



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV MANAGEMENTU

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF MANAGEMENT

KOMPARACE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ A NÁRODNÍ ÚČETNÍ LEGISLATIVY ČR

COMPARISON OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS AND THE NATIONAL
ACCOUNTING LEGISLATION IN CZECH REPUBLIC

DIPLOMOVÁ PRÁCE
MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE
AUTHOR

LENKA BAJBÁROVÁ

VEDOUCÍ PRÁCE
SUPERVISOR

doc. Ing. ALENA KOČMANOVÁ, Ph.D.

BRNO 2011

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bajbárová Lenka

Řízení a ekonomika podniku (6208T097)

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:

Komparace Mezinárodních účetních standardů a národní účetní legislativy ČR

v anglickém jazyce:

**Comparison of International Accounting Standards and the National Accounting
Legislation in Czech Republic**

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Analýza problému a současná situace

Vlastní návrhy řešení a jejich přínos

Závěr

Použitá literatura

Přílohy

Seznam odborné literatury:

- BOHUŠOVÁ, H. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. 1.vydání. Praha, ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- FICBAUER, J., FICBAUER, D. Mezinárodní účetní a daňové standardy. 1.vydání. Ostrava-Přívoz, KEY Publishing s.r.o., 2007. 146 s. ISBN 978-80-87071-41-0.
- DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2.vydání. Brno, Computer Press, a.s., 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. R. IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1.vydání. Praha, 1.VOX a.s – nakladatelství, 2005. 1 050 s. ISBN 80-86324-44-3.
- HINKE, J. Účetní systém IAS/IFRS. 1.vydání. Praha, Kernberg Publishing, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.

Vedoucí diplomové práce: doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2010/2011.

L.S.

PhDr. Martina Rašticová, Ph.D.
Ředitel ústavu

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

V Brně, dne 18.05.2011

Abstrakt

Diplomová práce se zabývá porovnáním pravidel české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Na základě znalostí těchto legislativ analyzuje principy účtování a způsoby vykazování údajů v účetních sestavách – Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty na příkladu konkrétní společnosti a kvantifikuje rozdíly. Výpočtem vybraných poměrových ukazatelů finanční analýzy je posouzena vypovídací hodnota výkazů sestavených podle obou uvedených legislativ.

Abstract

This Master's thesis presents a comparison of the rules of Czech accounting legislation and International Accounting Standards IAS/IFRS. Based on the knowledge of these laws, the thesis analyses accounting principles and methods of data reporting in the financial reports - Balance sheet and Profit and loss account on the example of a concrete company and quantifies differences. By calculation of selected indicators of financial ratio analysis is considered the informational value of statements drawn up under the two laws.

Klíčová slova

Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS, česká účetní legislativa, účetní závěrka, účetní zásady, analýza, rentabilita.

Keywords

International Accounting Standards IAS/IFRS, Czech accounting legislation, Financial Statements, Accounting Principles, Analysis, Profitability.

.

Bibliografická citace diplomové práce

BAJBÁROVÁ, L. *Komparace Mezinárodních účetních standardů a národní účetní legislativy ČR*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská. 2011. 74 s.

Vedoucí diplomové práce: Doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/200 Sb. o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 19. května 2011

Poděkování

Děkuji zejména vedoucí své diplomové práce, Doc. Ing. Aleně Kocmanové, Ph.D., za vstřícný přístup, poskytnuté cenné informace a připomínky, které mi byly nápomocny při přípravě, zpracování a dokončení této práce.

Dále děkuji mému zaměstnavateli společnost GEA Process Engineering s.r.o. za udělení souhlasu k využití firemních dat pro tuto diplomovou práci.

OBSAH

ÚVOD	9
1 VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE PRÁCE	10
1.1 TEORETICKÉ POZNATKY	11
1.1.1 <i>Harmonizace účetnictví ve světě</i>	11
1.1.2 <i>Harmonizace účetnictví v Evropě</i>	13
1.1.2.1 Dodržování IFRS v Evropě	14
1.1.2.2 Dohled nad dodržováním IFRS v Evropě	15
1.1.3 <i>Harmonizace v České republice</i>	16
1.1.3.1 Mezinárodní účetní standardy	19
1.1.3.2 Národní účetní legislativa ČR	29
2 ANALÝZA PROBLÉMU A SOUČASNÁ SITUACE	39
2.1 PŘEHLED VYBRANÝCH ROZDÍLŮ MEZI IFRS A ČÚS	40
2.2 CHARAKTERISTIKA SPOLEČNOSTI	44
2.3 SOUČASNÁ SITUACE	45
2.3.1 <i>Výkazy dle české účetní legislativy</i>	46
2.3.2 <i>Převod účetní závěrky dle IFRS</i>	47
3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ A JEJICH PŘÍNOS	51
3.1 DLOUHODOBÝ MAJETEK	51
3.2 OBĚŽNÁ AKTIVA A ČASOVÉ ROZLIŠENÍ	52
3.3 PASIVA	54
3.4 VÝNOSY A NÁKLADY	55
3.5 NÁVRHY ŘEŠENÍ A JEJICH PŘÍNOS	55
3.5.1 <i>Návrh řešení</i>	56
3.5.1.1 Výpočet ukazatelů rentability	64
3.5.1.2 Přínos vlastních návrhů řešení	66
ZÁVĚR	68
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	69
SEZNAM GRAFŮ	71
SEZNAM TABULEK	72
POUŽITÉ ZKRATKY	73
SEZNAM PŘÍLOH	74

ÚVOD

Tato diplomová práce je zaměřena na porovnání metodiky účtování a vykazování účetních výsledků mezi aktuálně platnými předpisy České účetní legislativy a přístupy stanovenými Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS. Na příkladu konkrétních dat firmy, v níž pracuji, jsou oba tyto přístupy zpracovány, identifikované rozdíly jsou analyzovány a na základě výpočtů poměrových ukazatelů rentability je porovnán a zhodnocen dopad těchto rozdílů.

S ohledem na požadovaný rozsah diplomové práce nemůže být tato problematika zpracována zcela vyčerpávajícím způsobem, a proto jsou v teoretické části uvedeny jen ty položky, které jsou, vzhledem k rozdílům mezi národním účetnictvím a mezinárodními standardy účetnictví, dle mého názoru významné a souvisí se zpracovaným tématem mé diplomové práce.

Pro zpracování diplomové práce bylo potřebné prostudovat jak českou legislativu, tak mezinárodní účetní standardy a poté stanovit rozdíly. Za tímto účelem byla použita objektivní metoda kvantitativního charakteru, systémová analýza a pro stanovení závěrů metoda dedukce, kterou si tyto teoretické závěry lze ověřit v praxi na účetně zpracovaných reálných ekonomických výsledcích konkrétní firmy. Při zpracovávání výsledků jsem využila i poznatky získávané od roku 1998 během mé práce v účetních a ekonomických pozicích u celkem tří typů mezinárodních společností.

1 VYMEZENÍ PROBLÉMU A CÍLE PRÁCE

Světová ekonomika se již mnoho let snaží o globalizaci, tedy odbourávání národních hranic, a má tak stále větší globální charakter. Změny probíhající v Evropě jsou nejen na úrovni ekonomické globalizace, ale probíhá i sjednocování politické. Začleňováním nových zemí do Evropské unie vzniká potřeba centralizace rozhodovacích pravomocí a v návaznosti na tyto procesy stále vzrůstá i potřeba harmonizace účetnictví jednotlivých členských států, tedy přibližování jejich účetních soustav. Základním zdrojem ekonomických informací pro správnou realizaci kvalifikovaných podnikatelských rozhodnutí například v oblasti dotací, grantů a podpor v různých podobách, jsou výstupy z účetnictví, tedy účetní informace. Proto se harmonizace účetnictví stále více rozšiřuje i mimo rámec velkých podnikatelských subjektů, nadnárodních společností a dotýká se tak i podnikatelů menších, kteří by bez harmonizace svého účetnictví nebyli schopni splnit požadavky kladené právě na výstupy z účetnictví firem. Účetnictví v České Republice se vyvíjí od roku 1991, kdy byl aktualizován zákon o účetnictví, ten byl pak v roce 2004, kdy Česká Republika vstoupila do Evropské unie, novelizován. Začala tak harmonizace, čili přibližování české účetní soustavy s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, jejímž cílem je dosažení shody v obou systémech.

Od tohoto roku máme možnost plynule se začlenit nejen do evropské ekonomiky, ale i do celosvětové harmonizace účetnictví. Sbližování českého účetnictví však není u konce, stále existují některé rozdíly a nedostatky, jež je třeba odstranit.

Cílem této diplomové práce je porovnání platné české účetní legislativy s mezinárodními standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS. Na základě předem poskytnutého souhlasu managementu firmy, v níž pracuji jako ekonom, jsem získala a pro tuto práci použila konkrétní výsledky dceřiné společnosti GEA Process Engineering s.r.o., se sídlem v Brně, zastupující nadnárodní korporaci GEA Group Aktiengesellschaft na trzích střední Evropy. Hodnoty z účetní závěrky uvedené ve výkazech Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty z roku 2010 sestavených dle českých účetních standardů jsou následně převedeny podle požadavků mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Výkazy podle obou legislativ jsou analyzovány, stanoveny

zjištěné rozdíly a na základě ekonomických ukazatelů rentability je provedeno jejich zhodnocení a dopad na vykazování účetních závěrek. Výsledky práce stanovují nejen zjištěné rozdíly obou těchto legislativních přístupů, ale také demonstrují, do jaké míry je naplňován požadavek postupné harmonizace požadavků české účetní soustavy s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

1.1 Teoretické poznatky

1.1.1 Harmonizace účetnictví ve světě

Významnou tendencí vývoje mezinárodní harmonizace je snaha o konvergenci US GAAP a IFRS. Přes určité odlišnosti je možno říci, že oba systémy jsou postaveny na podobných principech a postulátech, jsou tedy srovnatelné, neexistují mezi nimi zásadní rozpory a jejich konvergence je možná. Četné výzkumy analyzují oba systémy regulace a zejména v rámci IFRS jsou řešeny projekty, které odstraňují některé difference obou systémů.

US GAAP, přestože představují soubor národních účetních standardů USA, jsou významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví. Příčinou je zejména ekonomický význam a síla USA, ale i kvality tohoto systému. Newyorská burza je nejvýznamnější burzou světa a společnosti, které chtějí na této burze kótovat své cenné papíry, musí sestavovat svoje účetní závěrky v souladu s US GAAP.¹

Významným krokem v oblasti celosvětové harmonizace účetního výkaznictví je společný projekt Rady pro standardy finančního účetnictví (Financial Accounting Standards Board – FASB) v USA a IASB v Evropě, který vznikl v roce 2002 pod názvem „Convergence 2002“, jehož cílem je zajištění naprosté kompatibility stávajících US GAAP a IFRS i koordinace pracovních programů do budoucna. Projekt se realizuje prostřednictvím řady dílčích projektů zaměřených na krátkodobý či dlouhodobý časový horizont.

¹ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, 2. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

V krátkodobém časovém horizontu se jedná o následující projekty na straně IASB:

- výpůjční náklady (jedná se o sjednocení vykazování úroků v souvislosti s pořízením aktiv, a to přiblížení *IAS 23-Výpůjční náklady* řešení dle US GAAP),
- společné podniky.

Na straně FASB jde v případě krátkodobých projektů o následující oblasti:

- Možnosti oceněné finančních nástrojů reálnou hodnotou
- Investice do nemovitostí
- Výzkum a vývoj
- Následné události

Mezi společné projekty patří:

- Snížení hodnoty
- Daně ze zisku

V rámci dlouhodobých projektů by mělo dojít ke sbližování výkaznictví v následujících oblastech:

- Podnikové kombinace
- Koncepční rámec
- Pokyny k oceňování reálnou hodnotou
- Zveřejňování účetní závěrky
- Zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru
- Účtování výnosů
- Závazky a vlastní kapitál
- Finanční nástroje
- Odúčtování
- Konsolidace jednotky zakládané pro zvláštní účely
- Nehmotná aktiva
- Leasingy

V současné době jsou IAS/IFRS využívány v řadě zemí světa, jedná se o země Evropské unie, Hong Kong, Austrálii, některé země bývalého Sovětského svazu, Jihoafrickou republiku, Turecko a Singapur. Téměř 100 zemí doporučuje nebo povoluje použití IAS/IFRS nebo chce svůj účetní systém přiblížit k IFRS.²

1.1.2 Harmonizace účetnictví v Evropě

Regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii existuje již od vydání první směrnice, která se týkala účetnictví (4. směrnice z roku 1978 o individuální účetní závěrce). Pro oblast účetnictví jsou zásadními legislativními dokumenty:

- 4. směrnice Rady Evropského společenství (ES) z 25. 6. 1978 – která je zaměřena na obsah roční účetní závěrky. Tato směrnice byla do roku 2000 doplněna ještě o další tři významné směrnice řídící účetnictví.
- 7. směrnice Rady (EHS) z 13. 6. 1983 věnovaná konsolidované účetní závěrce.
- Směrnice Rady (EHS) upravující účetní závěrky bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven.

Směrnice ES však postupem času zastarávaly a přestaly vyhovovat potřebám hlubší harmonizace. Problémem obsaženým zejména ve 4. směrnici ES bylo rovněž to, že umožňovala velké množství variantních přístupů, variantnost je patrná například i z navrhovaných formátů rozvahy ve 4. směrnici. Variantní přístupy 4. směrnice byly výsledkem kompromisu mezi koncepcemi účetních systémů a způsoby regulace účetnictví v jednotlivých členských státech EU.

V roce 2000 vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii, která obsahovala zásadní koncepční změnu. Evropská komise dospěla k rozhodnutí, že by nebylo efektivní vytvářet nový samostatný systém standardů, když vhodný soubor nadnárodních standardů již byl vytvořen a neustále se zdokonaluje. ***Za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny IFRS.*** Na rozdíl od předchozího záměru harmonizace účetnictví, která používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) pouze umožňovala, tato strategie vyžaduje sestavovat konsolidovanou

² BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků.*, Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9

účetní závěrku společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů v souladu s IFRS.

K zabezpečení implementace IFRS do národních účetních systémů byl vytvořen tzv. **schvalovací mechanismus** IFRS. Základním posláním schvalovacího mechanismu je zajištění právního uznání IFRS v prostředí EU. Ze zásad schvalovacího mechanismu vyplývá, že pouze ty standardy, které jsou schváleny výborem pro regulaci účetnictví za pomoci poradní skupiny EFRAG (European financial reporting advisory group) a zveřejněny v Úředním věstníku, jsou povinné.³

Směrnice EU nemají charakter právních norem, ale jsou závazné pro všechny členské státy. Realizace standardů je uskutečňována jejich zapracováním do národních úprav států EU. Pro implementaci čtvrté směrnice byla při jejím schválení stanovena lhůta dva roky.

1.1.2.1 Dodržování IFRS v Evropě

Kotované společnosti

Aby bylo možné realizovat „strategii finančního výkaznictví“ přijatou Evropskou komisí v červnu 2000, schválila Evropská unie v roce 2002 Účetní směrnici, která požaduje, aby všechny kotované společnosti Evropské unie (celkem kolem 8 000 společností) dodržovaly od roku 2005 při sestavování konsolidovaných účetních závěrek IFRS. Požadavek dodržování IFRS se vztahuje nejen na 27 členských zemí EU, ale také na 3 členské státy Evropského hospodářského prostoru. Řada velkých společností ve Švýcarsku, které není členem ani EU ani EHP, také IFRS používá.

Evropská komise v prosinci 2008 rozhodla, že pro účely předkládání účetních závěrek společnostmi ze zemí mimo EU, které jsou kotovány na regulovaném trhu EU, budou za ekvivalent IFRS v podobě, v jaké byly přijaty Evropskou unií, považovány obecně dodržované účetní postupy Spojených států amerických, Japonska, Číny, Kanady, Jižní Koreje a Indie (Statut Číny, Kanady, Jižní Koreje a Indie bude do konce roku 2011

³ DVOŘÁKOVÁ, D.: *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, 2. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

znovu prověřen). Společnosti z jiných zemí musejí od roku 2009 používat buď IFRS v podobě přijaté Evropskou unií, nebo IFRS v podobě přijaté radou IASB.

Nekotované společnosti a individuální účetní závěrky

Členské státy EU mohou rozšířit požadavek na používání IFRS rovněž na nekotované společnosti a na individuální účetní závěrky. Téměř všechny členské státy povolují některým nebo všem nekotovaným společnostem používat IFRS při přípravě konsolidovaných účetních závěrek a většina států povoluje jejich používání i při sestavování individuálních účetních závěrek.⁴

1.1.2.2 Dohled nad dodržováním IFRS v Evropě

Evropské trhy s cennými papíry jsou regulovány jednotlivými členskými státy, které se řídí příslušnými předpisy přijatými na úrovni EU. Mezi předpisy s platností pro celou Unii patří:

- standardy přijaté Výborem evropských regulátorů cenných papírů (CESR), sdružením národních regulátorů. Standard č. 1 - Uplatňování standardů o finančních informacích v Evropě vymezuje 21 zásad, které by členské státy EU měly používat při dohlížení na dodržování IFRS.
- Standard č. 2 - Koordinace činností spojených s dohledem obsahuje pokyny k provádění Standardu č. 1;
- Směrnice o statutárním auditu roční účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky zveřejněná v září 2006; nová směrnice nahradila stávající Osmou směrnicí a doplnila Čtvrtou a Sedmou směrnicí. Návrhem byly po celé EU zavedeny Mezinárodní auditorské standardy (ISA) a členské státy zároveň musely vytvořit orgány pro dohled nad činností auditu;
- navrhované úpravy směrnic Evropské unie, kterými se zavádí kolektivní odpovědnost členů představenstev za účetní závěrky společností.

⁴ DELOITTE: „IFRS do kapsy“, www.deloitte.com/cz, Praha 2010 – staženo 2011-01-20

V březnu 2009 doporučila studijní skupina Evropské unie, aby byly stávající skupiny regulátorů z oblasti bankovníctví, pojišťovnictví a cenných papírů, které působí v EU, přetransformovány do tří nových evropských úřadů (Evropský úřad pro bankovníctví, Evropský úřad pro cenné papíry a Evropský úřad pro pojišťovnictví), které by měly silnější pravomoci spojené s výkonem dohledu a, v některých případech, též pravomoci zákonné. Tyto návrhy schválila v prosinci 2009 Rada Evropské unie složená z ministrů hospodářství a financí.

V září 2009 schválil Parlament a Rada Evropské unie financování pro Nadaci IFRS (dříve Nadaci IASC) ve výši 4 miliony EUR ročně. Evropská komise rozhoduje o skutečných a maximálních částkách.

