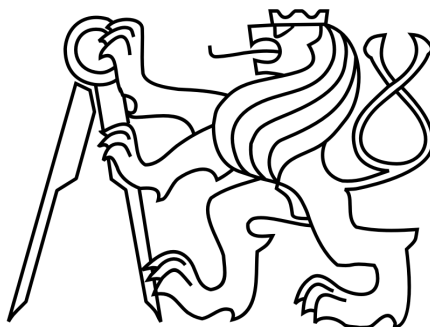


**2015**

**Linda Štichová**

**ČESKÉ VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V PRAZE  
MASARYKŮV ÚSTAV VYŠŠÍCH STUDIÍ**

**Katedra inženýrské pedagogiky**



**BAKALÁŘSKÁ PRÁCE**

**Praha 2015**

**Linda Štichová**





**ČESKÉ VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V PRAZE**

---

**Masarykův ústav vyšších studií  
Katedra inženýrské pedagogiky**

**Komparace oceňovacích postupů v účetním systému podniku  
dle IAS/IFRS**

**Comparasion of pricing practices in corporate accounting system  
in accordance with IAS/IFRS**

Bakalářská práce

Studijní program: Ekonomika a management  
Studijní obor: Řízení a ekonomika průmyslového podniku  
Vedoucí práce: Doc. Ing. Theodor Beran Ph. D.

**Linda Štichová**

---

**Praha 2015**



ČESKÉ VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V PRAZE

Masarykův ústav vyšších studií

Kolejní 2637/2a, 160 00 Praha 6

## ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

**studijní program:** Ekonomika a management

**studijní obor:** Řízení a ekonomika průmyslového podniku

**akademický rok:** 2014/2015

**Jméno a příjmení studenta:** Linda Štichová

**Zadávající katedra:** Katedra inženýrské pedagogiky

**Téma bakalářské práce:** Komparace oceňovacích postupů v účetním systému podniku dle IAS/IFRS

**Téma bakalářské práce v anglickém jazyce:** Comparison of pricing practices in corporate accounting system in accordance with IAS/IFRS

### Zásady pro vypracování:

- Cílem práce je porovnání metod oceňování skupin rozvahových položek dle IAS/IFRS a českých účetních standardů.
- Východiskem je aktuální znění IAS/IFRS a českých účetních standardů, dále evropská účetní teorie.
- Vymezení hlavních rozdílů mezi účetními principy USA a ČR, charakteristika IAS/IFRS.
- Vlastní porovnání jednotlivých oceňovacích postupů pro skupiny rozvahových položek.
- Zhodnocení a doporučení účetní praxi.

## **Vzor citačního záznamu**

*ŠTICHOVÁ, Linda. Komparace oceňovacích postupů v účetním systému podniku dle IAS/IFRS. Praha: ČVUT 2015. Bakalářská práce. České vysoké učení technické v Praze, Masarykův ústav vyšších studií, Katedra inženýrské pedagogiky.*

## **Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem svou bakalářskou práci vypracoval (a) samostatně. Dále prohlašuji, že jsem všechny použité zdroje správně a úplně citoval (a) a uvádím je v příloženém seznamu použité literatury.

Nemám závažný důvod proti zpřístupňování této závěrečné práce v souladu se zákonem č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) v platném znění.

V Praze dne .....

podpis: .....

**Poděkování**

Ráda bych poděkovala svému vedoucímu práce Doc. Ing. Theodorovi Beranovi Ph. D., za pomoc při tvorbě této bakalářské práce, za jeho cenné rady a hlavně za motivaci, kterou mi vždy dodal.

## **Abstrakt**

Bakalářská práce je zaměřena na porovnání metod oceňování skupin rozvahových položek mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS a českých účetních principů, a to prostřednictvím aplikace reálné hodnoty na vybrané položky majetku společnosti a následné zjištění vlivu na hospodářský výsledek. K čemuž je třeba nejprve IAS/IFRS charakterizovat a vymezit hlavní rozdíly v účtování. Mimo to je v práci zobrazena charakteristika Účetních standardů USA, US GAAP, jelikož právě z těchto standardů IAS/IFRS vychází.

## **Klíčová slova**

Harmonizace, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS, České účetní principy, Účetní principy USA US GAAP, oceňování, rozvaha, výkaz zisku a ztráty.

## **Abstract**

The bachelor project is focused on comparison of pricing practices between International Financial Reporting Standards and Czech GAAP by application to selected items of company's assets and next I will detect effects to profit. At first I will characterize IAS/IFRS and find the main differences in accounting. Moreover the document explains characteristic US GAAP because IAS/IFRS developed from this.

## **Key words**

Harmonization, International Financial Reporting Standards, Czech accounting standards (Czech GAAP), US GAAP, pricing practices, balance sheet, income statement.



## Obsah

Úvod.....	3
1 Harmonizace účetního výkaznictví.....	4
1.1 Účetní standardy USA US GAAP.....	4
1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictvíIAS/IFRS .....	5
1.2.1 OrgányIAS/IFRS .....	6
1.2.2 Současnost IAS/IFRS .....	7
1.2.3 Zvážení vhodnosti zavedení IAS/IFRS v ČR .....	8
1.2.4 Reálná hodnota .....	9
1.2.5 Účetní uzávěrka dle IAS 1 .....	12
1.2.1 Rozdíly sestavení účetní uzávěrky.....	13
1.3 České účetní předpisy .....	15
1.4 Hlavní rozdíly mezi ČÚP a IAS/IFRS .....	16
2 Metody oceňování.....	18
2.1 Oceňování při prvotním rozpoznání.....	18
2.2 Oceňování ke dni sestavení účetní uzávěrky .....	20
2.3 Oceňování při pozbytí.....	20
2.4 Dlouhodobý nehmotný majetek .....	20
2.4.1 Ocenění dle českých účetních pravidel.....	20
2.4.2 Ocenění dle IFRS .....	21
2.5 Dlouhodobý hmotný majetek.....	22
2.5.1 Ocenění dle českých účetních pravidel.....	22
2.5.2 Ocenění dle IFRS .....	23
2.6 Zásoby .....	25
2.6.1 Ocenění dle českých účetních pravidel.....	25
2.6.2 Ocenění dle IFRS .....	26
2.7 Akcie .....	27
2.8 Dluhopisy .....	28

2.9	Pohledávky .....	28
2.9.1	Ocenění dle českých účetních pravidel.....	28
2.9.2	Ocenění dle IFRS .....	28
2.10	Rezervy .....	28
2.10.1	Ocenění dle českých účetních pravidel.....	28
2.10.2	Ocenění dle IFRS .....	29
3	Aplikace oceňovacích metod v praxi.....	31
3.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek.....	31
3.2	Vliv ocenění dlouhodobého majetku .....	42
4	Komparace oceňovacích postupů zásob ve výrobním podniku v ČR a USA.....	44
	Závěr .....	47
	Seznam použité literatury .....	48
	Seznam grafů .....	50
	Seznam tabulek .....	50
	Seznam zkratk .....	51
	Seznam příloh .....	52
	Přílohy.....	53

# Úvod

Ve světě mezinárodních společností, spolupráci národních společností, financování od zahraničních investorů a emitování akcií na světových burzách je nutná mezinárodní srovnatelnost finančních situací podniků. A proto vznikla potřeba jednotného účetnictví, přesněji účetního vykazování.

V práci mimo jiné popíšu nejdůležitější metody, kterými je možné položky rozvahy oceňovat. Následně na každé rozvahové položce znázorním problematiku ocenění u nás z jedné strany a ze strany druhé z pohledu mezinárodního, včetně odkazů na jednotlivé standardy, které se danou oblastí zabývají. Nesmím zapomenout na definice rozvahových položek, protože i ty jsou často rozličné.

Důležitou součástí práce je aplikace reálné hodnoty. Mezinárodní standardy upřednostňují vykazování v reálných hodnotách, kterých se u nás příliš nevyužívá. Pokud se reálná hodnota majetku změní, je nutné ho přecenit, proto popíšu postup při snižování i zvyšování hodnoty aktiv, který budu následně aplikovat v praktické části.

Kromě toho je nedílnou a poslední součástí práce znázornění rozdílů oběhu prostředků ve výrobním podniku u nás a ve Spojených státech. Ocenění zásob nedokončené a dokončené výroby je totiž odlišné s důvodu rozdílného účtování režii. Toto srovnání je směrodatné pro pochopení zásadních rozdílů mezi oběma systémy.

# 1 Harmonizace účetního výkaznictví

Harmonizace napomáhá sblížení účetních systémů v různých zemích pro vyšší srovnatelnost účetních závěrek. Jsou možné drobné rozdíly, avšak vnitřní logická struktura je stejná. Vyšším stupněm harmonizace je standardizace, která je založena na faktu, že stejné situace musí být účtovány a vykazovány shodně (Macek, Beran, 2009, s. 80).

*„Zatímco účetní systémy se vyvíjejí, odrážejí a posilují ekonomické prostředí, kterému slouží, mezinárodní účetní systém je výsledkem globalizace finančních trhů a mezinárodní ekonomické integrace.“ (Strouhal podle: Barlev a Haddad, 2007)*

Kapitola se zabývá podrobnou charakteristikou Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS, dále hlavními rozdíly s Českými účetními předpisy a vhodnost zavedení IAS/IFRS u nás v České Republice. V rámci harmonizace jsem navíc připojila stručnou charakteristiku US GAAP Účetních standardů USA, a protože právě z těchto standardů IFRS vychází, tímto tématem začnu.

## 1.1 Účetní standardy USA US GAAP

Kromě IAS/IFRS a Účetních směrnic Evropské Unie jsou významnou mezinárodní harmonizací **US GAAP, General Accepted Accounting Principles**, Účetní standardy USA.

Uvádí se, že ke krachu na burze cenných papírů ve 30. letech měla přispět nevěrohodnost účetních výkazů. Potřeba sjednocení požadavků týkajících se sestavování a zveřejňování účetních výkazů byla pohnutkou k sestavení US GAAP. Jsou používány v USA již 70 let. Patří tedy k nejstarším a také k nejpropracovanějším souborům tohoto typu (Paseková, 2006, s. 11).

Roku 1973 byla založena rada pro účetní standardy USA **FASB**, jako soukromá organizace pro tvorbu účetních standardů (jejím poradním orgánem je FASAC). Na rozdíl od IFRS mají v Americe odlišné standardy pro soukromý a veřejný sektor. Pro veřejný sektor tvoří standardy již zmíněná rada FASB. Pro vládní účetní standardy je vytvořena rada GASB, která mimo jiné poskytuje veřejnosti informace o vládních financích

(poradním orgánem je GASAC). Třetím orgánem je FASAB pro účetní výkaznictví federální vlády.

**Tabulka 1: Rozdělení působnosti standardů USA**

<b>Působnost</b>	<b>Rada</b>	<b>Poradní orgán</b>
Veřejný sektor	FASB	FASAC
Vládní účetní standardy	GASB	GASAC
Federální účetní standardy	FASAB	AAPC

Zdroj: Vlastní přehled

Zaujalo mě, že nové standardy jsou v USA přijímány s tichým souhlasem, nikoli na základě formálních předpisů. Při návrhu a tvorbě nových standardů se řídí pravidlem „*ekonomický užitek převáží nad náklady se zavedením*“ (Jílek, Svobodová, 2011, str. 48).

Standardy byly původně zpracovány poměrně složitě na základě určité hierarchie, kdy bylo obtížné dohledat postup účtování jednotlivých operací. Proto roku 2009 byla vydána Kodifikace účetních standardů ASC a vydán nový standard SFAS 168<sup>1</sup>. Metody nebyly změněny, pouze přehledněji uspořádány pro snazší aplikovatelnost v praxi.

S IAS/IFRS jsou americké standardy srovnatelné a principy účtování jsou velmi podobné. Jsou také založeny na pravidlech a zásadách. Rozdíl se postupně odstraňují, protože nové standardy IFRS vznikají ve spolupráci s FASB. Proto pokud chceme kótovat akcie na New Yorkské burze cenných papírů, výkaznictví dle IFRS stačí. U IFRS může nastat problém, že standardy každý aplikuje jinak, přestože zásady dodržuje. Proto jsou Americké standardy popsány mnohem podrobněji. Dalším důvodem je zamezení obcházení pravidel a vyšší věrohodnost při soudním řízení. US GAAP byly vytvořeny jako národní systém pro oblast Amerika. IFRS jsou tvořeny tak aby vyhovovaly všem zemím světa. A to je rozdílem.

## 1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS

Historie IAS/IFRS sahá až do roku 1973, kdy se tyto standardy jmenovali IAS a byli vydávány Výborem pro tvorbu mezinárodních účetních standardů IASC,

<sup>1</sup> Nahradil SFAS 162

International Accounting Standards Committee. IASC byl nezávislou soukromou profesní organizací složenou pouze z profesních účetních ze zakládajících zemí<sup>2</sup>. Roku 1983 se IFAC, International Federation of Accountants, Mezinárodní federace účetních, stala součástí IASC. Rada IFAC vybírala zastupitele Rady, která činnost IASC řídila.

### 1.2.1 Orgány IAS/IFRS

Za tvorbu účetních standardů je od roku 2001 zodpovědná **IASB, International Accounting Standards Board, Rada pro mezinárodní účetní standardy**, která vydává nové standardy pod názvem IFRS. Schvaluje tedy nové standardy i změny. Má 15 členů.

Posuzování sporných účetních problémů a následné vytváření jednotné aplikace má za úkol **IFRS Interpretations Committee<sup>3</sup>, neboli Výbor pro interpretace**. Její zasedání je obvykle přístupné veřejnosti (stejně jako zasedání FASB).

**IFRS Advisory Council<sup>4</sup>, Poradní sbor**, umožňuje veřejnosti navrhnout doporučení nebo návrhy na zlepšení standardů a vyjadřovat své názory na danou problematiku. Dále má za úkol informovat vedení o očekávaných dopadech nových standardů.

**IFRS Foundation<sup>5</sup>, Nadace IFRS**, považují za nejvyšší složku. Jmenuje členy ostatních orgánů a sleduje práci IASB. Je označována za nadaci, protože zajišťuje financování prostřednictvím příspěvků velkých účetních firem, soukromých účetních institucí, průmyslových podniků a od centrálních rozvojových bank. Kromě toho získává finanční prostředky z vydávání publikací. Nadaci řídí 22 pracovníků zastoupených z různých oblastí světa (6 členů je z EU). Sídlo má v Delaware v USA.

