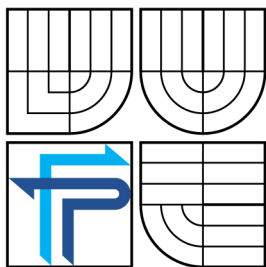


VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY



FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV EKONOMIKY

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUT OF ECONOMICS

VYBRANÉ ROZDÍLY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE ČESKÉ LEGISLATIVY A IFRS V PODMÍNKÁCH VYBRANÉ FIRMY

SOME DIFERENCES BETWEEN CZECH ACCOUNTING STANDARDS AND IFRS IN THE
CONDITION OF THE SELECTED FIRM

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. JAN JOBÁNEK

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. HELENA HANUŠOVÁ, CSc.

BRNO 2009

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Jobánek Jan, Bc.

Podnikové finance a obchod (6208T090)

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

**Vybrané rozdíly účetní závěrky dle české legislativy a IFRS v
podmínkách vybrané firmy**

v anglickém jazyce:

**Some Differences between Czech Accounting Standards and IFRS in the
Condition of the Selected Firm**

Pokyny pro vypracování:

Úvod

Vymezení problému a cíle práce

Teoretická východiska práce – (IAS č. 1 – sestavování a zveřejňování účetní závěrky, poznatky z platné české legislativy dotýkající se účetní závěrky)

Analýza problému a současné situace (nalezení vybraných odlišností a jejich vzájemné porovnání)

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhu řešení (základní doporučení pro odstranění zjištěných rozdílů mezi tuzemskou legislativou a IAS)

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

KRUPOVÁ, L. IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou 1. díl. VOX, 2002. 215 s. ISBN 80-86324-22-2
KRUPOVÁ, L., LOJA, A., PETÁK, J. IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou 2. díl. VOX, 2003. ISBN 80-86324-2-0
KRUPOVÁ, L., MLÁDEK, R. a kolektiv. IAS v příkladech – srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou 3. díl. VOX, 2003. ISBN 80-86324-33-8
IAS 1 sestavování a zveřejňování účetní závěrky
www.komora-ucetnich.cz
www.kdpcr.org

Vedoucí diplomové práce: Ing. Helena Hanušová, CSc.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2008/2009.

L. S.

Ing. Martin Slezák
Ředitel ústavu

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

V Brně, dne 20. 04. 2009

Anotace

Diplomová práce poukazuje na rozdíly mezi účetní závěrkou zpracovanou podle České účetní legislativy a účetní závěrkou zpracovanou podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Objasňuje vliv vzniklých rozdílů na hospodářský výsledek společnosti. Práce může sloužit jako návod při převodu účetní závěrky.

Klíčová slova

Česká účetní legislativa, IFRS, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, rozdíly, účetní závěrka

Anotation

This master's thesis points out the differences between the final accounts created according to the Czech accounting standards and the ones created according to the international financial reporting standards. It explains the influence of the discovered differences to the economic results of the company. The work might serve as a guide for transferring the final accounts.

Key words

Czech accounting legislation, IFRS, International Financial Reporting Standards, differences, final accounts

Bibliografická citace práce

JOBÁNEK, J. *Vybrané rozdíly účetní závěrky dle české legislativy a IFRS v podmínkách vybrané firmy*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2009. 80 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Helena Hanušová, CSc.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracoval jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem v práci neporušil autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb. O právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně, dne 16. května 2009

.....

Podpis

Poděkování

Rád bych poděkoval vedoucí mé diplomové práce, Ing. Heleně Hanušové, za cenné připomínky a rady k obsahu i formě mé diplomové práce i za ochotu, se kterou se mi při jejím vypracování věnovala.

Obsah

ÚVOD	10
1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	11
1.1 MEZINÁRODNÍ STANDARDY FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ	12
1.1.1 Charakteristika IFRS	13
1.1.2 Přehled IFRS.....	13
1.2 HARMONIZACE V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE.....	14
1.3 HARMONIZACE V USA	14
2 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA.....	16
2.1 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	16
2.2 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA V SOULADU S IFRS	17
2.2.1 Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky.....	17
2.2.2 Kvalitativní charakteristika účetní závěrky.....	19
2.2.3 Základní prvky účetní závěrky.....	20
2.2.4 Složky účetní závěrky podle IFRS	22
3 ROZDÍLY VE VYBRANÝCH ÚČETNÍCH OBLASTECH	33
3.1 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK	33
3.1.1 Vymezení dlouhodobého majetku.....	33
3.1.2 Rozpoznání a ocenění majetku.....	34
3.1.3 Následné výdaje	34
3.1.4 Následné ocenění	35
3.1.5 Odpisování.....	35
3.1.6 Odúčtování aktiva	36
3.2 SNÍŽENÍ HODNOTY AKTIV	36
3.3 LEASING	38
3.3.1 Účtování nájemce o finančním leasingu	39
3.3.2 Účtování pronajímatele o finančním leasingu	39
3.4 NEHMOTNÁ AKTIVA	40
3.5 ZÁSObY	40
3.6 DALŠÍ ROZDÍLY IFRS A ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	41
4 APLIKACE IFRS NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU KONKRÉTNÍ SPOLEČNOSTI.....	44
4.1 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA SESTAVENÁ PODLE ČESKÉ LEGISLATIVY	44
4.1.1 Rozvaha.....	44
4.1.2 Výsledovka	46

4.2	PŘEVOD ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SPOLEČNOSTI NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU V SOULADU S IFRS	47
4.3	VYSVĚTLENÍ ÚPRAV JEDNOTLIVÝCH POLOŽEK VÝKAZŮ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	54
4.3.1	<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>	54
4.3.2	<i>Finanční leasing</i>	56
4.3.3	<i>Technické zhodnocení</i>	62
4.3.4	<i>Zásoby</i>	63
4.3.5	<i>Přechodné položky</i>	64
4.3.6	<i>Dohadné položky</i>	65
4.3.7	<i>Ostatní fondy</i>	65
4.4	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE IFRS	66
4.4.1	<i>Rozvaha</i>	67
4.4.2	<i>Výsledovka</i>	68
4.4.3	<i>Cash flow</i>	69
4.4.4	<i>Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu</i>	70
4.4.5	<i>Příloha k účetní závěrce</i>	71
4.5	ZHODNOCENÍ VLIVU PŘEVODU NA IFRS	73
	ZÁVĚR	75
	SEZNAM LITERATURY	77
	SEZNAM TABULEK.....	79
	SEZNAM PŘÍLOH.....	80

Úvod

Ve své diplomové práci se zaměřím na porovnání požadavků české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) na sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Budu se zajímat zejména o přístup Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ke zhotovování účetní závěrky, zda je podstatně odlišný od přístupu české účetní legislativy a do jaké míry probíhá harmonizace našeho účetního systému s požadavky IFRS.

Cílem mé diplomové práce je provést převod účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů na účetní závěrku v souladu s IFRS ve vybraném podniku.

Cíl práce bude naplněn tak, že v první teoretické části své diplomové práce naleznu stěžejní shody a rozdíly v přístupu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české účetní legislativy k sestavování účetní závěrky. Charakterizuji účetní závěrku podle IFRS, její cíl, uživatele a základní prvky. Poukážu na hlavní shody a rozdíly v požadavcích IFRS a české účetní legislativy na skladbu, zhotovení a zveřejnění účetní závěrky.

Ve druhé, praktické části provedu úpravu účetní závěrky konkrétní společnosti sestavené dle české legislativy do podoby, jež bude plně korespondovat s požadavky IFRS. Rozdíly mezi oběma závěrkami vysvětlím a zhodnotím vliv převodu na majetek a hospodářský výsledek společnosti.

Jsem si vědom skutečnosti, že rozsah diplomové práce mi neumožní pokrýt problematiku všech stávajících Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a postihnout všechny existující rozdíly v přístupu IFRS a české účetní legislativy k sestavování účetní závěrky. Zaměřím se tedy jen na problematiku konkrétní účetní závěrky a vybrané rozdíly mezi oběma účetními závěrkami.

1 Harmonizace účetnictví

V souvislosti s globalizací světové ekonomiky vzniká potřeba investorů, věřitelů, dodavatelů, bank, věrohodných informací. Tyto informace jsou poskytovány vlastním uživatelům především prostřednictvím finančního účetnictví. Vypovídací schopnost účetních výkazů je ovšem snížena, pokud se uživatel účetní závěrky pokusí o komparaci hospodářské situace nebo výkonnosti podnikatelských subjektů, sídlících v různých zemích, tj. zemích s odlišnou účetní legislativou. Proto při srovnávání finanční situace těchto podniků dochází k prodražování a přijímání neadekvátních rozhodnutí. Rozdíly v národních účetních standardech znamenají dodatečné náklady i pro podniky, které musí připravovat finanční informace podle různých účetních standardů, pokud chtějí získat kapitál na různých trzích. Rozdílné požadavky na výkaznictví znemožňují mezinárodní srovnání podnikatelských subjektů.

Tato neuspokojivá situace vede ke snaze o harmonizaci účetnictví v celosvětovém měřítku. Jejím hlavním cílem je zajistit srovnatelnost účetních dat společností z různých zemí a vytvořit tak podmínky pro rozhodování v globalizovaném světovém hospodářství. Uživatelé finančních výkazů na celém světě vyžadují, aby informace obsažené ve finančních výkazech byly objektivní, hodnověrné a srozumitelné, poněvadž na jejich základě jsou často přijímána velmi závažná rozhodnutí.

V současné době existují tři soubory nadnárodních pravidel a standardů. Ve své práci se zaměřím na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS¹) a na jejich požadavky k sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Budu se zajímat zejména o přístup ke zhotovování účetní závěrky podle IFRS a jeho odlišnosti od přístupu české účetní legislativy.

Harmonizace účetnictví probíhá ve třech liniích:

- celosvětová harmonizace (Mezinárodní účetní standardy – IAS/IFRS),
- harmonizace v rámci Evropské unie,

¹ International Financial Reporting Standards

- harmonizace v USA (US GAAP²).

1.1 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Snahy o celosvětovou harmonizaci účetnictví se začaly objevovat již v 70. letech minulého století. Výsledkem tohoto snažení by mělo být vytvoření pravidel, podle kterých by došlo k vykazování účetních výkazů se srovnatelnými informacemi. Konkrétní firmy by se tedy jejich prostřednictvím mohly prezentovat stejně dobře a srozumitelně jak tuzemsku, tak v zahraničí. Došlo by tak k zefektivnění všech světových kapitálových trhů.

Hlavním orgánem, jehož úkolem je tvorba celosvětově uznávaných standardů, je Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB³) se sídlem v Londýně. Tato byla ustavena v roce 2001 a nahradila tak dosavadní Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (IASC), který vznikl v roce 1973. IASB má za úkol vyhlášovat účetní standardy a propagovat jejich celosvětové přijetí a dodržování, pracovat na zlepšení právních předpisů a postupů, vztahujících se k předkládání výkazů finančního účetnictví.

Podle nařízení č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o aplikaci Mezinárodních účetních standardů, které vstoupilo v platnost v září 2002, jsou všechny společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry od roku 2005 povinny sestavovat své konsolidované účetní závěrky podle Mezinárodních účetních standardů. Od července 2003 mají členské státy EU právo nařídit přechod na IAS/IFRS i na ty společnosti, které neemitují veřejně obchodovatelné cenné papíry nebo jim přechod umožnit. Dalšími kroky Evropského parlamentu a Rady bude zřejmě povinné zavedení Mezinárodních účetních standardů i pro ostatní podniky v rámci Evropské unie. Evropská komise v současné době navrhuje povinnost vykazování podle IAS/IFRS pro všechny firmy s ročním obratem vyšším než milion EUR s výhledovým snížením na sto tisíc EUR.[9]

Toto nařízení mělo výrazný vliv i na účetní legislativu v České republice a promítlo se do zákona o účetnictví. Podle §23a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném

² Generally Accepted Accounting Principles

³ International Accounting Standards Board

znění, musí každá obchodní společnost, která je emitentem cenných papírů na veřejném trhu cenných papírů registrovaném v Evropské unii (včetně Burzy cenných papírů Praha a RM-Systému), použít k sestavení účetní závěrky IFRS, a to pro účetní období začínající 1. ledna 2004.

1.1.1 Charakteristika IFRS

Mezinárodní účetní standardy lze ve stručnosti charakterizovat následovně:

- IFRS se nezabývají konkrétními účetními postupy,
- nejedná se o kompromisní řešení problémů, ale o nezávislé řešení,
- nabízí několik alternativ řešení,
- IFRS je dobrovolný, rozhodnutí o promítnutí IFRS do národní úpravy závisí pouze na samotném státě,
- pro zavedení neexistuje závazný systém.[1]

1.1.2 Přehled IFRS

Soubor všech mezinárodních účetních standardů byl do konce roku 2002 označován IAS - International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy). Součástí označení každého standardu je zkratka IAS a pořadové číslo a název. Posledním standardem vydaným pod zkratkou IAS byl *IAS 41 – Zemědělství*. Standardy vydané od roku 2003 jsou již vydávány pod označením IFRS - International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Tato řada je číslována od začátku, nenavazuje na číselnou řadu IAS. Prvním standardem této řady je *IFRS 1 – První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*.

K této změně názvu došlo z toho důvodu, že standardy a interpretace mají sloužit hlavně k sestavování účetní závěrky, nikoli pro účtování. Staré standardy ale již nebyly přejmenovány, soubor nyní obsahuje jak standardy IAS tak i standardy IFRS. Proto se v literatuře často setkáváme s označením IAS/IFRS.

Jednotlivé standardy jsou doplněny interpretacemi. Do roku 2002 je vydával Stálý interpretační výbor SIC pod zkratkou SIC a pořadovým číslem a názvem. Nyní jsou vydávány Výborem pro interpretace IFRS pod zkratkou IFRIC a pořadovým číslem a názvem. Tyto interpretace mají za úkol objasňovat ustanovení daného standardu a podporovat tak jednotné a přesné používání IAS/IFRS. [10]

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví prošly v posledních letech zásadními změnami. Mnoho standardů bylo novelizováno, některé standardy a interpretace byly zrušeny a vydány nové. Seznam platných standardů k 1. lednu 2008 je součástí přílohy č. 1.

1.2 Harmonizace v rámci Evropské unie

Již ve smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957 se objevuje požadavek sjednocení právních, ekonomických a sociálních podmínek členských států. Základem harmonizace účetnictví v Evropské unii jsou direktivy EU. Harmonizace účetnictví se týká čtvrtá, sedmá a osmá direktiva. Čtvrtá direktiva EU upravuje účetní výkazy a přílohu, sedmá se zabývá konsolidací účetních výkazů a poslední osmá direktiva se týká požadavků na ověřování účetních závěrek nezávislým auditorem.

Velkým nedostatkem harmonizace účetnictví v rámci EU je nepříjemně velké množství práv volby. I po zavedení direktiv Evropské unie do legislativy členských zemí zůstávají jejich národní úpravy odlišné. Evropské výkaznictví je až příliš variantní na to, aby se stalo základnou celosvětové harmonizace. Dalším nedostatkem je, že účetní výkazy vyhotovené ve shodě s evropskými účetními směrnici nejsou uznávány mimo státy Evropské unie.

1.3 Harmonizace v USA

Americké účetnictví se orientuje především na potřeby investorů a kapitálového trhu. Je reprezentováno propracovaným souborem požadavků na obsah, formu a zveřejnění účetních výkazů všeobecně uznávanými účetními principy (US GAAP). Tvorbou těchto principů je pověřena organizace FASB⁴. Na rozdíl od direktiv EU nejsou US GAAP vyžadované zákonem, jejich dodržování je založeno na dobrovolnosti.

⁴ Financial Accounting Standards Board (Výbor pro vydávání standardů finančního účetnictví pro USA)

Je důležité si uvědomit, že v zemích⁵, které používají GAAP, není žádným způsobem provázáno daňové a finanční účetnictví. To znamená, že údaje obsažené v účetních výkazech nejsou deformovány daňovými hledisky.[3]

US GAAP, vycházející zejména z požadavků burzy v New Yorku, dostaly uznání na všech světových burzách a je třeba s nimi počítat v celosvětovém procesu sbližování účetnictví.

⁵ USA, Kanada, Austrálie, Nový Zéland, Spojené království

2 Účetní závěrka

2.1 Účetní závěrka dle české účetní legislativy

V České republice je účetnictví regulováno státem zastoupeným ministerstvem financí, jež tuto úlohu plní prostřednictvím Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a na něj navazujících prováděcích předpisů. Zákon platí obecně pro všechny právnické a fyzické osoby, které jsou podle tohoto zákona účetními jednotkami⁶, a které v důsledku toho povinně vedou účetnictví. Na druhou stranu vyhlášky a české účetní standardy jsou vypracovány pro určité typy účetních jednotek. Účetnictví České republiky je dále legislativně upraveno obchodním zákoníkem a daňovými zákony.

Podnikatelský subjekt sestavuje účetní závěrku podle požadavků daných §23a Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění. Tento právní předpis ukládá účetní jednotce rozsah a způsob vedení účetnictví, sestavování a zveřejňování účetní závěrky.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví:

- definuje účetní jednotky, předmět účetnictví a účetní období,
- stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví,
- stanovuje základní povinnosti při vedení účetnictví a používání účetních metod,
- definuje účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy a směrnou účtovou osnovu,
- stanovuje délku a způsob archivace účetních záznamů,
- definuje účetní závěrku, jednotlivé její složky a jejich obsah, požadavky na zveřejňování,
- stanovuje pravidla pro oceňování,
- stanovuje sankce za nedodržení stanovených povinností.

Účetní závěrka sestavená dle ČÚL je určena nejen pro potřeby informační, nýbrž také pro potřeby daňové. V ČR existuje úzká spojitost mezi účetními právními normami a daňovými zákony. Na základě účetních pravidel zjištěný výsledek hospodaření je odrazovým můstkem pro základ daně. Vzhledem k tomu, že se některé podniky snaží snižovat tuto hodnotu, aby daně placené státu byly co nejnižší, dochází k manipulaci

⁶ § 1 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

účetních pravidel. Výsledek tohoto účelového využívání účetních norem je ten, že účetní výkazy nepodávají věrný a pravdivý obraz o finanční situaci a výkonnosti podniku. Dochází ke zkreslení vykazovaných hodnot. Domnívám se, že právě tomu se snažily Mezinárodní standardy vyhnout.

2.2 Účetní závěrka v souladu s IFRS

Účetní závěrka je nejdůležitějším výstupem z účetnictví, protože slouží uživatelům k tomu, aby mohli uskutečňovat ekonomická rozhodnutí na základě informací, které jsou v ní obsaženy.

