

Projekt převodu české účetní závěrky na účetní závěrku podle IFRS u společnosti XYZ

Bc. Zuzana Kovářiková

Diplomová práce
2015



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2014/2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Zuzana Kovářiková
Osobní číslo: M130260
Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: Finance
Forma studia: kombinovaná

Téma práce: Projekt převodu české účetní závěrky na účetní závěrku podle IFRS u společnosti XYZ

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Na základě kritické literární rešerše formulujte podstatu harmonizace účetnictví a srovnajte české účetní standardy a mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).

II. Praktická část

- Proveďte analýzu výkazů společnosti XYZ.
- Vytvořte projekt převodu účetní závěrky na závěrku podle IFRS.
- Zhodnoťte dopad převodu účetní závěrky na vybrané finanční ukazatele.
- Zhodnoťte samotný proces převodu účetní závěrky a navrhnete závěrečná doporučení pro společnost XYZ.

Závěr

Rozsah diplomové práce: cca 70 stran
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

ČESKO. Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. In: Sbirka zákonů České republiky. 1991. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platna-legislativa-zakony/2014/zakony-pro-rok-2014-pro-ucetnictvi-statu-16398>
DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: aktualizované a rozšířené vydání. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. Praha: Grada, 2013, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4710-1.
MACKENZIE, Bruce. Wiley 2011: interpretation and application of international financial reporting standards. 4. vyd. Hoboken, N.J.: Wiley, 2011, 1114 p. ISBN 978-0-470-55442-5.
Standards. DELOITTE GLOBAL SERVICES LIMITED. www.iasplus.com [online]. 2014 [cit. 2014-11-21]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards>

Vedoucí diplomové práce: Ing. Karel Šteker, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: 16. února 2015
Termín odevzdání diplomové práce: 27. dubna 2015

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.
ředitel ústavu

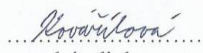
Prohlašuji, že

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byla jsem seznámena s tím, že na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

Prohlašuji,

- že jsem na diplomové práci pracovala samostatně a použitou literaturu jsem citovala. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
- že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 23.4.2015


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Hlavním cílem diplomové práce je převod české účetní závěrky společnosti XYZ a.s. na závěrku, která je v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví IFRS. V teoretické části je uveden proces mezinárodní harmonizace účetnictví, srovnání účetní závěrky podle české účetní legislativy a závěrky podle IFRS a proces převodu závěrky na závěrku podle IFRS. Praktická část je zaměřena na analýzu účetních výkazů a identifikaci položek, které budou při převodu závěrky na IFRS upraveny. V projektové části jsou provedeny úpravy položek tak, aby byly v souladu s IFRS a je sestavena účetní závěrka podle IFRS. Na závěr jsou uvedeny možnosti a rizika pro společnost, související s převodem výkazů.

Klíčová slova: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IFRS, česká účetní legislativa, účetní závěrka, účetní výkazy.

ABSTRACT

The main goal of this thesis is a transfer of Czech financial statements of XYZ company to the statements according to International financial reporting standards (IFRS). The theoretical part investigates the global process of accounting harmonization, comparison of Czech financial statements and financial statements according to IFRS and process of transformation of Czech financial statements to financial statements according to IFRS. The practical part is focused at the analysis of financial statements and identifying items, that are subjects of the transformation. The project part aims at adjustments of analyzed items to items according to IFRS and the financial statements prepared according to IFRS. At the end of the thesis are described the options and risks for this company associated with the transfer.

Keywords: International Financial Reporting Standards, IFRS, Czech accounting legislative, financial statements, accounting reports.

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucímu mé diplomové práce Ing. Karlu Štekero-
vi, Ph.D. za odborné vedení a cenné rady a připomínky, které mi při zpracování práce po-
skytl.

OBSAH

ÚVOD.....	10
CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE.....	12
POUŽITÉ METODY.....	12
I TEORETICKÁ ČÁST.....	14
1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ.....	15
1.1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ VE SVĚTĚ.....	16
1.2 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V EVROPĚ.....	16
1.3 HARMONIZACE V RÁMCI ČESKÉ REPUBLIKY.....	18
2 CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS.....	19
2.1 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE IFRS.....	19
2.1.1 Koncepční rámec finančního výkaznictví.....	19
2.1.2 Výkaz o finanční situaci.....	23
2.1.3 Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku.....	24
2.1.4 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu.....	25
2.1.5 Výkaz o peněžních tocích.....	25
2.1.6 Komentář k účetní závěrce.....	26
2.2 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY.....	27
2.2.1 Rozvaha.....	28
2.2.2 Výkaz zisku a ztráty.....	29
2.2.3 Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	29
2.2.4 Přehled o peněžních tocích.....	30
2.2.5 Příloha k účetní závěrce.....	30
3 PŘECHOD NA VYKAZOVÁNÍ PODLE IFRS.....	31
3.1 VÝHODY A NEVÝHODY VYKAZOVÁNÍ PODLE IFRS.....	31
3.2 PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ.....	32
3.2.1 Analýza rozdílů.....	33
3.2.2 Volba účetních metod.....	35
3.2.3 Určení a získání podkladů pro konverzi.....	37
3.2.4 Vytvoření převodního můstku.....	37
3.2.5 Sestavení účetní závěrky dle IFRS.....	37
3.3 ÚROVNĚ PŘECHODU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA ZÁVĚRKU PODLE IFRS.....	38
3.3.1 Přechod na úrovni účetních výkazů.....	38
3.3.2 Přechod na úrovni obrátové předvahy.....	38
3.3.3 Paralelní účetní systém.....	39
4 VYBRANÉ UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY.....	40
4.1 ANALÝZA ZADLUŽENOSTI, MAJETKOVÉ A FINANČNÍ STRUKTURY.....	41
4.2 ANALÝZA LIKVIDITY.....	41
4.3 ANALÝZA RENTABILITY.....	42
II PRAKTICKÁ ČÁST.....	44
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....	45
6 ANALÝZA VÝKAZŮ SPOLEČNOSTI A ROZDÍLŮ MEZI ČÚS A IFRS.....	47

6.1	ANALÝZA ROZVAHY - AKTIVA.....	47
6.1.1	Dlouhodobý majetek	47
6.1.2	Oběžná aktiva.....	49
6.1.2.1	Zásoby.....	49
6.1.2.2	Pohledávky.....	50
6.1.2.3	Krátkodobý finanční majetek.....	51
6.1.2.4	Časové rozlišení na straně aktiv.....	52
6.2	ANALÝZA ROZVAHY – PASIVA.....	52
6.2.1	Vlastní kapitál	52
6.2.2	Cizí zdroje	53
6.2.2.1	Rezervy	54
6.2.2.2	Závazky.....	54
6.2.2.3	Bankovní úvěry a výpomoci	55
6.2.2.4	Časové rozlišení na straně pasiv	56
6.3	ANALÝZA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY	57
6.3.1	Výnosy	57
6.3.2	Náklady	58
6.3.3	Vybrané položky výkazu zisku a ztráty	59
6.4	PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH	60
6.5	PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU	61
7	PROJEKT PŘEVODU ČESKÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA ZÁVĚRKU PODLE IFRS	62
7.1	IAS 38 NEHMOTNÁ AKTIVA	62
7.2	IAS 16 POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ	62
7.3	IAS 17 LEASINGY.....	64
7.3.1	Aktivace tahače	64
7.3.2	Aktivace prvního cisternového návěsu	66
7.3.3	Aktivace druhého cisternového návěsu.....	68
7.3.4	Operativní leasing	69
7.4	IAS 2 ZÁSoby.....	69
7.5	IAS 39 FINANČNÍ NÁSTROJE: ÚČTOVÁNÍ A OCENĚNÍ	70
7.5.1	Pohledávky	70
7.5.2	Závazky	72
7.6	IAS 37 REZERVY, PODMÍNĚNÁ AKTIVA A PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY	72
7.7	ÚPRAVY DLE OSTATNÍCH STANDARDŮ	73
7.7.1	Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.....	73
7.7.2	Účelové úvěry	73
7.7.3	Časové rozlišení	73
7.8	IAS 12 DANĚ ZE ZISKU	74
7.9	SHRNUTÍ ZMĚN V ROZVAZE K 31.12.2014	75
7.10	SHRNUTÍ ZMĚN VE VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY K 31.12.2014	76
8	SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE IFRS.....	78

8.1	VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI	78
8.2	VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT A OSTATNÍHO ÚPLNÉHO VÝSLEDKU	80
8.3	VÝKAZ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH	80
8.4	VÝKAZ ZMĚN VLASTNÍHO KAPITÁLU	81
8.5	KOMENTÁŘ K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE	82
9	DOPAD PŘEVODU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA VYBRANÉ FINANČNÍ UKAZATELE	83
9.1	ANALÝZA STRUKTURY AKTIV A PASIV	83
9.2	POMĚROVÉ UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY	85
9.3	ANALÝZA VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ	86
10	ZHODNOCENÍ PŘEVODU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA ZÁVĚRKU PODLE IFRS	87
	ZÁVĚR	90
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	91
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	96
	SEZNAM OBRÁZKŮ	97
	SEZNAM TABULEK	98
	SEZNAM PŘÍLOH	101

ÚVOD

Jako téma své diplomové práce jsem si zvolila „Projekt převodu české účetní závěrky na účetní závěrku podle IFRS“.

Je mnoho důvodů, proč společnosti přechází z vykazování podle českých účetních standardů na vykazování podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS. Některé tak musí postupovat v souladu s § 19a a § 23a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jedná se o obchodní společnosti, které jsou emitenty cenných papírů na evropských regulovaných trzích, a o účetní jednotky, které za účetní období sestavují nebo jsou povinny se podrobit sestavení konsolidované účetní závěrky za použití mezinárodních účetních standardů. Účetní jednotka se ale může rozhodnout sestavovat výkazy podle IFRS i dobrovolně. Toto rozhodnutí sebou přináší jak výhody, tak i nevýhody.

V rámci této diplomové práce bude na žádost společnosti XYZ a.s. převedena její účetní závěrka podle české účetní legislativy na účetní závěrku podle IFRS. Tyto výkazy poslouží vlastníkům společnosti, kteří si přáli vidět rozdíly, které při převodu vzniknou již nyní, přestože sestavovat účetní závěrku podle IFRS má společnost v plánu až v průběhu 1-2 let.

Cílem diplomové práce je transformovat účetní závěrku společnosti XYZ a.s. za rok 2014 na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS, zhodnotit vliv převodu na finanční ukazatele a popsat možnosti a rizika pro společnost, související s převodem.

Diplomová práce je logicky členěna na teoretickou a praktickou část. V teoretické části bude nejdříve přiblížena mezinárodní harmonizace účetnictví ve světě, v Evropě i v České republice. Budou uvedeny důvody pro tuto harmonizaci a v jakém stadiu se právě nachází. Dále bude charakterizována samotná účetní závěrka, a to jak podle české účetní legislativy, tak podle IFRS. Po přiblížení účetní závěrky bude věnována kapitola přechodu na vykazování podle IFRS. V této kapitole budou nastíněny výhody a nevýhody vykazování podle IFRS pro českou společnost, sestaven plán činností, které by společnost měla provést při prvním přijetí mezinárodních standardů IFRS, a uvedeny možné úrovně přechodu účetní závěrky. V neposlední řadě bude poskytnuto teoretické zázemí pro vybrané ukazatele finanční analýzy, na kterých bude po převodu výkazů podle české účetní legislativy na výkazy podle IFRS znatelný dopad, který tento převod vyvolá.

V praktické části bude nejdříve věnována krátká kapitola představení společnosti XYZ a.s. Následně bude provedena analýza výkazů společnosti a budou uvedeny rozdíly v účtování a vykazování podle české účetní legislativy a IFRS. Tímto způsobem budou identifikovány

rozdíly, které budou důležité pro další část. Po identifikaci rozdílů budou jednotlivé položky upraveny tak, aby byly v souladu se standardy IFRS. Některé položky budou eliminovány, některé naopak přidány, jiné budou přeceněny či jinak upraveny. Po všech nezbytných úpravách budou sestaveny samotné výkazy podle IFRS a sepsán komentář k těmto výkazům. Nové hodnoty položek výkazů podle IFRS budou dosazeny do vybraných ukazatelů finanční analýzy a budou porovnány s výsledky ukazatelů podle českých výkazů. V závěru práce bude zhodnocen převod účetní závěrky podle české účetní legislativy na závěrku podle IFRS a bude poskytnuto závěrečné doporučení společnosti.

CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Cílem diplomové práce je transformovat účetní závěrku společnosti XYZ a.s. za rok 2014 na účetní závěrku sestavenou v souladu s IFRS, zhodnotit vliv převodu na finanční ukazatele a popsat možnosti a rizika pro společnost, související s převodem.

Použité metody

Následující část je vypracována na základě poznatků od Jersákové (2010), Surynka, Komárkové a Kašparové (2001), Babbie (2010) a Blaikie (2000).

K dosažení výše uvedeného cíle bylo použito několik vědeckých metod s přihlédnutím na zkoumanou problematiku. V první části práce, části teoretické, je použita především kritická literární rešerše odborné literatury. Rešerši se nazývá proces, ale i výstup z tohoto procesu. Jde o vyhledávání informací o určité problematice, která má poskytnout čtenáři ucelený přehled současné literatury k dané problematice. Čtenáři jsou obeznámeni problematikou mezinárodní harmonizace účetnictví, účetní závěrkou či vybranými ukazateli finanční analýzy. Jsou jim vysvětleny hlavní rozdíly mezi účetní závěrkou sestavenou podle české účetní legislativy a podle IFRS, a také je uveden postup při převodu závěrky na závěrku podle IFRS.

V praktické části je využita hlavně metoda analýzy dokumentů. Pod slovem dokument rozumíme určitý předmět, který byl vytvořen speciálně pro přenos a zachování informací. Dokumenty rozeznáváme primární a sekundární. Mezi primární dokumenty patří úřední záznam, oficiální protokol, apod. Sekundární dokumenty vznikly zpracováním primárních dokumentů a mohou již být negativně ovlivněny, což je skutečnost, kterou je třeba při zpracování dokumentů brát v potaz. Výhodou dokumentů je, že stojí mimo sféru výzkumného procesu a jsou tak věcí nedotknutelnou.

V celé práci jsou využity i další vědecké metody, především metody indukce, dedukce, abstrakce a generalizace. Indukce se používá na vytváření všeobecných vědeckých závěrů, teorémů, na základě zhodnocení základních vědeckých dat. Dedukce, na rozdíl od indukce, vychází ze všeobecných předpokladů a vztahuje je na jednotlivé všeobecné anebo částečné závěry. Abstrakce se využívá na identifikaci obecných principů fungování. Jako protiklad je k ní metoda generalizace, která je charakteristická myšlenkových přechodem od jedinečného k všeobecnému, pomocí sjednocení údajů na základě jednoho nebo více shodných znaků.

Důležitým předpokladem pro psaní této práce byl také rozhovor. Využití metody rozhovoru je založeno na přímých dotazech výzkumného pracovníka a dotazované osoby nebo více osob. Podle struktury kladených otázek rozlišujeme rozhovory standardizované, polo-standardizované a nestandardizované. Rozhovor byl veden s vedením společnosti a hlavní účetní.

Jednotlivé vědecké metody a jejich kombinace byly použity při psaní celé diplomové práce.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Významným rysem vývoje světové ekonomiky je globalizace, spočívající v obrovském nárůstu přeshraničního pohybu zboží, kapitálu a pracovních sil. Spotřebitelé nakupují více zahraničního zboží, společnosti operují na mezinárodních trzích a investoři již neinvestují pouze na domácím trhu. Zejména pro investory jsou tak důležité informace, na základě kterých se mohou racionálně rozhodovat (např. účetní). Účetní systémy a výkazy založené pouze na národních legislativách však tyto informace nemohou poskytnout v podobě, která by byla srozumitelná všem potenciálním uživatelům, obzvláště zahraničním investorům. Nejen proto je podle Bohušové ve světě snaha o mezinárodní harmonizaci účetnictví. (Bohušová, 2008, s. 11)

Stejný názor zastávají také Ficbauer a Ficbauer (2011, s. 7) či Dvořáková (2014, s. 3) Podle Pasekové (2012, s. 11) má zajištění srovnatelnosti údajů v účetních závěrkách prvořadý význam pro finanční řízení podniků. Kovanicová (2004, s. 117-118) dodává, že externí uživatelé mají potíže vyznat se v účetních výkazech sestavovaných podle různých účetních pravidel daných ze-zemí. Je tedy snahou harmonizovat (přiblížit) účetní pravidla a výkazy různých zemí do té míry, aby konečné výkazy byly vzájemně srovnatelné a obecně srozumitelné. To by také usnadnilo práci účetním, kteří sestavují účetní výkazy za organizační složky svého podniku roztroušeného v různých zemích a musejí tak respektovat množství účetních a jiných specifíků dané země.

Podle většiny autorů (Kovanicová, 2004, s. 118; Jílek a Svobodová, 2013, s. 54) zaujímají v rámci celosvětové snahy o harmonizaci účetního výkaznictví významné místo dva ucelené soubory účetních standardů: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a americké účetní standardy (US GAAP). Podle Dvořákové (2014, s. 3) a Ficbauera a Ficbauera (2011, s. 10) k nim patří také účetní směrnice Evropské unie. Jílek a Svobodová (2013, s.54) podotýkají, že hlavním uchazečem o světový primát jsou IFRS, protože jsou přijímány všemi evropskými akciovými burzami, zatímco US GAAP jsou přijímány pouze americkými burzami.

Mládek (2005, s. 6-13) objasňuje, že IFRS a US GAAP nejsou účetní systémy, ale systémy finančního reportování. Nejsou to zákony a společnosti tato pravidla respektují dobrovolně, neboť je to v jejich vlastním zájmu (pokud se jimi řídit nechtějí, stačí stáhnout své obchodovatelné cenné papíry z regulovaných trhů).

1.1 Mezinárodní harmonizace účetnictví ve světě

Důležitým krokem v oblasti celosvětové harmonizace účetního výkaznictví je společný projekt Rady pro standardy finančního účetnictví (FASB) v USA a Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB) v Evropě. Tento projekt vznikl v roce 2002 a má za cíl zajištění naprosté kompatibility stávajících US GAAP a IFRS. (Bohušová, 2008, s. 17)

US GAAP jsou významné pro celosvětovou harmonizaci účetnictví, přestože představují souhlas národních účetních standardů USA. Příčinou je především ekonomický vývoj a síla USA, ale také kvality tohoto systému. Společnosti, které chtěly kótovat své cenné papíry na Newyorské burze (nejvýznamnější burza světa) musely až do roku 2007 sestavovat své účetní závěrky podle US GAAP. (Dvořáková, 2014, s. 3) Od roku 2007 americká Komise pro cenné papíry a burzy (SEC) rozhodla, že zahraniční emitenti již nemusí sestavovat své účetní závěrky podle US GAAP, ale mohou je sestavit v souladu s IFRS (tím uznala IFRS jako ekvivalent US GAAP). Do roku 2011 se měla SEC rozhodnout, zda budou IFRS začleněny do amerického vykazovacího systému. (Jílek a Svobodová, 2013, s. 54-55) S tímto rozhodnutím však SEC otálí. Podle Pracovního plánu na zvážení zahrnutí IFRS do amerického vykazovacího systému (U.S. Securities and Exchange Commission, 2010a) by mohly americké společnosti poprvé použít IFRS pro výkazy v letech 2015 či 2016, blíže mělo být upřesněno později. Tento pracovní plán byl vydán v únoru 2010 a již v říjnu 2010 byla vydána Zpráva o pokroku (U.S. Securities and Exchange Commission, 2010b) k tomuto plánu, ve které již nebyla zmínka o předpokládaném datu přijetí.

Také Japonsko podepsalo v roce 2008 dohodu o konvergenci IFRS a japonských GAAP.

V současné době IFRS využívá řada zemí světa, např. země Evropské unie, Hong Kong, Austrálie, Jihoafrická republika, Turecko, Singapur, některé země bývalého Sovětského svazu a další. Více než 120 povoluje nebo doporučuje používání IFRS a chce svůj účetní systém těmto standardům přiblížit.

1.2 Mezinárodní harmonizace účetnictví v Evropě

První snahy o harmonizaci účetnictví v Evropě (v rámci Evropského hospodářského společenství) byly završeny přijetím 3 směrnic (čtvrtá směrnice č. 78/660/EEC, sedmá směrnice č. 83/349/EEC a osmá směrnice č. 84/253/EEC), které tvoří kodex účetní legislativy EU a jsou základním harmonizačním nástrojem Evropské komise v oblasti účetnictví. Směrnice obsahují prvky jak kontinentální přístupu (typicky Německo a Francie; založen na účet-

ních předpisech daných zákony, je dána vazba mezi účetnictvím a daněmi), tak i anglosaského přístupu (Velká Británie; systém zvykového práva). (Bohušová, 2008, s.13)

Čtvrtá směrnice (nejvýznamnější) se týká sestavování ročních účetních závěrek velkých a středních kapitálových společností. Nejvíce patrné kompromisy mezi oběma přístupy (právo volby, obsahuje velký počet variantních řešení, ze kterých si můžou státy/podnik vybrat – výkazy tedy nejsou plně srovnatelné). Tato směrnice je závazná pro všechny členské státy a je implementována do jejich národních účetních systémů. Tato směrnice přispěla ke zkvalitnění účetního výkaznictví v zemích EU, vyvstal však problém, že výkazy nespĺňovaly požadavky finančních trhů. Od roku 2000 tak Evropská komise zvolila novou harmonizační strategii a nástroj harmonizace evropského účetnictví - IAS/IFRS. Tato strategie vyžaduje sestavovat konsolidovanou účetní závěrku společností registrovaných na evropských trzích s CP v souladu s mezinárodními účetními standardy. Dále je doporučováno členskými zeměmi aby (Bohušová, 2008, s.13-15):

- zabudovávaly do národních úprav kompatibilní řešení dané problematiky v IAS/IFRS,
- rozšířily aplikaci IAS/IFRS i na individuální účetní závěrky,
- novelizovaly evropské účetní směrnice, zejména v oblasti oceňování.

V roce 1973 byl založen Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (IASC), jehož cílem bylo formulovat a publikovat Mezinárodní účetní standardy k využití ve zveřejňovaných účetních závěrkách, propagovat celosvětové přijetí, dodržovat IAS a usilovat o harmonizaci účetního výkaznictví. (Bohušová, 2008, s. 15) IASC byl založen jako nezávislý soukromý subjekt. Od roku 2001, kdy se změnila struktura subjektu, se IASC přeměnil na Radu pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Kromě toho vznikla Nadace IASC, která se v roce 2010 přejmenovala na Nadaci IFRS. Je to nezisková společnost se sídlem v americkém státě Delaware, pod kterou v současné době spadá IASB, IFRS poradní výbor a IFRS interpretační výbor. (Jílek a Svobodová, 2013, s. 17-18) Ke změně názvu standardů z IAS na IFRS došlo v roce 2003. Kromě standardů IAS/IFRS bylo v roce 2009 představeno také „IFRS for SMEs“ neboli IFRS pro malé a střední podniky. Tento dokument obsahuje průřez standardy IAS/IFRS, ale obsahuje několik zjednodušení (např. nedává volbu oceňování jaká je určena standardem, ale určí ocenění jednodušším způsobem – většinou historickou cenou). (Mackenzie, 2013, s. 8-25) Tento dokument se v praxi příliš nevyužívá, přednost se dává plným standardům IFRS.

1.3 Harmonizace v rámci České republiky

Po transformaci české ekonomiky na tržní podmínky bylo nutné vytvoření nové koncepce českého účetnictví (vznikla roku 1993). Postupně byly do legislativy začleněny čtvrtá, sedmá a osmá směrnice EU, čímž vznikl národní systém účetnictví s prvky kontinentálního systému. Zákonem o účetnictví se české účetnictví přiblížilo EU hlavně v těchto oblastech (Sedláček, 2004, s. 204-208):

- Usměrnování účetnictví je založeno na všeobecně uznávaných účetních zásadách, které ÚJ musí dodržovat při sestavování a zveřejňování závěrečných účetních výkazů (podle 4. směrnice).
- Účetní výkazy jsou velmi podobné vzorům účetních výkazů vydaných Radou ES (podle 4. směrnice).
- Byly přijaty principy oceňování majetku a závazků, povinnost zveřejňování účetních výkazů a jejich ověřování auditorem (podle 4. směrnice).
- Od roku 1994 musí ÚJ, které podléhají auditu, sestavovat přehled o peněžních tocích (podle 4. směrnice).
- Struktura a forma konsolidovaných účetních výkazů vychází ze 7. směrnici ES.

Podle nařízení EU musí nejpozději od roku 2005 obchodní společnosti emitující veřejně obchodovatelné cenné papíry sestavovat účetní závěrky podle IFRS. Toto nařízení začalo v ČR platit již od roku 2003. Novela z roku 2010 rozšířila okruh ÚJ, které mohou použít IFRS na ÚJ, které k rozvahovému dni sestavují konsolidovanou účetní závěrku za použití IFRS a ÚJ, které budou povinny se podrobit sestavení konsolidované účetní závěrky za použití IFRS. Konsolidovaná účetní závěrka může být sestavená podle standardů IFRS vždy. (Česko, 1991, § 19a, § 23a)

V současné době stále probíhá účetní reforma v oblasti veřejných financí, schválená Usnesením vlády č. 561 ze dne 23. 5. 2007. V rámci této reformy budou také poprvé sestaveny účetní výkazy za Českou republiku a za dílčí konsolidační celky státu. (Ministerstvo financí České republiky, 2009)

2 CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS

Se sestavením účetní závěrky se potýká každá společnost, která vede účetnictví. Účetní závěrka je soubor finančních výkazů, obsahujících informace o majetku, zdrojích financování, výsledku hospodaření a mnoho dalších. Jednotlivé národní účetní systémy mají jiné požadavky na to, co musí ÚJ povinně vykázat v účetní závěrce a v jaké podobě. Tato kapitola se věnuje sestavení účetní závěrky podle standardů IFRS a podle české účetní legislativy a uvádí základní rozdíly mezi oběma systémy.

2.1 Účetní závěrka podle IFRS

Účetní závěrka je (podle standardu IAS 1: Prezentace účetní závěrky) uspořádané vyjádření finanční pozice a finanční výkonnosti ÚJ. Jejím účelem je poskytovat informace o finanční pozici, finanční výkonnosti a peněžních tocích jednotky širokému okruhu uživatelů. Účetní závěrka obsahuje informace o aktivech, závazcích, vlastním kapitálu, výnosech, nákladech a peněžních tocích. (Jílek a Svobodová, 2013, s. 78) Tyto položky patří mezi základní prvky účetní závěrky a jsou definovány v Koncepčním rámci.

2.1.1 Koncepční rámec finančního výkaznictví

Koncepční rámec je důležitá úvodní část IFRS. Jednotlivé standardy IFRS vycházejí z Koncepčního rámce, ve kterém jsou definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky, kritéria pro jejich uznání a výchozí báze jejich ocenění. Jeho původní text vznikl již v roce 1989. V současné době je Koncepční rámec upravován kvůli postupnému zastarávání. (Dvořáková, 2014, s. 15)

Koncepční rámec stanovuje (IASPlus.com, © 2015a):

- a) cíl obecného účetního výkaznictví,
- b) koncept vykazující jednotky,
- c) kvalitativní charakteristiky užitečných finančních informací,
- d) definice, uznání a oceňování prvků účetních výkazů,
- e) koncept kapitálu a jeho udržení.

Části a) a c) jsou již nové a přepracované. Část b) je ve fázi rozpracování a zbylé části zatím obsahují původní text z roku 1989. Přestože tyto části dosud nebyly přepracovány, jsou stejně závazné jako nové části.

Ad. a) Cíl obecného účetního výkaznictví

Cílem obecného účetního výkaznictví je poskytnout potenciálním investorům, půjčovatelům a ostatním věřitelům finanční informace o vykazující jednotce. ÚJ uvádí informace o svých zdrojích a nárocích a jejich změnách, které pomohou uživatelům posoudit její likviditu, solventnost i budoucí tok peněz. (IASPlus.com, © 2015a) Konceptní rámec je postaven na dvou základních předpokladech sestavení účetní závěrky. Zde je zmíněn první z nich, a to aktuální báze (časové rozlišení nákladů a výnosů). Druhý předpoklad, trvání podniku v budoucnosti, je součástí dosud nepřepracovaných částí.

Ad. b) Koncept vykazující jednotky

Zatím není dokončen.

Ad. c) Kvalitativní charakteristiky užitečných informací

Abyste informace byla pro uživatele užitečná, musí mít následující kvalitativní vlastnosti (IASPlus.com, © 2015a):

- relevantnost,
- věrná reprezentace – zachycení musí být úplné, neutrální a bez chyb,
- srovnatelnost – s jinou jednotkou nebo s jiným obdobím též jednotky,
- ověřitelnost,
- včasnost – mít informaci v době, kdy může ovlivnit rozhodnutí,
- srozumitelnost.

Konceptní rámec řeší také otázku přínosu informací a nákladů, vynaložených na zjištění těchto informací. Přínosy informací by měly být vyšší než náklady vynaložené na jejich získání.

Ad. d) Definice, uznání a oceňování prvků účetních výkazů

Základními prvky účetní závěrky vztahujícími se k finanční situaci ÚJ jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál. Prvky vztahující se k výkonnosti ÚJ jsou náklady a výnosy.

Aktiva

Aktivum je definováno jako zdroj kontrolovaný ÚJ jako výsledek minulých událostí a od kterého ÚJ očekává budoucí ekonomické užítky. Aktivum může být vykázáno, pokud je spolehlivě ocenitelné a budoucí ekonomické užítky bude ÚJ přinášet s dostatečnou jistotou. (IASPlus.com, © 2015a)

Závazky

Závazek je současná povinnost ÚJ jako výsledek minulých událostí, jejíž vypořádání přinese v budoucnu odtok zdrojů přinášejících ekonomický užitek. Závazek může být vykázan, pokud je vysoce pravděpodobné že se uskuteční jeho vypořádání (které zapříčiní odtok zdrojů přinášejících ekonomický užitek) a částku tohoto vypořádání lze spolehlivě ocenit. (IASPlus.com, © 2015a)

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál je určen jako zbytkový podíl na aktivech ÚJ po odečtení závazků. (IASPlus.com, © 2015a)

Výnosy

Výnosy jsou definovány jako zvýšení ekonomických užitků během účetního období zvýšením (či zlepšením) aktiv nebo snížením závazků, což vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků. Mohou být rozeznány ve výsledovce, pokud je zvýšení aktiv či snížení závazků dostatečně jisté a lze je spolehlivě ocenit. (IASPlus.com, © 2015a) V Koncepčním rámci je rozlišen význam termínů *income*, *revenues* a *gains*. Česká odborná účetní terminologie pro tyto termíny zatím nemá vhodné ekvivalenty a všechny jsou shodně překládány jako výnosy. *Revenues* znamenají výnosy z běžných činností (tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb, výnosy z úroků, dividend, přijatého nájemného, apod.). *Gains* by se daly přeložit jako „přínosy“ a vykazují se snížené o související náklady (kladné výsledky z prodeje dlouhodobých či krátkodobých aktiv, kladné kurzové rozdíly). *Income* je pak součtem *revenues* a *gains*. (Dvořáková, 2014, s. 23-24)

Někteří autoři (Barker, 2010; Nobes, 2012) namítají, že definice výnosů a nákladů v Koncepčním rámci nejsou přesné a měly by být opraveny. Barker (2010, s. 154) ve svém článku navrhuje vlastní definice, které by dle jeho názoru mohly být použity. Výnosy definoval takto: „*Výnosy představují nárůst vlastního kapitálu, s výjimkou vkladů vlastníků, úprav pro udržení kapitálu a reklasifikačních úprav.*“ Termín „reklasifikační úpravy“ je zde použit ve významu úprav vztahujících se k ostatnímu úplnému výsledku, definovanému v IAS 1: *Prezentace účetní závěrky*.

Náklady

Náklady jsou protikladem výnosů. Představují snížení ekonomických užitků během účetního období snížením aktiv nebo zvýšením závazků, za současného snížení vlastního kapitá-

lu jinak, než rozdělením prostředků vlastníkům. Mohou být vykázány, pokud je snížení aktiv či zvýšení závazků dostatečně jisté a může být spolehlivě oceněno. (IASPlus.com, © 2015a) Také u nákladů rozlišuje Koncepční rámec několik pojmů, a to *expenses* a *losses*. Náklady vznikající z běžných činností (opak k revenues) se nejčastěji uvádí jako *expenses*, přestože pro ně ani v angličtině neexistuje zvláštní termín. *Losses*, neboli „újmy“ jsou opakem ke *gains*. *Expenses* je souhrn *losses* a *expenses* (opak k revenues). (Dvořáková, 2014, s. 24-25) Dvořáková (2014, s. 25) dále uvádí, že od těchto nákladů je důležité odlišit ještě náklady na pořízení aktiv, které jsou v angličtině označovány jako *cost*.

Výchozí koncepce oceňování

Oceňování zásadně ovlivňuje vykazovací schopnost účetních výkazů. V Koncepčním rámci jsou definovány výchozí oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky (Dvořáková, 2014, s. 25-27):

- *Historické ceny (náklady)* – ocenění vycházející z původních nákladů vynaložených při pořízení aktiva; u závazků z částky, kterou bude podle očekávání třeba vynaložit na jejich úhradu.
- *Běžná cena* – cena, která by musela být zaplacená, pokud bychom stejné či podobné aktivum chtěli pořídit k datu ocenění (lze označit jako reprodukční cena); závazek se oceňuje nediskontovaný v částce, kterou by bylo nudné vynaložit k jeho vypořádání v den ocenění.
- *Čistá realizovatelná (vypořádací) hodnota* – částka, kterou by bylo možno získat prodejem aktiv při běžném způsobu jejich pozbytí; závazky se oceňují nediskontované v částce, která by byla vynaložena k jejich vypořádání k datu ocenění.
- *Současná hodnota (diskontovaná)* – aktiva jsou oceněna v diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které bude aktivum dle očekávání vytvářet; závazky se ocení diskontovanou hodnotou budoucích čistých odtoků peněz, které budou dle očekávání nutné k jejich vypořádání.

Koncepční rámec zatím nezahrnuje ocenění reálnou hodnotou (fair value). Toto ocenění je uvedeno v samostatném standardu IFRS 13: Oceňování ve fair value. Pro kompletnost všech oceňovacích bází, které IFRS povoluje, bude uvedena na tomto místě.

- *Reálná hodnota* – ocenění aktiv, které odráží tržní hodnotu k datu ocenění (nevychází z podmínek ÚJ, ale z podmínek trhu – má se jednat o objektivizovanou tržní cenu). Je to cena, která by mohla být sjednána mezi svobodně, bez nátlaku se roz-

hodujícími subjekty na trhu (nejlépe na aktivním trhu, pokud existuje), kde obě strany chtějí profitovat. (Dvořáková, 2014, s. 27)

Ad. e) Koncept kapitálu a jeho udržení

Koncepční rámec stanovuje dvě pojetí udržení kapitálu (Jílek a Svobodová, 2013, s. 77):

- *Koncept udržení finančního kapitálu* – znamená, že zisk byl vydělán pouze tehdy, pokud čistá aktiva na konci období převyšují čistá aktiva na začátku období po vyloučení rozdělení vlastníkům a příspěvků vlastníků během období.
- *Koncept udržení fyzického kapitálu* – zisk byl vydělán jen tehdy, pokud provozní kapacity na konci období převyšují provozní kapacity na začátku období po vyloučení rozdělení vlastníkům a příspěvků vlastníků během období.

Po nastínění základních předpokladů, prvků a oceňovacíchází bází užívaných v IFRS budou nyní přiblíženy požadavky na jednotlivé finanční výkazy, které jsou částmi účetní závěrky. Většina těchto požadavků vychází ze standardu IAS 1: Prezentace účetní závěrky.

Tento standard přináší obecné vlastnosti účetní závěrky (IASPlus.com, © 2015b)

- věrné zobrazení a soulad s IFRS,
- trvání ÚJ (pokud ÚJ má závažné pochybnosti o svém trvání, musí je zveřejnit),
- sestavení účetní závěrky na aktuální bázi,
- významnost a agregace (každá významná třída položek se vykazuje samostatně, naopak nevýznamné položky se agregují s jinými položkami),
- kompenzace (obecně platí zákaz kompenzace výnosů a nákladů, aktiv a závazků),
- frekvence vykazování (minimálně jednou ročně),
- srovnávací informace (minimálně běžné a minulé období),
- konzistence zveřejnění.

2.1.2 Výkaz o finanční situaci

Do roku 2007 se tento výkaz nazýval rozvaha. Standard IAS 1: Prezentace účetní závěrky upravuje řazení aktiv a závazků ve výkazu (aktiva a závazky musí být rozlišeny na dlouhodobé a krátkodobé), určení položek, které by měly být zveřejněny přímo v tomto výkazu a vymezení informací, které budou zveřejněny ve výkazu o finanční situaci nebo v komentáři. Standard nepředepisuje žádný formát výkazu. Může tak být horizontální či vertikální,

obsahovat nejdříve krátkodobá nebo nejdříve dlouhodobá aktiva. Pokud poskytne struktura založená na likviditě věrnější a relevantnější informace, může být použit tento přístup. Výběr je na ÚJ. (IASPlus.com, © 2015b)

Na obrázku 1 je příklad toho, jak může vypadat výkaz o finanční pozici.

KONSOLIDOVANÝ VÝKAZ FINANČNÍ POZICE			
31. prosince 2011			
	31. prosince 2011	31. prosince 2010	Poznámka
	mil. Kč	mil. Kč	
AKTIVA			
Dlouhodobá aktiva			
Pozemky, budovy a zařízení	4 305	4 160	6
Investice do nemovitostí	83	69	7
Nehmotná aktiva	13	11	8
Deriváty	0	9	18
Obchodní a jiné pohledávky	20	23	9
Odložená daňová pohledávka	11	10	16
Dlouhodobá aktiva celkem	4 432	4 282	
Krátkodobá aktiva			
Obchodní a jiné pohledávky	108	77	9
Deriváty	35	37	18
Pohledávky z titulu nevyfakturovaných dodávek plynu a elektřiny	220	349	10
Pohledávky z titulu daně z přidané hodnoty	74	73	
Peníze a peněžní ekvivalenty	279	696	11
	716	1 232	
Dlouhodobá aktiva držena k prodeji	0	5	12
Krátkodobá aktiva celkem	716	1 237	
AKTIVA CELKEM	5 148	5 519	

Obrázek 1: Výkaz o finanční pozici podle IFRS (Kováříková, 2013, s. 8)

2.1.3 Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku

Zisk nebo ztráta je dle standardu IAS 1 definována jako celkové výnosy snížené o celkové náklady s výjimkou položek ostatního úplného výsledku. Ostatní úplný výsledek zahrnuje položky výnosů a nákladů (včetně reklasifikačních úprav), které nejsou rozeznány v zisku nebo ztrátě nebo povoleny ostatními standardy IFRS. Úplný výsledek hospodaření je definován jako změna ve vlastním kapitálu během účetního období vyplývající z transakcí a dalších událostí, kromě transakcí s vlastníky společnosti. Je také součtem zisku nebo ztráty a ostatního úplného výsledku. Veškeré náklady a výnosy jsou zahrnuty do výpočtu zisku nebo ztráty, pokud příslušné standardy neurčí jinak. (IASPlus.com, © 2015b)

ÚJ si může zvolit, zda relevantní informace vykáže v jednom výkazu (Výkaz o zisku a ztrátě a ostatním úplném výsledku, kde budou odděleny části zisku a ztráty od části ostatního úplného výsledku) nebo ve dvou oddělených výkazech (Výkaz o zisku a ztrátě a Výkaz o úplném výsledku). V obou případech musí výkaz(y) obsahovat informace ale-

spoň o zisku či ztrátě, ostatním úplném výsledku, úplném výsledku za období, rozčlenění zisku a ztráty a úplného výsledku za období mezi vlastníky společnosti a nekontrolní podíly. IAS 1 uvádí opět seznam položek, které by měl minimálně výkaz obsahovat. (IASPlus.com, © 2015b) ÚJ si může zvolit, zda použije druhové či účelové členění výsledovky, při použití účelového členění by však měly být zveřejněny i informace o druhovém členění, které jsou užitečné při predikci budoucích očekávaných peněžních toků. IFRS neumožňuje vykazovat tzv. „mimořádné“ výnosy a náklady. Výnosy z běžných činností (revenues) se vykazují nekompenzované, přínosy (gains) snižené o související náklady. (Dvořáková, 2014, s. 277-285)

2.1.4 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

IAS 1 vyžaduje sestavení výkazu o změnách ve vlastním kapitálu, který musí zobrazovat (IASPlus.com, © 2015b):

- Úplný výsledek za období s rozdělením na části připadající vlastníků a nekontrolním podílům,
- důsledky retrospektivního zachycení změn v účetních metodách a opravy chyb odděleně pro každou položku vlastního kapitálu,
- změny, ke kterým došlo od počátku do konce sledovaného období pro každou položku vlastního kapitálu,
- ve výkazu nebo v komentáři jsou třeba uvést vklady vlastníků do podniku a výběr z podniku (dividendy, výběr kapitálu), výše dividendy na akcii.

2.1.5 Výkaz o peněžních tocích

Požadavkům na sestavení tohoto výkazu se věnuje standard IAS 7: Výkaz peněžních toků. Výkaz o peněžních tocích zobrazuje vývoj peněžních toků a peněžních ekvivalentů v průběhu účetního období a umožňuje odhadnout schopnost podniku generovat peněžní toky a prostředky v budoucnu. V úvodu standardu IAS 7 jsou objasněny základní pojmy, jako peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty, peněžní toky a nepeněžní transakce. Peněžní toky se dělí na (IASPlus.com, © 2015c):

- Provozní (hlavní výdělečná) činnost – obsahuje položky, které nepatří do investiční činnosti a financování, např. peněžní prostředky přijaté od zákazníků, peněžní prostředky vypláceny dodavatelům a zaměstnancům, apod.

- Investiční činnost – spojena s nabýváním a pozbýváním dlouhodobých aktiv, která nejsou považována za peněžní ekvivalenty.
- Financování – představuje činnosti, které vedou ke změnám výše a struktury vlastního kapitálu a závazků.

Výkaz o peněžních tocích je možné sestavit za použití přímé nebo nepřímé metody, přičemž standard IAS 7 upřednostňuje přímou metodu. Až na pár výjimek je požadováno nekompensované vykazování.

2.1.6 Komentář k účetní závěrce

Komentář obsahuje doplňující informace ke zveřejňovaným výkazům. Obsahuje popis a rozbor položek zveřejňovaných v těchto výkazech a informace, které nesplňují podmínky pro vykazání v rámci daných výkazů. Mezi nejdůležitější standardy, které formulují obecné požadavky na informace zveřejněné v komentáři, patří podle Dvořákové (2014, s. 297) IAS 1: Prezentace účetní závěrky, IAS 8: Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby, IAS 14: Vykazování podle segmentů, IAS 10: Události po rozvahovém dni a IAS 24: Zveřejnění spřízněných stran.

Komentář musí podle IAS 1 obsahovat (IASPlus.com, © 2015b):

- informace o základně pro zpracování finančních výkazů a použitých účetních pravidlech,
- informace vyžadované standardy IFRS neobsažené jinde ve finančních výkazech,
- doplňující informace, které nejsou obsaženy jinde ve finančních výkazech, ale jsou relevantní pro jejich pochopení.

Obvykle jsou informace v komentáři uvedeny v následujícím pořadí (IASPlus.com, © 2015b):

1. Prohlášení o shodě s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.
2. Souhrnná informace o uplatňovaných účetních politikách (především použité oceňovací báze a ostatních účetních politik, hlavně pokud standardy připouští více alternativních postupů).
3. Doplňující informace k jednotlivým položkám výkazu o finanční situaci, výsledovce, výkazu změn ve vlastním kapitálu a výkazu peněžních toků.

4. Ostatní zveřejnění (podmíněné závazky a nevykázané smluvní závazky nefinanční povahy, stejně jako informace cílech a politikách ÚJ v oblasti finančního řízení rizik.

2.2 Účetní závěrka podle české účetní legislativy

Účetnictví podnikatelů v České republice je upraveno hned několika normami: zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, vyhláška ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, české účetní standardy (nejsou právním předpisem, jsou to metodická doporučení vydávané Ministerstvem financí ČR) a vnitropodnikové účetní směrnice, které si každá ÚJ definuje sama s ohledem na výše uvedené normy. (Paseková, 2007, s. 7-10) Dále ÚJ samozřejmě musí při účtování brát v potaz daňové zákony, nový občanský zákoník a zákon o obchodních korporacích a další právní předpisy, které neupravují účetnictví přímo, ale souvisí s prováděnými operacemi.

Podle zákona o účetnictví tvoří účetní závěrku společnosti rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha. U společností podléhajících auditu musí obsahovat i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách ve vlastním kapitálu, u ostatních společností může a nemusí být součástí závěrky. Účetní závěrka se sestavuje v plném nebo zjednodušeném rozsahu. V plném rozsahu ji sestavují akciové společnosti a účetní jednotky, jejichž účetní závěrka musí být ověřena auditorem (které to jsou, stanovuje zákon o účetnictví v § 20). (Česko, 1991, § 18, § 20) Podle zákona o účetnictví má poskytovat věrný a poctivý obraz o majetkové a finanční situaci ÚJ. (Paseková, 2007, s. 5)

Šteker a Otrusínová (2011, s. 82) upozorňují, že v české účetní legislativě nenalezneme nic podobného Koncepčnímu rámci, jako má IFRS, tedy žádný dokument, ve kterém by byly definovány základní pojmy jako náklady, výnosy, aktiva a pasiva. Mezi oceňovací metody, povolené v ČR, patří podle Strouhala a Žďárské (2008, s. 144-145), a také zákona o účetnictví (Česko, 1991, § 25):

- *historické ceny* - pořizovací ceny při pořízení majetku (DHM, DNM, zásob, podílů, cenných papírů, derivátů, pohledávek při vkladu do společnosti),
- *výrobní náklady* – při ocenění majetku a zásob, vytvořených vlastní činností,
- *reprodukční ceny* - ocenění majetku při bezúplatném nabytí nebo pokud výrobní náklady na vytvoření majetku nelze zjistit,
- *nominální ceny* – jmenovité hodnoty (peníze, ceniny, závazky, pohledávky při vzniku),

- *reálné ceny* - je možné je použít při přeceňování majetku k rozvahovému dni, pouze v některých případech vymezených v zákoně o účetnictví v § 27.

2.2.1 Rozvaha

Podle Pasekové (2007, s. 26) je rozvaha sumarizací všech transakcí podniku a ostatní výkazy pouze rozvádí jednu rozvahovou položku (výkaz zisku a ztráty rozvádí výsledek hospodaření za účetní období) nebo skupiny rozvahových položek (výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz peněžních toků). Rozvaha poskytuje informace o finanční situaci ÚJ. Jednotlivé položky jsou konečnými stavy běžného a minulého účetního období. Aktiva jsou uspořádána dle stupně likvidity a podle skupin majetkových složek, pasiva jsou členěna na vlastní kapitál a cizí zdroje. Kovanicová (2004, s. 222-227) dodává, že strana aktiv má čtyři sloupce: brutto, korekce, netto a netto minulého období. Ve sloupci brutto jsou uvedeny hodnoty majetku dle zákona o účetnictví, korekce zahrnuje oprávkky (opotřebení) odpisovaného majetku nebo opravné položky k aktivům. Sloupec netto vznikne odečtením sloupce korekce od sloupce brutto. Pasiva mají pouze dva sloupce, netto a netto minulého období. Vyhláškou č. 500/2002 Sb. (Česko, 2002, § 5 - § 19) je dán závazný minimální rozsah rozvahy a její uspořádání a označování položek. Pokud to přispěje k lepšímu zobrazení účetního stavu či pochopení zobrazovaných informací, lze položky slučovat či rozdělovat.

Na obrázku 2 je zobrazen formulář rozvahy ve zjednodušeném rozsahu, zpracovaný v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. Tento formát rozvahy (u rozvahy v plném rozsahu je členění položek podrobnější) používá většina ÚJ.

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů		ROZVAHA VE ZJEDNODUŠENÉM ROZSAHU ke dni 31. 12. 200X (v celých tisících Kč)		Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky		
		IC 99 99 99 99				
Označení a	Aktiva b	Řád c	Běžné účetní období			Min. úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 07 + 12)	001	0	0	0	0
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 až 06)	003	0	0	0	0
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	005	0	0	0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	006	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva (ř. 08 až 11)	007	0	0	0	0
C. I.	Zásoby	008	0	0	0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	009	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky	010	0	0	0	0
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	011	0	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení	012	0	0	0	0

Obrázek 2: Rozvaha podle ČÚL (Paseková, 2007, s. 180)

2.2.2 Výkaz zisku a ztráty

ÚJ si může zvolit, zda vytvoří výkaz zisku a ztráty (výsledovku) založený na druhovém či účelovém členění nákladů (v praxi se nejčastěji používá druhové členění). Stejně jako v rozvaze se i zde uvádí hodnoty za běžné a minulé období a je stanoveno obsahové vymezení některých položek výkazu zisku a ztráty a jejich uspořádání a označování. (Česko, 2002, § 3 - § 4, § 20 - § 38, Příloha č. 2 a 3) Ve výkazu zisku a ztráty je zjištěn provozní, finanční a mimořádný výsledek hospodaření a výsledek hospodaření z běžné činnosti. Výkaz je sestaven vertikálně a uspořádán stupňovitě, ke zjištění dílčích složek celkového účetního výsledku hospodaření. (Paseková, 2007, s. 30-34)

2.2.3 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu informuje uživatele o zvýšení nebo snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu, vyplacených dividendách a zdrojích, ze kterých bylo čer-

páno. (Česko, 2002, § 44) Přehled vysvětluje u každé položky vlastního kapitálu rozdíl mezi jejím počátečním a konečným stavem. (Paseková, 2007, s. 37)

2.2.4 Přehled o peněžních tocích

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. jsou definovány pojmy peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty, kterými se přehled o peněžních tocích (cash flow) zabývá. Cash flow se vykazuje zvlášť za provozní, investiční a finanční činnosti. Pro vykázání peněžních toků z provozní činnosti se použije metoda přímá nebo nepřímá. (Česko, 2002, § 40 - § 42) Knápková, Pavlová a Šteker (2013, s. 49-51) objasňují, že při použití přímé metody je cash flow sestaven na základě skutečných příjmů a plateb. Nepřímá metoda vychází z účetního výsledku hospodaření, který transformuje na tok peněz. Celkový cash flow pak vznikne sečtením dílčích cash flow z provozní, investiční a finanční činnosti. Vymezení těchto činností je velmi podobné vymezení podle IFRS.

2.2.5 Příloha k účetní závěrce

Podle Pasekové (2007, s. 138-140) uvádí, že příloha poskytuje, komentuje a rozvádí významné informace, obsažené v účetních výkazech, které jsou podstatné pro posouzení ekonomické situace podniku. Formát přílohy není definován, používají se jak tabulky, tak slovní popis. Měla by obsahovat všeobecné informace o ÚJ, o použitých účetních metodách, zásadách a způsobech odpisování a oceňování, doplňující informace k účetním výkazům, popř. přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled cash flow. Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. je také ÚJ povinna uvést v příloze informace o celkových nákladech na odměny auditora. (Česko, 2002, § 39)

3 PŘECHOD NA VYKAZOVÁNÍ PODLE IFRS

Každá společnost by měla zvážit, zda chce či nechce (pokud nemá povinnost) přejít na jiný účetní systém. „*Přechod na IFRS není jen změnou účetních pravidel. IFRS představují úplně nový způsob měření výkonu společnosti, zcela nová východiska účetnictví, která je nutné implementovat v rámci celé organizace. Zavedení IFRS změni způsob práce a vyžádá si i změnu ve strategickém řízení.*“ (PricewaterhouseCoopers, 2004, s. 8)

3.1 Výhody a nevýhody vykazování podle IFRS

Vykazování podle IFRS sebou přináší jak výhody, tak i nevýhody.

Výhodou vykazování podle IFRS jsou dle Mládka (2011) následující:

- Přístup ke kapitálovému trhu (primárně prodej vlastních dluhopisů). Investoři nedostanou své peníze postupně jako u úvěru, ale jednorázově na konci období, což společnosti zařídí „lepší“ cash flow.
- Lepší vyjednávání s bankami o úvěru (společnost není závislá na poskytnutí úvěru, ale má více možností získat potřebný kapitál).
- Výrazně lepší možnosti prodat svou společnost a inkasovat za ni více, než při předložení výkazů podle ČÚS.
- Přesné informace o skutečné výši zisku (možnost sestavení výrazně reálnějších rozpočtů).
- V IFRS je možné zaúčtovat určité skutečnosti i bez dokladů, na základě vlastního úsudku (účetní nemusí jen shánět doklady s razítky).
- Možnost upravit strukturu výkazů tak, aby lépe vyhovovala požadavkům společnosti.

Podle PricewaterhouseCoopers (2004, s. 7) IFRS umožňuje nadnárodním skupinám používat ve všech dceřiných společnostech jednotné účetnictví, což zlepšuje vnitřní komunikaci, kvalitu manažerského výkaznictví a rozhodování v rámci celé skupiny. Jako další výhody se dá uvést věrnější obraz účetnictví, kratší výkazy a podrobnější informace v příloze či možnost přeceňování položek na reálnou hodnotu.

Nevýhody vykazování podle IFRS Mládek (2011) uvádí tyto:

- Účtování podle dvojích předpisů - IFRS kvůli zákonu 563/1991 Sb., o účetnictví, české účetní standardy kvůli zákonu 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Často se vy-

užívá účtování pouze podle IFRS a využití služby daňového poradce, který prostřednictvím převodového můstku správným způsobem vypočte základ daně a sestaví daňové přiznání – nemusí vždy obstát při kontrole z FÚ (že můstek fungoval, se dá dokázat jen tím, že se každý případ, původně účtovaný podle jednoho systému, zaúčtuje znova podle toho druhého. Pokud je výsledek stejný, můstek fungoval. Pokud je jiný, můstek nefungoval.)

- „Klasický český účetní“ si neumí představit systém, který místo dokladů sleduje data a místo účtování pomocí účtů k datovým položkám přiřazuje jejich atributy (dokonce není vytvořena žádná oficiální účetní osnova).

Další nevýhodou by se mohla zdát značná náročnost na znalosti účetních, kteří IFRS aplikují. Podle Procházky (2009) v roce 2009 tištěná edice překladu standardů IFRS do češtiny sestávala z 2 500 stran (v roce 2009, od té doby vyšlo několik dalších standardů), zatímco české účetní předpisy obsahovaly přibližně 100 stran.

3.2 První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Pro přípravu první účetní závěrky podle IFRS je nejdůležitější zejména standard IFRS 1: První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví. K datu přechodu na IFRS musí účetní jednotka sestavit počáteční výkaz o finanční pozici podle IFRS (neboli zahajovací rozvahu). Tento výkaz je výchozím bodem pro účetnictví podle IFRS. Jednotka v tomto výkazu použije stejná účetní pravidla, jaká použije pro všechna účetní období zveřejňovaná v první účetní závěrce podle IFRS. Tato pravidla musí být podle všech standardů účinných na konci prvního období, které vykazuje podle IFRS (kromě určitých případů, které zakazují retrospektivní aplikaci IFRS). (Deloitte Global Services Limited, 2015)

Aby byla první účetní závěrka podle IFRS v souladu s IAS 1: Presentace účetní závěrky, musí obsahovat alespoň následující srovnávací informace (IASPlus.com, © 2015b):

- 3 výkazy o finanční pozici,
- 2 výkazy o úplném výsledku,
- 2 samostatné výsledovky (pokud jsou prezentovány),
- 2 výkazy peněžních toků,
- 2 výkazy změn vlastního kapitálu,
- komentář obsahující srovnávací informace.

IFRS požadují, aby první účetní závěrka obsahovala srovnávací informace za nejméně jedno předchozí období. Příprava první závěrky tak trvá nejméně dvě po sobě jdoucí období. Pokud by účetní jednotka chtěla sestavit první účetní výkazy podle IFRS za období končící 31. prosince 2014, musí sestavit účetní výkazy za období 2014 a 2013 a počáteční výkaz o finanční pozici k 1. lednu 2013 (pokud by chtěla srovnatelné informace za dvě předcházející období, musel by být sestaven již k 1. lednu 2012). Přejít na IFRS tak není jednorázovou záležitostí.

Pokud se společnost rozhodne přejít na vykazování podle IFRS, čeká ji několik kroků, které musí učinit před sestavením první účetní závěrky (Procházka, 2011, s. 56-61):

1. *Přípravná fáze* – vysvětlení základních principů všem zainteresovaným stranám, které proces implementace IFRS ovlivní, sestavení plánu, který vymezí hlavní termíny, očekávané náklady, zodpovědné osoby, metody a kontroly.
2. *Analýza rozdílů* – identifikace klíčových i specifických rozdílů mezi národními účetními předpisy a IFRS a sestavení seznamu těchto rozdílů v členění na položky, které se vyskytují v obou systémech, ale jsou mezi nimi odlišnosti, položky, které se vyskytují pouze v národní legislativě a položky, které se vyskytují pouze v IFRS.
3. *Volba účetních metod* – IFRS umožňují zobrazit vybrané transakce více možnými způsoby.
4. *Určení a získání dat a podkladů pro konverzi* – nejen určení a získání dat a podkladů pro konverzi, ale také určení hlavního důvodu konverze (proč chci sestavovat výkazy podle IFRS? – odpověď na tuto otázku je důležitá pro následující fázi)
5. *Vytvoření převodního můstku* – samotná konverze účetnictví, reklasifikace a eliminace položek, změna ocenění, atd.
6. *Sestavení účetní závěrky dle IFRS*
7. *Implementace zahajovací rozvahy do účetního softwaru*

Vybrané fáze budou podrobněji rozebrány v následujícím textu.

3.2.1 Analýza rozdílů

V počátečním výkazu o finanční pozici musí být provedeny úpravy tak, aby (Procházka, 2010):

- byla vykázána všechna aktiva a závazky, jejichž vykázání IFRS požaduje,
- nebyla vykázána aktiva a závazky, jejichž vykázání IFRS nepovoluje,

- byly reklasifikovány položky, které IFRS povoluje, ale vykazuje je v jiné podskupině aktiv, závazků či vlastního kapitálu,
- byly použity základny pro ocenění aktiv a závazků podle IFRS.

Povedení těchto úprav předchází analýza rozdílů mezi českou účetní legislativou a IFRS a vytvoření seznamu těchto rozdílů. V následujícím textu budou zmíněny pouze nejvýznamnější a nejběžnější rozdíly mezi českou účetní legislativou a IFRS.

Položky, které se vyskytují v české legislativě i v IFRS, ale jsou mezi nimi odlišnosti:

- drobný dlouhodobý (hmotný a nehmotný) majetek – dle IFRS se neodepisuje jednorázově do nákladů, ale aktivuje se do rozvahy a odepisuje se podle stanovené doby použitelnosti,
- významné náhradní díly – v IFRS nepatří do zásob, ale vykazují se jako dlouhodobý majetek a odepisují se,
- odlišné stanovení vlastních nákladů zásob pořízených vlastní výrobou (pořizovací ceny výrobků - podle IFRS z kalkulace výrobku musí být vyjmuta odbytová a správní režie; je vyžadováno rozlišení výrobní režie na fixní a variabilní),
- změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace – česká legislativa je chápe jako výnosy, IFRS jako náklady
- odložená daň – je třeba ji sestavit i z rozdílů při přechodu na IFRS
- pozemky a budovy klasifikované jako investice do nemovitostí – v IFRS se vykazují zvlášť
- dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje – pokud se prodej uskuteční do 1 roku, podle IFRS se vykazují v krátkodobých aktivech
- odlišné pojetí rezerv
- přeceňování na reálnou hodnotu – česká legislativa povoluje pouze u některých položek
- goodwill – podle české legislativy se odepisuje, podle IFRS ne
- zaměstnanecké požitky

Položky, které se vyskytují pouze v české legislativě:

Jedná se především o rezervu na daň z příjmů, která není uznatelná jako rezerva podle IFRS, zřizovací výdaje, výdaje na reklamu a propagaci, výdaje na přemístění, apod.

Položky, které musí být vykázány dle IFRS, ale nejsou zobrazeny v české účetní závěrce:

- finanční leasing - podle české legislativy se majetek eviduje pouze interně a uvádí se v příloze k účetní závěrce, ale neaktivuje se a do nákladů jde pouze formou splátek leasingu; podle IFRS nájemce majetek takto pořízený aktivuje do rozvahy a do nákladů se dostává formou odpisů a úroků z leasingu,
- diskontování pohledávek a závazků po splatnosti (stanovení efektivní úrokové míry)
- výzkum a vývoj – podle české legislativy se aktivují, pouze pokud jsou určeny k obchodování, podle IFRS se výzkum neaktivuje, ale vývoj ano (při splnění podmínek)

Provést tyto úpravy se zdá být nejobtížnějším krokem v rámci přechodu na IFRS, protože se týkají skutečností, které se staly v minulých účetních obdobích, ale mají vliv na přítomnost. Jakmile jsou úpravy jednou provedeny, společnost již účtuje pouze o aktuálních případech a řídí se příslušnými standardy.

3.2.2 Volba účetních metod

Podle IAS 8: Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby pokud existuje standard nebo interpretace, speciálně se vztahující k transakci nebo jiné události, musí ÚJ aplikovat účetní pravidla stanovená tímto standardem nebo interpretací a případně použít implementační příručku vydanou IASB k danému standardu nebo interpretaci. Pokud neexistuje standard nebo interpretace, která by se vztahovala k dané transakci či události, ÚJ použije vlastní úsudek pro aplikování účetních pravidel tak, aby zajistila spolehlivé a relevantní informace. Při tvorbě těchto účetních pravidel musí ÚJ vycházet ze standardů a interpretací, které se zabývají řešením podobných problémů a z obecných požadavků a definic Koncepčního rámce. (IASPlus.com, © 2015d)

Pokud standardy povolují více možností, účetní jednotka si může vybrat tu, která podle ní lépe zobrazuje skutečnost. Např. u dlouhodobého majetku vykazovaného podle standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, si může jednotka zvolit způsob oceňování po zaúčtování. Buď ponechá majetek v ocenění pořizovacími náklady a bude jej postupně odepisovat, nebo zvolí přeceňovací model, jenž je založen na pravidelném přeceňování majetku na reálnou hodnotu. Obdobný výběr je možný také u standardu IAS 38 Nehmotná aktiva.

Účetní jednotka však nemá na výběr pouze v rámci povolení jednotlivých standardů, ale může si také vybrat, které standardy bude uplatňovat a které ne. Samozřejmě některé

standardsy jsou povinné pro všechny účetní jednotky. Některé standardy však dosud nejsou schválené pro použití v EU nebo jsou schválené, ale dosud nejsou účinné. Účetní jednotka se může rozhodnout, zda chce schválené, ale dosud neúčinné standardy použít k sestavení své závěrky, či nikoliv.

Pro rok končící 31. prosince 2014 jsou schváleny s pozdějším datem účinnosti tyto nové standardy (popř. interpretace) (Deloitte Česká republika, 2015, s. 3-11):

- Úpravy IAS 19 Plány definovaných požitků: Příspěvky zaměstnanců (účinné v EU pro účetní období začínající 1. února 2015 nebo později).
- Roční zdokonalení IFRS – cyklus 2010 – 2012 (účinné v EU pro účetní období začínající 1. února 2015 nebo později).
- Roční zdokonalení IFRS – cyklus 2011 – 2013 (účinné v EU pro účetní období začínající 1. ledna 2015 nebo později).
- IFRIC 21 Poplatky (účinné v EU pro účetní období začínající 17. června 2014 nebo později).

Dosud neschválené standardy pro použití v EU jsou tyto (Deloitte Česká republika, 2015, s. 11-17):

- IFRS 9 Finanční nástroje (vydaný v červenci 2014).
- IFRS 14 Časové rozlišení při cenové regulaci (vydaný v lednu 2014).
- IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky (vydaný v květnu 2014).
- Úpravy standardů IFRS 10 a IAS 28 Prodej nebo vklad aktiv mezi investorem a přidruženým nebo společným podnikem (vydané v září 2014).
- Úpravy standardů IFRS 10, IFRS 12 a IAS 28 Investiční účetní jednotky: Uplatňování konsolidační výjimky (vydané v prosinci 2014).
- Úpravy standardu IFRS 11 Účtování o nabytí účastí ve společné činnosti (vydané v květnu 2014).
- Úpravy standardu IAS 1 Iniciativa pro zveřejňování informací (vydané v prosinci 2014).
- Úpravy standardů IAS 16 a IAS 38 Objasnění přijatelných metod odepisování (vydané v květnu 2014).
- Úpravy standardů IAS 16 a IAS 41 Plodící rostliny (vydané v červnu 2014).
- Úpravy standardu IAS 27 Ekvivalenční metoda v individuální účetní závěrce (vydané v srpnu 2014).

- Roční zdokonalení IFRS – cyklus 2012 – 2014 (vydané v září 2014).

3.2.3 Určení a získání podkladů pro konverzi

Již v této fázi se podle Procházky (2011, s. 58) definuje základní podoba převodního můstku, pomocí kterého bude české účetnictví převedeno na první účetní závěrku podle IFRS. Při převodu jsou zpravidla využity tabulkové procesory (např. Excel) a vyexportována data z účetního softwaru, která budou předmětem úprav (např. dlouhodobé pohledávky a závazky, které je dle IFRS třeba diskontovat). Veškerá potřebná data však nezískáme pouze z interních zdrojů společnosti, ale je třeba vymezit a získat potřebná data i z externích informačních zdrojů (např. určení diskontní sazby pro odúročení dlouhodobých pohledávek a závazků, zajištění podkladů pro ocenění nově vykázaných aktiv a závazků, apod.).

3.2.4 Vytvoření převodního můstku

Samotná konverze českého účetnictví na výkazy podle IFRS je složena z několika kroků, které jsou vyvrcholením předchozí váze. Je třeba reklasifikovat některé položky, změnit ocenění u položek, kde to standardy IFRS vyžadují, eliminovat ty položky, které IFRS nepovoluje a aktivovat takové, které naopak vyžaduje. Důležitým faktorem je také účel provedení účetní závěrky podle IFRS. Pokud je česká společnost, která provádí závěrku podle IFRS, získána v rámci podnikové kombinace mateřskou společností, musí se aplikovat požadavky standardu IFRS 3: Podnikové kombinace, který mimo jiné stanovuje podmínky pro uznání a ocenění čistých aktiv získaných podnikovou kombinací. V této souvislosti může nastat situace, že nabývaná ÚJ bude muset vykázat aktiva a závazky, které dříve nebyly vykazovány a splnily kritéria pro uznání až v důsledku nabytí podniku, nebo přecenit existující aktiva a závazky na reálnou hodnotu. Nezbytnou součástí převodního můstku je také výpočet odložené daně, který se provádí z přechodných rozdílů, vzniklých při převodu mezi účetními hodnotami v národním účetnictví a hodnotami vykazovanými podle IFRS. (Procházka, 2011, s. 58-60)

3.2.5 Sestavení účetní závěrky dle IFRS

Také sestavení účetní závěrky podle IFRS je ovlivněno účelem provedení účetní závěrky. Pokud se společnost rozhodne sestavit tuto účetní závěrku dobrovolně, může si zvolit formát a rozsah výkazů dle vlastního uvážení, zatímco pokud sestavuje účetní závěrku pro mateřskou společnost, nejspíše dostane předepsaný formát a strukturu od mateřské společnosti. (Procházka, 2011, s. 60-61)

3.3 Úrovně přechodu účetní závěrky na závěrku podle IFRS

Jak již bylo naznačeno výše, společnost musí sestavit přiznání k dani z příjmů a vypočítat správnou výši daně vždy ze základu daně stanoveného podle českých účetních předpisů. V § 23 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je stanoveno, že „*pro zjištění základu daně se vychází z výsledku hospodaření (zisk nebo ztráta), a to vždy bez vlivu Mezinárodních účetních standardů, u poplatníků, kteří vedou účetnictví. Poplatník, který sestavuje účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů upravených právem Evropských společenství, pro účely tohoto zákona použije ke zjištění výsledku hospodaření a pro stanovení dalších údajů rozhodných pro stanovení základu daně zvláštní právní předpis*“. (Česko, 1992a, §23) Zvláštním právním předpisem je v tomto případě myšlen zákon o účetnictví nebo příslušná vyhláška pro dané účetní jednotky. Podniky, které vedou účetnictví podle IFRS tak musí provést konverzi svých výkazů na výkazy podle českých účetních předpisů. V praxi tedy provádí konverze výkazů jak účetní jednotky účtující podle českých účetních předpisů (konverze na výkazy podle IFRS), tak i jednotky účtující podle IFRS (konverze na výkazy podle českých účetních předpisů). Většina autorů (Mejzlík 2010; Procházka, 2011) říká, že existují tři úrovně přechodu účetní závěrky na závěrku podle IFRS (českých účetních předpisů). Přechod na úrovni účetních výkazů, přechod na úrovni obrátové předvahy a paralelní účetní systém. Účetní jednotka se musí rozhodnout, která varianta pro ni bude nejpříjemnější.

3.3.1 Přechod na úrovni účetních výkazů

Procházka (2011, s. 61-62) uvádí, že přechod na úrovni účetních výkazů je nejjednodušší metoda. Tato metoda spočívá v reklasifikacích a korekcích účetní závěrky tak, aby bylo vše v souladu s IFRS. Tato metoda je jednoduchá a rychle implementovatelná, technologicky a nákladově nenáročná. Lze ji však aplikovat pouze za předpokladu, že existují jen malé rozdíly mezi oběma účetními systémy. Je náchylná na chybovost a není dostatečně průkazná a obtížně reflektuje detailnější rozdíly v oceňování a vykazování.

3.3.2 Přechod na úrovni obrátové předvahy

Při použití této metody je z účetního softwaru vyexportována obrátová předvaha na úrovni analytických účtů. Poté se provedou reklasifikace a další úpravy odpovídající požadavkům IFRS. Užití této metody je rychlé, technologicky a organizačně nenáročné, avšak pokud je konverze prováděna mimo samotný účetní software, je tento postup náchylný na chyby.

Výsledky této metody jsou také závislé na podrobnosti účtového rozvrhu a ve většině případů je společnost nucena vynaložit dodatečné mzdové náklady na specialistu. (Procházka, 2011, s. 62-63)

3.3.3 Paralelní účetní systém

Tato metoda využívá účetní software, který dokáže současně zaznamenávat účetní případy podle národní legislativy i IFRS. Pokud je počet rozdílů vysoký, je tato metoda nejvhodnějším řešením. Všechny rozdíly mezi oběma účetními systémy jsou podchyceny v účetním softwaru, tato metoda je velmi detailní a může poskytnout dodatečné informace pro řízení a rozhodování. Její použití představuje významný zásah do interních procesů a zvýšení mzdových nákladů (naroste počet zaměstnanců v účtárně) a nákladů na užitý software (technologická náročnost). (Procházka, 2011, s. 63-65)

Mejzlík (2010, s. 3) uvádí metodu přechodu na úrovni transakcí, která odpovídá paralelnímu účetnímu systému. Tato varianta však nepočítá se softwarem, který dokáže současně zaznamenat účetní případy v obou účetních systémech, ale s postupem, kdy účetní daný případ zaúčtuje napřed podle českých účetních předpisů a poté jej ihned transformuje podle IFRS. Tato varianta je zdoluhavější a náročnější, než využití potřebného softwaru, a je náchylnější k chybovosti lidského faktoru.

Mládek (2010) s tvrzením, že lze využít výše zmíněné tři metody přechodu na IFRS nesouhlasí a odkazuje se přímo na standardy IFRS (konkrétně IAS 8) a § 19a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Pokud účetní jednotka zaúčtuje transakce a další případy podle národních účetních předpisů, a pak tyto výkazy převede na IFRS, koná tak v přímém rozporu s IAS 8. Jedinou variantou je podle Mládka užití paralelního účetního systému.

4 VYBRANÉ UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY

Podle Knápkové, Pavelkové a Šteker (2013) slouží finanční analýza ke komplexnímu zhodnocení finanční situace společnosti. Znalost finanční situace společnosti napomáhá manažerům ke správnému rozhodování. Je však důležitá nejen pro manažery, ale také pro vlastníky, investory, obchodní partnery, státní instituce, zaměstnance, auditory a další.

Rozdílné účtování a vykazování položek má vliv také na provedení finanční analýzy. Jelikož finanční analýza společnosti bývá prováděna na základě účetních výkazů, které jsou podle české účetní legislativy a IFRS rozdílné, budou rozdílné i výsledky finanční analýzy podle těchto výkazů. Základními nástroji finanční analýzy jsou finanční ukazatele. Pro jejich správný výpočet, jsou nutné (mimo jiné) 3 základní předpoklady:

- V rozvaze jsou obsaženy všechny stavy aktiv a pasiv, které mohou ovlivnit finanční hodnocení,
- rozvahové položky jsou reálně oceněny,
- položky jsou rozlišeny na dlouhodobé a krátkodobé.

České účetní výkazy nesplňují již první předpoklad, jelikož finanční leasing u nájemce se neevviduje v rozvaze, pouze se uvádí v příloze k účetní závěrce. V rozvaze tak nejsou evidovány ani aktiva, ani závazky spojené s tímto leasingem. Naopak zřizovací výdaje, výdaje na reklamu a propagaci se v rozvaze podle české legislativy objeví, zatímco ve výkazu o finanční situaci podle IFRS nikoliv.

Další problém nastává při reálném ocenění majetkových složek (např. rizikové pohledávky po lhůtě splatnosti či v konkurzním řízení, u kterých se předpokládá snížení hodnoty). Podle zásady opatrnosti, uplatňované podle české účetní legislativy je možné použít opravné položky k majetku, odpisy, rezervy, časové rozlišení, nebo použití reálné hodnoty u vybraných položek finančních aktiv. K výpočtu finančních ukazatelů tak musíme použít (získat) „netto“ hodnotu aktiv. Podle IFRS je aktivum rovnou přeceněno na reálnou hodnotu a v této hodnotě vykázáno ve výkazech.

Účetní výkazy obsahují údaje, které lze použít přímo – absolutní ukazatele. Z rozdílu stavových ukazatelů (obsaženy v rozvaze) lze získat rozdílové ukazatele, a pokud je vykázán údaj dán do poměru s jiným údajem, vznikne poměrový ukazatel. (Knápková, Pavelková a Šteker, 2013, s. 66) Ve finanční analýze se nejčastěji používají poměrové ukazatele. Některé z nich jsou uvedeny v následující části.

4.1 Analýza zadluženosti, majetkové a finanční struktury

Tyto ukazatele slouží jako indikátory výše rizika, které společnost podstupuje při dané struktuře vlastních a cizích zdrojů. Určitá výše zadluženosti je pro společnost obvykle užitečná, proto by měla každá společnost usilovat o optimální poměr vlastního a cizího kapitálu. (Pavelková a Knápková, 2008, s. 69) V rámci této analýzy se obvykle počítají následující ukazatele.

$$\text{Celková zadluženost} = \frac{\text{Cizí zdroje}}{\text{Aktiva celkem}} \quad (1)$$

Ukazatel celkové zadluženosti slouží jako indikátor rizika, které podnik podstupuje použitím cizích zdrojů. Doporučená hodnota se pohybuje v rozmezí 30 – 60 % (závisí na odvětví, ve kterém společnost podniká). (Pavelková a Knápková, 2008, s. 70)

$$\text{Úrokové krytí} = \frac{\text{EBIT} (= \text{HV před zdaněním} + \text{nákl. úroky})}{\text{Nákladové úroky}} \quad (2)$$

Úrokové krytí představuje výši zadluženosti pomocí schopnosti společnosti splácet úroky. Pokud má ukazatel hodnotu 1, znamená to, že je společnost schopna splácet úroky, avšak má nulový zisk. Doporučená hodnota ukazatele je vyšší než 5. (Pavelková a Knápková, 2008, s. 71)

$$\text{Krytí dl. majetku dl. zdroji} = \frac{\text{Vlastní kapitál} + \text{dl. cizí zdroje}}{\text{Dlouhodobý majetek}} \quad (3)$$

Při výsledku tohoto ukazatele nižším než 1, musí společnost krýt část svého dlouhodobého majetku i krátkodobými zdroji a společnost tak může mít problémy s úhradou svých závazků. Společnost je tak podkapitalizována. Při příliš vysokém poměru je naopak překapitalizována. (Pavelková a Knápková, 2008, s. 71-72)

4.2 Analýza likvidity

Likvidita představuje schopnost společnosti hradit své závazky.

$$\text{Běžná likvidita} = \frac{\text{Oběžná aktiva}}{\text{Krátkodobé cizí zdroje}} \quad (4)$$

Ukazatel běžné likvidity (likvidita III. stupně) udává, kolikrát pokrývají oběžná aktiva krátkodobé cizí zdroje společnosti, tzn. kolikrát je společnost schopna uspokojit své věřitele, kdyby v daném okamžiku všechna svá oběžná aktiva zpeněžila. Hodnota tohoto ukazatele by měla nabývat hodnot mezi 1,5 – 2,5. (Pavelková a Knápková, 2008, s. 72)

$$\text{Pohotov\acute{a} likvidita} = \frac{\text{Krátkodob\acute{e} pohl. + finan\c{c}n\acute{i} majetek}}{\text{Krátkodob\acute{e} ciz\acute{i} zdroje}} \quad (5)$$

Ukazatel pohotové likvidity (likvidity II. stupně) by měl nabývat hodnot od 1 do 1,5. Při nižším poměru musí společnost spoléhat na případný prodej zásob. (Pavelková a Knápková, 2008, s. 73)

$$\text{Okamžitá likvidita} = \frac{\text{Finan\c{c}n\acute{i} majetek}}{\text{Krátkodob\acute{e} ciz\acute{i} zdroje}} \quad (6)$$

Ukazatel likvidity I. stupně by měl nabývat hodnot v rozmezí 0,2 – 0,5. Vysoké hodnoty tohoto ukazatele svědčí o neefektivním využití finančních prostředků. (Pavelková a Knápková, 2008, s. 73)

$$\text{Podíl \u010d\acute{a}st\acute{e}ho pracovního kapitálu na OA} = \frac{\text{Ob\acute{e}žn\acute{a} aktiva – krátkodob\acute{e} ciz\acute{i} zdroje}}{\text{Ob\acute{e}žn\acute{a} aktiva}} \quad (7)$$

Podíl čistého pracovního kapitálu na oběžných aktivech je ukazatel, charakterizující krátkodobou finanční stabilitu podniku. Tento podíl by měl dosahovat 30 – 50 %. (Pavelková a Knápková, 2008, s. 74)

4.3 Analýza rentability

Rentabilita představuje výnosnost vloženého kapitálu, která je měřítkem schopnosti podniku vytvářet nové zdroje, dosahovat zisku použitím investovaného kapitálu, apod. Ukazatele rentability měří úspěšnost společností srovnáním hospodářského výsledku s jinými veličinami. (Pavelková a Knápková, 2008, s. 77-78) K nejčastěji používaným patří.

$$\text{Rentabilita tržeb (ROS)} = \frac{\text{\u010cist\acute{y} zisk}}{\text{Tržby}} \quad (8)$$

Tento ukazatel vyjadřuje schopnost společnosti přetvářet zásoby na hotové peníze. (Pavelková a Knápková, 2008, s. 79)

$$\text{Rentabilita celkového kapitálu (ROA)} = \frac{\text{EBIT}}{\text{Aktiva}} \quad (9)$$

Rentabilita celkového kapitálu měří výkonnost (produkční sílu) společnosti. (Pavelková a Knápková, 2008, s. 79)

$$\text{Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)} = \frac{\text{\u010cist\acute{y} zisk}}{\text{Vlastn\acute{i} kapitál}} \quad (10)$$

Měřením tohoto ukazatele vyjadřujeme výnosnost kapitálu vloženého vlastníky společnosti. Jeho výsledek by se měl pohybovat alespoň několik procent nad dlouhodobým průměrem úroční dlouhodobých vkladů. (Pavelková a Knápková, 2008, s. 79)

Dalším ukazatelem, který nespadá do analýzy rentability, ale využívá se v převážné většině ukazatelů souvisejících s rentabilitou akcií, je zisk na akcii. (Pavelková a Knápková, 2008, s. 80-81)

$$\text{Zisk na akcii} = \frac{\text{Výsledek hospodaření}}{\text{Počet vydaných akcií}} \quad (11)$$

I u tohoto ukazatele platí, že čím vyšší, tím lepší.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Společnost XYZ a.s. byla založena v roce 2003. Základní kapitál společnosti je 2 000 000 Kč a skládá se ze 100 ks kmenových akcií na majitele v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 20 000 Kč. Akcie jsou rozděleny v poměru 75% a 25% mezi 2 akcionáře. Mezi předmět podnikání patří:

- provozování čerpacích stanic s palivy a mazivy
- velkoobchod a maloobchod
- zprostředkování obchodu a služeb
- technické činnosti v dopravě
- nákup, prodej a skladování zkapalněných uhlovodíkových plynů v tlakových nádobách
- montáž, opravy, revize a zkoušky vyhrazených plynových zařízení a plnění nádob plyny
- silniční motorová doprava nákladní
- nákup, prodej a skladování paliv a maziv včetně jejich dovozu
- výroba nebezpečných chemických látek a nebezpečných chemických přípravků a prodej chemických látek a chemických přípravků klasifikovaných jako vysoce toxické a toxické

Společnost se zabývá především distribucí pohonných hmot. Díky nové technologii daňového skladu od roku 2014 začala s přimícháváním biosložky do motorové nafty. Z části disponuje vlastní přepravní technikou, dlouhodobě si také přepravní techniku najímá. Mezi její zákazníky patří velkoobchodní klienti, dopravci, sítě čerpacích stanic, stavební firmy, zemědělská družstva, těžební společnosti a společnosti zabývající se poskytováním služeb (technické služby, dopravní podniky). Důraz je kladen také na zákazníky, které představují firmy s majetkovou účastí státu (resp. měst či obcí) či velké zahraniční firmy a bonitní společnosti. Objemem prodávaných pohonných hmot se společnost řadí mezi nejvýznamnější firmy v oboru distribuce pohonných hmot ve svém regionu.

V souladu se zvyšujícími se nároky ze strany legislativy, trhu s PHM v České republice i samotných klientů, se společnost rozhodla zařadit mezi organizace s řízeným systémem jakosti pro činnost distribuce a prodej PHM. Společnost je držitelem certifikace dle mezinárodních norem systému managementu jakosti ČSN EN ISO 9001:2009 a systému envi-

ronmentálního managementu dle normy ČSN EN ISO 14001:2005. Dále je držitelem certifikace udržitelnosti biopaliv dle systému ISCC.

Společnost také klade velký důraz na úroveň pracovního prostředí a zázemí svých zaměstnanců. V roce 2014 zaměstnávala společnost v průměru 13 zaměstnanců na základě pracovních smluv.

6 ANALÝZA VÝKAZŮ SPOLEČNOSTI A ROZDÍLŮ MEZI ČÚS A IFRS

V následující části budou analyzovány účetní výkazy společnosti a budou identifikovány rozdíly v položkách podle českých účetních standardů a podle IFRS.

6.1 Analýza rozvahy - aktiva

Aktiva v rozvaze představují majetek společnosti. Dělíme jej na dlouhodobý, krátkodobý (oběžný) a položky časového rozlišení.

6.1.1 Dlouhodobý majetek

Česká účetní legislativa

Dlouhodobý majetek rozdělujeme na nehmotný, hmotný a finanční. Pro zařazení majetku mezi dlouhodobý je třeba, aby splňoval 2 základní podmínky (Česko, 1991, § 19):

- doba použitelnosti delší než 1 rok,
- ocenění dosáhlo částky stanovené účetní jednotkou.

Společnost nevykazuje dlouhodobý nehmotný majetek. Neznamená to, že nemá žádná nehmotná aktiva, pouze to, že žádné z těchto aktiv nepřekročilo částku 60 000 Kč (kterou má společnost stanovenou ve vnitropodnikových směrnících, a která je shodná s hranicí dle zákona o účetnictví). Společnost nevykazuje ani žádný finanční dlouhodobý majetek, výše dlouhodobého hmotného majetku je tedy zároveň vyšší celkového dlouhodobého majetku.

V tabulce 1 je zobrazen dlouhodobý hmotný majetek společnosti.

Tabulka 1: Dlouhodobý hmotný majetek společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014)

Položka (v tis. Kč)	Brutto	Korekce	Netto	Minulé období
Dlouhodobý hmotný majetek	19 038	10 851	8 187	9 588
Pozemky	0	0	0	0
Stavby	50	22	28	31
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	18 988	10 829	8 159	9 557
Jiný DHM	0	0	0	0
Nedokončený DHM	0	0	0	0

Z tabulky je zřejmé, že DHM tvoří movité věci (dopravní prostředky, technologie daňového skladu, čerpadla a kamerové systémy, nádrže, apod.) a stavby (garáž). Pro zařazení položky do DHM je stanovena hranice 40 tisíc Kč (ÚJ ji tedy ponechala shodnou s hranicí stanovenou v zákoně o účetnictví) a doba použitelnosti delší než 1 rok. Nejvýznamnějšími přírůstky v roce 2014 patřilo pořízení technického zhodnocení technologie daňového skladu (které umožňuje kontinuální přimíchávání biosložky do motorové nafty), ve výši 941 tisíc Kč a nadzemní nádrže pro skladování PHM v hodnotě 381 tisíc Kč. (XYZ a.s., Příloha k účetní závěrce k 31.12.2014)

Společnost dále mimo rozvahu (v příloze k účetní závěrce) eviduje 1 tahač a 2 cisternové návěsy, pořízené finančním leasingem. Tahač byl splacen v roce 2014, návěsy budou splaceny v roce 2015. Prostřednictvím operativního leasingu si společnost najímá další dlouhodobý majetek: věž pro skladování zboží, kopírku, železniční nákladní vagóny a daňový sklad jiného provozovatele v jiném městě. (XYZ a.s., Příloha k účetní závěrce k 31.12.2014)

IFRS

Problematiku dlouhodobého majetku upravuje několik standardů IFRS. Pro společnost XYZ a.s. je nejdůležitějším standard IAS 16: Pozemky, budovy a zařízení. Všechny položky zahrnuté v samostatných movitých věcech a souborech movitých věcí splňují požadavky tohoto standardu a zůstanou klasifikovány jako dlouhodobý hmotný majetek. Podle IAS 16 tuto definici splňují i některé další položky, které byly během účetního období zařazeny do nákladů, protože jejich pořizovací hodnota nepřekročila 40 tis. Kč. ÚJ tedy provede aktivaci i tohoto drobného dlouhodobého majetku. Tyto úpravy jsou součástí kapitoly 7.2.

ÚJ si může zvolit, zda ponechá majetek v ocenění pořizovacími náklady a bude jeho hodnotu snižovat o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze znehodnocení, nebo použije přeceňovací model. ÚJ se rozhodla, že ponechá majetek v ocenění pořizovacími náklady a bude jej odepisovat pomocí lineární odpisové metody.

Jelikož společnost využívá i dlouhodobý majetek na leasing, je třeba věnovat pozornost i standardu IAS 17 Leasingy. IFRS rozeznává finanční a operativní leasing. ÚJ využívá aktiva pořízená jak finančním, tak i operativním leasingem. Výdaje za operativní leasing patří podle IFRS mezi náklady běžného období, stejně jako podle české legislativy. Aktiva pořízená na finanční leasing je však podle IAS 17 nutno aktivovat do dlouhodobého majet-

ku. Společnost zaúčtuje aktivum a závazek v částkách, které se rovnají reálné hodnotě nájatého majetku (pokud by byla současná hodnota minimálních leasingových plateb nižší, zaúčtuje se v této hodnotě). Při výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových plateb bude použita implicitní úroková míra (pokud ji nebude možné zjistit, bude použita inkrementální úroková míra nájemce). Aktivaci finančního leasingu je věnována kapitola 7.3.

ÚJ také podle standardu IAS 36: Znehodnocení aktiv prověřila, zda existuje náznak, že aktivum (budova, pozemek, zařízení a nehmotná aktiva) může být znehodnoceno. K rozvahovému dni takovýto náznak neexistoval.

6.1.2 Oběžná aktiva

Oběžná aktiva jsou taková, která mají dobu použitelnosti kratší než 1 rok.

6.1.2.1 Zásoby

Česká účetní legislativa

Do zásob řadíme materiál, nedokončenou výrobu, výrobky a zboží, a také poskytnuté zálohy na zásoby. Zásoby společnosti XYZ a.s. tvoří pouze zboží, určené k prodeji a zálohy poskytnuté na nákup tohoto zboží. Do zboží řadíme PHM na skladě. U poskytnutých záloh na zásoby byla vytvořena opravná položka z důvodu jejich vyššího ocenění v účetnictví, než je cena těchto pohledávek (část opravné položky již byla vytvořena v minulém účetním období). Přehled zásob společnosti XYZ a.s. je uveden v tabulce 2:

Tabulka 2: Zásoby společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha k 31.12.2014)

Položka (v tis. Kč)	Brutto	Korekce	Netto	Minulé období
Zásoby	63 753	8 124	55 629	18 709
Materiál	0	0	0	0
Nedokončená výroba	0	0	0	0
Výrobky	0	0	0	0
Zboží	31 591	0	31 591	9 960
Poskytnuté zálohy na zásoby	32 162	8 124	24 038	8 749

Zboží je oceňováno v pořizovacích cenách. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení, celní poplatky, dopravné do skladu a skladovací poplatky při dopravě. Úbytky zboží jsou oceněny metodou FIFO. Zásoby jsou evidovány ve standardních cenách (pořizovací cena) a rozdíl mezi standardní cenou a skutečnými pořizovacími náklady je účtován jako oceňovací

odchylka a proporcionalně rozpuštěn do nákladů. Opravné položky se tvoří tehdy, pokud je ocenění zásob v účetnictví přechodně vyšší než prodejní cena zásob snížená o náklady spojené s prodejem. (XYZ a.s., Příloha k účetní závěrce k 31.12.2014)

IFRS

Podle IAS 2 Zásoby, jsou zásoby definovány jako aktiva držená za účelu prodeje v rámci běžného podnikání, v procesu výroby pro takovýto prodej nebo jako materiál či obdobné dodávky, které budou spotřebovány při výrobě nebo poskytování služeb. Zboží tedy splňuje definici podle IFRS a nemusí být překlasifikováno. Pro ocenění úbytků zásob může být použit jeden z nákladových vzorců, a to buď FIFO, nebo vážený průměr. Protože společnost používá metodu FIFO podle české účetní legislativy, není třeba zde nic měnit.

6.1.2.2 Pohledávky

Česká účetní legislativa

Pohledávky dělíme na krátkodobé a dlouhodobé. Posuzovacím kritériem je překročení splatnosti 1 rok. Společnost neviduje žádné dlouhodobé pohledávky. Krátkodobé pohledávky společnosti nalezneme v tabulce 3:

Tabulka 3: Pohledávky společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014)

Položka (v tis. Kč)	Brutto	Korekce	Netto	Minulé období
Krátkodobé pohledávky	233 084	6 469	226 615	210 103
Pohledávky z obchod. vztahů	231 704	6 469	225 235	205 368
Stát – daňové pohledávky	1 132	0	1 132	3 185
Krátkodobé poskytnuté zálohy	136	0	136	186
Dohadné účty aktivní	0	0	0	0
Jiné pohledávky	112	0	112	1 364

Většina pohledávek společnosti vyplývá z obchodních vztahů. Z celkové hodnoty pohledávek 231,7 mil. Kč tvoří 87,5 mil. Kč pohledávky po splatnosti. Opravná položka je vytvořena ve výši 6,5 mil. Kč (přibližně polovina byla vytvořena již v minulém účetním období). Společnost tvoří opravné položky k pochybným pohledávkám na základě vlastní analýzy platební schopnosti svých zákazníků a věkové struktury pohledávek. (XYZ a.s., Příloha k účetní závěrce k 31.12.2014)

IFRS

Pohledávky patří mezi finanční nástroje podle IAS 32 Finanční nástroje: prezentace. Finančním nástrojům se věnují celkem 4 standardy: výše zmíněný IAS 32, IAS 39 Finanční nástroje: účtování a ocenění, IFRS 7 Finanční nástroje: zveřejňování a IFRS 9: Finanční nástroje (tento standard upravuje předchozí 3 standardy). IFRS 9 zatím nebyl Evropskou unií schválen pro použití v EU, proto se i ÚJ jednotka rozhodla dle tohoto standardu zatím neřídit a řídit se pouze podle zbylých 3 standardů.

Půjčky a pohledávky se oceňují v amortizované ceně pomocí metody efektivní úrokové sazby. Výjimka jsou pohledávky bez stanovené úrokové sazby, pokud jejich splatnost nepřekročí 12 měsíců a jejich rozdíl mezi současnou a nominální hodnotou není materiální. Pokud existuje důkaz, že se pohledávka může stát nedobytnou, ÚJ má povinnost vytvořit k ní opravnou položku. (Mládek, 2009, s. 38-47) ÚJ proto bude muset přezkoumat dobytost svých pohledávek, popř. vytvořit opravné položky a přecenit je metodou efektivní úrokové sazby. Tyto úpravy jsou provedeny v kapitole 7.5.1.

6.1.2.3 Krátkodobý finanční majetek

Česká účetní legislativa

V krátkodobém finančním majetku jsou zahrnuty především peníze v pokladnách a na bankovních účtech. Jejich přehled je uveden v tabulce 4:

Tabulka 4: Krátkodobý finanční majetek (XYZ a.s., Rozvaha společnosti
k 31.12.2014)

Položka (v tis. Kč)	Brutto	Korekce	Netto	Minulé období
Krátkodobý finanční majetek	99 672	0	99 672	52 321
Peníze	1 365	0	1 365	143
Účty v bankách	98 307	0	98 307	52 178

IFRS

Hotovost (tím je myšlena hotovost v pokladně a na bankovních účtech) řadí standard IAS 32 Finanční nástroje: prezentace mezi finanční aktiva. Její vykazování je shodné s úpravou české účetní legislativy.

6.1.2.4 Časové rozlišení na straně aktiv

Česká účetní legislativa

Do časového rozlišení na straně aktiv patří náklady, komplexní náklady a příjmy příštích období. Položky vykazované společností XYZ a.s. jsou uvedeny v tabulce 5:

Tabulka 5: Časové rozlišení na straně aktiv u společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014)

Položka (v tis. Kč)	Brutto	Korekce	Netto	Minulé období
Časové rozlišení	442	0	442	892
Náklady příštích období	409	0	409	877
Příjmy příštích období	33	0	33	15

Náklady příštích období zahrnují především časově rozlišené náklady spojené s finančním leasingem, pojištěním a poradenskými a ostatními službami. Příjmy z příštích období jsou tvořeny prodaným, ale dosud nevyfakturovaným zbožím.

IFRS

Časovému rozlišení se v IFRS nevěnuje samostatný standard. IFRS položky časového rozlišení nezná, tyto částky proto budou zahrnuty v krátkodobých pohledávkách. Úpravě položek časového rozlišení se věnuje kapitola 7.7.3.

6.2 Analýza rozvahy – pasiva

Strana pasiv představuje zdroje krytí majetku. Základní předpokladem je bilanční rovnice, dle které se aktiva rovnají pasivům. Zdroje mohou být vlastní nebo cizí, podle toho se dělí i strana pasiv na vlastní kapitál a cizí zdroje.

6.2.1 Vlastní kapitál

Česká účetní legislativa

Vlastní kapitál obsahuje položky základního kapitálu, kapitálových fondů, rezervního a ostatních fondů, výsledku hospodaření minulých let a běžného období.

Základní kapitál společnosti je tvořen kmenovými akciemi na majitele. Jeho výše (2 mil Kč) se od založení společnosti nezměnila.

V kapitálových fondech je jedinou obsazenou položkou Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách ve výši necelých –18 mil. Kč. Tento oceňovací rozdíl se nakumuloval

z přeměn společností v letech 2008-2010, kdy společnost XYZ a.s. fúzovala s jinými společnostmi, které těmito fúzemi zanikly do nástupnické společnosti XYZ a.s.

Společnost dále eviduje zákonný rezervní fond ve výši 400 tisíc Kč, který je již po několik let beze změny.

Výsledek hospodaření z běžného období je od naplnění rezervního fondu každoročně ponechán jako Nerozdělený zisk minulých let, který v roce 2014 již dosáhl výše 47,6 mil. Kč. V roce 2013 byla společnost ve ztrátě necelé 3 mil. Kč, zatímco v roce 2014 je 6,5 mil. Kč v zisku. Ztráta z roku 2013 byla pokryta právě nerozděleným ziskem minulých let. (XYZ a.s., Příloha k účetní závěrce k 31.12.2014)

Tabulka 6: Vlastní kapitál společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014)

Položka (v tis. Kč)	Běžné období	Minulé období
Vlastní kapitál	38 585	32 017
Základní kapitál	2 000	2 000
Oceňovací rozdíly z přecenění maj. a záv.	- 17 987	- 17 987
Zákonný rezervní fond	400	400
Nerozdělený zisk minulých let	47 604	50 529
Výsledek hospodaření běžného úč. období	6 568	- 2 925

IFRS

Úpravě vlastního kapitálu není věnován samostatný standard. V Konceptním rámci je navrženo základní členění vlastního kapitálu pro akciové společnosti, a to kapitál tvořený vklady akcionářů (základní kapitál), fondy z kapitálově zachyceného přecenění aktiv a závazků, nerozdělený zisk či ztráta a fondy, představující účelově vyhrazené části nerozděleného zisku (rezervní fondy). V rámci převodu účetní závěrky nemusí být učiněny žádné úpravy vlastního kapitálu a bude použito členění vlastního kapitálu podle Konceptního rámce.

6.2.2 Cizí zdroje

Cizí zdroje zahrnují rezervy, krátkodobé a dlouhodobé závazky, bankovní úvěry a časové rozlišení.

6.2.2.1 Rezervy

Česká účetní legislativa

Společnost XYZ a.s. tvoří rezervu pouze na daň z příjmů. V roce 2014 byla vytvořena rezerva ve výši 2,9 mil. Kč. Oproti předchozímu roku to byl rapidní nárůst (o 2,2 mil. Kč).

Tabulka 7: Rezervy společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014)

Položka (v tis. Kč)	Běžné období	Minulé období
Rezervy	2 933	627
Rezerva na daň z příjmů	2 933	627

IFRS

Rezervami se zabývá standard IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. Rezervy nemohou být tvořeny na obecná rizika z podnikání, na budoucí provozní ztráty, na záruční opravy, na nevybranou dovolenou nebo na daň z příjmů. ÚJ tedy bude muset rezervu na daň z příjmů zrušit. Rozpuštění rezervy je součástí úprav v kapitole 7.6.

Po rozhovoru s hlavní účetní společnosti bylo zjištěno, že společnost nebude vykazovat žádné rezervy podle standardu IAS 37. Společnost neuvažuje o restrukturalizaci, nemá žádné soudní spory, ve kterých by byla dlužníkem, neneviduje žádné nevýhodné smlouvy a nevykazuje žádné aktivum, u kterého by bylo nutné uvést místo do původního stavu.

6.2.2.2 Závazky

Česká účetní legislativa

V rozvaze jsou závazky společnosti rozděleny na dlouhodobé a krátkodobé, opět podle doby splatnosti (hranice 1 rok). Nejvýznamnější položkou dlouhodobých závazků je u společnosti odložený daňový závazek na daň z příjmů. Odložený daňový závazek vznikl především z rozdílů mezi daňovou a účetní hodnotou dlouhodobého hmotného majetku. (XYZ a.s., Příloha k účetní závěrce k 31.12.2014)

Tabulka 8: Dlouhodobé závazky společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014)

Položka (v tis. Kč)	Běžné období	Minulé období
Dlouhodobé závazky	1 928	2 140
Jiné závazky	739	1 274
Odložený daňový závazek	1 189	866

V krátkodobých závazcích společnosti jsou největší položkou daňové závazky vůči státu. Jedná se především o dosud nezaplacené daňové povinnosti k dani z přidané hodnoty, spotřební dani, dani silniční a ze závislé činnosti fyzických osob.

Další významnou položkou jsou závazky z obchodních vztahů, z nichž 640 tis. Kč tvoří závazky po lhůtě splatnosti. Zbylé položky obsahují závazky vůči zaměstnancům (prosinčové mzdy, které se vyplácí v lednu), závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění (taktéž za prosinec) a jiné závazky. (XYZ a.s., Příloha k účetní závěrce k 31.12.2014)

Tabulka 9: Krátkodobé závazky společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014)

Položka (v tis. Kč)	Běžné období	Minulé období
Krátkodobé závazky	193 998	96 784
Závazky z obchodních vztahů	19 227	40 936
Závazky k zaměstnancům	387	305
Závazky ze soc. zab. a zdrav. poj.	24	176
Stát – daňové závazky a dotace	173 587	54 305
Jiné závazky	573	1 062

IFRS

Závazky z obchodních vztahů obdobně jako pohledávky z obchodních vztahů spadají pod finanční nástroje a jejich a jejich účtování a oceňování je velmi podobné české účetní legislativě, proto zde nebudou provedeny žádné změny.

Závazkům vůči zaměstnancům se nejvíce věnuje IAS 19 Zaměstnanecké požitky. Ten definuje, co patří mezi zaměstnanecké požitky a jejich účtování. Protože u společnosti XYZ a.s. nejsou významné rozdíly oproti tomuto standardu, ani zde nebudou provedeny úpravy.

Podle standardu IAS 12: Daně ze zisku je odložený daňový závazek, který ÚJ vykazuje v souladu s IFRS. V kapitole 7.8 bude dopočítána odložená daň z přechodných rozdílů, které vzniknou při převodu účetní závěrky.

6.2.2.3 Bankovní úvěry a výpomoci

Česká účetní legislativa

Společnost čerpá pouze krátkodobé úvěry se splatností do 1 roku. Úvěry jsou jistěny avalovanou blankosměnkou a zástavním právem k pohledávkám. Splatnost tohoto úvěru je v červenci 2015. (XYZ a.s., Příloha k účetní závěrce k 31.12.2014)

Tabulka 10: Bankovní úvěry společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014)

Položka (v tis. Kč)	Běžné období	Minulé období
Bankovní úvěry a výpomoci	145 000	160 000
Krátkodobé bankovní úvěry	145 000	160 000

Společnost dále eviduje účelové úvěry na pořízení vozidel, které v rozvaze vykazuje v položkách jiné závazky (krátkodobé i dlouhodobé).

IFRS

Úvěry jsou v IFRS opět řešeny několika standardy, které se týkají finančních nástrojů. Pokud by byly účelové úvěry poskytnuty na pořízení způsobilých aktiv (zásoby, výrobní tovary, zařízení na výrobu energie, nehmotná aktiva a investice do nemovitostí), byly by úroky z těchto úvěrů aktivovány přímo do pořizovací ceny daného způsobilého aktiva podle standardu IAS 23 Výpůjční náklady. Jelikož automobily dle tohoto standardu nespádají mezi způsobilá aktiva, úroky z úvěrů zůstanou zahrnuty v nákladech běžného období. V rámci převodových úprav budou účelové úvěry přeřazeny z položek jiné závazky mezi položky půjček a úvěrů. Tyto úpravy jsou provedeny v kapitole 7.7.2.

6.2.2.4 Časové rozlišení na straně pasiv

Česká účetní legislativa

Na straně pasiv můžeme v časovém rozlišení najít výdaje a výnosy příštích období. Společnost v rozvaze uvádí pouze výdaje příštích období. Jedná se o nájemné sídla, placené pozadu.

Tabulka 11: Časové rozlišení pasiv společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014)

Položka (v tis. Kč)	Běžné období	Minulé období
Časové rozlišení	8 101	45
Výdaje příštích období	8 101	45

IFRS

Situace zde je obdobná jako u časového rozlišení na straně aktiv, viz 6.1.2.4, s tím rozdílem, že časové rozlišení na straně pasiv je zahrnuto v krátkodobých závazcích. Úpravou časového rozlišení se zabývá kapitola 7.7.3.

6.3 Analýza výkazu zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty obsahuje výnosy a náklady společnosti. Výnosy jsou v řádcích, označených římskými číslicemi, náklady pak v řádcích označených písmeny (popř. arabskými číslicemi). Výkaz se dělí na provozní, finanční a mimořádný výsledek hospodaření. Součet provozního a finančního výsledku po odečtení daně z příjmů představuje výsledek hospodaření za běžnou činnost. Dále ve výkazu můžeme najít výsledek hospodaření za účetní období a výsledek hospodaření před zdaněním.

6.3.1 Výnosy

Česká účetní legislativa

Jelikož se společnost zabývá převážně prodejem zboží, je pochopitelné, že největší položkou výnosů jsou tržby za prodej zboží ve výši 2,7 mld. Kč (obdobné jako v minulém období). Další významnou položkou byly v roce 2014 tržby za prodej vlastních výrobků a služeb v hodnotě 545 mil. Kč, což je obrovský nárůst oproti minulému období (650 tis. Kč), který je způsoben především využití nové technologie daňového skladu, kdy je do motorové nafty přimíchána biosložka. Ze stejného důvodu se objevily výnosy v položkách aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti. V minulém období společnost prodala cisternový návěs, proto vykázala také tržby z prodeje dlouhodobého majetku. V ostatních finančních výnosech mají největší zastoupení kurzové rozdíly. K přepočtu cizích měn společnost používá denní kurz ČNB a během účetního období společnost účtuje pouze o realizovaných kurzových rozdílech. (XYZ a.s., Příloha k účetní závěrce k 31.12.2014)

Tabulka 12: Výnosy společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31.12.2104)

Položka	Běžné období (v tis. Kč)	Minulé období (v tis. Kč)
Tržby za prodej zboží	2 703 737	2 657 928
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	544 870	649
Změna stavu zásob vlastní činnosti	2	0
Aktivace	561	0
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	0	1 499
Tržby z prodeje materiálu	0	0
Ostatní provozní výnosy	3 930	1 349
Výnosové úroky	156	221
Ostatní finanční výnosy	5 828	549

IFRS

Problematikou výnosů se zabývá standard IAS 18 Výnosy. Z hlediska převodu účetní závěrky musí být z výnosů odebrány položky „změna stavu zásob vlastní činnosti“ a „aktiva-ce“, které IFRS neuznává jako výnosy, naopak je vykazuje jako náklady. Tyto úpravy jsou provedeny v kapitole 7.7.1.

6.3.2 Náklady**Česká účetní legislativa**

V tabulce 13 jsou uvedeny náklady společnosti.

Tabulka 13: Náklady společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31.12.2104)

Položka	Běžné období (v tis. Kč)	Minulé období (v tis. Kč)
Náklady vynaložené na prodej zboží	2 661 218	2 622 964
Spotřeba materiálu a energie	333 725	4 342
Služby	14 761	6 713
Mzdové náklady	5 355	5 212
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	1 778	1 771
Sociální náklady	198	204
Daně a poplatky	206 765	949
Odpisy DNM a DHM	3 046	3 025
Zůstatková cena prodaného DHM	0	1 257
Změna stavu rezerv, opravných položek v běžném období	6 914	7 204
Ostatní provozní náklady	3 164	1 835
Nákladové úroky	4 094	4 920
Ostatní finanční náklady	8 242	3 779

Největší položkou nákladů jsou náklady, vynaložené na prodej zboží (což se vzhledem k hlavní činnosti společnosti dalo očekávat). Vysoké položky jsou také ve spotřebě materiálu, energie a služeb, což souvisí stále s hlavní činností, a dále daně a poplatky. Zde mají největší podíl silniční daň, poplatky za použití dálnic a mýtné. Nejvýznamnějšími náklady v ostatních provozních nákladech je povinné a havarijní pojištění aut, v ostatních finančních nákladech jsou to pak poplatky za bankovní záruky, bankovní poplatky (především za příchozí platby) a kurzové ztráty. (XYZ a.s., Příloha k účetní závěrce k 31.12.2014)

IFRS

Nákladům se nevěnuje samostatný standard IAS/IFRS, ale jsou řešeny v rámci jednotlivých standardů u případů, kterých se tyto náklady týkají.

U většiny nákladů nejsou žádné významné změny vůči IFRS. Odpisy DNM a DHM budou upraveny v rámci úprav dlouhodobého majetku v kapitolách 7.1, 7.2 a 7.3.

6.3.3 Vybrané položky výkazu zisku a ztráty**Česká účetní legislativa**

Ve výkazu zisku a ztráty podle českých účetních standardů můžeme najít některé specifické položky, které slouží pro rychlejší posouzení činnosti a stavu společnosti.

Tabulka 14: Vybrané položky výkazu zisku a ztráty společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s.,
Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31.12.2104)

Položka	Běžné období (v tis. Kč)	Minulé období (v tis. Kč)
Obchodní marže	42 519	34 964
Přidaná hodnota	239 466	24 558
Provozní VH	16 176	5 949
Finanční VH	- 6 352	- 7 929
VH za běžnou činnost	6 568	- 2 925
Mimořádný VH	0	0
VH za účetní období	6 568	- 2 925
VH před zdaněním	9 824	- 1 980
Daň z příjmů z BČ – splatná	2 933	627
Daň z příjmů z BČ – odložená	323	318

Obchodní marže je rozdíl mezi tržbami za prodané zboží a náklady na prodej tohoto zboží. Z toho tedy vyplývá, že má kladnou hodnotu pouze u společností, které prodávají zboží, u ostatních je nulová. Do obchodní marže se nezapočítávají tržby za prodané výrobky, dlouhodobý majetek ani materiál.

Přidaná hodnota je tvořena několika položkami. Je to součet obchodní marže a výkonů (tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace) a od tohoto součtu se odečte výkonová spotřeba (spotřeba materiálu a energie a služby). Každá společnost by měla usilovat o tvorbu kladné přidané hodnoty.

Zatímco provozní a finanční VH získáme sečtením provozních (finančních) výnosů a odečtením provozních (finančních) nákladů, u mimořádného VH musíme ještě odečíst daň z mimořádné činnosti. Součet provozního VH a finančního VH a odečtení daně z příjmů

z běžné činnosti (splatné i odložené) tvoří VH za běžnou činnost. Pokud bychom k němu přičetli mimořádný VH, dostaneme VH za účetní období. VH před zdaněním vypočítáme sečtením provozního VH, finančního VH, mimořádných výnosů a mimořádných nákladů.

Z tabulky lze vidět, že VH za běžnou činnost a VH za účetní období je u společnosti XYZ a.s. ve stejné výši (jelikož nemá žádné mimořádné výnosy ani náklady) a rozdílný je tak pouze VH před zdaněním. Přestože v minulém období dosáhla společnost záporného VH před zdaněním, vidíme, že je vypočítána nejen odložená, ale i splatná daň z příjmů z běžné činnosti. Je to dáno tím, že daň z příjmů se nepočítá z výsledku hospodaření, uvedeném ve výsledovce, ale z upraveného výsledku hospodaření, protože ne všechny náklady a výnosy, které ve výsledovce najdeme, jsou daňově uznatelné.

IFRS

IFRS nepožaduje zveřejnění vybraných položek, které požaduje česká účetní legislativa.

6.4 Přehled o peněžních tocích

Česká účetní legislativa

Přehled peněžních toků je rozdělen do několika částí, viz tabulka 15.

Tabulka 15: Přehled peněžních toků společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Přehled o peněžních tocích za období od 1.1.2014 do 31.12.2014)

Položka	Běžné období (v tis. Kč)	Minulé období (v tis. Kč)
Stav PP a ekvivalentů na začátku období	52 321	25 201
Čistý peněžní tok z provozní činnosti	64 531	12 581
Čistý peněžní tok z investiční činnosti	- 1 645	1 250
Čistý peněžní tok z finanční činnosti	- 15 535	13 289
Čisté zvýšení (snížení) PP	47 351	27 120
Stav PP a ekvivalentů na konci období	99 672	52 321

Stav PP a ekvivalentů na začátku období je shodný se stavem PP a ekvivalentů na konci období minulého období. Ten navíc musí být stejný, jako je stav krátkodobého finančního majetku (pokladna a bankovní účty). V přehledu o peněžních tocích vidíme peněžní toky v rámci provozní činnosti (VH z běžné činnosti před zdaněním se upraví o změnu stavů pohledávek, závazků, zásob, odpisů, rezerv, opravných položek, atd.), investiční činnosti (příjmy a výdaje spojené s nabytím dlouhodobého majetku a půjčky a úvěry spřízněným

osobám) a finanční činnosti (vklady společníků, úroky, vyplacené dividendy a podíly na VK. atd.).

IFRS

Teorii k přehledu o peněžních tocích podle IFRS poskytuje kapitola 2.1.5.

6.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Česká účetní legislativa

V přehledu o změnách vlastního kapitálu se sleduje především zvýšení (snížení) základního kapitálu, změnu oceňovacích rozdílů z přecenění a rozdělení výsledku hospodaření (příděly do fondů, výplata dividend, úhrada ztráty či ponechání v nerozděleném zisku minulých let).

Tabulka 16: Přehled o změnách vlastního kapitálu společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Příloha účetní závěrky společnosti k 31.12.2014)

Položka	Stav k 1.1.2014 (v tis. Kč)	Změna	Stav k 31.12.2014 (v tis. Kč)
Základní kapitál	2 000	-	2 000
Zisk běžného období	- 2 925	+ 2925 + 6568	6 568
Nerozdělený zisk minulých let	50 529	- 2 925	47 604
Zákonný rezervní fond	400	-	400
Oceňovací rozdíly z přecenění	- 17 987	-	- 17 987

V tabulce 16 lze pozorovat změnu pouze u dvou položek, a to zisk běžného období a nerozdělený zisk minulých let. Z nerozděleného zisku minulých let byla uhrazena ztráta za rok 2013 a byl vytvořen zisk v roce 2014. Celkem se tak zvýšila hodnota vlastního kapitálu o 6 568 tis. Kč.

IFRS

Teorii k přehledu o změnách vlastního kapitálu podle IFRS se zabývá kapitola 2.1.4.

7 PROJEKT PŘEVODU ČESKÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA ZÁVĚRKU PODLE IFRS

Cílem této diplomové práce je převést závěrku společnosti XYZ a.s. podle českých účetních standardů na závěrku v souladu se standardy IFRS. V této kapitole jsou uvedeny změny, které je nutno v rámci převodu provést.

7.1 IAS 38 Nehmotná aktiva

Účetní jednotka eviduje v nákladech licence na účetní software a další licence, v celkové hodnotě 66 tis. Kč. Tato částka je přibližně ve stejné hodnotě každý rok, jelikož platnost těchto licencí je třeba každoročně obnovovat (samozřejmě včetně aktualizací). Dle standardu IAS 38 by tyto položky měly být aktivovány do DNM. Doba použitelnosti je ÚJ stanovena na 1 rok, z důvodu platnosti licencí na dobu 1 roku. Na výsledek hospodaření tato aktivace nebude mít žádný vliv, pouze se změní hodnoty některých položek ve výkazech (viz tabulka níže).

Tabulka 17: Úpravy výkazů podle IAS 38 (vlastní zpracování)

Výkaz	Položka	Změna (v tis. Kč)
Rozvaha	Samostatné movité věci - Brutto	+ 66
Rozvaha	Samostatné movité věci - Korekce	- 66
Rozvaha	Výsledek hospodaření	+ 0
Výsledovka	Odpisy DNM	+ 66
Výsledovka	Služby - licence	- 66

7.2 IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení

Jelikož jedinou stavbu – garáž ÚJ využívá k „zásobování zbožím“ a je využívána více než jedno období, splňuje definici hmotného aktiva podle IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení. Garáž mohla být zaúčtována jako aktivum, jelikož je pravděpodobné, že ÚJ bude mít z garáže ekonomický užitek a je možné ji spolehlivě ocenit pořizovacími náklady.

Protože není k dispozici odhad hodnoty garáže stanovený kvalifikovaným znalcem (a přeceňovací model se v praxi příliš nepoužívá), bude zvolen model ocenění pořizovacími náklady se snižováním o kumulované odpisy.

IAS 16 nedefinuje žádnou minimální hodnotu aktiv pro zařazení do dlouhodobého majetku, proto by měl být aktivován i drobný majetek, který splňuje podmínky dle IAS 16 a byl

v běžném období zařazen do nákladů. Proto bude aktivována kancelářská technika (monitor, tiskárna mobilní telefony, apod.), drobný nábytek (regály, kancelářské židle), obraz a náhradní díly, u kterých se předpokládá doba použitelnosti více než 1 období (proto jsou zařazeny zde, nikoli v zásobách).

Tabulka 18: Aktivace drobného majetku (vlastní zpracování)

Položka	Pořizovací cena (v Kč)	Počet let odepisování
Kancelářská technika	28 929	2
Drobný nábytek	12 436	2
Obraz	1 599	Neodepisuje se
Nářadí	5 814	2
Náhradní díly	18 965	2
Celkem	67 743	

V tabulce 20 jsou vypočteny měsíční lineární odpisy (majetek bude odepisován od následujícího měsíce po zařazení), celková hodnota opravek a zůstatková cena (netto hodnota).

Tabulka 19: Výpočet odpisů nově aktivovaného majetku (vlastní zpracování)

Měsíc zařazení	Pořizovací cena	Měsíční odpis	Oprávký	Zůstatková cena
Leden	3 533	147	1 619	1 914
Únor	2 365	99	985	1 379
Březen	585	24	219	366
Duben	5 371	224	1 790	3 580
Květen	2 326	97	678	1 648
Červen	8 997	375	2 249	6 748
Červenec	1 400	58	292	1 108
Srpen	14 749	615	2 458	12 291
Září	8 568	357	1 071	7 497
Říjen	5 088	212	424	4 664
Listopad	9 726	405	405	9 321
Prosinec	3 436	0	0	3 436
Celkem	66 144		12 192	53 952

Z těchto úprav vyplývají následující změny v rozvaze a výsledovce.

Tabulka 20: Úpravy výkazů podle IAS 16 (vlastní zpracování)

Výkaz	Položka	Změna (v tis. Kč)
Rozvaha	Samostatné movité věci - Brutto	+ 68
Rozvaha	Samostatné movité věci - Korekce	- 12
Rozvaha	Výsledek hospodaření	+ 56
Výsledovka	Odpisy DHM	+ 12
Výsledovka	Spotřeba materiálu a energie	- 68

7.3 IAS 17 Leasingy

Společnost XYZ a.s. eviduje 1 tahač a 2 cisternové návěsy pořízené na finanční leasing. I podle klasifikace dle standardu IAS 17 se jedná o finanční leasing (doba leasingu pokrývá většinu ekonomické životnosti aktiv, vlastnictví aktiva bude na leasingu konci převedeno na nájemce a současná hodnota leasingových splátek na počátku leasingu je vyšší než reálná hodnota aktiva). Majetek je třeba aktivovat do rozvahy a vytvořit k němu závazek v odpovídající výši.

Dle IAS 17 bude upravena nejen rozvaha, ale i výkaz zisku a ztráty. Budou dopočteny odpisy, úroky z leasingových plateb a také případné pojištění aktiv, které nelze zařadit do pořizovací ceny aktiva, ale jde přímo do nákladů. Odpisová politika majetku pořízeného na leasing musí být stejná, jako u vlastních aktiv. Protože u všech leasingových smluv má ÚJ opci na koupi aktiva po skončení doby leasingu a tuto opci hodlá využít, nemusí být aktivum plně odepsáno již během leasingu. Podle odpisové politiky společnosti je doba použitelnosti stanovena na 6 let a bude použita lineární metoda odpisování.

7.3.1 Aktivace tahače

Datum počátku leasingu:	15.6.2009
Datum ukončení leasingu:	14.6.2014
Pořizovací hodnota aktiva:	2 332 tis. Kč

Nejdříve je třeba zjistit výši úrokové míry. Bude vypočtena implicitní úroková míra a následně určen další postup. Výpočet byl proveden pomocí funkce hledání řešení v programu Microsoft Excel.

Tabulka 21: Výpočet implicitní úrokové míry tahače (v tis. Kč) (vlastní zpracování)

Úroková míra		0,00%		
Rok	Závazek na počátku roku	Úrok	Platba	Snížení závazku
2009	2 332	0	451	451
2010	1 881	0	408	408
2011	1 473	0	408	408
2012	1 065	0	423	423
2013	642	0	453	453
2014	189	0	189	189
2015	0			

Úroková míra leasingu vyšla nulová. Je to dáno tím, že pronajímatel deklaruje nulové navýšení. Toto tvrzení pronajímatele je však v rozporu s tržními podmínkami, protože by znamenalo, že pronajímatel poskytl nájemci bezúročný úvěr. Cena uvedená ve smlouvě proto pravděpodobně není reálnou hodnotou tahače. V tomto případě je třeba reálnou hodnotu automobilu a určit současnou hodnotu plateb pomocí tzv. inkrementální úrokové míry. U konkurenční leasingové společnosti by společnost mohla uzavřít srovnatelnou leasingovou smlouvu s tržní úrokovou mírou 7 % ročně. Bude použita tato úroková míra jako inkrementální úroková míra a vypočtena současná hodnota plateb následovně:

Tabulka 22: Výpočet současné hodnoty plateb (v tis. Kč) (vlastní zpracování)

Rok	Platba	Diskontní faktor	Současná hodnota
2009	451	1,000	451
2010	408	1,145	356
2011	408	1,225	333
2012	423	1,311	323
2013	453	1,403	323
2014	189	1,501	126
Současná hodnota plateb			1912

Za předpokladu, že reálná hodnota tahače je 2 000 tis. Kč, tahač bude zařazen do majetku v nižší z hodnot (reálná hodnota a současná hodnota plateb), a to ve výši 1 912 tis. Kč. V neposlední řadě je nutné sestavit tabulku pro umořování leasingové závazku.

Tabulka 23: Výpočet umořování leasingového závazku (v tis. Kč) (vlastní zpracování)

Úroková míra		7,00%		
Rok	Závazek na počátku roku	Úrok	Platba	Snížení závazku
2009	1 912	0	213	213
2009	1 699	114	238	124
2010	1 575	106	408	302
2011	1 273	85	408	323
2012	950	64	423	359
2013	591	40	453	413
2014	177	12	189	177
2015	0			

Aktivum bude odepisováno 6 let od následujícího měsíce po uzavření leasingové smlouvy lineární metodou.

Tabulka 24: Odpisový plán tahače (v tis. Kč) (vlastní zpracování)

Rok	Počet měsíců	Roční odpis	Oprávky	Zůstatková hodnota
2009	6	159	159	1 753
2010	12	319	478	1 434
2011	12	319	797	1 115
2012	12	319	1 115	797
2013	12	319	1 434	478
2014	12	319	1 753	159
2015	6	159	1 912	0

V další tabulce jsou shrnuty změny, které aktivace tahače vyvolá ve výkazech na konci roku. Protože byly splátky leasingu podle české legislativy zahrnuty pouze v nákladech (služby), je nutné odtud splátku roku 2014 vyjmout.

Tabulka 25: Úpravy výkazů podle IAS 17 – aktivace tahače (vlastní zpracování)

Výkaz	Položka	Změna (v tis. Kč)
Rozvaha	Samostatné movité věci - Brutto	+ 1 912
Rozvaha	Samostatné movité věci - Korekce	- 1 753
Rozvaha	Závazky - krátkodobé	+ 0
Rozvaha	Výsledek hospodaření	- 142
Výsledovka	Náklady - služby	- 189
Výsledovka	Odpisy DHM	+ 319
Výsledovka	Úroky z leasingu	+ 12

7.3.2 Aktivace prvního cisternového návěsu

Datum počátku leasingu: 22.1.2010

Datum ukončení leasingu: 21.1.2015

Pořizovací hodnota aktiva: 1 870 tis. Kč

Implicitní úroková míra byla vypočtena stejným způsobem, jako u aktivace tahače.

Tabulka 26: Výpočet implicitní úrokové míry prvního návěsu (v tis. Kč) (vlastní zpracování)

Úroková míra		5,84%		
Rok	Závazek na počátku roku	Úrok	Platba	Snížení závazku
2010	1 870	109	656	547
2011	1 323	77	375	298
2012	1 025	60	375	315
2013	710	41	375	334
2014	377	22	375	353
2015	24	1	25	24
2016	0			

Vypočtenou úrokovou míru 5,84% lze považovat za implicitní, protože odpovídá tržním podmínkám. Proto i částku uvedenou v leasingové smlouvě (1 870 tis. Kč) lze považovat za reálnou hodnotu aktiva a v této hodnotě bude také návěs zařazen do majetku.

Tabulka 27: Odpisový plán prvního návěsu (v tis. Kč) (vlastní zpracování)

Rok	Počet měsíců	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková hodnota
2010	11	286	286	1 584
2011	12	312	597	1 273
2012	12	312	909	961
2013	12	312	1 221	649
2014	12	312	1 532	338
2015	12	312	1 844	26
2016	1	26	1 870	0

V leasingové smlouvě bylo také sjednáno pojištění aktiva, které ÚJ platí každý měsíc společně se splátkou leasingu. Toto pojištění je již zahrnuto v ostatních provozních nákladech v částce 45 tis. Kč. Ve změnách výkazů níže se proto neprojeví.

Tabulka 28: Úpravy výkazů podle IAS 17 – aktivace prvního návěsu (vlastní zpracování)

Výkaz	Položka	Změna (v tis. Kč)
Rozvaha	Samostatné movité věci - Brutto	+ 1 870
Rozvaha	Samostatné movité věci - Korekce	- 1 532
Rozvaha	Závazky - krátkodobé	+ 24
Rozvaha	Závazky - dlouhodobé	+ 0
Rozvaha	Výsledek hospodaření	+ 41
Výsledovka	Náklady - služby	- 375
Výsledovka	Odpisy DHM	+ 312
Výsledovka	Úroky z leasingu	+ 22

7.3.3 Aktivace druhého cisternového návěsu

Datum počátku leasingu:	9.2.2012
Datum ukončení leasingu:	8.7.2015
Pořizovací hodnota aktiva:	2 217 tis. Kč

V tabulce níže je vypočtená implicitní úroková míra druhého cisternového návěsu.

Tabulka 29: Výpočet implicitní úrokové míry druhého návěsu (v tis. Kč)
(vlastní zpracování)

Úroková míra		5,30%		
Rok	Závazek na počátku roku	Úrok	Platba	Snížení závazku
2012	1 935	103	606	503
2013	1 432	76	450	374
2014	1 058	56	450	394
2015	664	35	450	415
2016	249	13	262	249
2017	0			

Úroková míra 5,30% je implicitní úrokovou mírou a hodnota 2 217 tis. Kč je tak reálnou hodnotou i současnou hodnotou leasingových splátek. Návěs proto bude zařazen do majetku v této výši a z této hodnoty také odepisován.

Tabulka 30: Odpisový plán druhého tahače (v tis. Kč) (vlastní zpracování)

Rok	Počet měsíců	Roční odpis	Oprávký	Zůstatková hodnota
2012	10	308	308	1 909
2013	12	370	677	1 540
2014	12	370	1 047	1 170
2015	12	370	1 416	801
2016	12	370	1 786	431
2017	12	370	2 155	62
2018	2	62	2 217	0

Také tento tahač je v rámci leasingové smlouvy pojištěn, proto bylo do nákladů běžného období přiřazeno 42 tis. Kč. Ve změnách výkazů se toto již znovu nepromítne.

Tabulka 31: Úpravy výkazů podle IAS 17 – aktivace druhého návěsu
(vlastní zpracování)

Výkaz	Položka	Změna (v tis. Kč)
Rozvaha	Samostatné movité věci - Brutto	+ 2 217
Rozvaha	Samostatné movité věci - Korekce	- 1 047
Rozvaha	Závazky - krátkodobé	+ 664
Rozvaha	Závazky - dlouhodobé	+ 249
Rozvaha	Výsledek hospodaření	+ 24
Výsledovka	Náklady - služby	- 450
Výsledovka	Odpisy DHM	+ 370
Výsledovka	Úroky z leasingu	+ 56

7.3.4 Operativní leasing

Prostřednictvím operativního leasingu si společnost najímá další dlouhodobý majetek: věž pro skladování zboží, kopírku, železniční nákladní vagóny a daňový sklad jiného provozovatele v jiném městě. Náklady na tento druh leasingu jsou dle českých účetních standardů účtovány přímo do nákladů, dle IFRS mají být také účtovány rovnou do nákladů. U operativního leasingu tedy neproběhne žádná změna.

7.4 IAS 2 Zásoby

Společnost vyrábí motorovou naftu s příměsí biosložky. V rozvaze nejsou tyto výrobky vykázány, protože byly do rozvahového dne všechny prodány. Společnost má zajištěn odbyt svých výrobků ještě před výrobou, díky tomu se jí nehromadí na skladě, ale jsou ihned expedovány. Je však třeba určit hodnotu ocenění výrobků podle IFRS. Z kalkulace výrobku musí být vyjmuta odbytová a správní režie. Tato skutečnost se neprojeví v rozvaze (jelikož je stav výrobků na skladě na konci roku nulový), projeví se pouze v rámci výsledovky. Výnosový účet změna stavu výroby a aktivace musí být přeúčtován do nákladů (viz podkapitola 7.7.1). Jelikož výkaz zisku a ztráty podle IFRS bude sestaven v druhovém členění, případ, kdy bude oddělena odbytová a správní režie se zde neprojeví, protože tyto položky by byly opět sečteny do jedné položky výkazu. Rozdíl by byl znatelný pouze v účelově členěném výkazu. ÚJ eviduje odděleně náklady na přímý materiál, přímé mzdy a jednotlivé režie pouze v rámci své vnitropodnikové evidence, která není předmětem této práce. Proto v tomto případě nebude ve výkazech podle IAS 2 žádná změna.

7.5 IAS 39 Finanční nástroje: účtování a ocenění

7.5.1 Pohledávky

Společnost neeviduje žádné dlouhodobé pohledávky. V počátečním ocenění pohledávek není u IFRS žádná významná změna oproti českým účetním standardům. Pro určení výše opravných položek je třeba určit věkovou strukturu pohledávek. Věková struktura pohledávek z obchodního styku je zobrazena v tabulce 32.

Tabulka 32: Věková struktura pohledávek k 31.12.2014 (vlastní zpracování)

	Stav k 31.12.2014 (v tis. Kč)	Podíl v %
Před splatností	144 163	62,22
Po splatnosti	87 541	37,78
do 30 dní po splatnosti	69 443	29,97
31-60 dnů po splatnosti	7 584	3,27
61-90 dnů po splatnosti	2 164	0,94
91-180 dnů po splatnosti	160	0,07
181 - 360 dnů po splatnosti	585	0,25
nad 361 dnů po splatnosti	7 605	3,28
Pohledávky z obchodního styku	231 704	100,00

Protože je částka pohledávka po splatnosti nad 361 dnů významná, rozdíl mezi nominální a současnou hodnotou je materiální, pohledávka proto musí být diskontována pomocí metody efektivní úrokové míry. Reálná hodnota pohledávky k 31.11.2014 byla ÚJ stanovena na 12 000 tis. Kč (vychází z aktuální prodejní ceny zboží, ke kterému se pohledávka vztahuje). Předpokládaná doba splacení je stanovena na 3 roky, celková suma 12 000 tis. Kč by měla být splacena ve 3 stejných splátkách 4 000 tis. Kč včetně úroku. Efektivní úroková míra (r) bude stanovena dle vzorce 12:

$$11\,218 = \frac{4\,000}{(1+r)} + \frac{4\,000}{(1+r)^2} + \frac{4\,000}{(1+r)^3} \quad (12)$$

Efektivní úroková míra je rovna 3,45 %. V následující tabulce jsou dopočteny naběhnuté úroky a hodnoty pohledávky v jednotlivých letech. Naběhlý úrok bude účtován do výnosů z úroků v běžném roce.

Tabulka 33: Výpočet diskontování pohledávky po splatnosti (vlastní zpracování)

Rok	Naběhlá hodnota na začátku roku	Naběhlý úrok	Peněžní tok na konci roku	Naběhlá hodnota na konci roku
2015	11 218	387	4 000	7 605
2016	7 605	262	4 000	3 867
2017	3 867	133	4 000	0

ÚJ stanovila pro jednotlivé kategorie pohledávek po splatnosti procenta tvorby opravných položek. Protože má ÚJ pochybnosti o splatnosti i diskontované pohledávky, vytvoří opravnou položku i k ní.

Tabulka 34: Výpočet výše opravné položky k pohledávkám k 31.12.2014 (vlastní zpracování)

Pohledávka po splatnosti	Stav k 31.12.2014 (v tis. Kč)	Stanovené % tvorby opravné položky	Výše opravné položky
Do 30 dní po splatnosti	69 443	2,5	1 736
31-60 dnů po splatnosti	7 584	5	379
61-90 dnů po splatnosti	2 164	25	541
91-180 dnů po splatnosti	160	50	80
181 - 360 dnů po splatnosti	585	75	439
nad 361 dnů po splatnosti - diskontovaná	7 605	100	7 605
Celkem	231 704		10 780

Výše opravné položky k pohledávkám tak značně naroste oproti výši opravné položky v rámci českých účetních standardů. Český postup, kde se čeká, než soud rozhodne o nedobytnosti pohledávky, je tak v přímém rozporu s požadavky IFRS a zároveň je jedním z významných rozdílů. Navýšení opravné položky se promítne jak v rozvaze, tak i ve výsledovce.

Ostatní pohledávky (vůči státu, jiné pohledávky, krátkodobé poskytnuté zálohy) zůstávají nezměněny.

K 31.12.2014 bude tedy tabulka změn ve výkazech vypadat následovně. Opravná položka podle českých předpisů byla ve výši 6 949 tis. Kč, dotvořena do 10 780 tis. Kč bude tedy ve výši 3 831 tis. Kč.

Tabulka 35: Úpravy výkazů podle IAS 39 k 31.12.2014 (vlastní zpracování)

Výkaz	Položka	Změna (v tis. Kč)
Rozvaha	Pohledávky z obchodních vztahů - korekce	+ 3 831
Rozvaha	Výsledek hospodaření	- 3 831
Výsledovka	Tvorba OP	+ 3831

7.5.2 Závazky

Také u závazků z obchodních vztahů byla provedena věková struktura závazků.

Tabulka 36: Věková struktura závazků k 31.12.2014 (vlastní zpracování)

	Stav k 31.12.2014 (v tis. Kč)	Podíl v %
Před splatností	18 584	96,66
Po splatnosti	643	3,34
do 30 dní po splatnosti	348	1,81
31-60 dnů po splatnosti	0	0,00
61-90 dnů po splatnosti	0	0,00
91-180 dnů po splatnosti	0	0,00
181 - 360 dnů po splatnosti	0	0,00
nad 361 dnů po splatnosti	295	1,53
Závazky z obchodního styku	19 227	100,00

Jelikož jsou položky závazků po splatnosti nevýznamné, nebudou přeceňovány na reálnou hodnotu a budou ponechány ve výkazech beze změn.

7.6 IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Společnost tvoří z rezerv pouze rezervu na daň z příjmů. Ta však podle IAS 37 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky nesplňuje definici rezervy (závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší), ani podmínky pro zaúčtování rezervy. Proto je třeba z účetních výkazů zápisy související s touto rezervou vyjmout. Dle IAS 12 Daně ze zisku se splatná daň za běžné a předchozí období zaúčtuje přímo do závazků. Proto bude rezerva na daň z příjmů přefazena do krátkodobých závazků.

Tabulka 37: Úprava výkazů podle IAS 37 (vlastní zpracování)

Výkaz	Položka	Změna (v tis. Kč)
Rozvaha	Rezerva na daň z příjmů	- 2 933
Rozvaha	Závazky krátkodobé – splatná daň	+ 2 933

7.7 Úpravy dle ostatních standardů

7.7.1 Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

Dle koncepčního rámce a standardu IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky je ve výkazu zisku a ztráty třeba upravit položky Změna stavu zásob vlastní činnosti a Aktivace. České účetní standardy tyto položky chápou jako výnosy, což je v rozporu s IFRS a je třeba je přeúčtovat do provozních nákladů. Tato změna ovlivní pouze výši nákladů a výnosů při zachování stejné absolutní výše zisku hospodaření. Proto pokud byly dle české účetní legislativy ve výnosech částky se znaménkem +, musí být podle IFRS částky v nákladech se znaménkem -.

Tabulka 38: Úprava výsledovky při transformaci změny stavu zásob a aktivace (vlastní zpracování)

Výkaz	Položka	Změna (v tis. Kč)
Výsledovka	Výnosy - změna stavu zásob vlastní činnosti	- 2
Výsledovka	Výnosy - aktivace	- 561
Výsledovka	Výkonová spotřeba	- 563

7.7.2 Účelové úvěry

Účelové úvěry na pořízení vozidel budou převedeny z krátkodobých a dlouhodobých jiných závazků do položek úvěry a půjčky (podle splatnosti budou dále rozděleny na krátkodobé a dlouhodobé), jelikož zobrazení v položkách úvěrů lépe vystihne pravou podstatu těchto zdrojů. Úroky z úvěrů byly správně vypočítány a zahrnuty do nákladových úroků. Změny v rozvaze jsou zobrazeny v následující tabulce.

Tabulka 39: Úprava rozvahy z titulu účelových úvěrů (vlastní zpracování)

Výkaz	Položka	Změna (v tis. Kč)
Rozvaha	Jiné závazky - dlouhodobé	- 739
Rozvaha	Jiné závazky - krátkodobé	- 573
Rozvaha	Úvěry a půjčky - dlouhodobé	+ 739
Rozvaha	Úvěry a půjčky - krátkodobé	+ 573

7.7.3 Časové rozlišení

V rámci položek časového rozlišení budou náklady, příjmy a výdaje příštích období přeúčtovány do krátkodobých pohledávek a závazků.

Tabulka 40: Úpravy rozvahy z titulu časového rozlišení (vlastní zpracování)

Výkaz	Položka	Změna (v tis. Kč)
Rozvaha	Náklady příštích období	- 409
Rozvaha	Příjmy příštích období	- 33
Rozvaha	Pohledávky - krátkodobé	+ 442
Rozvaha	Výdaje příštích období	- 8 101
Rozvaha	Závazky - krátkodobé	+ 8 101

7.8 IAS 12 Daně ze zisku

Daň z běžné činnosti splatná se v rámci úprav IFRS nezmění.

Společnost vykazuje v rozvaze odložený daňový závazek ve výši 1 189 tis. Kč, který vznikl z přechodných rozdílů mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou a z neuhrazených výnosů z titulu smluvních sankcí - úroky z prodlení a smluvní pokuty.

Z úprav podle IFRS provedených výše vzniká společnosti odložená daň z těchto titulů:

Tabulka 41: Výpočet odložené daně k 31.12.2014 (vlastní zpracování)

(v tis. Kč)	Účetní hodnota	Daňová hodnota	Rozdíl
Leasing	1 667	987	680
Drobný majetek	54	0	54
Opravné položky k pohl.	10 780	6 469	4 311
Celkem	12 501	7 456	5 045
Odložená daň			959

Pro výpočet výše odložené daně je použita sazba daně 19%, která je očekávána pro příští rok a byla platná i v roce 2014. Ze všech přechodných rozdílů vyplývá odložený daňový závazek. Odložený daňový závazek se tak navýší o vypočtené částky.

Tabulka 42: Úprava výkazů podle IAS 12 (vlastní zpracování)

Výkaz	Položka	Změna (v tis. Kč)
Rozvaha	Odložený daňový závazek	+ 959
Rozvaha	Výsledek hospodaření	- 959
Výsledovka	Daň z příjmů - odložená	+ 959

7.9 Shrnutí změn v rozvaze k 31.12.2014

V tabulkách 43 a 44 jsou uvedeny změny v rozvaze k 31.12.2014.

Tabulka 43: Souhrn změn v aktivech k 31.12.2014 (vlastní zpracování)

Položka (v tis. Kč)	Podle ČÚS (netto)	Změna	Podle IFRS (netto)	Položka IFRS
Stavby	28	-	28	Pozemky, budovy a zařízení
Samostatné movité věci	8 159	+ 1 920	10 079	Pozemky, budovy a zařízení
Zboží	31 591	-	31 591	Zásoby
Poskytnuté zálohy na zásoby	24 038	-	24 038	Obchodní a jiné pohledávky
Pohledávky z obch. vztahů - krátkodobé	225 235	- 3 002	222 233	Obchodní a jiné pohledávky
Pohledávky – stát	1 132	-	1 132	Obchodní a jiné pohledávky
Poskytnuté zálohy - krátkodobé	136	-	136	Obchodní a jiné pohledávky
Jiné pohledávky	112	-	112	Obchodní a jiné pohledávky
Peníze	1 365	-	1 365	Peníze
Účty v bankách	98 307	-	98 307	Peníze
Náklady příštích období	409	- 409	0	-
Příjmy příštích období	33	- 33	0	-
AKTIVA CELKEM	390 545	- 1 524	389 021	

Z tabulky je patrné, že bilanční suma se snížila, a to o 1 524 tis. Kč.

Tabulka 44: Souhrn změn v pasivech k 31.12.2014 (vlastní zpracování)

Položka (v tis. Kč)	Podle ČÚS (netto)	Změna	Podle IFRS (netto)	Položka IFRS
Základní kapitál	2 000	-	2 000	Základní kapitál
Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	- 17 987	-	- 17 987	Rezervní a ostatní fondy
Zákonný rezervní fond	400	-	400	Rezervní a ostatní fondy
Nerozdělený zisk minulých let	47 604	-	47 604	Nerozdělené zisky
Výsledek hospodaření běžného období	6 568	- 4 424	2 144	Nerozdělené zisky
Rezerva na daň z příjmů	2 933	- 2 933	0	-
Jiné závazky - dlouhodobé	739	- 490	249	Dlouhodobé obchodní a jiné závazky
Odložený daň závazek	1 189	+ 959	2 148	Odložený daňový závazek
Závazky z obch. vztahů - krátkodobé	19 227	+ 9 793	29 020	Obchodní a jiné závazky
Závazky k zaměstnancům	387	-	387	Obchodní a jiné závazky
Závazky ze soc. zab. a zdrav. poj.	224	-	224	Obchodní a jiné závazky
Závazky - stát	173 587	+ 2 933	176 520	Obchodní a jiné závazky
Jiné závazky - krátkodobé	573	- 573	0	-
Bankovní úvěry - krátkodobé	145 000	+ 573	145 573	Krátkodobé půjčky
Bankovní úvěry - dlouhodobé	0	+ 739	739	Dlouhodobé půjčky
Výdaje příštích období	8 101	- 8 101	0	-
PASIVA CELKEM	390 545	- 1 524	389 021	

Výsledek hospodaření společnosti poklesl o 3 424 tis. Kč oproti výkazům podle českých standardů. Co způsobilo tuto změnu lze vyčíst ze shrnutí změn ve výkazu zisku a ztráty k 31.12.2014, které je uvedeno dále.

7.10 Shrnutí změn ve výkazu zisku a ztráty k 31.12.2014

V tabulce 45 je uveden přehled změn ve výkazu zisku a ztráty k 31.12.2014.

Tabulka 45: Souhrn změn ve výkazu zisku a ztráty k 31.12.2014 (vlastní zpracování)

Položka (v tis. Kč)	Podle ČÚS (netto)	Změna	Podle IFRS (netto)	Položka IFRS
Tržby za prodej zboží	2 703 737	-	2 703 737	Výnosy
Náklady na prodej zboží	2 661 218	-	2 661 218	Výkonová spotřeba
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	544 870	-	544 870	Výnosy
Změna stavu výrobků	2	znaménko	- 2	Výkonová spotřeba
Aktivace	561	znaménko	- 561	Výkonová spotřeba
Spotřeba materiálu a energií	333 725	- 68	333 657	Výkonová spotřeba
Služby	14 761	- 1 080	13 681	Výkonová spotřeba
Mzdové náklady	5 355	-	5 355	Mzdy a zaměstnanecké požitky
Náklady na soc. zabezpečení a zdrav. pojištění	1 778	-	1 778	Mzdy a zaměstnanecké požitky
Sociální náklady	198	-	198	Mzdy a zaměstnanecké požitky
Daně a poplatky	206 765	-	206 765	Ostatní náklady
Odpisy DHM a DNM	3 046	+ 1 079	4 125	Odpisy DHM a DNM
Změna stavu rezerv a opravných položek	6 914	+ 3 831	10 745	Ostatní náklady
Ostatní provoz. výnosy	3 930	-	3 930	Ostatní výnosy
Ostatní provoz. náklady	3 164	-	3 164	Ostatní náklady
Výnosové úroky	156	+ 387	543	Finanční výnosy
Nákladové úroky	4 094	+ 90	4 184	Finanční náklady
Ostatní finanční výnosy	5 828	-	5 828	Finanční výnosy
Ostatní finanční náklady	8 242	-	8 242	Finanční náklady
Daň z příjmů – splatná	2 933	-	2 933	Daně ze zisku
Daň z příjmů – odložená	323	+ 959	1 282	Daně ze zisku
VH za běžnou činnost	6 568	-	-	-
VH za účetní období	6 568	-	-	-
VH před zdaněním	9 824	-	-	-

Po sečtení výnosů (3 258 908) a odečtení nákladů (3 256 764) vyjde VH podle IFRS ve výši 2 144 tis. Kč. Oproti 6 568 tis. Kč dle českých účetních standardů se tedy snížil o dvě třetiny. Pro vlastníky společnosti (ale i věřitele a investory) by toto zjištění bylo jistě šokující.

V tabulce nejsou vyčísleny VH za běžnou činnost, účetní období a VH před zdaněním. Je to z důvodu, že IFRS tyto položky ve výkazu zisku a ztráty nevykazuje.

8 SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE IFRS

Účetní závěrka společnosti musí být sestavena v souladu s IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Účetní závěrka k 31.12.2014 bude obsahovat:

- Výkaz o finanční situaci
- Výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku
- Výkaz změn vlastního kapitálu
- Výkaz o peněžních tocích
- Komentář k účetní závěrce

Veškeré změny při převodu účetní závěrky byly objasněny v předchozí kapitole. V této části budou sestaveny kompletní výkazy v souladu s IFRS.

Jelikož účetní závěrka podle IFRS musí obsahovat srovnatelné informace za nejméně 2 po sobě jdoucí účetní období, první účetní závěrka podle IFRS může být sestavena k 31.12.2015 a její součástí musí být také zahajovací rozvaha, sestavená nejpozději k 1.1.2014. Z důvodu rozsáhlosti úprav byly sestaveny výkazy pouze za jedno účetní období.

Výkazy jsou sestaveny v celých tisících Kč. Funkční měnou a měnou vykazování byla stanovena česká koruna.

8.1 Výkaz o finanční situaci

Ve výkazu o finanční situaci jsou rozdělena aktiva a vlastní kapitál a závazky na krátkodobé a dlouhodobé. V souladu se standardem IAS 1: Prezentace účetní závěrky obsahuje výkaz v poznámce odkaz na komentář k účetní závěrce, kde je daná položka detailněji rozebrána. Komentář k účetní závěrce je uveden v příloze P II.

Hodnota rezervního a ostatních fondů je uvedena v kulatých závorkách. Tímto způsobem se podle IFRS označují ve výkazech záporné hodnoty.

Tabulka 46: Výkaz o finanční situaci k 31.12.2014 podle IFRS (vlastní zpracování)

V tis. Kč	Poznámka	31/12/2014
AKTIVA		
<i>Dlouhodobá aktiva</i>		
Pozemky budovy a zařízení	4	10 107
<u>Dlouhodobá aktiva celkem</u>		<u>10 107</u>
<i>Krátkodobá aktiva</i>		
Zásoby	5	31 591
Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky	7	247 651
Peníze	6	99 672
<u>Krátkodobá aktiva celkem</u>		<u>378 914</u>
Aktiva celkem		389 021
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY		
<i>Kapitál a fondy</i>		
Základní kapitál	12	2 000
Rezervní a ostatní fondy	12	(17 587)
Nerozdělené zisky		49 748
Vlastní kapitál celkem		34 161
<i>Dlouhodobé závazky</i>		
Půjčky	10	739
Dlouhodobé jiné závazky	9	249
Odložený daňový závazek	7	2 148
<u>Dlouhodobé závazky celkem</u>		<u>3 136</u>
<i>Krátkodobé závazky</i>		
Závazky z obchodního styku a jiné závazky	9	206 151
Půjčky	10	145 573
<u>Krátkodobé závazky celkem</u>		<u>351 724</u>
Závazky celkem		354 860
Vlastní kapitál a závazky celkem		389 021

8.2 Výkaz zisků a ztrát a ostatního úplného výsledku

Tento výkaz se podle Vzorové účetní závěrky podle IFRS schválené pro použití v EU pro rok 2014 (Deloitte Česká republika, 2015) dělí na pokračující a ukončené činnosti. Jelikož však společnost žádné činnosti neukončuje, není třeba výkaz takto dělit a všechny položky spadají do pokračující činnosti. V kulatých závorkách jsou ve výkazu uvedeny náklady, což znamená, že se tyto částky odečítají od částek uvedených bez závorek (výnosů).

Tabulka 47: Výkaz zisků a ztrát k 31.12.2014 podle IFRS (vlastní zpracování)

V tis. Kč	Poznámka	31/12/2014
Výnosy	13	3 248 607
Výkonová spotřeba	14	(3 007 993)
Mzdy a zaměstnanecké požitky	15	(7 331)
Odpisy DHM a DNM	4	(4 125)
Ostatní výnosy		3 930
Ostatní náklady		(220 674)
Finanční výnosy		6 371
Finanční náklady		(12 426)
Daně ze zisku	16	(4 215)
Zisk za období		2 144
Zisk připadající vlastníkům společnosti		2 144

Protože společnost nemá žádné nekontrolní podíly, ale akcie jsou rozděleny pouze mezi vlastníky společnosti, připadá tak celý zisk pouze vlastníkům a není třeba jej ve výkazu rozdělovat mezi vlastníky a nekontrolní podíly.

8.3 Výkaz o peněžních tocích

Také přehled o peněžních tocích uváděla společnost v účetní závěrce podle českých účetních předpisů v příloze a sestaven pomocí nepřímé metody. Podle IFRS musí být výkaz sestaven podle IAS 7: Výkaz peněžních toků. Výkaz bude obdobně jako podle české účetní legislativy rozčleněn do 3 částí: hlavní (provozní) činnost, investiční činnost a financování.

Jelikož standard jednoznačně preferuje využití přímé metody, bude výkaz sestaven za pomoci přímé metody.

Tabulka 48: Výkaz o peněžních tocích k 31.12.2014 podle IFRS (vlastní zpracování)

V tis. Kč	Poznámka	31/12/2014
<i>Peněžní toky z provozní činnosti</i>		
Příjmy od zákazníků		5 587 818
Úhrady dodavatelům a zaměstnancům		(5 520 744)
Zaplacené úroky		(4 184)
Zaplacená daň z příjmů		0
Čisté peněžní prostředky z provozní činnosti		62 890
<i>Peněžní toky z investiční činnosti</i>		
Výdaje na nákup pozemků, budov a zařízení		(1 082)
Příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení		0
Přijaté úroky		543
Čisté peněžní prostředky z investiční činnosti		(539)
<i>Peněžní toky z financování</i>		
Příjmy z půjček		0
Splátky půjček		(15 000)
Čisté peněžní prostředky z financování		(15 000)
Čisté zvýšení peněžních prostředků a ekvivalentů		47 351
Peněžní prostředky a ekvivalenty na začátku období		52 321
Peněžní prostředky a ekvivalenty na konci období		99 672

8.4 Výkaz změn vlastního kapitálu

V účetní závěrce podle českých účetních předpisů byl přehled o změnách vlastního kapitálu uveden pouze jako tabulka, která je součástí přílohy. Podle IFRS bude uveden jako samostatný výkaz. Vzhledem je velmi podobný přehledu podle českých účetních předpisů, ale budou v něm navíc uvedeny změny, týkající se přechodu na IFRS.

Tabulka 49: Výkaz změn vlastního kapitálu k 31.12.2014 podle IFRS (vlastní zpracování)

<u>V tis. Kč</u>	<u>Základní kapitál</u>	<u>Rezervní a ostatní fondy</u>	<u>Nerozdělené zisky</u>	<u>Celkem</u>
Stav k 1.1.2014	2 000	(17 587)	50 562	32 017
Změny v účetní politice	-	-	-	-
Úhrada ztráty roku 2013	-	-	(2 958)	(2 958)
Výsledek hospodaření roku 2014	-	-	2 144	2 144
Stav k 31.12.2014	2 000	(17 587)	49 748	34 161

8.5 Komentář k účetní závěrce

Komentář k účetní závěrce sestavené podle IFRS je uveden v příloze P II.

Komentář je sestaven na základě minimálních požadavků IFRS uvedených v teoretické části.

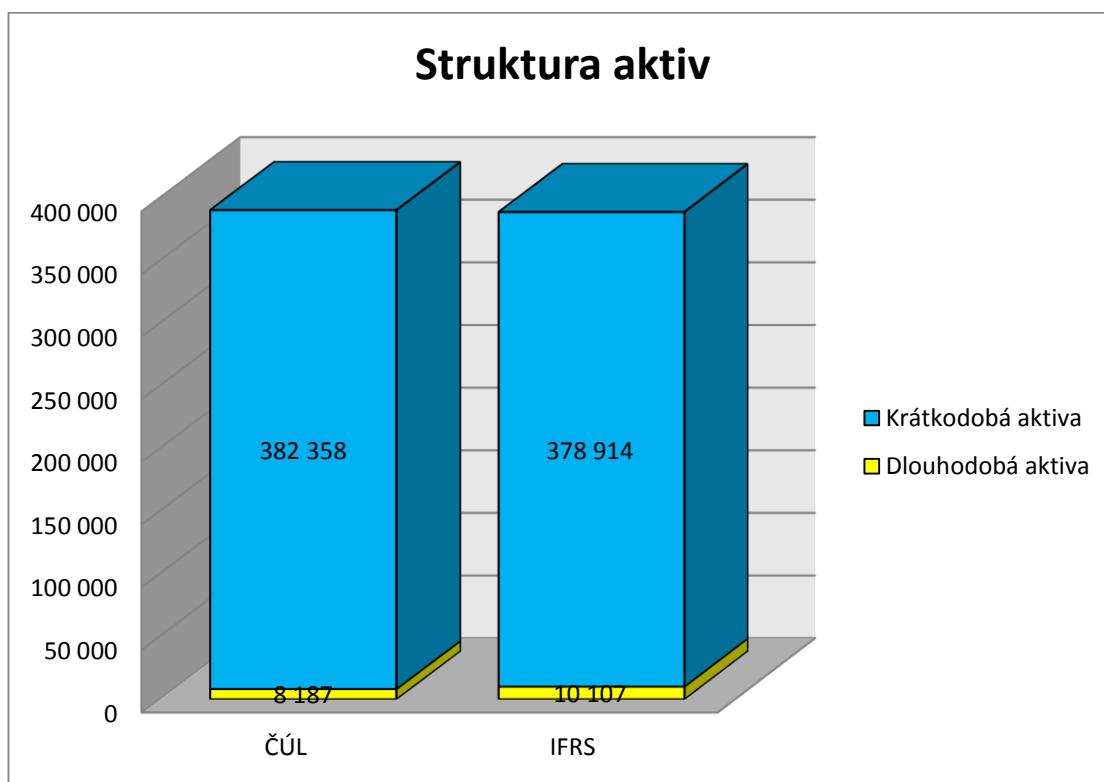
V první části komentáře jsou uvedeny základní informace o ÚJ a prohlášení o souladu se standardy IFRS. Dále jsou uvedena účetní pravidla, postupy týkající se jednotlivých položek výkazů a doplňující informace k výkazům. Součástí jsou i přehledné tabulky podávající informace vyžadované standardy, které nejsou uvedeny jinde v účetní závěrce. Také jsou zde uvedeny změny a úpravy položek, které byly součástí převodu.

9 DOPAD PŘEVODU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA VYBRANÉ FINANČNÍ UKAZATELE

Standard IFRS 1: První přijetí mezinárodních účetních standardů požaduje, aby společnost vysvětlila důsledky převodu na IFRS na finanční výkonnost. V této části práce budou zobrazeny důsledky převodu na analýze struktury aktiv a pasiv, analýze vybraných poměrových a výsledku hospodaření.

9.1 Analýza struktury aktiv a pasiv

Podle české účetní legislativy tvoří dlouhodobá aktiva 2,96 % z celkových aktiv společnosti, což znamená, že oběžná aktiva představují 97,04 %. Po převedení na výkazy podle IFRS tvoří dlouhodobá aktiva 2,60 % a krátkodobá aktiva 97,40 %. Poměr je znázorněn v následujícím grafu.

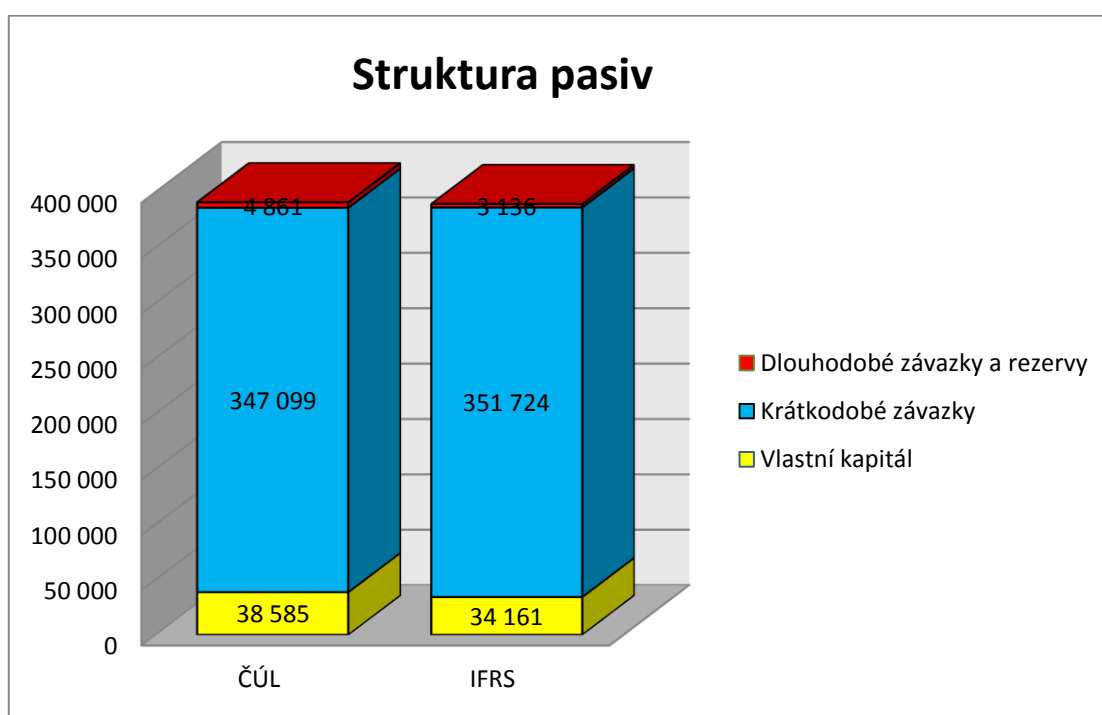


Obrázek 3: Struktura aktiv podle ČÚL a IFRS v tis. Kč (vlastní zpracování)

Z obrázku 3 lze vidět, že přestože se procentuálně podle IFRS dlouhodobá aktiva snížila, jejich hodnota se oproti dlouhodobým aktivům podle české účetní legislativy zvýšila. Toto procentuální snížení lze vysvětlit tím, že po převodu všech aktiv na IFRS se snížila celková hodnota aktiv z 390,5 tis. Kč na 389 tis. Kč. Rozdíl, mezi výší dlouhodobých aktiv podle ČÚL a IFRS je způsobem především zařazením majetku pořízeného na finanční leasing

do aktiv a aktivování drobného dlouhodobého majetku. V krátkodobých aktivech je rozdíl zapříčiněn změnou krátkodobých pohledávek z obchodního styku (zvýšením opravných položek, tedy snížením hodnoty pohledávek).

Také na straně pasiv nastaly změny. Vlastní kapitál podle české účetní legislativy představuje 9,88% na celkových pasivech a cizí zdroje tvoří 90,12 %, z toho krátkodobé závazky se na cizích zdrojích podílí 98,62 % a dlouhodobé závazky a rezervy tvoří zbylé 1,38 %. Podle IFRS tvoří vlastní kapitál celkem 8,78 % a cizí zdroje 91,22 %. Krátkodobé závazky představují 99,12 % cizích zdrojů a dlouhodobé závazky pouze 0,88 %. Struktura pasiv je zobrazena v následujícím grafu.



Obrázek 4: Struktura pasiv podle ČÚL a IFRS v tis. Kč (vlastní zpracování)

Na obrázku 4 je znázorněn pokles vlastního kapitálu při vykazování podle IFRS. Snížení o přibližně 4 mil. Kč představuje pokles o 1 % na celkových pasivech. Toto snížení bylo zapříčiněno snížením výsledku hospodaření za rok 2014, kvůli úpravě výnosů a nákladů (především zvýšení nákladů). Také dlouhodobé závazky zaznamenaly při převodu na IFRS pokles, zatímco krátkodobé závazky vzrostly o více než 4,5 mil. Kč. V dlouhodobých závazcích byly navýšeny dlouhodobé půjčky a odložený daňový závazek, naopak byla vyjmuta rezerva na daň z příjmů, která je v grafu zahrnuta mezi dlouhodobými závazky na straně pasiv podle české účetní legislativy. Krátkodobé závazky se zvýšily nejvíce díky zařazení závazků z finančního leasingu.

9.2 Poměrové ukazatele finanční analýzy

V následující tabulce je zobrazen vliv přechodu na výkaznictví podle IFRS na vybrané poměrové ukazatele.

Tabulka 50: Poměrové ukazatele podle ČÚL a IFRS (vlastní zpracování)

Ukazatel	ČÚL	IFRS
Celková zadluženost	88%	91%
Úrokové krytí	3,40	2,52
Krytí dl. majetku dl. zdroji	5,31	3,69
Běžná likvidita	1,13	1,08
Pohotová likvidita	0,96	0,99
Okamžitá likvidita	0,29	0,28
Podíl ČPK na OA	13%	7%
ROS	0,2%	0,07%
ROA	3,6%	2,7%
ROE	17%	6%
Zisk na akcii	65,68	21,44

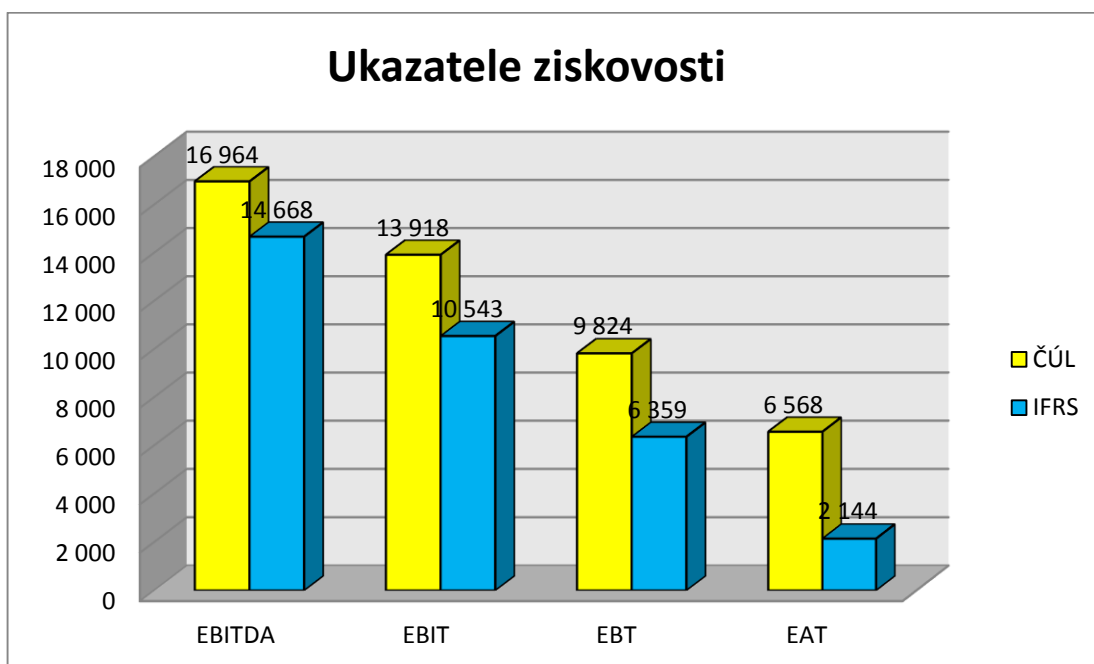
Z tabulky 51 lze vidět, že rozdíly mezi poměrovými ukazateli podle české účetní legislativy a podle IFRS jsou v některých případech značné. Celková zadluženost podle české legislativy vychází 88 %, podle IFRS se zvýšila dokonce na 91 %. Doporučená hodnota je mezi 30 – 60 %. Výše tohoto ukazatele značí, že společnost má téměř veškerý kapitál z cizích zdrojů a nemá mnoho vlastního kapitálu. Doporučená hodnota úrokového krytí je více než 5. Hodnota úrokového krytí podle české legislativy má hodnotu 3,40, podle IFRS pouze 2,52. Hodnota krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji je u společnosti značně vysoká. Společnost nemá příliš mnoho dlouhodobého majetku, z části dlouhodobých zdrojů tedy kryje i oběžná aktiva. U hodnoty tohoto ukazatele podle IFRS je hodnota poněkud nižší (zvýšila se hodnota dlouhodobého majetku). Také u ukazatelů likvidity lze pozorovat drobné snížení. Podíl čistého pracovního kapitálu na oběžných aktivech se snížil o 6 %. Tento pokles vyvolalo především zvýšení krátkodobých cizích zdrojů a snížení krátkodobých pohledávek z důvodu vykázání vyšší opravné položky. Ukazatele rentability se ve všech případech snížily, u ukazatelů rentability tržeb a rentability vlastního kapitálu bylo snížení o více než polovinu. Při výpočtu těchto dvou ukazatelů byl použit čistý zisk, který se při převodu výkazů na IFRS také snížil o více než polovinu. U rentability aktiv, ve které byl použit zisk před zdaněním a nákladovými úroky (EBIT) není změna tak velká. Největší propad lze pozorovat u ukazatele zisk na akcii. Tento ukazatel klesl z původních

65,68 na 21,44. Jelikož u tohoto ukazatele platí pravidlo čím vyšší, tím lepší, vlastníky tato skutečnost jistě nemohla potěšit.

9.3 Analýza výsledku hospodaření

Další důležitou analýzou je analýza výsledku hospodaření. Společnost XYZ a.s. dosahuje zisku jak podle české účetní legislativy, tak podle IFRS. Na následujícím grafu jsou zobrazeny čtyři ukazatele ziskovosti:

- EBITDA – výsledek hospodaření před zdaněním, nákladovými úroky a odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
- EBIT – výsledek hospodaření před zdaněním a nákladovými úroky
- EBT – výsledek hospodaření před zdaněním
- EAT – výsledek hospodaření po zdanění



Obrázek 5: Vývoj ukazatelů ziskovosti podle ČÚL a IFRS (vlastní zpracování)

Je evidentní, že se zisk společnosti snížil po převodu na IFRS. Nejmenší rozdíl je pozorovatelný u ukazatele EBITDA. V dalších ukazatelích rozdíl již jen narůstá. Tyto propady jsou způsobeny tím, že po převodu na IFRS se zvýšily hodnoty odpisů, nákladových úroků i odložené daně. Převod IFRS tak významně ovlivnil výši vykazovaného zisku a mohl by také významným způsobem ovlivnit rozhodování externích uživatelů.

10 ZHODNOCENÍ PŘEVODU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA ZÁVĚRKU PODLE IFRS

Vlastníci společnosti XYZ a.s. zvažují prodej společnosti v rozmezí 2-3 let. Protože by společnost rádi prodali zahraničnímu investorovi, který vyžaduje účetní závěrku sestavenou podle IFRS, byla pro vlastníky připravena účetní závěrka podle IFRS již za rok končící 31.12.2014. Účetní závěrka byla převedena na závěrku podle IFRS přechodem na úrovní účetních výkazů. Tento přechod je považován za nejjednodušší metodu, která spočívá v reklasifikacích a korekcích účetní závěrky tak, aby bylo vše v souladu s IFRS.

Proces převodu účetní závěrky podle české účetní legislativy na závěrku podle IFRS probíhal v několika fázích. Nejdříve se konala porada s vlastníky společnosti, kteří vznesli svůj požadavek na sestavení výkazů podle IFRS a uvedli důvod, proč se budou výkazy sestavovat. Byl projednán proces převodu a stanoveno, že výkazy budou převedeny na úrovní účetních výkazů. Tato metoda je jednoduchá, rychle implementovatelná, technologicky a nákladově nenáročná. Právě proto byla zvolena. V rámci procesu převodu byl sestaven plán, ve kterém byly vymezeny hlavní termíny, stanoveny očekávané náklady a zodpovědné osoby. Vlastníkům byly vysvětleny základní principy IFRS.

Následně byly identifikovány zásadní rozdíly mezi českými účetními předpisy a IFRS, zvoleny účetní metody a metody ocenění. Data pro sestavení výkazů podle IFRS byla získána především z účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů, dále byly použity kalendáře leasingových a úvěrových splátek, leasingové smlouvy, úvěrové smlouvy, odpisové plány, doplňující informace o pohledávkách a závazcích, atd. Většina těchto informací byla dostupná v rámci ÚJ, pouze některé doplňující informace (např. výše tržní úrokové míry u konkurenční leasingové společnosti při výpočtu inkrementální úrokové míry při aktivaci tahače pořízeného finančním leasingem) musely být získány externě.

Po zajištění potřebných dat a stanovení používaných metod byly položky výkazů reklasifikovány, přeceněny, popř. eliminovány nebo aktivovány. V této fázi byl využíván program Excel pro sestavení četných tabulek, propočtů a využití funkce „hledání řešení“. Po převodu jednotlivých položek byla vytvořena komplexní tabulka se změnami v rámci převodu českých výkazů na výkazy podle IFRS. Na závěr byla sestavena účetní závěrka podle IFRS včetně komentáře k sestaveným výkazům.

Účetní závěrka sestavená v rámci této diplomové práce je určena výhradně pro potřeby vlastníků společnosti. Ti si přáli její sestavení již nyní, aby viděli, jak moc se budou polož-

ky v účetních výkazech lišit podle české účetní legislativy a podle IFRS. Změny proběhly především v oblastech finančního leasingu (navýšení DHM, navýšení závazků, navýšení odpisů a nákladových úroků), pohledávek z obchodních vztahů (zvýšení opravných položek k pohledávkám, snížení netto hodnoty pohledávek), zrušení rezervy na daň z příjmů, převod časového rozlišení do krátkodobých pohledávek a závazků, překlasifikování změny stavu výrobků a aktivace. Většina změn, které byly provedeny, měla dopad také do výsledku hospodaření, který se po převodu výkazů na IFRS snížil více než 3 krát. Vlastníci tak musí počítat s tím, že i v budoucnosti se může stát, že po převedení na výkazy podle IFRS bude výsledek hospodaření výrazně nižší, než ve výkazech podle české účetní legislativy.

Pro sestavení výkazů podle IFRS pro investory bude v budoucnosti využito služeb profesionální agentury či daňového poradce. Společnost zatím nemá v plánu vést IFRS jako paralelní účetní systém ani jím nahradit účtování podle české účetní legislativy. Náklady na převod výkazů na výkazy podle IFRS tak v budoucnosti nebudou tak vysoké, jako pokud by společnost plánovala přejít na IFRS (nový informační systém, noví zaměstnanci do účtárny, školení zaměstnanců, neustálé sledování změn ve standardech, případné profesionální poradenství). Společnost vynaloží pouze částku stanovenou agenturou (daňovým poradcem) za sestavení účetní závěrky podle IFRS, která by se podle počtu účetních dokladů, množství rozdílů mezi účetní závěrkou podle české legislativy a podle IFRS, a podle toho, jakou agenturu (daňového poradce) si společnost na trhu vybere, měla pohybovat mezi 40 – 70 tis. Kč.

Sestavení účetních výkazů podle IFRS v dnešní době nabízí nejen společnosti tzv. „velké čtyřky“ (KPMG, PricewaterhouseCoopers, Deloitte, Ernst & Young), ale také většina významnějších auditorských společností, které kromě auditu často poskytují také účetní a daňové služby, nebo někteří specializovaní daňový poradci. Výběr je tak značný a vlastníci společnosti si mohou vybrat nejen podle místa provozovny agentury (nižší výdaje za cestovné) a ceny služeb, ale také podle referencí od klientů, které tyto agentury často zveřejňují. Společnost by si však měla dát pozor na kvalitu odborníka, kterého si pro převod vybere a nevybírat pouze podle nákladů na převod. Pokud by daný odborník nerozuměl dobře problematice a neodhalil všechny rozdíly při převodu, a vlastníci společnosti by předali takto sestavené výkazy investorům, mohli by se dostat do problémů. Jak uvádí Mládek (2010) pokud by investorům vznikla jakákoliv škoda, mohou společnost a/nebo její vedení obvinít z toho, že jim předložila výkazy, o kterých její vedení tvrdilo,

že byly sestaveny podle IFRS, aniž by se toto tvrzení opíralo o skutečnost. Společnost by takto konala v přímém rozporu s IAS 8: Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby, a také s § 19a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo sestavit účetní závěrku společnosti XYZ a.s. za rok 2014 v souladu s IFRS, zhodnotit vliv převodu na finanční ukazatele a popsat další možnosti a rizika pro společnost, spojená s převodem.

V teoretické části byla popsána mezinárodní harmonizace účetnictví, účetní závěrka podle české účetní legislativy a podle IFRS, základní rozdíly mezi těmito systémy a postup při převodu účetní závěrky na závěrku podle IFRS. Na závěr byly definovány vybrané ukazatele finanční analýzy, které byly použity v praktické části pro analýzu dopadu převodu účetní závěrky na tyto ukazatele.

Praktická část byla zaměřena na charakteristiku společnosti XYZ a.s. a hlavně na analýzu výkazů za rok 2014. Byly charakterizovány rozdíly a položky, které byly součástí převodu. Nejvýznamněji se převod dotkl dlouhodobého majetku, kde došlo k úpravám o majetek pořízený finančním leasingem a drobný dlouhodobý majetek, a dále opravných položek k pohledávkám. Změny se týkaly také výsledovky, kde byly přeúčtovány některé nákladové a výnosové položky v souvislosti se změnami rozvahových položek.

V projektové části byla sestavena účetní závěrka v souladu s IFRS. Byly převedeny všechny výkazy podle požadavků IFRS a byl sestaven výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz o finančních tocích, které podle české účetní legislativy nebyly povinné. Dále byl zhodnocen vliv převodu na ukazatele finanční analýzy. U většiny ukazatelů se hodnoty zhoršily v porovnání s doporučenými hodnotami pro tyto ukazatele. Hodnoty ukazatelů zadluženosti se zvýšily, ukazatele likvidity a rentability se naopak snížily. Čistý zisk společnosti se snížil více než tři krát.

Na závěr byl zhodnocen převod účetní závěrky a doporučení pro společnost z hlediska jejích dalších možností a rizik, souvisejících s budoucím převodem účetních výkazů. Pro společnost není prioritou přejít na vykazování podle IFRS. Pokud chtějí vlastníci tuto společnost během dvou let prodat, přechodem na vykazování podle IFRS by nyní pouze navýšili náklady, které sebou tento přechod nese, a výsledky by se dostavily v době, kdy již společnost bude patřit novému vlastníkovi. Společnost potřebuje pouze jednorázově sestavit účetní závěrku v souladu s IFRS, a to v době, kdy ji bude předkládat investorům. Společnosti proto byla doporučena spolupráce s externí odbornou agenturou či specializovaným daňovým poradcem, popsány možnosti výběru této agentury či daňového poradce a popsána rizika plynoucí z převodu účetní závěrky.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

KOVÁŘÍKOVÁ, Zuzana. Srovnání vybraných položek rozvahy podniků podle české účetní legislativy a IFRS. In: *Soutěžní práce SVOČ*. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně: Fakulta managementu a Ekonomiky, 2013, s. 14.

MONOGRAFIE

BABBIE, Earl R. *The practice of social research: volatility and correlation*. 12. vyd. Belmont, Calif: Wadsworth Cengage, c2010, xxiv, 530 s. ISBN 04-955-9841-0.

BLAIKIE, Norman W. *Designing social research: the logic of anticipation*. 12. vyd. Malden, MA: Polity Press, 2000, xiv, 338 s. ISBN 07-456-1767-0.

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2008, 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: aktualizované a rozšířené vydání*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2011, 162 s. ISBN 978-80-7418-104-7.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. Praha: Grada, 2013, 448 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4710-1.

KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 2013, 236 s. ISBN 978-80-247-4456-8.

KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Polygon, 2004, 284 s. ISBN 80-7273-095-9.

MACKENZIE, Bruce et al. *Wiley 2013: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. HOBOKEN: John Wiley & Sons, 2013, 1080 s. ISBN 978-1-118-42123-9.

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

MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*. 1. vyd. Praha: Leges, 2009, 351 s. Praktik (Leges). ISBN 978-80-87212-13-4.

PASEKOVÁ, Marie. *Účetní výkazy v praxi*. 1. vyd. Praha: Kernberg, 2007, 210 s. Praxe (Kernberg). ISBN 978-80-903962-6-5.

PASEKOVÁ, Marie a kol. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.

PAVELKOVÁ, Drahomíra a Adriana KNÁPKOVÁ. *Podnikové finance: studijní pomůcka pro distanční studium*. 4., nezměn. vyd. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2008, 293 s. ISBN 978-80-7318-732-3.

PROCHÁZKA, David. *Konverze české účetní závěrky na účetní závěrku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2011, 149 s. ISBN 978-80-245-1834-3.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví podnikatelů po vstupu do Evropské unie*. 1. vyd. Praha: C.H. Beck, 2004, xi, 273 s. ISBN 80-7179-859-2.

SURYNEK, Alois, KOMÁRKOVÁ, Růžena a KAŠPAROVÁ, Eva, 2003. *Základy sociologického výzkumu*. Praha: Management Press 160 s. ISBN 8072610384.

INTERNETOVÉ ZDROJE

BARKER, Richard. On the Definitions of Income, Expenses and Profit in IFRS. *Accounting in Europe* [online]. 2010, roč. 7, č. 2, s. 147-158 [cit. 2015-03-31]. DOI: 10.1080/17449480.2010.511892. Dostupné z: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/17449480.2010.511892>

Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. *IASPlus.com* [online]. © 2015a [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>

ČERNÝ, Václav. Změna stavu vnitropodnikových zásob jako výnos?. *Český finanční a účetní časopis*. 2006, roč. 1, č. 3, s. 111-118. Dostupné z: www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=182.pdf

ČESKO. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1991. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych>

financi-ucetnic/pravni-predpisy/platna-legislativa-zakony/2014/zakony-pro-rok-2014-pro-ucetnictvi-statu-16398

ČESKO. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992a. Dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=40374&nr=586~2F1992&rpp=15#local-content>

ČESKO. Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992b. Dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=40382&nr=593&rpp=15#local-content>

ČESKO. Vyhláška ze dne 6. listopadu 2002, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2002. Dostupné z: <http://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=54043&nr=500~2F2002&rpp=15#local-content>

DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. *Vzorová účetní závěrka podle IFRS schválených pro použití v EU: 2014*. [online]. 2015 [cit. 2015-03-05]. Dostupné z: http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/Vzorova_ucetni_zaverka_podle_IFRS_schvalenych_pro_pouziti_v_EU_2014.pdf

IAS 1 — Presentation of Financial Statements. *IASPlus.com* [online]. © 2015b [cit. 2015-03-31]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>

IAS 7 — Statement of Cash Flows. *IASPlus.com* [online]. © 2015c [cit. 2015-03-31]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias7>

IAS 8 — Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors. *IASPlus.com* [online]. © 2015d [cit. 2015-04-01]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias8>

JERSÁKOVÁ, Jana. Literární rešerše. In: *Jihočeská univerzita* [online]. 2012 [cit. 2015-03-02]. Dostupné z: <http://botanika.prf.jcu.cz/temp/2010/reserse.pdf>

MEJZLÍK, Ladislav. *Varianty řešení konverze účetní závěrky mezi IFRS a ČÚS* [online]. 2010 [cit. 2015-02-27]. Dostupné z: http://kfua.vse.cz/media/Konference/IFRS/Workshop_IFRS-dane_Ladislav_MEJZLIK_2.pdf.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. Základní informace - Účetnictví státu. In: *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2009 [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace-ucetnictvi-statu>

MLÁDEK, Robert. Proč nepoužívat převodový můstek?. In: *Www.gaap.cz* [online]. 2010 [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: http://www.gaap.cz/cs/index.php?cont=odkaz&oddil=3&cislo_id=360c

MLÁDEK, Robert. Má zpráva dle IFRS využití pro management?. In: *Www.gaap.cz* [online]. 2011 [cit. 2015-02-27]. Dostupné z: http://www.gaap.cz/cs/index.php?cont=odkaz&oddil=3&cislo_id=353

NOBES, Christopher. On the Definitions of Income and Revenue in IFRS. *Accounting in Europe* [online]. 2012, roč. 9, č. 1, s. 85-94 [cit. 2015-03-31]. DOI: 10.1080/17449480.2012.664395. Dostupné z: <http://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/17449480.2012.664395>

PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví?: Jak tato změna ovlivní vaši společnost?* [online]. 2004 [cit. 2015-03-12]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/jak-zvladnout-prechod-ifrs.pdf>

PRICEWATERHOUSECOOPERS AUDIT, s.r.o. *IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly* [online]. 2009 [cit. 2015-03-01]. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>

PROCHÁZKA, David a Cristina ILINITCHI. Adoption of IFRS and Impact on the Financial and Management Accounting: A Case from the Czech Republic. In: *4th Audit and Accounting Convergence Conference* [online]. 2009 [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: https://webhosting.vse.cz/prochazd/media/Materialy/VSE/Veda/2009/2009_AAC.pdf

Standards. *IASPlus.com* [online]. © 2015e [cit. 2015-03-29]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards>

STROUHAL, Jiří a Petra ŽDÁRSKÁ. *Comparison of the Requirements for Reporting of Listed and Non-listed Companies: Some Issues from the Czech Republic* [online]. Alexandru Ioan Cuza University, 2008, s. 143-153 [cit. 2015-03-17]. *Analele Stiintifice ale Uni-*

versitatii "Alexandru Ioan Cuza" din Iasi, 55. Dostupné z: http://anale.feaa.uaic.ro/anale/resurse/017_F02_Strouhal.pdf

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. The current state of the application of international accounting standards in the Czech Republic. In: *Recent Research in Social Science, Digital Convergence, Manufacturing & Tourism*. Montreux: WSEAS Press, 2011, s. 81-86. ISBN 978-1-61804-003-9. Dostupné z: <http://www.wseas.us/e-library/conferences/2011/Lanzarote/SOSOMACTS/SOSOMACTS-13.pdf>

Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers. In: *U.S. Securities and Exchange Commission* [online]. 2010a [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: <https://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/globalaccountingstandards.pdf>

Work Plan for the Consideration of Incorporating International Financial Reporting Standards into the Financial Reporting System for U.S. Issuers: Progress Report October 29, 2010. In: *U.S. Securities and Exchange Commission* [online]. 2010b [cit. 2015-03-30]. Dostupné z: <https://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/workplanprogress102910.pdf>

INTERNÍ ZDROJE

XYZ a.s. *Přehled o peněžních tocích za období od 1.1.2014 do 31.12.2014*. 2015.

XYZ a.s. *Příloha účetní závěrky společnosti k 31.12.2014*. 2015.

XYZ a.s. *Rozvaha společnosti k 31.12.2014*. 2015.

XYZ a.s. *Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31.12.2014*. 2015.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

BČ	Běžná činnost.
CP	Cenné papíry.
ČÚL	Česká účetní legislativa
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek.
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek.
FIFO	First-in, first-out (první do skladu, první ze skladu).
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy).
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro Mezinárodní účetní standardy).
IASC	International Accounting Standards Committee (Výbor pro Mezinárodní účetní standardy).
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví).
PHM	Pohonné hmoty.
PP	Peněžní prostředky.
SEC	Securities and Exchange Commission (Komise pro cenné papíry a burzy).
ÚJ	Účetní jednotka.
VH	Výsledek hospodaření.
VK	Vlastní kapitál.

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Výkaz o finanční pozici podle IFRS (Kováříková, 2013, s. 8)	24
Obrázek 2: Rozvaha podle ČÚL (Paseková, 2007, s. 180).....	29
Obrázek 3: Struktura aktiv podle ČÚL a IFRS v tis. Kč (vlastní zpracování)	83
Obrázek 4: Struktura pasiv podle ČÚL a IFRS v tis. Kč (vlastní zpracování).....	84
Obrázek 5: Vývoj ukazatelů ziskovosti podle ČÚL a IFRS (vlastní zpracování)	86

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Dlouhodobý hmotný majetek společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014).....	47
Tabulka 2: Zásoby společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha k 31.12.2014).....	49
Tabulka 3: Pohledávky společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014).....	50
Tabulka 4: Krátkodobý finanční majetek (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014).....	51
Tabulka 5: Časové rozlišení na straně aktiv u společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014).....	52
Tabulka 6: Vlastní kapitál společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014).....	53
Tabulka 7: Rezervy společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014).....	54
Tabulka 8: Dlouhodobé závazky společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014).....	54
Tabulka 9: Krátkodobé závazky společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014).....	55
Tabulka 10: Bankovní úvěry společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014).....	56
Tabulka 11: Časové rozlišení pasiv společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Rozvaha společnosti k 31.12.2014).....	56
Tabulka 12: Výnosy společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31.12.2104).....	57
Tabulka 13: Náklady společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31.12.2104).....	58
Tabulka 14: Vybrané položky výkazu zisku a ztráty společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Výkaz zisku a ztráty společnosti k 31.12.2104).....	59
Tabulka 15: Přehled peněžních toků společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Přehled o peněžních tocích za období od 1.1.2014 do 31.12.2014).....	60
Tabulka 16: Přehled o změnách vlastního kapitálu společnosti XYZ a.s. (XYZ a.s., Příloha účetní závěrky společnosti k 31.12.2014).....	61
Tabulka 17: Úpravy výkazů podle IAS 38 (vlastní zpracování)	62

Tabulka 18: Aktivace drobného majetku (vlastní zpracování).....	63
Tabulka 19: Výpočet odpisů nově aktivovaného majetku (vlastní zpracování).....	63
Tabulka 20: Úpravy výkazů podle IAS 16 (vlastní zpracování)	63
Tabulka 21: Výpočet implicitní úrokové míry tahače (v tis. Kč) (vlastní zpracování)	64
Tabulka 22: Výpočet současné hodnoty plateb (v tis. Kč) (vlastní zpracování)	65
Tabulka 23: Výpočet umořování leasingového závazku (v tis. Kč) (vlastní zpracování)	65
Tabulka 24: Odpisový plán tahače (v tis. Kč) (vlastní zpracování).....	66
Tabulka 25: Úpravy výkazů podle IAS 17 – aktivace tahače (vlastní zpracování).....	66
Tabulka 26: Výpočet implicitní úrokové míry prvního návěsu (v tis. Kč) (vlastní zpracování)	67
Tabulka 27: Odpisový plán prvního návěsu (v tis. Kč) (vlastní zpracování)	67
Tabulka 28: Úpravy výkazů podle IAS 17 – aktivace prvního návěsu (vlastní zpracování)	67
Tabulka 29: Výpočet implicitní úrokové míry druhého návěsu (v tis. Kč) (vlastní zpracování)	68
Tabulka 30: Odpisový plán druhého tahače (v tis. Kč) (vlastní zpracování)	68
Tabulka 31: Úpravy výkazů podle IAS 17 – aktivace druhého návěsu (vlastní zpracování)	69
Tabulka 32: Věková struktura pohledávek k 31.12.2014 (vlastní zpracování)	70
Tabulka 33: Výpočet diskontování pohledávky po splatnosti (vlastní zpracování)	71
Tabulka 34: Výpočet výše opravné položky k pohledávkám k 31.12.2014 (vlastní zpracování)	71
Tabulka 35: Úpravy výkazů podle IAS 39 k 31.12.2014 (vlastní zpracování)	72
Tabulka 36: Věková struktura závazků k 31.12.2014 (vlastní zpracování).....	72
Tabulka 37: Úprava výkazů podle IAS 37 (vlastní zpracování).....	72
Tabulka 38: Úprava výsledovky při transformaci změny stavu zásob a aktivace (vlastní zpracování)	73
Tabulka 39: Úprava rozvahy z titulu účelových úvěrů (vlastní zpracování).....	73
Tabulka 40: Úpravy rozvahy z titulu časového rozlišení (vlastní zpracování).....	74
Tabulka 41: Výpočet odložené daně k 31.12.2014 (vlastní zpracování).....	74
Tabulka 42: Úprava výkazů podle IAS 12 (vlastní zpracování).....	74
Tabulka 43: Souhrn změn v aktivech k 31.12.2014 (vlastní zpracování).....	75
Tabulka 44: Souhrn změn v pasivech k 31.12.2014 (vlastní zpracování)	76

Tabulka 45: Souhrn změn ve výkazu zisku a ztráty k 31.12.2014 (vlastní zpracování)	77
Tabulka 46: Výkaz o finanční situaci k 31.12.2014 podle IFRS (vlastní zpracování)	79
Tabulka 47: Výkaz zisků a ztrát k 31.12.2014 podle IFRS (vlastní zpracování)	80
Tabulka 48: Výkaz o peněžních tocích k 31.12.2014 podle IFRS (vlastní zpracování)	81
Tabulka 49: Výkaz změn vlastního kapitálu k 31.12.2014 podle IFRS (vlastní zpracování)	82
Tabulka 50: Poměrové ukazatele podle ČÚL a IFRS (vlastní zpracování)	85

SEZNAM PŘÍLOH

PŘÍLOHA P I: Seznam platných standardů IAS/IFRS vydaných do 31.12.2014

PŘÍLOHA P II: Komentář k účetní závěrce podle IFRS

**PŘÍLOHA P I: SEZNAM PLATNÝCH STANDARDŮ IAS/IFRS
VYDANÝCH DO 31.12.2014**

#	Název	#	Název
IAS 1	Prezentace účetní závěrky	IAS 36	Znehodnocení aktiv
IAS 2	Zásoby	IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 7	Výkaz peněžních toků	IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	IAS 39	Finanční nástroje: účtování a ocenění
IAS 10	Události po rozvahovém dni	IAS 40	Investiční nemovitost
IAS 11	Smlouvy o zhotovení	IAS 41	Zemědělství
IAS 12	Daně ze zisku	IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	IFRS 2	Úhrada vázaná na akcie
IAS 17	Leasingy	IFRS 3	Podnikové kombinace
IAS 18	Výnosy	IFRS 4	Pojistné smlouvy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky	IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti
IAS 20	Účtování státních dotací a zveřejňování státní podpory	IFRS 6	Průzkum a vyhodnocení nerostných zdrojů
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů	IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IAS 23	Výpůjční náklady	IFRS 8	Provozní segmenty
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran	IFRS 9	Finanční nástroje
IAS 26	Účtování a vykazování penzijních plánů	IFRS 10	Konsolidované účetní závěrky
IAS 27	Separátní účetní závěrky	IFRS 11	Společná uspořádání
IAS 28	Investice do přidružených jednotek a společných jednotek	IFRS 12	Zveřejnění podílů v jiných jednotkách
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	IFRS 13	Ocenění reálnou hodnotou
IAS 32	Finanční nástroje: prezentace	IFRS 14	Časové rozlišení při cenové regulaci
IAS 33	Zisk na akcii	IFRS 15	Výnosy ze smluv se zákazníky
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví		

(Zdroj: www.iasplus.com, © 2015e)

PŘÍLOHA P II: KOMENTÁŘ K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE PODLE IFRS

Komentář k účetní závěrce společnosti XYZ a.s., rok končící 31.12.2014

1 Všeobecné informace

Společnost XYZ a.s. (dále jen „společnost“) byla zapsána do Obchodního rejstříku v roce 2003. Její sídlo je v České republice. Hlavním předmětem podnikání společnosti je nákup, prodej a skladování paliv a maziv, včetně jejich dovozu.

Struktura akcionářů k 31.12.2014

- Akcionář 1 – 75 %
- Akcionář 2 – 25 %

Základní kapitál je ve výši 2 000 tis. Kč a od roku 2007 nedošlo k jeho změně.

2 Účetní pravidla a postupy

Účetní závěrka společnosti je sestavena v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví ve znění schváleném Evropskou unií („IFRS“) platnými ke konci vykazovaného období.

Společnost k sestavení účetní závěrky nepoužívá standardy IFRS, dosud neschválené Evropskou unií. Společnost nepoužívá ani standardy, schválené pro rok končící 31.12.2014 s pozdějším datem účinnosti:

- Úpravy IAS 19 Plány definovaných požitků: Příspěvky zaměstnanců (účinné v EU pro účetní období začínající 1. února 2015 nebo později).
- Roční zdokonalení IFRS – cyklus 2010 – 2012 (účinné v EU pro účetní období začínající 1. února 2015 nebo později).
- Roční zdokonalení IFRS – cyklus 2011 – 2013 (účinné v EU pro účetní období začínající 1. ledna 2015 nebo později).
- IFRIC 21 Poplatky (účinné v EU pro účetní období začínající 17. června 2014 nebo později).

Závěrka je sestavena v českých korunách, které jsou funkční měnou a zůstatky jsou zaokrouhleny na nejbližší tisíce. Účetní závěrka byla sestavena na základě historických cen s výjimkou finančních nástrojů.

2.1 Transakce v cizích měnách

Transakce v cizí měně se přepočítají na základě směnného kurzu platného k datu transakce stanoveného podle České národní banky. Kurzové zisky nebo ztráty vyplývající z těchto transakcí a z přepočtu peněžních aktiv a závazků vyjádřených v cizích měnách směnným kurzem platným ke konci účetního období se vykazují v zisku nebo ztrátě.

2.2 Pozemky, budovy a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení se vykazují v pořizovacích cenách snížených o oprávky a případné opravné položky. Následné výdaje jsou vykázány jako samostatné aktivum nebo jsou přidány k účetní hodnotě příslušného aktiv. Běžné opravy a údržba se účtují do nákladů.

Nájemní dohody, kterými se na společnost přenáší veškerá rizika a výhody spojené s vlastnictvím, jsou klasifikovány jako finanční leasingy. Budovy a zařízení nabyté pomocí finančního leasingu jsou vykazovány jako finanční aktivum v menší z hodnot, která je výsledkem porovnání reálné hodnoty tohoto aktiva a současné hodnoty minimálních leasingových splátek v době zahájení leasingu. Ocenění se následně snižuje o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Splátky operativního leasingu jsou vykazovány ve výkazu zisků a ztrát podle výše splátek určených smlouvou o operativním leasingu po dobu trvání leasingového vztahu.

Budovy a zařízení jsou odepisovány metodou rovnoměrných odpisů na základě jejich předpokládané životnosti. Pozemky se neodepisují. Odhadovaná životnost aktiv je stanovena následovně:

Budovy a stavby	30 – 40 let
Stroje a zařízení	3 – 5 let
Dopravní prostředky	6 let
Ostatní aktiva	2 – 6 let

2.3 Nehmotná aktiva

Nehmotná aktiva se vykazují v pořizovacích cenách po odečtení opravek a případných opravných položek. Nehmotná aktiva a následné výdaje jsou kapitalizovány, pokud je pravděpodobné, že tyto výdaje umožní aktivu vytvářet budoucí ekonomický prospěch a mohou být spolehlivě oceněny. Nehmotná aktiva mají omezenou dobu použitelnosti, po kterou jsou odepisována metodou rovnoměrných odpisů.

2.4 Zásoby

Zásoby jsou oceněny pořizovací cenou či čistou realizovatelnou hodnotou, a to vždy tou, která je nižší. Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání snížená o odhadnuté náklady na dokončení a předpokládané náklady s prodejem aktiva. Cena zásob je stanovena použitím metody průměrných cen a zahrnuje kupní cenu a ostatní náklady spojené s nákupem jako dopravné, skladné apod. K datu sestavení účetní závěrky prověřuje skupina účetní hodnoty zásob. Snížení hodnoty zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty oproti pořizovací ceně je vykazováno ve výkazu zisků a ztrát v období, kdy bylo snížení ocenění zjištěno.

2.5 Snížení hodnoty

U finančního aktiva dochází ke snížení hodnoty tehdy, pokud existují objektivní náznaky, že nastaly skutečnosti s negativním dopadem na budoucí peněžní toky z tohoto aktiva. Ztráta ze snížení hodnoty u finančního aktiva oceněného zůstatkovou hodnotou je vypočtena pomocí efektivní úrokové sazby jako rozdíl mezi jeho účetní hodnotou a současnou hodnotou odhadovaných budoucích peněžních toků diskontovaných původní efektivní úrokovou sazbou. Jednotlivá významná finanční aktiva jsou testována na snížení hodnoty individuálně. Ostatní finanční aktiva jsou posuzována souhrnně ve skupinách, které sdílí podobné rysy úvěrového rizika. Veškeré ztráty ze snížení hodnoty jsou účtovány do výkazu zisků a ztrát. Ztráta ze snížení hodnoty je zrušena tehdy, pokud lze zrušení objektivně vztáhnout ke skutečnosti, která nastala po zaúčtování ztráty ze snížení hodnoty. Zrušení ztráty ze snížení hodnoty je účtováno do výkazu zisků a ztrát.

K datu sestavení účetní závěrky prověřuje společnost účetní hodnoty nefinančních aktiv, s výjimkou zásob (viz bod 2.4) a odložených daňových pohledávek (viz bod 7), aby zjistila, zda neexistují indikace, že mohlo dojít ke ztrátě ze snížení hodnoty majetku. Existují-li takové indikace, je odhadnuta zpětně získatelná hodnota majetku.

2.6 Finanční nástroje

Společnost klasifikuje svá finanční aktiva do následující kategorie - půjčky a pohledávky. Finanční pasiva jsou klasifikována do kategorie finanční závazky. Klasifikace záleží na účelu, pro který byla finanční aktiva a pasiva pořízena. K 31.12.2014 společnost vykazovala pouze tyto dvě kategorie finančních aktiv a pasiv:

Půjčky a pohledávky

Půjčky a pohledávky jsou nederivátová finanční aktiva s danými nebo předpokládanými platbami, která nejsou kótovaná na aktivním trhu. Vznikají tehdy, když Společnost poskytne peněžní prostředky, zboží nebo služby přímo dlužníkovi, aniž by plánovala s pohledávkou obchodovat. Jsou zahrnuty do krátkodobých aktiv, s výjimkou pohledávek s dobou splatnosti delší než 12 měsíců po konci vykazovaného období. Ty jsou klasifikovány jako dlouhodobá aktiva. Půjčky a pohledávky jsou zahrnuty ve výkazu finanční pozice v Pohledávkách z obchodního styku a jiných pohledávkách.

Pohledávky reprezentované především pohledávkami z obchodních vztahů jsou prvotně vykázány v reálné hodnotě a následně jsou oceňovány na základě metody efektivní úrokové sazby po odečtení kumulované opravné položky na snížení hodnoty. Opravná položka k pohledávkám se vytváří tehdy, jestliže existují objektivní důkazy o tom, že Společnost nebude schopna inkasovat veškeré dlužné částky podle původně sjednaných podmínek.

Společnost vytváří opravné položky na pohledávky po lhůtě splatnosti:

do 30 dnů po splatnosti	2,5 %
31-60 dnů po splatnosti	5 %
61-90 dnů po splatnosti	25 %
91-180 dnů po splatnosti	50 %
181 - 360 dnů po splatnosti	75 %
nad 361 dnů po splatnosti - diskontovaná	100 %

Finanční závazky

Finanční závazky jsou nederivátové finanční závazky s danými nebo předpokládanými platbami. Nejsou určeny k obchodování. Jsou zahrnuty do krátkodobých pasiv s výjimkou závazků s dobou splatnosti delší než 12 měsíců po konci vykazovaného období. Ty jsou klasifikovány jako dlouhodobá pasiva. Finanční závazky jsou ve výkazu finanční pozice v Závazcích z obchodního styku a jiných závazcích a v Půjčkách.

Finanční závazky zahrnují především závazky z obchodních styků, které vznikají, když společnost přijme zboží a služby v běžném obchodním styku; přijaté úvěry, které vznikají tehdy, když společnost přijme poskytnuté peněžní prostředky přímo od věřitele a ostatní finanční závazky. Při prvotním zaúčtování se ostatní finanční závazky oceňují reálnou hodnotou. V následujících obdobích se vykazují v naběhlé hodnotě s použitím metody efektivní úrokové sazby.

2.7 Peníze a peněžní ekvivalenty

Peníze a peněžní ekvivalenty zahrnují finanční hotovost, inkasovatelné bankovní vklady a ostatní vysoce likvidní krátkodobé investice s původní dobou splatnosti tři měsíce a méně.

2.8 Základní kapitál

Základní kapitál společnosti tvoří kmenové akcie. Prioritní akcie společnosti nebyly emitovány. Zároveň společnost nedrží žádné vlastní akcie.

2.9 Rezervy

Rezerva se vykáže v rozvaze, pokud má společnost smluvní nebo mimosmluvní závazek, který je důsledkem minulé události, a je pravděpodobné, že vypořádání závazku povede k odtoku prostředků. Pokud je dopad diskontování významný, rezervy se stanovují diskontováním očekávaných budoucích peněžních toků sazbou před zdaněním, která odráží současné tržní ohodnocení časové hodnoty peněz a specifická rizika daného závazku. Na budoucí provozní ztráty se rezerva nevykazuje.

2.10 Výnosy

Společnost uznává výnosy z prodejů v okamžiku převedení významných rizik a užitků plynoucích z vlastnictví produktu na kupujícího nebo při poskytnutí spolehlivě ocenitelné služby kupujícímu, jestliže je zároveň pravděpodobné, že ekonomické užitky spojené s transakcí společnosti skutečně poplynou.

2.11 Daň z příjmů

Daň z příjmů za dané období se skládá ze splatné a odložené daně.

Splatná daň z příjmů vyjadřuje očekávanou daňovou povinnost daného účetního období vypočtenou za použití daňové sazby a zákonů platných ke konci vykazovaného období a pro dané období.

Odložená daň se vypočte s použitím rozvahové metody a vychází z dočasných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv s použitím daňové sazby platné pro období, ve kterém se předpokládá, že daňová pohledávka či závazek budou uplatněny. K datu sestavení účetní závěrky prověřuje společnost účetní hodnotu odložené daňové pohledávky. O odložené daňové pohledávce se účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že bude v následujících účetních obdobích uplatněna. Odložená daňová pohledávka a závazek se vyka-

zují s použitím daňové sazby, která bude účinná pro období, ve kterém bude pohledávka realizována nebo závazek splatný, podle daňových zákonů platných ke konci vykazovaného období.

3 Nehmotná aktiva

V tis. Kč	Softwarové licence	Celkem
K 1.1.2014	0	0
Změna v rámci přechodu na IFRS	66	66
Zůstatek k 31.12.2014	66	66
Oprávky	66	66
K 31.12.2014	0	0

Společnost během účetního období pořídila softwarovou licenci, platnou na 1 rok, kterou každoročně prodlužuje.

4 Pozemky, budovy a zařízení

V tis. Kč	Budovy a stavby	Stroje a zařízení	Dopravní prostředky	Ostatní aktiva	Celkem
K 1.1.2014	50	529	13 730	3 083	17 392
Přírůstky a úbytky během období	-	- 1	325	1 322	1 646
Změna v rámci přechodu na IFRS	-	-	5 999	68	6 067
Zůstatek k 31.12.2014	50	528	20 054	4 473	25 105
Oprávky	22	168	13 153	1 655	14 998
K 31.12.2014	28	360	6 901	2 818	10 107

Společnost pořídila 3 dopravní prostředky formou finančního leasingu. Jejich hodnota k 31.12.2014 činí celkem 1 667 tis. Kč. Při změnách v rámci přechodu na IFRS byly do dopravních prostředků aktivovány 3 dopravní prostředky pořízené na finanční leasing, do ostatních aktiv byl aktivován drobný dlouhodobý majetek, pořízený během účetního období.

5 Zásoby

Na základě inventury provedené na skladě byla na konci roku zjištěna zásoba zboží na skladě – pohonné hmoty ve výši 31 591 tis. Kč.

6 Peníze a peněžní prostředky

V tis. Kč	31.12.2014
Peníze v hotovosti	1 365
Účty v bankách	98 307
Peníze a peněžní prostředky celkem	99 672

7 Odložená daňová pohledávka a závazek

Odložené daňové pohledávky a závazky se vztahují k následujícím položkám:

V tis. Kč	Pohledávka	Závazek	Rozdíl
Pozemky, budovy a zařízení		582	582
Ostatní dočasné rozdíly		607	607
Dočasné rozdíly plynoucí z přechodu na IFRS		959	959
K 31.12.2014		2 148	2 148

Odložený daňový závazek k 31. 12.2014 je vypočten sazbou daně 19 % (daňová sazba pro rok 2015 a následující).

8 Obchodní a jiné pohledávky

V tis. Kč	31.12.2014
Pohledávky z obchodních vztahů	222 233
Pohledávky – stát	1 132
Poskytnuté zálohy - krátkodobé	136
Poskytnuté zálohy na zásoby	24 038
Jiné pohledávky	112
Obchodní a jiné pohledávky celkem	247 651

Společnost vytvořila opravnou položku k poskytnutým zálohám na zboží ve výši 8 124 tis. Kč z důvodu jejich vyššího ocenění v účetnictví ve výši 32 162 tis. Kč, než je cena této pohledávky.

Opravné položky společnost tvořila k nepromlčeným pohledávkám z obchodních vztahů podle posouzení likvidity jednotlivých pohledávek po splatnosti.

Věková struktura obchodních a jiných pohledávek po splatnosti je následující:

	Stav k 31.12.2014 (v tis. Kč)	Podíl v %	Výše opravné položky
Před splatností	144 163	62,22	
Po splatnosti	87 541	37,78	
do 30 dní po splatnosti	69 443	29,97	1 736
31-60 dnů po splatnosti	7 584	3,27	379
61-90 dnů po splatnosti	2 164	0,94	541
91-180 dnů po splatnosti	160	0,07	80
181 - 360 dnů po splatnosti	585	0,25	439
nad 361 dnů po splatnosti	7 605	3,28	7 605
Pohledávky z obchodního styku	231 704	100,00	10 780

9 Závazky z obchodního styku a jiné závazky

V tis. Kč	31.12.2014
Závazky z obchodních vztahů	29 020
Závazky – stát	176 520
Závazky k zaměstnancům	387
Závazky ze soc. zab. a zdrav. poj.	224
Jiné závazky dlouhodobé	249
Obchodní a jiné závazky celkem	206 400

10 Bankovní úvěry a půjčky

V tis. Kč	Úrok. sazba v %	Výše úvěru	Zůstatek k 31.12.201 4	Splat- nost do 1 roku	Splat- nost do 1-5 let
Krátkodobý úvěr	PRIBOR + 2,25 p.a.	145 000	145 000	145 000	0
Účelový úvěr na pořízení vozidla	6,7	808	408	209	199
Účelový úvěr na pořízení vozidla	4,9	1 137	596	291	305
Účelový úvěr na pořízení vozidla	6,75	387	308	73	235
Celkem bankov- ní úvěry a půjč- ky		147 332	146 312	145 573	739

Závazky z krátkodobého úvěru jsou zajištěny těmito prostředky:

- Blankosměnka avalovaná
- Zástavní právo k pohledávkám dle Zástavní smlouvy k pohledávkám

- Zástavní právo k pohledávkám dle Zástavní smlouvy k pohledávkám z termínovaného vkladu

Účelové úvěry na pořízení vozidel jsou zajištěny příslušnými Zajišťovacími převody vlastnického práva.

11 Rezervy

Společnost k 31.12.2014 nevykazuje žádné rezervy.

12 Základní kapitál a kapitálové fondy

Základní kapitál společnosti se skládá ze 100 ks kmenových akcií na majitele o nominální hodnotě 20 tis. Kč. Základní kapitál společnosti je k 31.12.2014 ve výši 2 000 tis. Kč.

Společnost vykazuje oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách v položce Ostatní a rezervní fondy ve výši – 17 987 tis. Kč.

13 Výnosy

Položka výnosy se skládá z následujících výnosů společnosti:

V tis. Kč	31.12.2014
Tržby za prodej zboží	2 703 737
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	544 870
Tržby celkem	3 248 607

14 Výkonová spotřeba

Položka výkonové spotřeby zahrnuje tyto provozní náklady:

V tis. Kč	31.12.2014
Náklady na prodej zboží	2 661 218
Změna stavu výrobků a aktivace	- 563
Spotřeba materiálu a energií	333 657
Služby	13 681
Výkonová spotřeba celkem	3 007 993

15 Mzdy a zaměstnanecké požitky

V tis. Kč	31.12.2014
Mzdy a ostatní krátkodobé požitky	5 553
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	1 778
Mzdy a zaměstnanecké požitky celkem	7 331

16 Daně ze zisku

V tis. Kč	31.12.2014
Daň ze zisku splatná	2 933
Daň ze zisku odložená	1 282
Daně ze zisku celkem	4 215

17 Informace o spřízněných stranách

Pohledávky a závazky z obchodních vztahů se spřízněnými stranami jsou k 31.12.2014 nulové. Transakce mezi spřízněnými osobami byly uzavřeny za tržních podmínek. Členům představenstva a dozorčí rady nebyly v roce 2014 vyplaceny odměny ani poskytnuty půjčky.

18 Události po rozvahovém dni

Po rozvahovém dni nedošlo k žádným událostem, které by měly významný dopad na účetní závěrku k 31.12.2014.