(Dvořáková, 2014, s. 5-7)

Díky politickému tlaku byla roku 2009 ustanovena tzv. **Monitorovací rada Monitoring Board**. Je nadřazená nadaci, schvaluje správce IASB a má být spojovacím

---

<sup>2</sup> Tj. Mexiko, USA, Kanada, Austrálie, Velká Británie, Irsko, Francie, Německo, Nizozemsko a Japonsko

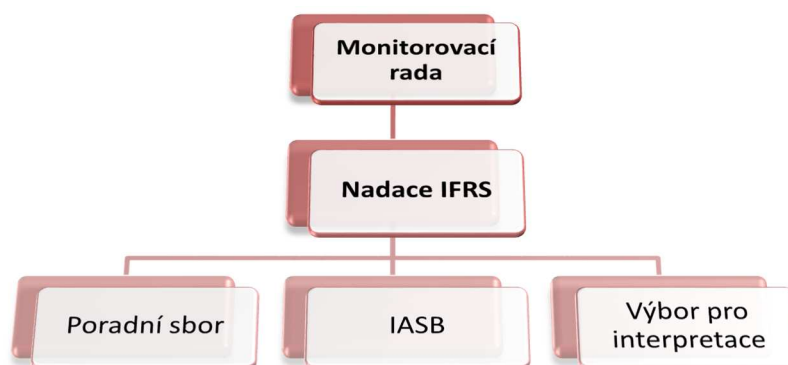
<sup>3</sup> Můžeme se setkat i s označení IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee), které nahradilo ještě starší označení SIC (Standing Interpretations Committee)

<sup>4</sup> Dříve SAC, Standing Advisory Committee, který měl mimo jiné zajišťovat financování

<sup>5</sup> V letech 1999-2010 pod názvem IASCF International Accounting Standard Committee Foundation

článkem s veřejnými institucemi. Členem Monitorovací rady je mimo jiné Evropská komise<sup>6</sup> (Jílek, Svobodová, 2012, s. 21).

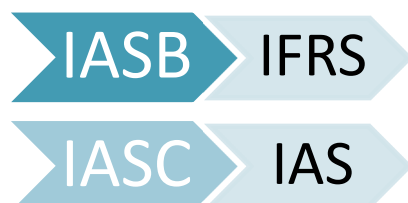
Graf 1 Hierarchie IAS/IFRS



Zdroj: Vlastní pochopení hierarchie

Nutno dodat, že pod pojmem IFRS chápeme všechny účetní standardy vydané IASB i IASC, přestože se nazývají jinak. I dnes se setkáváme označením IAS, protože tehdy vydané standardy, které jsou stále platné, se nepřejmenovávají. Název IFRS je obecný.

Graf 2 Vývoj označení IAS/IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování

Změna názvu byla provedena proto, aby bylo jasno v tom, že se organizace zabývá standardizací účetních výkazů nikoli standardizací účetnictví (Paseková, 2006, s. 12).

### 1.2.2 Současnost IAS/IFRS

Standardy IAS/IFRS byly za harmonizační strategii vyhlášeny roku 2000. Již dříve ale byly jednou z možností vedení účetnictví pro společnosti registrované na Evropských

<sup>6</sup> Dále jsou členy Japonská agentura finančních služeb JFSA, Americká komise pro cenné papíry a burzy SEC a Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry IOSCO.

burzách cenných papírů. Od 1. 1. 2005 však Evropská Unie vyžaduje aplikaci IFRS pro společnosti emitující akcie na evropských burzách.

IAS/IFRS má hojně využití i mimo Evropskou Unii. Počet zemí vyžadujících nebo povolujících použití IAS/IFRS stále roste. Zavádí se hlavně v méně rozvinutých zemích, kde je obvykle povinný pro všechny společnosti v zemi „*Důvodem zřejmě je, že tyto země neměly potřebně rozvinutou vlastní právní úpravu účetnictví, a tak využily ke zkvalitnění účetního výkaznictví IFRS v plné šíři.*“ (Dvořáková, 2014, s. 11)

IASB vydává každý rok publikaci „*Soubor Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*“ o cílech IFRS Foundation a ostatních orgánů, jejich činnosti a aktuálního znění všech platných standardů. Publikace obsahuje koncepční rámec pozn. red., standardy (IAS/IFRS), interpretace (SIC/IFRIC) a slovník pojmů.

Roku 2010 byl publikován tzv. Manažerský komentář, Management commentara, který vysvětluje podstatu podnikání, cíle vedení a strategie, zdroje a rizika jednotky, výsledky operací a opatření a indikátory pro porovnání výkonnosti se stanovenými cíli. Je pouze praktickou příručkou, která je součástí Koncepčního rámce (Jílek, Svobodová, 2012, s. 22).

#### 1.2.2.1 IFRS/SME

Standardy IAS byly primárně určeny pro kapitálové společnosti s účelem dosahovat zisku. Přestože IFRS má být aplikovatelný v podnicích všech velikostí, protože „*ekonomické skutečnosti mají stejný ekonomický dopad bez ohledu na velikost a druh jednotky*“ (Jílek, Svobodová, 2011, s. 20), existuje tzv. zjednodušená verze IFRS/SME, Small and Medium-size Entities, Mezinárodní standard pro účetní výkaznictví malých a středních podniků z roku 2009. Standard má zjednodušené požadavky na účetní závěrku a účetnictví vůbec. Aplikace je dobrovolná, ale Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví EFRAG<sup>7</sup> harmonizaci účetnictví malým ani středním podnikům v EU nedoporučuje.

#### 1.2.3 Zvážení vhodnosti zavedení IAS/IFRS v ČR

České účetní principy, kterými se budu v další podkapitole zabývat, vznikly jako reakce na českou legislativu. Pokud společnost v ČR, z jakéhokoli důvodu, aplikuje účetní

---

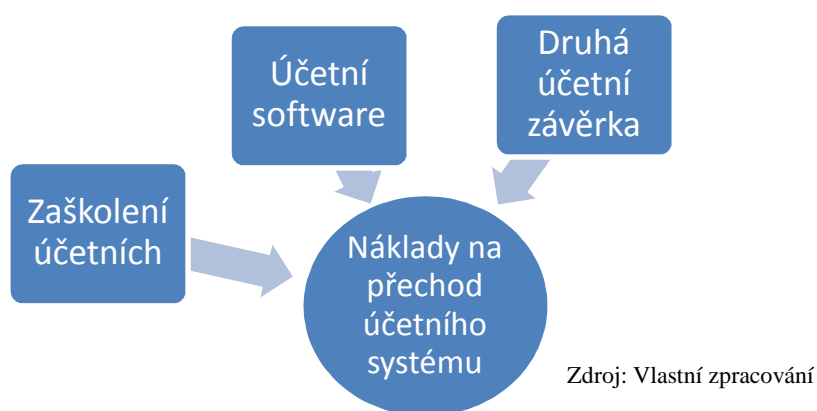
<sup>7</sup> EFRAG byla vytvořena pro to, aby členské země Evropské Unie mohli mít určitý vliv při tvorbě standardů a tím přesvědčit EU k přijetí IFRS



výkaznictví IFRS, musí navíc vést druhé účetnictví dle českých předpisů, protože pro vykazování daní v České Republice IFRS nestačí.

Pro zavedení jsou třeba vysoké počáteční náklady, které se týkají koupě nových účetních software a zaučení účetních, kteří musí pochopit filosofii IFRS, jelikož vyžaduje tzv. „nové účetní myšlení“. Účtování bude trvat déle a to nejen z důvodu dvojího účetnictví, ale i z důvodu nezkušenosti účetních, možné chybování a následná náprava. Dále je nutné aby IFRS rozumělo nejen účetní oddělení, ale i management, protože je nutná provázanost mnohem více osob v podniku.

Graf 3 Náklady na přechod účetního systému



Samozřejmě má IFRS i výhody jako mezinárodní srovnatelnost, díky které se zavádí. Dále větší volnost účetních metod, možnost individuálních přístupů k případům a vůbec větší volnost účetní jednotky. Pokud máme zájem o zahraniční akcionáře a externí vlastní kapitál nebo financování, je standardizace výkazů výhodou.

#### 1.2.4 Reálná hodnota

IAS/IFRS vyžaduje vedení účetnictví v reálných hodnotách, což je dalším významným rozdílem. Pomocí reálné hodnoty se snaží co nejvíce přiblížit skutečnosti a vyřešit informační asymetrii.

Oceňováním v reálných hodnotách se zabývá samotný standard IFRS 13 Fair Value Measurement, Ocenění reálnou hodnotou, od IASB z roku 2011. Reálnou hodnotu chápe jako „cenu, za níž by mezi účastníky trhu ke dni ocenění za obvyklých tržních podmínek proběhla řádná transakce spočívající v prodeji aktiv nebo převodu závazků (tj. výstupní cenu ke dni ocenění z pohledu účastníka trhu, který vlastní aktivum nebo dluží závazek)“ (Úřední věstník EU 1255/2012, 2012, s. 87).

#### 1.2.4.1 Zjištění reálné hodnoty

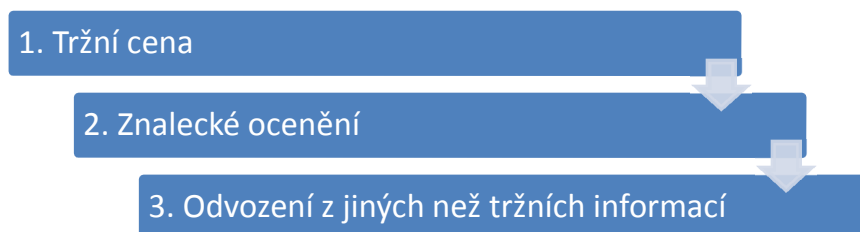
Avšak při zjištění reálné hodnoty nastává problém. Reálná hodnota tedy vychází z aktuálních cen na ústředním trhu k danému aktivu. Aktuálních znamená ke dni účetní závěrky, kdy musíme mít na trh přístup.

Který trh je ten ústřední specifikuje IFRS takto: „*Hlavní ústřední trh je takový trh, na kterém se uskutečňuje největší objem obchodů s oceňovaným aktivem či závazkem a je ve vztahu k oceňovanému aktivu trhem nejaktivnějším.*“ (Strouhal, 2013, s. 42) Pokud přesto není jasné, který trh je tím pravým, zvolíme ten, kde je pro nás cena nejatraktivnější. To znamená, kde bychom obdrželi nejvyšší cenu při prodeji majetku nebo naopak nejnižší cenu při úhradě závazku. Nesmíme zapomenout zvážit i další hlediska jako transakční a dopravní náklady. Částka, kterou zde zjistíme, se dále neupravuje. Pokud má být hodnota předmětu opravdu reálně oceněna, musíme z informací na trhu maximálně vycházet.

Může se stát, že dané aktivum již není na trhu k dispozici. Poté přistupujeme ke znaleckému ocenění, kdy odvodíme cenu aktiva od podobného aktiva, které je na trhu aktivní, nebo poslední kótované ceny stejného nebo obdobného aktiva, které už na trhu aktivní není. Můžeme odvození doplnit dalšími informacemi z výnosových křivek, úrokové míry apod.

Pokud první ani druhá varianta ocenění není možná, lze odvodit reálnou hodnotu z jiných než tržních informací. A to kvalifikovaným odhadem nebo odhadem managementu společnosti, pomocí informací a úsudků vlastních nebo z jiných zdrojů. Tato varianta se však uvádí jako poslední možnost, protože je na pováženou, zda je částka stále reálná.

Graf 4: Preferované pořadí oceňovacích přístupů dle IAS/IFRS



Zdroj: Vlastní pochopení IFRS 13

#### 1.2.4.2 Zvyšování hodnoty aktiv

Jelikož je nežádoucí, aby společnost vykazovala vyšší nebo nižší účetní hodnoty, než ve skutečnosti její aktiva mají, je nutné v tomto případě aktivum přecenit.

Přecenění na vyšší hodnotu se účtuje přímo do vlastního kapitálu v rámci účtu „Přírůstek z přecenění“, který se váže ke konkrétnímu aktivu. V rámci zúčtování rozdílu z přecenění jsou možné dvě varianty. Buď se celý přírůstek zúčtuje proti hospodářským výsledkům minulých let v roce vyřazení aktiva z užívání, anebo je proti nim zúčtováván postupně každý rok.

#### 1.2.4.3 Snižování hodnoty aktiv

Touto problematikou se zabývá celý standard IAS 36 Impairment of Assets, Snižování hodnoty aktiv<sup>8</sup>, a to v rámci pozemků, budov a zařízení, investic do nemovitostí a nehmotného majetku včetně Goodwillu. V česku tuto oblast nazýváme opravnými položkami.

Vykazování ve skutečných hodnotách by měl zajistit tzv. „Test na snížení“ hodnoty aktiv, Impairment test for assets. Test vyžaduje určení dvou částek a to reálnou hodnotu aktiva sníženou o náklady spojené s prodejem, a hodnotu z užívání. To znamená, že se společnost zamyslí nad tím, zda je aktivum schopné pokrýt svou účetní hodnotu prodejem nebo ji pokryje výtěžky ze své činnosti. Testem určíme „zpětně ziskatelnou částku“, kterou porovnáme s částkou účetní.

Není nutné test aplikovat na všechny položky. Jen na ty, u kterých byly zjištěny náznaky možného snížení, a navíc je určeno několik povinných položek v rámci nehmotného majetku, které jsou označeny za rizikové v porovnání s ostatními (pokud však na tyto aktiva byla použita detailní kalkulace v minulém období, dá se po splnění podmínek využít i v období aktuálním):

- NHM, který neodepisujeme (tzn. s neurčitou dobou životnosti),
- NHM, který ještě není využíván,
- Goodwill, který vznikl při podnikové kombinaci.

(Dvořáková, 2009, s. 395-399)

---

<sup>8</sup> Přes změny, kterými standard prošel, s jeho metodami stále několik členů IASB nesouhlasí. Je tedy možné, že se bude nadále měnit nebo se zcela přepracuje.

Snížení hodnoty účtujeme jako náklad na účet „Ztráta ze snižované hodnoty“. Avšak pokud již bylo dané aktivum v minulosti přeceněno směrem nahoru a má tedy zřízen účet „Fond z přecenění“, případné snížení účtujeme proti minulému navýšení do tohoto fondu, tzn. do vlastního kapitálu.

Existuje analýza příspěvků věnovaných problematice reálné hodnoty z let 2005-2009. Zkoumání dvou let před ekonomickou krizí a dvou po vypuknutí. Snaží se zjistit, zda měla aplikace reálné hodnoty podíl na vypuknutí ekonomické krize. Články řešící tuto problematiku vycházejí po celou zkoumanou dobu a v roce vypuknutí krize o něco častěji. Většina studií je pro aplikaci reálné hodnoty. Ti kdo nejsou, se snaží prosadit vlastní nápady jak RH vylepšit nebo obměnit a vyřešit tak její nedostatky. Setkávají se s negativní reakcí, protože jsou neaplikovatelné a mají nové nevýhody (Strouhal, 2011, s. 59).

#### 1.2.5 Účetní uzávěrka dle IAS 1

Účetní závěrkou se zabývá standard IAS 1 Presentation of financial statements/Prezentace účetní závěrky.

Poskytuje informace o finanční situaci podniku (v rámci rozvahy) a o jejích změnách (prostřednictvím cash flow).

Účetní uzávěrka je sestavovaná předně pro externí uživatele, tj. pro současné i potencionální akcionáře, sponzory, spolumajitelé, konkurenci, věřitele, zaměstnance, odběratele, dodavatele, finanční analytiku i poradce, žurnalisty, veřejnost, stát a státní správu a další, proto při sestavení závěrky vycházíme z jejich potřeb.