Předmětem IFRS je věcná náplň účetní závěrky. IFRS určují, jaké účetní informace mají být vykazovány a jaký má být obsah vykazovaných položek. Nezabývají se tím, jak k daným informacím dospějeme a jakou podobu závěrky zvolíme, nepopisují způsoby vedení knih ani podobu účtových osnov. Neurčují způsob účetního zobrazení hospodářských operací. Nestanovují názvy a čísla účtů, ani neformulují účetní souvztažnosti. Je zřejmé, že vše výše uvedené, jsou negace povinností, které stanovila česká legislativa podnikům v souvislosti s vedením účetnictví a sestavováním účetní závěrky. Důvodem je skutečnost, že IFRS jsou regulací pouze na bázi účetního výkaznictví, zatímco Česká účetní legislativa představuje zákonnou regulaci po linii běžného účetnictví a účetního výkaznictví.

Sestavením účetní závěrky podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví se zabývají všechny standardy a jejich interpretace. Aby byla účetní závěrka v souladu s IFRS, musí být v souladu se všemi platnými standardy a interpretacemi. Konkrétní požadavky týkající se účetní závěrky podle IFRS jsou obsaženy především v Koncepčním rámci a v standardu *IAS 1 – Prezentace účetní závěrky*. Požadavky pro výkaz peněžních toků (Cash-Flow) jsou udávány v samostatném standardu *IAS 7 – Výkazy peněžních toků*. [9]

2.2.1 Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky

Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky (dále jen Koncepční rámec) není mezinárodním účetním standardem. Je v podstatě úvodem, který obsahuje základní principy, z nichž standardy vycházejí. Jeho cílem je vymezit pojmy, které jsou

základem přípravy předkládání účetní závěrky. Předmětem Koncepčního rámce je účetní závěrka v obecné rovině.

Koncepční rámec byl schválen v roce 1989 a od té doby nebyl novelizován, proto je již poměrně zastaralý a některé pojmy často užívané ve standardech vůbec nezná. Rada IASB se již jeho obnovou zabývá. V případě rozporu mezi Koncepčním rámcem a standardem, je dána přednost standardu.

Obsahem koncepčního rámce je:

- vymezení cíle účetních výkazů a vymezení jejich uživatelů,
- zásady, na nichž je založen informační obsah účetních výkazů,
- kvalitativní charakteristiky účetních výkazů,
- vymezení položek výkazů včetně předpokladů, jež musí položka splnit, aby mohla být vykázána,
- oceňování položek účetních výkazů,
- pojetí kapitálu a principy jeho zachování.[9]

Koncepční rámec vymezuje dva základní předpoklady:

- Akruální princip - důsledky transakcí nebo jiných skutečností se v účetnictví zachytí v době, kdy se udály, bez ohledu na to, zda za ně již byla přijata nebo uhrazena příslušná částka peněz či jejich ekvivalent a jsou vedeny v účetnictví a vykázány v účetních výkazech v období, s nímž časově a věcně souvisejí.
- Předpoklad trvání podniku - účetní závěrka je sestavena na základě předpokladu, že podnik neuvažuje o ukončení činnosti, a že bude pokračovat ve svém podnikání v dohledné budoucnosti.

Tyto dva principy jsou obsaženy i v ČÚL⁷.

Cílem vykazování účetních informací je podle Koncepčního rámce poskytování informací o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici společnosti

⁷ § 3 a § 7 Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

širokému okruhu uživatelů s cílem umožnit jim provádět racionální ekonomická rozhodnutí.

Finanční pozice je vymezena jako stabilní schopnost podniku hradit své závazky v termínech splatnosti. Je ovlivněna finanční strukturou podniku, likviditou a solventností. Zdrojem informací o finanční pozici je zejména rozvaha.

Výkonnost podniku lze měřit pomocí ziskovosti, tuto informaci lze využít při posuzování efektivnosti vynaložených zdrojů. Hlavním zdrojem informací o výkonnosti je výsledovka. Obraz výkonnosti by nebyl úplný, kdyby nebyl použit ve spojení s informacemi rozvahy a výkazu změn ve vlastním kapitálu.[9]

2.2.2 Kvalitativní charakteristika účetní závěrky

Koncepční rámec určuje kvalitativní charakteristiky, které činí účetní závěrku srozumitelnou pro uživatele. Tyto charakteristiky jsou *srozumitelnost*, *relevance*, *spolehlivost* a *srovnatelnost*.

Srovnání s ČÚL

- ČÚL vyžaduje *srozumitelnost* pro účetní případy a záznamy. V IFRS pak pro celou účetní závěrku. Koncepční rámec dále určuje, komu má být účetní závěrka srozumitelná.
- ČÚL se o *relevanci* informací nezmiňuje, ale v Zákoně o účetnictví č. 563/1991 Sb. lze najít charakteristiku významnosti, jenž tvoří základ relevance v Koncepčním rámci.
- *Významností* se zabývá ČÚL i Koncepční rámec, a to v podstatě shodným způsobem.
- V ČÚL je *spolehlivost* vymezena spíše obecně jako věrný a poctivý obraz, úplnost a včasnost. Spolehlivost v Koncepčním rámci zahrnuje charakteristiky jako bezchybné, nezkreslené informace, přednost obsahu před formou, nestrannost, opatrnost a úplnost.

2.2.3 Základní prvky účetní závěrky

Základními prvky, určujícími finanční situaci v podniku jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál. Výkonnost podniku určují výnosy a náklady. Jejich definice jsou obsaženy v Koncepčním rámci.

Aktiva jsou ekonomickým zdrojem kontrolovaným podnikem, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává ekonomický prospěch pro podnik.

Závazek je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí.

Vlastní kapitál je zbytková část aktiv po odečtení všech dluhů podniku.

Výnosy jsou zvýšením ekonomického prospěchu, představují buď zvýšení aktiv, nebo snížení dluhů a mají za následek zvýšení vlastního kapitálu, kromě příspěvků od vlastníků.

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, představují úbytky aktiv nebo zvýšení dluhů, které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky.[9]

V ČÚL nejsou vymezeny žádné definice základních prvků účetní závěrky.

2.2.3.1 Rozpoznání základních prvků účetní závěrky

Položky mohou být vykázány v rozvaze nebo výsledovce jen tehdy:

- odpovídají definici některého základního prvku účetní závěrky,
- je zde dostatečně jistý budoucí ekonomický užitek pro podnik s nimi spojený,
- jejich výši lze spolehlivě určit, lze je spolehlivě ocenit.[13]

Položku, která má podstatné rysy základního prvku účetní závěrky, je významná, ale nesplňuje kritéria pro uznání, obvykle zveřejňujeme v příloze.

ČÚL nepředepisuje požadavky na rozpoznání položek v účetní závěrce.

2.2.3.2 Oceňování prvků účetní závěrky

Oceňování představuje „stanovení peněžních částek k jednotlivým prvkům účetních výkazů.“[5] IAS/IFRS připouští více možných způsobů oceňování. Na zvoleném způsobu závisí peněžní vyjádření individuálních aktiv a závazků, a tím i celková suma aktiv a celková suma závazků zveřejněná v rozvaze. Jelikož je velikost vlastního kapitálu rozdílovou veličinou (suma aktiv – cizí zdroje), na použité oceňovací metodě závisí také hodnota vlastního kapitálu. Oceňování má dále odvozený vliv na výši nákladů, které představují spotřebu (námi oceněných) aktiv či přírůstek (námi oceněných) závazků. Prostřednictvím ovlivňování výše nákladů ocenění aktiv a závazků je ovlivňován i hospodářský výsledek, který je objektem řady finančních analýz. Způsob oceňování je tedy určující pro kvalitu a úroveň celkové finanční analýzy činnosti podniku.

Koncepční rámec definuje tyto čtyři typy oceňovacích základů:

- historická cena,
- běžná cena – reprodukční,
- realizovatelná hodnota,
- současná hodnota.

Nejčastěji používanou oceňovací základnou je historická cena, často kombinovaná s jinými základnami.

Další oceňovací základnou, kterou Koncepční rámec nedefinuje, ale velmi často se objevuje v jednotlivých standardech, je **Fair value**. Fair value představuje částku, za kterou může být aktivum směřeno mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek.[9]

Srovnání s ČÚL

Zákon o účetnictví obsahuje soubor požadavků na oceňování jednotlivých kategorií aktiv a závazků⁸. Jako oceňovací metody jsou uvedeny historické náklady (pořizovací

⁸ §25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

cena), reprodukční pořizovací cena, prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem a reálná hodnota. Současnou hodnotu ČÚL nezná.

2.2.4 Složky účetní závěrky podle IFRS

Finanční výkazy jsou upraveny *Koncepčním rámcem* a dále standardem *IAS 1 – Prezentace účetní závěrky*.

Účetní závěrka podle Mezinárodních účetních standardů obsahuje tyto složky:

- **rozhahu,**
- **výsledovku,**
- **výkaz o změnách ve vlastním kapitálu, zahrnující buď:**
 - všechny změny ve vlastním kapitálu,
 - změny ve vlastním kapitálu, které nevyplynou z kapitálových transakcí s vlastníky a distribuce vlastníkům,
- **výkaz cash-flow,**
- **přílohu zahrnující účetní pravidla a další doplňující informace k účetní závěrce.**[10]

2.2.4.1 Rozvaha dle IFRS

Základními prvky rozvahy jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál. IFRS nepředepisují žádný závazný formát rozvahy ani pořadí položek. Na rozdíl od českých standardů, kde existuje předepsaná forma a struktura rozvahy, kterou musí účetní jednotky striktně dodržovat. Mezinárodní účetní standardy: „*Ponechávají na podniku, aby sám zvolil tu nejvhodnější formu, s cílem zajistit externím uživatelům takový rozsah informací a v takové formě, aby si mohli učinit správný názor na finanční pozici, výkonnost a peněžní toky podniku.*“[4] IFRS pouze jmenují, jaké konkrétní informace musí rozvaha svému uživateli poskytnout. Dodávají ovšem, že pokud by k věrnému zachycení finanční situace podniku bylo třeba zveřejnit další položky, než které předepisují IAS/IFRS, je nutné, aby podnik tak učinil.

S platností od roku 2005 je součástí implementační příručky, která je součástí standardu IAS 1, uveden příklad formátu konsolidované rozvahy⁹.

Informace, které by měly být vykazovány přímo v rozvaze

Podle *IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* by rozvaha měla minimálně obsahovat tyto řádky:

Aktiva

- pozemky, budovy a zařízení,
- investice do nemovitostí,
- aktiva držená k prodeji,
- nehmotná aktiva,
- finanční aktiva,
- investice účtované ekvivalenční metodou,
- biologická aktiva,
- zásoby,
- obchodní a jiné pohledávky,
- peněžní prostředky a jejich ekvivalenty.

Závazky a vlastní kapitál

- závazky z obchodního styku a jiné závazky,
- rezervy,
- finanční závazky,
- splatné daňové závazky a pohledávky,
- odložené daňové závazky a pohledávky,
- menšinové podíly,
- emitovaný kapitál a rezervní fondy včetně nerozděleného zisku.[10]

Další položky, názvy a součty mají být vykázány jen tehdy, pokud zvýší vypovídací schopnost rozvahy o finanční situaci podniku.

⁹ Vložen jako příloha č. 2

Klasifikace krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků

Podle IFRS by se měly aktiva a závazky členit na krátkodobá a dlouhodobá.

Krátkodobé aktivum by mělo splňovat tato kritéria:

- očekává se, že bude realizováno nebo drženo pro prodej nebo spotřebu v normálním průběhu provozního cyklu podniku,
- je drženo za účelem obchodování nebo pro krátkodobost a očekává se, že bude realizováno v rámci dvanácti měsíců od data rozvahy,
- peníze nebo peněžní ekvivalenty, jejichž použití není omezeno.[2]

Všechna ostatní aktiva by měla být klasifikována jako dlouhodobá.

Závazek by měl být brán jako krátkodobý, pokud:

- se očekává, že bude uhrazen v normálním průběhu provozního cyklu podniku,
- je držen hlavně za účelem obchodování,
- má být uhrazen v rámci dvanácti měsíců od data rozvahy
- podnik nemá nepodmíněné právo posunout splatnost závazku za více než dvanáct měsíců od data rozvahy.[9]

Všechny ostatní závazky jsou považovány za dlouhodobé.

Obsahová náplň aktiv

Krátkodobá aktiva

Mezi krátkodobá aktiva patří peníze, krátkodobé investice, pohledávky, zásoby a krátkodobé náklady příštích období.

Peněžní prostředky a jejich ekvivalenty zahrnují hotové peníze, šeky, ceniny, směnky a účty v bankách. Aby bylo možno položku vykázat jako peníze, musí být okamžitě k dispozici. Peněžní ekvivalenty zahrnují krátkodobé, vysoce likvidní investice, které jsou okamžitě směnitelné za předem známou částku peněz a jsou tak blízko splatnosti (maximálně 3 měsíce).

Krátkodobé investice jsou investice, které byly pořízeny z důvodu uložení dočasně volných peněžních prostředků. Jde o investice držené do splatnosti, držené k obchodování, apod.

Pohledávky zahrnují pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky. Pohledávky z obchodního styku jsou pohledávky za zákazníky, zaměstnanci, předplatné, daňové pohledávky, apod.

Zásoby zahrnují suroviny, materiál, nedokončenou výrobu, hotové výrobky a zboží. V případě výrobního podniku musí být samostatně zveřejněny zásoby v podobě materiálu, nedokončené výroby a hotových výrobků.

Krátkodobé náklady příštích období jsou položky, které budou zúčtovány do jednoho roku od data rozvahy. Většinou se obsahově jedná o předplacené služby (pojistné, nájemné apod.).

Biologická aktiva do této kategorie se vykazují biologická aktiva podle IAS 41 – Zemědělství.[10]

Dlouhodobá aktiva

Do dlouhodobých aktiv patří investice, pozemky, budovy a zařízení, nehmotná aktiva a ostatní dlouhodobá aktiva.

Dlouhodobé investice zahrnují tyto skupiny investic:

1. investice do cenných papírů,
2. investice do nemovitostí nevyužívaných pro podnikání,
3. investice do specializovaných fondů,
4. investice do nekonsolidovaných dceřiných nebo přidružených podniků.

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, která jsou vlastněna za účelem výroby, zásobování zbožím nebo službami, a jejichž předpokládané využití je delší než jedno účetní období. Patří sem pozemky, budovy, zařízení, stroje, přístroje, automobily, apod. Do této skupiny patří i majetek pořízený v rámci finančního leasingu.

Nehmotná aktiva jsou aktiva, které nemají fyzickou podstatu, jsou jimi patenty, copyrighty, goodwill, obchodní značky. Jsou členěna na aktiva s neurčitelnou dobou životnosti a aktiva s určitelnou dobou životnosti. Nehmotná aktiva s určitelnou dobou životnosti se odpisují do nákladů (maximálně po dobu 20 let). Nehmotná aktiva

s neurčitelnou dobou životnosti se podle IAS/IFRS neodepisují, pouze se testují na snížení hodnoty.

Ostatní aktiva

Většinou obsahují dlouhodobé náklady příštích období, dlouhodobé pohledávky, odloženou daň, peníze, jejichž použití je omezeno na předem stanovený účel a podobně.[10]

Obsahová náplň pasiv

Krátkodobá pasiva

Krátkodobé závazky jsou vypořádány použitím krátkodobých aktiv nebo vznikem jiných krátkodobých dluhů. Krátkodobé závazky zahrnují dluhy vyplývající z nákupu zboží a služeb, ostatní dluhy vůči dodavatelům, zaměstnancům, splatné daně, částky přijaté předem za dodávky výrobků, zboží nebo služeb (výnosy příštích období, přijaté zálohy), ostatní dluhy, které budou uhrazeny do jednoho roku nebo v rámci výrobního cyklu.

Dlouhodobá pasiva

Jsou závazky, které nebudou vypořádány do dvanácti měsíců nebo v rámci jednoho výrobního cyklu. Jedná se o dluhopisy, dlouhodobé obchodní závazky, odloženou daň, dlouhodobou část závazků z leasingu a penzijní závazky. Podle Mezinárodních účetních standardů je požadováno velmi podrobné zveřejnění problematiky dlouhodobých dluhů. Krátkodobá část dlouhodobých dluhů se vykazuje mezi krátkodobými dluhy.[9]

Ostatní závazky bývají v rozvahách podle Mezinárodních účetních standardů někdy vykazovány v sekci ostatní, protože technicky mají jinou podstatu než krátkodobé a dlouhodobé závazky. Jindy bývají vykazovány spolu s krátkodobými a dlouhodobými závazky. Jedná se například o odloženou daň.

Vlastní kapitál

Struktura vlastního kapitálu závisí na právní úpravě země, odkud společnost pochází, na typu společnosti a zvolené účetní politice. Vlastní kapitál může být členěn například na:

- základní kapitál; vlastní akcie v nominální hodnotě,
- emisní ážio (dodatečné vklady),
- fond z přecenění,
- ostatní fondy,
- kursové rozdíly,
- nerozdělené výsledky.[1]

Srovnání s ČÚL

ČÚL na rozdíl od IFRS neobsahuje žádné podrobné definice obsahu základních prvků ani požadavky na jejich rozpoznání. ČÚL¹⁰ definuje především uspořádání všech položek a formát rozvahy (v plném i zjednodušeném rozsahu účetní závěrky¹¹).

Rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami v rozvaze podniku vyžadují shodně IFRS, tak i ČÚL. Přestože ČÚL požaduje členění aktiv a závazků na krátkodobé a dlouhodobé, všechny pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé) předepisuje vykazovat mezi oběžnými aktivy. Česká účetní legislativa také předepisuje zveřejňovat rezervy jako samostatnou skupinu cizích zdrojů a disponuje stejnými požadavky na vykazování bankovních půjček, což je v rozporu s IFRS, pro něž je časové rozlišení prioritní.

2.2.4.2 Výsledovka dle IFRS

Mezinárodní účetní standardy nepředepisují závazný formát výsledovky ani závazné pořadí zveřejňovaných položek. V IAS 1 je uveden pouze příklad formátu konsolidované rozvahy¹². IFRS stanovují pouze minimální požadavky na sestavení výsledovky. Podle nich musí výsledovka obsahovat:

- výnosy-tržby,
- finanční náklady,
- podíl na zisku nebo ztrátě přidružených a společných podniků účtovaných použitím ekvivalenční metody,

¹⁰ Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se rozvádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

¹¹ Odstavec 3, §25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

¹² Vložen jako příloha č. 3

- daňové náklady,
- zisk nebo ztrátu.[9]

Rozdělení zisku nebo ztráty menšinovým akcionářům a vlastníků se zveřejňuje přímo ve výsledovce. Mimořádné položky se nezveřejňují ani ve výsledovce ani v příloze, ale jsou součástí běžných položek.

Základním účelem výsledovky je: *Informovat externí uživatele účetních výkazů o finanční výkonnosti podniku za účetní období.*"[4] Pokud výše uvedené povinně zveřejňované položky nebudou postačovat k tomu, aby si uživatelé vytvořili správný názor na výnosnost podniku, je podnik povinen tyto informace doplnit o další relevantní položky. Požadavkem na vykazování dodatečných informací ve výsledovce, „*reaguje standard na variabilitu konkrétních podmínek různých podniků, oborů podnikání a odvětví.*"[3]

Základní prvky výsledovky

Základními prvky výsledovky jsou výnosy a náklady.

Výnosy jsou zvýšením ekonomického prospěchu, které se projeví buď zvýšením aktiv, nebo snížením dluhů, a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků.

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením dluhů, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky.[9]

IAS/IFRS považují za nutné, aby podnikatelský subjekt ve výsledovce členil náklady podle druhů nákladů nebo podle jejich funkce.

Druhovú výsledovka

Náklady jsou agregovány v závislosti na jejich povaze (např. odpisy, spotřeba materiálu, mzdy, náklady na distribuci), nejsou přerozdělovány podle různých funkcí v podniku. Standard IAS 1 uvádí, že tato metoda je vhodná pro použití v menších podnicích, protože není nutná alokace provozních nákladů podle jejich funkční klasifikace.[9]

Změna stavu a aktivace není Mezinárodními účetními standardy chápána jako výnos, nýbrž jako úprava nákladů. Mimořádná oblast výsledovky je od roku 2005 podle Mezinárodních účetních standardů zrušena.[2]

Účelová výsledovka

Účelová výsledovka klasifikuje náklady podle jejich funkce v podniku jako náklady na prodej, odbytové náklady a administrativní náklady.

Srovnání s ČÚL

ČÚL předepisuje účetním jednotkám závazný minimální rozsah a především uspořádání a označování položek. ČÚL také umožňuje možnost volby mezi druhovým a účelovým členěním nákladů. Podle českých předpisů se změna vnitropodnikových zásob vykazuje jako výnos. ČÚL na rozdíl od IFRS nevyžaduje vykazovat samostatně zisk, popř. ztrátu většinových a menšinových vlastníků

2.2.4.3 Výkaz peněžních toků dle IFRS

Výkaz peněžních toků je na rozdíl od ostatních složek účetní závěrky řešen v samostatném standardu *IAS 7 – Výkaz peněžních toků*. Peněžní toky (cash flow) jsou přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Výkaz peněžních toků tedy vysvětluje změnu stavu peněžních prostředků a jejich ekvivalentů. Účelem výkazu cash flow je: „*Poskytnout informace o schopnosti podniku vytvářet peněžní prostředky a ekvivalenty a o potřebách užití takto vytvořených peněžních položek.*“[11] Výkaz o peněžních tocích doplňuje výkaz zisku a ztráty o informaci o reálnosti zisků, vykazovaných v rozvaze nebo výsledovce. To znamená, že informuje o tom, zda byl vykázaný zisk pro firmu skutečným příjmem. Umožní také odhad budoucích peněžních toků, schopnost podniku hradit své splatné závazky a úroky.

Podle IFRS musí být peněžní toky vykázány zvlášť za činnost:

- **provozní** - jedná se o hlavní výdělečnou činnost podniku a aktivity, které nesouvisí s investiční a finanční činností,
- **investiční** - představuje nákup a prodej dlouhodobých aktiv podniku,

- **finanční** - zahrnuje činnosti podniku, které vedou ke změnám ve vlastním kapitálu a v dlouhodobých cizích zdrojích.

Základním zdrojem příjmů je pro podnik provozní činnost. Hodnota peněžního toku z provozních činností je důležitým ukazatelem schopnosti podniku splácet půjčky, udržet provozní kapacitu, vyplácet dividendy nebo uskutečňovat nové investice bez nutnosti využívat externí zdroje financování.

Přehled o peněžních tocích slouží také managementu k řízení vztahů mezi provozní, investiční a finanční činností a dále k řízení a analýze likvidity a solventnosti podniku.

Metody sestavování výkazu peněžních toků

IFRS při vykázání cash flow z provozní činnosti dávají podnikům možnost výběru mezi použitím přímé nebo nepřímé metody, ale preferují metodu přímou, zatímco cash flow z investiční a finanční činnosti umožňují sestavit pouze přímou metodou.

- **přímá metoda** - jedná se o formu přímého sledování příjmů a výdajů v daném období prostřednictvím pokladny a běžného účtu či úpravou výnosů a nákladů na příjmy a výdaje.[9]
- **nepřímá metoda** - je transformací hospodářského výsledku o dopady nepeněžních transakcí, o dopady časového rozlišení minulých nebo budoucích peněžních toků z provozních činností a o dopady všech ostatních položek, které jsou spojeny s investičními činnostmi nebo s financováním.[9]

Mezinárodní účetní standardy nestanovují povinný formát výkazu peněžních toků. Dodatek k IAS 7 – *Výkaz peněžních toků* uvádí příklad, v němž ilustruje možnou podobu výkazu peněžních toků pro společnosti, jež nejsou finančními institucemi, tento je vložen jako příloha č. 4.

Srovnání s ČÚL

Podniky sestavující účetní závěrku v souladu s ČÚL nemají zákonnou povinnost vyhotovovat výkaz peněžních toků, mohou jej ale do účetní závěrky zahrnout. ČÚL vymezuje tento výkaz v Hlavě V. Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českým účetním

standardem č. 023. ČÚL také dovoluje použití dvou metod sestavování výkazu peněžních toků z provozní činnosti, metodu přímou a metodu nepřímou. V definici peněz a peněžních ekvivalentů se ČÚL také shoduje s IFRS.

2.2.4.4 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu podle IFRS

Výkaz o změnách vlastního kapitálu podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Tento výkaz je v IAS/IFRS definován až od roku 1998.[9]

Součástí závěrky může být výkaz zahrnující:

- všechny změny ve vlastním kapitálu,
- změny ve vlastním kapitálu jiné než ty, které vyplývají z kapitálových transakcí s vlastníky.[9]

Standard umožňuje volbu mezi dvěma variantami výkazu. První varianta bývá často nazývána Výkazem o změnách ve vlastním kapitálu, druhá bývá označována jako Výkaz rozpoznaných zisků/přírůstků a ztrát/úbytků (výkaz o úplném výsledku).[9]

ČÚL ani IFRS nepředkládají povinný formát přehledu o změnách vlastního kapitálu. Pouze formulují požadavky na jeho obsah a uvádějí ilustrativní formáty daného výkazu.

2.2.4.5 Příloha k účetní závěrce dle IFRS

Představuje doplňkové a vysvětlující informace k účetním výkazům účetní závěrky. Na rozdíl od účetních výkazů bývá velmi podrobná a obsáhlá. „*Jedná se o povinné rozvedení rozvahy a výsledovky, aby společně zprostředkovaly věrné zobrazení majetku, finanční situace a hospodářského výsledku podniku.*“[1] Jejím úkolem je tedy objasnit a doplnit číselné hodnoty položek uvedených ve výkazech. Je prvkem, který má zlepšit srozumitelnost účetní závěrky pro externí uživatele.

Příloha je podle Mezinárodních účetních standardů sestavována v tomto pořadí:

- prohlášení o dodržování IAS/IFRS,
- údaje o aplikovaných účetních zásadách a pravidlech, použitých účetních metodách, způsobech odepisování a oceňování,
- doplňující informace k jednotlivým položkám finančních výkazů, jež nejsou uvedeny přímo v účetních výkazech, ale jsou pro věrné zobrazení nezbytné,
- ostatní informace zahrnující:
 - informace o nejistých událostech a závazcích,
 - nefinanční informace, např. finanční rizika a cíle vedení.[10]

Srovnání s ČÚL

Formální uspořádání není v ČÚL¹³ nijak předepsáno. Součástí přílohy, shodně s IFRS, je především identifikace podniku. Příloha má podle ČÚL obsahovat informace charakterizující metodickou stránku účetnictví, informace o aplikaci obecných účetních zásad, o použitých účetních metodách, způsobech oceňování i odepisování.

¹³ § 39 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se upravují některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

3 Rozdíly ve vybraných účetních oblastech

Rozdíly mezi českou účetní úpravou a IFRS jsou dány rozdílným chápáním smyslu účetní závěrky. České účetnictví je ve velké míře ovlivněno otázkami daní a stát je brán jako hlavní uživatel účetní závěrky, zatímco pro IFRS není daňové hledisko primární a jde především o poctivé a co nejvěrnější zobrazení skutečného stavu v podniku.

IFRS na rozdíl od českého účetnictví nedisponují žádnými přesnými předpisy pro účtování, neobsahují účtovou osnovu ani podrobné instrukce jak vést účetnictví, důraz je kladen na věrné, ekonomicky smysluplné a úplné vykazování, které slouží investorům, burzám, akcionářům a celé široké škále uživatelů účetních výkazů.

3.1 Dlouhodobý hmotný majetek

3.1.1 Vymezení dlouhodobého majetku

Účtováním, způsobem ocenění, opisováním a zachycením dlouhodobého hmotného majetku v účetní závěrce se zabývá mezinárodní účetní standard *IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení*. Základní problémy v účtování pozemků, budov a zařízení spočívají v rozpoznání aktiv v rozvaze, určení jejich účetních hodnot, odpisů a ztrát ze snížení hodnoty, které se k nim vztahují.

Podle IAS 16, mohou být mezi dlouhodobý majetek zařazena hmotná aktiva, která jsou společností držena z důvodu jejich použití při výrobě nebo poskytování zboží nebo služeb, pronájmu jiným společností nebo pro administrativní účely, a u nichž se očekává, že budou využívána v průběhu více než jednoho účetního období.

Standard se také zabývá účtováním náhradních dílů. Hlavní náhradní díly a součásti zařízení jsou kvalifikovány jako pozemky, budovy a zařízení, pokud se očekává, že budou užívány po více než jedno období. Obdobně, jestliže náhradní díly lze použít pouze ve vztahu k určité položce pozemků, budov a zařízení, musí být tyto náhradní díly zachyceny jako pozemky, budovy a zařízení.

V ČÚL¹⁴ jsou vyjmenovány položky, patřící mezi dlouhodobý hmotný majetek, jako například nemovitosti (pozemky, budovy), movitý majetek atd. Tyto musí mít dobou použitelnosti delší než jeden rok a hodnotu vyšší než limit stanovený účetní jednotkou.

Vymezení dlouhodobého hmotného majetku je v obou účetních systémech podobné. Rozdílné je účtování významných náhradních dílů, které jsou podle ČÚL zásobami.

3.1.2 Rozpoznání a ocenění majetku

Jakákoliv položka pozemků, budov a zařízení může být dle IFRS uznána jako aktivum, pouze v případě, že její pořizovací cenu lze spolehlivě změřit, a že je pravděpodobné, že podnik bude mít z aktiva budoucí ekonomický užitek.

IFRS i ČÚL nejprve ocení majetek pořizovací cenou (popř. vlastními náklady). IFRS stejně jako ČÚL obsahuje výčet příkladů, které lze považovat jako náklady přímo přiřaditelné k pořízení majetku. IFRS na rozdíl od ČÚL požaduje zahrnout do pořizovací ceny náklady na odstranění aktiva a na uvedení místa do původního stavu.

3.1.3 Následné výdaje

IFRS v nerozlišují počáteční výdaje na pořízení aktiva a jakékoli následné výdaje na aktivum.

IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení uvádí, že náklady na aktiva, které budou vynaloženy až v budoucnu, se stanou součástí ocenění těchto aktiv, pokud pak podniku z těchto aktiv poplyne užitek, a v případě, že se tyto náklady podniku v budoucnu vrátí. Následné výdaje, které nesplňují kritéria pro vykázání dlouhodobého majetku, jsou účtovány do nákladů.

Následné výdaje jsou dle ČÚL účtovány do nákladů, pokud nesplňují podmínku Technického zhodnocení. Technické zhodnocení není v ČÚL definováno, používá se ale definice uvedená v daňové legislativě¹⁵. Technickým zhodnocením se rozumí výdaje na dokončené přístavby, nástavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku.

¹⁴ Český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

¹⁵ § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů

Kritéria zachycení a ocenění následných výdajů dle IFRS a Technického zhodnocení dle české legislativy nejsou stejná, proto následné výdaje zařazené mezi dlouhodobý majetek dle IFRS nemusí odpovídat technickému zhodnocení dle ČÚL.

3.1.4 Následné ocenění

Při změně hodnoty dlouhodobého majetku dochází k potřebě jeho přecenění. IFRS dává na výběr ze dvou modelů následného ocenění majetku. První model založený na ocenění pořizovacími náklady sníženými o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty, tento uznává i ČÚL. Dle druhého modelu, *modelu přecenění*, je majetek vykazován v reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o jakékoli následné oprávky a následné akumulované ztráty ze snížení hodnoty. Zvýšení hodnoty při přecenění by mělo být zaúčtováno ve prospěch rozdílu z přecenění v rámci vlastního kapitálu nebo do výnosů, pokud toto zvýšení hodnoty při přecenění ruší snížení hodnoty, které bylo uznáno jako náklad. Snížení hodnoty z přecenění by mělo být zaúčtováno jako náklad s výjimkou případů, kdy ruší stávající rozdíly z přecenění v rámci vlastního kapitálu při přecenění u stejného aktiva. Rozdíl z přecenění je zahrnován do nerozděleného zisku po zbývajících dobu použitelnosti aktiva. Zvolený postup musí být uplatněn na celou třídu pozemků, budov a zařízení.

Dle ČÚL přecenění reálnou hodnotou není dovoleno.

3.1.5 Odpisování

Odpisy zachycují fyzické i morální opotřebení hmotných i nehmotných dlouhodobých aktiv, a to tím způsobem, že postupně a nevratně snižují jejich hodnotu (ocenění). Představují postupné rozpouštění odpisové základny aktiva¹⁶ do nákladů v průběhu jeho doby životnosti. Doba životnosti je dána buď předpokládanou dobou použití podnikem, nebo výkonem, který se od aktiva očekává. Použitá metoda odpisování by měla odrážet způsob (intenzitu) využití aktiva podnikem. Zvolenou metodu již nelze měnit (s výjimkou případu, kdy se změní očekávané podmínky užívání aktiva).

¹⁶ Odpisová základna = vstupní cena aktiva - zbytková hodnota

Pokud je pořízené aktivum složeno z několika složek, které mají rozdílnou dobou životnosti, požadují IFRS rozdělit celkové výdaje na aktivum do jednotlivých částí a účtovat každou část zvlášť. Jednotlivé části jsou pak zveřejňovány a odepisovány samostatně. Tento způsob vykazování se nazývá komponentní přístup. IFRS proto také nedovoluje vytváření rezerv na opravy dlouhodobého majetku, protože pokud společnost tuto potřebu má, tak má špatně stanoveny odpisy.

ČÚL naopak nedovoluje komponentní způsob odepisování majetku, ale připouští vytváření rezerv na opravy hmotného majetku.

Podle IFRS se odepisuje pořizovací cena snižena o odhadnutou zbytkovou hodnotu¹⁷. ČÚL termín odhadovaná zbytková hodnota nezná, proto je odepisování v praxi obvykle prováděno tak, jako by položka měla zbytkovou hodnotu nulovou.

Také zahájení odepisování může být u obou účetních systémů odlišné. Dle ČÚL může být aktivum odepisováno, má-li k němu společnost vlastnické právo a je uvedeno do užívání. IFRS naproti tomu určuje dobu zahájení odepisování jako dobu, kdy je aktivum k dispozici pro použití.

3.1.6 Odúčtování aktiva

ČÚL obsahuje seznam událostí, které mohou být příčinou odúčtování. IFRS poskytují obecný návod na odúčtování a dochází k němu, jakmile je položka pozemků, budov a zařízení buď vyřazena nebo jakmile se z jejího užívání nebo prodeje neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky.

3.2 Snižování hodnoty aktiv

Snižování hodnoty aktiv je v IFRS řešeno standardem *IAS 36 – Snižování hodnoty aktiv*. Tento obsahuje požadavky, které se týkají prověrek snížení hodnoty aktiv. Určuje, kdy a

¹⁷ Tato hodnota musí být prověřována aspoň na konci účetního období společně s dobou použitelnosti. Případné opravy odhadů se uskutečňují podle standardu IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.

jakým způsobem se musí prověrky provádět a předpisuje, jak mají účetní jednotky účtovat o ztrátách, které plynou ze snížení hodnoty aktiv i za jakých podmínek mohou tyto ztráty zrušit.

ČÚL neobsahuje žádný konkrétnější návod jak snížení hodnoty určit, pouze dává účetní jednotce povinnost účtovat o snížení účetní hodnoty majetku.

Standard IAS 16 vyžaduje, aby byly prováděny testy na ztráty ze snížení hodnoty, pokud existují určité indikátory, že je hodnota aktiv snížena. Standard také udává příklady takovýchto indikátorů. U veškerých nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti a u goodwillu (tj. u položek, které se systematicky neodepisují) je povinnost provést test snížení hodnoty jednou ročně.

ČÚL ukládá povinnost posuzovat snížení hodnoty u veškerých aktiv, a to vždy k rozvahovému dni. Účetní jednotky musí také vyhodnotit a zdokumentovat správnost a přiměřenost částek zaúčtovaných jako opravné položky snižující účetní hodnotu aktiv.

IAS 16 definuje snížení hodnoty aktiva jako kladný rozdíl mezi účetní hodnotou a zpětně získatelnou částkou. Zpětně získatelnou částku se považuje reálná hodnota snižena o náklady na prodej aktiva nebo tzv. Hodnota z užívání¹⁸, je-li vyšší. Pokud je účetní hodnota větší než zpětně získatelná částka, dochází ke snížení hodnoty aktiva a účetní hodnota je snížena na hodnotu zpětně získatelné částky. Velikost ztráty je dána rozdílem účetní hodnoty a zpětně získatelné hodnoty. Tato ztráta se promítne do výsledovky, pokud byl použit při oceňování nákladový model. V případě použití modelu přecenění se nejdříve sníží *fond z přecenění*, byl-li v minulosti vytvořen, a poté je zbylá hodnota ztráty ze snížení hodnoty aktiva zaúčtována jako náklad. Po uznání ztráty ze snížení hodnoty se upraví odpisový plán a vypočítá se nová hodnota odpisů z upravené částky.

Účetní jednotka musí vždy k rozvahovému dni posoudit, zda se vyskytují náznaky toho, že ztráta ze snížené hodnoty již neexistuje nebo se snížila. Ztráta ze snížení hodnoty aktiv může být snížena nebo zrušena pokud okolnosti pro snížení hodnoty aktiv

¹⁸ Hodnotu z užívání lze definovat jako diskontovanou hodnotu odhadovaných budoucích peněžních toků, které souvisejí s užíváním aktiva a s jeho vyřazením.

z předešlých let pominuly. Zvýšení účetní hodnoty aktiva je však možné jen do výše účetní hodnoty. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty se zaúčtuje jako výnos. Podle IAS 36 nelze za žádných podmínek zrušit ztrátu ze snížení hodnoty goodwillu.

ČÚL rozlišuje snížení hodnoty aktiv buď jako trvalé nebo jako dočasné. Pro dočasné snížení hodnoty aktiv se používají tzv. opravné položky. Opravnou položku lze později zrušit. Trvalé snížení hodnoty aktiv se řeší odpisem, jehož zpětné zrušení není možné. Tvorba i zúčtování opravných položek se účtuje jako nákladová položka, kde tvorba opravných položek je chápána jako náklad a jejich zrušení jako snížení nákladů.

3.3 Leasing

V pojetí leasingu, zejména finančního, panuje mezi IFRS a ČÚL značný rozdíl. Účtováním o leasingu se zabývá *IAS 17 – Leasingy*. Standard jej definuje jako dohodu, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po smluvenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb.

IFRS dělí leasingy na:

- finanční – leasing, při němž dochází k převodu v podstatě všech rizik a odměn, které vyplývají vlastnictví aktiva,
- operativní – leasing jiný než finanční.

Při klasifikaci leasingu je nutné analyzovat celý případ komplexně z ekonomického hlediska a nejen vycházet z uzavřené leasingové smlouvy. IFRS také jmenuje několik hlavních indikátorů finančního leasingu. IFRS uplatňuje přednost podstaty nad právní formou leasingu.

ČÚL také rozlišuje mezi leasingem finančním a operativním. V ČÚL se účtování řídí výhradně právní formou transakce, leasingovou smlouvou, následkem čehož se o finančním i operativním leasingu účtuje stejně bez rozdílu.

3.3.1 Účtování nájemce o finančním leasingu

IFRS

Nájemce vykáže ve své rozvaze finanční leasingy jako aktiva a závazky v částkách rovnajících se reálné hodnotě najatého majetku na počátku leasingu nebo současnou hodnotou minimálních leasingových plateb, je-li tato nižší. Leasingové splátky jsou rozděleny mezi finanční náklady a snížení nesplaceného závazku. Finanční náklady by měly být spočteny tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zbývajícího zůstatku závazku za každé období. Odpisování provádí nájemce.

ČÚL

Česká účetní legislativa, která dává přednost právní formě transakce před její ekonomickou podstatou, neuznává vykazování najímaných aktiv v majetku nájemce, neboť tento nedisponuje vlastnickými právy k najímaným věcem. Účtování leasingu je ovlivněno zákonem o dani z příjmů. Tento zákon také definuje minimální dobu trvání leasingu vyžadovanou k tomu, aby leasing mohl být klasifikován jako finanční leasing. Účtování finančního leasingu se neliší od účtování operativního leasingu. Nájemce neaktivuje pronajaté aktivum v účetnictví a leasingové splátky zachycuje rovnoměrně v nákladech po dobu leasingu. Při ukončení leasingové smlouvy, po přechodu vlastnického práva předmětu leasingu na nájemce, nájemce předmět leasingu vykáže ve své rozvaze v ceně zaplacené pronajímateli po skončení leasingu.

3.3.2 Účtování pronajímatele o finančním leasingu

Pronajímatelé podle IFRS vykazují aktiva držaná v rámci finančního leasingu jako pohledávky v rozvaze. Její hodnota je rovna částce čisté investice do leasingu. Leasingové platby se dělí na snížení pohledávky a na finanční výnosy.

Podle ČÚL pronajímatel vykazuje pronajaté aktivum jako dlouhodobé aktivum v rozvaze v částce kupní ceny s vedlejšími náklady na pořízení. Pronajímatel pronajaté aktivum odepisuje po dobu trvání leasingové smlouvy. Příjmy plynoucí z leasingových splátek by se měly zaúčtovat ve výnosech časově rozlišené po dobu trvání leasingové smlouvy.

3.4 Nehmotná aktiva

Nehmotnými aktivy se zabývá standard *IAS 38 – Nehmotná aktiva*. Nehmotná aktiva musí opět splňovat definici aktiva dle Koncepčního rámce a tvoří skupinu aktiv, která jsou dále definována jako identifikovatelná nepeněžitá aktiva bez fyzické podstaty. ČÚL udává výčet položek, které je možno považovat za nehmotná aktiva, přičemž doba použitelnosti je delší než jeden rok a jejich hodnota vyšší než limit stanovený podnikem. Při pořízení jsou nehmotná aktiva oceňována jak dle ČÚL tak i IFRS pořizovací cenou.

Rozdílný je pohled IFRS na zřizovací výdaje, které neodpovídají definici nehmotných aktiv a tudíž jsou účtovány přímo do nákladů. V ČÚL jsou přímo uvedeny jako příklad nehmotného aktiva.

IFRS na rozdíl od ČÚL předpokládá aktivování následných výdajů k nehmotným aktivům zcela výjimečně. Aktivace následných výdajů vynaložených na značky, názvy periodik, publikační tituly, seznamy zákazníků a obdobné položky je dokonce výslovně zakázána.

Podle IFRS nelze aktivovat náklady na výzkum. ČÚL dovoluje tuto aktivaci s výhradou splnění určitých podmínek¹⁹. IFRS stanovuje seznam kritérií, která musí náklady na vývoj splnit, aby mohly být uznány jako nehmotná aktiva.

ČÚL nezná kategorii nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti tak, jako je tomu v IFRS. Z toho také vyplývá rozdíl při odepisování této kategorie nehmotných aktiv. IFRS zakazuje odepisování nehmotných aktiv s neomezenou dobou použitelnosti. Tato aktiva musí být každoročně testována na snížení hodnoty a případně přeceněna.

3.5 Zásoby

Zásoby jsou v **IFRS** upraveny standardem *IAS 2 – Zásoby*. Zásobami dle IFRS jsou:

- aktiva držena za účelem prodeje,
- aktiva ve výrobním procesu držena k prodeji,

¹⁹ §6 odst. 3 vyhlášky č. 500 k provedení Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů

- materiál nebo obdobné dodávky, které budou spotřebovány v procesu výroby nebo při poskytování služeb.

Standard se nezabývá náhradními díly s životností delší než 1 rok. Ty jsou považovány za dlouhodobý majetek a jsou upraveny standardem IAS 16.

Zásoby jsou v IFRS oceněny nižší cenou z pořizovací ceny a čisté realizovatelné hodnoty²⁰.

Definice zásob je v ČÚL²¹ podobná. Oceňování zásob je řešeno v ČÚL²² pořizovací cenou, vlastními náklady, případně reprodukční pořizovací cenou. Pro oceňování úbytků zaměnitelných zásob jsou shodně používány metody FIFO²³ a Metoda váženého průměru. Metoda LIFO²⁴ není dovolena.

3.6 Další rozdíly IFRS a České účetní legislativy

Tabulka č. 1: Další rozdíly IFRS a České účetní legislativy

	IFRS	ČÚL
Vykazování výnosů	Vykázat výnosy je možné, pokud rizika a užitky přešly na kupujícího a částka výnosů může být spolehlivě oceněna.	Neexistuje srovnatelná úprava pro vykazování výnosů, převažují formální a právní interpretace.
Stavební smlouvy	V IAS 18 je řešeno i vykazování výnosů spojených se smlouvami, jejichž realizace probíhá během dvou a více účetních období. Dvě metody vykazování výnosů - Metoda procenta dokončení a Metoda nulového zisku.	Dlouhodobými kontrakty se nezabývá. V souladu s ČÚL musí být náklady a výnosy zaúčtovány do období, se kterým věcně a časově souvisí. Neuznává metodu procenta dokončení.
Rezervy	Vykazují se rezervy, vztahující se k současným závazkům z minulých událostí, pokud lze spolehlivě odhadnout pravděpodobný odliv zdrojů.	Obecně srovnatelné s IFRS, ale podle ČÚL se tvoří například rezervy na budoucí opravy dlouhodobého hmotného majetku (není povoleno podle IFRS).

²⁰ Očekávaná prodejní cena zásob, snižená o očekávané náklady prodeje

²¹ §9 vyhlášky č. 500 k provedení Zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb. pro podnikatele účtující v podvojném účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²² §25 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

²³ First in, first out – první do skladu, první ze skladu.

²⁴ Last in, first out – poslední do skladu, první ze skladu.

	IFRS	ČÚL
Zaměstnanecké požitky – penzijní plány s definovanými požitky	Použije se přírůstková metoda, aby bylo možno stanovit závazek z titulu požitku.	Penzijní plány s definovanými požitky se v praxi nepoužívají a nejsou upraveny předpisy.
Zaměstnanecké dávky - jiné	Dávky po odchodu do důchodu se vyúčtují jako důchody. Jsou stanoveny zásady pro dávky odstupného při ukončení pracovního poměru a ostatní dávky po skončení pracovního poměru a dlouhodobé zaměstnanecké dávky. Dávky odstupného při ukončení pracovního poměru se vyúčtují jako důchody.	Účtování o dávkách při odchodu do důchodu není řešeno žádným předpisem. V praxi se používá účtování do mzdových nákladů. Vytvářejí se rezervy pro dávky odstupného při ukončení pracovního poměru.
Mimořádné položky	Vyskytují se velmi zřídka a zahrnují pouze události, které jsou mimo kontrolu podniku, jako jsou přírodní katastrofy a státní zásahy.	Do mimořádných položek se zahrnují operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku i případy nahodile se vyskytujících událostí a změny účetních metod.
Odložená daň	Použije se úplná závazková metoda na základě všech dočasných rozvahových rozdílů. Vykáže se odložená daňová pohledávka, pokud je pravděpodobná její realizace.	Srovnatelné s IFRS. O odložené dani účtují povinně jen podniky ve skupině, regulované finanční instituce a společnosti s povinností auditu.
Dlouhodobá aktiva držaná za účelem prodeje	Standard IFRS 5 vyžaduje, aby podnik oceňoval aktiva, která splňují klasifikaci držaná k prodeji, nižší cenou z jejich účetní hodnoty a reálné hodnoty (tzv. fair value) snížené o náklady spojené s prodejem. Podnik tato aktiva musí přestat odepisovat a musí je zveřejnit v rozvaze odděleně.	Tato problematika není českou účetní legislativou řešena.
Nedobytné pohledávky	Umožňují přímý odpis jen tehdy, pokud je pohledávka opravdu nedobytná. IAS účtují nedobytnou pohledávku jako újmu. Při úhradě pohledávky vykáže přínos.	Řeší se přímými a nepřímými odpisy opravných položek, snížení hodnoty pohledávky se účtuje do nákladů.

Zdroj: viz literatura[15]

Tato kapitola pochopitelně nepostihuje četné rozdíly v detailech, které existují mezi IAS/IFRS a českou účetní úpravou. Ačkoliv již existuje značné množství styčných bodů mezi jejich základními principy, i nadále přetrvávají významné rozdíly mezi jednotlivými zásadami, které mohou mít významný dopad na finanční výkazy. V této kapitole jsem se zaměřil pouze na ty odlišnosti, s nimiž se často setkáváme v praxi.

4 Aplikace IFRS na účetní závěrku konkrétní společnosti

Převod účetní závěrky sestavené podle české účetní legislativy na účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS budu aplikovat na účetní závěrku společnosti Karoseria, a.s., která byla sestavena k datu 31. 12. 2007.

4.1 Účetní závěrka sestavená podle české legislativy

Účetní závěrka společnosti je tvořena rozvahou, výsledovkou, výkazem peněžních toků a přílohou k účetní závěrce.

4.1.1 Rozvaha

Rozvaha ke dni 31. 12. 2007
(v celých tisících Kč)

	Běžné účetní období			Min. úč. Období
	brutto	korekce	netto	netto
AKTIVA CELKEM	518 062	-92 577	425 485	406 913
Pohledávky za upsaný vlastní kapitál			0	0
Dlouhodobý majetek	476 393	-91 405	384 988	370 456
Dlouhodobý nehmotný majetek	3 000	-2 343	657	911
Software	2 885	-1 253	542	911
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	115		115	0
Dlouhodobý hmotný majetek	282 882	-89 062	193 820	191 047
Pozemky	90 156	0	90 156	89 984
Stavby	151 882	-63 723	88 159	85 942
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	36 438	-25 339	11 099	11 644
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	4406	0	4 406	3 477
Dlouhodobý finanční majetek	190 511	0	190 511	178 498
Podíly v ovládaných a řízených osobách	37 883	0	37 883	37 399
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	139 902		139 902	127 773
Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, pods. vliv	12 726		12 726	13 326
Oběžná aktiva	40 824	-1 172	39 652	36 115
Zásoby	15 846	0	15 846	23 083
Materiál	9 151		9 151	15 058
Nedokončená výroba a polotovary	2 928		2 928	4 368
Výrobky	759		759	673
Zboží	3 008		3 008	2 984
Dlouhodobé pohledávky			0	
Krátkodobé pohledávky	15 502	-1 172	14 330	7 532
Pohledávky z obchodních vztahů	14 011	-1 172	12 839	5 504
Krátkodobé poskytnuté zálohy	1 378		1 378	1 323

Rozvaha ke dni 31. 12. 2007
(v celých tisících Kč)

	Běžné účetní období			Min. úč. Období
	brutto	korekce	netto	netto
Jiné pohledávky	113		113	705
Krátkodobý finanční majetek	9 476	0	9 476	5 500
Peníze	131		131	107
Účty v bankách	9 345		9 345	5 393
Časové rozlišení	845	0	845	342
Náklady příštích období	592		592	133
Příjmy příštích období	253		253	209
PASIVA CELKEM			425 485	406 913
Vlastní kapitál			373 809	352 437
Základní kapitál			210 705	210 705
Základní kapitál			210 705	210 705
Kapitálové fondy			105 754	93 329
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků			105 125	93 297
Ostatní kapitálové fondy			629	32
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku			13 954	13 242
Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond			13 954	13 242
Výsledek hospodaření minulých let			32 770	21 800
Nerozdělený zisk minulých let			32 770	21 800
Nerozdělená ztráta minulých let				0
Výsledek hospodaření běžného roku			10 626	13 361
Cizí zdroje			50 792	53 770
Dlouhodobé závazky			3833	3341
Jiné závazky			3 833	3 341
Dlouhodobé závazky z finančního leasingu			0	0
Krátkodobé závazky			15 421	6 847
Závazky z obchodních vztahů			8 814	3 653
Závazky k zaměstnancům			1 702	1 345
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění			1 131	663
Stát daňové závazky a dotace			3 019	0
Krátkodobé přijaté zálohy			0	711
Dohadné účty pasivní			580	373
Jiné závazky			175	102
Bankovní úvěry a výpomoci			31 538	43 582
Bankovní úvěry dlouhodobé			30 038	33 348
Krátkodobé bankovní úvěry			1 500	5 466
Krátkodobé finanční výpomoci			0	4 768
Časové rozlišení			884	706
Výdaje příštích období			884	706
Výnosy příštích období			0	0

4.1.2 Výsledovka

Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2007

(v celých tisících Kč)

	Skutečnost v účetním období	
	Běžném	Minulém
Tržby za prodej zboží	41 032	52 922
Náklady vynaložené na prodané zboží	37 910	46 166
Obchodní marže	3 122	3 756
Výkony	178 472	131 594
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	179 968	129 613
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-1 496	1 597
Aktivace	0	384
Výkonová spotřeba	129 712	92 323
Spotřeba materiálu a energie	113 026	75 652
Služby	16 686	16 671
Přidaná hodnota	51 882	43 027
Osobní náklady	33 346	29 244
Mzdové náklady	23 121	20 161
Odměna členům orgánů společnosti a družstva	961	924
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	8 061	7 033
Sociální náklady	1 203	1 126
Daně a poplatky	430	314
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	6 325	6 730
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	491	481
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	199	13
Tržby z prodeje materiálu	292	468
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	1864	756
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	3
Prodaný materiál	1864	753
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-1002	663
Ostatní provozní výnosy	276	5 804
Ostatní provozní náklady	1068	872
Převod provozních výnosů	0	0
Převod provozních nákladů	0	0
Provozní výsledek hospodaření	10 618	10 733
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	3 116
Prodané cenné papíry a podíly	0	1 075
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	4 321	3 673
Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	4321	3 673
Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0
Náklady z finančního majetku	0	0
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0
Výnosové úroky	801	447
Nákladové úroky	1 727	1 645
Ostatní finanční výnosy	73	76
Ostatní finanční náklady	1 247	1 483
Převod finančních výnosů	0	0
Převod finančních nákladů	0	0

Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2007**(v celých tisících Kč)**

	Skutečnost v účetním období	
	Běžném	Minulém
Finanční výsledek hospodaření	2 221	3 109
Daň z příjmů za běžnou činnost	2213	481
splatná	2 213	481
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	10 626	13 361
Mimořádné výnosy	0	0
Mimořádné náklady	0	0
Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0
splatná	0	0
odložená	0	0
Mimořádný výsledek hospodaření	0	0
Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	0	0
Výsledek hospodaření za účetní období	10 626	13 361
Výsledek hospodaření před zdaněním	12 839	13 842

4.2 Převod účetní závěrky společnosti na účetní závěrku v souladu s IFRS

V následujících výkazech jsou zachyceny úpravy v jednotlivých položkách těchto výkazů. V posledním sloupci je uveden odkaz na kapitolu diplomové práce, ve které je převod položky a z něj plynoucí úprava podrobněji vysvětlena.