1.1.3 Harmonizace v České republice

Význam IFRS neustále roste, a to nejen v celosvětovém měřítku, ale i v České republice. Připravovaná novela Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, která by měla nabýt účinnosti 1. ledna 2011, rozšiřuje možnost používání IFRS i pro účtování a sestavení individuální účetní závěrky konsolidovaných účetních jednotek, pokud jejich konsolidující společnost sestavuje konsolidovanou účetní závěrku podle IFRS. Předpokládá se, že by této změny mohlo využít více než 1 tisíc konsolidovaných účetních jednotek.⁵

Po vstupu České Republiky do Evropské unie 1. května 2004 bylo nutné implementovat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví do českých právních předpisů. Již zmíněná čtvrtá směrnice EU byla implementována v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění a Nařízení 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví byly zakomponovány v zákoně o účetnictví č. 437/2003 Sb., kterým se změnil zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Firmám - účetním jednotkám, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných a obchodovaných na evropských finančních trzích vznikla povinnost sestavovat účetní závěrku, konsolidovanou účetní závěrku podle IAS/IFRS. Tato změna zkvalitnila výkaznictví firem, které pak byly více konkurenceschopné na mezinárodních trzích.

⁵ DELOITTE: „IFRS do kapsy“, www.deloitte.com/cz, Praha 2010 – staženo 2011-01-20

Na druhé straně však vyvstal problém s výpočtem daně z příjmu, jehož základem je hospodářský výsledek za účetní období. Podniky, které sestavovaly účetní závěrku podle IFRS, musely a stále musí při výpočtu daně z příjmu vycházet z české legislativy, tedy pro účely zdanění vychází z výsledku hospodaření dle platných zákonů ČR.

V České republice můžeme pozorovat snahu o vykazování svých účetních závěrek podle mezinárodních účetních standardů u středně velkých a malých firem – SME⁶ s cílem stát se součástí celosvětových obchodních trhů, což pro ně přináší i nemalé problémy. Implementace IFRS/IAS do účetních systémů je nákladná. Pokud by měly tyto firmy měnit software, pak nejen že zaplatí softwarové společnosti, ale musí zaměstnat, nebo najmout odborníky se znalostí této problematiky a náklady pak mohou převýšit užitek z nového systému vykazování. Mnoho malých podniků řeší tuto situaci outsourcingem, to znamená, že vedou účetnictví v software dle českých účetních standardů a účetní závěrku si nechávají zpracovat dle IFRS odbornou firmou. Pro tyto podniky jsou od roku 2001 vypracovány mezinárodní standardy v přijatelné formě, to znamená, že jsou modifikovány právě dle struktury malých podniků.

Cílem tvorby standardů pro podniky, které nejsou předmětem veřejného zájmu, je vytvořit jednotný soubor kvalitních, srozumitelných a právně vynutitelných účetních standardů, jež by naplňovaly potřeby uživatelů účetních závěrek SME. Standardy pro SME by měly mít podobný koncepční rámec jako IFRS, aby byl umožněn případný přechod na IFRS.

V roce 2007 byl předložen *Exposure Draft IFRS* pro SME, který byl předmětem veřejné diskuse. Návrh standardu pro SME spočívá ve zjednodušení některých plných IAS/IFRS a některé, které nejsou zcela relevantní pro SME, vypouští.

Významnou iniciativou v oblasti harmonizace účetnictví v celosvětovém měřítku je Mezivládní pracovní skupina expertů pro oblast mezinárodní standardizace účetnictví a účetního výkaznictví (ISAR) při Organizaci národů v Ženevě. Tato organizace se věnuje harmonizaci účetnictví a účetního výkaznictví malých a středních podniků.

⁶ Small and Medium Enterprise – malé a střední podniky

Skupina expertů provedla segmentaci SME a v návaznosti na tuto segmentaci zvažovala vhodnost metodických postupů pro jednotlivé typy SME. Výsledkem je koncept finančního účetnictví a výkaznictví pro malé a střední podniky, vytvořený pro tři úrovně podniků:

- 1) podniky strategického významu (odpovídá IFRS v plném rozsahu),
- 2) významné podniky střední velikosti (zjednodušené IFRS), v této oblasti ISAR již provedl zjednodušení IFRS; bylo vybráno 15 standardů a z nich vytvořen ucelený standard pro SME,
- 3) malé podniky (zjednodušené účetnictví na aktuální bázi).

Základní zásady IFRS pro SME vycházejí ze stejných zásad, které jsou obsaženy v plných IFRS. V návrhu IFRS nejsou zahrnuty oblasti, které nejsou pro SME relevantní:

- zpětně získatelná částka goodwillu,
- hyperinflace,
- úhrady vázané na akcie
- těžba nerostných zdrojů,
- zemědělství,
- mezitímní výkaznictví,
- finanční leasing ze strany pronajímatele.

V IFRS jsou provedena zjednodušení v oblastech, kde plné standardy dávají právo volby. Jsou vždy použita jednodušší řešení, v souladu s informačními potřebami uživatelů účetních informací SME, a tak, aby byl výhodný poměr mezi náklady na získání informace a jejím přínosem.

V případě, že standard pro SME obsahuje zjednodušení oproti plným IFRS, neměla by účetní jednotka, která sestavuje účetní výkazy v souladu s IFRS pro SME, používat jiné řešení z plných IFRS, neboť tento postup může vést v omezené srovnatelnosti účetních výkazů SME.⁷

⁷ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*, Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9

1.1.3.1 Mezinárodní účetní standardy

Tyto standardy byly postupně vytvořeny na základě požadavků stejného vykazování účetních informací firem, které jsou emitenty cenných papírů a obchodují s nimi na burze cenných papírů. Finanční výkazy jednotlivých emitentů sestavené podle těchto standardů je možné porovnávat za různá období, dále je vyhodnocovat a získat tak přehled o ekonomickém vývoji jednotlivých emitentů, což je důležitý prvek pro rozhodování o investicích. Cílem je tedy vysoká míra transparentnosti účetních závěrek v celosvětovém měřítku a možnost jejich srovnání. Povinnost vykazovat svoji konsolidovanou závěrku v souladu se standardy byla pro společnosti kotované a veřejně obchodovatelné na burze stanovena od 1. května 2005. Jak jsem se již zmínila dříve, stále více středních a menších podniků v ČR klade důraz na vykazování svých účetních závěrek podle mezinárodních účetních standardů.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou přeloženy i do českého jazyka.

V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice Evropské unie (zejména 4., 7. a 8. směrnice) a v neposlední řadě hrají v tomto procesu důležitou roli národní účetní standardy USA – US GAAP (General Accepted Accounting Principles).⁸

IFRS jsou výsledkem postupné harmonizace účetnictví v zemích sjednocené Evropy a následně celosvětové harmonizace. Jedná se o systém plně odpovídající potřebám rozvinuté ekonomiky orientované na trh a poskytování informací majitelům, investorům a dalším uživatelům – zkrátka všem těm, kteří využívají kapitálový trh a všechny jeho dostupné nástroje k podnikání. Jedná se o zásady primárně zaměřené na sestavování finančních výkazů předkládaných uživatelům a ne na sestavování vnitrofiremních hlášení a zpráv a už vůbec ne na sestavování daňových přiznání. Proto také došlo ke změně názvu z dříve užívaného IAS na IFRS.

⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, 2. vyd. Brno: Computer Press, a.s., 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1

Účetní systém IFRS je založen na těchto základních předpokladech (principech):

- **aktuální báze**, která určuje, že výsledky transakcí a jiných skutečností jsou předmětem uznání v době, kdy k těmto skutečnostem dochází a nikoli v době přijetí nebo výdeje peněz a jejich ekvivalentů. Všechny tyto transakce a skutečnosti jsou pak zobrazeny v účetních knihách a vykázány v účetní závěrce v obdobích, k nimž se vztahují;
- **trvání podniku**, který je založen na skutečnosti, že podnik bude ve své činnosti v nejbližší době (dohledné budoucnosti) pokračovat bez významných omezení;
- **srozumitelnosti**, kdy všechny informace uváděné v účetní závěrce musí být pro uživatele snadno srozumitelné při dostatečné znalosti podnikatelských a ekonomických aktivit a účetnictví právě ze strany uživatelů těchto výkazů;
- **relevance**, kdy informace mohou být užitečné jen tehdy, jsou-li relevantní z hlediska rozhodovacích potřeb uživatelů, tj. umožňují jim uskutečnit ekonomická rozhodnutí na základě hodnocení minulé, současné nebo budoucí události.
- **spolehlivosti**, což znamená, že informace obsažené v účetních výkazech nesmí obsahovat žádnou závažnou chybu nebo zkreslení, tj. uživatelé se na ně mohou spolehnout. Tento princip znamená především:
 - **důvěryhodné zobrazení**, tj. všechny informace musí zobrazovat ty transakce a skutečnosti, kterých se týkají;
 - **přednost obsahu před formou**, čímž je jednoznačně dána přednost vyjádření skutečné podstaty informací a nikoli jen jejich právnímu obsahu a významu;
 - **objektivitu – nestrannost**, kdy tento předpoklad stanoví, že informace nesmí být nijak zkreslená. Musí být podána pravdivým způsobem nijak neupravovaným nebo modifikovaným;
 - **opatrnost**, což žádá rozpoznat a kvantifikovat nejistoty, tj. vyjádřit jejich podstatu a rozsah a danou skutečnost obezřetně posoudit. Respektování tohoto principu však nesmí vést k vytváření skrytých rezerv;

- úplnost, kdy informace musí být při posouzení významnosti a nákladů na jejich získání úplné;
- **srovnatelnosti**, sloužící k takovému způsobu vyjadřování informací, aby bylo možné rozpoznat trendy ve finanční pozici a výkonnosti apod. Uživatelé tak musí být přesně informováni o použitých účetních pravidlech určených k sestavení účetní závěrky;
- **omezení relevantních a spolehlivých informací**, který je založen zejména na:
 - včasnosti, aby se informace nevykazovaly příliš pozdě;
 - rovnováže mezi přínosy z informace a náklady na její získání, kdy význam informace musí být vždy vyšší než náklady na její získání;
 - rovnováže mezi kvalitativními charakteristikami tak, aby byl splněn cíl účetní závěrky;
- **pravdivý a věrný obraz**, účetní závěrky, tj. pravdivé a věrné vyjádření finanční pozice, výkonnosti a jejich změn.⁹

Orgány zabývající se tvorbou a aktualizací standardů a na ně navazujících interpretací

- IASCF, tedy 19 správců, kteří jmenují jednotlivé členy;
- IASB (celkem 14 členů rady) a
- IFRIC (celkem 12 členů výboru)

Kromě toho je ustanoven Poradní sbor pro standardy (Standards Advisory Council), který se skládá z cca 50-ti členů s různým územním, odborným a profesním zaměřením.

⁹ FICBAUER, J., FICBAUER, D. *Mezinárodní účetní a daňové standardy*. Ostrava-Přívoz, KEY Publishing s.r.o., 2007. 146 s., ISBN 978-80-87071-41-0

IASCF

Správci Nadace výboru pro mezinárodní standardy (dále jen „Nadace“) jsou fyzické osoby, které zastupují různé zeměpisné oblasti a profese. Profesní složení je takové, že pět z těchto Správců (Trustees) reprezentuje účetní profesi, po jednom zastupuje mezinárodní organizaci překladatelů, uživatelů a akademické obce. Zbýlých jedenáct Správců je jmenováno jako „svobodných“. Nejsou tedy vybíráni prostřednictvím nominačního procesu upraveného Stanovami. Nadace jmenuje IASB, IFRIC a Poradní sbor pro standardy. Tyto orgány jí také podávají pravidelné zprávy o činnosti.

IASB

Rada pro mezinárodní účetní standardy (dále jen „Rada“) se skládá ze 14 členů, které jmenují a odvolávají Správci Nadace. Hlavním předpokladem členství v Radě je odborná způsobilost, přičemž podle Stanov nejméně 5 členů Rady musí mít kvalifikaci auditora s praxí, 3 členové praxi při sestavování a předkládání účetní závěrky, tři členové musí pocházet z řad uživatelů účetní závěrky a jeden z akademické obce. Sedm z nich pak nese přímou odpovědnost za spolupráci s tvůrci standardů. Vydání standardu, Zveřejněného návrhu nebo IFRIC interpretace vyžaduje schválení nejméně osmi členů Rady. Rada konzultuje tvorbu předpisů s Poradním sborem pro standardy, Poradními výbory, podává pravidelné zprávy o činnosti Nadaci a naopak přijímá pravidelné zprávy o činnosti od Výboru pro interpretace mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

IFRIC

IFRIC je výborem Rady. Jeho úkolem je podpora Rady při tvorbě a úpravě jednotlivých standardů tak, aby plynul odpovídající užitek jak pro uživatele účetních výkazů, tak i pro jejich předkladatele a auditory. Úkolem IFRIC je reagovat na měnící se podmínky tvorbou a vydáváním pravidel řešení nově vznikajících situací, které ještě nejsou standardy ošetřeny. IFRIC má dvanáct hlasujících členů a jednoho nehlasujícího předsedu. Správci Nadace mohou také jmenovat nezávislé pozorovatele. Zprávy z jednání IFRIC jsou bezodkladně předávány IASB a následně umístovány na webové stránky IASB.

Struktura IFRS

- Úvod
- Předmluva k výkladu standardů
- Koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů
- Účetní standardy (IAS/IFRS)
- Interpretace standardů (SIC/IFRIC)

Kromě toho ucelený soubor IFRS obsahuje ještě Významový slovník, Historii vývoje IFRS a v posledních letech nově zařazené Zdůvodnění závěrů (některých standardů) a Implementační příručku.

Úvod

V úvodu je definován účel IASB (Rada pro Mezinárodní účetní standardy), Rada a řídicí orgány Rady, pracovní postupy IASB při tvorbě IFRS a stanovy nadace Rady pro IFRS.

Předmluva k IFRS

Cílem předmluvy je stanovení úkolů a pracovních postupů IASB, vysvětlení předmětu, závaznosti a účinnosti IFRS. Za hlavní úkoly IASB jsou považovány následující:

- vytvoření celosvětově dodržovaných a vymahatelných účetních standardů, které budou sloužit k tomu, aby v předkládaných účetních výkazech byly prezentovány kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, které by pomáhaly účastníkům kapitálových trhů a ostatním uživatelům v jejich ekonomickém rozhodování,
- prosazovat používání a přesnou aplikaci těchto standardů,
- aktivně spolupracovat s tvůrci národních standardů tak, aby tato činnost dovedla harmonizaci národních účetních standardů a IFRS ke kvalitnímu řešení.

Koncepční rámec IFRS

Koncepční rámec je základním teoretickým východiskem IFRS. Je základem pro pochopení IAS/IFRS – souhrn obecně platných principů, ze kterých vycházejí mezinárodní účetní standardy:

- vymezuje pojmy, které jsou základem pro přípravu a předkládání účetní závěrky,

- přispívá ke konzistenci a logičnosti IFRS,
- je východiskem při tvorbě úsudků při řešení různých účetních problémů,
- nemá přednost před IAS/IFRS – neruší ani nezakazuje žádný IAS/IFRS.¹⁰

Charakteristiku základních prvků je možné vyjádřit následovně:

- **aktivem** je zdroj využívaný podnikem, jehož existence je výsledkem minulých skutečností a od něhož se čeká, že přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch;
- **závazek** je současnou povinností, která vznikla na základě minulých skutečností a od jehož vypořádání se očekává, že vyústí v odtok zdrojů; tj. nositelů ekonomického prospěchu účetní jednotky;
- **vlastní kapitál** je zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků;
- **výnosy (revenue)** jako zvýšení ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období a které se projevilo přírůstkem a nebo zvýšením užitečnosti aktiv nebo snížením závazků, kdy výsledkem je nárůst vlastního kapitálu jinak než vklady vlastníků do tohoto kapitálu, přičemž tyto výnosy jsou dosaženy z obvyklé (běžné) činnosti;
- **náklady (expenses)** jako snížení ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období, které se projevilo úbytkem nebo snížením užitečnosti aktiv nebo zvýšením závazků a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jinak než přidělem z tohoto kapitálu vlastníků, přičemž tyto náklady jsou vynaloženy v průběhu realizace obvyklé (běžné) činnosti;
- **zisky (gains)** jako ostatní příjmy zvyšující ekonomický prospěch a splňující kriteria pro určení (rozeznání) příjmů z jiné než z obvyklé (běžné) činnosti;
- **ztráty (losses)** jako úbytky aktiv vzniklé z jiné než obvyklé (běžné) činnosti;
- **náklady na uchování kapitálu** jako růst a nebo pokles vlastního kapitálu v důsledku změny hodnoty aktiv a závazků.

¹⁰ BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9

Standardy IAS/IFRS

Jak již bylo řečeno, platnost IFRS/IAS v ČR je závazná pro všechny podniky, které mají obchodovatelné akcie od r. 2005 a pro podniky s obchodovatelnými dluhopisy od r. 2007. Pro malé a střední podniky (SMEs¹¹) byl v červenci 2009 vydán samostatný standard IFRS pro SMEs.¹²

Interpretace výboru SIC

V současnosti jsou v platnosti následující interpretace vydané Stálým interpretačním výborem (SIC) v letech 1997 až 2001. Všechny ostatní interpretace výboru SIC byly nahrazeny novelizovanými standardy IAS nebo novými standardy IFRS, které vydala rada IASB.

Interpretace standardů (SIC/IFRIC)

Interpretace standardů IAS a IFRS jsou sestavovány Výborem pro IFRS interpretace (dříve IFRIC), který v roce 2002 nahradil Stálý interpretační výbor (SIC). Interpretace tvoří součást závazné literatury rady IASB. Účetní závěrka proto smí být označena za závěrku vyhovující požadavkům Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pouze v případě, že splňuje veškeré požadavky každého ze standardů, který se na ni vztahuje, a všech relevantních interpretací.¹³

Sestavování a zveřejňování účetní závěrky - IAS 1

Tento standard platí od července 1998. Novelizovaná verze platí od 1. ledna 2007. Předepisuje základní náležitosti účetní závěrky, obsah účetních výkazů tak, aby byla zajištěna jejich srovnatelnost s účetními výkazy předchozích období a jiných podniků. Účetní závěrka obsahuje rozvahu, výkaz zisků a ztrát, výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz o cash flow a Přílohu, která obsahuje popis účetních politik a jiných použitých nástrojů, odhadů, analýz a výpočtů.

¹¹ Small and Medium Enterprises – malé a střední podniky

¹² FICBAUER, J., FICBAUER, D. *Mezinárodní účetní a daňové standardy*. Ostrava-Přívov, KEY Publishing s.r.o., 2007. 146 s., ISBN 978-80-87071-41-0

¹³ DELOITTE: „IFRS do kapsy“, www.deloitte.com/cz, Praha 2010

Rozvaha musí specifikovat položky minimálně v rozsahu stálá aktiva, oběžná aktiva, krátkodobé závazky a dlouhodobé závazky, vždy samostatně klasifikované podle významnosti.

Definice významnosti – položka je významná, pokud by její neuvedení uvedlo uživatele v omyl a znemožnilo hodnocení. Významnost je přitom definována v Koncepčním rámci a v IAS č. 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky.

Položka kumulované zisky obsahuje rezervní fond, zisky a ztráty minulých let a výsledek běžného období. Přitom je třeba upozornit, že náš sociální fond není dle IFRS součástí vlastního kapitálu, ale závazků vůči zaměstnancům.

Výkaz zisků a ztrát – výsledovka:

Výsledovka musí být účelová nebo druhová. Uživatelé standardů jednoznačně upřednostňují účelové pojetí. Rozdíly mezi účelovou a druhovou výsledovkou jsou zejména tyto:

- ve struktuře provozních nákladů;
- ve změně stavu (v druhové výsledovce je změna stavu chápána jako úprava nákladů);
- v aktivaci (v druhové výsledovce je aktivace chápána jako úprava nákladů).

Výkaz cash flow:

Tento výkaz se vypracovává buď přímou nebo nepřímou metodou. Na rozdíl od cash flow tak, jak je známý z našeho účetnictví, obsahuje tento výkaz podle IFRS ještě část týkající se výsledků z přecenění majetku tak, jak je níže uvedeno.

Zisk z přecenění majetku – Gain on Property Revaluation:

V jeho rámci se účtují

- výsledky z přecenění realizovatelných cenných papírů (Available for Sale) a
- výsledky z alternativních řešení IAS č. 16 – Pozemky, budovy, zařízení a
- 38 – Nehmotná aktiva, tj. z přecenění budov, zařízení a nehmotných aktiv. Tato položka jen potud, pokud jednotka účtovala s využitím IFRS před 1. 1. 2005.

Fond z přepočtu cizích měn nemůže vzniknout z přepočtu těch transakcí, které se účtují výsledkově.

Patří sem druhá část IAS č. 21 – Dopady změn směnných kurzů cizích měn, kterou naše předpisy neřeší, tj. dvě metody přepočtů, a sice:

- current rate (closing rate) – metoda současného kurzu – účtovala se rozvažně;
- remeasurement method (method of monetary/non-monetary) – metoda poměřovací – účtuje se výsledkově.

Obě metody se tedy liší použitým kurzem a způsobem zacházení s rozdílem z přepočtu.¹⁴

Příloha k účetní závěrce

Příloha k účetní závěrce je velmi obsáhlá a podrobná. Příloha musí předkládat informace o tom, podle jakých standardů byly účetní výkazy připraveny, a informace o specifických účetních politikách zvolených a aplikovaných pro podstatné transakce a události. Dále je nutné zveřejnit požadované informace, které nejsou uvedeny jinde v účetních výkazech. A musí poskytnout dostatečné informace, které nejsou uvedeny přímo v účetních výkazech, ale které jsou nutné pro věrné zobrazení.

Přehled o změnách vlastního kapitálu: podává přehled o změnách ve vlastním kapitálu podniku. Jsou dvě varianty:

- první varianta - Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu (Statement of Changes in Equity),
- druhá varianta - Výkaz rozpoznaných zisků / přírůstků a ztrát / úbytků (Statement of Recognized Gains and Losses).

Při sestavování tohoto výkazu se musí dbát na vykazování jakékoli změny (úbytek / přírůstek) týkající se vlastního kapitálu firmy. Podstatnou informací, kterou je nutno uvést je zisk nebo ztrátu za období. Dále pak je nutno uvést všechny položky výnosů nebo nákladů za období účtované do vlastního kapitálu a nakonec se provede součet těchto položek. Nesmí se zapomenout na zveřejnění celkové hodnoty vlastního kapitálu, která připadá vlastníkům společnosti a menšinový podíl.¹⁵

¹⁴ FICBAUER, J., FICBAUER, D. *Mezinárodní účetní a daňové standardy*. Ostrava-Přívov, KEY Publishing s.r.o., 2007. 146 s., ISBN 978-80-87071-41-0

¹⁵ KRUPKOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha, 1.VOX a.s. - nakladatelství, 2005. 1. vydání, 1050 s., ISBN 80-86324-44-3

Oceňování prvků účetní závěrky

1. Historická cena

Aktiva jsou účtována v částce zaplacených peněz nebo peněžních ekvivalentů, nebo v reálné hodnotě majetku použitého k jeho pořízení v době jeho pořízení. Závazky jsou účtovány v částkách „přínosu“, který byl získán při směně za závazek nebo v některých případech v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které jsou potřeba na zaplacení závazku za standardních okolností.

2. Běžná (reprodukční) cena

Aktiva jsou vykazována v částkách peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo nutno zaplatit, pokud by stejné nebo ekvivalentní aktivum bylo pořizováno v současnosti. Závazky jsou vykazovány v nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, které by bylo zapotřebí k vypořádání závazku v současnosti.

3. Realizační (vyřazovací) cena

Aktiva jsou vykazována v částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, která by byla obdržena při prodeji aktiva za obvyklých podmínek. Závazky jsou vykazovány v částce potřebné na jejich úhradu, tj. nediskontované částce peněz nebo peněžních ekvivalentů, kterou je třeba zaplatit, aby byly vypořádány za standardních okolností.

4. Současná hodnota

Aktiva jsou vykazována v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních příjmů, které jsou od dané položky očekávány za standardních okolností. Závazky jsou vykazovány v současné diskontované hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů, které jsou zapotřebí k jejich vypořádání za standardních okolností.

Vzorec pro výpočet současné hodnoty:

$$x_0 = \frac{x_n}{(1+i)^n}$$

Faktor $(1+i)^n$ se někdy v literatuře označuje jako *úročitel* a faktor $1/(1+i)^n$ jako *odúročitel*.

Uvedený výpočet bývá také někdy nazýván termínem diskontování. Místo termínu současná hodnota se také používá diskontovaná hodnota. Současná hodnota bývá často označována symbolem PV z anglického Present Value.

Pokud v účetnictví pracujeme s oceňováním majetku a závazků v současné hodnotě, je potřeba zvážit, jak se budou úroky rozvrhovat do jednotlivých účetních období. Existují dvě možné metody:

- a) Lineární metoda
- b) Metoda efektivní úrokové míry

Tato metoda je jednoznačně preferována zejména v případech, kdy by byly rozdíly při použití této metody v porovnání s metodou lineární významné. Požadavek uplatňování metody efektivní úrokové míry je uveden též v IAS 18 – vykazování tržeb. Podle metody efektivní úrokové míry se celková částka úroku v průběhu existence závazku nebo pohledávky amortizuje v závislosti na konstantní úrokové míře a výši závazku popř. pohledávky na počátku každého období.

5. Fair value – reálná hodnota

Tuto cenu nedefinuje Koncepční rámec, v textu jednotlivých standardů se však uvádí. Jedná se o hodnotu, která je adekvátní podmínkám a situaci, za kterých je používána. Její definice zní:

Fair value je částka, za kterou může být směřeno aktivum, vypořádán závazek nebo směřen nástroj vlastního kapitálu mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek.¹⁶

1.1.3.2 Národní účetní legislativa ČR

Prvním krokem ve vývoji české účetní legislativy po „sametové revoluci“ v listopadu 1989 bylo přijetí zákona, který jako první samostatný zákon stanovil principy účtování, a to Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

¹⁶ KRUPKOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha, I.VOX a.s. - nakladatelství, 2005. 1. vydání, 1050 s., ISBN 80-86324-44-3

Tento zákon byl několikrát novelizován. V roce 1991 přijalo Federální shromáždění ČSFR zákon č.563/1991 Sb., o účetnictví, Ministerstvo financí bylo zmocněno k vydání prováděcích předpisů k zákonu o účetnictví, které upravovaly postupy účtování, vymezily uspořádání položek účetní závěrky včetně obsahového vymezení těchto položek, dále pak obsahovaly účtovou osnovu a postupy k provádění konsolidované účetní závěrky. Další zásadní novela zákona o účetnictví byla provedena s účinností od 1. ledna 2004, kdy byly vydány první České účetní standardy, které přibližují český systém účetnictví ke směrnicím EU a IFRS. Po vstupu České republiky do Evropské unie k 1. květnu 2004 nastala postupná harmonizace českého účetnictví a mezinárodních účetních předpisů. Tento proces stále probíhá, každý začátek dalšího roku přináší pro všechny účetní jednotky nové předpisy a doporučení, které je nezbytné dodržet.

Novelou zákona o účetnictví zákonem č.353/2001 Sb. (v lednu 2002) došlo k tomu, že prováděcími předpisy k zákonu o účetnictví již mají být nově vyhlášky. K jejich vydání bylo zmocněno Ministerstvo financí. Tatáž novela uvádí, že Ministerstvo financí bude zajišťovat také tvorbu a vydávání Českých účetních standardů (ČÚS).¹⁷

Přechodné ustanovení této novely zároveň stanovilo, že do nabytí účinnosti vyhlášek budou prováděcími předpisy i nadále původní opatření.

K 1. lednu 2003 došlo v oblasti účetnictví k zásadní systémové změně. Prováděcím předpisem k zákonu o účetnictví je osm nových vyhlášek vydaných Ministerstvem financí pro jednotlivé skupiny účetních jednotek, které nabyly účinnosti. Jsou to vyhlášky č. 500/2002 Sb. až 507/2002 Sb..

Vyhlášky mají vyšší stupeň právní závaznosti než opatření, protože zatímco opatření byla zveřejňována ve Finančním zpravodaji MF a jejich vydání bylo ve Sbírce zákonů pouze oznámeno, vyhlášky jsou ve Sbírce zákonů zveřejněny jako její součást. Vyhlášky, které však prošly přísnějším legislativním procesem, upravují v zásadě stejné oblasti účetnictví jako upravují jednotlivá opatření Ministerstva financí.

¹⁷ České účetní standardy

Obecně se zpřísnily legislativní požadavky a v případě vyhlášek již neplatilo, že by je mohlo Ministerstvo financí tvořit v zásadě samo, jak tomu bylo u jednotlivých opatření.

Vztah mezi právními předpisy:

- Základním právním předpisem české účetní legislativy je **zákon o účetnictví**. Zákon o účetnictví je nadřazen jak vyhláškám, tak opatřením Ministerstva financí. Pokud by určitá otázka či postup v těchto prováděcích předpisech byl v rozporu se zákonem o účetnictví (především pak se základním účetním kritériem na věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví), má přednost zákon o účetnictví.
- Základními prováděcími předpisy k zákonu o účetnictví jsou od 1. 1. 2003 jednotlivé vyhlášky.
- Pokud nebude některá otázka řešena ve vyhlášce, bude použita úprava v jednotlivých opatřeních Ministerstva financí. Pokud bude však daná věc řešena odlišně ve vyhlášce, má přednost úprava ve vyhlášce.

Dne 1. ledna 2004 nabyly účinnosti nové právní předpisy upravující oblast účetnictví. Jedná se o:

- zákon č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon o účetnictví,
- vyhlášky č. 472/2003 Sb. až 478/2003 Sb., kterými se mění předchozí prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví č. 500/2002 Sb. až 506/2002 Sb.,
- soubor „Českých účetních standardů“, který doplňuje prováděcí vyhlášky. Jednotlivé účetní standardy stanoví postupy účtování a účetní souvztažnosti pro účetní případy a operace, u nichž je žádoucí dosažení jednotného postupu ve všech účetních jednotkách.

Prováděcí vyhlášky doplněné souborem Českých účetních standardů svým obsahem tedy zcela nahrazují dřívější opatření, od nichž se liší v zásadě jen formálním uspořádáním. Běžné postupy podvojného účtování se ve srovnání s dřívějšími opatřeními od 1. 1. 2004 nijak zásadně nemění.

Novela zákona o účetnictví nově upravila použití Mezinárodních účetních standardů, ale stanovila, že se použijí poprvé v účetním období nejbližší následujícím po účetním období, v němž vstoupila smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost. Jedná se poprvé o povinnost použití.

Velmi významnou změnou v novele je zrušení soustavy jednoduchého účetnictví. Nově se tedy od 1. 1. 2004 pod pojmem „účetnictví“ rozumí pouze podvojný účetnictví. Jednoduché účetnictví nahrazuje možnost vedení podvojnýho účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, neboli tzv. daňová evidence.

Rok 2005 je účetním obdobím nejbližší následujícím po účetním období, v němž vstoupila v platnost smlouva o přistoupení České republiky k Evropské unii.

Podle § 19 zákona o účetnictví musejí obchodní společnosti, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU (v ČR se jím rozumí veřejný trh) použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy - dříve IAS, nově IFRS, tj. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, aby se zdůraznilo, že soubor standardů se orientuje na standardizaci účetního výkaznictví (regulaci účetní závěrky), nikoli přímo na účtování. Protože dosavadní standardy nesou původní název IAS až do doby jejich inovace nebo náhrady jinými, jsou ponechány obě označení - IAS/IFRS.¹⁸

Účetní zásady

Z důvodu složitosti ekonomického života i složitosti právního řádu nemohou být účetními předpisy výslovně upraveny všechny účetní případy. Pokud účetní případ není výslovně upraven účetními předpisy, účetní jednotka zvolí vlastní postup; zvolený postup však musí být v souladu s účetní legislativou a tím i s „účetními zásadami“.

¹⁸ ZÁKON č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s vyznačením změn s účinností od 1. ledna 2010

- **Zásada věrného a poctivého zobrazení skutečnosti**

Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné a přehledné tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Zobrazení je věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, přičemž tento stav je zobrazen v souladu s účetními metodami, jejich použití je účetní jednotce uloženo zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

- **Akruální princip**

Zákon o účetnictví pojem akruální princip nepoužívá. Jeho obsah je však uveden v § 3 zákona o účetnictví. Účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, do období, s nímž tyto skutečnosti věcně a časově souvisejí; přitom o veškerých nákladech a výnosech účtují bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

- **Princip o podvojnosti a souvztažnosti**

Podle tohoto principu každá skutečnost, kterou účetnictví zobrazuje, znamená změnu vždy na dvou stranách účtů, a to na straně Má dáti a na straně Dal. Pravidlo souvztažnosti znamená, že se účetní případ zaúčtuje právě na těch dvou stranách, které nejvěrněji zobrazí účetní případ.

- **Zásada opatrnosti**

Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly dosaženy a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk, nebo ztráty. V souladu s § 26 zákona o účetnictví se tato zásada naplňuje pomocí rezerv, opravných položek a odpisů.

- **Dokladovost a inventarizace**

Účetní případ se zaznamená účetním zápisem a doloží účetním dokladem. Jednotlivé skutečnosti zobrazuje účetnictví až na základě ověřených účetních dokladů.

- **Okamžik uskutečnění účetního případu**

Jednoduše řečeno se jedná o vymezení okamžiku, ve kterém se účtuje o skutečnostech, které jsou předmětem účetnictví, na účty nákladů, výnosů a na rozvahové účty. Účetní pravidla však vymezují tento okamžik pouze příkladmo.

- **Zákaz kompenzace**

Účetní jednotky jsou povinny účtovat o aktivech a pasivech, nákladech a výnosech samostatně bez vzájemného zúčtování, s výjimkami stanovenými v prováděcích právních předpisech (vyhlášky k provedení některých ustanovení zákona o účetnictví).

- **Stálost metod**

Z důvodu srovnatelnosti a zvýšení vypovídací schopnosti účetnictví je možno jen výjimečně změnit uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty a jejich obsahové vymezení, způsoby oceňování, a to v následujícím účetním období, jen z důvodu změny předmětu podnikání nebo jiné činnosti anebo z důvodu zpřesnění věrného zobrazení nebo zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky a s řádným zdůvodněním v příloze v účetní závěrce.

- **Zásada historické pořizovací ceny**

Převážná část majetku a závazků se v účetnictví oceňuje historickými pořizovacími cenami. Přejícné snížení ceny se vyjadřuje nepřímým pomocí opravných položek a o zvýšení ceny se neúčtuje. Od roku 2003 je možné i zvýšení (snížení) ocenění majetku a závazků v účetnictví, a to u majetku a závazků, které jsou oceněny reálnou hodnotou – jde zejména o finanční majetek.

- **Bilanční kontinuita**

Z této zásady vyplývá návaznost konečných a počátečních stavů rozvahových účtů mezi jednotlivými účetními obdobími.

- **Zásada nepřetržitosti trvání účetní jednotky**

Účetní jednotka je povinna použít metody způsobem, který vychází z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by jí v této činnosti zabraňovala pokračovat v dohledné budoucnosti. V případě, že účetní jednotka má informaci, že u ní dojde k výše uvedeným skutečnostem, musí tomu uzpůsobit účetní metody a v příloze v účetní závěrce uvést informaci o použitém způsobu.¹⁹

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

Tento zákon stanovuje v souladu s právem Evropské unie rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost. Například v § 4 jsou uvedeny povinnosti dodržovat směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované závěrky. Pro jednotlivé skupiny účetních jednotek určuje rozsah vedení účetnictví (v plném rozsahu; ve zjednodušeném rozsahu), stanoví podmínky a povinnost sestavit účetní výkazy a vyhotovit výroční zprávu k rozvahovému dni. Vymezuje obsah těchto závěrek, účetní metody a prováděcí předpisy.

Poslední aktualizace byla provedena a schválena Parlamentem ČR dne 9. prosince 2010; s platností od 1. ledna 2011. Změny zákona o účetnictví jsou, kromě doplněných, zrušených či změněných slov, výrazné v §19a Použití mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky, v §22, který stanoví postup při konsolidaci, je doplněna informace pod čarou – „§ 66a obchodního zákoníku“. Za § 22 jsou přidány nové § 22a a 22b, změny se týkají i § 37ab Společná ustanovení ke správním deliktům.

¹⁹ SVATOŠOVÁ, J., TRÁVNÍČKOVÁ, J. *Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele 2008*. Anag, spol. s r.o., Zlínské tiskárny a.s., 2008. 350 s., ISBN 978-80-7263-439-2

V § 24 je doplněn odstavec 9, který upravuje použití cizí měny, u které se nevyhlašuje kurs devizového trhu denně. V § 30 se doplnil odstavec 8, který stanovuje, že ustanovení týkající se inventarizace majetku a závazků se použijí i pro inventarizaci jiných aktiv a jiných pasiv, včetně skutečností účtovaných v knize podrozvahových účtů.

➤ **Přechodná ustanovení**

1. Ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se použijí poprvé v účetním období, které započalo v roce 2011 nebo později, pokud není v bodech 2 nebo 3 stanoveno jinak.
2. Ustanovení § 18 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, použijí organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Pozemkový fond České republiky, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny pro sestavení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu poprvé za účetní období, které započalo v roce 2010 nebo později.
3. Ustanovení § 22 až 23 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se poprvé použijí při sestavení konsolidované účetní závěrky a konsolidované výroční zprávy za účetní období, které započalo v roce 2010 nebo později.²⁰

➤ **Rozsah účetní závěrky - § 18**

(1) Účetní jednotky sestavují v případech stanovených tímto zákonem účetní závěrku. Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji

- a) rozvaha (balance),
- b) výkaz zisku a ztráty; ~~Pozemkový fond České republiky a státní fondy výkaz zisku a ztráty nesestavují,~~
- c) příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v částech uvedených pod písmeny a) a b), zejména naplněním § 7 odst. 3 až 5 a § 19 odst. 5;

²⁰ http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zakon_410_2010_Sb.pdf [cit. 2011-01-25]. Dostupné na [www](http://www.mfcr.cz).

příloha obsahuje též informace o výši splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, o výši splatných závazků veřejného zdravotního pojištění a o výši evidovaných daňových nedoplatků u místně příslušných finančních orgánů.

Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu. Vybrané účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu vždy.

➤ **Povinnost sestavit účetní výkazy dle Mezinárodních účetních standardů**

Obchodní společnosti, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU mají dle § 19 odst. 9 povinnost použít pro účtování a sestavení účetní závěrky Mezinárodní účetní standardy. Konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU mají povinnost použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy Mezinárodní účetní standardy. Neuvedené konsolidující účetní jednotky je mohou použít také.

➤ **Povinnost auditu**

Otázkou ověřování účetní závěrky auditorem se zabývá § 20. Akciové společnosti jsou povinny mít řádnou a mimořádnou účetní závěrku ověřenou auditorem, jestliže ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly alespoň jednoho z následujících kritérií:

- celková aktiva společnosti zjištěná v rozvaze přesáhla 40 000 000 Kč,
- roční úhrn čistého obratu společnosti je větší než 80 000 000 Kč,
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců v průběhu účetního období přesáhl 50 zjištěný způsobem stanoveným na základě zvláštního právního předpisu²¹

²¹ ZÁKON č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Je prováděcí vyhláškou k podvojnému účetnictví, která zapracovává příslušné předpisy Evropských společenství. Je rozdělena na šest částí. V první části vyhláška stanovuje předmět úpravy a působnost. Rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, obsahové vymezení položek jednotlivých výkazů včetně přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu je obsahem části druhé. Část třetí až pátá vymezuje směrnou účtovou osnovu, účetní metody a konsolidovanou účetní závěrku. Přechodná a závěrečná ustanovení jsou uvedena v části poslední. Součástí vyhlášky jsou přílohy s uspořádáním rozvahy, výkazu zisku a ztráty, směrná účtová osnova.

České účetní standardy pro podnikatele

Účetní jednotky se při vedení účetnictví řídí, kromě zákona o účetnictví, prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb. i Českými účetními standardy pro podnikatele, které se skládají ze dvaceti tří standardů. Jejich použití účetními jednotkami se považuje za plnění ustanovení o účetních metodách podle zákona o účetnictví. Cílem standardů je na příklad stanovit podle výše uvedených zákonů pro účetní jednotky základní postupy účtování na účtech, účtování o jednotlivých druzích majetku, o tvorbě a použití rezerv, opravných položek, kurzových rozdílů, postupy při otevírání a uzavírání účetních knih. Přehled českých účetních standardů je uveden v příloze.

2 ANALÝZA PROBLÉMU A SOUČASNÁ SITUACE

Hlavní rozdíl mezi Mezinárodními účetními standardy a českými účetními standardy dle mého názoru je v rozdílném chápání smyslu sestavování výkazů účetní závěrky. České účetnictví je vedeno především za účelem poskytnutí informací pro výpočet daní, stát je považován za hlavního uživatele sestavené účetní závěrky, nikoli majitelé firem, investoři. Naproti tomu systém IFRS klade důraz na věrné a poctivé zobrazení skutečného stavu firmy, to znamená podat uživatelům informaci jak a na jaký účel podnik vynakládá své náklady. Česká legislativa přesně stanoví princip jak vést účetnictví i položky účetní závěrky tak, aby splňovaly podmínky pro stanovení daní. V IFRS nejsou uvedeny přesné instrukce k vedení účetnictví, neobsahuje ani účtovou osnovu, důraz se klade na vykazování účetnictví, jež má sloužit jako zdroj smysluplných a věrných ekonomických informací o podniku pro majitele, akcionáře, případné investory a jiné uživatele účetních výkazů.

Společnosti, ve kterých jsem doposud pracovala, měly povinnost ve vztahu k mateřské nadnárodní společnosti prezentovat svoje ekonomické výsledky podle mezinárodních standardů IFRS. Proto měly a mají snahu co nejvíce přizpůsobit svoje účetní principy a dosáhnout shody s IFRS při zachování povinností podle ČÚS. V praxi to znamená identifikovat ve svém účetnictví rozdíly mezi IFRS a ČÚS, na základě toho co nejvíce přizpůsobit potřebám vykazování vlastní účetní software, případně používat mimo něj jiné podpůrné systémy (Excel), ve kterých se rozdíly upraví. Pro účely vykazování jsem vždy používala reportingové rozhraní vytvořené mateřskou společností, do něhož jsem upravené účetní položky importovala.

V současnosti jsou základní principy obou standardů shodné, ale přes veškerou snahu o další sblížení systémů IFRS a ČÚS, rozdíly stále existují. Vzhledem k rozsahu diplomové práce, nelze uvést veškeré rozdíly do detailu, proto uvádím jen ty, které jsou významné a s nimiž jsem se v praxi setkala a musela je řešit.

2.1 Přehled vybraných rozdílů mezi IFRS a ČÚS

Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je v ČÚS definován jako položky s dobou použitelnosti delší než jeden rok a hodnotou vyšší než je účetní jednotkou stanovený limit. V minulosti byl limit dán zákonem o účetnictví a to u hmotného majetku 40 000 Kč a u nehmotného 60 000 Kč. Tuto hranici v praxi mnoho účetních jednotek stále používá z důvodu existence stejných limitů pro daňové účely (zákon o daních z příjmů). V IFRS je několik standardů, které definují dlouhodobý hmotný majetek. Patří sem IAS 16, IAS 17, IAS 40, IAS 41, IFRS 5. Podle IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení řadí mezi dlouhodobý majetek veškerá aktiva hmotné povahy, která jsou pořízena za účelem dlouhodobého používání (ve výrobě, k zásobování, ke službám) a očekává se, že tato aktiva budou využívána v delším časovém horizontu než jedno účetní období.

Rozdíl mezi IFRS a ČÚS je ve způsobu ocenění, odpisování a vykazování v aktivech rozvahy u položky „náhradní díly“, kdy v ČÚS je tato položka vykazována jako zásoba, přestože některé významné náhradní díly jsou provozem stroje, do něhož jsou zamontovány, postupně opotřebovávány v časovém horizontu delším než jeden rok. Podle IAS jsou tyto náhradní díly uznány jako aktivum, jsou vykazovány, nikoli na zásobách, ale v rámci pozemků, budov a zařízení a jsou odepisovány.

V oceňování majetku se IFRS i ČÚS téměř shodují, majetek je oceněn pořizovací cenou, včetně nákladů souvisejících s pořízením aktiva, případně vlastními náklady. Standard IFRS navíc stanovuje nutnost zahrnout do pořizovací ceny i odhadnuté náklady na odstranění majetku a uvedení místa majetku do původního stavu.

Dalším rozdílem v této skupině aktiv je v přecenění. Dle IAS 16 si účetní jednotka může vybrat ze dvou modelů. První je model pořizovací ceny, kdy je ocenění pořizovací cenou s možností snížení o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Druhý model je „model přecenění“, který umožňuje k rozvahovému dni přecenit pozemky, budovy a zařízení na reálnou cenu, pokud je spolehlivě měřitelná. V ČÚS přecenění na reálnou hodnotu

není možné, lze využít první uvedený model, kdy snížení ceny je v terminologii ČÚS nazýváno opravnou položkou.

V oblasti odpisů je rozdíl v zahájení odepisování, kdy dle ČÚS se může aktivum odepisovat jen má-li účetní jednotka k němu vlastnické právo a je-li majetek uveden do užívání, naopak dle IFRS je zahájeno odepisování aktiva v době, kdy je k dispozici pro použití (není nutné vlastnické právo k aktivu). Pokud je majetek složen z několika částí s rozdílnou dobou životnosti, pak IFRS umožňuje tyto části odepisovat a také zveřejňovat samostatně. Tento komponentní přístup ČÚS před lednem 2010 nedovoloval, byl pro tento případ stanoven princip vytváření rezerv na opravy hmotného majetku.

Leasing

Česká legislativa i mezinárodní standardy rozlišují dva druhy leasingu a to finanční a operativní. Rozdíl je v účtování, kdy v ČÚS se striktně dodržuje leasingová smlouva a účtuje se u obou druhů leasingu stejně.

Nájemce nedisponuje vlastnickým právem, proto není hodnota leasingu vykazována v aktivech, ale účetní firmy se řídí zákonem o dani z příjmů, který stanovuje minimální dobu trvání finančního leasingu. Leasingové splátky jsou rovnoměrně účtovány do daňově uznatelných nákladů po dobu trvání leasingu a po ukončení nájemního vztahu přechází vlastnické právo na nájemce v zůstatkové ceně předmětu leasingu. Skutečnost, že nájemce neuvádí předmět leasingu v majetku a závazek plynoucí z leasingové smlouvy není v pasivech, v praxi uvádí poskytovatelé tohoto druhu financování jako jednu z výhod pro podnikatele.

Pronajímatel dle ČÚS předmět leasingu vykazuje jako dlouhodobé aktivum v rozvaze a to v ceně kupní s vedlejšími náklady na pořízení. Toto aktivum je na straně pronajímatele po dobu trvání leasingové smlouvy odepisované a příjmy z leasingových splátek se účtují časově rozlišené do výnosů.

Ve standardu IAS 17 – Leasing, se řeší leasing z pohledu ekonomického. Finanční leasing je definován jako leasing, který převádí všechna podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva, s tím, že na konci vztahu vlastnické právo může, ale zároveň nemusí být převedeno. Operativní leasing je v IFRS definován jako jiný než finanční.

Nájemce musí přesně vymezit o jaký druh leasingu se jedná a pokud jde o finanční leasing, pak je stanovena na počátku leasingu buď reálná hodnota najatého majetku, nebo současná hodnota minimálních leasingových plateb, v případě, že je tato částka nižší. Veškeré budoucí platby nájemného jsou zaúčtovány jako závazek, odpis se provádí po dobu použitelnosti majetku a splátky nájemného jsou rozděleny tak, aby byla dosažena u nesplaceného závazku konstantní úroková sazba. U operativního leasingu se nájem účtuje do nákladů rovnoměrně.

U pronajímatele je předmět finančního leasingu evidován jako pohledávka v rozvaze, přičemž se její hodnota rovná čisté investici do leasingu a leasingové platby jsou rozděleny na snížení pohledávky a na finanční výnosy.

Způsob vykazování finančního leasingu dle ČÚS vede k několika aspektům:

- dochází k podhodnocení aktiv vlivem neuznání předmětu leasingu jako aktivum
- není-li zároveň vykázán závazek k pronajímateli, je ovlivněna míra zadluženosti
- absencí odpisů a nákladových úroků je zkreslen výsledek hospodaření

Zásoby

Standard IAS 2 – Zásoby do této oblasti řadí aktiva držená pro prodej, nebo ve výrobním procesu. Jedná se o materiál, který se spotřebovává ve výrobním procesu, nebo při prodeji služeb. Další zásobou je nakoupené zboží určené pro další zpracování, nebo prodej.

Definice zásob v ČÚS je obdobná, vychází z §9 vyhlášky č. 500 k provedení Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví, ve znění

pozdějších předpisů. Jak jsem již zmínila, řadí se mezi zásoby podle ČÚS i významné náhradní díly s dobou životnosti delší než jeden rok.

Oceňování zásob je v ČÚS pořizovací cenou, včetně souvisejících nákladů, vlastními náklady, nebo reprodukční cenou, přičemž pro ocenění úbytku zásob se používá metoda FIFO²², nebo metoda váženého průměru.

IAS 2 oceňuje zásoby reálnou hodnotou, která představuje částku, za kterou by bylo možné aktivum směnit, nebo vyrovnat závazek. Druhá možnost ocenění je čistou realizovatelnou hodnotou, což je odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání, která je snižena o odhadnuté náklady na dokončení a nutné k uskutečnění prodeje. Do pořizovací ceny lze dle IAS 2 zahrnout rovněž související náklady s pořízením (clo, dopravu), ale musí být přímo přiřaditelné, pořizovací cena musí být snížena o obchodní slevy a jiné diskonty.

Výnosy a náklady

Český účetní standard č. 019 stanovuje základní postupy účtování o výnosech a nákladech, § 20 až § 30 prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví obsahově vymezuje tyto pojmy. ČÚS označuje za výnosy všechny účty v šesté účtové třídě a za náklady všechny účty v páté účtové třídě. Na těchto účtech se účtují jednotlivé případy od začátku účetního období, takže mají narůstající hodnotu. Vykazování nákladů a výnosů je ještě podrobně upraveno z hlediska daňového v zákoně o daních z příjmů.

Výnosy ani náklady podle mezinárodních standardů oproti ČÚS nejsou specifikovány na daňově uznatelné a nedaňové, jejich vykazování má prezentovat výkonnost a finanční pozici dané společnosti, pro určení hodnoty jejich akcií na burzách a ne být podkladem pro výpočet daně z příjmů.

Standard IAS 18 – Výnosy, usměrňuje oceňování, uznávání a vykazování výnosů. Vychází z definice Koncepčního rámce, který uznává jen ty výnosy, jejichž ekonomický přínos je spolehlivě měřitelný (dají se spolehlivě ocenit) a přírůstky výnosů vedou

²² First in, first out – první do skladu, první ze skladu.

ke zvýšení aktiv, nebo snížení závazků a to mimo vklady vlastníků. Náklady podle definice koncepčního rámce jsou snížením ekonomického prospěchu, a to úbytkem aktiv, nebo zvýšením závazků a to jinak než odčerpáním vlastníků. Hlavní kritérium uznání nákladů je jejich přímá souvislost se vznikem konkrétních výnosů.

Ocenění výnosů podle IAS 18 je reálnou hodnotou, po odečtení všech slev poskytnutých odběratelům. Pokud je platba odložená, například u dlouhodobých pohledávek, vzniká úrok, který je rovněž vykázán ve výsledovce. Kritéria uznání výnosu jsou řešena pro každý obchodní případ – transakci samostatně. To v praxi znamená, že pokud je prodáno zařízení a současně služba (montáž tohoto zařízení), pak se jedná o dvě transakce a musí být posouzeny samostatně.

Ocenění nákladů mezinárodní účetní standardy neřeší, neboť vznik nákladů souvisí se změnami v aktivech a závazcích, které jsou již oceněny a svoji hodnotou ovlivňují výši nákladů. Standardy IFRS oproti ČÚS náklady člení z hlediska vykazování a to podle druhu a podle účelu. Druhovému členění nákladů udává jaké druhy nákladů jsou ve společnosti vynaloženy (spotřeba materiálu, osobní náklady, odpisy). Účelové členění podává informaci za jakým účelem byly tyto náklady spotřebovány. Do této skupiny patří například výrobní náklady, administrativní náklady, odbytové náklady. Z tohoto členění nákladů pak vychází sestavení výkazu zisku a ztráty.

Další rozdíly mezi ČÚS a standardy IFRS uvádím v příloze 6.

2.2 Charakteristika společnosti

Pro porovnání výkazů účetní závěrky sestavené podle ČÚS a podle IFRS jsem si vybrala společnost GEA Process Engineering s.r.o. (dále jen společnost), ve které pracuji od října roku 2010. Společnost je českou právnickou osobou - společnost s ručením omezeným, působící na českém trhu již od roku 1993 v rámci nadnárodní korporace GEA Group Aktiengesellschaft, která své prodejní jednotky má v současné době ve více než padesáti zemích světa. Organizačně je tato nadnárodní skupina rozdělena na šest segmentů se zaměřením na konkrétní odvětví, ve kterém nabízí své produkty a služby.

Česká dceřiná společnost patří do skupiny „Process Engineering“, která se specializuje na vývoj a řešení výrobních technologií pro průmysl potravinářský, zejména v oblasti mlékárenství, pivovarnictví, dále pak průmysl farmaceutický a chemický. Společnost zaměstnává jen 16 pracovníků, ale osmnáctiletá zkušenost ji řadí mezi lídry na trhu v České a Slovenské republice. Své aktivity má i na Ukrajině, Maďarsku a Rumunsku. Kromě vývoje technologií společnost také realizuje dodávky náhradních dílů a servisní podporu svých zařízení.

Základní kapitál společnosti GEA Process Engineering s.r.o., se sídlem Mlýnská 68, Brno, je 5 300 000,- Kč, přičemž podíl 98% připadá společníkovi GEA Brewery Systems GmbH, podíl 2% patří GEA TDS GmbH.

Společnost spolupracuje na základě smluvních vztahů s některými vnitropodnikovými společnostmi, od nichž nakupuje specializované komponenty do projektovaných zařízení. Jsou to například:

GEA Diessel GmbH, Steven 1, 31135 Hildesheim, SRN

GEA Ecoflex GmbH, 31151 Sarstedt, SRN

GEA Niro Soavi S.p.a., 43100 Parma, Itálie

GEA Process Engineering, 78185 St. Quentin en, France

GEA Process Engineering A/S, 2860 Soeborg, Denmark

GEA Process Engineering CEE, H-2040 Budaörs, Hungary

GEA Tuchenhausen GmbH, 21514 Büchen, SRN

2.3 Současná situace

Společnost vede podvojný účetnictví na základě zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů a vyhlášky č. 500/2002 Sb.. Vykazování svých ekonomických výsledků pro mateřskou společnost uskutečňuje měsíčně, prostřednictvím interního reportingového systému výkaznictví dle standardů IFRS a to v měně EUR na základě kurzu stanoveného mateřskou společností. Roční závěrka je sestavena podle ČÚS, je auditována a zároveň převedena podle IFRS pro účely konsolidace s mateřskou společností.

2.3.1 Výkazy dle české účetní legislativy

Účetní výkazy jsou ve společnosti sestavovány na základě výše uvedených zákonů. Přesto, že je společnost malého typu a nesplňuje podmínky povinného auditu, audit provádí a dbá na co nejprůhlednější a nejvěrnější zobrazení jednotlivých položek, tak aby bylo co nejméně rozdílů mezi výkazy dle ČÚS a IFRS. Tato priorita je nejen ve věrohodném vykazování aktiv a pasiv, ale i ve správném vykazování nákladů podle účelu. Veškeré rozdíly musí být v systému reportingu uvedeny a zdůvodněny.

Z rozvahy dle ČÚS je patrné, že společnost nemá v majetku budovy ani pozemky, stroje a zařízení, vlastní pouze majetek typu kancelářské zařízení a software, jež je účetně téměř odepsané. Společnost není typickým výrobním závodem, její činnost je orientována do oblasti duševní, se zaměřením na vývoj stávajících zařízení a realizaci projektů přímo u zákazníků. Z tohoto důvodu společnost nepotřebuje vlastnit budovy a výrobní zařízení, potřebné komponenty pro realizaci zakázek nakupuje od svých vnitropodnikových společníků. V roce 2009 musela společnost z důvodu ekonomické krize a tím i menšímu množství projektů přistoupit k úspornému systému. Neinvestovala do dlouhodobého hmotného majetku. V následujícím roce, tedy 2010, se situace zlepšila, proto byly pořízeny dva osobní vozy a to na základě leasingové smlouvy.

Firemní politikou je udržovat zásoby na skladě jen na základě specifikace činností a postupu jednotlivých projektů a vydávat je ze skladu v okamžiku jejich montáže, případně v okamžiku uvedení zařízení do provozu a to současně s fakturací těchto skutečností. Na konci roku 2010 nebyly dokončeny projekty v hodnotě vykázané v rozvaze – nedokončená výroba a fyzická inventura zásob prokázala, že položky skladu odpovídají skutečnému plánu jednotlivých nedokončených projektů. Na některé tyto projekty na základě smluv o dílo byly odběratelům vystaveny zálohové faktury, které byly téhož roku uhrazeny a zvyšují tak výrazným způsobem krátkodobé závazky. O rezervách a opravných položkách společnost neúčtuje, stejně jako o odložené dani z titulu nevýznamnosti. V průběhu roku 2010, na základě rozhodnutí vlastníka, byly vyplaceny dividendy, a proto není v rozvaze uvedena položka nerozdělený zisk minulých let.

U výkazu zisku a ztráty podle ČÚS – příloha č. 2 k Vyhlášce č. 500/2002 Sb. v druhovém členění můžeme vidět celkové zlepšení ekonomické situace společnosti oproti předchozímu krizovému roku, kdy se sice snížil prodej náhradních dílů, ale je patrný nárůst služeb z projektové činnosti. Přidaná hodnota se zvýšila o více než padesát procent při nepatrném nárůstu osobních nákladů. Hospodářský výsledek za účetní období vykazuje nárůst výrazný. Výkazy – Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty jsou uvedeny v Příloze 1 a 2.

2.3.2 Převod účetní závěrky dle IFRS

Rozvaha ani Výkaz zisku a ztráty sestavené podle mezinárodních standardů IFRS nemají žádný povinný formát. Na rozdíl od podrobného členění ČÚS formátu rozvahy je na první pohled patrná strohost tohoto výkazu dle IFRS. Aktiva a pasiva se zde vykazují podle likvidity, proto se při převodu ČÚS do IFRS musí rozhodnout, které položky se budou sčítat. Rozhodující je právě likvidita těchto položek. Jako příklad bych uvedla zásoby, kde se nerozlišuje o jaký druh zásoby se jedná (materiál, zboží), ale položka je součtem těchto druhů a záloh na zásoby poskytnutých. Naše společnost zvláště v rozvaze vykazuje položku rozpracovaná výroba a v dalším období sleduje plnění nedokončených projektů.

Do krátkodobých pohledávek zahrnujeme krátkodobé pohledávky z obchodního styku, poskytnuté zálohy, dohadné účty aktivní, příjmy příštích období. Pohledávky vůči státu (DPH, silniční daň aj.) jsou v položce ostatní krátkodobá aktiva. Stejná pravidla platí na straně krátkodobých pasiv.

Všechny druhy rezerv, pokud by se o nich účtovalo, jsou vykázány podle IFRS v jedné položce, nebo se mohou zahrnout společně do závazků z obchodního styku, rozhodující je důvod vzniku. Jediná shoda ve výkaznictví obou systémů je v položce splatné daně, která je totožná s řádkem Stát – daňové závazky a dotace.

Účelové sestavení výkazu zisku a ztráty dle IFRS nám na rozdíl od ČÚS předepsaného formátu vyjadřuje, jak společnost vynaložila své náklady – za jakým účelem.

Při tomto členění jsou přesněji definovány vynaložené náklady na prodej zboží a služeb, zvlášť se sleduje položka náklady administrativní. Další členění výkazu si stanoví účetní jednotka na základě svých interních potřeb. Naše společnost sleduje výnosy a náklady mezi spřízněnými stranami, které jsou vzájemně odsouhlasovány na měsíční bázi. Dále sleduje na základě interních předpisů mateřské společnosti odpisy, jako identifikátor pohybů o dlouhodobém hmotném majetku. Každá investice do tohoto typu majetku musí být schválena mateřskou společností.

Alokace nákladů k výnosům poskytuje uživatelům relevantnější informace o ekonomické hospodárnosti firmy. Pro převod výsledovky z ČÚS na IFRS se musí jednotlivé náklady v české výsledovce přesně vymezit a ty které souvisejí s přímým prodejem jsou zahrnuty do nákladů na prodej (materiál, zboží a projektová činnost). V položce odbytové náklady, což jsou náklady nepřímo spojené s prodejem, je například doprava k zákazníkovi, cestovné, provize. Administrativní náklady zahrnují všechny služby spojené s administrativou, jako jsou odborné konzultace (účetní, auditorské, právní), poštovné a telekomunikační služby. Informace, které uživatel nenajde ve výkazu zisku účelového členění musí být uvedeny v příloze k účetní závěrce (mzdové náklady, sociální náklady). Reportingové prostření je sestaveno jak z hlediska druhového tak i z hlediska účelového způsobu vykazování Výkazu zisku a ztráty. V účelovém typu jsou osobní náklady alokovány do odbytových a administrativních nákladů a to podle organizačního členění zaměstnanců.

Převod ekonomických údajů rozvahy a výkazu zisku a ztráty dle mezinárodních standardů IAS/IFRS demonstrují tabulky č.1 – 3.

Rozvaha GEA Process Engineering s.r.o. ke dni 31. 12. 2010

podle IAS/IFRS (v tisících Kč)

AKTIVA	
Oběžná aktiva	
Zásoby	2502
Nedokončená výroba	1035
Pohledávky z obchodního styku	11868
Krátkodobý finanční majetek	10001
Oběžná aktiva celkem	25406
Stálá aktiva	
Zařízení kanceláře	59
Leasingový majetek	890
Stálá aktiva celkem	949
AKTIVA CELKEM	26355
PASIVA	
Krátkodobé závazky	
Závazky z obchodního styku	12642
Jiné krátkodobé závazky	1723
Splatné daně	2490
Krátkodobé závazky celkem	16880
Dlouhodobé závazky	
Dlouhodobé závazky-finanční leasing	668
Dlouhodobé závazky celkem	668
Vlastní kapitál	
Základní kapitál	5300
Rezervní fond	542
Hospodářský výsledek	2990
Vlastní kapitál celkem	8807
PASIVA CELKEM	26355

Tabulka č. 1: Rozvaha společnosti k 31.12.2010 podle IAS/IFRS

Výkaz zisku a ztráty GEA Process Engineering s.r.o. ke dni 31. 12. 2010
podle IAS/IFRS v druhovém členění (v tisících Kč)

Tržby z prodeje	61874
Ostatní provozní výnosy	1146
Změna stavu nedokončené výroby	501
Aktivace	0
Spotřeba materiálu a surovin	-44256
Osobní náklady	-13989
Odpisy	-333
Ostatní náklady	-22
Výnosy z úroků	3
Nákladové úroky	-72
Finanční náklady	-1168
Zisk před zdaněním	3684
Daň ze zisku	-694
Zisk za období	2990

Tabulka č. 2: Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31.12.2010 v druhovém členění

Výkaz zisku a ztráty GEA Process Engineering s.r.o. ke dni 31. 12. 2010
podle IAS/IFRS v účelovém členění (v tisících Kč)

Tržby z prodeje	61874
Náklady na prodej	-51260
Hrubá marže	10614
Odbytové náklady	-3490
Administrativní náklady	-3016
Odpisy	-333
Operační profit/ztráta	3775
Jiné výnosy-spřízněné strany	352
Finanční výnosy-rozdíl kurzu	640
Jiné výnosy-třetích stran	154
Jiný příjem	1146
Jiné náklady-spřízněné strany	-265
Finanční náklady-rozdíl kurzu	-903
Jiné náklady	-1168
Výsledek z operací - EBIT	3753
Výnosy z úroků	3
Nákladové úroky	-72
Zisk před zdaněním - EBT	3684
Daň ze zisku	-694
Zisk za období - EAT	2990

Tabulka č. 3: Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31.12.2010 v účelovém členění

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ A JEJICH PŘÍNOS

Tato část práce se zabývá podrobnější analýzou jednotlivých skupin rozvahy a s tím souvisejících vykazovaných výnosů a nákladů tak, abych identifikovala konkrétní rozdíly, navrhla jejich řešení a na základě výpočtu poměrových ukazatelů rentability zhodnotila dopad rozdílného přístupu k vykazování ekonomických výsledků firmy. Jako podklad jsem sloučila do přehledu tabulkového formátu analyzované výkazy podle obou legislativ a porovnáním hodnot jsem stanovila mezi nimi rozdíly. Celkové přehledy jsou uvedeny v Příloze 3 a 4.

3.1 Dlouhodobý majetek

Rozvaha k 31.12.2010 – porovnání rozdílů v dlouhodobém majetku

Rozvaha k 31.12.2010	ČÚS			ROZDÍL	IFRS
	Bruto	Korekce	Neto		S
Pohledávky za upsaný základní kapitál					
<i>Dlouhodobý majetek</i>	3012	-2953	59	890	949
Dlouhodobý nehmotný majetek	669	-669	0		0
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje					
Software	669	-669	0		0
Ocenitelná práva					
Goodwill					
Dlouhodobý hmotný majetek	2343	-2284	59	890	949
Pozemky					
Stavby					
Samostatné movité věci a soubory movitých	1305	-1290	15		905
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	1038	-994	44		44

Tabulka č. 4: Rozvaha – porovnání rozdílů v dlouhodobém majetku

Společnost vykazuje téměř odepsaný dlouhodobý hmotný majetek. Pro správné vykazání položky dlouhodobého majetku je nutné prověřit, zda splňuje definici podle Koncepčního rámce, způsob jeho ocenění a v neposlední řadě způsob odepisování. Společnost eviduje zařízení kanceláří, počítače vybavené softwarem, jejichž budoucí ekonomický přínos je v souladu s požadavkem v koncepčním rámci. Podle interní směrnice je dlouhodobý hmotný majetek ve společnosti zařazován v ocenění pořizovací ceny, je evidován na základě historické ceny.

Společnost nezohlednila požadavek podle IFRS zahrnout do ocenění dlouhodobého hmotného majetku rovněž odhad nákladů spojených s demontáží, odstraněním majetku a obnovou místa, na němž se majetek nachází, ale vzhledem k povaze majetku je tato skutečnost nevýznamná.

Odpisy jsou prováděny čtvrtletně, na základě odpisového plánu stanoveného na předpokládanou dobu životnosti zařazovaného majetku a to lineárním způsobem. Tento zvolený způsob je v souladu s IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Z tohoto standardu není použit komponentní přístup účtování majetku, neboť společnost takovýto majetek neeviduje. Uvedený rozdíl v rozvaze (tabulka č. 4) je ve způsobu vykazování najatého majetku formou finančního leasingu. Nevykázáním tohoto majetku dochází k podhodnocení aktiv, nadhodnocení závazků a zkreslení hospodářského výsledku. Starší vozy ve vlastnictví firmy jsou již několik let splaceny, byly rovněž pořízeny na základě smluv o finančním leasingu a nebyly v minulosti vykazovány podle standardů IAS/IFRS. Došlo tak ke zkreslení ekonomických výsledků pro mateřskou společnost, postup podle ČÚS byl však dodržen. Vedení české dceřiné společnosti si je vědomo této skutečnosti a souhlasilo s vykazováním leasingu podle IAS/IFRS u nově pořízených vozů. Podrobné řešení uvádím v kapitole 3.5.

3.2 Oběžná aktiva a časové rozlišení

Jak jsem již uvedla, společnost se řídí firemní politikou mateřské společnosti. Na základě firemní směrnice, musí být materiál a zboží vykázány v rozvaze jako zůstatek zásob, podložen projektovou dokumentací se specifikací položek, které nejsou dosud použity při kompletaci rozpracovaného díla a jsou nakoupeny na základě dodavatelského vztahu. Fyzická inventura skladu pak musí odpovídat těmto specifikacím v projektových dokumentacích. Na základě těchto dokumentů je zkalkulována nedokončená výroba, jejíž postupné plnění je v následujícím období pravidelně kontrolováno. Zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou včetně vedlejších nákladů, pořizovací cena je očištěna o slevy a skonta od dodavatelů. Pro ocenění úbytku zásob používá společnost metodu váženého průměru. Náhradní díly dlouhodobé povahy neeviduje jelikož nedisponuje s žádným výrobním zařízením. Tento způsob účtování

a vykazování zásob je shodný se standardem IAS 2 – Zásoby, nejsou zde tedy žádné rozdíly v souvislosti s ČÚS.

Krátkodobé pohledávky z obchodního styku vykázané v rozvaze nejsou evidovány vůči spřízněným stranám, jedná se převážně o tuzemské odběratele, vůči zahraničním odběratelům jsou pohledávky za slovenské společnosti. Jejich horní hranice splatnosti není větší než sto dvacet dní. Daňové pohledávky vůči státu společnosti neeviduje.

Do krátkodobého finančního majetku jsou zahrnuty pokladna, ceniny a bankovní účty společnosti a vykázaná hodnota odpovídá provedené inventuře. V hodnotě časového rozlišení, tedy náklady příštích období jsou vykázány jen náklady související s rokem 2010, v následujícím roce je tato položka zúčtována na základě fyzických dokladů. Rozdíl v krátkodobých zálohách a na bankovním účtu (tabulka č. 5) přímo souvisí s nutnou úpravou účtování leasingu nově pořízených osobních automobilů.

Rozvaha k 31.12.2010 – porovnání rozdílů v oběžných aktivech a časovém rozlišení

<i>Rozvaha k 31.12.2010</i>	<i>ČÚS</i>			<i>ROZDÍL</i>	<i>IFRS</i>
	Bruto	Korekce	Neto		
<i>Oběžná aktiva</i>	25623		25623	-354	25269
Zásoby	3537		3537		3537
Materiál	1293		1293		1293
Nedokončená výroba	1035		1035		1035
Zboží	274		274		274
Poskytnuté zálohy na zásoby	935		935		935
Krátkodobé pohledávky	12055		12055	-324	11731
Pohledávky z obchodních vztahů	11548		11548		11548
Krátkodobé poskytnuté zálohy	507		507	-324	183
Krátkodobý finanční majetek	10031		10031		10001
Peníze	103		103		103
Účty v bankách	9928		9928	-30	9898
<i>Časové rozlišení</i>	137		137		137
Náklady příštích období	137		137		137

Tabulka č. 5: Rozvaha – porovnání rozdílů v oběžných aktivech a časovém rozlišení

3.3 Pasiva

Pasiva společnosti jsou rovněž ovlivněna metodikou účtování a vykazování finančního leasingu podle ČÚS. Při zpracování údajů o nájmu osobních vozidel podle standardů IAS/IFRS je patrné snížení hospodářského výsledku a tím i vlastního kapitálu, naopak dojde k navýšení cizích zdrojů a to v položce dlouhodobé závazky.

Krátkodobé závazky vykazují navýšení o již zmíněné přijaté zálohy zaplacené odběrateli na některé nedokončené projekty. Všechny krátkodobé závazky z obchodního styku jsou ve lhůtě splatnosti. Závazky k zaměstnancům a s tím související závazky vůči státu vycházejí z výpočtu mezd za prosinec 2010, uhrazeny byly ve stanovené lhůtě, stejně jako závazek z titulu daňové povinnosti (viz tabulka č. 6)

Rozvaha k 31.12.2010 – porovnání rozdílů v pasivech

<i>Rozvaha k 31.12.2010</i>	<i>ČÚS</i>	<i>ROZDÍL</i>	<i>IFRS</i>
	Neto		
PASIVA CELKEM	25819	536	26355
Vlastní kapitál	8939		8832
Základní kapitál	5300		5300
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	542		542
Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	530		530
Statutární a ostatní fondy	12		12
Výsledek hospodaření běžného účetního období	3097	-107	2990
Cizí zdroje	16880		17548
Dlouhodobé závazky	0		668
Dlouhodobé závazky z finančního leasingu	0	668	668
Krátkodobé závazky	16880		16880
Závazky z obchodních vztahů	8108		8108
Závazky k zaměstnancům	823		823
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	438		438
Stát - daňové závazky a dotace	2515	-25	2490
Krátkodobé přijaté zálohy	4534		4534
Dohadné účty pasivní	461		461
Jiné závazky	1		1

Tabulka č. 6: Rozvaha – Porovnání rozdílů v pasivech

3.4 Výnosy a náklady

Princip účtování a vykazování výnosů ve společnosti jsem již popsala v dřívější kapitole. Ve své podstatě se jejich účtování ve společnosti shoduje s principy mezinárodních standardů IFRS. Vykazování výnosů a nákladů se musí provádět podle obou legislativ, pro účely české národní legislativy na základě daných platných zákonů a pro účely konsolidace s mateřskou společností musí být jednotlivé položky výnosů a nákladů specifikovány a správně přiřazeny podle reportingových pravidel vycházejících ze standardů IFRS. Ve výsledovce (tabulka č. 7) se opět projeví rozdíly vzniklé na základě rozdílného principu účtování a vykazování finančního leasingu. Podle standardů IFRS musí být provedeny odpisy takto pořízeného aktiva a to v lineární formě společně se zaúčtováním vypočtených úroků na základě dané metodiky čímž je vykázán nižší základ pro výpočet daně z příjmů. Ke snížení služeb dochází opravným odúčtováním vypočtených daňově uznatelných nákladů podle ČÚS. Těmito zásahy samozřejmě dochází ke změně výsledku hospodaření a tím k efektu snížení vlastního kapitálu.