**Koncepční rámec IFRS** je nástroj pro sjednocení přístupu k účetní uzávěrce, proto je pro účetní jednotku nutné ho pochopit. Obsahuje účetní zásady a předpoklady. Dále definuje základní prvky rozvahy, jejich vyjádření v účetní uzávěrce a výchozí báze ocenění. Pokud pro nějakou situaci neexistuje standard, řídíme se právě koncepčním rámcem<sup>9</sup>.

Dva hlavní předpoklady pro sestavení účetní uzávěrky

---

<sup>9</sup> Může se stát, že si daný standard s koncepčním rámcem vzájemně protirečí, v tomto případě se řídíme dle standardu.

1. Aktuální báze, která se vyjadřuje rozdílem nákladů a výnosů
2. Předpoklad trvání účetní jednotky. To znamená, že podnik neuvažuje ani není nucen ukončit nebo zúžit svou činnost. Pokud má účetní jednotka pochybnosti je nutné na ně při sestavení uzávěrky brát zřetel.

Což se s našimi pravidly neliší. Dalšími předpoklady je periodicita vykazování jednou za rok (kalendářní nebo hospodářský) a věrné a poctivé zobrazení skutečnosti, k čemuž by správná aplikace IAS/IFRS (dle IAS 1) vést měla.

#### 1.2.5.1 Části účetní závěrky dle IAS 1

- Výkaz o finanční situaci - tj. rozvaha.
- Výkaz o úplném výsledku – tzv. „rozšířený“ výkaz zisku a ztráty, obsahuje účetní zisk plus ostatní složky zisku.
- Výkaz změn vlastního kapitálu – obsahuje informace o výši dividend, úplném hospodářském výsledku, účincích změn v účetních pravidlech, distribuci držitelům kapitálu, nerozděleném zisku a porovnání změn rezerv a kapitálu.
- Výkaz cash flow - je rozčleněn na provozní, investiční a finanční činnost (dle IAS 7). Výpočet přímou nebo nepřímou metodou.
- Komentář - obsahuje vysvětlivky a přehled účetních pravidel včetně zvolených oceňovacíchází.
- Finanční přehled – týká se změny v prostředí, kde společnost podniká a reakce na ně, dále má obsahovat dividendovou politiku, zdroje financování a zdroje společnosti, které nejsou v rozvaze a další. Tato část účetní závěrky je dobrovolná.

Každá z částí účetní závěrky musí obsahovat předepsané položky, kterých je relativně malý počet oproti běžné české rozvaze (viz. Tabulka č. 2). Dle situace společnost může rozvahu rozšířit o další položky.

#### 1.2.1 Rozdíly sestavení účetní uzávěrky

V obou případech je rozvaha, přesněji výkaz o finanční situaci, primárním výkazem, avšak dle IAS/IFRS nemá předepsaný formát (ani výkaz zisku a ztráty). Aktiva i pasiva se vykazují podle likvidity, dále zvlášť vykazujeme celkový majetek a celkové zdroje financování. Dle IAS/IFRS je zakázáno vykazovat mimořádné položky. Cash flow sestavují všechny podniky bez výjimky. U nás podniky, které nemusejí mít účetní závěrku

ověřenou auditorem, banky a finanční instituce CF nesestavují. Od roku 2009 se dle IFRS navíc musí sestavovat Výkaz o úplném výsledku. Samotné výkazy jsou sestaveny na rozdíl od našich poměrně stručně a obsahují odkazy do poznámek, kde je vše podrobně rozepsáno.

**Tabulka 2 Ukázka rozvahy doporučeného obsahu ve stupňovité formě dle IAS/IFRS**

Položka rozvahy	Běžné období		Minulé období	
	Částka	Celkem	Částka	Celkem
<b>AKTIVA</b>				
<b>I. DLOUHODOBÁ AKTIVA</b>				
POZEMKY, BUDOVY, ZAŘÍZENÍ				
Goodwill				
Jiný nehmotný majetek				
Investice v přidružených společnostech				
Jiné finanční investice k prodeji				
<b>II. KRÁTKODOBÁ AKTIVA</b>				
Zásoby				
Obchodní a jiné pohledávky				
Peníze a bankovní účty				
<b>III. AKTIVA CELKEM</b>				
<b>VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY</b>				
<b>IV. VLASTNÍ KAPITÁL</b>				
Základní kapitál				
Emisní ážio				
Rezervní fond				
Fond z přecenění				
Jiné fondy				
Menšinový podíl				
Nerozdělné zisky				
<b>V. DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY</b>				
Odložené daňové závazky				
Výnosy příštích období				
<b>VI. KRÁTKODOBÉ ZÁVAZKY</b>				
Bankovní úvěry				
Závazky z obchodního styku a jiné závazky				
Dlužné daně				
<b>VII. VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY</b>				

Zdroj: Macík, Beran, 2009, str. 106

Tabulka 3 Ukázka Výkazu zisku a ztráty dle doporučeného obsahu v druhovém a účelovém členění dle IAS/IFRS

DRUHOVÉ ČLENĚNÍ	Částka	ÚČELOVÉ ČLENĚNÍ	Částka
<b>Tržby</b>		<b>Výnosy</b>	
Ostatní provozní výnosy		Náklady na prodané výkony	
Změny stavu zásob NV a DV		Hrubý zisk/ztráta	
Vlastní výkony a jejich aktivace		Jiné výnosy	
Spotřeba surovin a spotřebního materiálu		Odbytové náklady	
Osobní náklady		Administrativní náklady	
Odpisy		Ostatní náklady	
Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení		Finanční náklady	
Ostatní náklady		Výnosy z přidružených společností	
Finanční náklady			
Výnosy z přidružených společností			
<b>Zisk před zdaněním</b>		<b>Zisk před zdaněním</b>	
Daň ze zisku		Daň ze zisku	
<b>Zisk po zdanění</b>		<b>Zisk po zdanění</b>	
Přiřaditelný většinovým vlastníkům		Přiřaditelný většinovým vlastníkům	
Přiřaditelný menšinovým vlastníkům		Přiřaditelný menšinovým vlastníkům	

Zdroj: Macík, Beran, 2009, str. 106

### 1.3 České účetní předpisy

Účetní systém i finanční výkaznictví je regulováno státem. Základní pravidla stanovuje Zákon o účetnictví<sup>10</sup>, který se řídí vyhláškou Ministerstva financí ČR. Řídit se jím musí právnické osoby se sídlem v ČR, organizační složky státu podle zvláštních předpisů, fyzické osoby zapsané v OR, FO, které přesahují stanovený obrat, nebo ty které sami chtějí.

Pro podnikatele je vytvořeno 23 Českých účetních standardů. Dále systém upravuje Vyhláška č. 500/2002 Sb., která se zabývá předně účetní závěrkou<sup>11</sup>.

Kromě Ministerstva financí se na regulaci účetnictví podílí Komora auditorů ČR, Svaz účetních a Národní účetní rada, která připomínkuje návrhy zákona.

Dle české legislativy je tedy účetnictví rozděleno pro podnikatele, banky a jiné finanční instituce, pojišťovny a zdravotní pojišťovny. Navíc jsou zpracovány zvláštní

<sup>10</sup> Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů

<sup>11</sup> Kromě toho české výkaznictví upravuje Zákon o daních z příjmů, Zákon o dani z přidané hodnoty, Obchodní zákoník a okrajově Občanský zákoník.

vyhlášky pro ne podnikatelské subjekty (jako politické strany, církve a nadace) a některé veřejné jednotky. Což je dalším velkým rozdílem s IFRS.

České vyhlášky jsou kritizovány za nedostatečný výklad definic použitých pojmů.

## 1.4 Hlavní rozdíly mezi ČÚP a IAS/IFRS

V následující tabulce je zobrazeno shrnutí hlavních rozdílů v účtování rozvahových položek mezi českými účetními předpisy a IAS/IFRS. Většinou z nich, které se přímo i nepřímo týkají oceňování, se budu v druhé kapitole věnovat podrobněji.

Tabulka 4 Shrnutí hlavních rozdílů mezi ČÚP a IAS/IFRS

Oblast		ČÚP	IAS/IFRS
<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	Ocenění	Ocenění v historických cenách.	Ocenění v reálné hodnotě.
	Zřizovací výdaje	Po aktivaci jsou součástí vlastního kapitálu.	Nelze aktivovat, jsou běžnými náklady období.
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>		Ocenění v historických cenách.	Ocenění v reálné hodnotě.
<b>Zásoby</b>	Náhradní díly	Jsou zásobami, nebo lze uplatňovat komponentní přístup.	Je vyžadován komponentní přístup a významné náhradní díly jsou DHM.
	Zmetkovitá výroba	Dle směrnic společnosti.	Zmetky se nezahrnují do zásob. Uplatňuje přísnější pravidla na úrovni vlastních nákladů.
<b>Investice do nemovitostí</b>		Této problematice se v ČR nevěnujeme.	Jsou oceňovány reálnými cenami, danou problematikou se zabývá celý standard.
<b>Finanční aktiva</b>		Oceňujeme nominální hodnotou.	Kromě nominální hodnoty lze oceňovat na bázi amortizovaných nákladů.
<b>Rezervy</b>	Rezervy na opravy DHM	Běžné.	V důsledku komponentního přístupu není možné tyto rezervy



			vytvářet. Vytváření ostatních rezerv je obdobné v obou systémech.
	<b>Mimořádné položky</b>	Běžné.	Jejich vykazování je zakázáno.

Zdroj: Strouhal, 2013, s. 53-54

Největším rozdílem mezi českým a mezinárodním výkaznictvím je účtování leasingu. V ČR předmět leasingu je ve vlastnictví leasingové společnosti, což může mít zásadní dopad na finanční analýzu.

**Tabulka 5: Leasing**

ČR	IAS/IFRS
Předmět nájmu neaktivujeme ani nevykazujeme závazek. Nájemné je rovnoměrným nákladem. Operativní i finanční leasing účtujeme stejně.	Nájemce zaúčtuje předmět nájmu jako majetek a splátky jako závazek. Předmět odepisujeme. Nájemné je rovnoměrným nákladem. Leasingem se zabývá standard IAS 17.

Zdroj: Strouhal, 2013, s. 54

Nejvýznamnějším rozdílem mezi Českými účetními principy a IAS/IFRS je, že IFRS nepředepisuje žádné postupy nebo techniky, jak jsme zvyklí. Určuje pouze závazná pravidla a zásady, pro systém vykazování výsledků účetnictví. Vyžaduje tzv. „nové účetní myšlení“.

## 2 Metody oceňování

V první řadě se zaměřím na oceňování podle časového rozlišení, to znamená při prvním zaúčtování aktiva, při následném účtování a při pozbytí. Následovat budou pravidla ocenění hlavních rozvahových položek vždy dle ČÚP a dle IAS/IFRS.

Pro srovnání již zde uvedu metody oceňování, které povoluje Koncepční rámec IFRS:

- Historické náklady (historic cost)
- Momentální náklady (current cost)
- Realizovatelná hodnota (realisable value)
- Současná hodnota (present value)

### 2.1 Oceňování při prvotním rozpoznání

Při prvotním rozpoznání v České Republice oceňujeme nejčastěji na bázi historických nákladů, protože je toto ocenění doložitelné dokumenty. Reálná hodnota se hojněji využívá až při následném ocenění, protože ve chvíli prvotního rozpoznání bývá až na výjimky reálná hodnota s historickými náklady shodná.

Ocenění se liší podle způsobu nabytí aktiva:

#### 1. Nakupovaná aktiva

V tomto případě jsou nám známy pořizovací náklady. Abychom aktivum mohli užívat, je nutná aktivace dalších položek, jako transakčních nákladů (které jsou jediné z vedlejších nákladů, které povoluje IFRS 13 aktivovat). Zde se můžeme setkat s tzv. „spornými náklady úroků“, kdy je v ČR na účetní jednotce zda je do pořizovací ceny zahrne či nikoliv. IFRS tomuto tématu věnuje celý standard.

Pořizovací náklady = cena pořízení + vedlejší pořizovací náklady

**Tabulka 6 Vedlejší pořizovací náklady dle ČÚP**

Odměny za zprostředkování a poradenské služby	Úroky z úvěru než je předmět zařazen do užívání
Správní poplatky	Průzkumné, geodetické, geologické a projektové práce

Licence, patenty, práva	Clo, doprava, překládka, přeložky, montáž
Expertízy, poskytnuté záruky, patentované rešerše	Zabezpečovací a udržovací práce
Registrace osobního automobilu	DPH pro neplátce

Zdroj: Vlastní zpracování

**Tabulka 7 Pořizovací náklady dle IFRS**

Cena pořízení, včetně cla a daně, odečtení slev	Testování správné funkce zařízení
Náklady spojené s uvedením aktiva do provozuschopného stavu	Náklady na specializované odborníky, mzdové náklady, které se k pořízení položky přímo vztahují
Doprava, manipulace, příprava místa, montáž, instalace,	Předpokládané náklady na demontáž, přemístění aktiva a uvedení místa do původního stavu

Zdroj: Vlastní zpracování

IFRS nevyužívá pojmu vedlejší pořizovací náklady.

## 2. Aktiva pořízená směnou

V obou případech je nutné posoudit rozdíl reálných hodnot směnných předmětů. Zda při směně dojde k zisku nebo ztrátě musíme vykázat ihned (tato ztráta se nazývá komerční transakce). Nebo nové aktivum můžeme ocenit stejnou hodnotou, jakou mělo aktivum staré, vyměněné.

## 3. Bezúplatně nabytá aktiva

Jsou aktiva získaná darem, vkladem majitele do vlastního kapitálu či dnes méně častým nálezem. Oceňujeme na bázi odhadu, který musí být podložen znaleckým posudkem. Odhadem má být tržní cena ke dni nabytí (viz. Reálná hodnota 1.2.4.).

## 4. Vyráběná aktiva

Oceňujeme ve výši vlastních přímých i nepřímých nákladů na výrobu. Setkáváme se zde s problémy režijních nákladů. Dále se zmetkovostí, přebytky a nehospodárností, což by se mělo v účetnictví projevit ve stejném období. Více k tomuto tématu v části 2.6 Zásoby.

## 2.2 Oceňování ke dni sestavení účetní uzávěrky

Máme k dispozici dvě oceňovací báze:

### a) Historické náklady

Tyto náklady jsou založeny na výši nákladů při pořízení aktiva. Výhodou je jednoduchost ocenění a jeho následná prokazatelnost dokumenty. Nevýhodou je vazba na minulost, kdy se hodnota pouze snižuje.

*„Účetní ocenění má vystihnout očekávaný užitek“ (Strouhal, 2013, s. 38). Pokud se řídíme účetní zásadou opatrnosti, očekávané užítky budou nižší. Ale pokud se hodnota aktiv účtne zvyšuje, neměla by překonat původní hodnotu (což je v některých státech zakázáno).*

Aktiva mohou klesat na ceně v důsledku poškození, zastaralosti, změně poptávky. Účetní hodnotu porovnáváme s čistou realizovanou hodnotou, dále jen ČRH, pokud je nižší, hodnotu snížíme.

### b) Reálná hodnota

Ke každému rozvahovému dni přeceňujeme na reálnou hodnotu. Ta umožňuje cenu nejen snižovat, ale i zvyšovat.

Zjištění reálné hodnoty je podrobně upraveno v US GAAP a převzato do IFRS 13. Reálná hodnota vychází z cen na konkrétním trhu a IFRS specifikuje jaký trh zvolit.

## 2.3 Oceňování při pozbytí

Při prodeji, daru či likvidaci oceňujeme ve výši účetní hodnoty. Platí, že pro krátkodobá aktiva máme pro tyto situace zvoleny systematické báze a oceňovací techniky, a dlouhodobá aktiva jsou oceňována individuálně.

Dále se budu věnovat samostatným položkám rozvahy.

## 2.4 Dlouhodobý nehmotný majetek

### 2.4.1 Ocenění dle českých účetních pravidel

Dlouhodobý nehmotný majetek, dále jen DNM, nemá fyzickou podstatu, obvyklá hodnota nad 60 000 Kč avšak podnik si může stanovit vlastní limit. Patří sem zřizovací výdaje, výsledky výzkumu a vývoje, software a další.

Při pořízení oceňujeme v obou případech pořizovací cenou (tj. cena pořízení + vedlejší náklady) a poté odečítáme odpisy dle daných metod a kumulované ztráty.

#### 2.4.2 Ocenění dle IFRS

Co do této složky aktiv patří, je poměrně problematickou oblastí. Při přechodu na IFRS jsou nejrizikovější oblastí vůbec (Krupová, 2009, str. 308). Nehmotnými aktivy se zabývá standard IAS 38. Dále se pro DNM vztahuje interpretace SIC 32 Nehmotná aktiva a IFRIC 12 Smlouvy o poskytování licencovaných služeb.

Aktivum musí splňovat podmínky:

- identifikovatelnost
- kontrola
- budoucí ekonomický prospěch

Musí projít tzv. Testem na identifikovatelnost. Test prověřuje, zda je aktivum oddělitelné. To znamená, jestli by mohlo být prodáno, pronajato nebo licencováno s tím, aby z něj měla užitek jiná společnost. Dále musíme být schopni identifikovat náklady, které se k němu vztahují. Kritérium kontroly splňuje, pokud jsme schopni aktivum využívat bez toho, aby nás omezovali jiné společnosti. V neposlední řadě musíme být schopni DNM ocenit. Pokud daná kritéria nesplňuje, je vykázáno jako běžný náklad.

Například Seznam zákazníků, který si společnost vytvoří, nelze zařadit do DNM. Seznam vzniká postupně obvykle několik let, proto nelze jednoznačně přiřadit náklady na jeho tvorbu (byly to náklady na rozvoj společnosti jako celku), a tím nesplňuje test identifikovatelnosti (Krupová, 2009, str. 310). **Avšak ve chvíli kdy se daná společnost stane například dceřinou společností, mateřská společnost již Seznam zákazníků, pokud je schopna ho ocenit, zahrnout do DNM může.**

DNM můžeme nabýt:

- Koupí (licence),
- podnikovou kombinací,
- prostřednictvím vládní dotace,
- směnou – oceněno RH popřípadě účetní hodnotou směněného aktiva.
- pořízené vlastní reží – je velmi problematické rozeznat, co je běžným nákladem období a co DNM, dále je problematické určit odkdy takové aktivum vykazovat. Proto Goodwill, seznam zákazníků nebo značka není nehmotným aktivem.

Na rozdíl od ČR vidí IFRS rozdíl v pojmech výzkum a vývoj. Výsledky výzkumu jsou náklady vykázané v daném období. Pouze výsledky vývoje splňují podmínky a jsou zařazeny do DNM. Dále není povoleno aktivovat zřizovací výdaje<sup>12</sup>. Není povolena zpětná aktivace již vykázaných nákladů.

Odepisujeme pouze taková nehmotná aktiva, u kterých jsme schopni určit, jak dlouho nám budou přinášet ekonomický užitek. Pokud tuto dobu nelze určit aktivum není odepisováno. Ke každému rozvahovému dni pak musí procházet Testem na snížení hodnoty, který určí, zda nebude přeceněno. Pokud je aktivum odepisováno, stále sledujeme jeho prospěšnost podniku a následně přeceňujeme nebo odepíšeme. Konečná částka po odepisování je vždy nulová<sup>13</sup>.

## 2.5 Dlouhodobý hmotný majetek

### 2.5.1 Ocenění dle českých účetních pravidel

Dlouhodobý hmotný majetek, dále jen DHM, má fyzickou podstatu, obvyklá hodnota nad 40 000 Kč, avšak podnik si může stanovit vlastní limit. Patří sem pozemky, budovy, movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů apod.

Majetek oceníme podle způsobu pořízení a již zmíněných metod oceňování. Následně majetek odepisujeme.

Kromě známých způsobů výpočtů odpisů lineárního a zrychleného jsou v souladu s IFRS zavedeny tyto dvě metody:

- Zbytková hodnota - ocenění v okamžiku úplného odepsání.
- Komponentní přístup - je možné od celkové ceny majetku odečíst významnou komponentu a tu odepisovat samostatně. V tomto případě již nelze na daný majetek vytvářet rezervu. Jelikož je tato metoda platná dle IFRS, věnuji jí samostatnou podkapitolu 2.5.1.1.

Při inventarizaci může být zjištěn rozdíl mezi zůstatkovou a tržní hodnotou. V tomto případě, za předpokladu dočasného snížení hodnoty, pomocí opravné položky snížíme hodnotu majetku. Zvyšovat hodnotu nelze.

---

<sup>12</sup> Výdaje spojené se založením nové společnosti. Tj. úřední náklady, náklady na poradenskou a zprostředkovatelskou činnost a další náklady vzniklé před založením společnosti. V ČR jsou součástí vlastního kapitálu.

<sup>13</sup> Výjimkou jsou nehmotná aktiva, na která je uzavřena smlouva pro odkup.

## 2.5.2 Ocenění dle IFRS

Dlouhodobý hmotný majetek IFRS definuje jako pozemky, budovy a zařízení. Uvedu zde všechny standardy, které s DHM souvisí - IAS 16, IAS 40 a IAS 17.

### 2.5.2.1 IAS 16 Property, Plant and Equipment/Pozemky, budovy a zařízení

Pro zařazení do dané skupiny aktiv musí předmět splňovat podmínky jako budoucí ekonomický užitek pro účetní jednotku a musí být spolehlivě ocenitelný. Pokud podmínky splňuje je již na nás, zda ho uznáme samostatně nebo v rámci celku v případě nevýznamných položek. Na rozdíl od ČR jsou součástí této skupiny aktiv významné náhradní díly a součásti řízení, které podle ČÚP mohou být zásobami.

**Tabulka 8 Příklady třídy majetku dle IAS 16**

Pozemky	Pozemky a budovy	Nábytek a příslušenství
Stroje	Lodě	Motorové dopravní
Letadla	Kancelářské zařízení	prostředky

Zdroj: IAS 16

V rámci ocenění opět oceníme pořizovacími náklady, a poté je na nás zda budeme pokračovat metodou pořizovacích nákladů nebo metodou přecenění na RH s dostatečnou pravidelností. Stejnou metodu musíme aplikovat pro celou třídu aktiv. Na rozdíl od ČÚP lze aktivum přecenit na vyšší hodnotu. Pokud tak učiníme, rozdíl je vykázán na účet „Fond z přecenění“, který je jednou ze složek Vlastního kapitálu. Pokud je hodnota téhož majetku časem snižována, účtujeme na úkor stejného účtu.

Metody ocenění:

- o Metoda pořizovacích nákladů, je nám důvěrně známa. Položka je zaúčtována dle pořizovací ceny a následně je její hodnota snižována o oprávkky.

**Tabulka 9 Vliv ocenění DHM v rozvaze**

<b>A</b>	<b>Rozvaha</b>	<b>P</b>
DHM	3500 HV	-700
Oprávkky	-700	
Bankovní účet	-3500	

Zdroj: vlastní zpracování

- Metodu přecenění použijeme, pokud jsme schopni spolehlivě určit reálnou hodnotu. Přecenění na nižší hodnotu je nákladem. Přecenění na hodnotu vyšší je označováno jako přírůstek z přecenění<sup>14</sup>. V důsledku toho vzniká odložená daň, kterou dle IAS 12 Daň z příjmu účtujeme proti fondu z přecenění. V tuto chvíli máme dvě možnosti. Přírůstek můžeme účtovat postupně proti účtu HV minulých let, nebo celý při vyřazení aktiva. Vzhledem ke složitosti schématu metody přecenění bude znázorněno až v praktické části.

#### 2.5.2.1.1 Komponentní přístup

Každá komponenta, která má rozdílnou životnost, než celek ke kterému patří, je odepisována samostatně<sup>15</sup>. To znamená, že pokud vlastníme přístroj, na kterém se daná vyjímatelná část opotřebuje výrazně rychleji, je tato komponenta odepisována zvlášť a poté nemá výměna komponenty vliv na snížení HV, jako v případě, kdy je zásobou.

#### 2.5.2.2 IAS 40 Investment Property/Investice do nemovitostí

Investice do nemovitostí zahrnuje pozemek, ze kterého očekáváme v budoucnosti kapitálové zhodnocení, pozemek, který v budoucnosti plánujeme využít nebo budovu, kterou pronajímáme na základě operativního leasingu.

Oceňujeme opět na bázi pořizovacích nákladů, ale pro následné přecenění je preferován model reálné hodnoty.

#### 2.5.2.3 IAS 17 Leases/Leasing

IAS 17 druhy leasingů definuje takto: „*Finanční leasing je leasing, který převádí všechna podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno. Operativní leasing je jiný leasing než finanční leasing.*“ (IAS 17, 2008, s. 2)

Předmět leasingu vykazujeme jako vlastní majetek, proto je také odepisován. Oceňujeme v reálné hodnotě nebo v hodnotě minimálních leasingových plateb, které se určí implicitní úrokovou sazbou nájemce. Pronajímatel předmět leasingu nevykazuje jako majetek, ale pouze jako pohledávku v hodnotě ceny pořízení.

---

<sup>14</sup> Změny se zveřejňují ve Výkazu o úplném výsledku.

<sup>15</sup> Tato metoda je již platná i dle ČÚS (viz. Komponentní přístup kap. 2.5.1.)



## 2.6 Zásoby

### 2.6.1 Ocenění dle českých účetních pravidel

Zásoby jsou oběžné aktivum, které držíme za účelem prodeje, výroby nebo obdobných dodávek, které jsou ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb třeba (Jílek, Svobodová, 2011, s. 84). Spotřebu zásob účtujeme jako náklad.

- Materiál
- Zásoby vlastní výroby
- Zboží

Rozlišujeme tři skupiny a to skladovaný materiál - základní a pomocný materiál, provozní látky, náhradní díly, obaly, pokusná zvířata a další movité věci nebo drobný hmotný majetek, který nespĺňuje kritéria pro zařazení do dlouhodobých aktiv. Druhou skupinou jsou zásoby vlastní výroby jako nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby, výrobky a zvířata. Poslední skupinou je zboží, což jsou všechny movité věci nakoupené za účelem prodeje a vlastní aktivované výrobky (Macek, Beran, 2009, s. 166-167).

**Tabulka 10 Nákladové vzorce pro zaměnitelné zásoby**

Metoda	Popis	IFRS
<b>VAP</b> vážený aritmetický průměr	Celková hodnota daných zásob je zprůměrována a to periodicky nebo po každé dodávce.	Povoluje
<b>LIFO</b> last in first out poslední do skladu první ze skladu	Ocenění nejaktuálnější cenou. Cenou aktuálně nakoupených zásob, jsou oceněny všechny obdobné zásoby, byť byly zakoupeny za cenu jinou.	Nepovoluje
<b>FIFO</b> first in first out první do skladu první ze skladu	Ocenění nejstarší cenou. Spotřebované zásoby jsou oceněny cenou první zakoupené zásoby.	Povoluje

Zdroj: Vlastní shrnutí

Kromě nákladových vzorců rozlišujeme další dvě metody:

- Metoda standardních nákladů, které jsou založeny na běžné spotřebě, práci i kapacitě výroby.
- Metoda maloobchodního prodeje je využívána v případě velkého počtu rychle se otáčejících zásob s podobnými maržemi, kdy je téměř nemožná jiná technika ocenění.

U obou metod se ocenění musí blížit nákladům na pořízení. Volba metody nebo vzorce ovlivňuje hospodářský výsledek i náklady. Nezaměnitelné zásoby oceňujeme konkrétními náklady, nákladové vzorce v tomto případě nejsou třeba.

## 2.6.2 Ocenění dle IFRS

Zásobami se zabývá standard IAS 2 Inventories/Zásoby. Dle něj oceňujeme zásoby náklady na pořízení, které jsou součtem nákladů na koupi zásob, nákladů na jejich přeměnu a ostatních nákladů, nebo čistou realizovatelnou hodnotou. Vybereme nižší z hodnot. Do zásob není zahrnován účet 124 Zvířata.

### 1. Náklady na pořízení

- Náklady na koupi zahrnují cenu pořízení, cla, daně, dopravu, manipulaci a další přímé náklady spojené s pořízením. Výsledkem je pořizovací cena. Mohou se snížit o slevy a další srážky.
- Náklady na přeměnu jsou náklady vynaložené na výrobu zásob. Skládají se z přímých osobních nákladů a fixní a variabilní nepřímé režie. Variabilní náklady rostou nebo klesají v závislosti na objemu výroby, jako nepřímý materiál, a to dle skutečného využití zařízení. Fixní režie zahrnuje nepřímé osobní náklady, které se nemění v závislosti na velikosti výroby, jako například odpisy nebo údržba. Vycházíme z běžného využití kapacity výrobních zařízení, to znamená z průměrného objemu výroby za několik období za běžných okolností. Nepřiřazená režie se účtuje jako náklad v období, kdy vznikla.

Může nastat situace, kdy vyrábíme několik druhů výrobků a není možné jednoznačně přiřadit jednotlivé náklady. Pokud společnost vyrábí druhové výrobky, jsou obvykle nevýznamné a náklady se přiřazují pomocí racionální a konzistentní rozvrhové základny. Například dle výše výnosů z prodeje, kdy jsou vedlejší výrobky oceněny čistou realizovatelnou hodnotou, která se odečte od nákladů hlavního produktu.

- Ostatní náklady jako například návrh výrobku na míru.

Pozn. Mohou vznikat další těžko přiřaditelné náklady jako náklady na vývoz neobvyklého množství odpadu, náklady v důsledku skladování nadměrného množství nevyužitého materiálu, zbytečných pracovních úkonů a další správní režie. Tyto položky se nezahrnují do ocenění zásob, ale do nákladů v daném období.

## 2. Čistá realizovatelná hodnota

Druhou z metod ocenění zásob je ČRH. „Čistá realizovatelná hodnota je čistá hodnota, kterou jednotka očekává, že získá z prodeje zásob.“ (Jílek, Svobodová, 2011, str. 86) Na rozdíl od reálné hodnoty se vztahuje ke konkrétní jednotce.

Zásoby určené pro výrobu zboží se na reálnou hodnotu nepřeceňují, protože se předpokládá prodej za vyšší cenu, než jsou náklady, popř. stejnou cenu. Přeceňují se, pouze pokud dojde k rapidní změně hodnoty.

## 2.7 Akcie

Majetkový cenný papír, dále jen CP, s nímž jsou spojena tři práva a to právo podílet se na rozhodování ve společnosti, právo podílu na zisku (dividendy) a na likvidačním zůstatku, a který obsahuje dané informace.

Dle českých účetních pravidel při koupi akcie oceňujeme pořizovací cenou. Další ocenění záleží na typu akcie. Majetkové účasti přečunujeme metodou ekvivalence, tzn. na účet „Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků“ Realizovatelné akcie přečunujeme na reálnou hodnotu. V obou případech s dopadem na vlastní kapitál.

V rámci IAS/IFRS se akciemi se zabývá standard IFRS 9 Financial Instruments/Finanční nástroje. Oceňujeme zůstatkovou hodnotou nebo reálnou hodnotou, kterou můžeme stanovit několika metodami:

- Tržní cenou,
- výpočtem poměru hodnoty aktiv podniku a počtem vydaných akcií (je nejjednodušší),
- metodou P/E ratio, která je nejvhodnější pokud využíváme IFRS, v ČR obtížná a
- Gordonovým dividendovým diskontním modelem.

## 2.8 Dluhopisy

Cenný papír, s nímž je spojeno právo na úhradu dlužné částky. Metody ocenění jsou obdobné jako u akcií - pořizovací cenou při pořízení a přecenění na RH poté. U realizovatelných dluhopisů využíváme účtu „fond z přecenění“ a přecenění realizovatelných dluhopisů má výsledkový dopad.

Těž spadají pod IFRS 9. Oceňujeme amortizovanou nebo reálnou hodnotou. Výpočet zůstatkové hodnoty závisí na tom, zda jsou CP oceněny v pari, pod pari nebo nad pari<sup>16</sup>.

## 2.9 Pohledávky

### 2.9.1 Ocenění dle českých účetních pravidel

Pohledávky (i závazky) vykazujeme ve jmenovité hodnotě.

V rámci pohledávek po lhůtě splatnosti se společnost musí aktivně podílet na vymáhání pohledávky (i v rámci soudního nebo jiného řízení) a poté může tvořit daňově uznatelné opravné položky k pohledávkám ve výši dle doby po lhůtě splatnosti<sup>17</sup>.

### 2.9.2 Ocenění dle IFRS

Pohledávky i závazky oceňujeme v reálných hodnotách bez ohledu na dobu splatnosti. U krátkodobých transakcí (tj. do jednoho roku) však není nutno na reálnou hodnotu přeceňovat, proto je v tomto případě dle českých pravidel i dle IFRS účtování stejné.

## 2.10 Rezervy

Rezervu definují oba účetní systémy obdobně a to jako závazek s neurčitým časovým určením nebo výší.

### 2.10.1 Ocenění dle českých účetních pravidel

Rozlišujeme dva typy rezerv a to účetní rezervy, které jsou daňově neúčinné a rezervy podle ZoR<sup>18</sup>, které daňově účinné jsou. Rezerva lze využít pouze na výdaje,

---

<sup>16</sup> Dluhopis v pari – pořizovací cena je rovna jmenovité, dluhopis nad pari – pořizovací cena je vyšší než jmenovitá, dluhopis pod pari – pořizovací cena je nižší než jmenovitá.

<sup>17</sup> Pokud výše pohledávky nepřesáhne 200 000 Kč, není aktivita společnosti na vymáhání nutná.

pro které byla vytvořena. Pravidelně posuzujeme, zda je rezerva stále potřeba pomocí dokladové inventury. Na jejím základě lze upravit její výši nebo ji rozpustit.

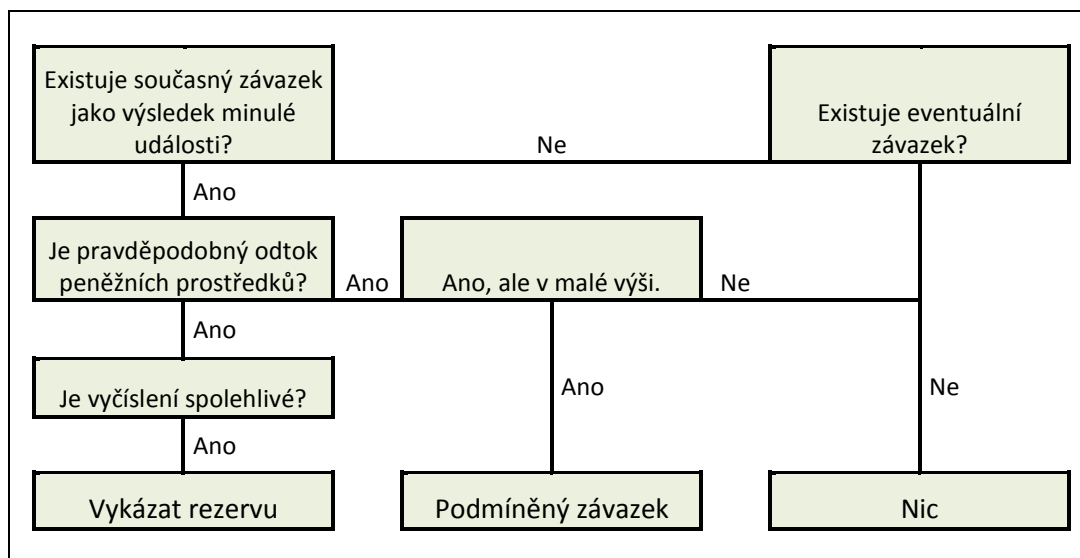
Účetní rezervy rozlišujeme na rezervy na podnikatelská rizika (soudní spory, opravy), na daň z příjmů, na důchody a jiné závazky a na restrukturalizace. Do rezerv podle ZoR patří rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku, pěstební činnost a ostatní rezervy jako například: vypořádání důlních škod, odbahnění rybníka a jiné (Strouhal, 2013, str. 147).

V ČR se nejčastěji tvoří Rezervy na opravy DHM. Takový majetek musí být odepisován alespoň 5 let. Délka tvorby rezervy je dle odpisových skupin omezena (minimálně však vždy dvě zdaňovací období).

### 2.10.2 Ocenění dle IFRS

Rezervami se zabývá standard IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Asset/Rezervy podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Rezervu lze vykázat pouze za splnění určitých podmínek. Pokud podmínky nesplňuje je zveřejněna jako podmíněný závazek.

Graf 5 Rozlišení rezervy a podmíněného závazku



Zdroj: Inspirováno Strouhalem, 2013, str. 151

Výše rezervy by přitom měla být nejlepším odhadem výdajů požadovaných k vypořádání současného závazku k rozvahovému dni, před zdaněním nebo současná

<sup>18</sup> ZoR - Zákon o rezervách

hodnota budoucích výdajů (Strouhal, 2013, str. 150). Stejně jako u nás, je požadováno, aby byly využity pouze na výdaje, pro které byly tvořeny, a jejich výši průběžně upravujeme.

IFRS rozlišuje rezervy v oblastech nevýhodných smluv a restrukturalizace. Jak již bylo zmíněno, neuznává rezervy na opravy hmotného majetku.

## 3 Aplikace oceňovacích metod v praxi

V praktické části se pokusím ukázat, jak by se změnilы oceňovací hodnoty rozvahových položek společnosti, pokud by účtovala dle IAS/IFRS v reálné hodnotě. A to na vybraných složkách rozvahových položek.

Pro tento účel jsem si vybrala nejmenovanou společnost, která se zabývá předně výrobou kontejnerů, popelnic a dalších nádob na odpad.

Z každé rozvahové položky jsem vybrala hlavní nebo nejhodnotnější části majetku (nebo plnicí důležitou funkci, bez které by se společnost neobešla), jež mohou svým oceněním výrazně ovlivnit hospodaření podniku. U každé položky zvážím, zda je její hodnota reálná a pokud není, bude přeceněna. Následně zvážím vliv přecenění na konečnou rozvahu v daném roce i v budoucnu. Vždy bude znázorněno, jak by vypadala rozvaha dle ČÚP bez mého zásahu (1) a poté rozvaha dle IAS/IFRS (2). Veškeré hodnoty jsou uvedeny v tis. Kč.

### 3.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

V dané skupině aktiv jsou vybraným majetkem pozemek, výrobní hala, administrativní budova a několik strojů. Pro znázornění variant přecenění začnu Movitými věcmi a soubory movitých věcí/ Zařízení.

#### 1. Movité věci a soubory movitých věcí/Zařízení

V rámci dané skupiny aktiv byly vyňaty 2 hlavní stroje a výrobní linka.

##### ○ Výrobní zařízení

Zařízení bylo pořízeno roku 2011 v pořizovací ceně 540. Po celou dobu používání se účetně odepisuje lineární metodou s dobou životnosti 6 let. Daňové odpisy byly stanoveny na 5 let se sazbou 20%.

Tabulka 11 Vliv výrobního zařízení v rozvaze 2013

A		Rozvaha 2013 (1)		P	
DHM	540	HV <sub>min</sub>			-187,2
Oprávky	-270	HV			-93,6
Peníze	-540				

Zdroj: Vlastní zpracování

Zůstatková hodnota stroje činí 360, ale po přecenění na reálnou hodnotu je zvýšena na 420. Společnost má dvě možnosti jak tuto změnu zaúčtovat.

### Varianta A

Přírůstek z přecenění se celý zúčtuje až při úplném odepsání aktiva.

Tabulka 12 Přecenění na vyšší hodnotu, Varianta A

<b>A</b>	<b>R 2011</b>		<b>P</b>	V roce 2011 bylo zaúčtováno zařízení v pořizovací ceně a vypočteny oprávky na 90 (540/6). Ať už bylo aktivum pořízeno jakkoli, platba za něj bude zjednodušeně označována jako „peníze“.
DHM	540	HV	-93,6	
Peníze	-540	ODZ	3,6	
Oprávky	-90			
Aktiva	-90	Pasiva	-90	
<b>N</b>	<b>Výkaz zisku a ztráty</b>		<b>V</b>	Výpočet ODZ: 540 - 90 = 450 540 - (540/5) = 432 450 - 432 = 18 x 0,2 = 3,6
Odpis	90			
ODZ	3,6			
Ztráta	-93,6			
<b>A</b>	<b>R 2012</b>		<b>P</b>	Rok 2012 je obdobný, přecenění zatím neproběhlo, proto účtujeme dle obecně známých pravidel. Navíc se v rozvaze nachází zisk z minulých let.
DHM	540	HV <sub>min</sub>	-93,6	
Peníze	-540	HV	-93,6	
Oprávky	-180	ODZ	7,2	
Aktiva	-180	Pasiva	-180	
<b>N</b>	<b>Výkaz zisku a ztráty</b>		<b>V</b>	Výpočet ODZ: 540 - (2 x 90) = 360 540 - (540/5 x 2) = 324 360 - 324 = 36 x 0,2 = 7,2 Je třeba výsledkově zaúčtovat ODZ z minulých let.
Odpis	90	ODZ <sub>min</sub>	3,6	
ODZ	7,2			
Ztráta	-93,6			



<b>A</b>	<b>R 2013</b>	<b>P</b>	V tomto roce je již položka přeceněna na 420, což se promítlo v účtu DHM. Oprávky byly přepočítány na 105 (420/4). Objevuje se zde nová položka FZP, kde je zúčtován narůst hodnoty zařízení 60.
DHM	420	HV <sub>min</sub> -187,2	
Peníze	-540	HV -117,6	
Oprávky	-105	ODZ 19,8	
		FZP 60	
Aktiva	-225	Pasiva -225	
<b>N</b>	<b>Výkaz zisku a ztráty</b>	<b>V</b>	Výpočet ODZ: 420 – 105 = 315 540 – (540/5 x 3) = 216 315 – 216 = 99 x 0,2 = 19,8
Odpis	105	ODZ <sub>min</sub> 7,2	
ODZ	19,8		
Ztráta	-117,6		
<b>A</b>	<b>R 2014</b>	<b>P</b>	V dalších letech po přecenění je zaúčtování stále obdobné. Navyšují se oprávky a HV <sub>min</sub> . FZP se nemění.
DHM	420	HV <sub>min</sub> -304,8	
Peníze	-540	HV -105,6	
Oprávky	-210	ODZ 20,4	
		FZP 60	
Aktiva	-330	Pasiva -330	
<b>N</b>	<b>Výkaz zisku a ztráty</b>	<b>V</b>	Výpočet ODZ: 420 - (2 x 105) = 210 540 - (540/5 x 4) = 109 210 - 108 = 102 x 0,2 = 20,4
Odpis	105	ODZ <sub>min</sub> 19,8	
ODZ	20,4		
Ztráta	-105,6		
<b>A</b>	<b>R 2015</b>	<b>P</b>	Zaúčtujeme obdobně jako v minulém roce.
DHM	420	HV <sub>min</sub> -410,4	
Peníze	-540	HV -105,6	
Oprávky	-315	ODZ 21	
		FZP 60	
Aktiva	-435	Pasiva -435	
<b>N</b>	<b>Výkaz zisku a ztráty</b>	<b>V</b>	Výpočet ODZ: 420 - (3 x 105) = 105 540 - 540 = 0 105 x 0,2 = 21
Odpis	105	ODZ <sub>min</sub> 20,4	
ODZ	21		
Ztráta	-105,6		
<b>A</b>	<b>R 2016</b>	<b>P</b>	V roce 2016 je předmět zcela odepsán a vyřazen z používání a v rozvaze se již neobjevuje. FZP je zaúčtován proti HV <sub>min</sub> .
Peníze	-540	HV <sub>min</sub> -456	
		HV -84	
Aktiva	-540	Pasiva -540	

<b>N</b>	<b>Výkaz zisku a ztráty</b>		<b>V</b>	Jelikož je již hodnota majetku nulová, je nulový i ODZ.
Odpis	105	ODZ <sub>min</sub>	21	
ODZ	0			
Ztráta	-84			

Zdroj: Vlastní zpracování

### Varianta B

Je možná druhá varianta a to, že přírůstek z přecenění je zúčtováván postupně proti Hospodářským výsledkům z minulých let.

Změny se týkají pouze rozvahy. Na výsledkových účtech je účtováno stejně jako v minulém příkladu, proto jsem zde Výkazy neznázornila, stejně jako roky před přeceněním aktiva.

**Tabulka 13 Přecenění na vyšší hodnotu, Varianta B**

<b>A</b>	<b>R 2013</b>		<b>P</b>	V roce 2013 bylo zařízení přeceněno na částku 420 a v důsledku toho byla vypočtena nová hodnota oprávek (420/4). Rozvaha se v roce přecenění neliší od předchozí varianty.
DHM	420	HV <sub>min</sub>	-187,2	
Peníze	-540	HV	-117,6	
Oprávk	-105	ODZ	19,8	
		FZP	60	
Aktiva	-225	Pasiva	-225	
<b>A</b>	<b>R 2014</b>		<b>P</b>	Rozdíl se projeví následujícího roku po přecenění. FZP je vydělen počtem zbývajících let životnosti majetku tj. 60/3=20. Tato hodnota se účtuje proti výsledku z minulých let, který se tím snižuje. Stejně jako se o danou hodnotu snižuje fond z přecenění.
DHM	420	HV <sub>min</sub>	-284,8	
Peníze	-540	HV	-105,6	
Oprávk	-210	ODZ	20,4	
		FZP	40	
Aktiva	-330	Pasiva	-330	
<b>A</b>	<b>R 2015</b>		<b>P</b>	Následující roky jsou obdobné. Jsou navýšeny oprávk. Je zúčtována další část FZP v hodnotě 20 proti HV minulých let a FZP je o danou hodnotu opět snížen.
DHM	420	HV <sub>min</sub>	-370,4	
Peníze	-540	HV	-105,6	
Oprávk	-315	ODZ	21	
		FZP	20	
Aktiva	-435	Pasiva	-435	
<b>A</b>	<b>R 2016</b>		<b>P</b>	V roce vyřazení aktiva je zúčtována poslední část FZP a tím je vynulován. DHM je plně odepsán a vyřazen. ODZ je nulový.
Peníze	-540	HV <sub>min</sub>	-456	
		HV	-84	
Aktiva	-540	Pasiva	-540	

Zdroj: Vlastní zpracování

V roce 2013 se varianty neliší, rozdíl by přišel až v dalších letech, osobně si myslím, že je lepší přírůstek účtovat postupně.

○ **Výrobní zařízení 2**

Bylo pořízeno v roce 2012 za 1 750. Doba životnosti je 13 let s 7,7% účetním odpisem. Pro daňové účely je zařazen do 3. odepisovací skupiny s koeficienty rovnoměrného odepisování 5,5 a 10,5.

Myslím, že reálná hodnota stroje se od minulého roku nezměnila a zůstatková cena 1 615 odpovídá opotřebení.

**Tabulka 14 Vliv výrobního zařízení 2 na rozvahu 2013**

A		Rozvaha 2012		P	
DHM	1750	HV			-127,25
Oprávky	-135				
Peníze	-1 750				
ODP	7,75				
<hr/>					
N		Výkaz zisku a ztráty 2012		V	
Odpis	135	ODV			7,75
<hr/>					
Výpočet ODP: $[(1750 - 135) - (175, - 96,25)] \times 0,2 = -7,75$					
<hr/>					
A		Rozvaha 2013 (1, 2)		P	
Stroj	1 750	HV <sub>min</sub>			-127,25
Oprávky	-270	HV			-144,75
Peníze	-1 750	ODZ			2
<hr/>					

N	Výkaz zisku a ztráty 2013		V
Odpis	135		
ODV <sub>min</sub>	7,75		
ODN	2		

Výpočet ODZ:  $[(1750 - 270) - (1750 - 96,25 - 183,75)] \times 0,2 = 2$

Zdroj: Vlastní zpracování

#### o Výrobní linka

Výrobní linka v pořizovací hodnotě 300, odepisována je lineárně a její životnost je stanovena na dobu 15 let (již se odepisuje 12. rok). V souladu s IFRS, v rámci daného majetku podnik rozlišuje komponentu (DHM2), která se opotřebovává výrazně rychleji a je třeba ji každé 3 roky vyměnit. Tato komponenta má hodnotu 38.

##### 3.1.1.1 Porovnání komponentního přístupu a odepisováním jako celku

Dle IFRS společnost účtuje a odepisuje výrobní linku a komponentu samostatně:

**Tabulka 15 Komponentní přístup a jeho vliv na HV**

Rok	1	2	3
Odpis linky	17,46667	17,46667	17,46667
Odpis komponenty	12,66667	12,66667	12,66667
Účetní hodnota celku	269,8667	239,7333	247,6
<b>Vliv na HV</b>	<b>-30,1333</b>	<b>-30,1333</b>	<b>-30,1333</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Pokud by byla výrobní linka odepisována v celé hodnotě a komponenta označována za zásobu, její výměna by se účtovala do nákladů, viz následující tabulka.

**Tabulka 16 Vliv výměny součástky na HV**

<b>Rok</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Odpis	20	20	20
Účetní hodnota linky	280	260	240
Náklad	0	0	38
<b>Vliv na HV</b>	<b>-20</b>	<b>-20</b>	<b>-58</b>

Zdroj: Vlastní zpracování

Pro tyto případy se dle ČÚP tvoří rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku.

Jak vidíme v prvním případě má výměna komponenty účtované do nákladů výrazný dopad na snížení hospodářského výsledku. V případě druhém má opotřebení stroje i komponenty stále stejný vliv.

Jak jsem se již zmínila, IFRS nepovoluje vytvářet rezervy na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Tvrdí totiž, že pokud jsou rezervy třeba, je odpisování špatně nastaveno (Krupová, 2009, str. 244). Což druhý příklad mimo jiné vysvětluje.

**Tabulka 17 Rozdíl při uplatňování komponentního přístupu, znázorněný v rozvaze 2013**

<b>A</b>	<b>Rozvaha 2013</b>		<b>P</b>
DHM1	262	HV	-28,1
Oprávkyl	-17,5	HV <sub>min</sub>	-40,1
DHM2	38		
Oprávkyl2	-12,7		
Peníze	-300		
<b>N</b>	<b>Výkaz zisku a ztráty 2013</b>		<b>V</b>
Odpisl	17,5	ODZ <sub>min</sub>	14
ODN1	10,4		

Odpis2	13	
ODN2	1,2	
Výpočet ODZ1: $(262 - 210) - (262-262) \times 0,2 = 14$		
Výpočet ODZ2: $(38 - 13) - (38 - 19) \times 0,2 = 1,2$		

Zdroj: Vlastní zpracování

## 2. Pozemky

Jelikož společnost funguje již delší dobu a pozemek zakoupila na začátku podnikání, je oceněn stále částkou 600.

Myslím, že je vhodné pozemek přecenit na reálnou hodnotu, která je mnohem vyšší. Po porovnání realitních nabídek průmyslových ploch v dané oblasti, jsem se rozhodla pozemek ocenit částkou 1 500, kterou by společnost za prodej pozemku obdržela.

**Tabulka 18 Vliv DHM na rozvahu 2013**

A	Rozvaha 2013		P
Pozemky	1 500	Vlastní kapitál	600
		Fond z přecenění	900

Zdroj: Vlastní zpracování

Hodnota pozemku byla navýšena, oproti tomu byl založen účet Fond z přecenění, který může být v budoucnu využit, pokud se bude reálná hodnota pozemku měnit, což je pravděpodobné. Pozemky se neodepisují, proto přecenění nemá žádný další vliv.

## 3. Budovy

Společnost vlastní výrobní halu, včetně skladu a administrativní budovu, kde je navíc prostor pro jídelnu.

### o Výrobní hala

Výrobní hala je oceněno v hodnotě 2 589. Doba životnosti byla stanovena na 25 let se 4 % odpisem. Z daňového hlediska byla budova zařazena do 4. odpisové třídy, s koeficienty rovnoměrného odepisování 2,15 a 5,15, na dobu 20 let. Již se odepisuje 15 let.

Tabulka 19 Vliv DHM na rozvahu 2013

A	Rozvaha 2013 (1,2)		P
DHM	2589	HV <sub>min</sub>	-1303
Oprávky	-1553	HV	-177
Peníze	-2589		
ODP	73		

Výpočet ODP:

Účetní hodnota – výpočet	Zůstatková cena		Odpis
2 589 – [ 15 x (2 589 x 0,04)]	1 036		103,56
Daňová hodnota – výpočet	Zůstatková cena		Odpis
2589 – (2589 x 0,0215) – [14 x (2589 x 0,0515)]	667	55,66 a 133,33	
Odložená daňová pohledávka – výpočet			
(1 036 – 667) x 0,2 = 73,8			

Zdroj: Vlastní zpracování

Myslím, že hodnota snížená o oprávky 1 036 odpovídá skutečné hodnotě.

○ **Administrativní budova**

Budova byla postavena před 3 lety a oceněna na hodnotu 1 543. Doba životnosti byla stanovena na 15 let s účetními odpisy 6,67 %. Daňové odpisy jsou dle 3. odpisové skupiny stanoveny na 10 let s koeficienty 5,5 a 10,5.

Tabulka 20 Výpočet zůstatkové ceny

Účetní hodnota – výpočet	Zůstatková cena	Odpis
1 543 – [2 x (1543 x 0,067)]	1 337	103
Daňová hodnota – výpočet	Zůstatková cena	Odpis
1 543 – (1 543 x 0,055) – (1543 x 0,105)	1296	85 a 162

Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní zůstatková hodnota dle mého uvážení neodpovídá reálné hodnotě, proto bude v letošním roce budova přeceněna na 1150.

Vliv snížení hodnoty aktiva včetně vlivu v minulých letech

Tabulka 21 Vliv přecenění DHM ve všech letech používání

A	Rozvaha 2011		P
Stavby	1 543	Bankovní úvěry	1 543
Oprávky	-103	HV	-99,4
ODP	3,6		
N	Výkaz zisku a ztráty 2011		V
Odpis	103	ODV	3,6

Výpočet ODP:  $[(1543 - 103) - (1543 - 85)] \times 0,2 = -3,6$

A	Rozvaha 2012		P
Stavby	1 543	Bankovní úvěry	1543
Oprávky	-206	HV <sub>min</sub>	-99,4
		HV	-114,8
		ODZ	8,2



N	Výkaz zisku a ztráty 2012		V
Odpis	103		
ODV <sub>min</sub>	3,6		
ODN	8,2		

Výpočet ODZ:  $[(1543 - 206) - (1543 - 85 - 162)] \times 0,2 = 8,2$

A	Rozvaha 2013		P
Budova	1150	Bankovní úvěr	1543
Oprávky	-73	HV <sub>min</sub>	-214,2
ODP	11,4	HV	-240,4

N	Výkaz zisku a ztráty 2013		V
Odpis	73	ODN <sub>min</sub>	8,2
ZSH	187	ODV	11,4

Výpočet ODZ:  $[(1150 - 73) - (1543 - 85 - 162 - 162)] \times 0,2 = -11,4$

Zdroj: Vlastní zpracování

### 3.2 Vliv ocenění dlouhodobého majetku

Následující tabulka znázorňuje všechny zmíněný majetek podniku a jeho vliv na hospodářský výsledek v roce 2013 i v minulých letech. Pokud proběhlo přecenění na reálnou hodnotu, je zaznamenán vliv bez přecenění a následně i vliv po něm.

Tabulka 22 Vliv ocenění na HV

Zařazení	Položka	Vliv na HV	Vliv na HV po přecenění	Vliv na HV <sub>min</sub>
DHM	Pozemek	-	-	-
DHM	Výrobní hala	-177	-	-1303
DHM	Administrativní budova	-114,5	-240,4	-214,2
DHM	Výrobní linka	-28,1	-	-40,1
DHM	Výrobní zařízení	-93,6	-117,6	-187,2
DHM	Výrobní zařízení 2	-144,75	-	-127,25
Σ		<b>-557,95</b>	<b>-707,85</b>	<b>-1871,75</b>

Zdroj: Shrnutí předchozí kapitoly

Druhá tabulka ukazuje výpočet konečné odložené daně, v tomto případě odložené daňové pohledávky k rozvahovému dni.

Tabulka 23 Vliv ocenění na odloženou daň

<b>Odložená daň</b>			
Výrobní hala	73	Stroj1	19,8
Administrativní budova	11,4	Stroj2	2
		Výrobní linka	15,2
<b>Odložená daňová pohledávka</b>	<b>47,4</b>		

Zdroj: Shrnutí předchozí kapitoly

**Pozn.: Odložený daňový závazek**

Odepisovaný majetek má na hospodářský výsledek vliv nejen co se týče odpisů, ale také odloženým daňovým závazkem nebo pohledávkou, která vzniká v důsledku rozdílné účetní a daňové hodnoty aktiva.

ODZ je vypočten jako rozdíl účetní a daňové hodnoty, který je zdaněn sazbou 20%.

$$\text{ODZ} = (\text{Účetní hodnota} - \text{Daňová hodnota}) \times 0,2$$

$$\text{Účetní hodnota} = \text{Pořizovací cena} - \text{oprávky}$$

$$\text{Daňová hodnota} = \text{Pořizovací cena} - \text{daňové odpisy}$$

Pokud je výsledek kladný, jedná se o závazek, pokud záporný jde o pohledávku. Závazek se promítne jako náklad ve výkazu zisku a ztráty a jako pasivum v rozvaze. Pohledávka jako výnos a aktivum.

## 4 Komparace oceňovacích postupů zásob ve výrobním podniku v ČR a USA

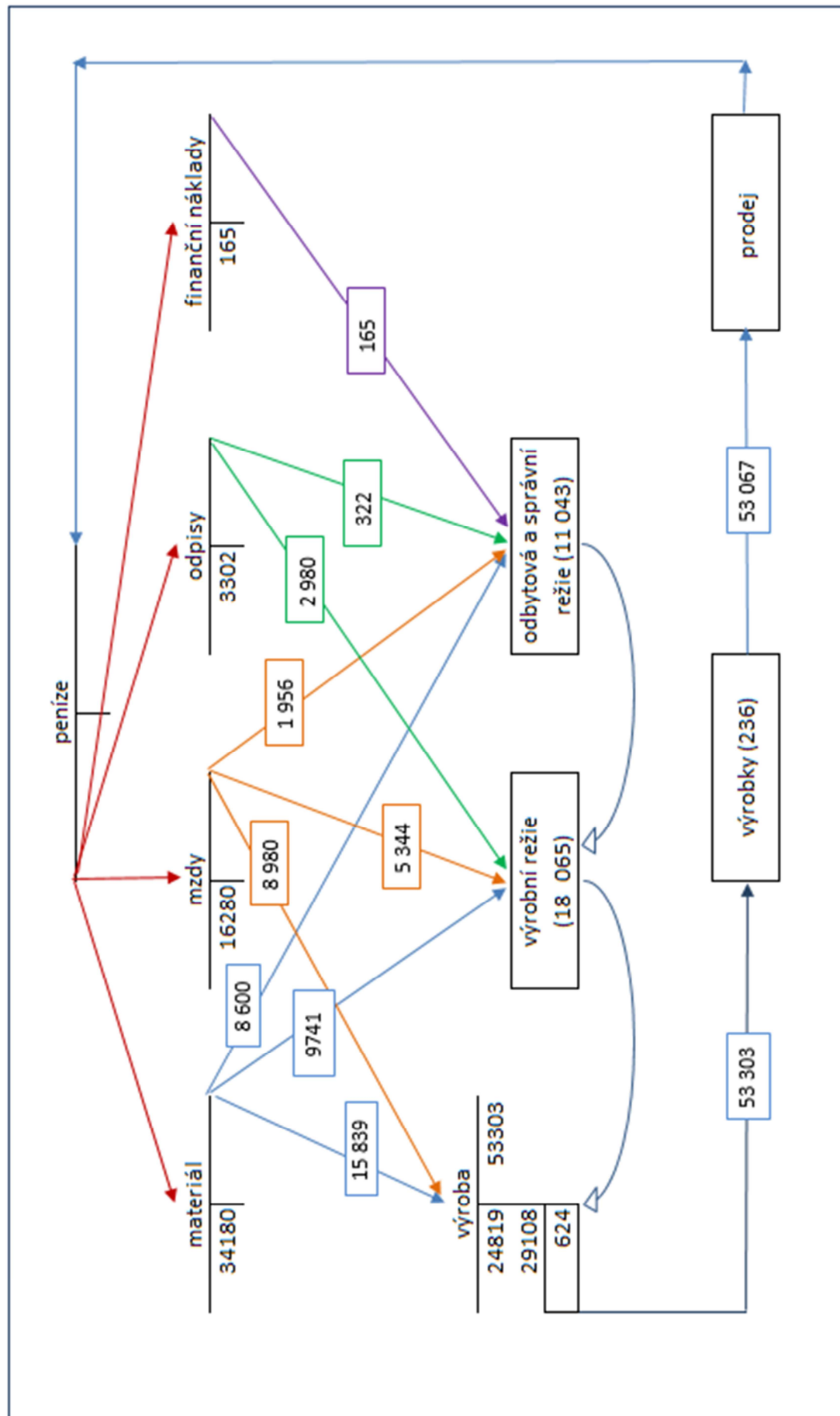
V této části bych ráda znázornila podstatné rozdíly v účetnictví výrobního podniku ČR a USA. Konkrétně se týkají oceňování nedokončené výroby a hotových, ale neprodaných výrobků.

Rozdíly ukáží prostřednictvím schémat oběhu prostředků v podniku v obou oblastech, které jsou uvedeny na následujících stranách s dosazením údajů ze stejné společnosti jako v minulé kapitole.

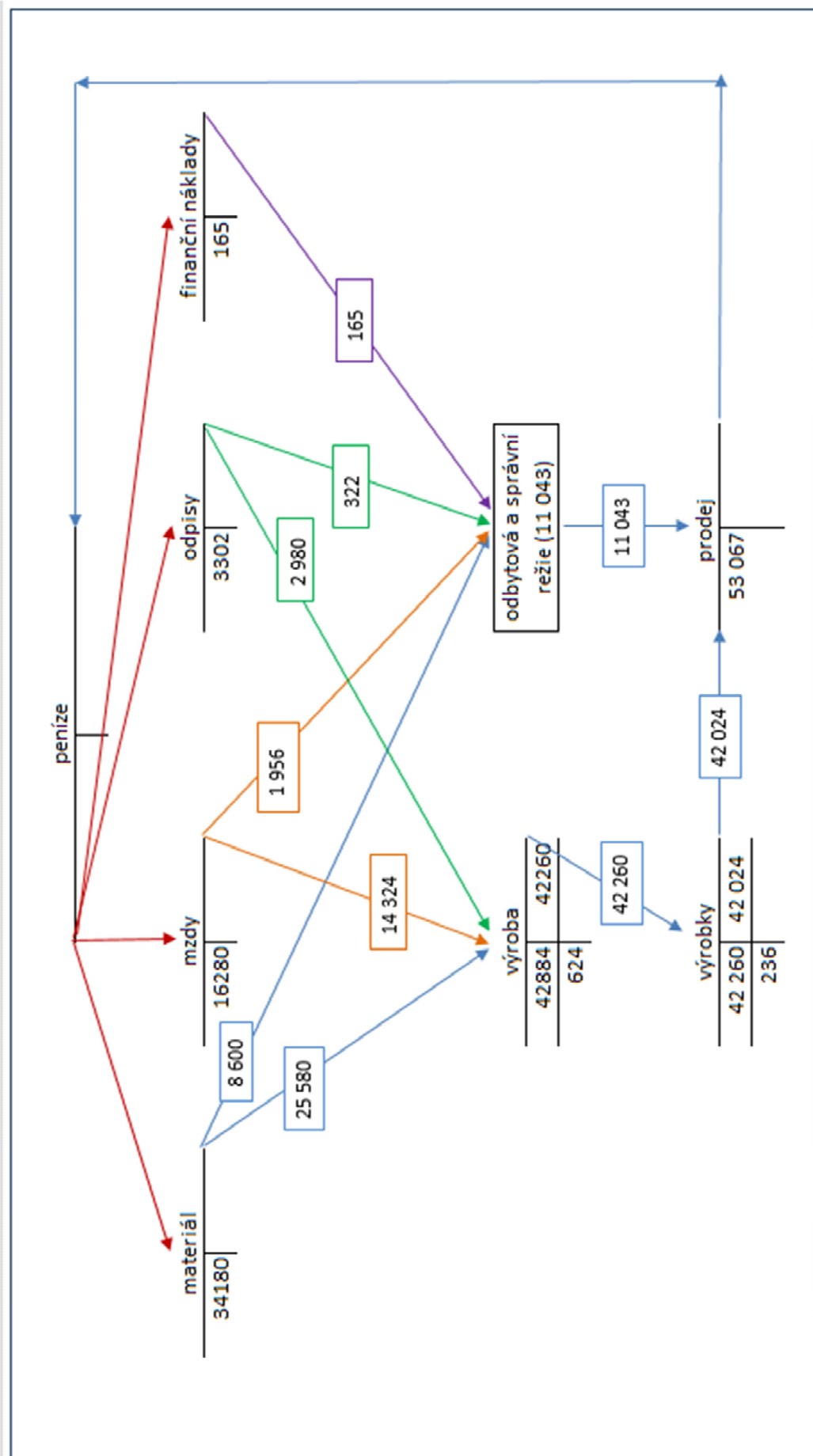
Jak můžeme na českém schématu vidět, náklady se dělí mezi výrobu a režie výrobní a režii správní a odbytovou. Následně se obě režie převedou k výrobě. Dle americké koncepce se převede na výrobu pouze výrobní režie, čímž se sníží ocenění zásob nedokončené a i dokončené výroby. Výrobní režie je výrobním nákladem Ostatní režie se připojuje k nákladům až v okamžiku tržeb. Tyto režie jsou označovány za „časové náklady“ (Vysušil, 1998, str. 98-109).

Co se týče obchodního podniku, jsou tato schémata o něco jednodušší. Obchodní podnik eviduje pouze jeden druh zásoby, a to zboží, a navíc rozlišuje pouze dvě režie, odbytovou a správní (která je včetně zásobování).

Graf 6: Oběh prostředků ve výrobním podniku ČR



Graf 7: Oběh prostředků ve výrobním podniku USA



# Závěr

V rámci zaměření práce jsem v první kapitole Harmonizace účetního výkaznictví teoretické části charakterizovala Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS a vymezila hlavní rozdíly s českými účetními principy. Poté jsem v souladu s cíli práce v druhé kapitole Metody oceňování popsala nejvýznamnější metody oceňování u nás a vyžadované metody dle IAS/IFRS.

V praktické části, Aplikace oceňovacích metod v praxi, jsem přecenila vybraný majetek společnosti, který svým oceněním může výrazně ovlivnit hospodářský výsledek podniku, ze zůstatkové hodnoty na reálnou hodnotu, tedy na platné ocenění dle IAS/IFRS. Mezi vybraný majetek patřil pozemek, dvě budovy a 3 výrobní zařízení.

Při přecenění na vyšší hodnotu byly znázorněny obě varianty, jak rozdíl z přecenění zpracovat do účetnictví. Buď se přírůstek zúčtuje celý v okamžiku vyřazení aktiva z užívání, nebo je účtován postupně v každém roce, a to v obou variantách proti hospodářskému výsledku z minulých let. To znamená, že pro aktuální hospodářský výsledek má přecenění vliv v rámci změny hodnoty odpisů a odloženého daňového závazku nebo pohledávky.

V tomto případě aplikace reálné hodnoty ve společnosti snižuje hospodářský výsledek o 149,9 v porovnání před přeceněním a suma dlouhodobého hmotného majetku vzrostla ze 7322 na 7709, tedy o 387.

Oceňovací problémy jsou zásadní pro vypovídací schopnost účetních závěrek. Vzhledem ke složitosti této tematiky a možnosti bakalářské práce jsem se zaměřila na hlavní majetkovou skupinu. Ostatní bilanční položky by vyžadovaly provedení rozsáhlejší rešerše, a proto jsem zvolila určité zobecnění plynoucí ze srovnání přístupů angloamerického a přístupu kontinentální Evropy, neboť oba systémy jsou odlišné a tím je přímý převodový můstek mezi oběma nereálný. Za dikcí IAS/IFRS stojí předně americké GAAP. Z tohoto je patrné, že tzv. účetní teorie, nutná pro pochopení GAAP a IFRS ve své podstatě veškeré postuláty zakládá na praktických „názorech účetních“.

# Seznam použité literatury

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

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

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykázání finanční pozice podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa nakladatelství, 2013, 142 s. Ekonomie studium. ISBN 9788087197653.

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa nakladatelství, 2013, 100 s. Ekonomie studium. ISBN 9788087197646.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011, 432 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 9788024734279.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]*. Vyd. 1. Praha: VOX, 2009, iv, 804 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0.

MACÍK, Karel a Theodor BERAN. *Účetnictví*. 3., přeprac. vyd. V Praze: České vysoké učení technické, 2009, 273 s. ISBN 978-80-01-04219-9.

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

PASEKOVÁ, Marie. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium*. Vyd. 1. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2006. ISBN 80-7318-413-3.

STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013, 417 s. ISBN 978-80-7478-366-1.



**Internetové zdroje (dostupný z):**

<http://www.ifrs.org/>

<http://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifrs-preklad-eu>

<http://eur-lex.europa.eu/>

<http://www.cap.cz/en/about-us/members/119-en-cz/2745-item-417>

<http://www.ucetni-portal.cz/rezervy-podminena-aktiva-a-podminene-zavazky-provisions-contingent-liabilities-and-contingent-assets-28-h.html>

<http://www.fasab.gov/about/aapc/about/>

<https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-firma.vysledky?subjektId=709959&typ=UPLNY>

<http://ucetnictvi.studentske.cz/2008/11/14-normov-metoda-evidence-kalkulace.html>

[www.meva.eu](http://www.meva.eu)

[http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/vzorova\\_ucetni\\_zaverka\\_ifrs\\_2013.pdf](http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/vzorova_ucetni_zaverka_ifrs_2013.pdf)

# Seznam grafů

Graf 1 Hierarchie IAS/IFRS .....	7
Graf 2 Vývoj označení IAS/IFRS .....	7
Graf 3 náklady na přechod účetního systému .....	9
Graf 4 Preferované pořadí oceňovacích přístupů dle IAS/IFRS .....	10
Graf 5 Rozlišení rezervy a podmíněného závazku .....	29
Graf 6 Oběh prostředků ve výrobním podniku USA .....	45
Graf 7 Oběh prostředků ve výrobním podniku ČR.....	46

# Seznam tabulek

Tabulka 1 Rozdělení působnosti standardů USA .....	5
Tabulka 2 Ukázka rozvahy doporučeného obsahu ve stupňovité formě dle IAS/IFRS .....	14
Tabulka 3 Ukázka Výkazu zisku a ztráty dle doporučeného obsahu v druhovém a účelovém členění dle IAS/IFRS .....	15
Tabulka 4 Shrnutí hlavních rozdílů mezi ČÚP a IAS/IFRS .....	16
Tabulka 5 Leasing.....	17
Tabulka 6 Vedlejší pořizovací náklady dle ČÚP.....	18
Tabulka 7 Pořizovací náklady dle IFRS .....	19
Tabulka 8 Příklady třídy majetku dle IAS 16.....	23
Tabulka 9 Vliv ocenění DHM v rozvaze .....	23
Tabulka 12 Nákladové vzorce pro zaměnitelné zásoby.....	25
Tabulka 13 Vliv výrobního zařízení v rozvaze 2013.....	32
Tabulka 14 Přecenění na vyšší hodnotu, Varianta A.....	32
Tabulka 15 Přecenění na vyšší hodnotu, Varianta B .....	34
Tabulka 16 Vliv výrobního zařízení 2 na rozvahu 2013 .....	35
Tabulka 17 Komponentní přístup a jeho vliv na HV .....	36
Tabulka 18 Vliv výměny součástky na HV .....	37
Tabulka 19 Rozdíl při uplatňování komponentního přístupu, znázorněný v rozvaze 2013 .....	37
Tabulka 20 Vliv DHM na rozvahu 2013 .....	38
Tabulka 21 Vliv DHM na rozvahu 2013 .....	39
Tabulka 22 Výpočet zůstatkové ceny .....	40

Tabulka 23 Vliv přecenění DHM ve všech letech používání .....	40
Tabulka 24 Vliv ocenění na HV .....	42
Tabulka 25 Vliv ocenění na odloženou daň.....	43

## Seznam zkratk

FASB	Financial Accounting Standards Board, Rada pro účetní standardy USA
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Council, Poradní orgán rady pro účetní standardy USA
GASB	Governmental Accounting Standards Board, Rada pro vládní účetní standardy USA
GASAC	Governmental Accounting Standards Advisory Council, Poradní sbor pro vládní účetní standardy USA
FASAB	Federal Accounting Standards Advisory Board, Rada pro účetní standardy federální vlády
AAPC	Accounting and Auditing Policy Committee, Poradní sbor pro účetní standardy federální vlády
IASB	International Accounting Standards Board, Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	International Accounting Standards Committee, Poradní sbor pro mezinárodní účetní standardy
RH	Reálná hodnota
OR	Obchodní rejstřík
FO	Fyzická osoba
CF	Cash flow
ODZ/ODP	Odložený daňový závazek/pohledávka
ODN/ODV	Odložený daňový náklad/výnos
FZP	Fond z přecenění
ZSH	Ztráta ze snížení hodnoty
A, P	Aktiva, pasiva
N, V	Náklady, Výnosy
HV	Hospodářský výsledek
HV <sub>min</sub>	Hospodářský výsledek minulých let
FASB	Rada pro účetní standardy USA

# Seznam příloh

Příloha č. 1: Přehled standardů IAS .....	53
Příloha č. 2: Přehled standardů IFRS .....	55
Příloha č. 3: Výklady výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví SIC, IFRIC .....	56
Příloha č. 4 Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty nejmenované společnosti .....	57

# Přílohy

Příloha č. 1: Přehled standardů IAS

IAS	České znění dle překladu EU	Původní znění v Aj	Platnost/poslední novelizace
IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní uzávěrky	Presentation of Financial Statements	18.2.2011
IAS 2	Zásoby	Inventories	9.6.2012
IAS 3			
IAS 4			
IAS 5			
IAS 6			
IAS 7	Výkaz o peněžních tocích	Statement of Cash Flows	1.7.2009
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	9.6.2012
IAS 9			
IAS 10	Události po skončení účetního období	Events After the Balance Sheet Date	1.11.2009
IAS 11	Smlouvy o zhotovení (Stavební smlouvy)	Construction Contracts	9.6.2012
IAS 12	Daně z příjmů, odložená daň, realizace dokladových aktiv	Income taxes	11.12.2012
IAS 13			
IAS 14			
IAS 15			
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	Property, Plant and Equipment	1.1.2009
IAS 17	Leasingy	Leases	9.6.2012
IAS 18	Výnosy	Revenue	1.1.2009
IAS 19	Zaměstnanecké požitky	Employee Benefits	
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory	Accounting for Government Grants and Disclosure of	9.6.2012

		Government Assistance	
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	18.2.2011
IAS 22			
IAS 23	Výpůjční náklady	Borrowing Costs	17.12.2008
IAS 24	Zvěřejnění zpřízněných stran	Related Party Disclosures	19.7.2010
IAS 25			
IAS 26	Penzijní plány	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	9.6.2012
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní uzávěrka	Consolidated and Separate Financial Statements	18.2.2011
IAS 28	Investice do přidružených a společných podniků	Accounting for Investments in Associates	1.12.2012
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	9.6.2012
IAS 30			
IAS 31	Účasti ve společném podnikání	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures	18.2.2011
IAS 32	Finanční nástroje: vykazování	Financial Instruments: Disclosures and Presentation	13.12.2012
IAS 33	Zisk na akcii	Earnings per Share	1.7.2009
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví	Interim Financial Reporting	18.2.2011
IAS 35			
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv	Impairment of Assets	1.7.2009
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	1.7.2009
IAS 38	Nehmotná aktiva	Intangible Assets	1.7.2009
<b>IAS 39</b>	<b>Finanční nástroje: účtování a oceňování</b>	<b>Financial Instruments: Recognition and Measurement</b>	<b>18.2.2011</b>
IAS 40	Investice do nemovitostí	Investment Property	9.6.2012
IAS 41	Zemědělství	Agriculture	9.6.2012

zdroj dostupný z: <http://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifs-preklad-eu>

[zdroj dostupný z: http://www.ifs.org/IFRSs/Pages/IAS.aspx](http://www.ifs.org/IFRSs/Pages/IAS.aspx)

Příloha č. 2: Přehled standardů IFRS

IFRS	České znění dle překladu EU	Původní znění v Aj	Platnost/ poslední novelizace
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví	First-time Adoption of International Financial of Reporting Standards	11.12.2012
IFRS 2	Úhrada akciemi	Share-based Payment	23.3.2010
IFRS 3	Podnikové kombinace	Business Combination	18.2.2011
IFRS 4	Pojistné smlouvy	Insurance Contracts	1.1.2009
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	1.11.2009
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	9.6.2012
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování	Financial Instruments: Disclosures	13.12.2012
IFRS 8	Provozní segmenty	Operating Segments	19.7.2010
IFRS 9	Finanční nástroje	Financial Instruments	9.6.2012
IFRS 10	Konsolidovaná účetní uzávěrka	Consolidates Financial Statements	1.12.2012
IFRS 11	Společná uspořádání	Joint Arrangements	1.12.2012
IFRS 12	Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách	Disclosure of Items in Other Entities	1.12.2012
IFRS 13	Oceňování v reálné hodnotě	Fair Value Measurement	11.12.2012

zdroj dostupný z: <http://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifs-preklad-eu>  
<http://www.ifs.org/IFRSs/Pages/IAS.aspx>

Příloha č. 3: Výklady výboru pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví SIC, IFRIC

SIC	České znění dle překladu EU	Původní znění v Aj	Platnost/ poslední novelizace
SIC-7	Zavedení Eura	Introduction of the Euro	1.7.2009
SIC-10	Státní podpora bez specifické vazby k provozním činnostem	Government Assistance - No Specific Relation to Operating Activities	není neznámo
SIC-12	konsolidace - jednotky zvláštního určení	Consolidation - Special Purpose Entities	není neznámo
SIC-13	Spoluovládané jednotky - nepeněžní vklady spoluvlastníků	Jointly Controlled Entities - Non-Monetary Contributions by Ventures	není neznámo
SIC-15	Operativní nájmy – pobídky	Operating leases - Incentives	není neznámo
SIC-25	Daně ze zisku - změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů	Income Taxes - Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders	není neznámo
SIC-27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu	Evaluating the Substance of Transaction Involving the Legal Form of a Lease	není neznámo
SIC-29	zveřejňování - ujednání o poskytování licenčních služeb	Disclosure - Service Concession Arrangements	není neznámo
SIC-31	Výnosy - barteové transakce zahrnující reklamní služby	Revenue - barter Transaction Involving Advertising Services	není neznámo
SIC-32	Nehmotná aktiva - náklady na webové stránky	Intangible Assets - Web Site Costs	není neznámo

IFRIC	České znění dle překladu EU	Původní znění v Aj	Platnost/ poslední novelizace
IFRIC 1	Změny v existujících ukončeních provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích	Changes in existing decommissioning, restoration and similar liabilities	není neznámo
IFRIC 2	Členské podíly v družstevních jednotkách a podobné nástroje	Member's shares in co-operative entities and similar instruments	1.1.2009
IFRIC 3			zrušen
IFRIC 4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing	Determining whether an arrangement contains a lease	není neznámo



IFRIC 5	Práva na podíly ve fondech vytvořených pro ukončení provozu, uvedení do původního stavu a ekologickou likvidaci	Rights to interests arising from decommissioning restoration and environmental rehabilitation funds	není neznámo
IFRIC 6	Závazky vzniklé z působení na specifickém trhu - elektrický a elektronický odpad	Liabilities arising from participating in a specific market - waste electrical and electronic equipment	není neznámo
IFRIC 7	Použití metody přepracování podle IAS 29 Vykazování v hyperinflačních ekonomikách	Applying the restatement approach under IAS 29 Financial reporting in hyperinflationary economies	není neznámo
IFRIC 8			zrušen
IFRIC 9	Přehodnocení vložených derivátů	Reassessment of embedded derivatives	1.9.2009
IFRIC 10	Mezitimní účetní výkaznictví a znehodnocení	Interim financial reporting and impairment	není neznámo
IFRIC 11			zrušen
IFRIC 12	Ujednání o poskytování licencovaných služeb	Service concession arrangements	2009/2010
IFRIC 13	Zákaznické věrnostní programy	Customer loyalty programmes	listopad 2009
IFRIC 14	IAS 19 - Omezení aktiv z definovaných požitků, požadavky na minimální financování a jejich vzájemný vztah (Zálohy v rámci požadavků na minimální financování)	IAS 19 - The limit on a defined benefit asset, minimum funding requirements and their interaction	19.7.2010
IFRIC 15	Smlouvy a zhotovení nemovitostí	Agreements for the construction of real estate	1.1.2010
IFRIC 16	Zajištění čisté investice do zahraniční jednotky	Hedges of net investment in a foreign entity	1.7.2009
IFRIC 17	Rozdělení nepeněžních aktiv vlastníkům	Distributions of non-cash assets to owners	1.11.2009
IFRIC 18	Převody aktiv od zákazníků	Transfers of assets from customers	1.11.2009
IFRIC 19	Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji	Extinguishing financial liabilities with equity instruments	23.7.2010
IFRIC 20	Náklady na odklizení skrývky v produkční fázi povrchového dolu		11.12.2012

zdroj dostupný z: <http://www.kacr.cz/ceske-zneni-ifs-preklad-eu>  
zdroj dostupný z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IAS.aspx>

Příloha č. 4 Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty nejmenované společnosti

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

**ROZVAHA**  
**v plném rozsahu**

ke dni ..... **31.12.2013** .....  
(v celých tisících Kč)

IČ

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Min. úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>001</b>	<b>79 263</b>	<b>-25 232</b>	<b>54 031</b>	<b>46 903</b>
A.	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek	003	<b>36 265</b>	<b>-25 232</b>	<b>11 033</b>	<b>9 401</b>
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	<b>906</b>	<b>-806</b>	<b>100</b>	<b>156</b>
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007	<b>906</b>	<b>-806</b>	<b>100</b>	<b>156</b>
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	<b>35 159</b>	<b>-24 426</b>	<b>10 733</b>	<b>9 245</b>
B. II. 1.	Pozemky	014	<b>600</b>		<b>600</b>	<b>600</b>
2.	Stavby	015	<b>7 974</b>	<b>-3 693</b>	<b>4 281</b>	<b>6 233</b>
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	<b>26 585</b>	<b>-20 733</b>	<b>5 852</b>	<b>2 406</b>
4.	Pěstelské celky trvalých porostů	017				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020				<b>6</b>
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	023	<b>200</b>		<b>200</b>	
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených jednotkách	024	<b>200</b>		<b>200</b>	
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4.	Půjčky a úvěry - ovládaní a řízení osob, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Min. úč. období	
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4	
C.	Oběžná aktiva	031	42 753		42 753	37 371	
C. I.	Zásoby	032	5 494		5 494	6 885	
C. I. 1.	Matériál	033	3 891		3 891	5 296	
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	624		624	965	
3.	Výrobky	035	236		236	254	
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	7		7	7	
5.	Zboží	037	736		736	363	
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038					
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039	782		782		
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040					
2.	Pohledávky - ovládající a fiduci osoba	041					
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042					
4.	Pohledávky za společníky, členy družstev a za účastníky sdružení	043					
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044					
6.	Dohadné účty aktivní	045					
7.	Jiné pohledávky	046	782		782		
8.	Odložená daňová pohledávka	047					
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048	15 153		15 153	13 402	
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	13 810		13 810	11 343	
2.	Pohledávky - ovládající a fiduci osoba	050					
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051					
4.	Pohledávky za společníky, členy družstev a za účastníky sdružení	052					
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053					
6.	Stát - daňové pohledávky	054	1 067		1 067	1 360	
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	229		229	278	
8.	Dohadné účty aktivní	056	13		13		
9.	Jiné pohledávky	057	34		34	421	
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	21 324		21 324	17 084	
C. IV. 1.	Peníze	059	153		153	84	
2.	Účty v bankách	060	21 171		21 171	17 000	
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061					
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062					
D. I.	Časové rozlišení	063	245		245	131	
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	245		245	131	
2.	Komplexní náklady příštích období	065					
3.	Příjmy příštích období	066					

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
	PASIVA CELKEM	067	<b>54 031</b>	<b>46 903</b>
A.	Vlastní kapitál	068	<b>46 934</b>	<b>38 268</b>
A. I.	Základní kapitál	069	<b>120</b>	<b>120</b>
A. I. 1.	Základní kapitál	070	<b>120</b>	<b>120</b>
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
3.	Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy	073		
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
2.	Ostatní kapitálové fondy	075		
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	078	<b>36 148</b>	<b>29 489</b>
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	<b>35</b>	<b>35</b>
2.	Statutární a ostatní fondy	080	<b>36 113</b>	<b>29 454</b>
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	081		
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082		
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	083		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	084	<b>10 666</b>	<b>8 659</b>
B.	Cizí zdroje	085	<b>7 097</b>	<b>8 635</b>
B. I.	Rezervy	086		
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087		
2.	Rezervy na důchody a podobné závazky	088		
3.	Rezerva na daň z příjmu	089		
4.	Ostatní rezervy	090		
B. II.	Dlouhodobé závazky	091		
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092		
2.	Závazky - ovládací a řídicí osoba	093		
3.	Závazky - podstatný vliv	094		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	096		
6.	Vydané dluhopisy	097		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	098		
8.	Dohadné účty pasivní	099		
9.	Jiné závazky	100		
10.	Odložený daňový závazek	101		
B. III.	Krátkodobé závazky	102	<b>3 820</b>	<b>6 267</b>

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	<b>1 970</b>	<b>4 421</b>
2.	Závazky - ovládací a řídicí osoba	104		
3.	Závazky - podstatný vliv	105		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106		
5.	Závazky k zaměstnancům	107	<b>779</b>	<b>668</b>
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	<b>433</b>	<b>371</b>
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	<b>637</b>	<b>687</b>
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110		
9.	Vydané dluhopisy	111		
10.	Dohadné účty pasivní	112	<b>1</b>	<b>120</b>
11.	Jiné závazky	113		
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	114	<b>3 277</b>	<b>2 368</b>
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	<b>3 277</b>	<b>2 368</b>
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116		
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117		
C. I.	Časové rozlišení	118		
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119		
2.	Výnosy příštích období	120		

Pozn:

Sestaveno dne:  14/3/2014	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání

Minimální závazný výčet informací  
podle vyhlášky č. 800/2002 Sb.

## VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu<sup>1</sup>

ke dni ..... 31.12.2013  
(v celých tisících Kč)

IČ

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžným 1	minulým 2
I	Tržby za prodej zboží	01	64 729	49 504
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	51 606	39 079
+	Obchodní marže	03	13 123	10 425
II.	Výkony	04	52 198	49 714
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	51 805	49 073
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-349	29
3.	Aktivace	07	742	612
B.	Výkonová spotřeba	08	34 180	32 970
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	26 272	25 944
B. 2.	Služby	10	7 908	7 026
i	Přidaná hodnota	11	31 141	27 169
C.	Osobní náklady	12	16 280	15 723
C. 1.	Mzdové náklady	13	12 304	11 850
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	3 976	3 873
C. 4.	Sociální náklady	16		
D.	Daně a poplatky	17	165	129
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	3 302	1 469
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	5 915	4 148
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	124	
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	5 791	4 148
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	22	4 926	3 336
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23		
2.	Prodáný materiál	24	4 926	3 336
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních ná	25		
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	545	1 037
H.	Ostatní provozní náklady	27	320	-1
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření	30	12 608	11 698

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33		
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách po	34		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	68	2
N.	Nákladové úroky	43	70	114
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	2 646	1 099
O.	Ostatní finanční náklady	45	2 176	2 075
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření	48	468	-1 088
Q.	Daň z příjmu za běžnou činnost	49	2 410	1 951
Q. 1.	- splatná	50	2 410	1 951
2.	- odložená	51		
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	10 666	8 659
XIII.	Mimofádné výnosy	53		
R.	Mimofádné náklady	54		
S.	Daň z příjmu z mimofádné činnosti	55		
S. 1.	- splatná	56		
2.	- odložená	57		
*	Mimofádný výsledek hospodaření	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	10 666	8 659
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	13 076	10 610

Pozn:

Sestaveno dne:  14/3/2014	Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou
Právní forma účetní jednotky	Předmět podnikání