Rozvaha ke dni 31. 12. 2007

(v celých tisících Kč)

	ČÚL			Rozdíl	IFRS	Odkaz
	brutto	korekce	netto			
AKTIVA CELKEM	518 062	-92 577	425 485	3 711	429 196	
Pohledávky za upsaný vlastní kapitál			0	0	0	
Dlouhodobý majetek	476 393	-91 405	384 988	3 759	388 747	
Dlouhodobý nehmotný majetek	3 000	-2 343	657	0	657	
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	1 576	-1 253	323	0	323	
Software	2 885	-2 343	542	0	542	
Dlouhodobý hmotný majetek	282 882	-89 062	193 820	3 759	197 579	
Pozemky	90 156	0	90 156	0	90 156	
Stavby	151 882	-63 723	88 159	711	88 870	4.3.3
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	36 438	-25 339	11 099	2 618		4.3.2
				181		4.3.1.3
				249	14 147	4.3.4
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	4406	0	4 406	0	4 406	
Dlouhodobý finanční majetek	190 511	0	190 511	0	190 511	
Podíly v ovládaných a řízených osobách	37 883	0	37 883	0	37 883	
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	139 902		139 902	0	139 902	
Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	12 726		12 726	0	12 726	
Oběžná aktiva	40 824	-1 172	39 652	797	40 449	
Zásoby	15 846	0	15 846	0	15 846	
Materiál	9 151		9 151	0	9 151	
Nedokončená výroba a polotovary	2 928		2 928	0	2 928	
Výrobky	759		759	0	759	
Zboží	3 008		3 008	0	3 008	
Dlouhodobé pohledávky			0	0	0	
Krátkodobé pohledávky	15 502	-1 172	14 330	797	15 127	
Pohledávky z obchodních vztahů	14 011	-1 172	12 839	544		4.3.5.1
				253	13 636	4.3.5.2
Krátkodobé poskytnuté zálohy	1 378		1 378	0	1 378	

Rozvaha ke dni 31. 12. 2007

(v celých tisících Kč)

	brutto	ČÚL korekce	netto	Rozdíl	IFRS	Odkaz
Jiné pohledávky	113		113	0	113	
Krátkodobý finanční majetek	9 476	0	9 476	0	9 476	
Peníze	131		131	0	131	
Účty v bankách	9 345		9 345	0	9 345	
Časové rozlišení	845	0	845	-845	0	
Náklady příštích období	592		592	-48		4.3.2
				-544	0	4.3.5.1
Příjmy příštích období	253		253	-253	0	4.3.5.2
PASIVA CELKEM			425 485	3 711	429 196	
Vlastní kapitál			373 809	2 570	376 379	
Základní kapitál			210 705	0	210 705	
Základní kapitál			210 705	0	210 705	
Kapitálové fondy			105 754	-629	105 125	
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků			105 125	0	105 125	
Ostatní kapitálové fondy			629	-629	0	4.3.7
Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku			13 954	0	13 954	
Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond			13 954	0	13 954	
Výsledek hospodaření minulých let			32 770	1 136	33 906	
Nerozdělený zisk minulých let			32 770	1 390		4.3.2
				-236		4.3.1.3
				-18	33 906	4.3.4
Nerozdělená ztráta minulých let				0	0	
Výsledek hospodaření běžného roku			10 626	2 063	12 689	
Cizí zdroje			50 792	2 025	52 817	
Dlouhodobé závazky			3833	512	4 345	
Jiné závazky			0	0	0	
Odložený daňový závazek			3 833	0	3 833	
Dlouhodobé závazky z finančního leasingu			0	512	512	4.3.2

Rozvaha ke dni 31. 12. 2007

(v celých tisících Kč)

	brutto	ČÚL korekce	netto	Rozdíl	IFRS	Odkaz
Krátkodobé závazky			15 421	1 513	16 934	
Závazky z obchodních vztahů			8 814	580	9 394	4.3.6
Závazky k zaměstnancům			1 702	629	2 331	4.3.7
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění			1 131	0	1 131	
Stát daňové závazky a dotace			3 019	0	3 019	
Krátkodobé přijaté zálohy			0	0	0	
Dohadné účty pasivní			580	-580	0	4.3.6
Jiné závazky			175	884	1 059	4.3.5.3
Bankovní úvěry a výpomoci			31 538	0	31 538	
Bankovní úvěry dlouhodobé			30 038	0	30 038	
Krátkodobé bankovní úvěry			1 500	0	1 500	
Krátkodobé finanční výpomoci			0	0	0	
Časové rozlišení			884	-884	0	
Výdaje příštích období			884	-884	0	4.3.5.3
Výnosy příštích období			0	0	0	

Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2007
(v celých tisících Kč)

	ČÚL	Rozdíl	IFRS	Odkaz
Tržby za prodej zboží	41 032	0	41 032	
Náklady vynaložené na prodané zboží	37 910	0	49 166	
Obchodní marže	3 122	0	3 122	
Výkony	178 472	0	178 472	
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	179 968	0	179 968	
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-1 496	0	-1 496	
Aktivace	0	0	0	
Výkonová spotřeba	129 712	-2 745	126 967	
Spotřeba materiálu a energie	113 026	0	113 026	
Služby	16 686	-1 147		4.3.2
		-500		4.3.1.3
		-350		4.3.4
		-748	13 941	4.3.3
Přidaná hodnota	51 882	2 745	54 627	
Osobní náklady	33 346	0	33 346	
Mzdové náklady	23 121	0	23 121	
Odměna členům orgánů společnosti a družstva	961	0	961	
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	8 061	0	8 061	
Sociální náklady	1 203	0	1 203	
Daně a poplatky	430	0	430	
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	6 325	385		4.3.2
		83		4.3.1.3
		37		4.3.3
		83	6913	4.3.4
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	491	0	491	
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	199	0	199	

Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2007
(v celých tisících Kč)

	ČÚL	Rozdíl	IFRS	Odkaz
Tržby z prodeje materiálu	292	0	292	
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	1864	0	1 864	
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	0	0	0	
Prodaný materiál	1864	0	1 864	
Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích obd.	-1002	0	-1 002	
Ostatní provozní výnosy	276	0	276	
Ostatní provozní náklady	1068	0	1 068	
Převod provozních výnosů	0	0	0	
Převod provozních nákladů	0	0	0	
Provozní výsledek hospodaření	10 618	2 157	12 775	
Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0	0	
Prodané cenné papíry a podíly	0	0	0	
Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	4 321	0	4 321	
Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	4321	0	4 321	
Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0	0	
Náklady z finančního majetku	0	0	0	
Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0	0	
Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0	0	
Výnosové úroky	801	0	801	
Nákladové úroky	1 727	94	1 821	4.3.2
Ostatní finanční výnosy	73	0	73	
Ostatní finanční náklady	1 247	0	1 247	
Převod finančních výnosů	0	0	0	
Převod finančních nákladů	0	0	0	
Finanční výsledek hospodaření	2 221	-94	2 127	
Daň z příjmů za běžnou činnost	2213	0	2213	
splatná	2 213	0	2 213	
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	10 626	2 063	12 689	
Mimořádné výnosy	0	0	0	

Výkaz zisku a ztráty ke dni 31. 12. 2007
(v celých tisících Kč)

	ČÚL	Rozdíl	IFRS	Odkaz
Mimořádné náklady	0	0	0	
Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0	0	
splatná	0	0	0	
odložená	0	0	0	
Mimořádný výsledek hospodaření	0	0	0	
Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	0	0	0	
Výsledek hospodaření za účetní období	10 626	2 063	12 689	
Výsledek hospodaření před zdaněním	12 839	2 063	14 902	

4.3 Vysvětlení úprav jednotlivých položek výkazů účetní závěrky

4.3.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Pro vykázání hodnoty dlouhodobého hmotného majetku v rozvaze podle IFRS je nutné ověřit:

- zda položky vykázané dle ČÚL splňují definici aktiva dle Koncepčního rámce,
- způsob ocenění dlouhodobého hmotného majetku, a zda splňuje podmínky IFRS,
- způsoby odepisování dlouhodobého hmotného majetku, a zda splňuje podmínky IFRS.

4.3.1.1 Identifikace dlouhodobých aktiv

Společnost Karoseria, a.s. vykázala v rozvaze pozemky, stavby, stroje, přístroje a dopravní prostředky, jejichž budoucí ekonomický přínos je pro firmu nezpochybnitelný, a jejichž pořizovací cena je zřejmá, splňují tak definici aktiv Koncepčního rámce. Proto všechna hmotná aktiva firmy, která byla vykázána podle ČÚL, mohou být vykázána v rozvaze dle IAS/IFRS.

4.3.1.2 Způsob ocenění dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý hmotný majetek je ve společnosti Karoseria, a.s. oceněn na bázi historické ceny. Všechna dlouhodobá hmotná aktiva podniku jsou oceněna pořizovací cenou. Ocenění hmotných aktiv na bázi historických nákladů (pořizovací ceny) je v souladu s IFRS.

Rozdílem mezi ČÚL a IFRS při ocenění dlouhodobého hmotného majetku je požadavek IFRS zahrnutí odhadu nákladů spojených s demontáží a odstraněním majetku a obnovou místa, na kterém je tento majetek situován do pořizovací ceny. Ve sledovaném roce společnost nevykazovala žádná aktiva, do jejichž pořizovací ceny by bylo nutné zahrnout náklady na jejich odstranění.

4.3.1.3 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Společnost Karoseria, a.s. vychází ve svém odpisovém plánu z předpokládané doby použitelnosti zařazovaného majetku odpovídajícího běžným podmínkám jeho používání. Používá metodu lineárního odpisu, při které se každý měsíc zahrne do nákladů stejná výše odpisů, včetně měsíce pořízení majetku. Zvolený způsob odepisování je v souladu s požadavky IFRS, neboť je jednou z metod odepisování, kterou IAS 16 připouští.

IFRS požadují uplatnění komponentního přístupu účtování o majetku, pokud je pořízené aktivum složeno z několika složek, které mají rozdílnou dobou životnosti. Komponentní přístup je nutné uplatnit u výrobního stroje KHD 264-26.

Společnost poříдила a zařadila do užívání dne 10. 3. 2004 výrobní stroj. Tento je odepisován lineárně od měsíce zařazení do užívání, tj. od března roku 2004, po dobu šesti let. Pořizovací cena tohoto stroje byla 5 700 000 Kč. Na tomto stroji se musí každé tři roky měnit píst, který po této době přestane plnit svoji funkci. Pořizovací cena tohoto pístu je 500 000 Kč. Dle ČÚL byl píst zařazen společně s výrobním strojem mezi dlouhodobý hmotný majetek. Společnost netvoří rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku.

Následující tabulky dokumentují rozdíly v účtování tohoto dlouhodobého majetku dle ČÚL a IFRS.

Tabulka č. 2: Účtování stroje podle ČÚL (současný stav)

Popis	2004	2005	2006	2007
Odpisy stroje jako celku	791 667	950 000	950 000	950 000
Účetní hodnota stroje	4 908 333	3 958 333	3 008 333	2 058 333
Výměna pístu po třech letech (náklad)				500 000
Vliv na hospodářský výsledek	-791 770	-950 000	-950 000	-1 450 000

Tabulka č. 3: Účtování stroje dle IFRS (komponentní přístup)

Popis	2004	2005	2006	2007
Odpisy stroje	722 222	866 667	866 667	866 667
Odpis pístu	138 889	166 667	166 667	166 667
Účetní hodnota stroje jako celku	4 838 889	3 805 556	2 772 222	2 238 889
Vliv na hospodářský výsledek	-861 111	-1 033 333	-1 033 333	-1 033 333

Z tabulek je zřejmé, že při odpisování dle IFRS dochází vlivem odpisů k rovnoměrnému rozložení nákladů na výměnu pístu do několika let. Dle současné české legislativy by mělo docházet k tvorbě rezerv na tuto výměnu, čímž by se také předešlo ke skokům hospodářského výsledku. Jediným rozdílem je, že IFRS zakazuje tvořit tyto rezervy a naopak podporuje komponentní přístup odpisování.

Aby mohl být stroj vykázán v souladu s požadavky IFRS, je nutné zrušit nevyhovující vykázání najatého majetku podle ČÚL.

Tabulka č. 4:

Rekapitulace úprav spojených s odpisováním DHM dle IFRS (V tis. Kč)

Popis	Účet²⁵	Má Dáti	Dal
Rozdíl v hodnotě majetku v roce 2007	022.200	181	
Vliv na hospodářský výsledek minulých let	428.100		-236
Rozdíl v odpisech 2007	551.920	83	
Zrušení opravy	511.100	-500	
Celkem²⁶		-236	-236

4.3.2 Finanční leasing

V důsledku nevykázání majetku opatřeného formou finančního leasingu jsou aktiva a závazky společnosti podhodnoceny.

Společnost si pořídila prostřednictvím finančního leasingu výrobní stroj (Vysokotlaký kapalinový paprsek).

²⁵ Čísla účtu jsou uvedena pro přehlednost a zobrazují, jak by bylo účtováno, kdyby se úpravy prováděly v účetních knihách. Číselné označení účtů vychází z účtového rozvrhu společnosti, který je vložen v příloze č.7.

²⁶ Poslední řádek potvrzuje zachování bilanční rovnice

Tabulka č. 5: **Podmínky leasingové smlouvy**

Předmět leasingu	Technologie vysokotlakého kapalinového paprsku
Pořizovací cena	3 850 000 Kč
Suma leasingových splátek	4 587 064 Kč
Doba pronájmu	4 roky
Datum zahájení leasingu	1. 7. 2004
Životnost	10 let
1. splátka	385 000 Kč
Počet splátek obvyklých	48
Výše obvyklých splátek	87 543 Kč
Zůstatková hodnota	1 Kč

Dle ČÚL najatý přístroj nebyl v rozvaze vykázán. Po dobu leasingové smlouvy se v rozvaze účtuje pouze o první leasingové splátce (časově rozlišené do nákladů) a o závazcích z běžných splátek nájemného.

Dle IFRS musí být předmět finančního leasingu zařazen do majetku v hodnotě nižší z tržní hodnoty tohoto majetku a současné hodnoty leasingových plateb a ve stejné hodnotě jako závazek v pasivech. Závazek představuje současnou hodnotu budoucích plateb nájemného pronajímateli a snižuje se s každou uhrazenou splátkou.

Současná hodnota leasingových plateb se vypočítá diskontováním jednotlivých leasingových splátek pomocí implicitní úrokové míry, případně přírůstkové výpůjční úrokové sazby u nájemce²⁷. Současná hodnota leasingových plateb se porovná s tržní hodnotou aktiva a nižší z těchto hodnot se vykáže v rozvaze.

Úroková míra pro diskontování je určena ve výši 8,2% p. a., což odpovídá úrokové míře, kterou by společnost zaplatila za získání úvěru k přímému nákupu. Výpočet současné hodnoty leasingových plateb je uveden v následující tabulce.

²⁷ úroková míra, kterou by musel zaplatit za podobný leasing nebo která by byla vynaložena v případě, že by si na aktivum musel vypůjčit prostředky.

Tabulka č. 6: Současná hodnota leasingových plateb (v Kč)

	Rok 2004		Rok 2005		Rok 2006	
Měsíc	Leasingová platba	Současná hodnota	Leasingová platba	Současná hodnota	Leasingová platba	Současná hodnota
Leden			87 543	84 038	87 543	77 443
Únor			87 543	83 468	87 543	76 918
Březen			87 543	82 901	87 543	76 396
Duben			87 543	82 339	87 543	75 877
Květen			87 543	81 780	87 543	75 362
Červen			87 543	81 225	87 543	74 851
Červenec			87 543	80 673	87 543	74 343
Srpen	472 543	472 543	87 543	80 126	87 543	73 838
Září	87 543	86 949	87 543	79 582	87 543	73 337
Říjen	87 543	86 359	87 543	79 042	87 543	72 839
Listopad	87 543	85 773	87 543	78 505	87 543	72 345
Prosinec	87 543	85 190	87 543	77 973	87 543	71 854
	Rok 2007		Rok 2008			
Měsíc	Leasingová platba	Současná hodnota	Leasingová platba	Současná hodnota		
Leden	87 543	71 366	87 543	65 766		
Únor	87 543	70 882	87 543	65 320		
Březen	87 543	70 401	87 543	64 877		
Duben	87 543	69 923	87 543	64 436		
Květen	87 543	69 449	87 543	63 999		
Červen	87 543	68 977	87 543	63 565		
Červenec	87 543	68 509				
Srpen	87 543	68 044	Celkem	3 981 585		
Září	87 543	67 582				
Říjen	87 543	67 124				
Listopad	87 543	66 668				
Prosinec	87 543	66 216				

Současná hodnota leasingových plateb je 3 981 585 Kč. Stroj se na trhu obchoduje za 3 850 000 Kč. IFRS požaduje vykázat najaté aktivum v rozvaze pomocí nižší z těchto hodnot. Do aktiv a pasiv rozvahy dle IFRS bude tedy předmět zanesen v reálné hodnotě najatého majetku.

Rozdíl mezi celkovou hodnotou leasingových splátek a tržní hodnotou najatého aktiva je pro nájemce finanční náklad leasingu. Dle IFRS musí být finanční náklady leasingu rozpuštěny do nákladů nájemce tak, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zbývajícího zůstatku závazku za každé období. Standard dovoluje použití určité aproximace pro výpočet těchto nákladů.

Tabulka č. 7: Výpočet úrokového nákladu pomocí metody součtu čísel (v Kč)

Měsíc	Leasing. platba	Roz. zák. ²⁸	Koeficient ²⁹	Úrok ³⁰	Splátka jistiny
červenec 04	385 000				
červenec 04	87 543	48	0,0408	30084	57459
srpen 04	87 543	47	0,0400	29457	58086
září 04	87 543	46	0,0391	28831	58712
říjen 04	87 543	45	0,0383	28204	59339
listopad 04	87 543	44	0,0374	27577	59966
prosinec 04	87 543	43	0,0366	26950	60593
leden 05	87 543	42	0,0357	26324	61219
únor 05	87 543	41	0,0349	25697	61846
březen 05	87 543	40	0,0340	25070	62473
duben 05	87 543	39	0,0332	24443	63100
květen 05	87 543	38	0,0323	23817	63726
červen 05	87 543	37	0,0315	23190	64353
červenec 05	87 543	36	0,0306	22563	64980
srpen 05	87 543	35	0,0298	21936	65607
září 05	87 543	34	0,0289	21310	66233
říjen 05	87 543	33	0,0281	20683	66860
listopad 05	87 543	32	0,0272	20056	67487

²⁸ Jednotlivá období jsou očíslována od 1 do 48. Rozvrhová základna – prvnímu období je přiřazeno číslo posledního období, druhému číslo předposledního atd., až poslednímu období se přiřadí 1.

²⁹ Koeficient je dán podílem, kde v čitateli je rozvrhová základna konkrétního období a ve jmenovateli součet všech čísel jednotlivých období (tj. Roz. základna_(n)/1176)

³⁰ Část splátky připadající platbě úroku se spočítá součinem celkového nákladu finančního leasingu a koeficientu daného období = 737 064 x Koeficient_(n)

Měsíc	Leasing. platba	Roz. zák. ²⁸	Koeficient ²⁹	Úrok ³⁰	Splátka jistiny
prosinec 05	87 543	31	0,0264	19429	68114
leden 06	87 543	30	0,0255	18803	68740
únor 06	87 543	29	0,0247	18176	69367
březen 06	87 543	28	0,0238	17549	69994
duben 06	87 543	27	0,0230	16922	70621
květen 06	87 543	26	0,0221	16296	71247
červen 06	87 543	25	0,0213	15669	71874
červenec 06	87 543	24	0,0204	15042	72501
srpen 06	87 543	23	0,0196	14415	73128
září 06	87 543	22	0,0187	13789	73754
říjen 06	87 543	21	0,0179	13162	74381
listopad 06	87 543	20	0,0170	12535	75008
prosinec 06	87 543	19	0,0162	11908	75635
leden 07	87 543	18	0,0153	11282	76261
únor 07	87 543	17	0,0145	10655	76888
březen 07	87 543	16	0,0136	10028	77515
duben 07	87 543	15	0,0128	9401	78142
květen 07	87 543	14	0,0119	8775	78768
červen 07	87 543	13	0,0111	8148	79395
červenec 07	87 543	12	0,0102	7521	80022
srpen 07	87 543	11	0,0094	6894	80649
září 07	87 543	10	0,0085	6268	81275
říjen 07	87 543	9	0,0077	5641	81902
listopad 07	87 543	8	0,0068	5014	82529
prosinec 07	87 543	7	0,0060	4387	83156
leden 08	87 543	6	0,0051	3761	83782
únor 08	87 543	5	0,0043	3134	84409
březen 08	87 543	4	0,0034	2507	85036
duben 08	87 543	3	0,0026	1880	85663
květen 08	87 543	2	0,0017	1254	86289
červen 08	87 543	1	0,0009	627	86916
Celkem	4 587 064	1176	1	737 064	3 465 000

Najatý majetek musí být postupně odepisován do provozních nákladů běžného účetního období, přičemž zvolená metoda odpisování by měla být shodná s již používanými odpisovými základnami v podniku. Stroj bude tedy odepisován lineární metodou po předpokládanou dobu životnosti (10 let). Odpisová základna aktiva pořízeného na leasing je 3 850 000 Kč.

Tabulka č. 8: Údaje potřebné k přeúčtování předmětu finančního leasingu (v Kč)

Rok	Leasingová platba	Splátka závazku	Zaplacený úrok	Majetek	Odpisy
2004	910 258	739 154	171 104	3 850 000	77 000
2005	1 050 516	775 997	274 519		385 000
2006	1 050 516	866 250	184 266		385 000
2007	1 050 516	956 503	94 013		385 000
2008	525 258	512 096	13 162		385 000
2009					385 000
2010					385 000
2011					385 000
2012					385 000
2013					385 000
2014					308 000
Celkem	4 587 064	3 850 000	737 064	3 850 000	3 850 000

Aby mohlo být aktivum vykázáno v souladu s požadavky IFRS, je nutné zrušit nevyhovující vykázání najatého majetku podle ČÚL. Z výkazů k 31. 12. 2007 je nutné z nákladové položky Služby odečíst hodnotu časově rozlišených leasingových splátek za rok 2007, zrušit zůstatkovou hodnotu 1. mimořádné splátky. Stroj bude dle IFRS zařazen do majetku společnosti, je odepisován. Vůči leasingové společnosti vznikl závazek z leasingu a jsou jí placeny nákladové úroky. Odlišný přístup IFRS se také projeví vlivem na hospodářský výsledek v minulých letech.

Následující tabulka rekapituluje úpravy spojené s leasingem, které byly provedeny.

Tabulka č. 9:

Rekapitulace úprav spojených s převodem finančního leasingu (V tis. Kč)

Popis	Účet	Má Dáti	Dal
Vložení do majetku	022.700	3 850	
Odpisy roku 2007	551.920	385	
Oprávky majetku	082.200		1 232
Storno nájemného	518.880	-1 147	
Storno zbytku navýšené splátky	381.110	-48	
Závazek z finančního leasingu	471.700		512
Náklad finančního leasingu	562.700	94	
Vliv na HV minulých let	428.100		1 390 ³¹
Celkem		3 134	3 134

4.3.3 Technické zhodnocení

Kritéria zařazení mezi dlouhodobý hmotný majetek dle IAS 16 splňuje generální oprava střechy budovy v hodnotě 748 000,- Kč, tato byla dokončena 20. 1. 2007. Díky opravě se zvýšily ekonomické užitky z celé budovy. Oprava byla v souladu s českou legislativou zaúčtována do nákladů.

Při převodu závěrky je tedy následný výdaj vynaložený na budovu začleněn mezi aktiva. Toto aktivum je lineárně odepisováno po dobu svojí použitelnosti, tedy 20 let. Oprava je vyjmuta z nákladů.

Tabulka č. 10:

Rekapitulace úprav spojených s technickým zhodnocením budovy (V tis. Kč)

Popis	Účet	Má Dáti	Dal
Vložení do majetku	021.100	711	
Odpisy	551.920	37	
Zrušení oprav	511.100	-748	
Celkem		0	0

³¹ Vliv na HV minulých let se spočítá zařazením odpisů a finančního úroku mezi náklady v letech 2004-2006 a vyjmutím časově-rozlišených splátek z nákladů těchto let, tj. 30 měsíců. Vliv na HV 2004-2006 = (77 000 + 385 000 + 385 000) + (171 104 + 274 519 + 184 266) - ((87 543 + 8 021) x 30) = - 1 390 071,- Kč. Náklady v letech 2004-2006 se snížily o cca. 1 390 tis. Kč, proto musí být HV minulých let navýšen o 1 390 tis. Kč.

4.3.4 Zásoby

Hlavní náhradní díly, které se specificky vztahují k určité položce pozemků, budov a zařízení jsou a mají dlouhodobou povahu, očekává se tedy, že budou užívány déle než jedno účetní období, musí být vykazovány jako dlouhodobý majetek a musí být vykázány v souladu s IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.

Společnost Karoseria, a.s. zakoupila v lednu 2006 brusné kotouče na kov v hodnotě 350 000,-Kč. Tyto brusné kotouče byly v souladu s ČÚL zařazeny mezi zásoby. Jelikož se ale jedná o náhradní díly, vztahující se k výrobní lince, musí být dle IFRS zařazeny mezi dlouhodobý hmotný majetek. Brusné kotouče se mění po čtyřech letech používání. Společnost v roce 2006 musí kotouče zařadit mezi DHM a začne je lineárně odepisovat po dobu použitelnosti výrobní linky, tedy 20 let. Kotouče byly namontovány v lednu 2007 do výrobní linky a od této doby se začínají odepisovat po dobu své skutečné použitelnosti

Tabulka č. 11: Odpisy kotoučů

Rok	Odpis	Hodnota majetku
2006	17 500	332 500
2007	83 125	249 375
2008	83 125	166 250
2009	83 125	83 125
2010	83 125	0

Zařazením brusných kotoučů mezi DHM dojde vlivem odpisů k rozložení nákladů do jednotlivých let. Při klasifikaci kotoučů jako zásoba (ČÚL) se celá jejich hodnota promítne do nákladů v roce jejich spotřeby tj. v roce 2007.

Tabulka č. 12: Rekapitulace úprav spojených s náhradními díly (V tis. Kč)

Popis	Účet	Má Dáti	Dal
Rozdíl v hodnotě majetku v roce 2007	022.200	249	
Odpis 2007	551.920	83	
Výměna kotouče (zrušení nákladu)	511.100	-350	
Vliv na hospodářský výsledek minulých let	429.100		-18
Celkem		-18	-18

4.3.5 Přechodné položky

Přechodnými aktivy v rozvaze společnosti Karoseria a.s. jsou Náklady příštích období, Příjmy příštích období. V přechodných pasivech rozvahy jsou zveřejněny Výdaje příštích období.

ČÚL i IFRS požadují tvorbu přechodných položek, protože pomocí nich jsou přiřazeny náklady patřící do běžného období k jim odpovídajícím výnosům. Díky těmto položkám se součástí hospodářského výsledku běžného účetního období stávají jen ty náklady a výnosy, které s daným účetním obdobím věcně a časově souvisí. Rozdílné je však vykazování přechodných aktiv a pasiv v rozvaze. Dle ČÚL jsou vykazovány přechodné položky v samostatné skupině. IFRS trvá na členění aktiv a závazků dle jejich časového hlediska na dlouhodobé a krátkodobé.

Aby mohly být přechodné položky převedeny z původní rozvahy společnosti do rozvahy dle IFRS, musí být začleněny do skupin, jimž náleží. Základním kritériem členění je časové hledisko.

4.3.5.1 Náklady příštích období

Podle IFRS se náklady příštích období vykazují jako dlouhodobá nebo krátkodobá aktiva. Položka Náklady příštích období v rozvaze společnosti dle ČÚL představuje zaplacenou zálohu na dodávku zboží a předplatné odborné literatury. K zúčtování dojde během příštího účetního období. Z pohledu IFRS je tedy uhrazená záloha a předplatné krátkodobou pohledávkou z obchodních vztahů a musí být tak vykázána.

Tabulka č. 13: Rekapitulace úprav spojených s NPO (V tis. Kč)

Popis	Účet	Má Dáti	Dal
Náklady příštích období	381.100		544
Pohledávky z obchodního styku	378.400	544	

4.3.5.2 Příjmy příštích období

Tato položka odpovídá pojetí pohledávek podle IFRS. Společnost Karoseria, a.s. do této položky zahrnuje dosud nezaplacený, ale již realizovaný výkon. K platbě dojde v příštím účetním období. Z časového a věcného hlediska tato položka odpovídá krátkodobé pohledávce z obchodního styku.

Tabulka č. 14: Rekapitulace úprav spojených s PPO (V tis. Kč)

Popis	Účet	Má Dáti	Dal
Příjmy příštích období	385.100		253
Pohledávky z obchodního styku	378.400	253	

4.3.5.3 Výdaje příštích období

Tato položka je budoucím výdajem podniku a odpovídá tedy základní definici dluhu dle IFRS. Společnost do této položky zahrnula sumu všech nákladů, jež s běžným účetním obdobím souvisejí, ale výdaj s nimi spojený dosud nebyl uskutečněn. Úhrada bude uskutečněna firmou během následujících 12 měsíců, proto se jedná o závazek krátkodobý.

Tabulka č. 15: Rekapitulace úprav spojených s VPO (V tis. Kč)

Popis	Účet	Má Dáti	Dal
Výdaje příštích období	383.100	884	
Jiné závazky	379.300		884

4.3.6 Dohadné položky

Pod položkou dohadné účty pasivní firma Karoseria, a.s. vykázala hodnotu obdržených, zatím nevyfakturovaných dodávek. Výše této položky byla stanovena kvalifikovaným odhadem. Nevyfakturované dodávky jsou podle IFRS dluhem jistým, proto je požadují vykazovat spolu s ostatními dluhy vůči dodavatelům jako krátkodobé závazky z obchodního styku.

Tabulka č. 16: Rekapitulace úprav spojených s dohadnými položkami (V tis. Kč)

Popis	Účet	Má Dáti	Dal
Dohadné účty pasivní	389.000	580	
Závazky z obchodního styku	459.000		580

4.3.7 Ostatní fondy

Mezi ostatními kapitálovými fondy byla v souladu s ČÚL vykázána tvorba sociálního fondu ke krytí kulturních potřeb zaměstnanců. Dle IFRS tento fond není součástí

vlastního kapitálu, protože se jedná o závazek k zaměstnancům. Musí být proto vykázán mezi cizími zdroji.

Tabulka č. 17: Rekapitulace úprav spojených s ostatními fondy (V tis. Kč)

Popis	Účet	Má Dáti	Dal
Sociální fond	423.000	629	
Závazky k zaměstnancům	333.900		629

4.4 Účetní závěrka podle IFRS

Účetní závěrka sestavená v souladu se standardy účetního výkaznictví obsahuje rozvahu, výsledovku, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu, výkaz peněžních toků a přílohu k účetní závěrce.

4.4.1 Rozvaha

Rozvaha IFRS (v celých tisících Kč) ke dni 31. 12. 2007

	2007	2006
AKTIVA		
Dlouhodobá aktiva	388 747	373 555
Půjčky a úvěry podnikům ve skupině	12 726	13 326
Finanční investice	177 785	165 172
Dlouhodobý hmotný majetek	193 173	190 669
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	4 406	3 477
Dlouhodobý nehmotný majetek	657	911
Krátkodobá aktiva	40 449	35 963
Zásoby	15 846	22 733
Pohledávky z obchodního styku	15 014	7 025
Ostatní pohledávky	113	705
Peníze	9 476	5 500
AKTIVA CELKEM	429 196	409 518
PASIVA		
Dlouhodobé závazky	34 383	38 158
Dlouhodobé závazky z finančního leasingu	512	1 469
Dlouhodobé bankovní úvěry	30 038	33 348
Ostatní dlouhodobé závazky	3 833	3 341
Krátkodobé závazky	18 434	17 819
Daňové závazky	3 019	0
Krátkodobé úvěry	1 500	10 234
Ostatní krátkodobé závazky	4 521	3 559
Závazky z obchodního styku	9 394	4 026
Závazky celkem	52 817	55 977
Vlastní kapitál		
Rozdíly z přecenění a ostatní fondy	119 079	106 539
Kumulované zisky/ztráty	33 906	22 460
Základní kapitál	210 705	210 705
Zisk běžného období	12 689	13 837
PASIVA CELKEM	429 196	409 518

4.4.2 Výsledovka

Výkaz zisku a ztráty podle IFRS (v tisících Kč) za období končící 31. 12. 2007

	2007	2006
Tržby	41 032	52 922
Náklady na prodané zboží	37 910	49 166
Ostatní provozní výnosy	276	5 804
Ostatní vnitropodnikové výnosy	11 536	21 772
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	-1 496	1 597
Vlastní výkony a aktivace	179 968	129 997
Vnitropodnikové výkony	14 186	11 613
Spotřeba surovin a materiálu	126 967	91 117
Vnitropodnikové služby	11 972	11 613
Osobní náklady	33 346	29 244
Odpisy	6 913	7 216
Zisk z prodeje dlouhodobého majetku	-1 373	-275
Ostatní náklady	496	1 849
Ostatní vnitropodnikové náklady	13 750	21 772
Provozní zisk	12 775	11 393
Finanční výnosy	5 195	7 312
Finanční náklady	3 068	4 387
Zisk před zdaněním	14 902	14 318
Daň z příjmů	2 213	481
Čistý zisk za období	12 689	13 837

4.4.3 Cash flow

Výkaz peněžních toků dle IFRS (v tisících Kč) za období končící 31. 12. 2007

Peněžní toky z provozních činností	
Čistý zisk před zdaněním, mimořádnými položkami	12 689
Úpravy:	
Odpisy	6 913
Změna rezerv	0
Změna zásob	6 887
Změna krátkodobých pohledávek	-7 397
Změna krátkodobých závazků	9 349
Změna krátkodobých úvěrů a finančních výpomocí	-8 734
Čisté peněžní prostředky z provozní činnosti	19 707
Peněžní toky z investičních činností	
Změna nehmotného dlouhodobého majetku	254
Změna hmotného dlouhodobého majetku	-10 346
Změna finančních investic	-12 013
Čisté peněžní prostředky z investičních činností	-22 105
Peněžní prostředky z financování	
Změna základního kapitálu	0
Změna kapitálových fondů	11 828
Změna fondů ze zisku	712
Změna HV minulých let	-2 391
Změna dlouhodobých závazků	-465
Změna dlouhodobých bankovních úvěrů	-3 310
Čisté peněžní prostředky z financování	6 374
Čisté zvýšení či snížení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	3 976
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období	5 500
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období	9 476

4.4.4 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu dle IFRS (v tis. Kč) za období končící 31. 12. 2007

	Základní kapitál	Emisní ážio	Ostatní fondy	Oceňovací rozdíly z přecenění	Fond z přepočtu měn	Nerozdělený zisk	Ostatní složky vl. kapitálu	Celkem
Počáteční zůstatek	210 705		13 242	93 297		36 297	0	353 541
Změna v účetních pravidlech								0
Přebytek z přecenění majetku				11828				11 828
Deficit z přecenění majetku								0
Kurzové rozdíly z přepočtu zahraničních majetkových podílů								0
Dotace rezerv								0
Celkové uznané zisky a ztráty za účetní období						12 689		12 689
Upsaný základní kapitál								0
Dividendy						-2 391		-2 391
Převody do fondů, použití fondů			712					712
Vlastní akcie								0
Ostatní změny								
Konečný zůstatek	210 705	0	13 954	105 125	0	46 595	0	376 379

4.4.5 Příloha k účetní závěrce

1. Základní informace o společnosti

Název účetní jednotky:	KAROSERIA a. s.
Sídlo:	Heršpická 758/13, 656 92 Brno
IČ:	46347453
Právní forma:	akciová společnost
Den zápisu do obchodního rejstříku:	30. dubna 1992

Organizační struktura společnosti:

Nejvyšším orgánem společnosti je valná hromada. Statutárním orgánem společnosti je představenstvo. Na výkon působnosti představenstva dohlíží dozorčí rada. Dále je organizační struktura členěna na úseky, které jsou dále členěny podle činností na jednotlivá střediska.

Úsek generálního ředitele: ekonomické středisko
cenové středisko
zakázkové středisko
středisko správa areálu

Úsek výrobního ředitele: středisko výroba
technická příprava výroby

Úsek obchodního ředitele: středisko prodeje vozů a nástaveb
středisko prodeje náhradních dílů
středisko servis
středisko doprava

2. Obecné účetní zásady

Účetní standardy:

Účetní závěrka společnosti byla zpracována v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards – IFRS) na principu historických pořizovacích cen. Výjimku představují realizovatelná finanční aktiva, která se oceňují reálnou hodnotou. Údaje v účetních výkazech jsou uvedeny v tisících českých korun.

Transakce v cizích měnách:

Transakce v cizí měně se přepočítávají na české koruny kurzem České národní banky platným k datu uskutečnění transakce. Kurzové zisky a ztráty vznikající z úhrady těchto transakcí a z ocenění peněžních aktiv a pasiv v cizích měnách k rozvahovému dni jsou uvedeny ve výkazu zisku a ztráty.

Pohledávky:

Pohledávky z obchodního styku se vykazují v původní částce účtované na faktuře snižené o případné opravné položky k pochybným pohledávkám. Tyto opravné položky se tvoří v případě, že inkaso pohledávky v plné výši není pravděpodobné.

Zásoby:

Zásoby jsou oceněny pořizovací cenou nebo realizovatelnou hodnotou, je-li nižší metodou váženého průměru. Výrobky a nedokončená výroba oceněny přímé materiálové a mzdové náklady a část výrobních režijních nákladů. Realizovatelná hodnota odpovídá odhadované prodejní ceně.

Dlouhodobý hmotný majetek:

Dlouhodobý hmotný majetek je oceněn pořizovací cenou sniženou o odpisy. Pořizovací cena je tvořena z ceny pořízení, dopravného, poplatky za instalaci a ostatních souvisejících nákladů. Úroky z úvěrů, které souvisejí s pořízením majetku před aktivací, jsou součástí pořizovací ceny tohoto majetku. Náklady na údržbu a opravy se účtují do nákladů v období, ve kterém byly vynaloženy. Pozemky se neodepisují. Odpisy jsou

vypočteny rovnoměrnou metodou na základě předpokládané doby použitelnosti majetku.

Při likvidaci nebo vyřazení majetku se jeho pořizovací cena a oprávky vyloučí z účetnictví. Zisk nebo ztráta se stanoví jako rozdíl mezi výnosy z prodeje a jeho zůstatkovou hodnotou majetku a je vykázán ve výkaze zisku a ztráty.

Zůstatkové hodnoty majetku a doba životnosti jsou přezkoumávány, a pokud je to vhodné, upraveny k rozvahovému dni. V případě, že zůstatková cena majetku přesahuje jeho odhadovanou zpětně ziskatelnou hodnotu, je účetní hodnota snížena tak, aby odpovídala užité hodnotě tohoto majetku.

Tato příloha není úplná. Příloha k účetní závěrce bývá velmi podrobná a obsáhlá. Touto přílohou jsem chtěl pouze připomenout, že příloha je důležitou a nedílnou součástí účetní závěrky dle IAS/IFRS a nastínit její obsah.

4.5 Zhodnocení vlivu převodu na IFRS

Po převodu účetní závěrky zpracované dle české legislativy na účetní závěrku dle IFRS došlo k výrazným změnám výsledku hospodaření společnosti, hodnotě aktiv i pasiv. Tyto rozdíly jsou dány požadavky IFRS, které jsou někdy naprosto odlišné od české účetní legislativy.

Při vykazování účetních informací v souladu s českou účetní legislativou dosáhla společnost k 31. 12. 2007 hospodářský výsledek za účetní období (zisk) ve výši 10 626 tis. Kč. Po převodu účetní závěrky podle pravidel IFRS došlo ke snížení nákladů, a to zejména vyjmutím nákladů na opravu budovy, nákladů leasingového pronájmu, nákladů na výměnu části výrobního stroje a nákladů spojených se spotřebou náhradních dílů. Hospodářský výsledek společnosti se po převodu účetní závěrky naopak snížil o náklady spojené s odlišným účtováním leasingu podle IFRS, odpisy technického zhodnocení budovy, odpisy komponentně vykazovaného výrobního stroje a

odpisy náhradních dílů. V konečném důsledku se hospodářský výsledek zvýšil o 2 063 tis. Kč. Hospodářský výsledek za účetní období vykázaný podle IFRS je tedy zisk ve výši 12 689 tis. Kč.

Tabulka č. 18:

Vliv převodu na IFRS na hospodářský výsledek běžného období (v tis. Kč)

Hospodářský výsledek za účetní období ČÚL	10 626
Odpis leasing	-385
Finanční náklady leasing	-94
Nájem leasing	1 147
Zrušení opravy budovy	748
Odpis technického zhodnocení budovy	-37
Zrušení výměny části stroje	500
Rozdíl v odpisech výrobního stroje	-83
Zrušení spotřeby náhradních dílů	350
Odpis náhradních dílů	-83
Zvýšení hospodářského výsledku	2 063
Hospodářský výsledek dle IFRS	12 689

Převod účetní závěrky na IFRS měl také vliv na majetek a kapitálovou strukturu společnosti. Do majetku společnosti byly zařazeny předměty pořízené prostřednictvím finančního leasingu, tím došlo ke zvýšení hodnoty dlouhodobého majetku o 3 850 tis. Kč. Tuto položku aktiv dále zvyšuje o 748 tis. Kč technické zhodnocení budovy, které je ve výkazech sestavených dle české účetní legislativy uvedeno jako běžný provozní náklad. Další zvýšení majetku společnosti způsobil komponentní přístup odpisování výrobního stroje a odlišný přístup IFRS k náhradním dílům. Zařazením předmětů pořízených prostřednictvím finančního leasingu do majetku společnosti došlo ke vzniku závazku vůči leasingové společnosti ve výši 512 tis. Kč.

Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo provést převod účetní závěrky, sestavené podle českých účetních předpisů, na účetní závěrku v souladu s IFRS ve vybraném podniku. Analyzoval jsem základní shody a rozdíly v požadavcích Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a české účetní legislativy. V teoretické části práce jsem se věnoval přístupu IFRS a českých účetních předpisů ke zveřejňování účetní závěrky. Zjištěné poznatky jsem použil při samotném převodu účetní závěrky konkrétní společnosti.

Přestože již existuje mnoho oblastí, jejichž úprava v české účetní legislativě a v IFRS je shodná, ve zbývajících oblastech existují nadále rozdíly, které jsou nezanedbatelné. Tyto jsou dány hlavně odlišným chápáním účelu celého účetního systému. Podle IFRS musí být účetní systém orientován primárně na podávání věrohodných informací externím uživatelům. Účetní závěrka sestavená podle české účetní legislativy poskytuje informace přednostně státu a její sekundární funkcí je zabezpečení informačních potřeb podniku. Silná provázanost účetnictví a daní má za následek to, že údaje obsažené v účetních výkazech jsou deformovány daňovými hledisky, což je v základním rozporu s nejvyšší zásadou IFRS, zásadou věrného a pravdivého zobrazení. Optimálním řešením této situace by bylo vyřešení vazby daňového základu na výsledek zjištěný v účetnictví.

Součástí účetní závěrky podle IFRS je rozvaha, výsledovka, cash-flow, výkaz o vlastním kapitálu a příloha. Na rozdíl od českého účetnictví tyto výkazy nemají předepsanou pevnou formu, pouze formu doporučenou.

Převod účetní závěrky na IFRS není jen formální přepis českých účetních výkazů do jiného formátu, výsledkem převodu může být naprosto odlišný výsledek hospodaření i struktura aktiv a pasiv. Při převodu účetní závěrky v souladu s IFRS je potřeba detailních znalostí všech standardů IFRS. Já jsem vzhledem k omezenému rozsahu diplomové práce postihnul jen nejčastěji se vyskytující problémy a nejvýraznější odlišnosti.

Pro mnoho společností přechod na IFRS znamená zásadní změny, které zasáhnou jejich obchodní transakce, od vztahů s investory, až po každodenní postupy a mohou ovlivnit i vykazovanou ziskovost celého podniku. Rozdíly mezi českou legislativou a vykazováním podle IFRS jsou natolik podstatné, že se hospodářský výsledek společnosti může z milionové ztráty změnit na vysoký zisk.

Věřím, že má diplomová práce bude přínosná nejen pro společnost Karoseria, a.s., neboť postihuje nejen hlavní rozdíly v požadavcích IFRS a českých účetních předpisů na sestavení účetní závěrky, ale může také posloužit jako návod, jak upravit účetní data české účetní závěrky do podoby odpovídající pravidlům IFRS.

Seznam literatury

1. BÁČA, J.: *Účetnictví II*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství Bilance, 1997. 451 s.
2. BOKŠOVÁ, J., JANHUBA, M., KRÁL, B., KRUPOVÁ, L., MÜLLEROVÁ, L., NOVÁKOVÁ, Š., ROUBÍČKOVÁ, J., ŠVEJDA, R., VAŠEK, L., VODIČKA, M.: *Účetnictví II*. 5. publikace Institut svazu účetních: Praha, 2004, ISBN 80-86716-08-2.
3. FIREŠ, B., HARNA, L.: *Mezinárodní účetní standardy a konsolidovaná účetní závěrka*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství Bilance, 1997. 398 s.
4. KOVANICOVÁ, D. A KOL.: *Finanční účetnictví - světový koncept*. 4. vydání. Praha: Nakladatelství POLYGON, květen 2003. 524 s. ISBN 80-7273-090-8.
5. KOVANICOVÁ, D.: *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*, 1. vydání. Praha: Nakladatelství POLYGON, leden 1997, 411 s. ISBN 80-85967-51-0.
6. KRUPOVÁ, L.: *IAS v příkladech I. díl*. 1. vydání VOX : Praha, 2002, ISBN 80-86324-22-2.
7. KRUPOVÁ, L.: *IAS v příkladech II. díl*. 1. vydání VOX : Praha, 2003, ISBN 80-86324-22-2.
8. KRUPOVÁ, L.: *IAS v příkladech III. díl*. 1. vydání VOX : Praha, 2003, ISBN 80-86324-33-8.
9. KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L. ČERNÝ, M. R.: *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vydání. VOX a.s. – Nakladatelství: Praha, 2005, ISBN 80-86324-44-3.

10. LOJA, R., VOJÁČKOVÁ, H.: *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*, 1. vydání, Bilance, spol. s r.o.: Praha, 2005, ISBN 80-86371-48-4.
11. RYNEŠ, P.: *Podvojný účetnictví a účetní závěrka*, 1. vydání. Olomouc: Nakladatelství ANAG, 2002. 743 s. ISBN 80-7263-143-8.
12. ŠRÁMKOVÁ, A., JANOUŠKOVÁ, M.: *IAS/IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vydání Institut svazu účetních Praha, 2004, ISBN 80-86716-09-0.
13. *Mezinárodní účetní standardy 2000*. 1. vydání HZ Praha: Praha, 2000, ISBN 80-238-2029-X.
14. *IAS, US GAAP a české účetní předpisy – podrobnosti a rozdíly*, PricewaterhouseCoopers, 2002.
15. PricewaterhouseCoopers. 2004. IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly. [online, cit. 15. 2. 2009]. Dostupné z: WWW:<http://www.pwc.com/cz/cze/about/svcs/assurance/pdf/PwC_IFRSaCUP_podobnosti_rozdily.pdf>.
16. International Accounting Standards Board. 2009. IFRS and IAS Summaries. [online, cit. 10. 2. 2009]. Dostupné z: WWW:<<http://www.iasb.org/IFRS+Summaries/IFRS+and+IAS+Summaries+English+2008/IFRS+and+IAS+Summaries+English.htm>>.

Seznam tabulek

Tabulka č. 1:	Další rozdíly IFRS a České účetní legislativy
Tabulka č. 2:	Účtování stroje podle ČÚL (současný stav)
Tabulka č. 3:	Účtování stroje dle IFRS (komponentní přístup)
Tabulka č. 4:	Rekapitulace úprav spojených s odpisováním DHM dle IFRS (V tis. Kč)
Tabulka č. 5:	Podmínky leasingové smlouvy
Tabulka č. 6:	Současná hodnota leasingových plateb (v Kč)
Tabulka č. 7:	Výpočet úrokového nákladu pomocí metody součtu čísel (v Kč)
Tabulka č. 8:	Údaje potřebné k přeúčtování předmětu finančního leasingu (v Kč)
Tabulka č. 9:	Rekapitulace úprav spojených s převodem finančního leasingu (V tis. Kč)
Tabulka č. 10:	Rekapitulace úprav spojených s technickým zhodnocením budovy (V tis. Kč)
Tabulka č. 11:	Odpisy kotoučů
Tabulka č. 12:	Rekapitulace úprav spojených s náhradními díly (V tis. Kč)
Tabulka č. 13:	Rekapitulace úprav spojených s NPO (V tis. Kč)
Tabulka č. 14:	Rekapitulace úprav spojených s PPO (V tis. Kč)
Tabulka č. 15:	Rekapitulace úprav spojených s VPO (V tis. Kč)
Tabulka č. 16:	Rekapitulace úprav spojených s dohadnými položkami (V tis. Kč)
Tabulka č. 17:	Rekapitulace úprav spojených s ostatními fondy (V tis. Kč)
Tabulka č. 18:	Vliv převodu na IFRS na hospodářský výsledek běžného období (v tis. Kč)

Seznam příloh

Příloha 1	Seznam platných IAS/IFRS k 1. lednu 2008
Příloha 2	Příklad rozvahy podle IFRS
Příloha 3	Příklad výsledovky podle IFRS – druhové členění nákladů
Příloha 4	Příklad výsledovky podle IFRS – druhové členění nákladů
Příloha 5	Příklad výkazu peněžních toků IFRS – přímá metoda sestavení
Příloha 6	Příklad výkazu peněžních toků IFRS – nepřímá metoda sestavení
Příloha 7	Účtový rozvrh společnosti Karoseria, a.s.

Příloha 1

Seznam platných IAS/IFRS k 1. lednu 2008:

IAS 1	Prezentace účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Stavební smlouvy
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS 21	Dopady změn směnných kurzů cizích měn
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Konsolidovaná a separátní účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 31	Účasti ve společných podnicích
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní závěrka
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství
IFRS 1	První aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Platby akciemi
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: Zveřejnění
IFRS 8	Provozní segmenty

Zdroj:[16]

Příloha 2**Rozvaha k 31. Prosinci 20-2 (v tisících měnových jednotek)**

	20-2	20-1
AKTIVA		
Dlouhodobá aktiva		
Pozemky, budovy a zařízení	X	X
Goodwill	X	X
Ostatní nehmotná aktiva	X	X
Investice v přidružených společnostech	X	X
Investice vhodné pro prodej	X	X
	X	X
Krátkodobá aktiva		
Zásoby	X	X
Obchodní pohledávky	X	X
Ostatní krátkodobá aktiva	X	X
Peníze a peněžní ekvivalenty	X	X
	X	X
Aktiva celkem	X	X
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY		
Vlastní kapitál připadající vlastníkům mateřské společnosti		
Základní kapitál	X	X
Ostatní rezervní fondy	X	X
Nerozdělené zisky	X	X
	X	X
Menšinový podíl	X	X
Vlastní kapitál celkem	X	X
Dlouhodobé závazky		
Dlouhodobé půjčky	X	X
Odložená daň	X	X
Dlouhodobé rezervy	X	X
Dlouhodobé závazky celkem	X	X
Krátkodobé závazky		
Obchodní a jiné závazky	X	X
Krátkodobé půjčky	X	X
Krátkodobá část dlouhodobých půjček	X	X
Splatné daně	X	X
Krátkodobé rezervy	X	X
Krátkodobé závazky celkem	X	X
Závazky celkem	X	X
Vlastní kapitál a závazky celkem	X	X

Zdroj: [9]

Příloha 3**SKUPINA XYZ – VÝSLEDOVKA ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 20-2****(ilustrace klasifikace nákladů podle druhů – druhová výsledovka)****(v tisících měnových jednotek)**

	20-2	20-1
Výnosy – tržby	X	X
Ostatní provozní výnosy	X	X
Změna stavu zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	X	X
Aktivace	-X	-X
Spotřeba materiálu a surovin	-X	-X
Náklady na zaměstnance	-X	-X
Odpisy a amortizace	-X	-X
Snížení hodnoty aktiv	-X	-X
Ostatní provozní náklady	-X	-X
Provozní zisk	X	X
Podíly na ziscích z přidružených podniků	X	X
Výnosy z investic	X	X
Finanční náklady	-X	-X
Zisk před zdaněním	X	X
Daň ze zisku	-X	-X
Zisk za období	X	X
Případající:		
Akcionářům mateřské společnosti	X	X
Menšinový podíl	X	X
	X	X

Zdroj: viz literatura[10]

Příloha 4

SKUPINA XYZ – VÝSLEDOVKA ZA ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 20-2
(ilustrace klasifikace nákladů podle funkcí – účelová výsledovka)
(v tisících měnových jednotek)

	20-2	20-1
Výnosy – tržby	X	X
Náklady na prodané zboží, výrobky a služby	X	X
Hrubý zisk	X	X
Ostatní provozní výnosy	X	X
Odbytové náklady	-X	-X
Administrativní náklady	-X	-X
Ostatní provozní náklady	-X	-X
Provozní zisk	X	X
Finanční náklady	-X	-X
Podíl na zisku přidružených společností	X	X
Výnosy z investic	X	X
Zisk před zdaněním	X	X
Daň ze zisku	-X	-X
Zisk za období	X	X
Případající:		
Akcionářům mateřské společnosti	X	X
Menšinový podíl	X	X
	X	X

Zdroj: viz literatura[10]

Příloha 5

Přímá metoda sestavení výkazu peněžních toků

20-2 20-1

Peněžní toky z provozních činností		
Peněžní příjmy od zákazníků	X	X
Peněžní výdaje dodavatelům a zaměstnancům	-X	-X
Peněžní prostředky tvořené z provozních operací	X	X
Placené úroky	-X	-X
Placené daně ze zisku	-X	-X
Čisté peněžní prostředky z provozních činností	X	X
Peněžní toky z investičních činností		
Čistá platba za dceřinou společnost	-X	-X
Nákup pozemků, budov a zařízení	-X	-X
Výtěžek z prodeje pozemků, budov a zařízení	X	X
Přijaté úroky	X	X
Přijaté dividendy	X	X
Čisté peněžní prostředky z investičních činností	X	X
Peněžní prostředky z financování		
Výtěžky z emise akcií vlastního kapitálu	X	X
Výtěžky z dlouhodobých výpůjček	X	X
Platba závazků z finančního leasingu	-X	-X
Placené dividendy	-X	-X
Čisté peněžní prostředky z financování	X	X
Čisté zvýšení či snížení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	X	X
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období	X	X
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období	X	X

Zdroj: viz literatura[10]

Příloha 6

Nepřímá metoda sestavení výkazu peněžních toků

20-2

20-1

Peněžní toky z provozních činností		
Čistý zisk před zdaněním a mimořádnými položkami	X	X
Úpravy:		
Odpisy	X	X
Kurzové ztráty	X	X
Úroky	X	X
Zisky z přidružených podniků	-X	-X
	X	X
Zvýšení obchodních a jiných pohledávek	-X	-X
Snížení zásob	X	X
Snížení obchodních závazků	-X	-X
Peněžní prostředky tvořené z provozních operací	X	X
Placené úroky	-X	-X
Placené daně ze zisku	-X	-X
Čisté peněžní prostředky z provozních činností	X	X
Peněžní toky z investičních činností		
Čistá platba za dceřinou společnost	-X	-X
Nákup pozemků, budov a zařízení	-X	-X
Výtěžek z prodeje pozemků, budov a zařízení	X	X
Přijaté úroky	X	X
Přijaté dividendy	X	X
Čisté peněžní prostředky z investičních činností	X	X
Peněžní prostředky z financování		
Výtěžky z emise akcií vlastního kapitálu	X	X
Výtěžky z dlouhodobých výpůjček	X	X
Platba závazků z finančního leasingu	-X	-X
Placené dividendy	-X	-X
Čisté peněžní prostředky z financování	X	X
Čisté zvýšení či snížení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	X	X
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období	X	X
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období	X	X

Zdroj: viz literatura[10]

Příloha 7

Účtový rozvrh společnosti Karoseria, a.s.

012.100	Nehm.výs.výzkumu a vývoje
013.100	Software
014.000	DNM -ocenitelná práva
014.100	DNM-certifikace ISO
021.100	DHM-budovy a haly
021.200	DHM-stavby
022.100	DHM-energ.str.a zař.
022.200	DHM-prac.stroje a zař.
022.300	DHM-přístr.a zvl.tech.zař.
022.400	DHM-doprava
022.500	Inventář
022.600	DDHM
022.700	DHM-leasing
031.100	Pozemky
041.000	Poř.dlouhod.neh.majetku
041.100	Pořiz.dlouh.nehm.maj.-ISO
042.200	Poř.dlouh.maj.-nestaveb.
042.210	Poř.dlouhod.majet.stavebního
042.300	Projekty
042.400	Jiný dlouh.majetek
043.100	Pořízení dlouh.finanč.majetku
051.100	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
069.000	Ostat.dlouh.fin.majetek
072.000	Opravy k nehm.výsl.výz.a.výv.
073.000	Oprávk k softwaru
074.100	Oprávk k ocen.práv.
081.100	Oprávk k budovám a halám
081.200	Oprávk ke stavbám
082.100	Oprávk k energ.a.hnac.str.
082.200	Oprávk k prac.str.a zař.
082.300	Oprávk k přístr.a zař.
082.400	Oprávk k dopr.prostř.
082.500	Oprávk k inventáři
082.600	Oprávk DDHM
082.700	Oprávk k DHM-leasing
096.000	Opravná pol.dlouh.fin.maj.
111.100	Materiál a ostatní
111.200	Materiál dovoz - bez proclení
112.100	Výrobní zásoby
112.110	Nafta - zásoby pro vl.spotřebu
112.130	ost.zásoby
112.290	Podvozky
112.300	Odchytky
112.990	Převod zboží mezi sklady

119.100	Materiál na cestě
121.100	Nedokončená výroba
122.100	Polotovary
123.100	Výrobky
131.100	Pořízení zboží
131.110	Poř. zboží prodejna
131.400	Pořízení zboží-nafta
132.100	Zboží na skladě-prodejna
132.110	ost.zásoby-prodejna
132.200	Zboží na skladě-odbyt
132.300	Zboží na skladě - servis
132.400	Zboží na sklad-nafta
132.500	Zboží-al.profilý
132.600	Zboží - obaly
139.100	Zboží na cestě
152.100	poskytnuté zálohy na zásoby
152.200	Poskyt.záloha na materiál- daňová
191.100	Opravná položka k materiálu
192.100	Opravná položka k nedok.výrobě
194.100	Opravná položka k výrobkům
196.100	Opravná položka ke zboží
211.100	Hlavní pokladna
211.300	Valutová pokladna - EUR
211.600	Valutová pokladna - USD
211.700	Valutová pokladna - CHF
211.800	Valutová pokladna - SKK
211.910	Valutová pokladna - FRF
211.920	Valutová pokladna - AUD
211.930	Valutová pokladna - GBP
211.940	Valutová pokladna - ESP
211.950	Valutová pokladna - NOK
211.960	Valutová pokladna - NLG
213.100	Ceniny
213.300	Stravenky
221.100	Běžný účet - KB
221.210	Běžný účet - ŽB
221.400	Běžný účet -ČSOB-pošt.spořit.
221.500	Účet Tradebank CZECH s.r.o.
221.600	Běžný účet - Volksbank CZ
221.700	Běžný účet - GE Capital Bank
221.800	EUR účet- GE Capital
231.100	Úvěr na pohl.ve lhůtě spl.
231.120	Úvěr na přech.nedost.fin.prost
231.130	Úvěr na rekonstr.budovy
232.000	Eskontní úvěry

241.000	Emitované krátk. dluhopisy
249.000	Ostat.krát.fin.výpomoci
249.100	Ostatní krátk. Fin. výp.-ČSOB Leasing
251.000	Maj.cenné papíry
252.000	Vlastní akcie a vl.obch.podíly
253.000	Dlužné cenné papíry
261.100	Peníze na cestě - prodejna
261.110	Peníze mezi pokl. a bankami
261.120	Peníze mezi bank. účty
261.130	Peníze mezi úvěry
261.150	Peníze na cestě-pokladna odbyt
261.160	Cizí měna na cestě
261.180	Terminovaný vklad-Volksbank
261.181	Terminovaný vklad-GE Capital Bank
261.190	Peníze na cestě - směnky
261.200	Peníze - pokladna a Servis
261.990	Peníze na cestě - převod
291.000	Opravné položky k maj. cp
311.100	Odběratelé
311.200	Odběratelé 1998
311.300	Odběratele 1995-1997
311.400	Odběratelé-úroky z prodlení
311.900	Odběratelé-leasing.splátky
312.000	Směnky k inkasu
313.000	Pohledávky za esk. cp
314.100	Poskytnuté provozní zálohy
314.200	Poskytnutá záloha-daňová
315.200	Provozní zálohy,plyn,ener.vod.
315.610	Ostatní pohl.-rozd.ze zúčt.b.
315.620	Ostatní pohledávky-kompence
315.900	Ostatní pohledávky
321.100	Dodavatelé
321.110	Dodavatelé - DHM
321.200	Dodavatelé prodejna
321.300	Dodavatelé-úroky z prodlení
322.000	Směnky k úhradě
324.100	Přijaté krátk. zálohy
324.200	Přijaté zálohy- daňové
324.300	Přijaté kauce
325.100	Srážka za nářadí od zam.dle sm
325.200	Ost.záv.-poskytnuté kauce a záruky
325.300	Jiné závazky
325.620	Jiné závazky - kompenzace
331.100	Zúčtování mezd a platů
331.200	Mimořádné zálohy
331.300	Vyplacené bonusy
333.010	Srážky z mezd
333.020	Srážky z mezd-pozastavené exekuce
333.300	Penzijní přípoj.-srážka
333.400	Ostatní případy

333.900	závazky vůči zaměstnancům - rekreace
335.100	Zálohy k zúčtování
335.200	Ostatní případy - stravenky
335.600	Pohledávky za manka a škody,zaměstnanci
335.610	Pohled.za zaměst.manko-Lažnov.
335.620	Pohled.za zaměst.manko-Krahula
336.100	Zúčtování se SZ
336.200	Úhrada ZP
336.300	Zdravotní poj. placené prac.
336.400	Zdravotní pojištění a.s.
336.500	Úhrada soc.pojištění
336.600	Soc.pojištění plac.pracovníky
336.700	Soc.pojištění plac. a.s.
341.100	Daň z příjmu
341.200	Daň z příjmu - srážková
341.900	Doměrky
342.100	Srážka daně z příjmu zaměstn.
342.110	Daňové zvýhodnění zaměst.-bonusy
342.200	Srážková daň - tantiémy
342.300	Srážková daň - dividendy
343.100	DPH - 5 % na vstupu
343.110	DPH 5% na vstupu prodejna
343.200	DPH - 22 % na vstupu
343.210	DPH 22% na vstupu prodejna
343.250	DPH - 19% na vstupu
343.260	DPH - 19% na vstupu prodejna
343.300	DPH - 5 % na výstupu
343.310	DPH 5% na výstupu prodejna
343.400	DPH - 22% na výstupu
343.410	DPH 22% na výstupu prodejna
343.450	DPH - 19% výstup
343.460	DPH - 19% výstup prodejna
343.500	DPH - 5 % dovoz
343.600	DPH - 22 % dovoz
343.700	DPH - zaplacená
343.710	DPH - zaplacená doměrka
343.720	DPH 0% vývoz
343.730	DPH 0%-dodání zboží do EU
343.750	DPH- příjem z EU-výstup
343.760	DPH-příjem z EU -vstup
343.770	DPH 19% - EU vstup - služby
343.780	DPH 19%- EU výstup- služby
343.800	Vrácené DPH 5%
343.820	DPH 0% vstup
343.900	Vrácené DPH 22%
345.100	Silniční daň
345.200	JCD při vývozu
345.300	Ostatní daně(nemovitost)
351.100	Úvěr - PULCO a.s.

361.000	Závazky k podnikům ve skupině
361.100	Úvěr S.P.M.B
364.100	Tantiémy
364.200	Dividendy
371.000	Odložená daňová pohledávka
378.100	Pohledávky za manka a škody
378.200	Pohled.za pronajem nehm.inv.m.
378.300	JCD při vývozu
378.400	Ostatní pohledávky
379.100	Jiné závazky - clo
379.200	Odměna členům org. společnosti
379.300	Jiné závazky,ostatní
379.400	Ost.závazky-půjčka S.P.M.B
379.500	Jiné závazky - akcie
379.900	Jiné závazky - škody
381.100	Náklady příštích období
381.110	Náklady příš.období-leasing
383.100	Výdaje příštích období
384.100	Výnosy příštích opbdobí
384.110	Servisní služby
385.100	Příjmy příštích období
388.000	Dohadné účty aktivní
389.000	Dohadné účty pasivní
391.100	Opravná položka k pohledávkám
391.200	Oprav.pol.k pohl.zák.
395.100	Vnitřní zúčtování
395.200	Nevyfact.výdej z kons.skladu
395.990	Chybné položky
411.000	Základní kapitál
411.200	Doplnění z rezervního fondu
411.400	Zvýšení ZJ
413.000	Ostatní kapitálové fondy
414.000	Oceňovací rozdíly z přec.maj.
421.000	Zákonný rezervní fond
421.100	Počáteční stav
421.200	Zákonná tvorba
423.000	Sociální fond
423.100	Počáteční stav
423.200	Základní přiděl
423.430	Ostatní případy
423.740	Příspěvek na rekreaci
423.800	Sociální výpomoc
423.810	Ostatní čerpání
423.820	Odměny a dary
427.000	Ostatní fondy
428.100	Nerozdělený zisk minulých let
429.000	Neuhrazená ztráta min. let
431.100	Hosp.výsledek ve schv.řízení
451.000	Zakonné rezervy
459.000	Ostatní rezervy

461.000	Bankovní úvěry dlh.
461.110	Invest.úvěr střednědobý
461.300	Úvěr na zásoby
461.500	Úvěr dlouhodobý- GE Capital
461.600	Bankovní úvěry-ČSOB
471.000	Dlouh.závazky k pod.ve skupině
471.100	Úvěr S.P.M.B
471.200	S.P.M.B.- pozemky
471.700	Dlouhodobé závazky-leasing
473.000	Emitované dluhopisy
478.000	Dlhod.směnky k úhradě
479.000	Ostatní dlhod.závazky
481100	Odložený daň.závazek a pohled.
501.100	Spotřeba zákl. mat. a surovin
501.110	Spotř.zakl.mater.Praha
501.120	změna stavu nedokončené výroby
501.130	změna stavu výrobků
501.140	Aktivace DNM-výzkum
501.150	Spotřeba podvozků
501.160	aktivace DHM
501.170	změna stavu polotovarů
501.180	spotř.materiálu-pneuservis
501.200	Spotřeba nápojů pracovníkům
501.300	Provize k odebr.podvozkům
501.500	Spotřeba rež.mat.k výr.účelům
501.510	Spotř.mater.na údržbu doprava
501.511	Spotř.materiálu doprava - ostatní
501.520	Spotř.mater.na údržbu ostatní
501.530	Spotř.mat.-zmetky.reklamace
501.540	Spotřeba ochranných pomůcek
501.550	Spotřeba DDHM do 3000,-Kč
501.560	Spotřeba kanc. potřeb
501.580	Spotřeba propag. materiálu
501.620	Spotřeba rež. mat. ostatní
501.630	spotř.rež.mat.-MATE a.s.
501.800	Spotřeba paliv a plynů v lah.v.
501.810	Spotřeba pohonných hmot
501.820	Spotřeba nafty - firma
501.900	Spotřeba DDHM nad 3000,-Kč
501.990	spotř.mat.-nedaňově
502.100	Spotřeba el. energie
502.110	Spotřeba vody
502.120	Spotřeba plynu
502.990	náklady min.účet.období
504.100	Prodané zboží - prodejna
504.200	Prodané zboží ostatní-odbyt
504.300	Prodané zboží-servis
504.400	Prodané zboží-nafta
504.500	Prodané zboží-sklad al.profilů
504.990	spotř.zboží-min.účet.období

511.100	Opravy a údržba DHM
511.120	opravy-koncern
511.130	Opravy a údržba DDHM
511.900	Opravy a údržba-čerpání rezerv
512.100	Cestovní náhrady v tuzemsku
512.110	Cestovní náhrady v zahraničí
513.910	Náklady na reprezentaci
518.100	JCD, vývoz, dovoz, clo
518.200	Náklady na reklamace
518.300	Náklady na inzerci a reklamu
518.400	Telefony
518.410	Poštovné
518.420	Poplatky za rozhlas a televizi
518.440	Ostatní poplatky
518.450	Náhrada za opotř.náradí
518.460	Stočné
518.490	Školení
518.500	Strážní služba
518.510	Úklidová služba
518.530	Odvoz odpadu
518.550	Náklady na záruční opravy
518.560	Externí kooperace
518.580	Ostatní služby-koncern
518.590	Ostatní služby nemat. povahy
518.600	Služby ekonom.rázu
518.610	Služby,revize,odb.pos.atd.
518.700	Služby na zakázky
518.710	Služby - doprava-ABB
518.880	Časové rozlišení-leasing
518.900	DDNM-software do 15000,-Kč
518.910	Množstevní rabat
518.920	Provize za zprostředkování
518.990	Služby-nedaňové
521.020	Mzdové náklady - režijní
521.990	mzdové náklady-nedaňové
523.000	Odměny člen.org.spol.
524.100	Zákonné sociální pojištění
524.110	Zákonné zdravotní pojištění
524.990	zákonné pojištění - nedaňové
527.000	Zákonné sociální náklady
527.100	Penzijní připojištění
527.110	Kapitalové životní pojištění
531.100	Daň silniční - osobní vozy
531.200	Daň silniční - nákladní vozy
532.000	Daň z nemovitostí
538.000	Ostatní poplatky
541.100	Zůstat.cena prod.dlouh.NaH maj
542.200	Prodaný materiál
543.000	Dary
544.000	Smluvní pokuty a penále

545.000	Ostatní pokuty a penále
545.910	Pokuta za znečišť. vod a ovzd.
545.920	Penále za pozdní odvody daní
545.930	Poplatky z prodlení za poz.úhr
546.100	Odpis pohled.neuznané daňově
546.200	Odpis pohled.uznané daňově
548.100	Ostatní provozní náklady
548.200	Manka a škody
548.920	Příspěvky zájmovým sdružením
548.950	Úhrada při pracovních úrazech
548.990	Ostatní provozní náklady-nedaňové
549.100	Manka a škody
551.920	Odpis dlouhodobého majetku
558.000	Tvorba zák.opr.položek
559.000	Tvorba opr.pol.účetní
561.100	Prodané cenné papíry a vklady
562.120	Úroky z úvěru GE Capital Bank
562.130	úroky úvěru-S.P.M.B.
562.700	úroky-leasing
563.100	Kurzové ztráty
568.000	Ostatní fin. náklady - leasing
568.100	Bankovní poplatky
568.110	Pojistné
568.910	Ostatní finanční náklady
568.920	Haléřové vyrovnání
568.990	Ostatní fin.nákl.-nedaňové
579.000	Opravní pol.na dlouh.fin.majek
582.900	Škody
588.100	Ostatní mimořádné náklady
588.200	Ostat.mim.náklady-nedaňové
588.900	Oprava nákladů min. úč.období
591.000	Daň z příjmů
592.000	Daň z příjmů z běž.č.odložená
593.000	Daň z příjmů z mim.č.splatná
594.000	Daň z příjmů z mim.č.odlož.
595.000	Dodatkový odvod daně z příjmů
595.010	předpis spotř.el.energie
595.020	předpis spotř.plynu
595.030	předpis spotř.vody
595.040	předpis - stočné
595.050	předpis - telefony
599.010	Vnitropodnik.náklady-nájemné
599.020	Vnitropod.náklady-práce a služ
599.030	Vnitropod.náklady-doprava
599.040	Vnitropod.náklady-správní rež.
599.041	Vnitropodnik.náklady-správní režie
599.050	Vnitropodnik-opravy
599.060	Vnitropod. náklady-ostatní
599.070	Vnitropod. náklady-na energii
599.080	Vnitropod.náklady-plyn

599.090	Vnitropod.náklady-vodné,stočné
599.100	Vnitropod.náklady-telefon
601.100	Tržby za vlastní výrobky
601.200	Tržby za vlastní výrobky-sleva
601.400	Obchodní marže dealerům
601.500	Provize za zprostředkování
602.100	Tržby z prodeje služeb - servis
602.110	Tržby z prodeje Praha
602.200	Tržby z lakovny
602.210	Tržby za služby -paprsek
602.220	Tržby za služby -lisovna
602.300	Sleva Servis - záruční opravy
602.400	Ekonomický pronájem
602.500	Pronájem aut
602.600	Tržby z prodeje služeb-ostatní
602.610	Tržby z energií
602.620	Tržby z prodeje služeb - pneuservis
602.700	Zprostředkování leasingu
604.100	Tržby za zboží - prodejna
604.200	Tržby za zboží - odbyt
604.300	Tržby za zboží - servis
604.400	Tržby za zboží-nafta
604.500	Tržby za zboží-sklad al.profil
622.100	
641.100	Tržby z prodeje DHM
641.200	Prodej DDHM
642.200	Prodej materiálů
644.100	Náhrada škod za pokuty a pen.
644.900	Smluvní pokuty a penále
646.100	Výnosy z odepsaných pohled.

648.100	Ostatní provozní výnosy
648.200	Přijaté náhrady-manka a škody
648.990	Jiné provozní výnosy-nedaňové
661.100	Tržby z prodeje cenných papírů
661.200	Tržby z prodaných akcií
661.300	Tržby z prodaných vkladů v pod
662.100	Přijaté úroky
662.110	Přijaté úroky - Pulco
662.200	Úroky z termínovaného vkladu
663.100	Kurzové zisky
665.000	Výnosy z fin.majetku
668.000	Ostatní finanční výnosy
668.920	Haléřové vyrovnání
681.000	Výnosy ze změny metody
688.100	Ostatní případy
688.200	Přijaté náhrady za manka a šk.
688.400	Výnosy za opotř.náradí
688.900	Výnosy minulých období
695.010	předpis tržby za energie
699.010	Vnitrop.výnosy-nájemné
699.020	Vnitrop.výnosy-práce a služby
699.030	Vnitrop.výnosy-doprava
699.040	Vnitrop.výnosy-správní režie
699.041	Vnitropodnik.výnosy-správní režie
699.050	Vnitropodnik-opravy
699.060	Vnitrop.výnosy-ostatní
699.070	Vnitrop.výnosy-enegrie
699.080	Vnitropod.výnosy-plyn
699.090	Vnitropod.výnosy-vodné,stočné
699.100	Vnitropod.výnosy-telefon