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2010 – porovnání rozdílů

<i>VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY k 31.12.2010</i>	<i>ČÚS</i>	<i>ROZDÍL</i>	<i>IFRS</i>
Služby	22311	-162	22149
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	111	222	333
Výnosové úroky	3		3
Nákladové úroky		72	72
Daň z příjmů za běžnou činnost - splatná	719		668
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	3097	-107	2990
Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	3816	-132	3684

Tabulka č. 7: Výkaz zisku a ztráty – Porovnání rozdílů

3.5 Návrhy řešení a jejich přínos

Z předchozí analýzy principů účtování a vykazování výsledků společnosti vyplývá, že společnost, přestože se snaží o dodržování předpisů a standardů obou legislativ, vykazuje významný rozdíl v oblasti finančního leasingu.

3.5.1 Návrh řešení

V červnu 2010 byly uzavřeny dvě leasingové smlouvy, jejichž předmětem je osobní automobil. Jedná se o finanční pronájem vozu, jelikož po ukončení nájemního vztahu bude předmět leasingu odkoupen v zůstatkové ceně 1 200,-Kč a doba leasingu je podstatnou částí doby jeho ekonomické životnosti. Oba splátkové kalendáře jsou rozvrženy na 60 splátek s tím, že vozy jsou splaceny třicátou šestou splátkou, poté je placeno jen pojištění.

Vzor leasingové smlouvy:

Předmět leasingu	Opel Insignia
Leasingová smlouva č.	31045275
Pronajímatel	GE Money Auto.
Současná hodnota splátek	696 012,51
Fair value	556 012,50
Datum pořízení leasingu	11.6.2010

Společnost postupovala v souladu s ČÚS, uhrazenou první splátku zaúčtovala a vykázala jako aktivum – záloha. Podle leasingové smlouvy bude postupně umořována až od třicáté sedmé splátky. Jednotlivé splátky se účtují předpisem náklady – ostatní služby proti ostatním závazkům, úhrada splátky pak tento závazek zúčtovává proti bankovnímu účtu. Z leasingové ceny vozů je vypočtena hodnota daňově uznatelných nákladů a tato je měsíčně účtována:

Cena leasingu	596 311,11
Pojištění	99 701,40
Celkem	696 012,51
Počet měsíců	60
Náklad	11 600,21

Tabulka č. 8: Výpočet hodnoty měsíčních nákladů LS č. 31045275

Podle IAS 17 – Leasing se musí předměty pořízené na základě finančního leasingu vykázat v rozvaze jako majetek, v hodnotě nižší z tržní hodnoty tohoto majetku a současné hodnoty leasingových splátek a zároveň ve stejné hodnotě jako závazek v pasivech, který představuje současnou hodnotu budoucích plateb nájemného.

Na počátku leasingu se musí pro ocenění aktiva porovnat reálná hodnota (Fair value) najatého majetku s vypočtenou současnou hodnotou minimálních leasingových plateb. Pokud je fair value nižší, je hodnotou pro ocenění předmětu leasingu a taky je výchozí pro výpočet amortizace (odpisů) závazku, dále je třeba zjistit úrokovou míru pro diskontování všech budoucích leasingových plateb.

Vzorec pro výpočet současné hodnoty budoucích plateb je podle vztahu:

$$\sum \left[\frac{P}{(1+i)^n} \right]$$

Na základě leasingové smlouvy mají najaté osobní vozy typu Opel Insignia stejnou pořizovací cenou. Pro přehlednost uvádím výpočet pro jednu leasingovou smlouvu, ve vykazovaných výsledcích výkazů jsou zahrnuty hodnoty za oba automobily.

Splátkový kalendář k leasingové smlouvě č. 31045275

Splátka	Splatnost	Splátka včetně přirážky	DPH 20 %	Pojištění	Záloha na budoucí splátky	DPH 20 %	Leasingová splátka celkem
0	11.6.2010	135 137,25	27 027,45	0,00		0,00	162 164,70
1	11.6.2010	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
2	11.7.2010	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
3	11.8.2010	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
4	11.9.2010	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
5	11.10.2010	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
6	11.11.2010	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
7	11.12.2010	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
8	11.1.2011	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
9	11.2.2011	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
10	11.3.2011	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
11	11.4.2011	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
12	11.5.2011	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
13	11.6.2011	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
14	11.7.2011	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
15	11.8.2011	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
16	11.9.2011	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
17	11.10.2011	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
18	11.11.2011	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
19	11.12.2011	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
20	11.1.2012	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
21	11.2.2012	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
22	11.3.2012	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
23	11.4.2012	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
24	11.5.2012	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
25	11.6.2012	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98

26	11.7.2012	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
27	11.8.2012	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
28	11.9.2012	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
29	11.10.2012	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
30	11.11.2012	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
31	11.12.2012	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
32	11.1.2013	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
33	11.2.2013	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
34	11.3.2013	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
35	11.4.2013	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
36	11.5.2013	5 411,73	1 082,34	1 661,69	4 610,18	922,04	13 687,98
37-50				39 880,56			39 880,56
ZC		1 000,00	200,00				1 200,00
Celkem		330 959,53	66 191,69	99 701,40	165 966,48	33 193,41	696 012,51

Tabulka č. 9: Splátkový kalendář k leasingové smlouvě č. 31045275

Na základě průzkumu nabídek financování úvěrem na bankovním sektoru, jsem pro výpočet současné hodnoty budoucích splátek použila běžnou úrokovou míru 12,2 %, kterou by bylo nutno zaplatit v případě podobného leasingu, nebo která by byla vynaložena v případě, že by bylo nutno si vypůjčit finanční prostředky na dané aktivum prostřednictvím úvěru. Výpočet je uveden v následující tabulce:

Výpočet současné hodnoty budoucích splátek

Počet splátky	Splatnost	Splátka	Hodnota jmenovatele	Současná hodnota splátky
0	11.6.2010	162 165,00	X	162 165,00
1	11.6.2010	13 687,98	X	13 687,98
2	11.7.2010	13 687,98	1,010166667	13 550,22
3	11.8.2010	13 687,98	1,030811134	13 278,84
4	11.9.2010	13 687,98	1,041291047	13 145,20
5	11.10.2010	13 687,98	1,051877506	13 012,90
6	11.11.2010	13 687,98	1,062571594	12 881,94
7	11.12.2010	13 687,98	1,073374406	12 752,29
8	11.1.2011	13 687,98	1,084287045	12 623,94
9	11.2.2011	13 687,98	1,09531063	12 496,89
10	11.3.2011	13 687,98	1,106446288	12 371,12
11	11.4.2011	13 687,98	1,117695159	12 246,61
12	11.5.2011	13 687,98	1,129058393	12 123,36
13	11.6.2011	13 687,98	1,140537153	12 001,35
14	11.7.2011	13 687,98	1,152132615	11 880,56
15	11.8.2011	13 687,98	1,163845963	11 760,99
16	11.9.2011	13 687,98	1,175678397	11 642,62
17	11.10.2011	13 687,98	1,187631127	11 525,45
18	11.11.2011	13 687,98	1,199705377	11 409,45

19	11.12.2011	13 687,98	1,211902382	11 294,62
20	11.1.2012	13 687,98	1,224223389	11 180,95
21	11.2.2012	13 687,98	1,236669666	11 068,42
22	11.3.2012	13 687,98	1,249242468	10 957,02
23	11.4.2012	13 687,98	1,2619431	10 846,75
24	11.5.2012	13 687,98	1,274772855	10 737,58
25	11.6.2012	13 687,98	1,287733046	10 629,52
26	11.7.2012	13 687,98	1,300824998	10 522,54
27	11.8.2012	13 687,98	1,314050053	10 416,64
28	11.9.2012	13 687,98	1,327409561	10 311,80
29	11.10.2012	13 687,98	1,340904892	10 208,02
30	11.11.2012	13 687,98	1,354537425	10 105,28
31	11.12.2012	13 687,98	1,368308556	10 003,58
32	11.1.2013	13 687,98	1,382219693	9 902,90
33	11.2.2013	13 687,98	1,396272259	9 803,23
34	11.3.2013	13 687,98	1,410467694	9 704,57
35	11.4.2013	13 687,98	1,424807449	9 606,90
36	11.5.2013	13 687,98	1,439292991	9 510,21
37-60	11.6.2013	39 880,56	1,453925803	27 429,57
61	11.5.2015	1 200,00	1,853425148	647,45
Celkem		696 012,84		601 444,26

Tabulka č. 10: Výpočet současné hodnoty budoucích splátek

Tímto výpočtem jsem zjistila, že fair value majetku je nižší než vypočtená současná hodnota splátek, proto se použije jako výchozí hodnota pro výpočet úrokové míry.

Výpočet úrokové míry

Provedená splátka	Splatnost	Splátka	Úrok	Úrok, míra za období jedné splátky	Stav dluhu	Snížení dluhu o částku
Počáteční stav				1,65707	556 012,50	
0	11.6.2010	162 165,00	x	x		162 165,00
1	11.6.2010	13 687,98	x	x	393 847,50	13 687,98
2	11.7.2010	13 687,98	6 299,51	1,65707	380 159,52	7 388,47
3	11.8.2010	13 687,98	6 177,08	1,65707	372 771,05	7 510,90
4	11.9.2010	13 687,98	6 052,62	1,65707	365 260,15	7 635,36
5	11.10.2010	13 687,98	5 926,09	1,65707	357 624,78	7 761,89
6	11.11.2010	13 687,98	5 797,47	1,65707	349 862,90	7 890,51
7	11.12.2010	13 687,98	5 666,72	1,65707	341 972,39	8 021,26
8	11.1.2011	13 687,98	5 533,80	1,65707	333 951,13	8 154,18
9	11.2.2011	13 687,98	5 398,68	1,65707	325 796,95	8 289,30
10	11.3.2011	13 687,98	5 261,32	1,65707	317 507,66	8 426,66
11	11.4.2011	13 687,98	5 121,69	1,65707	309 081,00	8 566,29
12	11.5.2011	13 687,98	4 979,74	1,65707	300 514,71	8 708,24
13	11.6.2011	13 687,98	4 835,44	1,65707	291 806,47	8 852,54
14	11.7.2011	13 687,98	4 688,74	1,65707	282 953,93	8 999,24
15	11.8.2011	13 687,98	4 539,62	1,65707	273 954,69	9 148,36

16	11.9.2011	13 687,98	4 388,03	1,65707	264 806,33	9 299,95
17	11.10.2011	13 687,98	4 233,92	1,65707	255 506,38	9 454,06
18	11.11.2011	13 687,98	4 077,26	1,65707	246 052,32	9 610,72
19	11.12.2011	13 687,98	3 918,00	1,65707	236 441,60	9 769,98
20	11.1.2012	13 687,98	3 756,11	1,65707	226 671,62	9 931,87
21	11.2.2012	13 687,98	3 591,53	1,65707	216 739,75	10 096,45
22	11.3.2012	13 687,98	3 424,22	1,65707	206 643,30	10 263,76
23	11.4.2012	13 687,98	3 254,15	1,65707	196 379,54	10 433,83
24	11.5.2012	13 687,98	3 081,25	1,65707	185 945,71	10 606,73
25	11.6.2012	13 687,98	2 905,49	1,65707	175 338,98	10 782,49
26	11.7.2012	13 687,98	2 726,82	1,65707	164 556,49	10 961,16
27	11.8.2012	13 687,98	2 545,18	1,65707	153 595,33	11 142,80
28	11.9.2012	13 687,98	2 360,54	1,65707	142 452,53	11 327,44
29	11.10.2012	13 687,98	2 172,83	1,65707	131 125,09	11 515,15
30	11.11.2012	13 687,98	1 982,02	1,65707	119 609,94	11 705,96
31	11.12.2012	13 687,98	1 788,04	1,65707	107 903,98	11 899,94
32	11.1.2013	13 687,98	1 590,85	1,65707	96 004,04	12 097,13
33	11.2.2013	13 687,98	1 390,40	1,65707	83 906,92	12 297,58
34	11.3.2013	13 687,98	1 186,62	1,65707	71 609,34	12 501,36
35	11.4.2013	13 687,98	979,46	1,65707	59 107,97	12 708,52
36	11.5.2013	13 687,98	768,87	1,65707	46 399,45	12 919,11
37	11.6.2013	1 661,69	554,79	1,65707	33 480,34	1 106,90
38	11.7.2013	1 661,69	536,45	1,65707	32 373,45	1 125,24
39	11.8.2013	1 661,69	517,80	1,65707	31 248,21	1 143,89
40	11.9.2013	1 661,69	498,85	1,65707	30 104,32	1 162,84
41	11.10.2013	1 661,69	479,58	1,65707	28 941,48	1 182,11
42	11.11.2013	1 661,69	459,99	1,65707	27 759,37	1 201,70
43	11.12.2013	1 661,69	440,08	1,65707	26 557,67	1 221,61
44	11.1.2014	1 661,69	419,84	1,65707	25 336,06	1 241,85
45	11.2.2014	1 661,69	399,26	1,65707	24 094,21	1 262,43
46	11.3.2014	1 661,69	378,34	1,65707	22 831,78	1 283,35
47	11.4.2014	1 661,69	357,07	1,65707	21 548,43	1 304,62
48	11.5.2014	1 661,69	335,45	1,65707	20 243,81	1 326,24
49	11.6.2014	1 661,69	313,48	1,65707	18 917,57	1 348,21
50	11.7.2014	1 661,69	291,14	1,65707	17 569,36	1 370,55
51	11.8.2014	1 661,69	268,43	1,65707	16 198,81	1 393,26
52	11.9.2014	1 661,69	245,34	1,65707	14 805,54	1 416,35
53	11.10.2014	1 661,69	221,87	1,65707	13 389,19	1 439,82
54	11.11.2014	1 661,69	198,01	1,65707	11 949,37	1 463,68
55	11.12.2014	1 661,69	173,76	1,65707	10 485,69	1 487,93
56	11.1.2015	1 661,69	149,10	1,65707	8 997,75	1 512,59
57	11.2.2015	1 661,69	124,03	1,65707	7 485,16	1 537,66
58	11.3.2015	1 661,69	98,55	1,65707	5 947,51	1 563,14
59	11.4.2015	1 661,69	72,65	1,65707	4 384,37	1 589,04
60	11.5.2015	1 661,69	46,32	1,65707	2 795,33	1 615,37
61	11.5.2015	1 200,00	19,55	1,65707	1 179,96	1 180,45

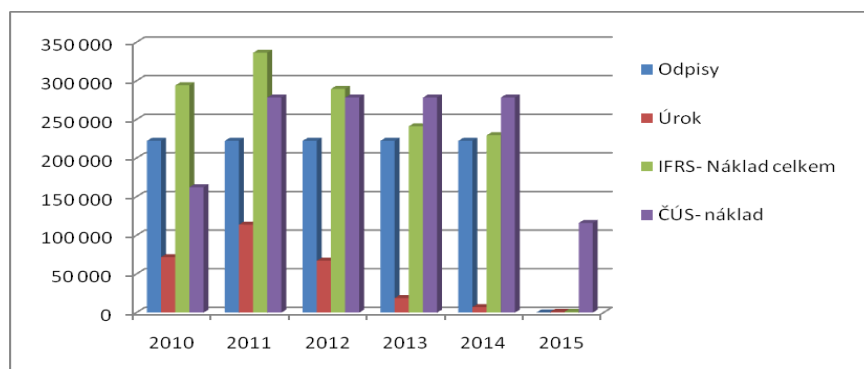
Tabulka č. 11: Výpočet úrokové míry

Výpočtem úrokové míry jsem stanovila nákladové úroky na najatý majetek, které se promítnou do výkazu zisku a ztráty. Vzhledem k tomu, že hodnota majetku bude účtována jako dlouhodobý hmotný majetek, je nutné vypočítat jeho odpisový plán. Životnost vozů je stanovena na 5 let, odpisy budou prováděny lineární metodou. Srovnání celkových nákladů v jednotlivých letech vypočtených podle ČÚS a IFRS udává tabulka:

Rok	IFRS			ČÚS
	Odpisy	Úrok	Náklad celkem	Náklad celkem
2010	222 405,00	71 838,98	294 243,98	162 402,92
2011	222 405,00	113 952,50	336 357,50	278 405,00
2012	222 405,00	67 176,36	289 581,36	278 405,00
2013	222 405,00	18 807,50	241 212,50	278 405,00
2014	222 405,00	7 203,94	229 608,94	278 405,00
2015	0,00	1 020,74	1 020,74	116 002,10
	1 112 025,00	280 000,02	1 392 025,02	1 392 025,02

Tabulka č. 12: Srovnání nákladů dle IFRS a ČÚS

Rozdílný přístup k účtování a vykazování nákladů spojené s pronajatým majetkem lépe udává grafické znázornění. Modrý sloupec znázorňuje lineární odpisy, úrok červené barvy je ve druhém roce nájmu nejvyšší (v prvním roce je jen sedm splátek) a postupně se snižuje. Třetí, zelený sloupec, je součet obou nákladů podle IFRS. Poslední sloupec zachycuje náklady v účetnictví podle ČÚS.



Graf č. 1: Leasing – porovnání způsobů účtování podle IFRS a ČÚS

Aby bylo možné vykázat finanční leasing podle standardů IFRS, je třeba zrušit účtování podle ČÚS. To znamená snížení nákladů (zaúčtované daňově uznatelné splátky leasingu) ve výkazu zisku a ztráty v položce služby, doúčtování vypočtených odpisů a úroků. Touto úpravou dojde k ovlivnění hospodářského výsledku za sledované období, které se promítne ve snížení vlastního kapitálu. V aktivech rozvahy musíme stornovat zaúčtované zálohy na budoucí splátky v položce krátkodobé poskytnuté zálohy, zaúčtovat pořizovací cenu obou vozidel do majetku firmy a zároveň zaúčtovat dlouhodobý závazek vůči leasingové společnosti. Poté provedeme oprávkky k najatému majetku a snížení závazku na základě zaplaceného snížení dluhu. Výsledek těchto operací, který je pak vykázán ve výkazech je veden v následující tabulce:

Stav majetku k 31.12.			Stav závazku k 31.12.		
	Počátek období	Oprávkky	Konec období	Snížení dluhu	Závazek
2010	1 112 025,00	-222 405,00	889 620,00	444 122,74	667 902,26
2011	889 620,00	-222 405,00	667 215,00	214 559,02	453 343,24
2012	667 215,00	-222 405,00	444 810,00	261 335,16	192 008,08
2013	444 810,00	-222 405,00	222 405,00	141 335,96	50 672,12
2014	222 405,00	-222 405,00	0,00	32 676,62	17 995,50
2015			0,00	17 995,50	0,00

Tabulka č. 13: Podklady pro Rozvahu a Výkaz zisku a ztráty

Z výše uvedených zdrojů pak můžeme sestavit postupně rozvahu a výsledovku podle ČÚS a IFRS a porovnat rozdíly. Jako první je přehled zaúčtování ceny vozidel jako aktivum a provedení oprávek v roce 2010:

	ČÚS			ROZDÍL	IFRS
	Bruto	Korekce	Neto		
Dlouhodobý majetek	3012	-2953	59	890	949
Dlouhodobý nehmotný majetek	669	-669	0		0
Samostatné movité věci	1305	-1290	15	890	905
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	1038	-994	44		44

Současně se zaúčtováním majetku musíme vykázat závazek vůči leasingové společnosti v pasivech rozvahy:

	ČÚS	ROZDÍL	IFRS
Dlouhodobé závazky	0	668	668
Dlouhodobé závazky z finančního leasingu	0		668

Druhým krokem je zrušení původního účetního zápisu – akontace první splátky (zálohy) v krátkodobých pohledávkách:

	ČÚS			ROZDÍL	IFRS
	Bruto	Korekce	Neto		
Krátkodobé pohledávky	12055		12055	-324	11731
Pohledávky z obchodních vztahů	11548		11548		11548
Krátkodobé poskytnuté zálohy	507		507	-324	183

Změny ve výši splátek, tj. snižování dlouhodobého závazku se projeví současně v rozdílně vykázaném zůstatku finančního majetku:

	ČÚS			ROZDÍL	IFRS
	Bruto	Korekce	Neto		
Krátkodobý finanční majetek	10031		10031		10001
Peníze	103		103		103
Účty v bankách	9928		9928	-30	9898

Oprávky k leasingovému majetku jsou vykázány ve výsledovce jako odpisy společně s účtování vypočtených úroků. Další změna ve službách je odúčtování daňově uznatelných nákladů podle ČÚS, které jsou nahrazeny zaúčtováním odpisů a úroku. Tím vzniká jiná hodnota výsledku hospodaření jako základ pro výpočet daně z příjmů.

	ČÚS	ROZDÍL	IFRS
Služby	22311	-162	22149
Odpisy majetku	111	222	333
Nákladové úroky		72	72
Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	3816	-132	3684
Daň z příjmů – splatná	719	-25	694
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	3097	-107	2990

Tyto skutečnosti ovlivní výsledek hospodaření a zároveň snížení vlastního kapitálu:

	ČÚS		ROZDÍL	IFRS
	Bruto	Korekce	Neto	
Vlastní kapitál	8939		8939	8807
Základní kapitál	5300		5300	5300
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	542		542	542
Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	530		530	530
Statutární a ostatní fondy	12		12	12
Výsledek hospodaření běžného účetního období	3097		3097	-107 2990

Rozdílné vykazování finančního leasingu a dopad na hospodářský výsledek je možné vyjádřit rovněž prostřednictvím výpočtu poměrových ukazatelů. Nejlépe se projeví pomocí ukazatelů rentability.

3.5.1.1 Výpočet ukazatelů rentability

Rentabilita, nebo-li výnosnost vloženého kapitálu měří schopnosti podniku vytvářet nové zdroje a dosahovat zisku použitím investovaného kapitálu. Jednodušeji řečeno, ukazatelé rentability slouží k hodnocení celkové efektivnosti dané činnosti. Je definována jako poměr zisku a vloženého kapitálu. Do ukazatelů rentability vstupuje čistý zisk i zisk před zdaněním. Nejprve je třeba si definovat jednotlivé údaje pro výpočet ukazatelů rentability:

- EBIT (earnings before interest and taxes) – zisk před úroky a zdaněním
- EBT (earnings before taxes) – zisk před zdaněním
- EAT (earnings after taxes) – čistý zisk, tzn. hospodářský výsledek po zdanění

Vybrané ukazatelé rentability a jejich výpočet:

- 1) Rentabilita aktiv ROA (return on assets) – určuje jak společnost efektivně využívá svá aktiva, čím vyšší je vypočtená hodnota, tím je efektivnější jejich využití.

$$ROA = \frac{EAT}{\text{Celk. aktiva}}$$

- 2) Rentabilita investic ROI (return of investments) – udává jaká je efektivní návratnost investic.

$$ROI = \frac{EBT}{\text{Celk.aktiva}}$$

- 3) Rentabilita vlastního kapitálu ROE (return on equity) – vyjadřuje výnosnost vlastního jmění, opět platí čím větší vypočtená hodnota, znamená větší efektivnost.

$$ROE = \frac{EAT}{\text{Vl.kapitál}}$$

- 4) Rentabilita tržeb ROS (return on sales) – je poměr mezi výsledkem hospodaření a tržbami, udává adekvátnost marže, tj. čím vyšší hodnota, tím je společnost silnější v dosahování zisku.

$$ROS = \frac{EAT}{\text{Tržby}}$$

Údaje v tabulce pro výpočet ukazatelů rentability vychází ze sestavených přehledů rozdílů mezi výkazy podle ČÚS a IFRS.

	ČÚS	IFRS
Celková aktiva	25 819	26 355
Vlastní kapitál	8 939	8 832
EBT	3 816	3 684
EAT	3 097	2 990
Tržby	62 375	62 375

Tabulka č. 14: Data pro výpočet poměrových ukazatelů

Na základě těchto dat jsem provedla výpočet poměrových ukazatelů rentability v procentuální hodnotě:

	ČÚS	IFRS
ROA	12,00	11,35
ROI	14,78	13,98
ROE	34,65	33,85
ROS	4,97	4,79

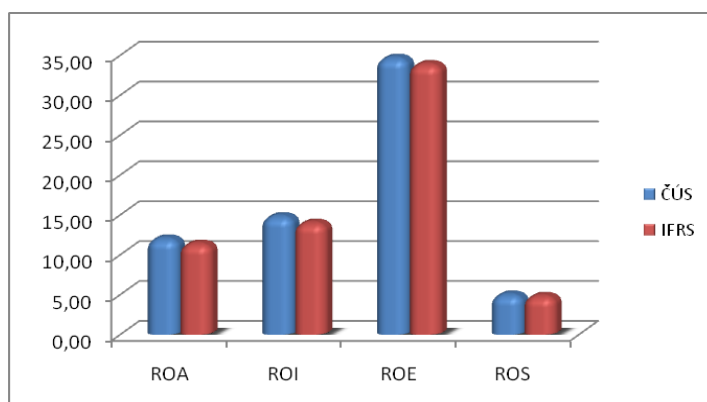
Tabulka č. 15: Přehled vypočtených poměrových ukazatelů rentability

Z tabulky je patrný dopad rozdílného principu účtování a vykazování finančního leasingu. Všechny vypočtené ukazatele jsou v případě výkazů sestavených podle ČÚS vyšší. Hodnota ukazatele ROA je ve vykazování podle IFRS menší, protože zařazením najatého majetku se zvýší celková aktiva. Podle definice tohoto ukazatele by výsledky sestavené dle ČÚS vykazovaly efektivnější využití aktiv, ale tento údaj je zkreslený právě o nezařazený najatý majetek. Stejně vysvětlení rozdílu je v případě ukazatele ROI.

Vlivem zaúčtování odpisů a úroků vychází ve výkazech dle IFRS nižší výsledek hospodaření a zároveň s ním i menší vlastní kapitál, proto je i nižší vypočtená hodnota ukazatele ROE. Vypočtený ukazatel ROS vychází ze stejných tržeb, ale v jeho čitateli je v případě výsledků podle IFRS nižší hospodářský výsledek.

I když rozdíl hodnot vypočtených poměrových ukazatelů mezi ČÚS a IFRS není příliš velký, metodika účtování a vykazování finančního leasingu podle IFRS má větší vypovídací schopnost (ekonomické údaje nejsou zkreslené).

Hodnoty vypočtených poměrových ukazatelů znázorňuje graf:



Graf č. 2: Porovnání vypočtených poměrových ukazatelů

3.5.1.2 Přínos vlastních návrhů řešení

Z ukázky postupných kroků účtování finančního leasingu podle legislativy ČÚS a IFRS a také hodnot vypočtených poměrových ukazatelů rentability, dospějeme k závěru, že hlavním rozdílem je pohled na předmět leasingu a chápání jeho podstaty. Zatímco ČÚS považuje za vlastníka předmětu nájmu leasingovou společnost, v IFRS je vlastníkem ten, kdo předmět leasingu ve skutečnosti využívá. Podle těchto úhlů pohledu je pak stanovena metodika účtování a vykazování finančního leasingu. Naše společnost v minulosti dodržovala metodiku podle ČÚS a to i v reportingovém systému. Vzhledem k velikosti a obratu společnosti vůči celkovému obratu mateřské korporace a rovněž nízké hodnotě leasingových smluv a splátek, mateřská společnost nepožadovala výkazy měnit.

Od ledna letošního roku používá naše společnost nový účetní software, stejný pro celou korporaci, který je základem pro konsolidaci. Současně s tím došlo k významným změnám v metodice reportingu, a proto v současné době probíhá podrobný rozbor jednotlivých účetních položek a jejich způsob vykazování v konsolidovaném celku. Touto problematikou se ve svém zaměstnání v posledních měsících intenzivně zabývám, abych docílila shody mezi vykazováním ekonomických výsledků dle ČÚS a standardy IFRS, při zachování pravidel české národní legislativy.

V rámci těchto skutečností jsem navrhla vedení společnosti srovnat rozdíl ve vykazování nového finančního leasingu, a to i zpětně podle standardů IFRS. Tento návrh byl přijat a údaje ve výkazech jsou již evidovány podle mezinárodních standardů IFRS. Změny v systému reportingu se převážně týkají alokace nákladů v účetnictví vůči vykazovaným výnosům. Obě položky jsou rozděleny podle zemí a trhu v dané zemi, předmětu prodeje (projektové činnosti, montážní služby, prodej náhradních dílů a pozáruční servis), dále pak na tržby a náklady mezi dcerami a ostatními třetími stranami. Další výraznou změnou je důslednější sledování rozpracované výroby (backlog), která přechází z minulého období do následujícího. Jde o sledování vykazování skutečných nákladů na základě fakturace (výnos) konkrétního projektu. S tím souvisí sledování objednávek (Order intake) v daném roce a jejich plnění (Příloha 5).

Řešením těchto požadavků je ve správném uspořádání účtové osnovy a využívání možností, které nabízí nový účetní program (využití tzv. dimenzí pro rozlišení odběratelů a dodavatelů) tak, aby byly dodrženy zásady ČÚS i IFRS.

ZÁVĚR

V diplomové práci bylo provedeno porovnání pravidel české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Na základě uvedených teoretických poznatků obou těchto legislativních přístupů byla provedena analýza principů účtování a způsoby vykazování údajů v účetních sestavách Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty.

Se souhlasem managementu společnosti GEA Process Engineering s.r.o., v níž pracuji jsem pro tuto práci použila konkrétní výsledky této firmy. Reálné hodnoty z účetní závěrky této firmy za rok 2010 sestaveny dle českých účetních standardů jsem následně převedla podle požadavků mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Na základě analýzy výkazů byly identifikovány rozdíly, které byly následně zhodnoceny a pomocí ekonomických ukazatelů rentability prezentovány. Výpočtem vybraných poměrových ukazatelů finanční analýzy byla posouzena vypovídací hodnota výkazů sestavených podle obou uvedených legislativních přístupů.

Výsledky práce jsou okomentovány a zpracovány do přehledných tabulek a grafů, které stanovují nejen zjištěné rozdíly obou těchto legislativních přístupů, ale také odpovídají na otázku, do jaké míry je naplňován požadavek postupné harmonizace požadavků české účetní soustavy s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Vypočtené hodnoty, analyzované na základě transparentnosti ekonomických dat v přiložených účetních sestavách společnosti, vykazují jen několik rozdílů mezi českými účetními standardy a mezinárodními standardy IFRS. Významnější rozdíl byl nalezen pouze u finančního leasingu, ostatní hodnoty jsou zcela shodné. Ačkoliv nalezený rozdíl v účtování leasingových smluv byl uveden na příkladu finančního leasingu osobních automobilů naší společnosti, výsledky jsou obecně platné a lze je využít i pro jiné organizace.

Ze své praxe ekonoma vím, že zatímco v minulých letech byly rozdíly v porovnání účetních sestav, vytvořených dle pravidel české účetní legislativy (ČÚS) a mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS) poměrně výrazné, nyní jsou odlišnosti stále menší. Je to potvrzení výsledku dlouholetého sbližování obou legislativních přístupů – nejen v této práci prezentované společnosti, ale i v celé České republice.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Tištěné publikace:

- [1] BOHUŠOVÁ, H.: „Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS. Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků“. Praha, ASPI, 2008, 308 s., ISBN 978-80-7357-366-9
- [2] DVOŘÁKOVÁ, D.: „Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS“. Brno, Computer Press, a.s., 2008. 2. vydání, 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1
- [3] FICBAUER, J., FICBAUER, D.: „Mezinárodní účetní a daňové standardy“. Ostrava-Přívoz, KEY Publishing s.r.o., 2007, 146 s., ISBN 978-80-87071-41-0
- [4] HINKE, H.: „Účetní systém IAS/IFRS“. Praha, Kernberg Publishing, 2007. 190 s., 1. vydání, ISBN 978-80903962-2-7
- [5] KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M.: „IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví“. Praha, 1.VOX a.s – nakladatelství, 2005. 1. vydání, 1 050 s. ISBN 80-86324-44-3
- [6] SVATOŠOVÁ, J., TRÁVNÍČKOVÁ, J.: „Účtová osnova, české účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele 2008“. Anag, spol. s r.o., Zlínské tiskárny, a.s., 2008. 350 s., ISBN 978-80-7263-439-2
- [7] Vnitrofiremní materiály společnosti GEA Process Engineering s.r.o.
- [8] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s vyznačením změn s účinností od 1. ledna 2010

Zdroje elektronické:

- [9] DELOITTE: „IFRS do kapsy“, www.deloitte.com/cz, Praha 2010 [cit. 2011-01-21]. Dostupné na [www](http://www.deloitte.com/cz).
- [10] <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:149:0022:0059:CS:PDF> [cit. 2011-01-25]. Dostupné na www.
- [11] http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zakon_410_2010_Sb.pdf [cit. 2011-01-25]. Dostupné na www.

- [12] <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/> [cit.2011-01-25]. Dostupné na www.
- [13] http://cs.wikipedia.org/wiki/%C4%8Cesk%C3%A9_%C3%BA%C4%8Detn%C3%AD_standardy_pro_podnikatele/ [cit. 2011-01-25]. Dostupné na www.
- [14] http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf [cit. 2011-05-08]. Dostupné na www.
- [15] <http://www.kb.cz/cs/on-line-sluzby/on-line-informace/on-line-kalkulacky/kalkulacka-profi-uver-fix.shtml> [cit. 2011-05-07]. Dostupné na www.

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Leasing – porovnání způsobů účtování podle IFRS a ČÚS	61
Graf č. 2: Porovnání vypočtených poměrových ukazatelů	66

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Rozvaha společnosti k 31.12.2010 podle IAS/IFRS	49
Tabulka č. 2: Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31.12.2010 v druhovém členění	50
Tabulka č. 3: Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31.12.2010 v účelovém členění	50
Tabulka č. 4: Rozvaha – porovnání rozdílů v dlouhodobém majetku	51
Tabulka č. 5: Rozvaha – porovnání rozdílů v oběžných aktivech a časovém rozlišení	53
Tabulka č. 6: Rozvaha – Porovnání rozdílů v pasivech	54
Tabulka č. 7: Výkaz zisku a ztráty – Porovnání rozdílů	55
Tabulka č. 8: Výpočet hodnoty měsíčních nákladů LS č. 31045275	56
Tabulka č. 9: Splátkový kalendář k leasingové smlouvě č. 31045275	58
Tabulka č. 10: Výpočet současné hodnoty budoucích splátek	59
Tabulka č. 11: Výpočet úrokové míry	60
Tabulka č. 12: Srovnání nákladů dle IFRS a ČÚS	61
Tabulka č. 13: Podklady pro Rozvahu a Výkaz zisku a ztráty	62
Tabulka č. 14: Data pro výpočet poměrových ukazatelů	65
Tabulka č. 15: Přehled vypočtených poměrových ukazatelů rentability	65

POUŽITÉ ZKRATKY

ČÚS	České účetní standardy
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard)
IASB	Rada pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Board)
IASC	Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Committee)
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standard)
IFRIC	Interpretační výbor pro Mezinárodní účetní výkaznictví (International Financial Reporting Interpretations Committee of the IASB)
GAAP	Obecně uznávané účetní postupy (Generally Accepted Accounting Principles)
FASB	Rada pro finanční účetní standardy (Financial Accounting Standards Board, USA)
EU	Evropská unie
EHP	Evropský hospodářský prostor
EFRAG	Evropská poradenská skupina pro účetní výkaznictví (European Financial Reporting Advisory Group)
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes – Zisk před úroky a zdaněním
EBT	Earnings Before Taxes – Zisk před zdaněním
EAT	Earnings After Taxes – Čistý zisk, tzn. hospodářský výsledek po zdanění
ROA	Return on Assets - Rentabilita aktiv
ROI	Return of Investments - Rentabilita investic
ROE	Return on Eguity - Rentabilita vlastního kapitálu
ROS	Return on Sales - Rentabilita tržeb ROS

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha 1 Rozvaha GEA Process Engineering s.r.o. ke dni 31.12.2010
- Příloha 2 Výkaz zisku a ztráty GEA Process Engineering s.r.o. ke dni 31.12.2010
- Příloha 3 Srovnání rozvahy sestavené dle ČÚS a IFRS
- Příloha 4 Srovnání výkazu zisku sestaveného dle ČÚS a IFRS
- Příloha 5 Ukázka nového způsobu interního výkazu
- Příloha 6 Další vybrané rozdíly mezi IFRS a ČÚS

Příloha 1

Rozvaha GEA Process Engineering s.r.o. ke dni 31.12.2010

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

ROZVAHA

ke dni31.12.2010.....

jednotky: 1000 Kč

Rok	Měsíc	IČ
2010	1 2	4 9 4 3 7 0 0 3

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

GEA Process Engineering
s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Mlýnská 68
Brno
602 00

Označ. a	AKTIVA b	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
	AKTIVA CELKEM	001	+28 772	-2 953	+25 819	+14 698
A. 1.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
A. 2.		002a				
B.	Dlouhodobý majetek	003	+3 012	-2 953	+59	+80
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	+ 669	- 669	0	0
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
B. I. 2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
B. I. 3.	Software	007	+ 669	- 669	0	0
B. I. 4.	Ocenitelná práva	008				
B. I. 5.	Goodwill (+/-)	009				
B. I. 6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
B. I. 7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
B. I. 8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. I. 9.		012a				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	+2 343	-2 284	+59	+80
B. II. 1.	Pozemky	014				
B. II. 2.	Stavby	015				
B. II. 3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	+1 305	-1 290	+15	+80
B. II. 4.	Pěstelské celky trvalých porostů	017				
B. II. 5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
B. II. 6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	+1 038	- 994	+44	
B. II. 7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				
B. II. 8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
B. II. 9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	022				
B. II. 10.		022a				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	023				
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024				
B. III. 2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
B. III. 3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
B. III. 4.	Půjčky a úvěry - ovládací a řídicí osoba, podstatný vliv	027				
B. III. 5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
B. III. 6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
B. III. 7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				
B. III. 8.		030a				

Označ. a	AKTIVA b	číslo řádku	Běžné účetní období			Minulé období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
C.	Oběžná aktiva	031	+25 623		+25 623	+14 510
C. I.	Zásoby	032	+3 537		+3 537	+2 541
C. I. 1.	Materiál	033	+1 293		+1 293	+1 512
C. I. 2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	+1 035		+1 035	+ 534
C. I. 3.	Výrobky	035				
C. I. 4.	Zvřátá	036				
C. I. 5.	Zboží	037	+ 274		+ 274	+ 475
C. I. 6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	+ 935		+ 935	+20
C. I. 7.		038a				
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039				
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
C. II. 2.	Pohledávky - ovládající a fiduci osoba	041				
C. II. 3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
C. II. 4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
C. II. 5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
C. II. 6.	Dohadné účty aktivní	045				
C. II. 7.	Jiné pohledávky	046				
C. II. 8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C. II. 9.		047a				
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048	+12 055		+12 055	+7 799
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	+11 548		+11 548	+6 763
C. III. 2.	Pohledávky - ovládající a fiduci osoba	050				
C. III. 3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
C. III. 4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
C. III. 5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
C. III. 6.	Stát – daňové pohledávky	054				+ 761
C. III. 7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	+ 507		+ 507	+ 181
C. III. 8.	Dohadné účty aktivní	056				+94
C. III. 9.	Jiné pohledávky	057				
C. III. 10.		057a				
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	+10 031		+10 031	+4 170
C. IV. 1.	Peníze	059	+ 103		+ 103	+64
C. IV. 2.	Účty v bankách	060	+9 928		+9 928	+4 106
C. IV. 3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
C. IV. 4.	Porizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
C. IV. 5.		062a				
D. I.	Časové rozlišení	063	+ 137		+ 137	+ 108
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	+ 137		+ 137	+ 108
D. I. 2.	Komplexní náklady příštích období	065				
D. I. 3.	Příjmy příštích období	066				
D. I. 4.		066a				

Označ. a	PASIVA b	číslo řádku	Běžné účetní období 5	Minulé období 6
	PASIVA CELKEM	067	+25 819	+14 698
A.	Vlastní kapitál	068	+8 939	+6 216
A. I.	Základní kapitál	069	+5 300	+5 300
A. I. 1.	Základní kapitál	070	+5 300	+5 300
A. I. 2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
A. I. 3.	Změny základního kapitálu (+/-)	072		
A. I. 4.		072a		
A. II.	Kapitálové fondy	073		
A. II. 1.	Emisní ažlo	074		
A. II. 2.	Ostatní kapitálové fondy	075		
A. II. 3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	076		
A. II. 4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
A. II. 5.		077a		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	078	+ 542	+ 542
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	079	+ 530	+ 530
A. III. 2.	Statutární a ostatní fondy	080	+12	+12
A. III. 3.		080a		
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	081		
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082		
A. IV. 2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	083		
A. IV. 3.		083a		
A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	084	+3 097	+ 374
A. V. 2.		084a		
B.	Cizí zdroje	085	+16 880	+8 482
B. I.	Rezervy	086		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087		
B. I. 2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	088		
B. I. 3.	Rezerva na daň z příjmů	089		
B. I. 4.	Ostatní rezervy	090		
B. I. 5.		090a		
B. II.	Dlouhodobé závazky	091		
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092		
B. II. 2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	093		
B. II. 3.	Závazky - podstatný vliv	094		
B. II. 4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095		
B. II. 5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	096		
B. II. 6.	Vydané dluhopisy	097		
B. II. 7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	098		
B. II. 8.	Dohadné účty pasivní	099		
B. II. 9.	Jiné závazky	100		
B. II. 10.	Odložený daňový závazek	101		
B. II. 11.		101a		

Označ. a	PASIVA b	číslo řádku	Běžné účetní období 5	Minulé období 6
B. III.	Krátkodobé závazky	102	+16 880	+8 482
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	+8 108	+4 362
B. III. 2.	Závazky - ovládající a řídicí osoba	104		
B. III. 3.	Závazky - podstatný vliv	105		
B. III. 4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106		+2 640
B. III. 5.	Závazky k zaměstnancům	107	+ 823	+ 589
B. III. 6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	+ 438	+ 279
B. III. 7.	Stát – daňové závazky a dotace	109	+2 515	+ 579
B. III. 8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	+4 534	
B. III. 9.	Vydané dluhopisy	111		
B. III. 10.	Dohadné účty pasivní	112	+ 461	+33
B. III. 11.	Jiné závazky	113	+1	
B. III. 12.		113a		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	114		
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115		
B. IV. 2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116		
B. IV. 3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117		
B. IV. 4.		117a		
C. I.	Časové rozlišení	118		
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119		
C. I. 2.	Výnosy příštích období	120		
C. I. 3.		120a		

Sestaveno dne: 0 2 . 0 2 . 2 0 1 1		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou Ing Geisselreiter Rostislav	
Právní forma účetní jednotky společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání Nákup zboží za účelem dalšího prodeje	Pozn.:	

Zdroj: interní dokument společnosti

Příloha 2

Výkaz zisku a ztráty GEA Process Engineering s.r.o. ke dni 31.12.2010

Minimální závazný výčet informací
podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY
v druhovém členění
ke dni 31.12.2010
jednotky: 1000 Kč

Rok	Měsíc	IČ
2010	1 2	4 9 4 3 7 0 0 3

Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky

GEA Process Engineering
s.r.o.

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Mlýnská 68
Brno
602 00

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v běžném účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
a	b			
I.	Tržby za prodej zboží	01	+5 721	+6 907
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	+3 794	+5 020
+	Obchodní marže	03	+1 927	+1 887
II.	Výkony	04	+56 654	+36 049
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	+56 153	+35 888
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	+ 501	+ 161
II. 3.	Aktivace	07		
II. 4.		07a		
B.	Výkonová spotřeba	08	+40 462	+25 615
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	+18 151	+10 762
B. 2.	Služby	10	+22 311	+14 853
B. 3.		10a		
+	Přidaná hodnota	11	+18 119	+12 321
C.	Osobní náklady součet	12	+13 989	+12 145
C. 1.	Mzdové náklady	13	+10 429	+9 141
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	+3 359	+2 812
C. 4.	Sociální náklady	16	+ 201	+ 192
C. 5.		16a		
D.	Daně a poplatky	17	+38	+24
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	+ 111	+ 283
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	+ 191	
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	+ 191	
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21		
III. 3.		21a		
F.	Zůstatková cena prod. dlouhodobého majetku a materiálu	22	+2	
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	+2	
F. 2.	Prodaný materiál	24		
F. 3.		24a		
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25		- 307
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	+ 315	+ 588
H.	Ostatní provozní náklady	27	+ 144	+ 182
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření	30	+4 341	+ 582

Označ.	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	číslo řádku	Skutečnost v běžném účetním období	
			sledovaném	minulém
a	b		1	2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VII. 4.		36a		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	+3	+64
N.	Nákladové úroky	43		
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	+ 640	+ 316
O.	Ostatní finanční náklady	45	+1 168	+ 565
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření	48	- 525	- 185
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	+ 719	+23
Q. 1.	- splatná	50	+ 719	+23
Q. 2.	- odložená	51		
Q. 3.		51a		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	+3 097	+ 374
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55		
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
S. 3.		57a		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	+3 097	+ 374
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	+3 816	+ 397

Sestaveno dne: 0 2 . 0 2 . 2 0 1 1		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou Ing Geisselreiter Rostislav	
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání	Pozn.:	
společnost s ručením omezeným	Nákup zboží za účelem dalšího prodeje		

Zdroj: interní dokument společnosti

Příloha 3

Srovnání rozvahy sestavené dle ČÚS a IFRS

Rozvaha ke dni 31.12.2010 (v tisících Kč)	ČÚS			ROZDÍL	IFRS
	Bruto	Korekce	Neto		
AKTIVA CELKEM	28772	-2953	25819	536	26355
<i>Dlouhodobý majetek</i>	3012	-2953	59	982	949
Dlouhodobý nehmotný majetek	669	-669	0		0
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje					
Software	669	-669	0		0
Ocenitelná práva					
Goodwill					
Dlouhodobý hmotný majetek	2343	-2284	59	890	949
Pozemky					
Stavby					
Samostatné movité věci, soubory movitých věcí	1305	-1290	15		905
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	1038	-994	44		44
<i>Oběžná aktiva</i>	25623		25623	-354	25269
<i>Zásoby</i>	3537		3537		3537
Materiál	1293		1293		1293
Nedokončená výroba	1035		1035		1035
Zboží	274		274		274
Poskytnuté zálohy na zásoby	935		935		935
<i>Krátkodobé pohledávky</i>	12055		12055	-324	11731
Pohledávky z obchodních vztahů	11548		11548		11548
Krátkodobé poskytnuté zálohy	507		507	-324	183
<i>Krátkodobý finanční majetek</i>	10031		10031		10001
Peníze	103		103		103
Účty v bankách	9928		9928	-30	9898
<i>Časové rozlišení</i>	137		137		137
Náklady příštích období	137		137		137
PASIVA CELKEM	25819		25819	536	26355
<i>Vlastní kapitál</i>	8939		8939		8807
Základní kapitál	5300		5300		5300
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	542		542		542
Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	530		530		530
Statutární a ostatní fondy	12		12		12
Výsledek hospodaření běžného účetního období	3097		3097	-132	2965
<i>Cizí zdroje</i>	16880		16880		17548
<i>Dlouhodobé závazky</i>	0		0	668	668
Dlouhodobé závazky z finančního leasingu	0		0		668
<i>Krátkodobé závazky</i>	16880		16880		16880
Závazky z obchodních vztahů	8108		8108		8108
Závazky k zaměstnancům	823		823		823
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	438		438		438
Stát - daňové závazky a dotace	2515		2515		2515
Krátkodobé přijaté zálohy	4534		4534		4534
Dohadné účty pasivní	461		461		461
Jiné závazky	1		1		1

zdroj vlastní zpracování

Příloha 4

Srovnání výkazu zisku sestaveného dle ČÚS a IFRS

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁZY k 31.12.2010 (v tisících Kč)	ČÚS	ROZDÍL	IFRS
Tržby za prodej zboží	5721		5721
Náklady vynaložené na prodané zboží	3794		3794
Obchodní marže	1927		1927
Výkony	56654		56654
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	56153		56153
Změna stavu zásob vlastní činnosti	501		501
Aktivace			
Výkonová spotřeba	40462		40300
Spotřeba materiálu a energie	18151		18151
Služby	22311	-162	22149
Přidaná hodnota	18119		18281
Osobní náklady	13989		13989
Mzdové náklady	10429		10429
Odměny členům orgánů společnosti a družstva			
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	3359		3359
Sociální náklady	201		201
Daně a poplatky	38		38
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	111	222	333
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	191		191
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	191		191
Tržby z prodeje materiálu			
Z prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	2		2
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	2		2
Prodaný materiál			
Ostatní provozní výnosy	315		315
Ostatní provozní náklady	144		144
Převod provozních výnosů			
Převod provozních nákladů			
Provozní výsledek hospodaření	4341		4281
Prodané cenné papíry a podíly			
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0		0
Náklady z finančního majetku			
Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti			
Výnosové úroky	3		3
Nákladové úroky		72	72
Ostatní finanční výnosy	640		640
Ostatní finanční náklady	1168		1168
Finanční výsledek hospodaření	-525		-597
Daň z příjmů za běžnou činnost	719		719
splatná	719		719
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	3097		2965
Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)			
Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	3097	-132	2965
Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	3816	-132	3684

zdroj vlastní zpracování

Příloha 5

Nový způsob interních výkazů

GPCZ report 04/2011 Order Intake & Sales split						
Item		MT	Partner	Region	Country	Local currency
121500000	Merchandise					
121500000	Merchandise					
	TOTAL					
<i>Intercompany Trade Receivables</i>						
123211000	Trade receiv.fromsubs.<1y.					0,00
123211000	Trade receiv.fromsubs.<1y.					0,00
123211000	Trade receiv.fromsubs.<1y.					0,00
123211000	Trade receiv.fromsubs.<1y.					0,00
123211000	Trade receiv.fromsubs.<1y.					0,00
123211000	Trade receiv.fromsubs.<1y.					0,00
	TOTAL					0,00
<i>Intercompany Payments to Subs</i>						
240711000	Account.pay.t.subs.due<1y.		42380	70	600	34 034,10
240711000	Account.pay.t.subs.due<1y.		42280	70	600	2 492 370,41
240711000	Account.pay.t.subs.due<1y.		42016	70	600	1 878 101,05
240711000	Account.pay.t.subs.due<1y.		42507	70	600	0,00
240711000	Account.pay.t.subs.due<1y.		42281	70	609	-28 714,45
240711000	Account.pay.t.subs.due<1y.					0,00
	TOTAL					4 375 791,11
SALES						
301510000	Sales Engineering&Contracting	SK	999999	70	620	551 870,00
301510000	Sales Engineering&Contracting	CZ	999999	70	622	45 259 754,50
301510000	Sales Engineering&Contracting	IC	42380	70	600	1 909 920,73
301530000	AfterSales (CZ)		999999	70	622	2 518 025,82
301530000	AfterSales (SK)		999999	70	620	1 518 862,04
	Total SALES:					51 758 433,09
308000000	Other income IC (H)		43088	70	623	2 600,06
308000000	Other income CZ		999999	70	622	17 534,93
308000000	Other income IC (NDK)		42281	70	609	64 799,72
Total performance						
	TOTAL SALES+OTHER INCOME					51 843 367,80
Order Intake						
761000110	Order Intake:Dairy SK		999999	70	620	483 013,09
761000110	Order Intake:Dairy CZ		999999	70	622	180 328,87
761000120	Order Intake:Liquid IC		42380	70	600	0,00
761000120	Order Intake:Liquid CZ		999999	70	622	20 770 935,00
761000120	Order Intake:Liquid SK		999999	70	620	516 714,94
761000310	Order Intake:Pharma					0,00
761000310	Order Intake:Pharma					0,00
	TOTAL O. INTAKE					21 950 991,90
BU split (Dairy - Liquid - Pharma)						
762000110	Sales:Dairy		999999	70	622	171 567,40
762000110	Sales:Dairy		999999	70	620	1 452 480,12
762000120	Sales:Liquid		999999	70	620	618 251,92
762000120	Sales:Liquid		99999	70	622	47 606 212,92
762000120	Sales:Liquid		42380	70	600	1 909 920,73
762000310	Sales:Pharma					0,00
	Total SALES:					51 758 433,09
	Backlog					8 311 344,14

zdroj vlastní zpracování

Příloha 6

Další vybrané rozdíly mezi IFRS a ČÚS

	IFRS	ČÚS
Snížení hodnoty aktiv	Pokud je znehodnocení indikováno, sníží se ocenění na vyšší z hodnot – reálná hodnota snížená o náklady na prodej a hodnota z užívání založená na diskontovaných peněžních tocích. Pokud nevznikne ztráta ze znehodnocení, posoudí se doba používání uvažovaných aktiv. Snížení dříve vykázaných ztrát je povoleno za určitých okolností, vyjma goodwillu.	Pouze obecný požadavek na zohlednění možného snížení hodnoty. Žádné detailní postupy pro vyčíslení snížení hodnoty, v praxi se používají principy z IFRS. Rozlišuje se trvalé znehodnocení (účtuje se jednorázovým odpisem) nebo dočasné znehodnocení (účtuje se přes opravné položky, které mohou být zrušeny).
Formát rozvahy	Závazný formát není předepsán, účetní jednotky vykazují aktiva a závazky podle jejich likvidity místo členění na oběžná a stálá, pouze pokud tato prezentace podává relevantnější a spolehlivější informace. Určité položky ale musí být vždy uvedeny přímo v rozvaze.	Závazné uspořádání je předepsáno. Připouští se pouze podrobnější členění, případně i sloučení ve vymezených případech. Formát konsolidované rozvahy je více agregovaný a méně normativní.
Formát výkazu zisku a ztráty (výsledovky)	Závazný formát není předepsán, ale náklady musí být vykázány buď dle funkce, nebo dle druhu. Určité položky musí vždy být uvedeny.	Závazné uspořádání je předepsáno, náklady musí být vykázány buď dle funkce, nebo dle druhu. Připouští se stejné úpravy jako u rozvahy. Formát konsolidované výsledovky je více agregovaný a méně normativní.
Nákladové úroky	Nákladové úroky jsou vykazovány na aktuální bázi. Pro amortizaci veškerých výpůjčních nákladů se používá metoda efektivní úrokové sazby. U aktiv v reálné hodnotě účtovat do nákladů není striktně požadováno.	Smluvní úrok vykazován na aktuální bázi. Ostatní výpůjční náklady jsou zaúčtovány do nákladů v okamžiku uskutečnění. Efektivní úrokové sazby používají pouze finanční instituce, s úlevami pro krátkodobá (oběžná) aktiva a aktiva oceňovaná reálnou hodnotou.
Vykazování podle segmentů – rozsah a zásady struktury	Platí pro veřejně obchodované společnosti a společnosti s cennými papíry v procesu registrace, pro účely vydání cenného papíru na veřejném trhu. Vykázání provozních segmentů je založeno na tom, které segmenty reportují interně vedení za účelem alokace zdrojů a hodnocení výsledků.	Specifický předpis neexistuje. Všechny podniky jsou povinny uvést členění běžných výnosů podle druhů činností a v členění na domácí a zahraniční tržby.

Zdroj: http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf