dále jen „standard IAS 12“) upravuje veškerou problematiku týkající se účetního zachycení všech daní splatných a odložených odváděných ze zisku společnosti bez ohledu na domicil odvodu a včetně srážkových daní, jak jsou například zdaněny dividendy. Základním principem standardu IAS 12 je účetní zachycení daňové povinnosti dle **akruálního principu**. Podle toho je rozdělena daňová povinnost související s běžným účetním obdobím a povinnost budoucího daňového zatížení, či budoucí daňové úlevy. Podmínkou vykázání budoucího daňového zatížení nebo budoucí daňové úlevy je vysoká pravděpodobnost, že daň bude v této souvislosti splatná v následujících účetních obdobích. Základním problémem, který řeší standard IAS 12, je zachycení **odložené daně, respektive odloženého daňového závazku či pohledávky**.<sup>72</sup>

<sup>72</sup> Dvořáková, D., 2011

Standard definuje následující pojmy, se kterými nadále pracuje při určení účetního zachycení daně splatné a odložené.

**Daňová základna aktiva** je výše částky, která bude odčitatelná pro daňové účely proti zdanitelnému ekonomickému užítku, který účetní jednotka získá, když ekonomický užitek uhradí účetní hodnotu aktiva.

**Daňová základna závazku** je výše jeho účetní hodnoty, která je snížena o položky, které budou odčitatelné pro daňové účely v budoucích obdobích.

K výše uvedeným daňovým základnám aktiv a závazků se vztahuje pojem **přechodné rozdíly**, jenž představuje rozdíly mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou. Jedná se buď o zdanitelné přechodné rozdíly, které budou předmětem zdanění v příštích obdobích, nebo o odčitatelné přechodné rozdíly, které vyústí v částky odčitatelné při určování zdanitelného zisku budoucích období.

**Odložené daňové závazky** nebo **odložené daňové pohledávky** jsou výsledkem výpočtů daňových základů aktiv a závazků a přechodných rozdílů. Jedná se o částky daně ze zisku splatné nebo nárokovatelné v budoucích obdobích. Odložené daňové pohledávky vznikají také z titulu převedených nevyužitých daňových ztrát a převedených nevyužitých daňových odpočtů. Odložená daň se vypočte roznásobením salda přechodných rozdílů a daňové sazby, která se dle dostupných informací k datu sestavení účetní závěrky předpokládá, že bude platná v období uplatnění či splatnosti přechodného rozdílu. Odložené daňové pohledávky a závazky se nesmějí diskontovat.<sup>73</sup>

### **3.8.1**      *Vznik odložených daňových závazků*

V souladu se zásadou opatrnosti je zapotřebí zachytit vznik odložených daňových závazků ve všech případech. Nejčastější příčinou, která je důsledkem vzniku odložených daňových závazků, je rozdíl účetní hodnoty a daňové základny v důsledku

---

<sup>73</sup> Dvořáková, D., 2011

transakce, která ovlivňuje výnosy či náklady, například odpisování. Tento odložený daňový závazek je zaúčtován jako **náklad běžného období**, protože existuje předpoklad, že transakce povede v budoucnu k placení daní.<sup>74</sup> Přehled zůstatkových účetních hodnot odpisovaných aktiv a souvztažných daňových základů je v tabulce 18.

Tabulka 18: Vznik odloženého daňového závazku

| Položka majetku     | Rozdíl odpisů<br>(účetní - daňové) | Účetní zůstatková<br>hodnota | Daňový základ | Rozdíl účetní<br>zůstatkové<br>hodnoty a<br>daňového základu |
|---------------------|------------------------------------|------------------------------|---------------|--------------------------------------------------------------|
| Vysekávačka Trumpf  | 42 840                             | 749 547                      | -             | 749 547                                                      |
| Plošina montážní    | 9 564                              | 131 772                      | -             | 131 772                                                      |
| Lis ohrnovací Truma | 118 286                            | 2 980 950                    | -             | 2 980 950                                                    |
| Souprava tlaková    | 50 964                             | 557 146                      | -             | 557 146                                                      |
| Svářečka TIG 324W   | 16 667                             | 66 163                       | -             | 66 163                                                       |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

Protože zůstatková účetní hodnota je větší než daňový základ, vzniká účetní jednotce odložený daňový závazek. Odložená daň se vypočte odečtením sum účetních zůstatkových hodnot a daňových základů a následným roznásobením daňové sazby určené dle standardu (viz výše). Výpočet je proveden na obrázku 5.

$$\text{Odložená daň} = \text{ÚZH} - \text{DZ} \times 0,20 = 9\,113\,804 - 1\,636\,505 \times 0,20 = 1\,495\,460$$

Obrázek 5 Výpočet odložené daně z účetní zůstatkové hodnoty a daňové základny

### 3.8.2 Vznik odložených daňových pohledávek

Na rozdíl od vzniku odložených daňových závazků, který je účetně zachycen vždy, se v případě odčitatelných přechodných rozdílů a jejich spojení se vznikem odložené daňové pohledávky musí zvážit dle kritérií, které uvádí standard IAS 12. V podstatě lze vznik odložených daňových pohledávek uznat jen v případech, kdy je pravděpodobné,

<sup>74</sup> Dvořáková, D., 2011

že bude dosažen zdanitelný zisk, proti kterému bude možné uplatnit odčitatelný přechodný rozdíl. Dalším rozdílem je, že odložená daňová pohledávka vzniká nejčastěji z titulu vzniku, kdy daňová základna aktiva je větší než účetní hodnota aktiva, a také z titulu převedených nevyužitých daňových ztrát. V obou případech se projeví jako zachycení **snížení daňového nákladu běžného období**.<sup>75</sup>

### 3.8.3 *Nevyužité daňové ztráty*

Problémem, který vzniká při určování vzniku odložené daňové pohledávky z titulu nevyužité daňové ztráty, je existence rizika, že účetní jednotka nebude ani v budoucích účetních obdobích generovat dostatečné zisky, ze kterých by odváděla daň. Z tohoto pohledu musí být zváženo, zda bude vytvořen dostatečný zdanitelný zisk do konce období, kdy je ztráta uplatnitelná.<sup>76 77</sup> Tabulka 19 shrnuje vývoj zdanitelných základů společnosti za posledních 5 let.

Tabulka 19: Vývoj výsledku hospodaření společnosti

| Účetní období        | 2004 | 2005 | 2006  | 2007  | 2008  | 2009    |
|----------------------|------|------|-------|-------|-------|---------|
| Hospodářský výsledek | 792  | -331 | 2 825 | 3 131 | 1 110 | -10 203 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních závěrek společnosti

Z vývoje výše výsledku hospodaření je patrné, že účetní jednotka v minulých letech stagnovala na úrovni nulového hospodářského výsledku (2004 – 2008) a v posledním roce před běžným účetním obdobím dosáhla ztráty ve výši 10 231 tis. Kč. V roce 2009 nedošlo k žádným mimořádným účetním událostem, proto výše výsledku může být považována za dopad předchozího stagnujícího vývoje.

<sup>75</sup> Dvořáková, D., 2011

<sup>76</sup> Podle právního předpisu Zákona č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů, § 34 Odčitatelné položky od základu daně lze od základu daně odečíst daňovou ztrátu, která vznikla a byla vyměřena za předchozí zdaňovací období nebo jeho část, a to nejdéle v 5 zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po období, za které se daňová ztráta vyměřuje.

<sup>77</sup> Dvořáková, D., 2011



### 3.8.4 Podmínky uplatnitelnosti přechodných odpočitatelných rozdílů

Aby bylo možné uplatnit odloženou daňovou pohledávku, musí být dostatečně pravděpodobné, že uplatněné přechodné odpočitatelné rozdílů bude možné odečíst z budoucích zisků společnosti. Standard za tímto účelem stanoví indikátory, které je potřeba prověřit, k uplatnění odčitatelných přechodných rozdílů.

Mezi tyto indikátory patří existence dostatečných zdanitelných přechodných rozdílů, které je možné započíst oproti odpočitatelným přechodným rozdílům. Při posuzování dostatečné výše zdanitelného zisku může vzít účetní jednotka v úvahu daňovou optimalizaci, například přerušení daňového odepisování majetku.<sup>78</sup>

Protože ve společnosti neexistují dostatečné podklady pro určení pravděpodobnosti budoucích daňových zisků v období, kdy by bylo možné uplatnit odpočitatelné přechodné rozdílů, není možné dle testu podmínky standardu uplatnit odloženou daňovou pohledávku z titulu vzniklé ztráty běžného období.

## 3.9 IAS 18 Výnosy

Zatímco Koncepční rámec se zabývá definicí výnosů, standard IAS 18 Výnosy (dále jen „standard IAS 18“) se zabývá určením okamžiku jejich vzniku a jejich správnou klasifikací. Výnosy lze klasifikovat jako výnosy:

- z prodeje zboží a výrobků;
- z poskytování služeb;
- úroky, licenční poplatky a dividendy.

Zejména důležité je dodržení věcného a časového souladu uznání výnosů k příslušným nákladům. Zahrnuje-li výnos část, která se vztahuje k nákladům, které vzniknou účetní jednotce z titulu závazku odběratele výkonu v budoucích účetních obdobích, je

---

<sup>78</sup> Dvořáková, D., 2011

zapotřebí tuto část výnosu oddělit a vykázat až teprve v průběhu budoucího období. Momentem vzniku výnosů, nebo také okamžikem realizace výnosů je obvykle sjednané předání výkonů odběrateli. Tento okamžik však může být ovlivněn dalšími faktory, jako je například přechod rizika spojeným s nabývanými výkony a určité smluvní podmínky upravující nároky nabytí veškerých práv k nabývaným výkonům. Standard definuje různé druhy výnosů zvlášť vzhledem k jejím značným specifikům.<sup>79</sup>

### 3.9.1 Výnosy z prodeje výrobků a zboží

Aby byly výnosy uznány, je zapotřebí splnit všechny definované podmínky standardem zároveň. Jedná se o podmínky:

- převod všech významných rizik a odměn z vlastnictví zboží či výrobků;
- účetní jednotka se nebude podílet na kontrole dalšího nakládání s prodaným zbožím a výrobky;
- výše částky výnosů je spolehlivě ocenitelná;
- s nejvyšší pravděpodobností poplynou užítky spojené s prodejem zboží nebo výrobků podniku;
- náklady spojené s výkonem jsou spolehlivě ocenitelné.<sup>80</sup>

Následující tabulka 20 testuje jednotlivé typy výnosů vyskytujících se v podniku, zda-li splňují kritéria uvedená ve standardu pro vykázání výnosů k rozvahovému dni. Jednotlivé typy výnosů jsou pro účely testování zařazeny do kategorií, které se vyznačují stejným ekonomickým charakterem. Pod pracovními názvy jednotlivých kategorií jsou zařazeny specifické výnosy, například do kategorie *Tržby za vlastní výrobky tuzemsko* patří porážkové linky nebo masozpracující strojní zařízení.

---

<sup>79</sup> Dvořáková, D., 2011

<sup>80</sup> Dvořáková, D., 2011

Tabulka 20: Test uznání výnosů z prodeje výrobků a zboží

| Položka výnosů (vyskytující se za 2010) | Převod rizik a odměn z vlastnictví | Kontrola nakládání s majetkem | Spolehlivá ocenitelnost výnosů | Užitky z prodeje poplynou podniku | Spolehlivá ocenitelnost nákladů |
|-----------------------------------------|------------------------------------|-------------------------------|--------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------|
| Tržby za vlastní výroby tuzemsko        | ☑                                  | ☑                             | ☑                              | ☑                                 | ☑                               |
| Tržby za poddodávky zahraničí           | ☑                                  | ☑                             | ☑                              | ☑                                 | ☑                               |
| Tržby za vlastní výroby zahraničí       | ☑                                  | ☑                             | ☑                              | ☑                                 | ☑                               |
| Tržby za poddodávky tuzemsko            | ☑                                  | ☑                             | ☑                              | ☑                                 | ☑                               |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

### 3.9.2 Výnosy z prodeje služeb

Při uznávání výnosu z prodeje služeb se primárně sleduje stupeň dokončení poskytované služby. Pokud služba byla poskytnuta a z pohledu vynaložení nákladů účetní jednotky ukončena, byla zcela dokončena a lze výnos uznat celý. Zatímco výnosy spojené s nedokončenou poskytnutou službou, lze k rozvahovému dni uznat, pokud:

- je spolehlivě odhadnutelný výsledek transakce;
- částka výnosů je spolehlivě ocenitelná;
- je pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí poplynou podniku;
- k rozvahovému dni je možné spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce;
- vynaložené náklady transakce a náklady jejího dokončení mohou být spolehlivě oceněny.<sup>81</sup>

Tabulka 21 testuje kritéria jednotlivých výnosů z prodeje služeb společnosti. Jednotlivé typy výnosů jsou pro účely testování zařazeny do kategorií, které se vyznačují stejným ekonomickým charakterem. Pod pracovními názvy jednotlivých kategorií jsou zařazeny specifické výnosy, například do *Montáže tuzemsko* patří montování porážkových linek.

<sup>81</sup> Dvořáková, D., 2011

Tabulka 21: Test uznání výnosů z prodeje služeb

| Položka výnosů (vyskytující se za 2010) | Odhadnutelnost výsledku transakce | Stupeň dokončení transakce | Spolehlivá ocenitelnost výnosů | Užitky z prodeje poplynou podniku | Spolehlivá ocenitelnost nákladů |
|-----------------------------------------|-----------------------------------|----------------------------|--------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------|
| Montáže tuzemsko                        | ☑                                 | ☑                          | ☑                              | ☑                                 | ☑                               |
| Práce výrobní povahy tuzemsko           | ☑                                 | ☑                          | ☑                              | ☑                                 | ☑                               |
| Zprostředkování tuzemsko                | ☑                                 | ☑                          | ☑                              | ☑                                 | ☑                               |
| Montáže zahraničí                       | ☑                                 | ☑                          | ☑                              | ☑                                 | ☑                               |
| Přepravné tuzemsko                      | ☑                                 | ☑                          | ☑                              | ☑                                 | ☑                               |
| Díleenské opravy tuzemsko               | ☑                                 | ☑                          | ☑                              | ☑                                 | ☑                               |
| Ostatní zahraničí                       | ☑                                 | ☑                          | ☑                              | ☑                                 | ☑                               |
| Přepravné zahraničí                     | ☑                                 | ☑                          | ☑                              | ☑                                 | ☑                               |
| Technická pomoc tuzemsko                | ☑                                 | ☑                          | ☑                              | ☑                                 | ☑                               |
| Ostatní tuzemsko                        | ☑                                 | ☑                          | ☑                              | ☑                                 | ☑                               |

Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, D., 2011.

### 3.9.3 Ocenění výnosů

Možností ocenění výnosů existuje několik. Účetní jednotka vybírá takovou možnost, která nejlépe vyhovuje věcnému charakteru prováděné transakce. Jedná se o možnost ocenění výnosů ve:

- fair value přijaté nebo nárokové protihodnoty (nejčastěji se jedná o výši přijatých peněz);
- fair value přijatých aktiv;
- výši vzniklé pohledávky.

Komplikovanější je situace, pokud společnost generuje výnosy z poskytnutí bezúročného obchodního úvěru, tedy na fakturu s delší dobou splatnosti. Standard požaduje rozdělení částky výše výnosu na samostatný výnos z transakce a na úrok. Úrok je skryt v dohodnuté částce za transakci, která je z důvodu odložené platby navýšena o příslušnou výši úroku. Hodnota úroku je vyjádřena jako rozdíl mezi nominální hodnotou pohledávky z transakce a současnou hodnotou platby či plateb. Implicitní úrokovou míru lze zjistit buď odvozením z převažující úrokové sazby využívané pro podobné nástroje, nebo dopočtením úrokové sazby plynoucí z rozdílu

nominální částky smluvené odložené platby a prodejní ceny téhož či obdobného aktiva nebo služby při prodeji s platbou v hotovosti.<sup>82</sup>

### 3.10 Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Výkaz o úplném výsledku hospodaření je upraveny standardem IAS 1 Sestavení a zveřejnění účetní závěrky. Standard požaduje vykazání **položky úplného výsledku hospodaření** (comprehensive income) a samostatného **výkazu o úplném výsledku hospodaření** (statement of comprehensive income). Hlavním účelem tohoto výkazu je podat informace o celkové výkonnosti účetní jednotky za sledované uplynulé období. Úplný výsledek hospodaření zahrnuje veškeré přínosy či újmy, ke kterým v průběhu uplynulého účetního období došlo, bez ohledu na to, zda jsou vykazovány jako výnosy či náklady ovlivňující výsledek hospodaření, nebo zda jsou zachyceny přímo ve vlastním kapitálu. Úplný výsledek hospodaření zahrnuje:

- výnosy a náklady, které ovlivňují v daném účetním období výši zisku či ztráty,
- ostatní změny vlastního kapitálu, které nejsou vyvolány transakcemi s vlastníky, tyto změny jsou označovány jako ostatní výsledky hospodaření (other comprehensive income).

Mezi transakce označované za ostatní výsledky hospodaření patří například dopady přecenění dlouhodobých hmotných aktiv užívaných k podnikání a dlouhodobých nehmotných aktiv na fair value.<sup>83</sup>

#### 3.10.1 *Struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření*

Položky, které je zapotřebí vykazat ve výkazu o úplném výsledku hospodaření, účetní jednotka vykazuje jako informace:

---

<sup>82</sup> Dvořáková, D., 2011

<sup>83</sup> Dvořáková, D., 2011

- v rámci jednoho výkazu o úplném výsledku hospodaření zahrnujícího zcela všechny výnosy a náklady účtované v běžném účetním období mající dopad do výsledku hospodaření<sup>84</sup> i přínosy a újmy zachycené kapitálovým způsobem, nebo
- v rámci dvou výkazů, a to výsledovky a výkazu o úplném výsledku hospodaření.

V případě varianty prezentace účetních informací pomocí dvou výkazů jsou transakce ovlivňující výsledek hospodaření vykázány ve výsledovce a kapitálově účtované transakce ve výkazu o úplném výsledku hospodaření. V tomto případě na sebe oba výkazy navazují a výkaz o úplném výsledku hospodaření pracuje se ziskem či ztrátou z výsledovky a informace doplňuje o ostatní výsledky hospodaření.

V rámci standardu IAS 1 jsou definovány minimální požadavky na obsahovou stránku a na strukturu výkazu o úplném výsledku hospodaření, respektive na obsah a strukturu výsledovky a na navazující složky výkazu o úplném výsledku hospodaření, pokud jsou výkazy sestavovány odděleně v navazujícím pořadí.<sup>85</sup>

### 3.10.2 *Položky zveřejňované ve výkazu o úplném výsledku hospodaření*

Dle požadavků standardu IAS 1, který se mj. zabývá způsobem zveřejňování položek ve výkazu o úplném výsledku hospodaření, je nutné, aby účetní jednotka rozlišovala významné položky výsledovky i ostatních součástí úplného výsledku hospodaření a zveřejňovala je odděleně. Podrobnější zveřejňování informací je zapotřebí zejména v těch případech, kdy dochází k netypickým transakcím (jedná se například o restrukturalizaci, ukončení podnikových činností, probíhající soudní spory, snížení hodnoty zásob, dlouhodobých aktiv nebo o odprodej aktiv a investic).

---

<sup>84</sup> Výnosy a náklady mající dopad na výsledek hospodaření (tedy výnosy a náklady, které jsou součástí výsledovky) jsou od roku 2004 dle standardu IAS 1 rozlišovány pouze na výnosy a náklady z provozní a finanční činnosti. Standard upouští od klasického dělení (jak je tomu stále v ČR) dále zahrnující mimořádný výsledek hospodaření. Tento krok vede ke zkvalitnění zveřejňovaných informací, neboť výklad pojmu mimořádných výnosů a nákladů je relativní.

<sup>85</sup> Dvořáková, D., 2011

Podstatným požadavkem standardu IAS 1 je vykazování všech výnosů (incomes) a nákladů (expenses), které splňují obecnou definici nákladů a výnosů v Koncepčním rámci, a které věcně a časově souvisejí s daným účetním obdobím, ve výsledovce.

Dle požadavků standardu IAS 1 a dle Čtvrté směrnice Rady ES<sup>86</sup> je obsah a formát sestavení výsledovky uveden v tabulce 27 v příloze 1.

### 3.11 IAS 7 Výkaz peněžních toků

Výkaz peněžních toků je primárně nástrojem řízení platební situace společnosti. Na rozdíl od výsledovky a úplného výkazu hospodaření se výkaz peněžních toků sestavuje na základě toků peněžních prostředků a jejich ekvivalentů. Na rozdíl od ČR je v rámci sestavování účetní závěrky dle IFRS výkaz o peněžních tocích povinnou součástí. Výkazem peněžních toků se zabývá standard IAS 7 Výkaz peněžních toků (dále jen „standard IAS 7“).

Standard IAS 7 definuje pojmy ze základních kategorií.

**Peněžní prostředky** jsou účetní položky zahrnující přímou peněžní hotovost drženou účetní jednotkou a vklady na požádání. Charakteristikou vkladů na požádání je, že disponování s nimi není vázáno na žádnou podmínku. Může se jednat o běžné účty. V případě přečerpání kontokorentního účtu lze dle standardu tuto zápornou hodnotu zahrnout do peněžních prostředků také. Tento negativní stav ve výsledku ovlivní konečný zůstatek peněžních prostředků jejich snížením nebo zvýšením záporného zůstatku.

**Peněžní ekvivalenty** jsou takové účetní položky, které splňují podmínku vysoce likvidního aktiva, obvyklá splatnost činí tři měsíce nebo méně od data jejich nabytí a

---

<sup>86</sup> Čtvrtá směrnice Rady ES se zabývá formou sestavení výkazů a uvádí čtyři formy výsledovky. Možné formy sestavení jsou horizontální a vertikální s využitím členění nákladů podle druhů nebo podle účelu.

jejich účelem držení není získání užitku jejich prodejem, nýbrž krátkodobé bezpečné držení disponibilních platebních prostředků.

**Peněžními toky** se rozumí přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

**Nepeněžní transakce** jsou takové transakce, k jejichž uskutečnění nebylo využito peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů.

Peněžní toky jsou rozčleněny do tří oblastí. Jedná se o oblasti provozní, investiční a z financování. Provozní činnosti jsou hlavní výdělečné činnosti podniku a ostatní aktivity, které nesou ani investičními činnostmi, ani nejsou spojeny s financováním. Investiční činnosti jsou spojeny s nabýváním a pozbyváním dlouhodobých aktiv. Financování představují činnosti vedoucí ke změnám výše a struktury vlastního kapitálu a závazků podniku. Z definice kategorií oblastní peněžních toků je patrné, že provozní činnost je vymezena zčásti negativně, tedy jako činnosti nezahrnované do oblasti investování či financování.<sup>87</sup>

V ekonomické činnosti opatrování dlouhodobých aktiv vznikají peněžní toky z investiční činnosti. Přínosem těchto aktiv jsou výnosy v rámci hlavních výdělečných činností podniku nebo přinesou jiné užitky pro účetní jednotku. Odtoky peněz jsou spojeny s pořízovací činností, přítoky peněz jsou následky odprodeje vlastněných aktiv společností. Investiční činnosti se dále rozdělují na:

- činnosti spjaté s pořízením a prodejem pozemků, budov, zařízení a nehmotných aktiv zahrnovaných do dlouhodobého majetku a nefinančních investic,
- činnosti spjaté s dlouhodobými finančními aktivy.

V oblasti finanční je pro společnosti podstatou obstarávání finančních zdrojů na zabezpečení chodu činnosti podniku. Zveřejněním peněžních toků z financování je

---

<sup>87</sup> Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2011, s. 289.



umožněno předvídat budoucí peněžní toky na splácení zdrojů. Peněžní toky z financování se rozdělují na:

- peněžní toky vyvolané změnami vlastního kapitálu a
- peněžní toky spojené s opatřováním krátkodobých a dlouhodobých cizích zdrojů financování.<sup>88</sup>

### *3.11.1 Peněžní toky z provozních činností*

Aby bylo možné posoudit potenciál generování dostatečných peněžních toků pro provozní činnosti, je sestavován peněžní tok z provozní činnosti odděleně. Z těchto peněžních toků jsou hrazeny především závazky vznikající v průběhu provozní činnosti. Základním generátorem toků z provozní činnosti je hlavní činnost účetní jednotky, kam se například řadí na straně jedné příjmy z prodeje výrobků, poskytování služeb a na straně druhé platby dodavatelům, zaměstnancům, pojišťovnám a státu.<sup>89</sup>

Peněžní toky z provozních činností jsou zachyceny v tabulce 22.

---

<sup>88</sup> Dvořáková, D., 2011

<sup>89</sup> Dvořáková, D., 2011

Tabulka 22: Formát výkazu peněžních toků - nepřímá metoda

|                                                       |         |
|-------------------------------------------------------|---------|
| <b>Peněžní tok z provozní činnosti</b>                |         |
| <b>Čistý zisk před zdaněním (ztráta)</b>              | - 3 467 |
| <b>Úprava o nepeněžní transakce</b>                   | 2 550   |
| <b>Odpisy</b>                                         | 795     |
| <b>Tvorba rezerv</b>                                  | 22      |
| <b>Úpravy o změny pracovního kapitálu</b>             |         |
| <b>Změna zásob</b>                                    | - 409   |
| <b>Změna pohledávek</b>                               | - 783   |
| <b>Změna závazků vůči dodavatelům</b>                 | - 1 512 |
| <b>Změna závazku vůči zaměstnancům</b>                | 900     |
| <b>Peněžní prostředky vytvořené provozní činností</b> |         |
| <b>Placené úroky</b>                                  | 669     |
| <b>Placená daň z příjmů</b>                           | -       |
| <b>Čisté peněžní toky z provozní činnosti</b>         | - 1 235 |

Zdroj: vlastní zpracování dle Kovanicová D., 2011

Standard IAS 7 se zabývá metodami sestavování výkazů peněžních toků z činností v provozní oblasti, v oblasti investiční a v oblasti z financování. Standard definuje dvě metody, kterými jej lze sestavit, a to:

- metodou přímou,
- metodou nepřímou.

Z obou dostupných variant metod sestavování výkazu peněžních toků je přímá metoda standardem upřednostňována. Její výhodou, a tedy i důvodem pro preferenci této metody, je možnost předpovědi vývoje peněžních toků v budoucnosti.

Pro sestavení výkazu nepřímou metodou je zapotřebí provést úpravy dosaženého výsledku hospodaření. Výchozím údajem je zisk či ztráta za účetní období. Údaj (zisk/ztráta) je nadále upraven v následujících třech krocích:

1. úprava o nepeněžní transakce nesouvisející se změnami pracovního kapitálu,
2. vyloučení peněžních položek souvisejících s investičními činnostmi či s financováním,
3. změna stavu zásob, provozních pohledávek a závazků, časového rozlišení, tvorby rezerv za období.<sup>90</sup>

Pro oblast investiční a oblast z financování účetní jednotky se vždy použije hrubých příjmů nebo výdajů nekompenzovaných ani vzájemně nezapočtených.<sup>91</sup>

### **3.12 Komentář k účetním výkazům**

Komentář k účetním výkazům je povinnou součástí účetní závěrky. Požadavky na tento dokument jsou prakticky obsaženy ve všech standardech a součástech IFRS. Tímto segmentem informací účetní závěrky se nejvíce zabývají standardy IAS 1, IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby, IAS 10 – Události po rozvahovém dni, IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran.<sup>92</sup> Dle těchto standardů jsou zpracované komentáře k účetním výkazům přiložené k účetním závěrce jako příloha 1.

---

<sup>90</sup> Dvořáková, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2011, s. 292.

<sup>91</sup> Dvořáková, D., 2011

<sup>92</sup> Dvořáková, D., 2011

## 4 Shrnutí a diskuze

Rozdíly mezi úpravou účetního výkaznictví podle České účetní legislativy a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, respektive rozdíly podle České účetní legislativy a podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, jsou dány koncepcí pohledu na účetní systém jako účelného nástroje informačního zdroje. Zatímco účetní výkaznictví podle České účetní legislativy je orientováno na výkaznictví pro státní účely, účetní výkaznictví podle IFRS se zcela zaměřuje na příjemce informací jako uživatele poctivých dat vypovídajících o ekonomicko-hospodářské situaci podniku. Za základní rozdíly mezi Českou účetní legislativou a úpravou na mezinárodní úrovni Mezinárodních standardů účetního výkaznictví lze považovat:

- ČÚL je založena na pravidlech a normách, zatímco IFRS jsou založeny především na principech a konceptech;
- daňová základna v České republice vychází z národní účetní legislativy, zatímco účetní výkaznictví dle IFRS je zcela oddělené od daňových aspektů;
- ČÚL obsahuje přesné předpisy a instrukce pro aplikaci účetních postupů, zatímco IFRS klade důraz na poctivé zobrazení finanční pozice účetní jednotky a volbu postupů přenechává do kompetencí účetní jednotky;
- ČÚL neobsahuje úplnou koncepční strukturu (například chybí popis součástí účetní závěrky), zatímco IFRS tyto informace obsahuje především v Koncepčním rámci a dále jsou zakomponované ve znění navazujících standardů IAS/IFRS
- ČÚL považuje za primární účetní závěrku nekonsolidovanou účetní závěrku, zatímco IFRS vychází z předpokladu, že primárním zdrojem informací o skupině podniků je konsolidovaná účetní závěrka.

Právě z těchto zásadních rozdílů a z nich vyplývajících rozdílů v konkrétní úpravě vedení účetnictví, respektive úpravě účetního výkaznictví jsou pozorovány zásadní rozdíly v sestavení účetních informací účetní závěrky společnosti, pro kterou je zpracována

diplomová práce. K těmto rozdílům je potřeba přistupovat z pohledu uživatele účetních informací, který na jejich základě činí důležitá manažerská případně až akviziční rozhodnutí. Významné rozdíly v účetním výkaznictví ovlivňují výsledky finanční analýzy podniku. Za nejcennější ukazatele ze základní finanční analýzy považuje Solař (2006) poměrové ukazatele rentability a zadluženosti. Dopady na jejich hodnoty vlivem rozdílů České účetní legislativy a mezinárodní úpravy Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou popsány v následující části textu.

#### **4.1 Vliv úprav rezerv**

V oblasti rezerv účetní jednotka netvořila žádné položky dle České účetní legislativy. Při zpracování checklistu potenciálních důvodů pro tvorbu rezerv dle IFRS vyplývala jako aplikovatelná tvorba rezerv na reklamační řízení vadných výrobků společnosti. Propočtená výše tvorby rezerv je nicméně nepodstatná, jedná se o 119 tis. Kč. Tato hodnota ve společnosti nezmění podstatným způsobem výsledky finanční analýzy. Tvorba rezerv zvyšuje nákladovou stránku výsledovky společnosti a na straně druhé se jedná o cizí zdroj financování<sup>93</sup>. Vliv na oba zmíněné ukazatele rentability a zadluženosti je negativní. Je to hlavně z důvodu, že tvorba rezerv představuje opatrnostní princip, který brzdí finanční výkon účetní jednotky ve finanční analýze. Vlivem tvorby rezerv se snižuje rentabilita společnosti a zvyšuje zadluženost.

#### **4.2 Vliv úprav ocenění zásob**

V oblasti zásob a jejich ocenění je nejpodstatnější rozdíl mezi Českou účetní legislativou a IFRS spatřován v aktivaci fixní části výrobní režie. Tato část musí být oddělena od variabilní části výrobní režie. Fixní část režie představuje takové výrobní náklady, které zůstávají relativně neměnné bez ohledu na změny objemu výroby v rámci určitého

---

<sup>93</sup> Dle Režňákové (2005) se jedná o cizí zdroj financování zatěžující zadluženost podniku a snižující rentabilitu. Důvodem pro klasifikaci rezerv jako cizího zdroje financování hospodaření podniku je skutečnost, že rezervy představují budoucí závazky podniku za provedení určitých výkonů. V tomto konkrétním případě se jedná o provedení a vyřízení oprav v rámci poskytovaných reklamačních záruk v reklamačním řízení. Úkonem jsou tedy opravy provedené pro odběratele jdoucí na vrub společnosti.

rozsahu produkční kapacity. Příslušnou hodnotu fixní režie výrobního procesu v mé práci představuje proporčně přiřazená část výrobních odpisů, neboli odpisů zařízení, která jsou přímo zařazena do výrobního procesu (jmenovitě a příkladně se jedná o svářečí, tryskací nebo pásová zařízení, viz příloha zabývající se odpisovým plánem dle IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení). Tato proporčně přiřazená část odpisů není zaúčtována jako náklad běžného období (jak by tomu bylo v případě vykazování dle České účetní legislativy), nýbrž je aktivována do zůstatkové hodnoty evidovaných zásob Polotovarů a rozpracované výroby a Hotových výrobků. Samotný vliv v běžném období extrahovaný od předcházejících účetních období snižuje odpisové náklady a zvyšuje hodnotu oběžného majetku v podobě zásob. Tento extrahovaný vliv zvyšuje rentabilitu díky sníženým nákladům a snižuje podíl zadluženosti díky zvýšení výsledku hospodaření (respektive snížení záporného výsledku hospodaření – ztráty). Protože hodnota zásob je zvýšená také k prvnímu dni běžného období vlivem zvýšení hodnoty vykazovaných zásob z minulého účetního období, může dojít ke snížení vlivu zvýšení rentability a snížení zadluženosti v hodnotě aktivovaných odpisů fixní výrobní režie v předchozím účetním období.

### **4.3 Vliv úprav odloženého daňového závazku**

Dle standardů IAS/IFRS Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS musí účetní jednotka pracovat s oblastí odloženého daňového závazku nebo odložené daňové pohledávky, pakliže je jisté, že pohledávka bude uplatněna. V případě společnosti je uplatněn odložený daňový závazek, protože nelze s dostatečnou jistotou určit, že by odložená daňová pohledávka byla uplatněna. Rozhodujícím kritériem je neschopnost podniku tvořit kladný výsledek hospodaření v posledních dvou letech. Zaúčtovaný odložený daňový závazek je pro společnost nákladem běžného účetního období a cizím zdrojem financování. Odložený daňový závazek pro společnost činí 1 495 tis. Kč. Jedná se o položku, která významně ovlivňuje finanční pozici společnosti. Náklad odloženého daňového závazku zvyšuje dosaženou ztrátu společnosti v běžném období a prohlubuje

tak zápornou rentabilitu. Klasifikace odloženého daňového závazku z pohledu zdroje financování zvyšuje zadluženost společnosti.

#### **4.4 Vliv úprav leasingu**

V oblasti úprav evidence majetku pořizovaného leasingovým způsobem nebo najímaného na základě operativního leasingového vztahu jsou rozdíly mezi úpravou České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví nejpodstatnější. IFRS dbá na to, aby majetek, z něhož plynou společnosti přínosy, byl zařazen do aktiv společnosti. Tento princip je více totožný s fair view vykazováním účetních informací. Společnost je ve vztahu k leasingové společnosti jako nájemce v případě finančního pronájmu užitkového vozidla Peugeot a v případě operativního pronájmu kancelářsko-grafického zařízení biz HUB (multifunkční kopírovací zařízení). Hodnota najímaného aktiva z finančního pronájmu zvyšuje položku dlouhodobého hmotného majetku, konkrétně Samostatné movité věci a soubory samostatných movitých věcí, a také na straně pasiv ovlivňuje zvýšením položku Hospodářský výsledek minulých let. Tímto vlivem rozdílů úprav vykazování účetních informací mezi ČÚL a IFRS je dosaženo nižší úrovně zadlužení. Rentabilita zůstává nedotčena.

#### **4.5 Vliv úprav rozpoznání nehmotných aktiv**

Česká účetní legislativa zcela neřeší část rozpoznání aktiv (zde nehmotných aktiv) ve vykazovaných dokumentech účetní závěrky. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se zabývají touto problematikou podrobně a kladou na účetní jednotku povinnost testovat alespoň jednou ročně k datu sestavení účetní závěrky kritéria rozpoznání aktiva. Položka Mzdová agenda nesplňuje testovací kritérium Přinese budoucí ekonomický prospěch. Toto aktivum je zařazeno v majetku společnosti, ale není využíváno pro ekonomickou činnost podniku. Agenda vedení a účtování mezd je přearažena a integrována do programu Podvojný účetnictví, které tuto účetní problematiku zpracovává také. Nejedná se o technické zhodnocení. Z důvodu

nesplnění tohoto kritéria obecné definice aktiva, které stanoví Koncepční rámec, nelze jej vykázat v účetních výkazech společnosti. Tento fakt snižuje hodnotu dlouhodobých aktiv společnosti, konkrétně položku Softwarového vybavení, a na straně pasiv snižuje položku Hospodářský výsledek minulých let.



## 5 Závěr

Cílem diplomové práce je vytvořit obraz finanční pozice společnosti dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS (International Financial Reporting Standards). Metodou postupu práce je aplikace těchto standardů v jejich komplexním pojetí na informace vygenerované účetní jednotkou. S těmito vygenerovanými účetními informacemi bylo zapotřebí nakládat jako se zdroji primárně učeným pro sestavení účetní závěrky dle České účetní legislativy. Proto dalším hodnotným zdrojem a podkladem pro metodické zpracování této diplomové práce jsou odborné diskuze s účetní jednotkou, které se týkaly dané problematiky. Tyto diskuze jsem zachytil v grafické podobě v tabulce 23a níže na této stránce vztahující se k oblasti nehmotných aktiv upravených standardem IAS 38. Na následující stránce zachycuje obdobné informace tabulka 23b položek upravovaných standardem IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení. Diskutované oblasti jsou rozděleny do dvou základních částí, a to na část „porozumění podniku“ a na část „směřující k sestavení účetní závěrky“.

**Tabulka 23a: IAS 38 Nehmotná aktiva**

| Kategorie otázek směřujících k porozumění situace společností v dané oblasti                                                            |                                           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|
| Otázky prezentující komunikaci s účetní jednotkou                                                                                       | Skutečnost (odpověď na příslušnou otázku) |
| Zvažujete periodicky pravidelně možnost přechodu na nový ekonomický software?                                                           | Ne                                        |
| Existuje na trhu vhodný suplement pro nahrazení současného ekonomického software vyvíjeného vlastní činností?                           | Ano                                       |
| Je ekonomický software designován dle procesních map? Existují-li procesní mapy, jsou optimalizovány?                                   | Ne; není aplikovatelné                    |
| Vyhovuje softwarové vybavení společnosti současným manažerským požadavkům na řízení společnosti jako dlouhodobě udržitelného podnikání? | Ne                                        |
| Lze software ekonomického řešení považovat za software primárně určený pro reporting státním institucím?                                | Ano                                       |
| Je zabezpečení přístupu k citlivým údajům dostačující (autorizační politika)?                                                           | Ano                                       |
| Kategorie otázek směřujících k sestavení účetní závěrky                                                                                 |                                           |
| Otázka prezentující komunikaci s účetní jednotkou                                                                                       | Skutečnost (odpověď na příslušnou otázku) |
| Existují položky, které nejsou pod ČÚS vedeny jako nehmotná aktiva,                                                                     | Ne                                        |

|                                                                                                                                                                      |                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| přesto jsou na základě IFRS rozpoznána jako nehmotné aktivum?                                                                                                        |                                |
| Jedná se o prvotní goodwill?                                                                                                                                         | Ne                             |
| Jsou aktiva obsažena na hmotném nosiči? Převažuje složka hmotná nebo nehmotná?                                                                                       | Ano; převažuje složka nehmotná |
| Bude prezentace aktiv ve fair-value více odpovídat skutečnosti než při užití modelu historických cen? Bude prezentace aktiv ve fair-value výhodnější pro společnost? | Ne; Ne                         |

**Tabulka 23b: IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení**

| Kategorie otázek směřujících k porozumění situace společnosti v dané oblasti                                                                                                              |                                           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|
| Otázky prezentující komunikaci s účetní jednotkou                                                                                                                                         | Skutečnost (odpověď na příslušnou otázku) |
| Plánuje společnost v následujících účetních obdobích významné investice do dlouhodobého majetku?                                                                                          | Ne                                        |
| Jsou pravidelně prováděny obnovovací investice?                                                                                                                                           | Ano                                       |
| Existuje ve společnosti specialista zaměřující se na investiční řízení podniku?                                                                                                           | Ne                                        |
| Lze využít samofinancování pro investice jako primární zdroj financí?                                                                                                                     | Ne                                        |
| Kategorie otázek směřujících k sestavení účetní závěrky                                                                                                                                   |                                           |
| Otázka prezentující komunikaci s účetní jednotkou                                                                                                                                         | Skutečnost (odpověď na příslušnou otázku) |
| Byly provedeny stavební úpravy pozemku, v jejichž důsledku poplyne po určité době společnosti užitek?                                                                                     | Ne                                        |
| Jsou vlastněné pozemky v jejich rozsahu potřebné k provozování podnikatelské činnosti?                                                                                                    | Ano                                       |
| Jsou prováděny pravidelné rozsáhlé kontroly aktiv?                                                                                                                                        | Ne                                        |
| Existují významné náhradní díly zařízení, které se stanou jejich součástí?                                                                                                                | Ne                                        |
| Mají vrtačky, brusky, lisy, vrátky, pily, svářečky, kompresory, frézky, skružovačky, ohýbačky a nůžky na plech podobnou dobu použitelnosti a jedná se o nepodstatné položky?              | Ano                                       |
| Lze desagregovat položky vysekávačka trumpf, lis ohrnovací truma bend, souprava tlaková tryskáč a provozní objekt - dílny na součásti s různou dobou použitelnosti a lze součásti ocenit? | Ne; Ne; Ne; Ano                           |

Část tabulek „Kategorie otázek směřujících k porozumění situace společnosti v dané oblasti“ je považována předními auditorskými společnostmi<sup>94</sup> za podstatnou součást

<sup>94</sup> Například společnost KPMG International ve svém mezinárodním auditním manuálu KAM (KPMG Audit Manual) stanoví přesně a podrobně podmínky rozsahu předauditních prací, které zahrnují oblast „Understanding business“, volně přeloženo jako „Kategorie otázek směřujících k porozumění situace společnosti“. Pro společnost se jedná o porozumění potřeb účetní jednotky (klienta) a pro zkvalitnění zpracování zakázky z důvodu zakomponování hlubšího pohledu „Inner Insight“ na účetní problematiku jednotlivých účetních oblastí.

při zpracování účetní závěrky jak podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, tak podle České účetní legislativy. Ve výše uvedeném příkladu je možné z tabulek 23a a 23b čerpat informace o problematickém rozšiřování společnosti a nemožnosti spolehnout se na samofinancování jako na základní zdroj financí podniku.

Výše uvedené zdroje informací pro sestavení účetní závěrky byly dostačující a jako více podstatné se jeví diskuze, které jsou zachyceny v příkladových tabulkách 23a a 23b. Podstatným vlivem na zpracování informací je odbourání vlivu pohledu na účetnictví dle České účetní legislativy a přijetí principů vyplývajících z Koncepčního rámce a standardů IFRS. Ačkoliv tento problém může být snadno definovaný, v praxi tato záležitost obnáší více úsilí při práci s účetní jednotkou, která je připravena na prostředí České účetní legislativy.

Česká účetní legislativa je představována zákonnými normami a regulacemi určenými pro vedení účetnictví a reporting. Oproti tomu Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS regulují pomocí Koncepčního rámce a příslušných standardů IAS/IFRS pouze reporting, tedy účetní výkaznictví. V období minulých dvou dekad prošla Česká účetní legislativa rozsáhlou reformou ve směru přiblížení požadavkům evropského kapitálového trhu.<sup>95</sup> Vypracovaná účetní závěrky v souladu s IFRS obsahuje dokumenty Výkaz o finanční situaci – rozvahu, Výkaz o úplném výsledku hospodaření – výsledovku, Výkaz změn vlastního kapitálu, Výkaz peněžních toků a Komentář k účetním výkazům. Z tohoto nařízení vyplývá nutnost dopracování pohledu na finanční situaci podniku v oblasti peněžních toků v provozní, investiční a finanční činnosti. Tento dodatečný dokument dodává uživateli účetní závěrky pohled na schopnost podniku tvořit peněžní toky a důraz na investiční činnost. Výkaz změn vlastního kapitálu v rámci nekonsolidované účetní závěrky jejím uživatelům poskytuje přehled změn, rozdílů z přecenění, případné výplaty dividend a rozdělení či uhrazení úplného výsledku hospodaření.

---

<sup>95</sup> Nejzásadnější úpravou znění České účetní legislativy v oblasti konvergence s platnými evropskými regulacemi je možnost sestavení účetní závěrky na základě Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS pro společnosti, jejichž akcie jsou kótované na evropských burzách.

Ve své práci jsem popsal teoretická východiska v druhé kapitole, která slouží jako přehled základních informací k tomu, aby byl pochopen princip vykazování účetních informací. Jedná se o stručnou sumarizaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, která se zaměřuje na specifickou situaci předmětné společnosti, pro niž je sestavována účetní závěrka. Třetí kapitola se zabývá samotnou transformací účetní závěrky společnosti pomocí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Zváženy byly všechny možné implikace celého souboru standardů IAS/IFRS. Nejpodstatnější vlivy rozdílů vykazování účetních informací podle České účetní legislativy a IFRS jsou popsány, analyzovány a diskutovány v předchozí kapitole 4, Shrnutí a diskuze. Kapitola se věnuje pozorování rozdílů vykazovaných účetních informací a jejich dopadu na finanční ukazatele společnosti jako jsou například rentabilita vloženého kapitálu do společnosti nebo zadluženost společnosti.

Společnost, pro niž je diplomová práce a transformace účetní závěrky zpracována, splňuje definici malého nebo středního podniku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pro malé a střední podniky<sup>96</sup>. Společnost tedy může reportovat na základě těchto standardů, které IASB vydává za účelem usnadnění implementace IFRS a za účelem rychlejšímu rozšíření a vyšší dostupnosti IFRS. Do jisté míry se jedná o zjednodušené IAS/IFRS. Každopádně Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pro malé a střední podniky po účetní jednotce požadují prezentaci účetní závěrky v prvním roce sestavování dle IFRS na základě běžných standardů IFRS, nikoliv IFRS pro SME<sup>97</sup>.

V současné době stále platí v České účetní legislativě orientace na státní záležitosti v podobě daňových a jiných odvodů do státního rozpočtu a mimorozpočtových fondů. Pro překonání této bariéry, která je nejčastějším důvodem zemí neakceptování IFRS v plné míře, čeká Českou účetní legislativu velká novelizace a úpravy znění zákona. Do budoucna lze předpokládat zeštíhlení zákonů upravujících české účetnictví, z toho vyplývající větší možnosti pro účetní jednotky upravovat vedení účetnictví dle principů fair view. Zeštíhlení zákonného aparátu bude doprovázeno regulací účetního

---

<sup>96</sup> V anglickém jazyce „International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities“.

<sup>97</sup> „Small and Medium-sized Entities“ v českém jazyce malé a střední podniky.

výkaznictví prostřednictvím účetních standardů. V oblasti Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS lze předpokládat další konvergenční kroky sblížení s US GAAP, jakožto sblížení účetního výkaznictví na mezinárodní úrovni.

Jako závěrečnou rekapitulaci je vhodné uvést, že diplomová práce přinesla společnosti pohled na její finanční pozici z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a rozšířila účetní jednotce obzory o možnostech vedení fair view účetnictví, které nesměřuje k daňové optimalizaci, nýbrž k podání poctivých informací, které slouží také jako manažerský rozhodovací nástroj. Další výhodou je možnost srovnání výkonnosti společnosti na mezinárodní úrovni. Společnost nemá podobné konkurenční podniky operující na vnitrozemském trhu<sup>98</sup>, a proto tato možnost je ceněná. Díky rozsahu spolupráce s účetní jednotkou byly postihnuty i detailní úpravy jednotlivých standardů.

---

<sup>98</sup> Zahraniční konkurenční společnosti jsou například ZF Sachs, NTS Prometal, John Crane a Parker.

## Seznam použitých zdrojů

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, a.s., 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. Vyd. 1. Praha : GRADA Publishing, a.s., 2011. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualizované vydání. Praha: BOVA POLYGON, 2005. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.

MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví : IFRS US GAAP*. 3. aktualizované a přepracované vydání. Praha : Linde Praha, a.s., 2005. 415 s. ISBN 80-7201-519-2.

RAFFEGEAU, Jean; DUFILS, Pierre; DE MÉNONVILLE, Didier. *Finanční audit*. 1. vydání. Praha : HZ Praha, 1996. 120 s. ISBN 80-86009-02-5.

REŽŇÁKOVÁ, M. *Finanční management: studijní text pro kombinovanou formu studia*. 1. díl. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2005. 125 s. ISBN 80-214-3035-4.

SOLAŘ, J.; BARTOŠ, V. *Rozbor výkonnosti firmy: studijní text pro kombinovanou formu studia*. Vydání 3., přepracované. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2006. 163 s. ISBN 80-214-3325-6.

ŽÁROVÁ, M. *Regulace evropského účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica, 2006. 184 s. ISBN 80-245-1046-4.

#### Elektronické dokumenty – internetové články

Česká tisková kancelář (ČTK). MF: ČR dohodou s Nomurou ušetřila 17 miliard korun. Finanční noviny [online]. 2011, 3.1.2011, [cit. 2011-10-17]. Dostupný z WWW: <[http://www.financninoviny.cz/zpravy/mf-cr-dohodou-s-nomurou-usetrila-17-miliard-korun/576636&id\\_seznam=1222](http://www.financninoviny.cz/zpravy/mf-cr-dohodou-s-nomurou-usetrila-17-miliard-korun/576636&id_seznam=1222)>.

Komora auditorů České republiky : Audit je, když... [online]. c2010 [cit. 2011-10-18]. Poslání a smysl auditu. Dostupné z WWW: <<http://www.kacr.cz/Article.asp?nDepartmentID=18&nArticleID=917&nLanguageID=1>>.

#### Elektronické dokumenty – odborné články

DASKE, Holger. Economic benefits of Adopting IFRS or US-GAAP : Have the Expected Cost of Equity Capital Really Decreased?. Journal of Business Finance and Accounting [online]. Duben/Květen 2006, 33 (3) (4), [cit. 2011-10-19]. Dostupný z WWW: <[http://content.ebscohost.com/pdf18\\_21/pdf/2006/BFA/01Apr06/20870512.pdf?T=P&P=AN&K=20870512&S=R&D=bth&EbscoContent=dGJyMNxb4kSep7c4zdnyOLCmr0meprNSr6e4SrOWxWXS&ContentCustomer=dGJyMPGqsk%2ByqbRMuePfgeyx44Dt6fIA](http://content.ebscohost.com/pdf18_21/pdf/2006/BFA/01Apr06/20870512.pdf?T=P&P=AN&K=20870512&S=R&D=bth&EbscoContent=dGJyMNxb4kSep7c4zdnyOLCmr0meprNSr6e4SrOWxWXS&ContentCustomer=dGJyMPGqsk%2ByqbRMuePfgeyx44Dt6fIA)>.

DIEHL, Kevin. The real cost of IFRS : The relationship between IFRS Implementation and Audit, Tax and other Auditor Fees. International Research Journal of Finance and Economics [online]. 2010, Issue 37, [cit. 2011-10-08]. Dostupný z WWW: <<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=4&hid=106&sid=2ee2d8d5-20e7-496f-b2bc-9f918d93f189%40sessionmgr110>>. ISSN 1450-2887.

NOBES, Christopher; ZEFF, Stephen. Auditors' Affirmations of Compliance with IFRS around the World : An Explanatory Study. Accounting Perspectives [online]. 2008, AP Vol. 7 No. 4, [cit. 2011-10-08]. Dostupný z WWW:

<<http://web.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=4&hid=106&sid=2ee2d8d5-20e7-496f-b2bc-9f918d93f189%40sessionmgr110>>.

#### Odborné časopisy - tištěné

MOLÍN, Jan; KRÁLÍČEK, Vladimír. Auditor : Mimořádná příloha časopisu Auditor č. 9/2010. Praha : Komora auditorů České republiky, 2010. Vybrané otázky profesní odpovědnosti auditorů, daňových poradců a účetních, s. 35.

SKÁCELÍK, Martin. Návrh nového IFRS "Výnosy ze smluv se zákazníky". Auditor : časopis Komory auditorů České republiky. 2010, 9, s. 16-18.

STANĚK, Stanislav. Auditoři a trestní odpovědnost právnických osob. Auditor : časopis Komory auditorů České republiky. 2011, 6, s. 20-22. ISSN 1210-9096.



# Seznam příloh

## **Příloha 1 (tištěná forma)**

Rozvaha společnosti k 31.12.2010, strana aktiv a pasiv; Výsledovka společnosti za běžné účetní období 2010; Cash-Flow; Komentář k účetním výkazům

## **Příloha 2 (elektronická forma na přiloženém CD)**

IAS1Rozvaha.xlsx

IAS1VlastniKapital.xlsx

IAS1Vysledovka.xlsx

IAS2Zasoby.xlsx

IAS7CashFlow.xlsx

IAS12DaneZeZisku.xlsx

IAS16PozemkyBudovyZarizeni.xlsx

IAS17Leasing.xlsx

IAS18Vynosy.xlsx

IAS19ZamestnaneckePozitky.xlsx

IAS37Rezervy.xlsx

IAS38NehmotnaAktiva.xlsx

Příloha 1: Účetní závěrka společnosti (tabulka Aktiv, Pasiv, Výsledovka, komentář k účetní závěrce)

Tabulka 24: Účetní závěrka společnosti k rozvahovému dni - Rozvaha, Aktiva

| Položka Aktiv                                               | Hodnota běžného období | Hodnota minulého období |
|-------------------------------------------------------------|------------------------|-------------------------|
| Aktiva celkem                                               | 34 195                 | 33 527                  |
| Dlouhodobá aktiva                                           | 9 584                  | 10 184                  |
| Nehmotná dlouhodobá aktiva                                  | 158                    | 171                     |
| Software                                                    | 158                    | 171                     |
| Hmotná dlouhodobá aktiva                                    | 9 426                  | 10 013                  |
| Pozemky                                                     | 312                    | 312                     |
| Stavby                                                      | 1 732                  | 1 800                   |
| Samostatné movité věci a soubory samostatných movitých věcí | 7 382                  | 7 901                   |
| Krátkodobá aktiva                                           | 24 611                 | 23 343                  |
| Zásoby                                                      | 16 725                 | 17 134                  |
| Materiál                                                    | 3 862                  | 4 342                   |
| Nedokončená výroba                                          | 7 461                  | 6 810                   |
| Vlastní výrobky                                             | 5 402                  | 5 982                   |
| Krátkodobé pohledávky                                       | 5 156                  | 5 939                   |
| Pohledávky za odběrateli                                    | 4 294                  | 5 431                   |
| Poskytnuté zálohy                                           | 17                     | 211                     |
| Jiné pohledávky                                             | 845                    | 297                     |
| Krátkodobý finanční majetek                                 | 2 730                  | 270                     |
| Peníze a peněžní ekvivalenty                                | 132                    | 72                      |
| Peníze na bankovních účtech                                 | 2 598                  | 198                     |
| Časové rozlišení                                            | 521                    | 879                     |
| Náklady příštích období                                     | 521                    | 879                     |

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 25: Účetní závěrka společnosti k rozvahovému dni - Rozvaha, Pasiva

| Položka Pasiv                       | Hodnota běžného období | Hodnota minulého období |
|-------------------------------------|------------------------|-------------------------|
| Celková pasiva                      | 34 195                 | 33 527                  |
| Vlastní kapitál                     | 19 183                 | 21 108                  |
| Základní kapitál                    | 7 500                  | 7 500                   |
| Kapitálové fondy                    | 11 683                 | 13 608                  |
| Ostatní kapitálové fondy            | 18                     | 18                      |
| Zákonný rezervní fond               | 0                      | 349                     |
| Fond z přecenění majetku            | 11 601                 | 13 537                  |
| Hospodářský výsledek minulých let   | 3 531                  | 9 907                   |
| Hospodářský výsledek běžného období | -3 467                 | -10 203                 |
| Cizí kapitál                        | 15 012                 | 12 419                  |
| Rezervy                             | 119                    | 97                      |
| Krátkodobé závazky                  | 11 398                 | 8 024                   |
| Závazky za dodavateli               | 2 700                  | 4 212                   |
| Sociální a zdravotní pojištění      | 581                    | 365                     |
| Zaměstnanci                         | 900                    |                         |
| Stát - daňové závazky a dotace      | 515                    | 0                       |
| Stát - odložený daňový závazek      | 1 495                  | 0                       |
| Krátkodobě přijaté zálohy           | 3 998                  | 1 723                   |
| Dohadné účty pasivní                | 18                     | 157                     |
| Jiné závazky                        | 1 191                  | 1 567                   |
| Bankovní zdroje                     | 3 495                  | 4 298                   |
| Dlouhodobé bankovní úvěry           | 1 400                  | 11                      |
| Krátkodobé bankovní úvěry           | 0                      | 2 400                   |
| Krátkodobé finanční výpomoci        | 2 095                  | 1 887                   |

Zdroj: vlastní zpracování

Tabulka 26: Výsledovka s využitím druhového členění nákladů  
Informace k rozvahovému dni společnosti 31.12.2010

| Položka Výsledovky                               | 2010   | 2009    | Změna (abs.) | Změna (%) |
|--------------------------------------------------|--------|---------|--------------|-----------|
| Tržby                                            | 31 949 | 26 124  | 5 825        | 22%       |
| Ostatní výnosy                                   | 3 524  | 3 756   | -232         | -06%      |
| Změna stavu zásob vlastní výroby                 | -53    | 579     | -632         | -109%     |
| Spotřeba materiálu, surovin a energie            | 17 219 | 12 663  | 4 556        | 36%       |
| Spotřeba služeb                                  | 8 886  | 6 330   | 2 556        | 40%       |
| Osobní náklady                                   | 14 001 | 16 244  | -2 243       | -14%      |
| Daně                                             | 552    | 169     | 383          | 227%      |
| Odpisy                                           | 795    | 820     | -25          | -03%      |
| Ostatní náklady                                  | 2 099  | 5 980   | -3 881       | -65%      |
| Tržby z prodeje dlouhodobého majetku             | 8 839  | 0       | 8 839        |           |
| Tržby z prodeje materiálu                        | 413    | 456     | -43          | -09%      |
| Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku   | 2 716  | 0       | 2 716        |           |
| Prodaný materiál                                 | 275    | 357     | -82          | -23%      |
| Ostatní finanční výnosy                          | 568    | 165     | 403          | 244%      |
| Finanční náklady                                 | 669    | 506     | 163          | 32%       |
| Zisk před zdaněním                               | -1 972 | -11 989 | 10 017       | -84%      |
| Daň ze zisku                                     | 0      | 0       | 0            |           |
| Odložený daňový závazek                          | 1 495  | 0       | 1 495        |           |
| Zisk za období                                   | -3 467 | -11 989 | 8 522        | -71%      |
| Alokace zisku:                                   | 0      | 0       | 0            |           |
| zisk připadající vlastníkům mateřské společnosti | 0      | 0       | 0            |           |
| zisk připadající na minoritní akcionáře          | 0      | 0       | 0            |           |

Zdroj: vlastní zpracování

## Komentář

V účetních politikách nebyly provedeny žádné změny. Společnost není dělena do žádných provozních segmentů a vykazuje účetní informace globálně za celý provoz. Po rozvahovém dni nedošlo k žádným významným událostem, které by změnily interpretační stránku vykazovaných informací. Předpokládá se trvání účetní jednotky. Neexistují spřízněné strany, které by s účetní jednotkou byly v ekonomicko-finančním vztahu. Neexistují žádné podniky, které jsou součástí jedné ekonomické jednotky dle IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka.