

Technická univerzita v Liberci

Ekonomická fakulta

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Komparace finančního výkaznictví dle české účetní legislativy a dle standardů IFRS

Comparison of Financial Reporting under the Czech Legislation and Standards IFRS

DP – EF – KFÚ – 2010 – 35

MICHALA KÁKAVOVÁ

Vedoucí práce: Malíková Olga, Ing. Ph.D., katedra financí a účetnictví

Konzultant: Růžena Zuzánková, Ing., vedoucí oddělení kontroly FÚ v Jablonci nad Nisou

Počet stran: 107

Počet příloh: 6

Datum odevzdání: 2010-05-07

Prohlášení.

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména ust. § 60 – školní dílo.

Berou na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat náhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do její skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucí diplomové práce a s konzultantem.

V Liberci, 07. 04. 2010

Anotace

Diplomová práce zkoumá rozdíly v účetních výkazech sestavených dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů IFRS. Nejprve je stručně charakterizována česká účetní legislativa, následuje charakteristika Mezinárodních standardů IFRS. Rozdíly ve vykazování jsou zaměřeny na problematiku dlouhodobého hmotného majetku. V diplomové práci jsou popsány rozdíly vznikající z rozdílného pojetí dlouhodobého hmotného majetku, rozdíly v odpisech dlouhodobého hmotného majetku. Dále je analyzována problematika vykazování pořízení dlouhodobého hmotného majetku formou leasingu. Jsou zde hodnoceny základní charakteristiky a členění leasingu; problematika vykazování leasingu je řešena z pohledu nájemce. Vybraná problematika je analyzována na ilustrativních příkladech, na kterých lze vidět základní rozdíly mezi českými a mezinárodními standardy IFRS.

Klíčová slova

Mezinárodní standardy IFRS, účetní výkazy, zásady vedení účetnictví, koncepční rámec, IAS 17, finanční leasing, zpětný leasing, pořízení dlouhodobého hmotného majetku, odložená splatnost, metody odpisování, komponentní odpisy.

Annotation

Diploma work examines the differences in the financial statements compiled according to the Czech accounting legislation and standards IFRS. First the Czech accounting legislation and standards IFRS are briefly characterized. The differences in reporting are focused on the problems of tangible assets. The diploma work describes the differences arising from different concepts of tangible assets, differences in depreciation of the tangible fixed assets. The problems connected with providing fixed assets by leasing are furthermore analysed. Main lease characteristics and its classifications are evaluated in the diploma work. Reporting problems are solved lease terms of the lessee. Selected issues are presented on the illustrative examples, where you can see the fundamental differences between the Czech accounting legislation and international standards IFRS.

Keywords

International financial reporting standards IFRS, accounting statements, accounting principles, conceptual framework, IAS 17, finance lease, sales and lease back, providing of the fixed assets, postponed payment, depreciations methods, components depreciations.

OBSAH

Seznam použitých zkratek	8
Seznam vzorců	11
Seznam tabulek	12
Úvod	13
1. Legislativní východiska účetního systému ČR	16
1.1 Legislativní úprava českého účetnictví	16
1.1.1 Zákon o účetnictví	17
1.1.2 Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví	19
1.1.3 české účetní standardy	21
1.2 Obsahové vymezení základních legislativních východisek účetnictví podnikatelů v ČR	21
1.2.1 Účetní jednotka	21
1.2.2 Zásady vedení účetnictví	23
1.2.3 Základní prvky soustavy účetnictví	27
1.2.4 Směrná účetní osnovy	29
1.2.5 Otevírání a uzavírání účetních knih	30
1.2.6 Účetní závěrka	31
1.2.7 Výroční zpráva	36
1.2.8 Způsoby oceňování	37
2. Charakteristika mezinárodních účetních standardů IFRS	40
2.1 Organizace	41
2.1.1 Rada pro mezinárodní účetní standardy	41
2.1.2 Nadace IASC	42
2.1.3 Výbor pro interpretaci mezinárodních účetních standardů	43
2.1.4 Poradní výbor	43
2.2 Legislativa	44
2.3 Harmonizace účetnictví v Evropě	46

2.4 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví	47
2.5 Koncepční rámec IFRS.....	48
2.6 Základní prvky účetní závěrky	52
2.7 Oceňování v souladu s koncepčním rámcem	56
3. Komparativní analýza vybrané účetní problematiky dle české účetní legislativy a standardu IFRS	58
3.1 Legislativní úprava leasingu.....	58
3.1.1 leasing a jeho úprava dle ÚL	59
3.1.2 Leasing a jeho úprava dle standardu IFRS	62
3.1.3 Komparativní analýza problematiky leasingu	65
3.2. Prodej a způsoby leasing	72
3.3 Dlouhodobý hmotný majetek	74
3.3.1 Dlouhodobý hmotný majetek v rámci české účetní legislativy	74
3.3.2 Dlouhodobý hmotný majetek určený k užívání účetní jednotkou dle standardu IFRS	84
3.3.3 Komparativní analýza problematiky DHM	92
Závěr.....	102
Seznam literatury	105
Seznam příloh.....	107

Seznam použitých zkratk a symbol•

%	Procento
§	Paragraf
atd.	A tak dále
atp.	A tak podobn•
BH	Budoucí hodnota
CP	Cenné papíry
CZK	• eské koruny
•	• íslo
• NB	• eská národní banka
• R	• eská republika
• ÚL	• eská ú•etní legislativa
• ÚS	• eské ú•etní standardy
D	Strana dal ú•tu
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DPH	Da• z p•ídané hodnoty
ES	Evropské spole•enství
EU	Evropská unie
EUR	Euro
Ha	Hektary
HM	Hmotný majetek
i	Úroková míra

IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
LSF	Splátka finanční služby
LSK	Kapitálová splátka
MD	Strana má dání útu
mil.	Milion
mj.	Mimo jiné
MLS	Mimořádná leasingová splátka
n	Počet období
nap.	Na příklad
odst.	Odstavec
PC	Poizovací cena
PLN	Polský zlotý
SAC	Stardler Advisory Council
s.	strana
Sb.	Sbírka zákonů
SH	Současná hodnota
sk.	Skupina
tab.	Tabulka

tis.	Tisíc
tj	To jest
t•	Třída
tzv.	Takzvaný
ust.	Ustanovení
vyd.	Vydavatelství

Seznam vzorců

- (1) $RH = \text{mimořádná splátka bez DPH} + \bullet \text{ LSK bez DPH} + \text{kupní cena bez DPH}$
- (2) $SH = [MKS + (LSK+LSF)] / (1+i)^0 + [\bullet (2. - 36. LSK+LSF) / (1+i)^n KCB / (1+i)^{36}]$
- (3) $BH / (1+i)^n = SH$

Seznam tabulek

Tab. 1	Stručný přehled jednotlivých částí zákona o účetnictví	19
Tab. 2	Kritéria pro ověření účetní závěrky auditorem	33
Tab. 3	Test povinnosti auditu účetní závěrky společnosti XY s.r.o. za účetní období 2008	34
Tab. 4	Podklad pro výpočet ročního úhrnu čistého obrátu	34
Tab. 5	Způsoby ocenění jednotlivých složek majetku	38
Tab. 6	Přehled účtování leasingové smlouvy dle ÚL	66
Tab. 7	Přehled účtování leasingové smlouvy v souladu se standardy IFRS	69
Tab. 8	Vliv rozdílného vykazování leasingové smlouvy na jednotlivé účetní výkazy	70
Tab. 9	Metody odpisů jednotlivých druhů majetku společnosti XY s.r.o.	79
Tab. 10	Majetek evidovaný ve společnosti X Y s.r.o. v roce 2008	80
Tab. 11	Komponentní odpisování výrobní haly	93
Tab. 12	Odpisování výrobní haly lineárním způsobem	94
Tab. 13	Vyčíslení současné hodnoty nákladů na demontáž v průběhu doby použitelnosti výrobní haly	97
Tab. 14	Zúčtování účetních transakcí v prvním roce v souladu s IAS 16	97
Tab. 15	Přehled současné hodnoty jednotlivých splátek	99
Tab. 16	Přehled účtování pořízení výrobní haly s odloženou splatností dle mezinárodních standardů IFRS	100
Tab. 17	Přehled účtování pořízení výrobní haly s odloženou splatností dle ÚL	101

ÚVOD

Za téma své diplomové práce jsem si zvolila komparaci finančního výkaznictví dle české účetní legislativy v návaznosti na mezinárodní účetní standardy IFRS. Problematiku komparace finančních výkazů dle české účetní legislativy a mezinárodních standardů IFRS jsem zvolila z důvodu, že finanční výkaznictví a účetní výkazy jako takové představují závěrečné vyhodnocení činnosti jednotlivých podniků za celý rok. Celoroční existence podniku je v podstatě zaznamenána do několika výkazů a ty představují rozmanitý zdroj informací, jak pro externí uživatele účetních výkazů, tak i pro interní potřeby podniku.

Podnikům, jež nemají zákonnou povinnost sestavovat účetní závěrky podle mezinárodních standardů IFRS, v tomto směru nevzniká žádné omezení. Jsou povinny řídit se pouze českou účetní legislativou.

Problém může vzniknout společnostem, jimž zákon přímo ukládá sestavit účetní závěrku v souladu s mezinárodními standardy IFRS, či společnostem, jež jsou dceřinými společnostmi zahraničních korporací. Tyto společnosti jsou dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“) účetní jednotkou a v tomto smyslu mají povinnost sestavit účetní závěrku v souladu s tímto zákonem. Současně však pro potřeby mateřských zahraničních společností musí sestavit závěrku v souladu s mezinárodními standardy IFRS.

Jak vyplývá ze zprávy Světové banky o dodržování standardů a souborů předpisů oblasti účetnictví a auditů v české republice, „*Předpisy, jimiž se v české republice řídí finanční výkaznictví a audit, se v současné době mění tak, aby již neodpovídaly pouze národním standardům, ale Mezinárodním účetním standardům (IAS), Mezinárodním auditorským standardům (ISA) a směrnicím Evropské unie (EU).*“¹

¹ Zpráva Světové banky o dodržování standardů a souborů předpisů v oblasti účetnictví a auditů v české republice (dostupná z www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_stdapstp.html?year=2004).

Práv• tyto výše uvedené spole•nosti v sou•asnosti řeší problematiku odlišného pojetí některých účetních položek. Dostávají se tak v podstat• do situace dvojího vedení účetnictví, což je časov• i personáln• náročné.

Cílem této práce je upozornit na odlišnosti u některých účetních položek a analyzovat jejich hodnotový dopad na účetní vykazování.

Není možné obsáhnout kompletní rozdílnosti v rámci celého účetního výkaznictví, jelikož mezinárodní standardy jsou nesmírn• obsáhlým souborem – v současné době obsahují přes dva tisíce stránek.

[3]

Vybraná účetní problematika bude řešena na účetních výkazech spole•nosti XY s.r.o., jež provozuje svou podnikatelskou činnost v oblasti výroby součástí z plastových hmot. Majoritním investorem je francouzská spole•nost a v budoucnu je uvažováno o přechodu na sestavování účetní závěrky v souladu s mezinárodními standardy IFRS. Problematika komparace finančních výkaz• bude dále analyzována na volně dostupných účetních výkazech této spole•nosti získaných z obchodního rejstříku. Daná problematika bude analyzována za účelem zjištění hlavních rozdíl• a hodnotových dopad•, které vzniknou spole•nosti v budoucnu z rozdílného účetního výkaznictví oproti • ÚL. Účetní výkazy této spole•nosti tvoří přílohu A.

Tato práce je strukturována do několika kapitol, jež obsahov• korespondují se zadáním této diplomové práce. Po úvodu následuje kapitola zabývající se legislativními východisky účetního systému české republiky, následuje kapitola stručně shrnující historii a charakteristiku mezinárodních účetních standard• IFRS. Následující kapitola se bude zabývat vybranými účetními problémy, které v praxi vznikají z rozdílného pojetí vedení účetnictví dle české účetní legislativy a dle mezinárodních účetních standard• IFRS, budou zde zahrnuty teoretické informace z předchozích kapitol do praktických příklad• – tj. budou zde uvedeny hodnotové dopady rozdílného vykazování některých účetních

položek dle české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů IFRS. Výsledek této diplomové práce bude shrnut v závěru této diplomové práce.

V rámci této práce jsou využity teoretické rešerše odborných publikací, analýza a komparativní analýza dané problematiky. Na základě syntézy zkoumané problematiky je provedeno ekonomické vyhodnocení.

1 LEGISLATIVNÍ VÝCHODISKA Ú•ETNÍHO SYSTÉMU •ESKÉ REPUBLIKY

Historie •eského zákona o ú•etnictví nesahá hluboko do minulosti. Před rokem 1989 nelze o podnikání, a tudíž ani o ú•etnictví podnikatelských subjekt• hovořit. Ú•etnictví socialistických organizací bylo upraveno Nařízením vlády •eskoslovenské socialistické republiky •. 153/1971 Sb., o informační soustav• organizací, jehož ú•innost nastala 1. 1. 1972. Způsob a rozsah vedení ú•etnictví těchto organizací byl v nařízení upraven následovně: „Ú•etnictví se musí vést tak, aby poskytovalo informace především pro vypracování a kontrolu plnění národohospodářských plánů, zejména státních rozpočtů, finančních plánů a plánů vývoje cen, pro sestavování národohospodářských bilancí, k ochraně socialistického vlastnictví, pro kalkulaci a rozpočtnictví, k uplatnění hmotné zainteresovanosti a k běžnému řízení a ke kontrole a revizi hospodaření organizace“². Toto nařízení pozbylo platnosti k 1. 1. 1990.

Následně se základní normou •eské ú•etní legislativy stal zákon •. 563/1991 Sb., o ú•etnictví, ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti dne 1. 1. 1992, od kterého lze datovat počátek současněho způsobu vedení ú•etnictví.

1.1 Legislativní úprava •eského ú•etnictví

Ú•etní systém •eské republiky je tvořen souborem zákonů a dalších právních norem. Mezi základní normy ú•etního systému patří zákon •. 563/1991 Sb., o ú•etnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o ú•etnictví“), prováděcí vyhláška k zákonu o ú•etnictví vydaná Ministerstvem financí •eské republiky •. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o ú•etnictví pro ú•etní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojněho ú•etnictví, •eské ú•etní standardy. Na tyto

² Nařízení Vlády •eskoslovenské socialistické republiky •. 153/1971 Sb., o informační soustav• organizací, ust. § 10.

tí základní normy navazuje řada dalších předpisů. Mezi nejvýznamnější uveďme například zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 591/1992 Sb., o cenných papírech, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně, ve znění pozdějších předpisů. Nelze opomenout ani zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník a mnoho dalších. Do působnosti účetního systému také spadá řada dalších prováděcích vyhlášek vydaných ministerstvem financí.

1.1.1 Zákon o účetnictví

Lze konstatovat, že zákon o účetnictví (na rozdíl od ostatních předpisů vydávaných Ministerstvem financí České republiky) je relativně stabilním předpisem ve smyslu legislativních změn ode dne nabytí jeho účinnosti. Za dobu své působnosti prošel pouze drobnými novelami. Tento zákon nabyl účinnosti dnem 1. ledna 1992. V 90. letech prošel pouze nepatrnými úpravami, a v zásadě platil až do roku 2000 ve svém původním znění.

V roce 2001 byl zákon o účetnictví změněn nepřímo novelou, která byla součástí novely zákona o daních z příjmů č. 492/2000 Sb. Odborníci z oblasti daní a účetnictví označují tuto novelu jako „malou novelu“, kterou byly do zákona o účetnictví zachyceny především změny vyplývající z novely obchodního zákoníku a novely zákona o daních z příjmů.

„Velkou novelou“ prošel zákon o účetnictví v roce 2001, kdy došlo k jeho rozsáhlým změnám, které však neměly podstatný vliv na účetní jednotky, mnohdy byly pouze upřesněny dosud nepřesné výrazy a slovní formulace. Poslední velkou reformou prošel zákon v roce 2003, kdy novela zákona č. 437/2003 Sb., přinesla podstatné změny do tohoto předpisu. Novela zákona o účetnictví s účinností od 1. 1. 2005 je formulována jako část jedenáctá zákona č. 699/2004 Sb. V ložském a předložském roce byl zákon o účetnictví novelizován zákonem č. 304/2008 Sb. (část této novely je účinná od 1. 1. 2009 a část je účinná od 1. 1. 2010) a zákonem č. 230/2009 Sb. (účinnost od 1. 8. 2009).

V každodenní praxi jsou účetní jednotky povinny vždy pracovat s úplným zněním zákona o účetnictví ve znění příslušných novel v návaznosti na jejich účinnost v závislosti na konkrétním účetním období. Datum účinnosti má pro účetní jednotky zásadní význam – dle tohoto data se účetní jednotky řídí výběrem vhodného postupu provádění účetních operací. Mnohdy jsou neprávem opomíjena přechodná a závazná ustanovení zákona o účetnictví, ve kterých je účetním jednotkám upesněno, které znění zákona použít v meziobdobích.

Cílem výše zmíněných novel bylo především dosažení plné slučitelnosti české právní úpravy účetnictví s právem Evropské unie, které je pro oblast účetnictví upraveno ve formě směrnic, resp. nařízení Evropské unie. Nelze taktéž pominout skutečnosti, že v posledních letech dochází ke zvyšování nároků na kvalitu účetní závěrky, a to především z důvodů uspokojování požadavků externích uživatelů (finanční instituce, investoři, obchodní partneři) i interních uživatelů závěrky (představenstvo, dozorní orgány), což se musí projevit také ve změnách zákona o účetnictví. Lze konstatovat, že cílem novel zákona o účetnictví bylo zpřesnění právní úpravy účetnictví v české republice v etn. modernizace v návaznosti na mezinárodní vývoj účetních norem.

[4]

V následující tabulce 1 jsou shrnuta jednotlivá ustanovení zákona o účetnictví.

Tab. 1 Stručný přehled jednotlivých částí zákona o účetnictví

Část	Ustanovení §	Stručný popis
Úvod		Název zákona, vymezení jednotlivých novel
Část I.	§ 1 - § 8	Definice účetní jednotky, předmětu účetnictví
Část II.	§ 9 - § 17	Vymezení rozsahu vedení účetnictví, účetních dokladů, účetních zápisů atd.
Část III.	§ 18 - § 23a	Vymezení účetní závěrky, rozvahového dne, audit účetní závěrky
Část IV.	§ 24 - § 28	Vymezení způsobu ocenění jednotlivých složek majetku
Část V.	§ 29 - § 30	Definice inventarizace majetku a závazků
Část VI.	§ 31 - § 32	Vymezení zásad uchování účetních záznamů
Část VII.	§ 33 - § 40	Ustanovení společná, přechodná a závěrečná
Poznámky pod čárkou		

Zdroj: Vlastní zpracování vycházející ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Stručná charakteristika jednotlivých částí zákona o účetnictví následuje v dalším textu. Dále je vycházeno ze zákona o účetnictví v platném znění pro účetní období roku 2009.

1.1.2 Prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví

Vydávání prováděcích vyhlášek k účetnictví je upraveno v ust. §37b zákona o účetnictví (Zmocňovací ustanovení). Toto ustanovení uvádí, že ministerstvo financí vydá vyhlášky k:

- ust. § 4 odst. 8 zákona o účetnictví (provedení povinností účetních jednotek při vedení účetnictví, podmínky vedení účetnictví a další pravidla vymezená v oddílech a – u),

- ust. § 23b odst. 5 zákona o účetnictví (podmínky způsobu sestavení ročních účetních výkazů a mezitímních účetních výkazů za českou republiku, zejména vymezení konsolidačního celku a dílčích konsolidačních celků státu, stanovení pravidel konsolidace, včetně pravidel pro přenos účetních záznamů v technické formě, a dále způsobu a rozsahu použití metod konsolidace a určení odchylek),
- ust. § 24 odst. 5 zákona o účetnictví (účetní metody oceňování majetku),
- ust. § 29 odst. 4 zákona o účetnictví (požadavky na organizaci zajištění a způsob provedení inventarizace u vybraných účetních jednotek, včetně bližších podmínek inventarizace položek jiných aktiv a jiných pasiv),
- ust. § 30 odst. 5 zákona o účetnictví (požadavky na organizaci zajištění a způsob provedení inventarizace kulturních památek, sbírek muzejní povahy a archeologických nálezů).

[12]

Ministerstvo financí může vydat vyhlášku k provedení ust. § 36 odst. 1 zákona o účetnictví, jež upravuje pravidla tvorby a vydávání českých účetních standardů. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (dále jen „prováděcí vyhláška“), navazuje na zákon a obsahuje základní požadavky na výstupy z účetnictví a metody, pro něž je závazná. Dále jsou vydávány tyto vyhlášky:

- vyhláška pro banky a ostatní finanční instituce,
- vyhláška pro pojišťovny,
- vyhláška pro neziskové organizace,
- vyhláška pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu,
- vyhláška pro Pozemkový fond České republiky.

1.1.3 České účetní standardy

Za účelem dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek Ministerstvo financí podle zákona o účetnictví zajišťuje tvorbu a vydávání českých účetních standardů.

[12]

Hlavním cílem účetních standardů je, aby všechny účetní jednotky používaly stejné účetní metody a jejich účetní výkazy byly v průběhu let porovnatelné. Obsahem standardů je popis účetních metod nebo postupy účtování; obsah standardů nesmí být v rozporu s ustanoveními zákona o účetnictví ani ostatních právních předpisů ani nesmí obcházet jejich účel. Tyto standardy v plném rozsahu nahrazují Postupy účtování pro podnikatele, jejichž platnost skončila k 31. 12. 2003. Plné znění standardů bylo zveřejněno ve Finančním zpravodaji č. 11 – 12/2003.

Pro rok 2009 je v platnosti celkem 22 účetních standardů, jejichž přehled znázorňuje příloha B.

1.2 Obsahové vymezení základních legislativních východisek účetnictví podnikatelů v ČR

1.2.1 Účetní jednotka

Zákon o účetnictví se vztahuje na tyto osoby – tedy definuje účetní jednotky v ust. § 1 následovně:

Právnícké osoby mající sídlo na území České republiky

Mezi tyto právnícké osoby patří zejména obchodní společnosti, které mají sídlo na území České republiky. Účetní výkazy těchto obchodních společností jsou předmětem této práce.

Obchodní zákoník definuje obchodní společnost jako právnickou osobu založenou za účelem podnikání. Obchodními společnostmi jsou veřejná obchodní společnost, společnost s ručením omezením, komanditní společnost a akciová společnost. Sídlo právnické osoby a místo podnikání fyzické osoby upravuje ust. § 2 Obchodního zákoníku jako adresa, která je jako sídlo nebo místo podnikání zapsána v obchodním nebo živnostenském rejstříku nebo v jiné evidenci.

Zahraniční osoby

Podnikání zahraničních osob na území České republiky je opět upraveno Obchodním zákoníkem (konkrétně tuto problematiku upravují ust. § 21 – 26 Obchodního zákoníku). Zahraniční osoby mohou na území České republiky podnikat za stejných podmínek a ve stejném rozsahu jako české osoby, nevyplývá-li ze zákona něco jiného.

Organizační složky státu

Mezi organizační složky státu patří ministerstva a jiné správní úřady státu, složky soudního systému, Nejvyšší kontrolní úřad, Kancelář prezidenta republiky, Úřad vlády České republiky, Akademie věd České republiky, ... Grantová agentura České republiky a jiná zařízení, o kterých to stanoví zvláštní právní předpis.

Fyzické osoby zapsané v obchodním rejstříku

Tito podnikatelé jsou povinni vést účetnictví ode dne zápisu do obchodního rejstříku až do dne výmazu z obchodního rejstříku. Fyzické osoby s bydlištěm na území České republiky jsou zapisovány do obchodního rejstříku na vlastní žádost.

Ostatní fyzické osoby

Fyzické osoby nezapsané na vlastní žádost v obchodním rejstříku mají povinnost vést účetnictví, pokud obrat z jejich podnikatelské činnosti přesáhne za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč. Účetnictví též mohou vést fyzické osoby ze svého vlastního rozhodnutí.

Z výše uvedeného je tedy patrné, že ne každá podnikající osoba se stává účetní jednotkou. Fyzické osoby musí každoročně provádět test, zda se nestávají účetní jednotkou ze zákona. Tento test spočívá v porovnání obratu ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) za bezprostředně předcházející kalendářní rok. V případě, že tento obrat překročí částku 25 000 000 Kč, podnikající fyzická osoba je povinna vést účetnictví od prvního dne účetního období následujícího po kalendářním roce, ve kterém se fyzická osoba stala účetní jednotkou. Pojem obrat je upraven zákonem o DPH. Dle ust. § 6 tohoto zákona se obratem rozumí souhrn úplat bez daní (rozuměj DPH) včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za dodání zboží, převod nemovitosti nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Do obratu se započítávají plnění osvobozená od DPH, naopak nejsou započítávány úplaty z prodeje hmotného majetku a odpisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, o kterých tyto fyzické osoby účtují nebo o kterých vedou daňovou evidenci.

Výše definované účetní jednotky jsou povinny účtovat o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o nákladech o výnosech a o výsledku hospodaření.

1.2.2 Zásady vedení účetnictví

•

Všeobecné účetní zásady jsou základem všech účetních systémů zemí Evropské unie a dalších států a tyto zásady se promítají do všech ustanovení platného zákona o účetnictví. Zásady, principy či metody využívané při vedení účetnictví představují soubor pravidel,

kteé ú•etní jednotky dodržují při vedení ú•etnictví a při sestavování a předkládání ú•etních výkazů. Nejsou vyhlášeny samostatným právním předpisem, ale většina nejdůležitějších zásad je zakomponována do zákona o ú•etnictví nebo do prováděcí vyhlášky.

Ú•etní jednotky jsou povinny tyto zásady dodržovat, aby bylo možné jednotlivé ú•etní výkazy porovnávat v srovnání s ú•etními výkazy ostatních jednotek atp. Ú•etní výkazy jsou totiž sestavovány nejen pro interní potřeby ú•etních jednotek, ale především pro externí uživatele (dodavatele, státní správu, poskytovatele finančních prostředků atp.).

Dodržování základních zásad vedení ú•etnictví napomáhá tomu, aby všechny ú•etní jednotky zachycovaly v ú•etnictví stejný předmět ú•etnictví (viz výše), aby ú•etní výkazy byly sestavovány za shodné ú•etní období atd.

Mezi základní zásady při vedení ú•etnictví patří:

Zásada ú•etní jednotky, která chápe ú•etní jednotku jako relativně uzavřený celek, který vede ú•etnictví a za který je sestavována ú•etní závěrka.

Zásada peněžní jednotky ukládá ú•etním jednotkám povinnost vést ú•etnictví v peněžních jednotkách české měny. V určitých výjimkách (pohledávky a závazky, podíly na obchodních společnostech, cenné papíry a deriváty) pokud jsou vyjádřeny v cizí měně, jsou ú•etní jednotky povinny použít souasně i cizí měnu.

Zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu ú•etnictví ukládá ú•etním jednotkám vést ú•etnictví tak, aby ú•etní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu ú•etnictví a finanční situace ú•etní jednotky. Věrné zobrazení je takové, pokud obsah položek ú•etní závěrky odpovídá skutečnému stavu. O poctivém zobrazení mluvíme tehdy, pokud ú•etní jednotka používá ú•etní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.

Zásada v•cné a •asové souvislosti (tzv. akruální princip vedení ú•etnictví) ukládá ú•etní jednotce povinnost ú•tovat podvojným zápisem o veškerých skute•nostech, které jsou p•edm•tem ú•etnictví. •asová souvislost spo•ívá v tom, že ú•etní jednotky ú•tují o p•edm•tu ú•etnictví v období, s nímž •asov• a v•cn• souvisí. Z této zásady vyplývá ú•tování o dohadných položkách, ú•tování na ú•ty •asového rozlišení p•íjm•, výdaj•, náklad• a výnos•, tvorba opravných položek.

Zásada zákazu kompenzace zakazuje vzájemné vyrovnávání mezi jednotlivými složkami majetku a jeho zdroji a mezi jednotlivými náklady a výnosy. Existují ur•ité výjimky, jejichž zú•tování se nepovažuje za porušení zásady zákazu kompenzace. Tyto výjimky jsou uvedeny v provád•cí vyhlášce. Jedná se nap•. o vzájemné zú•tování dom•rk• a vratek daní z p•íjm•, nep•ímých daní a poplatk•; rozdíl• zjišt•ných p•i inventarizaci zp•sobených neúmyslnou zám•rou; rezerv, opravných položek a komplexních náklad• p•íštích období. V rámci ú•etní záv•rky je dovoleno kompenzovat kurzové rozdíly.

Zásada opatrnosti souvisí p•edevším s oce•ováním jednotlivých složek majetku a závazk•, kdy ú•etní jednotka je povinna do oce•ování t•chto položek zahrnout možná rizika, která jsou ú•etní jednotce známa p•i sestavení ú•etní záv•rky. D•ležitým nástrojem k dodržení zásady opatrnosti jsou ú•etní rezervy – vyjad•ují budoucí o•ekávané náklady •i rizika, které ješt• nenastaly, ale je velmi pravd•podobné, že nastanou. Z praxe je možné uvést nap•. tvorbu rezerv na da•ové sankce z titulu pozd• uhrazené dan•, hrozby smluvních sankcí ze závazkových vztah•, dan• z p•evodu nemovitostí, u kterých dosud neub•hla lh•ta k podání da•ového p•iznání atp.

[10]

Zásada nep•etržitého trvání ú•etní jednotky zakotvuje, že ú•etní jednotky jsou povinny vést ú•etnictví ode dne svého vzniku až do konce svého zániku. P•edpokládá se, že ú•etní jednotka je založena na neomezenou dobu.

Zásada bilan•ní kontinuity navazuje na p•edchozí zásadu. Tato zásada spo•ívá v p•ímém navazování kone•ných z•statk• rozvahových ú•t• na po•áte•ní stavy t•chto ú•t• mezi jednotlivými ú•etními obdobími. V praxi tato zásada tedy znamená, že stavy jednotlivých ú•t• na konci ú•etního období musí navazovat na stavy ú•t• k prvnímu dni následujícího ú•etního období.

Zásada konzistence stanoví pravidla pro oceňování majetku, která musí být stejná po celou dobu, kdy se o něm účtuje. Stanovená pravidla se mohou v určitých výjimečných případech měnit, ale v tomto případě musí být změna doložena zápisem v příloze účetních výkazů.

Dále je v souladu s ust. § 8 zákona o účetnictví povinností účetní jednotky vést účetnictví správné, úplné, prokazné, srozumitelné, přehledné a vedené způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

Správnost: účetnictví je správné, pokud je vedeno způsobem neodporujícím zákonu o účetnictví a ostatním právním předpisům.

Úplnost: účetnictví je úplné, pokud účetní jednotky zachycují v účetním období v účetních knihách všechny účetní případy, které má v daném období povinnost zaúčtovat (v návaznosti na vymezení předmětu účetnictví výše), pokud za dané účetní období sestaví účetní závěrku, vyhotoví výroční zprávu, a o všech skutečnostech vede účetní záznamy přehledné a uspořádané.

Prokaznost: účetnictví je prokazné, pokud účetní jednotka provedla inventarizaci majetku a závazků v souladu se zákonem o účetnictví, a všechny účetní záznamy jsou podloženy prokaznými účetními doklady. Bez provedené inventarizace by účetní jednotka vůbec neměla účetní závěrku sestavit. Na základě provedené inventarizace se účetní jednotka rozhoduje například o tvorbě opravných položek k pohledávkám, odpisu právně zaniklých závazků, tvorbě a čerpání účetních rezerv, časovému rozlišení nákladů, výnosů, příjmů a výdajů. Lze tedy říci, že z podkladů získaných při inventarizaci se odvíjí účtování téměř všech závěrkových operací.

Srozumitelnost spočívá v tom, že z účetních záznamů musí být jednotlivé a v souvislostech možné určit obsah účetních případů a obsah účetních záznamů. Z praktického hlediska je možné tuto metodu charakterizovat takto: v případě provádění daňové kontroly je pověřený pracovník finančního úřadu schopen z hodnot jednotlivých účtů zaznamenaných v účetních výkazech přesně určit obsah účetních případů, a to za pomoci účetních dokladů.

Způsob zaručující trvalost účetních záznamů: účetní jednotky jsou povinny zachovat archivaci jednotlivých účetních záznamů v souladu s ust. § 31 – 33 zákona o účetnictví. Dle tohoto zákona jsou účetní jednotky povinny uchovávat účetní závěrku a výroční zprávu po dobu deseti let. Účetní doklady, účetní knihy, odpisové plány a inventurní soupisy jsou účetní jednotky povinny uchovávat po dobu pět let stejně tak i účetní záznamy prokazující formu vedení účetnictví.

1.2.3 Základní prvky soustavy účetnictví

•

Soustava účetnictví je založena na několika prvcích, které jsou ve své podstatě shodné pro všechny typy podnikatelských i nepodnikatelských subjektů.

•

Účetní záznam

Jedná se o obecný pojem pro různé typy a formy účetních písemností. Jak je výše uvedeno, je účetnictví definováno jako soustava účetních záznamů. Zákon o účetnictví definuje účetní záznam jako data, která jsou záznamem veškerých skutečností týkajících se účetnictví. Veškeré tyto skutečnosti jsou účetní jednotky povinny zachycovat účetními záznamy. Účetním záznamem se tedy rozumí jakýkoli záznam informací v účetnictví, které musí umožňovat toto účetnictví vést. Účetní záznamy musí mít písemnou, technickou nebo smíšenou formu.

Písemná forma: záznamy jsou prováděny rukopisem, psacím strojem, tiskáckými technikami atd.

Technická forma: záznamy jsou prováděny elektronickým nebo optickým způsobem umožňujícím však převedení do formy, v níž jej lze přečíst.

Smíšená forma: záznamy vyhotovené v listinné podobě obsahující též informace v technické formě pro fyzickou osobu nečitelné, které umožňují jeho převedení do formy,

v níž je obsah pro fyzickou osobu čitelný (např. v dnešní době využívané elektronické podpisy).

Jednotlivé účetní záznamy mohou být v souladu s ust. § 4 odst. 11 zákona o účetnictví seskupovány do souhrnných účetních záznamů. Takovými účetními záznamy jsou zejména:

- a) **Účetní doklady** jsou prokazné účetní záznamy, které musí obsahovat označení dokladu, obsah účetního případu včetně jeho účastníků, peněžní částku (celkem nebo určení měrné jednotky, počet jednotek a cenu za 1 měrnou jednotku), okamžik vyhotovení účetního dokladu, okamžik uskutečnění účetního případu³, podpis osoby odpovědné za účetnictví. K nejvíce používaným účetním dokladům patří příjmové a výdajové pokladní doklady, faktury přijaté a vydané, výpisy z bankovního účtu, interní účetní doklady, výplatní listiny.
- b) **Účetní zápisy** jsou chápány jako způsob přenesení účetního případu z účetního dokladu do účetních knih. Musí být vyhotovovány průběžně v účetním období (po vyhotovení účetního dokladu) ke dni uskutečnění účetního případu (platba závazku, úhrada pohledávky, přijetí zálohy, vyskladnění materiálu, prodej zboží). K účetnímu zápisu musí být opět připojen podpis osoby odpovědné za jeho provedení.
- c) **Účetní knihy:** v případě, že účetní jednotky vedou účetnictví tzv. v plném rozsahu, jsou povinny vést *účetní deník* (účetní záznamy jsou uspořádány chronologicky dle data), *hlavní knihu* (účetní zápisy uspořádány dle věcného hlediska; hlavní kniha je rozčleněna na všechny používané účty rozvahové a výsledkové, kde pod každým označením účtu je soupis veškerých účetních záznamů, které jsou v průběhu účetního období na tomto účtu zaznamenány), *knihy analytických účtů* (jsou zde zachyceny podrobnější údaje dle konkrétních potřeb účetní jednotky. Např. 211100 Pokladna v CZK, 211200 Pokladna v PLN, 211300 Pokladna v EUR. K tomuto je důležité uvést, že peněžní částky zachycené na analytických účtech musí odpovídat

³ Pro potřeby zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů se jedná např. o datum uskutečnění zdanitelného plnění.

částkám na syntetickém účtu, ke kterému se vztahují. V tomto případě k 211 Pokladna), *knihy podrozvahových účtů* (obsahující zápisy, které se neprovádí v deníku ani v hlavní knize. Dle směrné účetní osnovy pro podnikatele se jedná o účty účtové skupiny 75 – 79).

- d) **Odpisový plán** jsou povinny sestavit účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo k majetku anebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků, není-li v zákoně o účetnictví stanoveno jinak, o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami. Na základě tohoto plánu je prováděno odpisování majetku v průběhu jeho používání. Majetek lze odpisovat pouze do výše jeho ocenění v účetnictví.
- e) **Inventurní soupisy** jsou povinné účetní záznamy, které musí v souladu s ust. § 30 odst. 2 zákona o účetnictví obsahovat skutečné stavy majetku a závazků účetní jednotky, aby bylo možno zjištěný majetek a závazky jednoznačně určit, podpisový záznam osoby odpovědné za zjištění skutečného stavu majetku a závazků a podpisový záznam osoby odpovědné za provedení inventarizace, způsob zjištění skutečných stavů, ocenění majetku a závazků k ukončení inventury, okamžik zahájení a okamžik ukončení inventury.
- f) **Účtový rozvrh.**
- g) **Účetní závěrka.**
- h) **Výroční zpráva.⁴**

1.2.4 Směrná účtová osnova

Ve zjednodušeném pojetí lze říci, že se jedná o záznam, který je závazný pro účetní jednotky při sestavování účetního rozvrhu. Směrná účtová osnova je uvedena v prováděcí vyhlášce k účetnictví (tj. pro podnikatele je to vyhláška č. 500/2002 Sb.). Tato osnova

⁴ Účetní záznamy pod body f – h jsou podrobně popsány níže.

určuje uspořádání a označení útových tříd (0 – 9), které jsou dále děleny do útových skupin. Na základě této osnovy si úetní jednotky sestavují tzv. útový rozvrh.⁵ V něm jsou již uvedeny všechny úty (jak syntetické tak i analytické). Povinností úetní jednotky je sestavit útový rozvrh pro každé úetní období. V případě, že v průběhu úetního období nedojde k závažným změnám v podniku, které by mohly mít vliv na strukturu útového rozvrhu, je možné použít úetní rozvrh z předchozího úetního období.

Útový rozvrh stanoví úetní jednotka vnitropodnikovou směrnicí. Při sestavení tohoto rozvrhu by se mělo přihlížet ke struktuře organizace (vnitropodniková střediska), ke hmotné zainteresovanosti jednotlivých pracovišť, ke složení odběratelů a dodavatelů (zahraniční, tuzemští), ke struktuře pohledávek a závazků (krátkodobé, dlouhodobé).

Při tvorbě analytických útů je nutné zohlednit např. požadavky manažerů, akcionářů, požadavky daňové (nejen jednotlivé sazby DPH, ale též nutnost odlišit náklady uznatelné z hlediska daně z příjmů) atp.

1.2.5 Otevírání a uzavírání úetních knih

Otevírání a uzavírání úetních knih je upraveno českým úetním standardem pro podnikatele (dále jen „ÚS“) 002.

Mezi nejzávažnější mezníky k otevírání úetních knih patří dle ust. § 17 zákona o účetnictví:

- 1) Den vzniku povinnosti vést účetnictví (u právnických osob majících sídlo na území České republiky a u zahraničních právnických osob provozujících svou

⁵ Návrh typového útového rozvrhu pro podnikatele tvoří přílohu C.

podnikatelskou činnost na území České republiky rozumíme tímto dnem den zápisu do obchodního rejstříku).

- 2) První den účetního období (v případě kalendářního roku se jedná o 1. 1. daného roku, v případě hospodářského roku se jedná o první den měsíce, který si účetní jednotka zvolí jako první měsíc hospodářského roku).
- 3) Den vstupu do likvidace.

Mezi nejzávažnější mezníky k uzavírání účetních knih patří:

- 1) Den zániku povinnosti vést účetnictví (u právnických osob majících sídlo na území České republiky a u zahraničních právnických osob provozujících svou podnikatelskou činnost na území České republiky rozumíme tímto dnem den výmazu z obchodního rejstříku).
- 2) Poslední den účetního období (v případě kalendářního roku se jedná o 31. 12. daného roku, v případě hospodářského roku se jedná o poslední den měsíce, který si účetní jednotka zvolí jako poslední měsíc hospodářského roku).
- 3) Den předcházející vstupu do likvidace.⁶

1.2.6 Účetní závěrka

•

V případech, kdy účetní jednotka uzavírá účetní knihy (příklady viz výše), je povinností sestavit účetní závěrku. Na úvod tohoto pododdílu je třeba objasnit základní rozdíl mezi

⁶ Zákon o účetnictví uvažuje o dalších několika možných případech otevírání a uzavírání účetních knih: den následující po dni zpracování návrhu na rozdělení likvidačního zůstatku nebo den následující po dni zpracování zprávy o naložení s majetkem podle zvláštních právních předpisů; den, kterým nastanou úinky prohlášení konkursu; den, kterým nastanou úinky povolení vyrovnání; den, kterým nastanou úinky potvrzení nuceného vyrovnání; den následující po dni, kterým nastanou úinky potvrzení vyrovnání; den následující po dni, kterým nastanou úinky splnění nuceného vyrovnání; den následující po dni, kterým nastanou úinky zrušení konkursu; den, který pro sestavení zahajovací rozvahy stanoví zvláštní právní předpis.

•

účetní závěrkou a účetní uzávěrkou. V termínech je značný rozdíl a mohou nastat situace, kdy i ekonomicky vzdělaní lidé mohou tyto dva termíny mezi sebou zaměňovat.

Účetní závěrka představuje sestavení účetních výkazů – rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přílohy atd.

Účetní uzávěrkou rozumíme uzavírání účtů (účetních knih) za dané účetní období.

Dle zákona o účetnictví sestavují účetní jednotky účetní závěrku v *plném rozsahu* nebo ve *zjednodušeném rozsahu*.

Účetní závěrku v plném rozsahu jsou povinny ze zákona sestavit ty obchodní společnosti, které mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, a všechny akciové společnosti. Ve zjednodušeném rozsahu sestavují účetní závěrku všechny ostatní obchodní společnosti. Avšak ani tím zákon nezakazuje dobrovolně sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu.

Zákon o účetnictví v ust. § 20 uvádí ty účetní jednotky, které jsou povinny ověřovat řádnou a mimořádnou účetní závěrku auditorem: akciové společnosti, ostatní obchodní společnosti, družstva, zahraniční osoby provozující podnikatelskou činnost na území České republiky, fyzické osoby vedoucí podvojný účetnictví, účetní jednotky, kterým tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis.

Řádná a mimořádná účetní závěrka akciové společnosti podléhá auditu v případě, že ke konci rozvahového dne účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího překročily nebo již dosáhly minimálně jednoho ze tří stanovených kritérií.

Obchodní společnosti, zahraniční osoby, fyzické osoby účtující v soustavě podvojný účetnictví mají povinnost ověřením účetní závěrky auditem, jestliže ke konci rozvahového dne účetního období, za které se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně

předcházejícího překročily nebo již dosáhly alespoň dvou ze tří kritérií, jež jsou uvedena v ust. § 20 zákona o účetnictví. Předmné limity shrnuje následující tabulka č. 2.

Tab. 2 Kritéria pro ověření účetní závěrky auditorem

Druh kritéria	Limit stanovený zákonem
Aktiva celkem	• 40 000 000 Kč
Roční úhrn čistého obrátu	• 80 000 000 Kč
Průměrný přeoptený stav zaměstnanců v průběhu účetního období	> než 50

Zdroj: vlastní zpracování na základě zákona o účetnictví.

Pod pojmem *Aktiva celkem* rozumíme úhrn zjištěný z rozvahy v ocenění neupraveném o rezervy, opravné položky a odpisy – hodnota aktiv brutto.

Do *ročního úhrnu čistého obrátu* se zahrnuje celková výše výnosů snižená o prodejní slevy a dělená počtem měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobeno dvanácti.

Průměrný přeoptený stav zaměstnanců zjišťujeme dle zákona č. 89/1995Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, kterým rozumíme přeoptený stav zaměstnanců na plnou pracovní dobu (8 nebo 8,5 hodiny – záleží na tom, s jakým pracovním fondem daná společnost pracuje).

Při sestavení této práce byla vybrána data společnosti XY s.r.o. za účetní období roku 2008 a 2007 (data potřebná pro tuto analýzu za účetní období roku 2009 nejsou v době zpracování k dispozici). Následující analýza vyobrazená v tabulce č. 3 zjišťuje, zda tato společnost má povinnost ověření účetní závěrky auditorem.

Tab. 3 Test povinnosti auditu účetní závěrky společnosti XY s.r.o. za účetní období 2008

Kritérium	Limit daný zákonem	Hodnoty společnosti XY (2007)	Hodnoty společnosti XY(2008)	Splňuje kritérium ANO/NE
Aktiva celkem	• 40 000 000 Kč	769 104 000 Kč	1 219 700 000 Kč	ANO
Roční úhrn čistého obrátu	• 80 000 000 Kč	977 124 000 Kč	961 989 000 Kč	ANO
Průměrný předpočtený stav zaměstnanců	> než 50	nezjištěno	nezjištěno	---

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů získaných z účetní závěrky společnosti XY s.r.o. za rok 2008.

Výpočet ročního úhrnu čistého obrátu byl proveden z údajů uvedených ve výkazu zisku a ztráty sestaveném k 31. 12. 2007 a 31. 12. 2008 a hodnoty jednotlivých výnosových položek jsou zaznamenány v následující tabulce.

Tab. 4 Podklad pro výpočet ročního úhrnu čistého obrátu

Výnosová položka	Hodnota 2007 (Kč)	Hodnota 2008 (Kč)
Tržby za prodej zboží	380 916 000 Kč	393 370 000 Kč
Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	565 544 000 Kč	516 503 000 Kč
Tržby z prodeje DHM a materiálu	9 071 000 Kč	8 922 000 Kč
Ostatní provozní výnosy	1 950 000 Kč	3 457 000 Kč
Výnosové úroky	7 079 000 Kč	6 582 000 Kč
Ostatní finanční výnosy	12 564 000 Kč	33 155 000 Kč

Výnosy celkem:	977 124 000 Kč	961 989 000 Kč
-----------------------	-----------------------	-----------------------

Zdroj: Vlastní zpracování na základě výkazu zisku a ztráty společnosti XY za účetní období let 2007, 2008.

V účetním období let 2007 a 2008 byla společnost XY s.r.o. účetní jednotkou po celé účetní období, tudíž částka výnosů celkem nemusí být dále upravována. Pro určení, zda tato účetní jednotka má povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, již není potřeba přeměnit přepočtený stav zaměstnanců počítat, jelikož z výše uvedené tabulky je zřejmé, že za účetní období 2008 i bezprostředně předcházející účetní období jsou splněny dvě z tří zákonem stanovených kritérií. Tato účetní jednotka má povinnost ověřit účetní závěrku auditorem.

Zákon o účetnictví hovoří o těchto druzích účetní závěrky:

- a) **• ádná:** jedná se o ty účetní závěrky, které jsou sestavovány v případech uzavírání účetních knih k poslednímu dni účetního období.
- b) **Mimo• ádná:** ostatní případy uzavírání účetních knih (výetně konečné závěrky).
- c) **Mezitímní:** účetní jednotky mohou v průběhu účetního období sestavit účetní závěrku. Jedná se tedy o účetní závěrky sestavené k jinému než k rozvahovému dni. V případě mezitímní účetní závěrky není povinnost uzavírat účetní knihy.
- d) **Konsolidovaná:** povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku za konsolidaci celek má účetní jednotka, která je obchodní společností a je řídící osobou⁷ nebo ovládající osobou⁸. Účetní jednotka, jež má povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, je konsolidující účetní jednotkou. Účetní jednotka, která je řízenou nebo ovládanou osobou nebo ve které konsolidující účetní jednotka vykonává podstatný vliv, má povinnosti podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky;

⁷ Obchodní zákoník definuje řídící osobu v ust. § 66a odst. 7 – jestliže jsou jedna nebo více osob podrobeny jednotnému řízení („řízená osoba“) jinou osobou („řídící osoba“), tvoří tyto osoby s řídící osobou koncern (holding) a jejich podniky včetně podniku řídící osoby jsou koncernovými podniky...

⁸ Obchodní zákoník definuje ovládající osobu v ust. § 66a odst. 2 – ovládající osoba je osoba, která fakticky nebo právně vykonává přímo nebo nepřímo rozhodující vliv na řízení nebo provozování podniku jiné osoby („ovládaná osoba“). Je-li ovládající osobou společnost, jde o společnost mateřskou a společnost jí ovládaná je společností dceřinou. Nepřímým vlivem se rozumí vliv vykonávaný prostřednictvím jiné osoby i jiných osob.

tyto účetní jednotky jsou konsolidovanými účetními jednotkami. Konsolidovaná účetní závěrka musí být ověřena auditorem.

1.2.7 Výroční zpráva

Účetní jednotky, které mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem, jsou dále povinny sestavovat výroční zprávu. Účelem je uživateli podat ucelený a komplexní soubor informací o činnostech společnosti. Výroční zpráva také obsahuje prognostický výhled do budoucnosti.

Minimální obsah výroční zprávy udává ust. § 21 zákona o účetnictví. Výroční zpráva musí kromě informací nezbytných pro naplnění svého účelu dále obsahovat minimálně tyto informace:

- 1) o skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a mají podstatný vliv pro splnění účelu výroční zprávy,
- 2) o předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- 3) o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- 4) o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- 5) o tom, zda má účetní jednotka organizační složku v zahraničí.

Účetní závěrku a výroční zprávu jsou povinny zveřejňovat účetní jednotky zapsané v obchodním rejstříku a dále ty účetní jednotky, kterým to ukládá zvláštní právní předpis. Účetní jednotky nepodléhající auditu zveřejní pouze účetní závěrku, na rozdíl od těch, které tuto povinnost mají. Ty zveřejní mimo účetní závěrky také výroční zprávu, a to po schválení auditorem a po schválení příslušným orgánem společnosti – valnou hromadou, a to ve lhůtě 30 dnů od splnění výše uvedených podmínek. Zveřejnění se provádí uložení do sbírky listin obchodního rejstříku nebo předáním • NB prostřednictvím Komise pro

cenné papíry (tato je dále takéž uloží do sbírky listin). Poté obchodní rejstřík tyto písemnosti uvede v elektronické podobě do složky dané obchodní společnosti. Tyto listiny jsou veřejně přístupné.

Místní příslušnost pro rejstříkové soudy se řídí sídlem nebo místem podnikání. Pro fyzické osoby podnikající je místně příslušným rejstříkovým soudem ten krajský soud, v jehož obvodu mají tyto podnikatelé místo podnikání. Pro obchodní společnosti platí tato místní příslušnost obdobně, avšak v těchto případech se místní příslušnost určuje podle sídla. Místní příslušnost u zahraniční osoby podnikající v České republice se řídí umístěním podniku nebo organizační složky.

K povinnosti zveřejnění účetní závěrky resp. výroční zprávy v obchodním rejstříku je třeba dále uvést, že ten, kdo tuto svou povinnost neplní, se dopouští trestného činu. V souladu s trestním zákonem se trestního činu zkracování údajů o stavu hospodaření a jmění dopustí ten, kdo: „... jiného ohrozí nebo omezí na právech tím, že bez zbytečného odkladu nepodá návrh na zápis zákonem stanoveného údaje do obchodního rejstříku, nadačního rejstříku, rejstříku obecně prospěšných společností nebo rejstříku společenství vlastníků jednotek, nebo neuloží listinu do sbírky, a je k tomu podle zákona nebo smlouvy povinen⁹.“ Za tento trestný čin hrozí trest odnětí svobody až na dvě léta nebo zákaz činnosti.

1.2.8 Způsoby oceňování

.

Účetní jednotky jsou povinny oceňovat majetek a závazky pouze způsoby uvedenými v zákoně o účetnictví.

⁹ Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, ust. § 254 odst. 2.

Majetek a závazky jsou účetními jednotkami oceňovány k okamžiku uskutečnění účetního případu, ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, kterému se účetní závěrka sestavuje, zásoby podle ust. § 27 zákona o účetnictví.¹⁰ Zásoby ocenění představuje následující tabulka č. 5.

Tab. 5 Zásoby ocenění jednotlivých složek majetku

Druh majetku	Zásob ocenění
Hmotný majetek pořízený dodavatelsky	Pořizovací cena
Hmotný majetek vytvořený vlastní činností	Vlastní náklady
Zásoby pořízené dodavatelsky	Pořizovací cena
Zásoby vytvořené vlastní činností	Vlastní náklady
Peněžní prostředky a ceniny	Jmenovitá hodnota
Majetek získaný bezúplatně	Reprodukční pořizovací cena

Zdroj: vlastní zpracování na základě zákona o účetnictví.

Pořizovací cena: zahrnuje cenu pořízení a veškeré náklady spojené s pořízením (např. přeprava, provize, pojistné, clo).

Vlastní náklady: cena na úrovni vlastních nákladů se používá u zásob a majetku vytvořených vlastní činností. Zahrnuje přímé náklady na ně vynaložené (mzdy, materiál) i část nepřímých nákladů, která se k jejich pořízení vztahuje (energie, režijní náklady).

Reprodukční cena: cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm útuje. Používá se tam, kde pořvodní cena není známa (u majetku či zásob získaných darem, dárčím, zásob vložených společníky do společnosti). V případě nepeněžních vkladů do

¹⁰ Ust. § 27 zákona o účetnictví uvádí, že z jednotlivých složek majetku a závazků k ocenění ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, kterému se sestavuje účetní závěrka, se reálnou hodnotou oceňují: CP s výjimkou CP držných po splatnosti, dluhopisů pořízených v primárních emisích neurčených účetní jednotkou k obchodování, CP představujících účást s rozhodujícím nebo podstatným vlivem a CP emitovaných účetní jednotkou; deriváty; finanční umístění a technické rezervy u účetních jednotek, které provozují činnost pojištění nebo zajištění podle platných právních předpisů kromě zdravotního pojištění; majetek a závazky v případech, kdy ocenění reálnou hodnotou ukládá zvláštní právní předpis; část majetku a závazků zajištěná deriváty; pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování; závazky vrátit CP, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět.

základního kapitálu obchodní společnosti se za reprodukční cenu považuje cena stanovená znalcem.

Jmenovitá hodnota: jinak zvaná nominální hodnota, je hodnota přímo uvedená na cenném papíru, pohledávce, bankovce. Tato jmenovitá hodnota se může lišit od skutečné tržní ceny daného majetku.

2 CHARAKTERISTIKA MEZINÁRODNÍCH Ú•ETNÍCH STANDARD• IFRS

V této kapitole je pojednáváno o mezinárodních ú•etních standardech ú•etního výkaznictví (IFRS)¹¹ Tyto standardy z•ásti nahradily v roce 2001 IAS (International Accounting Standards) – Mezinárodní ú•etní standardy. Stručnou, le• přesnou definici IFRS uvádí prof. Kovanicová následovně:

„IFRS je systém s naprosto odlišným charakterem než české národní standardy. Nejedná se o „ú•etní systém“ jako takový (systém, který upravuje ú•etní postupy), ale o informační systém (systém, který upravuje výstupy). Podle IFRS si každá firma definuje vlastní ú•etovou osnovu, vytvoří si vlastní výkazy a ú•etní je povinen zvolit takový postup ú•etování, který vede k tomu, že se ekonomická skutečnost zobrazí pravdivě a věrně. IFRS na rozdíl od českého ú•etního systému a většiny národních ú•etních systémů nejsou zákonem (jsou tvořeny nevládní, neziskovou nadací sídlící v Londýně) a neměly se k nim ani přistupovat stejně, jako by zákonem byly. Vzhledem k tomu, že jsou IFRS založené na principu poskytování věrného zobrazení ekonomické skutečnosti, nutí firmy a jejich vedení chovat se hospodárně, vydávat jasné a přehledné zprávy. Tím slouží nejen investorům, ale také dodavatelům, spotřebitelům, zaměstnancům a širší komunitě.“¹²

Prioritou IFRS je tedy věrné zachycení skutečností na rozdíl od českého ú•etního systému, který nutí společnosti zaúčtovat ú•etní transakce tak, aby byl vykázán minimální základ daně. Navíc, protože jde o standardy mezinárodní, může být hospodaření jednotlivých společností v rámci celého světa objektivně porovnáváno, což má velký význam mj. pro investory nebo pro usnadnění obchodování na burze cenných papírů atp.

¹¹ IFRS – International Financial Reporting Standards. Zkratka IFRS bude v dalším textu využívána jako obecné označení pro všechny součásti Mezinárodních standardů ú•etního výkaznictví (tj. jak pro Mezinárodní standardy IAS, tak i pro Mezinárodní standardy ú•etního výkaznictví IFRS i pro interpretaci standardů).

¹² KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví – sv•etový koncept. 5. vyd. Bova Polygon, 2005

Mezinárodní účetní standardy jsou vydávány Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB – International Accounting Standards Board), která je soukromou mezinárodní organizací se sídlem v Londýně. Do roku 2000 byly mezinárodní účetní standardy vydávány Výborem pro mezinárodní účetní standardy (IASC – International Accounting Standards Committee). Rada pro mezinárodní účetní standardy vydává standardy IFRS, které navazují na dříve vydávané standardy IAS. První standardy IAS byly vydány v roce 1973.

Struktura IASB je naznačena v příloze D.

2.1 Organizace

2.1.1 Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board)

International Accounting Standards Board (dále jen „IASB“) je nezávislá soukromá organizace, kterou jmenuje a na kterou dohlíží zemepisná a profesně diversifikovaná skupina správců Nadace IASCF, jež odpovídá za veřejný zájem. Rada IASB v roce 2001 navázala na práci Výboru IASC (ten byl založen v roce 1973 z řad zástupců Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemí, Velké Británie, USA). Rada je podporována externím poradním orgánem, který se nazývá Technický výbor (SAC – Standard Advisory Council) a Výborem pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC – International Financial Reporting Interpretations Committee), který nabízí poradenství, například jak uplatnit určitý standard v praxi. Rada IASB má 14 členů (od roku 2012 bude mít Rada členů 12). Členové mají různorodé profesní zkušenosti a kontakty po celém světě. Je také přesně stanoveno, kolik členů od jednotlivých profesí musí být v Radě zastoupeno (auditoři, uživatelé účetních závěrek, členové akademické obce). Členství v Radě je podmíněno odbornou způsobilostí. Ve skupině nesmí převažovat žádné skupinové nebo zemepisné zájmy. To vše za účelem vytvoření vysoce kvalitních celosvětově uznávaných účetních standardů.

Rada zároveň spolupracuje s tvórci národných účetných standardov, aby bola zajišťovaná konvergenca mezinárodných standardov s národnými legislatívami po celom svete. Tým, že standardy nejsou vytváreny pro určité konkrétne prostredie, je tým zajišťovaný ich nadnárodný charakter.

[9]

2.1.2 Nadace IASC

Nadace má 22 členov správnej rady, jež jsou odpovědní za její řízení a dohled, do kompetence spadá i financování. Členové podporují práci Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a dohlíží na důsledné uplatňování IFRS. Správci nejsou nijak zapojeni do technických záležitostí týkajících se norem. Jejich odpovědnost je spojena pouze s prací IASB. Do kompetence správců spadá například jmenování členů Rady IASB, jmenování členů Výboru pro interpretaci mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) a členy Technického výboru (SAC); dohlížení na efektivnost činnosti Rady IASB, provádí konzultace s Technickým výborem, v rámci připomínkového řízení k jednotlivým standardům předkládá své návrhy.

Správci jsou jmenováni na funkční období tří let. Každý ze správců musí mít cit na řešení mezinárodních otázek, jelikož je odpovědný za rozvoj vysoce kvalitních účetních standardů, které budou následně používány po celém světě.

Šest členů musí být vybráno z Asie a Oceánie, šest členů z Evropy, šest ze Severní Ameriky a čtyři z ostatních destinací.

V současnosti je předsedou správců Gerritt Zalm (holandský ministr financí).

2.1.3 Výbor pro interpretaci mezinárodních účetních standardů (International Financial Reporting Interpretations Committee)

V nejširším slova smyslu lze uvést, že se jedná o „výkladový“ orgán. Hlavním úkolem tohoto orgánu je vyhodnocování a nacházení možných řešení na účetní problematiku, která vyvstává v souladu s vydávanými mezinárodními účetními standardy. V podstatě také říká, jak si daný standard vyložit a jak jej aplikovat do praxe. Z tohoto vyplývá, že tento výbor nejdříve spolupracuje s podobnými orgány v jednotlivých členských státech. Výbor vydává interpretace (IFRIC) k jednotlivým standardům, aby nedocházelo k nevhodným nebo ke kontroverzním interpretacím jednotlivých standardů.

IFRIC má 14 členů, jež jsou voleni z různých zemí a různých profesních oblastí. Členové jsou vybíráni správní radou Nadace (IASB) pro své schopnosti orientace v účetní problematice a umění nalézt možná řešení. Jednotliví členové nezískávají plat za svou práci, pouze jsou jim propláceny vzniklé náklady. Schůzky se obvykle konají jednou za dva měsíce, jsou veřejně přístupné a přenosy ze schůzí je možné sledovat na internetu. V rámci přijetí schvalovaného návrhu nebo interpretace je nezbytné, aby ne více než 4 hlasující členové byli proti návrhu (interpretaci).

Interpretace k jednotlivým účetním standardům musí být schváleny IASB a mají stejnou váhu jako vydané standardy.

2.1.4 Poradní výbor (Standards Advisory Council)

.

Již ze svého názvu je patrné, že se jedná o skupinu, která poskytuje potřebné informace IASB k mezinárodním standardům, a to na základě konzultací se širokou škálou uživatelů, s auditory, s finančními analytiky, členy akademické společnosti. Výbor se schází minimálně třikrát ročně. Současným předsedou SAC byl jmenován Paul Cherry (předseda kanadské

účetní rady) - ve funkci od 1. 1. 2009 na tříleté období. Paul Cherry na uvedeném postu nahradil profesora Nelsona Carvalha.

Mezi hlavní cíle patří:

- poskytování doporučení Radě IASB týkající se priorit její práce,
- informování Rady o dopadech navrhovaných standardů na uživatele a předkladatele účetních závěrek,
- podávání případných doporučení.

2.2 Legislativa

.

V Evropské unii proběhly v historii podstatné změny, které měly za cíl sjednotit postupy účtování v jednotlivých členských zemích. V roce 2001 byl vydán Evropskou komisí návrh Nařízení o uplatňování mezinárodních účetních standardů. Nařízení bylo schváleno dne 19. 7. 2002 a bylo vydáno pod č. 1606/2002 jako Nařízení Evropského parlamentu a rady (ES) o uplatňování mezinárodních účetních standardů.

Dle tohoto nařízení jsou společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry povinny používat pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy – a to od roku 2005. Se vstupem české republiky do EU v roce 2004 jsou tedy i české společnosti s kótovanými cennými papíry již od roku 2005 povinny se řídit tímto nařízením. Toto nařízení bylo vydáno s ohledem na sjednocování evropského finančního trhu, čímž dochází k volnému pohybu kapitálu. Stejně tak bylo úelem ochraňovat finanční zdroje investorů a posílit konkurenceschopnost finančních trhů.

Veřejně obchodovatelné cenné papíry jsou takové, se kterými lze obchodovat na organizovaném trhu cenných papírů. Mezi tyto CP patří akcie, zápisné listy, dluhopisy a podílové listy.

Organizovaný trh v České republice představuje Burza cenných papírů Praha, a.s. a RM - Systém. Burza cenných papírů Praha (Prague Stock Exchange) je ze zákona zřízena jako akciová společnost. Přístup na burzu a právo obchodovat na této burze mají pouze obchodníci s udělenou licencí, kteří jsou součástí členů burzy (např. Cyrrus a.s., Česká spořitelna, a.s., SOB, a.s., Patria Finance, a.s. a další)¹³.

RM – Systém je trhem, na kterém se obchoduje s akciemi nejvýznamnějších českých i zahraničních společností (např. O2, Erste Bank, Nokia, Volkswagen). Pravidelné obchodování bylo zahájeno v roce 1993.

V případě sestavování konsolidované účetní závěrky jsou společnosti, výše uvedené jako příklad, povinny sestavit tuto závěrku v souladu s mezinárodními účetními standardy IFRS.

„Podmínky registrace na Burze cenných papírů ČR vyžadují, aby společnosti registrované na hlavním a na sekundárních trzích předkládaly burze auditovanou účetní závěrku a konsolidovanou účetní závěrku sestavenou dle českých a Mezinárodních účetních standardů do pol roku po skončení daňového roku (lhůta stanovená pro zveřejnění konsolidovaných účetních závěrek je sedm měsíců). Tyto společnosti musí tedy připravovat až čtyři auditované účetní závěrky, což pro jejich kapacitu určenou k sestavování výkazů představuje nadměrnou zátěž. Požadavek, aby společnosti zveřejňovaly účetní závěrky dle IAS do šesti měsíců a konsolidované účetní závěrky dle IAS do sedmi měsíců po konci roku, je navíc v rozporu s IAS 27, Konsolidované účetní závěrka a investice do dceřiných

¹³ blíže viz www.pse.cz

podnik; IAS 27 v podstatě stanoví, že konsolidovaná účetní závěrka musí být vypracována souasně s účetní závěrkou¹⁴.

Lze očekávat, že snahou v budoucnosti bude stále bližší přiblížení české účetní legislativy spolu s mezinárodními standardy IFRS. Toto přibližování si vyžádá nutnost vynaložit určité finanční prostředky např. na proškolení zaměstnanců, rozvoj informačních technologií atp. Lze také očekávat, že v nadcházejících letech budou v ČR tyto standardy uplatňovány ve stále větším měřítku. Důkazem tohoto tvrzení je skutečnost, že již v současnosti je dobrovolně využívají i společnosti, jež povinnost sestavovat účetní výkazy v souladu s mezinárodními standardy IFRS nemají.

2.3 Harmonizace účetnictví v Evropě

Základním kamenem harmonizace účetnictví v Evropě jsou přijaté směrnice, jež tvoří soustavu účetní legislativy.

Nejvýznamnější přijaté směrnice:

- čtvrtá směrnice č. 78/660/EEC (z 25. 7. 1978) – upravuje obsah účetních výkazů velkých a středních kapitálových společností. Lze říci, že tato směrnice patří k nejdůležitějším. V této směrnici je upraveno mnoho tzv. variantních řešení (z nich si může daný postup zvolit přímo podnik dle svých dispozic).
- Sedmá směrnice č. 83/349/EEC (z 13. 7. 1983) - upravuje konsolidovanou účetní závěrku.

¹⁴ Zpráva Světové banky o dodržování standardů a souborů předpisů v oblasti účetnictví a auditu v České republice (dostupná z www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_stdapstp.html?year=2004).

- Osmá směrnice č. 84/253/EEC (z 10. 4. 1984) – upravuje požadavky na profesi auditorů.

Tyto výše uvedené směrnice tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie a jsou základním harmonizačním nástrojem Evropské komise v oblasti účetnictví.

[1]

Jednotlivé členské státy EU jsou povinny dodržovat tyto směrnice, ale nejsou normami právními. Každý členský stát je povinen tyto směrnice zakomponovat do své účetní legislativy. V ČR jsou zahrnuty do zákona o účetnictví.

V roce 2003 vzešla v platnost směrnice č. 2003/51/ES, která dává členským státům, které neuplatňují standardy IFRS na všechny společnosti, možnost začít využívat tyto standardy i na ostatní společnosti a to z důvodu, aby byla možná komparace účetních výkazů mezi všemi společnostmi. Směrnice není nařízením, ale pouze dává právo zemím zakomponovat ji do legislativních norem.

K zásadním normám patří Nařízení 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (podrobnější informace viz výše).

2.4 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

„Představují soubor pravidel pro uznávání, oceňování, vykazování a zveřejňování informací o událostech a transakcích, které jsou významné z hlediska účetních závěrek prezentovaných účetními jednotkami realizujícími aktivity k dosažení zisku“.¹⁵

¹⁵ FIŠEROVÁ, E. aj. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2006. s. 377.

Z této definice jasně vyplývá, že se finanční výkazy sestavují pro různé struktury uživatelů, tyto výkazy musí být porovnatelné s výkazy jiných subjektů. Na základě finančních výkazů posuzují finanční analytici „zdraví“ daného podniku a usuzují, zda je výhodné do něho investovat. Dále jsou finanční výkazy důležité pro bankovní domy při posuzování bonity klienta atp.

Přehled platných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (stav k 1. 1. 2009) tvoří přílohu E.

2.5 Konceptní rámec IFRS

Konceptní rámec je základním teoretickým východiskem IFRS. Na základě dostupných informací lze konstatovat, že se jedná o souhrn pravidel, ze kterých vycházejí mezinárodní účetní standardy. Pro správné pochopení standardů je třeba se těchto pravidel držet.

Základní charakteristiku konceptního rámce nabízí následující body:

- definuje základní pojmy, které je nutné používat při sestavení a předkládání účetní závěrky,
- konceptní rámec IFRS pomáhá uživatelům nalézt logiku v jednotlivých standardech,
- pomáhá nalézt správný cíl při řešení nejrozsáhlejších účetních problémů,
- není účetním standardem, neruší platnost žádných IFRS a je na stejné úrovni jako IFRS.

Koncepční rámec, který slouží ú•etním jednotkám v sou•asnosti, byl vydán v 70. letech minulého století. V posledních letech prochází koncepční rámec modernizačním procesem. Kompletní dokon•ení se p•edpokládá nejd•íve v roce 2015, ješt• n•jakou dobu se tedy ú•etní jednotky budou muset spokojit se stávajícím stavem. Koncepční rámec tedy p•edstavuje teoretickou základnu ur•ující, jaké skute•nosti mají být zaú•továny, pravidla ocen•ní t•chto skute•ností a zp•sob jejich zprost•edkování uživatel•m.

Mnoho lidí se domnívá, že koncepční rámec napomáhá ú•etním spole•nostem vy•ešit vzniklé problémy. Opak je pravdou. Skutečným cílem koncepčního rámce je napomoci tv•rc•m standard• vyprodukovat velmi kvalitní standardy.

Koncepční rámec jako takový není zákonem o ú•etnictví upraven. N•které základní prvky a požadavky na vedení ú•etnictví jsou zákonem o ú•etnictví upraveny.

Stručně lze shrnout cíle koncepčního rámce do následujících bod•:

- sjednotit pojmy a výrazy, které jsou podstatné pro správné vedení ú•etnictví, z tohoto poté vyplývá také správná vypovídací schopnost ú•etní záv•rky,
- sjednotit zp•sob oce•ování,
- postupně vytvořit podmínky pro sjednocení právních norem a standard• jednotlivých zemí,
- napomáhat auditor•m stanovit správné záv•ry,
- napomáhat uživatel•m ú•etních záv•rek správn• interpretovat zjišt•né výsledky.

Krom• jednotlivých cíl• uvádí koncepční rámec také p•edpoklady pro sestavení ú•etní záv•rky:

Akruální princip (*Accrual Basis*), jež uvádí, že veškeré hospodářské operace musí být zaevidovány v tom období, se kterým v•cn• a •asov• souvisí. Není sm•rodatné, kdy dojde k toku finan•ních prost•edk•.

Nep•etržité trvání ú•etní jednotky (*Going Concern*), jež znamená, že p•i hodnocení ekonomických jev• (zachycovaných v ú•etnictví) se vychází z p•edpokladu, že ú•etní jednotka bude ve své •innosti nadále pokračovat – že nedojde k ukon•ení •innosti.

Výše uvedené dva základní p•edpoklady jsou nesmírn• d•ležit•. V p•ípad•, že by nebyly napln•ny, vypadala by ú•etní záv•rka odlišn•. Akruální princip ú•etnictví stejn• tak i nep•etržité trvání podniku jsou obdobn• upraveny i v zákon• o ú•etnictví. Na rozdíl od koncep•ního rámce však zákon o ú•etnictví v rámci akruálního principu dává ú•etním jednotkám možnost ú•tovat skute•nosti i do období, v n•mž byly zjišt•ny (nelze-li dodržet princip aktuálnosti).

Základní kvalitativní vlastnosti ú•etních informací:

Srozumitelnost (*Understandability*): ú•etní informace musí být prezentovány jasn•, v logické struktu•e. Tato vlastnost však p•edpokládá u uživatel• ur•ité ekonomické znalosti, zejména v oblasti ú•etnictví.

Relevance (*Importance*): ú•etní informace je relevantní v tom p•ípad•, pokud by její vynechání vedlo k ovlivn•ní rozhodování uživatele ú•etní záv•rky. Nutno zde také podotknout, že z ú•etní záv•rky by její uživatelé m•li získat informace o p•ítomném, minulém a na základ• prognózy i budoucího období. Samotný koncep•ní rámec však konkrétn• neuvádí, které položky je nutné vykazovat samostatn•, a které mohou být zahrnuty v rámci ur•ité skupiny.

Spolehlivost (*Reliability*): ú•etní informace jsou spolehlivé, pokud neobsahují v•cn• chyby a odrážejí skute•ný stav. Ú•etní informace je spolehlivá, pokud spl•uje následující p•edpoklady:

1. Pravdivý a věrný zobrazuje události, o nichž je útoováno.
2. Obsah pēvyšuje formu (při posuzování ekonomických událostí se vždy musí posuzovat obsah daného úetního pīpadu, by• bude nazván jinak).
3. Úetní záv•rka sestavená na základ• těchto informací je nestranná.
4. V rámci zaevidování úetních informací se pracuje s určitou dávkou opatrnosti (závazky se nepodhodnocují, aktiva se nenadhodnocují).

Srovnatelnost (*Comparability*): operace, které se vyskytují ve dvou různých podnicích, musí být vzájemně srovnatelné.

Pravdivý a věrný obraz (*Faithfull Representation*): budou-li úetní jednotky dodržovat výše uvedené požadavky, docílí pravdivého a věrného zobrazení.

Koncepční rámec také definuje uživatele úetní záv•rky sestavené v souladu IFRS:

Investoři (*Investors*) souasní i potenciální se na základ• úetní záv•rky rozhodují, zdali (v jaké mí•e) budou do dané úetní jednotky investovat své finanční prostředky. Koncepční rámec dále uvádí, že pokud úetní záv•rka splňuje požadavky investor•, jež p•j•ují podniku rizikový kapitál, uspokojí i pot•eby ostatních uživatel•.

Zaměstnanci (*Employess*) většinou nemají zájem na sledování finančních ukazatel•, avšak obyčejně je zajímá, zdali bude na výplaty, zda je možné očekávat finanční odm•ny atp.

Banky a ostatní instituce, jež poskytují finanční prostředky (*Lenders*) potřebují informace o tom, zda je podnik schopen dostát svým závazkům.

Dodavatelé a obchodní partneři (*Suppliers and other trade creditors*) se zajímají o informace o tom, zda je podnik schopen dostát svým závazkům vzniklých z obchodního styku.

Zákazníci (*Customers*) by měli mít informace o budoucím vývoji podniku.

Orgány veřejné správy (*Governments and their agencies*) potřebují dané informace v•tšinou pro statistické ú•ely; finanční respektive daňové ú•ady sledují dané ú•etní informace pro zjištění, zda vykázaná a uhrazená daň byla do státního rozpočtu odvedena ve správné výši.

Veřejnost (*Public*) má přístup k ú•etním výkazům prostřednictvím obchodního rejstříku, který je veřejně přístupný.

[5]

Základní komponenty ú•etní závěrky tvoří:

- 1) Výkaz o finanční pozici (*Statement of Financial Position*).
- 2) Výkaz o úplném výsledku hospodaření (*Statement of Comprehensive Income*).
- 3) Výkaz o změnách vlastního kapitálu (*Statement Showing Changes in Equity*).
- 4) Výkaz peněžních toků (*Statement of Cash Flow*).
- 5) Komentář k ú•etním výkazům (*Declarative Commentary*).

2.6 Základní prvky ú•etní závěrky

Koncepční rámec IFRS stanovuje základní prvky ú•etní závěrky. Základními prvky rozvahy jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál. Základní prvky, které se přímo vztahují k měření výkonnosti ve výsledovce, jsou výnosy a náklady. Nutno dále uvést, že v české legislativní úpravě neexistují obecné požadavky na uznání položek v rámci ú•etní závěrky tak, jak je stanoví koncepční rámec IFRS:

- ekonomický prospěch spojený s danou položkou plyne do nebo z ú•etní jednotky,
- danou položku lze ocenit náklady pořízení nebo hodnotou, kterou lze měřit.

Aktiva (*Assets*)

Aktivum je ekonomický zdroj využívaný podnikem, jehož existence v podniku je výsledkem minulých skutečností, a od něhož se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch, který je spolehlivě měřitelný. V souvislosti s výše uvedenými požadavky na uznání jednotlivých položek v rámci účetní závěrky musí být i aktivum spolehlivě měřitelné. V případě, že tomu tak není, nelze jej jako aktivum uznat. V těchto případech lze tuto položku např. uvést v poznámkách, v doplňkových tabulkách atp.

Budoucí ekonomický prospěch může plynout do účetní jednotky několika způsoby:

- použití aktiva při výrobě výrobků nebo poskytnutí služeb (výrobní linka, vybavení prodejny),
- výměna za jiné aktivum (vydání peněžních prostředků za nákup nové výrobní haly),
- použití k úhradě závazku (vydání peněžních prostředků za úhradu závazku za dodavateli).

K určení aktiva není podstatné vlastnické právo – tedy majetek najatý formou finančního pronájmu s následnou koupí v případě, že splňuje podmínky pro uznání jako aktiva, může být u nájemce jako aktivum vykázán.

Pokud došlo k výdaji, u kterého není pravděpodobný budoucí ekonomický přínos pro účetní jednotku, nelze takovouto položku uznat jako aktivum a je třeba ji vykázat jako náklad ve výsledovce.

Závazky (*Liabilities*)

Závazek je současnou povinností podniku, která vznikla na základě minulých skutečností, jejich vypořádání povede k oděrpání podnikových zdrojů ekonomického prospěchu. Jsou

spolehliv• m••iteln•. Od•erp•n• podnikov•ch zdroj• ekonomick•ho prosp•chu ch•pejme jako •bytek aktiv (jako p••klad lze op•t uv•st •bytek finan•n•ch prost•edk• k •hrad• dodavatelsk•ch faktur – z•vazk•). Z•vazky lze hradit v hotovosti, bankovn•m p•evodem, poskytnut•m slu•eb.

Vlastn• kapit•l (*Shareholders Equity*)

Vlastn• kapit•l je zbytkov• pod•l na aktivech podniku po ode•ten• v•ech z•vazk•. V p••pad•, •e •živatel• po•aduj• podrobn•j•• informace, lze polo•ku vlastn• kapit•l v rozvaze roz•lenit do skupin (nap•. rezervn• fond, nerozd•len• zisk/ztr•ta, fondy ze zisku).

V•še vlastn•ho kapit•lu z•vis• na zp•sobu ocen•n• aktiv a z•vazk•. P•ecen•n• aktiv a z•vazk• vede ke zv•y•en• vlastn•ho kapit•lu. Zp•sob ocen•n• je z•visl• na pojet• kapit•lu, kter• si dan• ••etn• jednotka m• •e zvolit pro sestaven• ••etn• z•v•rky:

- 1) **Finan•n• pojet•:** kapit•l je pova•ov•n za •ist• aktivum. V p••pad•, •e •ist• aktiva na konci ••etn•ho obd•b• p•evy•uj• •ist• aktiva na po••tku ••etn•ho obd•b•, je v•sledkem hospoda•en• zisk. V p••pad•, •e •ist• aktiva na konci ••etn•ho obd•b• jsou ni••••i ne• •ist• aktiva na po••tku ••etn•ho obd•b•, je v•sledkem hospoda•en• ztr•ta (pozn. nen• uva•ov•no o vkladech a v•yb•rech kapit•lu vlastn•ky v pr•b•hu ••etn•ho obd•b•). Zisk je tedy rozd•lem n•klad• a v•ynos•. Pro toto pojet• je typick•, •e kapit•l je vyjad•ov•n v nomin•ln•ch cen•ch.
- 2) **Fyzick• pojet•:** kapit•l je pova•ov•n za produktivn• kapacitu ••etn• jednotky. V p••pad•, •e produk•n• kapacita ••etn• jednotky na konci ••etn•ho obd•b• p•evy•uje produk•n• kapacitu na po••tku ••etn•ho obd•b•, je v•sledkem hospoda•en• zisk (ztr•ta v opa•n•m p••pad•).

Náklady (*Expenses*)

Náklady jsou definovány jako poklesy ekonomického užitku, které vedou k poklesu vlastního kapitálu. Výsledkem je snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než formou výplaty vlastníkům kapitálu. I tyto poklesy ekonomického užitku musí být spolehlivě ocenitelné. Z tohoto jasně vyplývá, že k uznání nákladu dochází souasně se zvýšením závazku nebo s poklesem aktiv. Aby bylo možné daný náklad přímo vykázat ve výsledovce, musíme být schopni jej konkrétně přiřadit k položce výnosů (zde je možné vidět podobu s českým zákonem o daních z příjmů, kdy v ust. § 24 je definice výdaje resp. nákladu – položky vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů). V koncepčním rámci jsou za náklady považovány zejména oblasti nákladů prodaných výkonů, mzdové náklady, odpisy. Náklady jsou vykazovány ihned bez ohledu na jejich zaplacení (tedy úbytek aktiv). Do položky nákladů patří náklady z běžné činnosti podniku, ztráty (*losses*), které vznikají i z jiné než běžné činnosti účetní jednotky.

Výnosy (*Incomes*)

Výnosy jsou definovány jako přírůstky ekonomických užitků, které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než formou vkladů učiněných vlastníky kapitálu. Do položky výnosů spadají výnosy z běžné činnosti, přínosy (*gains*), které vznikají i z jiné než běžné činnosti účetní jednotky. V rámci české účetní legislativy neexistuje rozdíl mezi výnosy a přínosy. Do výnosů definovaných v souladu s koncepčním rámcem spadají například výnosy z prodeje, výnosy z úroků a dividend. Jako přínosy lze chápat například zisk spojený s vyřazením dlouhodobých aktiv.

K oběma těmito položkám je dále nutné podotknout, že jak ztráty, tak i přínosy musí být v souladu s koncepčním rámcem vykazovány mimo náklady a výnosy, a to z důvodu, že jejich výše může mít podstatný vliv na ekonomické rozhodování uživatelů účetní závěrky.

Definici základních prvků rozvahy a výsledovky (jak je uvedeno výše) nenajdeme v rámci české účetní legislativy. Pouze prováděcí vyhláška k zákonu o účetnictví upravuje obsahové vymezení jednotlivých položek.

2.7 Oceňování v souladu s koncepčním rámcem

Oceňování nastává jako třetí etapa vykazování jednotlivých položek v účetní závěrce v souladu se standardy IFRS. Na prvním místě je definice dané položky (např. aktivum, závazek). Pokud položka splňuje definici, dojde k jejímu rozpoznání (tedy, že do podniku bude plynout budoucí ekonomický prospěch a že je možné spolehlivě stanovit vyšší náklady), přichází poslední fáze – tedy oceňování.

Oceňování je metodickým prvkem, který zásadně ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací.

[3]

Koncepční rámec rozeznává 4 základní výchozí oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky:

- 1) **Historická cena (*Historical Cost*)** vychází z původních pořizovacích nákladů nebo z ocenění v odhadnuté hodnotě, kterou by bylo potřeba vynaložit na jejich získání v době pořízení. U nakupovaných aktiv představuje historická cena pořizovací náklady, u aktiv vlastní výroby to jsou výrobní náklady (přímé náklady a výrobní režie). Tento způsob ocenění je nejvíce používaným. U dlouhodobého majetku – hmotného i nehmotného, investic do nemovitostí je však možné je přecenit. Standardy IFRS však také požadují, aby některé typy finančních nástrojů a zemědělských aktiv byly oceněny reálnou hodnotou.

- 2) **Běžná cena (*Current cost*):** jedná se o ocenění na takové úrovni, jako by stejné aktivum bylo pořízováno v době ocenění. Respektive se jedná o určení ceny, kdyby si dané aktivum pořízoval nakupující v daném čase. Uvedené ocenění odráží odhadovanou cenu oceňovaného aktiva z pozice podniku – kupce, který hodlá majetek obnovit.
- 3) **Realizovatelná hodnota (*Realisable Value*)** vychází z hodnoty aktiv v penězích, které by bylo možné získat prodejem daných aktiv. Po odečtení přímých nákladů prodeje získáme čistou realizovatelnou hodnotu.
- 4) **Současná hodnota (*Present Value*)** odráží diskontovanou hodnotu budoucích čistých peněžních přítoků, které lze z aktiva při běžném podnikání očekávat. Touto metodou je vhodné oceňovat dlouhodobé pohledávky a závazky, nebo v těchto případech je vliv času na hodnotu peněžních prostředků podstatný.

Metodám oceňování majetku a závazků je věnována část IV. Zákona o účetnictví. Zákon o účetnictví na rozdíl od koncepčního rámce neobsahuje detailní úpravu oceňování, ale spíše se zabývá požadavky na ocenění jednotlivých složek majetku a závazků. Jako základní způsob ocenění je uvedena tzv. pořizovací cena – tedy cena pořízení a veškeré náklady spojené s pořízením, následují ji reprodukční cena a reálná hodnota.

Závěrem k oddílu ocenění nutno dále uvést, že koncepční rámec v této části bývá považován za srozumitelnější. Tím, že obsahuje pouze obecné požadavky, je pro účetní jednotky přijatelnější. Jednotlivé konkrétní údaje si již účetní jednotka zjistí z jednotlivých standardů.

3 KOMPARATIVNÍ ANALÝZA VYBRANÉ ÚČETNÍ PROBLEMATIKY DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A STANDARDU IFRS

Tato část diplomové práce je věnována porovnání některých vybraných účetních oblastí, jež jsou odlišně upraveny v české účetní legislativě a odlišně ve standardech IFRS. Toto odlišné pojetí má podstatný vliv na vykazování v účetních výkazech. Z vybrané problematiky bude sledován dlouhodobý hmotný majetek včetně porovnání pořízení tohoto majetku formou leasingu.

3.1 Legislativní úprava leasingu

O leasingu se v současné době hovoří především v souvislosti s přijatými změnami v rámci optimalizace daní z příjmů fyzických a právnických osob. Současná ekonomická situace v rámci celé EU přispěla k tomu, že v minulém roce byla oblast leasingu věnována pozornost především v oblasti daní z příjmů. V rámci daní z příjmů byly stanoveny nové podmínky uznatelnosti jednotlivých splátek do daňově účinných nákladů, resp. výdajů u osob vedoucích daňovou evidenci. Také v oblasti daní z přidané hodnoty prošel leasing procesem úprav. Mezi zásadní patří možnost uplatnit nárok na odpočet z celé hodnoty leasingu v první leasingové splátce. Plátcí daní z přidané hodnoty již neuplatňují nárok na odpočet z každé předepsané leasingové splátky, ale nárok na odpočet je uplatněn z celé hodnoty pořízovaného majetku při první leasingové splátce. Výše uvedené příklady nejsou přesným výkladem změn, jimiž tento způsob financování majetku prošel. Jelikož se jedná o jeden z nejvíce používaných způsobů financování majetku společností i jednotlivců, je důležité se uvedené problematice věnovat i v rámci této diplomové práce.

S problematikou leasingu se setkávají všechny podnikající subjekty. V současné době kooperace jednotlivých ekonomických subjektů neprobíhá pouze na národní úrovni. Mezinárodní společnosti zakládají své dceřiné společnosti i na našem území, a tudíž se

mnozí účetní musejí vypořádat s tím, že v rámci české účetní a daňové legislativy je tento způsob financování vykazován odlišně, než vyžadují mateřské společnosti, jež účtují v souladu s mezinárodními standardy IFRS.

V rámci standardu IFRS je leasing upraven v Mezinárodním účetním standardu IAS 17 – Leasingy. Problematika leasingu bude řešena podrobněji z pohledu nájemce, jelikož mnohé firmy se spíše dostávají do pozice nájemce, a také z tohoto pohledu budou danou problematiku řešit i v rámci účetních výkazů. Stručně bude také popsána tato problematika na straně pronajímatele.

V závěru tohoto oddílu bude na konkrétním příkladu ukázáno praktické řešení vypočítání leasingových splátek, úroků a způsobu jejich zaúčtování v souladu se standardem IAS 17.

3.1.1 Leasing a jeho úprava dle ÚL

Úprava finančního leasingu není v rámci českého právního řádu přímo konkretizována. Účtování je chápáno jako účtování služby nájmu, jelikož finančním leasingem se dle české právní úpravy rozumí poskytnutí majetku za úplatu. Položky nájemného za jednotlivé měsíce jsou ve výkazu zisku a ztráty vykazovány jako náklad za službu, a to rovnoměrně po celou dobu pronájmu.

Předmět pronájmu je po celou dobu trvání leasingové smlouvy ve vlastnictví pronajímatele – tedy leasingové společnosti, proto nemůže být vykazován jako aktivum v podniku, jež si jej touto formou pořídí. Leasingová společnost (vlastník pronajatého majetku) účtuje takéž o odpisech, odpisy tedy neovlivňují hospodářský výsledek nájemce.

Většina malých a středních podniků účtuje jednotlivé splátky nájemného v souladu s platnými účetními předpisy (zejména pak českým účetním standardem č. 019) jako službu na vrub účtu účtové skupiny 51 - Služby (v praxi je běžně používán účet 518 – Ostatní služby), a tudíž neovlivňuje žádným způsobem rozvahu. Najatý majetek je po celou dobu nájemního vztahu evidován pouze na podrozvahových účtech. Nájemce je povinen ctít základní účetní metody a principy, a to zejména správné zachycení podstaty účetního případu s ohledem na smluvní ujednání.

Nesmí také opomenout na princip aktuálnosti - tedy náklady spojené s leasingem účtovat pouze do toho období, s nímž věcně a časově souvisí. Nájemné tedy musí být časově rozlišené – do nákladů běžného účetního období lze uplatnit pouze poměrnou část nájemného, která na dané období připadá. Je-li nájemné hrazeno předem, je zde možnost využití účtu 381 – Náklady příštích období. V opačném případě, tedy hrazení nájemného pozadu, se využívá účet 383 – Výdaje příštích období.

Druhým možným způsobem účtování o najatém majetku je využití účtu 381 – Náklady příštích období, na kterém účetní jednotka eviduje najatý majetek v pořizovací ceně. Souvztažnost může být použit například účet 474 – Dlouhodobé závazky z pronájmu. Při využití této metody vstupuje najatý majetek do aktiv a tímto tedy také ovlivňuje rozvahu. V průběhu trvání leasingového vztahu jsou účetní jednotkou hrazeny jednotlivé splátky nájemného. Tyto jsou účtovány jako náklad na vrub účtu 518 – Ostatní služby se souvztažným zápisem na účet 381 – Náklady příštích období, čímž dochází ke snižování hodnoty majetku vykázaného v rozvaze. Jak jsou v jednotlivých měsících hrazeny jednotlivé leasingové splátky, dochází k postupnému snižování závazku na účet 474 – Dlouhodobé závazky z pronájmu. Úhrada jednotlivých splátek je účtována MD 474 – Dlouhodobé závazky z pronájmu se souvztažným zápisem na stranu D účtu 221 – Bankovní účty.

V případě využití této metody zachycení pronajatého majetku, se účetní jednotka přibližuje systému vykazování leasingu dle standardu IFRS. I přes to, že účetní jednotka není vlastníkem najaté věci, jedná se o majetek využívaný k její podnikatelské činnosti, a je tedy více v souladu se zásadou věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví, tento majetek vykázat v rozvaze.

Podrobné informace týkající se uzavřených smluv o finančním nájmu uvádí nájemce v příloze, jež je nedílnou součástí účetní závěrky.

V případě využití první metody evidování najatého majetku, tedy nebude najatý majetek přímo zachycen v účetních výkazech, nýbrž bude o něm účtována na podrozvahových účtech. V nákladech bude zachycen časově rozlišený závazek úhrady nájemného leasingové společnosti.

Daňová činnost finančního leasingu je upravena zákonem o daních z příjmů, který v ust. § 24 odst. 15 zákona o daních z příjmů upravuje finanční pronájem s následnou koupí najatého majetku. V současné době, kdy zákonodárny orgán musí čelit celosvětové ekonomické krizi, byly dočasné zmírněny podmínky daňové uznatelnosti finančního pronájmu s následnou koupí hmotného majetku¹⁶. Zákon o daních z příjmů uvádí, že do daňových úhradných nákladů lze zahrnout takový pronájem hmotného majetku, jehož doba nájmu trvá:

- nejméně 12 měsíců u majetku uvedeného v 1. odpisové skupině (z běžné praxe se jedná o drobné kancelářské stroje a přístroje) a který byl pořízen v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 a pronajímatel je prvním vlastníkem daného majetku,
- nejméně 24 měsíců u majetku zařazeného ve 2. odpisové skupině (z běžné praxe se jedná o nejvíce požívaný majetek touto formou - dvoustopá motorová vozidla)

¹⁶ Zde nutno podotknout, že se jedná o opatření „na přechodnou dobu“.

pořízený v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 a pronajímatel je prvním vlastníkem daného majetku.

Další podmínkou daňové uznatelnosti je bezprostřední převod vlastnických práv k předmětu nájmu mezi vlastníkem (pronajímatelem) a nájemcem po ukončení doby nájmu. Třetí a poslední podmínkou je povinnost nájemce zahrnout daný majetek do svého obchodního majetku.

[13]

3.1.2 Leasing a jeho úprava dle standardu IFRS

IAS 17 definuje leasing jako smlouvu, kdy pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb po stanovené období.

[7]

Klasifikace leasingu je založena na rozsahu rizik a odměn vyplývajících z vlastnictví pronajatého aktiva. Určuje se na jeho počátku, upřednostňuje se transakce před právní formou smlouvy. Rizika zahrnují možnost vzniku ztráty z nevyužitých kapacit nebo zastaralých výrobních technologií. Odměny zahrnují očekávání budoucích výnosových operací během ekonomické životnosti daného aktiva a realizaci nebo zhodnocení zbytkové hodnoty aktiva. Podle této klasifikace se leasing dělí:

1. Finanční leasing.
2. Operativní leasing.

Finanční leasing je takový druh leasingu, kdy jsou všechna podstatná rizika a odměny vyplývající z vlastnictví převedena na nájemce. Vlastnické právo může a nemusí být na konci leasingového vztahu převedeno.

Mezi hlavní ukazatele finančního leasingu patří:

- převod vlastnictví aktiva na nájemce do konce nájemní doby,
- nájemce má předkupní právo na odkoupení aktiva za cenu, která by měla být nižší než reálná hodnota k datu předkupního práva,
- doba leasingu je sjednána na větší část ekonomické využitelnosti daného aktiva,
- nájemce může zrušit leasingový vztah, avšak nese pronajímateľovy ztráty vyplývající ze zrušení leasingového vztahu,
- nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než nájemné tržní.

[8]

Operativní leasing je leasing, který není finančním. Tedy leasing, který neprevádí všechna rizika a odměny vyplývající z vlastnictví. V souvislosti s tímto druhem leasingu je třeba vyloučit náklady na služby – pojištění, údržbu daného aktiva. Problematika operativního leasingu je řešena obdobně jako v rámci českých účetních standardů. Jednotlivé leasingové splátky jsou vykazovány ve výsledovce na vrub příslušných nákladových účtů, a to rovnoměrně po dobu trvání leasingového vztahu.

V souvislosti s popisem různých druhů leasingu je nutné dále konstatovat, že takto definovaný druh leasingu může znamenat, že pronajímatel a nájemce budou jeden leasingový vztah klasifikovat odlišně. Například může nastat situace, kdy nájemce klasifikuje daný leasing jako operativní, avšak strana pronajímatele jej bude hodnotit jako leasing finanční, pokud leasingová smlouva bude obsahovat záruku třetí strany za zbytkovou hodnotu.

V případě, že v průběhu trvání leasingového vztahu dojde ke změně podmínek v dané smlouvě, je toto považováno za sjednání nové leasingové smlouvy. Toto však neplatí, pokud dochází ke změnám v účetních propočetech – např. zbytkové ceny daného aktiva.

Při klasifikaci leasingu je nutné rozlišovat mezi pojmy **zahájení leasingu**, jež označuje datum oprávnění užívat nájemcem předmět leasingu a **počátek leasingu**, označující datum uzavření leasingové smlouvy nebo termín vázanosti stran hlavními podmínkami leasingu, podle toho, které datum nastane dříve.

Doba leasingu je nevypověditelná doba, na kterou má nájemce smlouven nájem aktiva. Minimální leasingové platby jsou veškeré platby během doby trvání leasingového vztahu. Neobsahují však pojištění daného aktiva.

Vykazování leasingu v souladu s IFRS na straně nájemce:

Při zahájení leasingu je nájemce povinen porovnat reálnou hodnotu pronajatého aktiva se současnou hodnotou minimálních leasingových splátek. Nájemce poté vykáže finanční leasing v rozvaze v té hodnotě, která je nižší. Při zahájení leasingu jsou aktivum a závazek z titulu budoucích leasingových splátek vykázány v rozvaze ve stejných částkách. Počáteční přímé náklady nájemce jsou dodatečně přičteny k aktivu.

Při výpočtu této současné hodnoty minimálních leasingových splátek se jako diskontní sazba využívá tzv. **implicitní úroková míra** (sazba, při které je současná hodnota minimálních leasingových plateb rovna reálné hodnotě pronajatého aktiva zvýšené o počáteční přímé náklady pronajímatele) nebo tzv. **přírůstková výpůjční úroková sazba** (úroková míra, kterou by musel nájemce zaplatit za podobný leasing nebo která by byla vynaložena v případě, že by si nájemce vypůjčil prostředky pro koupi aktiva na stejnou dlouhou dobu a s podobným jištěním).

Leasingové splátky nejsou dle tohoto principu účtovány lineárně, jak známe z ÚL, ale jsou rozděleny mezi splátku závazku a úrok. Finanční náklady (úroky) musí být během doby trvání leasingu rozvrženy takovým způsobem, aby byla zajištěna konstantní úroková míra u zbývajících částek závazku za každé období.

Předmět leasingu je dle standardů IFRS odepisován lineárně. V případě, že předem není přesně známo, zda na nájemce nakonec přejde vlastnické právo, je aktivum plně odepsáno za dobu leasingu, je-li kratší než doba použitelnosti daného aktiva.

3.1.3 Komparativní analýza problematiky leasingu

Ilustrativní příklad 1

Leasingová smlouva byla uzavřena dne 22. 6. 2009. Datum předpokládaného dodání předmětu leasingu (osobního vozidla) byl stanoven na 30. 6. 2009. Pořizovací cena osobního vozidla uvedená v leasingové smlouvě 590 290 Kč včetně 19% DPH (496 042 Kč bez DPH). Ve smlouvě je sjednáno, že bude uhrazeno celkem 36 leasingových splátek. První navýšená splátka leasingu hrazená předem činí 59 029 Kč včetně 19% DPH (49 604,20 Kč bez DPH). Výše jednotlivých leasingových splátek činí 17 665 Kč včetně 19% DPH (14 844,53 Kč bez DPH). Tato částka zahrnuje splátku kapitálovou (12 398,27 Kč + DPH) a finanční splátky ve výši 2 446,31 Kč bez DPH. Kupní (zůstatková) cena včetně DPH činí 119,00 Kč (100,00 bez DPH). Tím, že účetní jednotka s leasingovou společností dlouhodobě spolupracuje, jí nebyl účtován poplatek za uzavření leasingové smlouvy.

Účtování finančního pronájmu s následnou koupí najatého majetku na straně nájemce představuje následující tabulka 6. Při sestavení přehledu účtování jsou použita čísla účtů v souladu s návrhem účtového rozvrhu, který je uveden v příloze C.

Tab. 6 Přehled účtování leasingové smlouvy dle ÚL

Účetní operace – účetní období 2009	částka	MD	D
Zaevidování majetku na podrozvahové účty	496 042,00 Kč	752	799
Zaevidování závazku z titulu leasingových splátek	534 403,00 Kč	753	799
Úhrada mimořádné splátky	49 604,20 Kč	381	221
	9 424,80 Kč	343	221
Předpis jednotlivých splátek nájemného (červen – prosinec)	103 911,71 Kč	518	325
	19 743,29 Kč	343	325
Úhrada jednotlivých splátek nájemného (červen – prosinec)	123 655,00 Kč	325	221
Uplatnění poměrné části navýšené splátky do nákladů (červen – prosinec) 7/36	9 645, 26 Kč	518	381
Snížení závazků na podrozvahových účtech	103 911,71 Kč	799	753
Účetní operace – účetní období 2010 a 2011			
Předpis jednotlivých splátek nájemného (leden – prosinec)	178 134,36 Kč	518	325
	33 845,64 Kč	343	325
Úhrada jednotlivých splátek nájemného (leden – prosinec)	211 980,00 Kč	325	221
Uplatnění poměrné části navýšené splátky do nákladů (leden – prosinec) 12/36	16 534,72 Kč	518	381
Snížení závazků na podrozvahových účtech	178 134,36 Kč	799	753
Účetní operace – účetní období 2012			
Předpis jednotlivých splátek nájemného (leden – květen)	74 222,65 Kč	518	325
	14 102,35 Kč	343	325
Úhrada jednotlivých splátek nájemného (leden – květen)	88 325,00 Kč	325	221
Uplatnění poměrné části navýšené splátky do nákladů (leden – květen) 5/36	6 889,48 Kč	518	381
Snížení závazků na podrozvahových účtech	74 222,65 Kč	799	753
Vyřazení majetku z podrozvahové evidence	496 042,00 Kč	799	752
Pořízení předmětu leasingu po ukončení leasingové smlouvy	100,00 Kč	022	321
	19,00 Kč	343	321
Úhrada kupní ceny	119,00 Kč	321	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

Závěr:

Do nákladových položek bude v účetním období roku 2009 účtována poměrná část mimořádné splátky nájemného v částce 11 477,86 Kč a jednotlivé splátky nájemného – tedy 7 x 17 665,08 Kč. Celkem bude do nákladů účtována částka 135 132, 86 Kč.

Ilustrativní příklad č. 2¹⁷

Mimořádná leasingová splátka (dále jen „MLS“) je totožná se splátkou leasingu hrazenou předem (pro účely standardu IFRS zahrnuje DPH) - v tomto případě tedy 59 029 Kč.

Běžná leasingová splátka – pravidelná splátka dle splátkového kalendáře a zahrnuje kapitálové splátky (dále jen „LSK“), DPH, splátky finanční služby (dále jen „LSF“), DPH z této finanční služby.

Kupní cena: obdobně jako dle ÚL – zahrnuje kupní cenu bez DPH (KCB).

Dle definice uvedené výše v textu je důležité nejprve určit reálnou hodnotu a souasnou hodnotu minimálních leasingových plateb. Jejich výši potřebujeme znát pro správné zahrnutí leasingu do rozvahy (zahrneme v té výši, která je nižší).

Reálnou hodnotou je dle IFRS částka, za kterou může být aktivum směněno mezi znalými a ochotnými stranami v nespříznivé transakci. Dle této definice se do této částky zahrne mimořádná splátka bez DPH, celková suma leasingových kapitálových splátek bez DPH a dále kupní cena tohoto aktiva opět bez DPH.

$$RH = \text{mimořádná splátka bez DPH} + \text{LSK bez DPH} + \text{kupní cena bez DPH} \quad (1)^{18}$$

$$RH = 49.604,20 + 446.337,72 + 100$$

$$RH = 496.042 \text{ Kč} - \text{jedná se tedy o PC aktiva bez DPH}$$

¹⁷ Zadání totožné s ilustrativním příkladem č. 1 – účtování leasingu dle ÚL

¹⁸ KOCH, J. Způsob transformace finančního leasingu podle Mezinárodních účetních standardů, *Poradce* č.3, s. 7.

Současná hodnota minimálních leasingových plateb (dále jen „SH“) je suma diskontovaných jednotlivých plateb. Nesmí se započítávat DPH.

Vzorec na výpočet současné hodnoty je stanoven následovně:

$$SH = [MKS + (LSK+LSF)] / (1+i)^0 + [(2. - 36. LSK+LSF) / (1+i)^n KCB / (1+i)^{36}] \quad (2)^{19}$$

Legenda:

MKS: mimořádná kapitálová splátka

LSK: leasingová kapitálová splátka:

LSF: leasingová finanční splátka

KCB: kupní cena bez DPH na konci leasingu

n: počet období (0 – 36)

i: diskontní míra (úroková míra, za níž by si nájemce mohl vypůjčit dané aktivum ve stejném čase a za obdobných podmínek)

Výpočet²⁰:

$$SH = [(49\,604,20 + 14\,844,58)] / (1 + 0,12)^0 + [14\,844,58 / (1 + 0,12)^n 100 / (1 + 0,12)^{36}]$$

$$SH = 49\,604,20 + 451\,545 + 1,69$$

$$SH = 501\,150,80 \text{ Kč}$$

Účetní jednotka porovná reálnou hodnotu předmětu leasingu ve výši 496 042 Kč a současnou hodnotou leasingových splátek – 501 150,80 Kč a předmět leasingu tedy zahrne do rozvahy v hodnotě nižší z těchto dvou částek. V tomto případě bude daný majetek zahrnut do rozvahy v reálné hodnotě 496 042 Kč.

¹⁹ KOCH, J. Způsob transformace finančního leasingu podle Mezinárodních účetních standardů, Poradce č. 3. S. 7

²⁰ Podrobný přehled vyřízení současné hodnoty leasingových splátek při úrokové sazbě 12% p. a. představuje příloha F.

Přehled vykazování leasingu v souladu se standardy IFRS představuje následující tabulka č. 7.

Tab. 7 Přehled účtování leasingu v souladu se standardy IFRS²¹

Účetní operace červenec – prosinec 2009	částka	MD	D
Zahrnutí předmětu leasingu do rozvahy	496 042,00	022	474
Úhrada jednotlivých splátek celkem v roce 2009	116 706,00	474	221
DPH	26 347,62	343	221
Odpisy předmětu leasingu 2009 ²²	49 604,00	551	082
Zúčtování úroků 2009	21 965,56	562	221
Účetní operace leden – prosinec 2010			
Úhrada jednotlivých splátek celkem v roce 2010	137 359,00	474	221
DPH	33 846,00	343	221
Odpisy daného předmětu 2010	99 208,00	551	082
Zúčtování úroků 2010	40 775,00	562	221
Účetní operace leden - prosinec 2011			
Úhrada jednotlivých splátek celkem v roce 2011	156 066,00	474	221
DPH	33 846,00	343	221
Odpisy daného předmětu 2011	99 208,00	551	082
Zúčtování úroků 2011	22 079,00	562	221
Účetní operace leden – červen 2012			
Úhrada jednotlivých splátek celkem v roce 2012	85 920,00	474	221
DPH	16 923,00	343	221
Odpisy daného předmětu 2012	49 604,00	551	082
Zúčtování úroků 2012	3 247,00	562	221

Zdroj: Vlastní zpracování.

²¹ Při sestavení přehledu účtování jsou použita čísla účtů v souladu s návrhem účtového rozvrhu, který je uveden v příloze C.

²² Společnost na počátku leasingu stanovila, že předmět leasingu bude využíván k ekonomické činnosti po dobu 5 let (60 měsíců). Za dobu trvání leasingu bude odepsáno 36/60 majetku, tedy 297 625 Kč. V odpisování bude společnost pokračovat dalších 24 měsíců až do úplného odepsání.

V tabulce 8 je možné porovnat vliv rozdílného vykazování leasingové smlouvy dle ÚL a standardu IFRS. V roce 2012 je nastíněno ovlivnění daných účetních výkazů po dobu trvání leasingové smlouvy – tedy do června 2012.

Tab. 8 Vliv rozdílného vykazování hodnoty leasingu na jednotlivé účetní výkazy

	Vykazování v souladu s ÚL		Vykazování v souladu s IFRS	
	Vliv na položky majetku v rozvaze	Vliv na hospodářský výsledek	Vliv na položky majetku v rozvaze	Vliv na hospodářský výsledek
2009	+ 39 959 Kč	- 113 557 Kč	+ 446 438 Kč	-71 569 Kč
2010	+ 23 424 Kč	- 194 670 Kč	+ 347 230 Kč	- 139 983 Kč
2011	+ 9 890 Kč	- 194 670 Kč	+ 248 022 Kč	- 121 287 Kč
2012	+ 100 Kč	- 81 112 Kč	+ 198 418 Kč	- 52 851 Kč
Celkem	---	- 584 009 Kč	---	- 385 690 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování.

V případě vykazování problematiky leasingu dle ÚL bude v prvním roce do rozvahy zahrnuta pouze poměrná část nulté navýšené splátky v celkové výši 39 959, a to v rámci účtu 381 – Náklady příštích období. V tomto případě bude ve výkazu zisku a ztráty v nákladech (prostřednictvím účtu 518 – Ostatní služby) zahrnuta částka jednotlivých splátek leasingu spolu s poměrnou částí nulté navýšené splátky – celkem 113 557 Kč. Účetní jednotka tedy bude vykazovat ztrátu v této výši. V následujících letech se bude částka účtu 381 – Náklady příštích období snižovat tím, jak bude v jednotlivých letech částka nulté navýšené splátky rozpouštěna do nákladů. V roce 2012, kdy bude předmět nájmu společnosti odkoupen do majetku, bude rozvaha ovlivněna pouze výší vstupní ceny, ve které bude majetek zahrnut na majetkové účty, konkrétně na účet 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí v hodnotě 100 Kč.

Oproti tomu rozvaha sestavená v souladu se standardy IFRS bude ovlivněna vykázáním předmětu leasingu na stranu aktiv v celkové hodnotě 496 042 Kč, a to opět prostřednictvím účtu 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí. V prvním roce bude vykázána ztráta z titulu leasingu pouze ve výši 71 569 Kč prostřednictvím vyúčtování odpisu majetku na účtu 551 – Odpisy hmotného a nehmotného majetku a zúčtováním úroků (účet 562 – Úroky). V následujících letech se bude hodnota vykázaného aktiva snižovat o částky uplatněných odpisů. Daný majetek bude až do úplného odepsání ovlivňovat položku rozvahy. Nákladové položky jsou v jednotlivých letech ovlivněny výši uplatněných odpisů tohoto majetku a výši úroků z titulu uzavřené leasingové smlouvy.

Hovoříme-li o celkové době leasingu, pak účetní jednotka účtující v souladu s ÚL vykáže ztrátu ve výši 584 009 Kč, oproti tomu účetní jednotka vykazující leasing v souladu se standardy IFRS vykáže ztrátu 385 690 Kč.

Z výše uvedeného textu je dále patrné, že mezinárodní standardy IFRS i česká účetní legislativa rozlišují mezi finančním a operativním leasingem. Účtování v rámci ÚL se řídí podle uzavřené leasingové smlouvy. Důsledkem je to, že operativní i finanční leasing se účtuje obdobně. Oproti tomu v rámci standardů IFRS je zásadně uplatňováno pravidlo přednosti podstaty nad právní formou.

Další zjevně patrný rozdíl je ve vykazování leasingu v souladu se standardy IFRS oproti ÚL, kdy dle této legislativy může být předmět leasingu evidován pouze na podrozvahových účtech. Jak je výše v textu uvedeno, v průběhu trvání leasingové smlouvy se účtuje pouze o časově rozlišené první navýšené splátce nájemného a o jednotlivých leasingových splátkách. Až po ukončení leasingového vztahu, kdy jsou vlastnická práva kupní smlouvou převedena z pronajímatele na nájemce, je ten povinen dané aktivum zahrnout na majetkové účty rozvahy v pořizovací ceně.

3.2 Prodej a zp•tný leasing

V praxi se s touto operací nesetkáváme tak často, ale v současné době opakovaně zmi•ované ekonomické a finanční krize bude tato problematika pravděpodobně řešena ve větší míře. Problematika zp•tného leasingu bude nastíněna na příkladu.

Ilustrativní příklad •. 3

Účetní jednotka provozující svou podnikatelskou činnost v oboru nákladní dopravy je vlastníkem několika nákladních vozidel. V současné době se dostala do platební neschopnosti a není schopna hradit své splatné závazky. Jako řešení bylo této účetní jednotce doporučeno prodat jedno z nákladních vozidel se zp•tným finančním leasingem. Vlastnická práva k tomuto vozidlu budou kupní smlouvou převedena na pronajímatele (převážně leasingovou společnost). Následně bude uzavřena mezi účetní jednotkou a leasingovou společností smlouva o finančním leasingu, kde předmětem bude právě toto nákladní vozidlo. Přínosem této operace je skutečnost, že účetní jednotka získá potřebnou finanční hotovost a současně může dále dané vozidlo využívat ke svým podnikatelským aktivitám.

Dle • ÚL je takováto operace zachycena jako oddělený prodej a následný zp•tný pronájem. Nájemce zachytí daný zisk či ztrátu z tohoto prodeje na výnosových resp. nákladových účtech výkazu zisku a ztráty. Porovnává se rozdíl mezi prodejní cenou bez DPH (výnos z prodeje) a z•statkovou cenou daného aktiva. Je-li výnos z prodeje větší než z•statková cena, nájemce realizoval účetní zisk. V opačném případě, kdy je z•statková cena větší než z•statková cena daného aktiva, byla realizována účetní ztráta.

Z důvodu opatrnosti jsou k zachycení této transakce také využívány účty rezerv.

Účetní ošetření této transakce v souladu s IFRS na straně nájemce závisí na druhu leasingu, tj. na tom, zda tato operace vede k finančnímu nebo operativnímu leasingu. Podstatou

způsobilého leasingu jako finančního leasingu není prodej, nebo rizika a odměny se nepředvedly, ale finanční přímka. Přebytek prodejní ceny nad účetní hodnotou je u nájemce časově rozlišen do výnosů po dobu leasingového vztahu. K tomuto je třeba dále uvést, že není vhodné tento přebytek vykazovat jako zisk z prodeje aktiva, jelikož toto bylo znovu nabyto účetní jednotkou v rámci finančního leasingu a předmět leasingu slouží jako záruka. Předmět leasingu i hodnota závazku musí být přeceněny na reálnou hodnotu.

Shrnutí:

Porovnáním přehledu účtování finančního leasingu u nájemce dle ČÚL a standardů IFRS je rozdíl patrný na první pohled. V rámci účtování dle ČÚL bude předmět leasingu zachycen v rozvaze až po uplynutí doby leasingu, kdy účetní jednotka odkoupí předmět leasingu od leasingové společnosti (pronajímatele). Na účty hmotného majetku je předmět leasingu zahrnut v kupní ceně, která je obvykle zanedbatelná.

Lze také konstatovat, že zahrnutí předmětu leasingu v této ceně nesplňuje základní povinnost účetní jednotky, kdy dle ust. § 7 zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

Podmínku věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví by splnilo například zahrnutí vozidla do rozvahy na konci leasingu v reprodukční ceně. V případě, že leasingový vztah je obvykle uzavírán na dobu 3 let (36 měsíců) a předmět leasingu bude obchodní společností využíván k ekonomické činnosti po dobu 5 let (60 měsíců), budou i odpisy účtované ve zbývajících 24 měsících neobjektivní. Pokud by byl předmět leasingu zahrnut do majetku ve výši zmíněné reprodukční ceny, byly by i odpisy počítány z této reprodukční ceny a tím by účetní jednotka vykazovala snižování hodnoty daného majetku v souladu se skutečným opotřebením. Takto sestavená závěrka by více splňovala požadavek na věrné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky.

V případě, že účetní jednotka účtuje dle standardů IFRS, je na počátku postavena před nejdůležitější úkol – tedy uvážit (vypočítat), v jaké hodnotě bude předmět leasingu zaevidován do rozvahy.

Lze uvést, že finančním leasingu dle standardů IFRS je objektivnější, nebo i přesto, že vlastníkem předmětu leasingu je až do konečného uhrazení všech leasingových splátek leasingová společnost, nájemce předmětu leasingu využívá, jako by byl de facto jeho majitelem (využívá jej, vznikají mu dodatečné náklady spojené s provozem atd.). Z tohoto důvodu by měl být předmět leasingu vykazován v rozvaze.

3.3 Dlouhodobý hmotný majetek

Následující pododdíl bude věnován problematice vykazování dlouhodobého hmotného majetku (dále jen „DHM“). Ve velké většině podniků tvoří položka dlouhodobého majetku značnou část předmětu financování. V případě, že daný majetek není pořízován formou leasingu²³, tvoří také významnou položku v rozvaze. V rámci vykazování této složky také můžeme nalézt nejvíce rozdílů mezi standardy IFRS a českou účetní legislativou.

3.3.1 Dlouhodobý hmotný majetek v rámci české účetní legislativy

Dlouhodobý majetek je v rámci ÚL upraven českým účetním standardem č. 013 – Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Dlouhodobý hmotný majetek je rozčleněn do následujících položek:

²³ Zde je abstrahováno od vykazování pronajímaného majetku na účet nákladů příštích období – tedy na položky aktiv.

Stavby²⁴ spadají do této kategorie bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí, kterými jsou předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění, samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při respektování principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Za **pěstelské celky trvalých porostů** jsou považovány ovocné stromy nebo obecné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 ha.

Základní stádo a tažná zvířata, kterými jsou bez ohledu na výši ocenění plemenná zvířata kategorií skotu, koní, prasat, ovcí, koz a hus; koně, oslí, muly a mezci; zvířata základního stáda jiných hospodářských chovů a to na základě rozhodnutí účetní jednotky.

Jiný dlouhodobý hmotný majetek, který bez ohledu na výši ocenění zahrnuje ložiska nevyhrazeného nerostu; umělecká díla, jež nejsou součástí stavby; sbírky, movité kulturní památky a obdobné movité věci stanovené zvláštním právním předpisem.

[11]

Z výše uvedeného vyplývá, že dle českého pojetí se stroje, zařízení, pozemky, budovy atd. vykazují a oceňují v rámci jedné kategorie jako dlouhodobý hmotný majetek, a to bez ohledu na jejich užívání.

Provozování DHM podle § 13 (Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek)

Provozování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se uskutečňuje zejména koupí, vytvořením vlastní činností, nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku od jiné osoby,

²⁴ Položka Staveb je vymezena v ust. § 7 odst. 2 prováděcí vyhlášky a zahrnuje stavby větně budov, dílní díla a dílní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů; otvorky nových lomů, pískoven a hlíníšť; technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak; byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky podle zvláštního právního předpisu.

převodem podle právních předpisů nebo převodem z osobního užívání do podnikání (platí pouze v případě fyzických osob).

Vymezení způsobu pořízení DHM je důležité pro zjištění způsobu jeho ocenění. Metody ocenění jednotlivých složek majetku uvádí tabulka č. 5 na straně 31.

Součástí ocenění DHM i DNM jsou náklady vynaložené do doby uvedení majetku do užívání a spojené s pořízením tohoto majetku. Jedná se například o náklady na přípravu a zabezpečení pořízovaného majetku (poradenské služby, správní poplatky, poplatky za patenty), náklady na průzkumné, geologické a projektové práce, náklady na licence, náklady na zkoušky realizované před uvedením pořízovaného majetku do užívání atd.

Oproti výše uvedenému výčtu nelze jako položky vstupující uznat do ocenění DHM například náklady na opravu majetku po jeho uvedení do užívání, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a penále, daně z převodu nemovitostí, DPH, nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá stavba atd.

Odpisy DHM

Jsou upraveny ust. § 28 zákona o účetnictví, který stanoví, že účetní jednotky mající vlastnické právo nebo jiné právo k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územně samosprávných celků, není-li dále stanoveno jinak, o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami. Účetní jednotky jsou povinny sestavovat odpisový plán, na jehož základě provádějí odpisování majetku v průběhu jeho používání.

Zákon sice účetním jednotkám ukládá povinnost sestavit odpisový plán, který by zohlednil předpokládanou životnost odpisovaného majetku a jeho opotřebení, závaznou formu odpisového plánu však zákon ani prováděcí vyhláška žádným způsobem neupravuje. Je

tedy na rozvaze účetní jednotky, jakým způsobem tento odpisový plán sestaví. Odpisový plán je obyčejně účetními jednotkami zpracován formou vnitropodnikové směrnice, jež stanoví metody a způsob odpisování jednotlivých složek DHM.

Doba odpisování není účetními předpisy předepsána, v souladu se zásadou věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví je třeba stanovit dobu odpisování podle doby užití jednotlivých složek DHM. Tato doba nesmí být kratší jednoho roku, nebo doba použitelnosti DHM je delší než jeden rok.

Metody odpisování nejsou zákonem o účetnictví stanoveny vůbec. Odpisování majetku upravuje ust. § 56 odst. 1 prováděcí vyhlášky, která stanoví, že:

„Odpisovaný nehmotný a hmotný dlouhodobý majetek se odpisuje z ocenění stanoveného v § 47, 61, 61a a v § 25 a 27 zákona postupně v průběhu jeho používání. Průběh používání může být vyjádřen i jinak než ve vazbě na čas, například na výkony. Pro odpisování dlouhodobého hmotného majetku lze použít metodu stanovenou v § 56a.“²⁵

Z této citace lze dovodit, že účetní jednotky mohou ke stanovení výše odpisu použít metodu lineárních odpisů, výkonové odpisy a od roku 2009 také metodu komponentních odpisů a odpis se zbytkovou hodnotou.

V praxi se v současné době často setkáváme s tím, že účetní jednotky jednoduše zvolí účetní odpisy ve stejné výši jako odpisy daňové, tedy v souladu se zákonem o daních z příjmů. To opět potvrzuje myšlenku, že české účetní výkaznictví se především řídí minimalizací základu daně z příjmů. Místo stanovení doby použitelnosti aktiva jednoduše účetní jednotky vychází z maximálních sazeb stanovených zákonem o daních z příjmů,

²⁵ Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli, ust. § 56.

které jsou taxativně vyjmenovány pro jednotlivé skupiny dlouhodobého majetku. Takto stanovená doba odpisování nemusí být (a ve většině případů není) totožná se skutečnou dobou použitelnosti daného majetku.

„Z hlediska stanovení daňového základu a daně z příjmů nelze mít proti takovému postupu žádných námitek. Z hlediska účetního však lze namítat, že tento zjednodušený postup neodpovídá skutečnosti, a že tedy účetnictví nepodává věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky. Ztotožnění účetních a daňových odpisů není tedy v souladu s touto základní zásadou stanovenou ust. § 7 odst. 1 zákona o účetnictví. Je proto možné, že použití daňových odpisů v účetnictví může být zpochybněno především auditorem, pokud by tato účetní jednotka podléhala povinnému auditu. Dle názoru auditora se dokonce účetní odpisy ani daňovým odpisům rovnat nesmí, neboť tím dochází k hrubému zkreslení hospodářského výsledku.“²⁶

Výše uvedená citace je názorem autora – daňového poradce. Z tohoto lze jednoznačně dovodit, že v auditovaných společnostech by nemělo docházet ke stanovení účetních odpisů ve výši odpisů daňových. Společnost X Y s.r.o. stanovila účetní odpisy ve výši odpisů daňových u DHM v pořizovací ceně 5 000 – 40 000 Kč. Majetek v této cenové hladině zejména netvoří významnou položku aktiv, neboť z výroku auditora vyplývá, že účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti k 31. 12. 2008 a nákladů a výnosů a výsledků jejího hospodaření a peněžních toků za rok 2008 v souladu s ÚL. Účetní jednotky, jež nemají zákonnou povinnost ověření účetní závěrky auditorem, přistupují ke stanovení účetních odpisů ve výši odpisů daňových mnohem častěji. V případě daňové kontroly nebude zjištěno porušení zákona o daních z příjmů, avšak nelze tvrdit, že účetnictví je vedeno tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. V souladu s ust. § 37 odst. 1 písm. h) zákona o účetnictví, se účetní jednotce může uložit pokuta do výše 3 % hodnoty aktiv celkem v případě, že uvede nepravdivé nebo hrubě zkreslující údaje v účetních záznamech a způsobí tím, že účetní závěrka nebo výroční zpráva zkreslí věrný obraz předmětu

²⁶ NIGRIN, J., Odpisy dlouhodobého hmotného majetku. *Poradce* •. 12. 2008, str. 4 - 5

ú•etnictví. Z výše uvedeného je tedy jednozna•né, že za stanovení ú•etních odpis• ve výši odpis• da•ových u významných položek DHM jsou správní orgány oprávn•ny ukládat pokuty, což si mnohé ú•etní jednotky ani neu•domují.

Z odpisového plánu spole•nosti XY s.r.o. byly zjišt•ny následující údaje:

DHM ve vlastnictví spole•nosti XY s.r.o. je evidován v pořizovacích cenách. DHM do 5 000 K• není vykazován v rozvaze je ú•tován p•ímo do nákladových položek v roce jeho pořízení. DHM v pořizovací cen• 5 000 – 40 000 K• je odpisován dle odpisového plánu stanoveného na období 1,5 – 5 let a ú•etní odpisy jsou rovny odpis•m da•ovým. V následující tabulce jsou shrnuty uplatn•né metody odpisování u jednotlivých složek majetku evidovaného ve spole•nosti XY s.r.o.

Tab. 9 Metody odpis• jednotlivých druh• majetku spole•nosti X Y s.r.o.

Majetek	Metoda odpisování	Doba odpisování (v letech)
Budovy	Lineární	30
P•íslušenství ke stavbám	Lineární	4 – 20
Stroje a za•izení	Lineární	3 – 15
Formy a nástroje	Lineární nebo výkonové	1 – 4
Jiný hmotný majetek	Lineární	3 – 8
Software	Lineární	3 – 4

Zdroj: Výro•ní zpráva spole•nosti XY s.r.o. za rok 2008.

Z tohoto p•ehledu jednozna•• vyplývá, že i spole•nost XY s.r.o. v p•evážné mí•e využívá lineární metody odpisování. Pouze v p•ípad• forem a nástroj• využívá i výkonové odpisy.²⁷

²⁷ Z nabyté praxe lze dále konstatovat, že ve v•tšin• obchodních spole•ností p•evažuje odpisování majetku lineárními odpisy. Metoda výkonových odpis• je skute•• využívána pouze o majetku typu forem, lis• a nástroj•.

• asové odpisy stanoví účetní jednotka jako podíl vstupní ceny a odhadované doby použitelnosti DHM – doby odpisování.

Při aplikaci výkonových odpisů je roční odpis stanoven jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti nebo stanoveného počtu vyrobených výrobků, odlitků nebo výlisků. Tento způsob je často používán při odpisování matric, zápustek, forem, modelů a šablon.

Následující tabulka č. 10 ve stručnosti znázorňuje jednotlivé druhy majetku včetně opravek a odpisů uplatněných v účetním období roku 2008.

Tab. 10 Majetek evidovaný ve společnosti X Y s.r.o. v roce 2008 (v tis. Kč)

	Pozemky	Budovy a stavby	Stroje a zařízení	Formy a nástroje	Jiný HM	Nedokončený HM	Celkem
Stav k 1.1.2008	14 248	231 872	249 537	83 469	39 855	1 406	620 387
Stav k 31.12.2008	14 248	232 034	275 148	104 207	39 822	26 855	692 314
Oprávky k 1.1.2008	0	46 150	161 233	72 682	32 011	0	312 076
Odpisy 2008	0	7 729	20 648	7 965	4 441	0	40 783
Oprávky k 31.12.2008	0	53 879	181 597	80 647	33 419	0	349 542
ZC k 1.1. 2008	14 248	185 722	88 304	10 787	7 844	1 406	308 311
ZC k 31.12.2008	14 248	178 155	93 551	23 560	6 403	26 855	342 772

Zdroj: Výroční zpráva společnosti XY za rok 2008.

Z výše uvedených tabulek je zřejmé, že společnost XY s.r.o. využívá metodu lineárních (časových) odpisů u většiny druhů evidovaného DHM.

Výpočet lineárního odpisu u budov a staveb v roce 2008 (v tis. Kč)

Vstupní cena: 231 872 Kč

Doba odpisování: 30 let

Účetní odpis 2008: 7 729 Kč

S účinností od 1. 1. 2009 byl do prováděcí vyhlášky zakomponován § 56a – Metoda komponentního odpisování majetku²⁸. Dle odvodní ministerstva financí by české účetnictví mělo reagovat na nové účetní metody používané ve světově uznávaných účetních systémech a přebírat metody, které přispívají k lepšímu naplnění základního poslání účetnictví, to znamená věrného a poctivého obrazu skutečnosti a finanční situace účetní jednotky.

„Použitím metody komponentního odpisování majetku by mělo být dosaženo věrnějšího zobrazení finanční situace zejména i tím, že náklady budou rovnoměrněji zatěžovat výsledek hospodaření, a to zejména při výměně hlavních náhradních dílů. Pokud účetní jednotka bude využívat metodu komponentního odpisování, hlavní náhradní díly nebudou účtovány jako jednorázový náklad, budou odpisovanou komponentou anebo její součástí. Podle souasně právní úpravy se spotřeba náhradních dílů bez ohledu na výši jejich ocenění použitých při opravě (pokud nejde o technické zhodnocení) účtuje na vrub nákladů a výsledek hospodaření ovlivňuje jednorázově, pokud účetní jednotka netvoří rezervu na opravy.“²⁹

Byla tedy zavedena možnost používat komponentní přístup pro odpisování a stanovení zbytkové hodnoty aktiva při odpisování. Nejedná se tedy o povinnost používat tuto metodu u složek majetku s různou dobou použitelnosti, ale o právo účetní jednotky tuto metodu využívat. Při tomto způsobu odpisování lze využít odlišné metody či postupy odpisování

²⁸Možnost tzv. komponentního přístupu pro odpisování byla účetním jednotkám dána novelou č. 469/2008 vyhlášky ze dne 19. 12. 2008, kterou se mění vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

²⁹ KOCH, J. Komponentní přístup odpisování a zbytková hodnota aktiv. *Účetnictví*. 2009, č. 3, str. 2 – 8.

pro jednotlivé komponenty mající významnou odlišnou dobu použitelnosti a významnou cenu v porovnání s ostatními částmi dlouhodobého majetku.

Prováděcí vyhláška však stanoví, že tuto metodu lze využít pouze u vymezených druhů DHM. Konkrétně se jedná o stavby, byty a samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Dle prováděcí vyhlášky se komponentou rozumí část majetku nebo souboru majetku nebo určená kontrola výskytu závad, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku.

Je třeba se zde pozastavit nad slovním obratem ... *výše ocenění významná*... Jedná se o velice subjektivní kategorii. Stanovení „významné výše“ bude na určení každé účetní jednotky. Bude její povinností tuto problematiku dostatečně upravit v rámci vnitropodnikové směrnice.

Tuto metodu lze použít i na majetky, které byly uvedeny do užívání před účinností novely vyhlášky. Při prvním použití metody komponentního odpisování u majetku, který byl již **uveden do užívání**, se na komponenty rozdělí celkové ocenění majetku a celková výše opravěk k majetku; přitom nesmí být součet zůstatkových cen připadajících na jednotlivé komponenty vyšší než zůstatková cena celého majetku.

Účetní jednotka je povinna vnitropodnikovou směrnicí vymezit především druh majetku, u kterého využije tuto metodu odpisování, způsob používání, způsob určení komponenty včetně jejího ocenění.

Tím, že účetní jednotka využije tuto metodu odpisování, by mělo být dosaženo věrnějšího zobrazení finanční situace v podniku. Náklady budou rovnoměrněji zatěžovat výsledek hospodaření, zejména při výměně hlavních náhradních dílů. Tyto již nebudou účtovány jako jednorázový náklad, ale budou odpisovány komponentou nebo její částí.

V případě, že účetní jednotka nevyužije možnosti odpisovat hmotný majetek komponentními odpisy, výdaje na výměnu nebo obnovu aktiva jsou účtovány jako oprava nebo technické zhodnocení. Technické zhodnocení není samostatným aktivem s vlastními odpisy, ale zvyšuje účetní hodnotu povodního aktiva.

[6]

Touto novelou by mělo také dojít ke snížení rozsahu evidencí nutných pro zjištění základu daně u účetních jednotek účtujících v souladu s mezinárodními standardy IFRS.

V tomto případě by bylo možné metodu komponentních odpisů využít např. u výrobní haly, jejíž jednotlivé komponenty budou tvořit střešní, okna, výtah ve výrobní hale³⁰.

Dle ÚL musí být o takovémto majetku a jeho opravkách účtováno jako o celku. Takto jej také musí účetní jednotka vykázat v účetních výkazech. Využití metody komponentního odpisování může být zachyceno např. na analytických účtech.

³⁰ Konkrétní příklad na metodu komponentních odpisů je uveden dále v rámci úpravy odpisů dle standardů IFRS.

3.3.2 Dlouhodobý hmotného majetku určený k užívání ú•etní jednotkou dle standard• IFRS

Dle standard• IFRS je •len•ní majetku p•edevším závislé na zp•sobu jeho užívání, které je ur•eno managementem podniku. Podle zp•sobu používání jsou nap•. pozemky, budovy a za•izení upraveny t•emi standardy a to následov•:

- u pozemk•, budov a za•izení, jež jsou užívána za ú•elem výroby, zásobování zbožím nebo službami, nebo z administrativních d•vod• a jejich p•edpokládané využití je delší než jedno ú•etní období, se bude ú•etní jednotka •ídit standardem IAS 16 – Pozemky, budovy a za•izení a tyto budou vykázány v kategorii „Pozemky, budovy a za•izení“,
- pozemky a budovy, které podnik pronajímá nebo je drží za ú•elem dosažení p•íjmu z kapitálového zhodnocení, se budou vykazovat v kategorii „Investice do nemovitostí“ a budou se •ídit standardem IAS 40 – Investice do nemovitostí,
- pozemky, budovy a za•izení, které jsou p•ipraveny k okamžitému prodeji v sou•asném stavu a tento prodej je velice pravd•podobný, se budou vykazovat v krátkodobých aktivech v kategorii „Aktiva držená k prodeji“ a budou se •ídit standardem IFRS 5 – Aktiva držená k prodeji a ukon•ované •innosti.

Již z tohoto vý•tu jsou patrné jednozna•né rozdíly oproti vykazování dle • ÚL. V rámci • ÚL jsou transakce s pozemky a budovami ú•továny dle jejich právní formy, zatímco standardy IFRS se zam••ují na p•ímou podstatu dané transakce. Další rozdíl spo•ívá v tom, že p•ed tím, než ú•etní jednotka ú•tující dle • ÚL zahrne daný majetek na p•íslušné ú•ty, musí být spl••ny zákonné požadavky spojené s užíváním aktiva. Oproti tomu standardy IFRS vyžadují, aby aktivum bylo p•ipraveno k zamýšlenému použití. Shodu však nenalezneme ani ve zp•sobu ocen•ní jednotlivých složek majetku, dle • ÚL je uznávána p•edevším po•izovací cena (reprodukční cena, vlastní náklady) se zjednodušeným ošet•ením snížení hodnoty. P•ecen•ní, které je možné použít dle standard• IFRS, zde není možné, jelikož tento termín není • ÚL znám.

V rámci této práce budou shrnuty principy standardu IAS – 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Tento standard se používá pro účtování pozemků, budov a zařízení s výjimkou případů, kdy jiný standard požaduje odlišné řešení. Tento standard se nevztahuje:

- na pozemky, budovy a zařízení, které byly klasifikovány v souladu se standardem IFRS 5 – Aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti,
- na biologická aktiva, jež spadají pod působnost standardu IAS 41 – Zemědělství,
- na těžební práva a průzkum nerostů, ropy a zemního plynu a podobné neobnovitelné zdroje, jež spadají pod IFRS 6 – Průzkum a ohodnocení minerálních zdrojů.

Do předmětu tohoto standardu také spadají náhradní díly. Tyto jsou klasifikovány jako pozemky, budovy a zařízení, pokud se předpokládá, že je účetní jednotka bude využívat po více než jedno období. Taktéž se postupuje i v případě, že se určitý náhradní díl vztahuje přímo k určité budově či zařízení.

Z výše uvedeného je patrný jeden ze základních rozdílů mezi klasifikací DHM dle ÚL a standardy IFRS. V rámci ÚL jsou náhradní díly klasifikovány jako jedna z položek zásob, nikoliv jako dlouhodobý majetek, a je tedy o nich účtováno jako o zásobách.

Pro určení, zda se na danou položku majetku vůbec bude standard vztahovat, musí nejprve splňovat základní definici pro vykazování aktiv, jež je upravena v koncepčním rámci (viz výše). Aby bylo možné s daným standardem dále pracovat a provést základní analýzu problematiky vykazování majetku, je nutné se nejprve seznámit se základními definicemi.

Pozemky, budovy a zařzení (*Property, Plant and Equipment*) jsou hmotná aktiva, jež jsou používána za účelem výroby, zásobování zbožím a službami, za účelem pronájmu nebo z administrativních důvodů a jejich předpokládané využití v podniku je delší než jeden rok.

Odpisy (*Depreciation*) se rozumí systematické rozložení odepisovatelné částky aktiva po dobu jeho použitelnosti.

Účetní hodnota (*Carrying amount*) je částka, v níž je aktivum vykazováno v účetnictví po odečtení opravek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

Odpisovatelná částka (*Depreciable amount*) je pořizovací cena aktiva snížená o zbytkovou hodnotu³¹.

Doba použitelnosti (*Useful life*) je období, během kterého se očekává, že aktivum bude používáno podnikem, nebo očekávaný počet výrobků, které dané aktivum vytvoří.

Reálná hodnota (*Fair value*) je částka, za kterou aktivum může být směnně nebo závazek vypořádan mezi znalými a ochotnými stranami za obvyklých podmínek.

Pro možnost vykázat pozemky, budovy a zařzení v rozvaze, musí u nich být splněna definice aktiv, tedy musí být zdrojem, který podnik kontroluje (resp. je schopen z něj získat budoucí ekonomické užitky nebo zamezit přístupu ostatních k těmto ekonomickým užtkům); musí být výsledkem událostí let minulých a musí se od těchto položek očekávat budoucí ekonomický prospěch³².

³¹ Zbytkovou hodnotou se rozumí odhadnutá částka, kterou by podnik v současnosti získal při prodeji aktiva (je nutné odečíst náklady související s prodejem – např. provize), kdyby bylo dané aktivum v takovém stavu, v jakém se bude nacházet na konci doby své použitelnosti. Problematiku zbytkové hodnoty lze vysvětlit na jednoduchém příkladu. Účetní jednotka se rozhodla v roce 2009 prodat výrobní zařzení z důvodu změny výrobní technologie. Při pořízení tohoto zařzení se počítalo s tím, že dané zařzení se bude používat až do roku 2012 (do tohoto roku by bylo také výrobní zařzení odepisováno). Zbytková hodnota tohoto výrobního zařzení v roce 2009 se tedy bude rovnat sumě, kterou by podnik získal prodejem tohoto zařzení ve stavu odpovídajícímu opotřebení až do roku 2012.

³² Z konceptního rámce dále plyne požadavek, že tento budoucí prospěch musí být dostatečně jistý a že dané aktivum musí být spolehlivě ocenitelné a musí mít dobu použitelnosti delší než jedno účetní období.

Období jako v rámci ÚL zde není uveden požadavek na konkrétní peněžní hranici pro zařazení majetku do hmotných aktiv. Záleží tedy opět pouze na rozhodnutí dané účetní jednotky.

Dle IAS 16 je také na rozhodnutí samotného podniku, které položky budou vykázány samostatně s přihlédnutím k charakteru podnikatelské činnosti, způsobu využívání jednotlivých aktiv, době použitelnosti jednotlivých položek, zásad významnosti. Agregovat lze položky stejného technicko-ekonomického určení, které nejsou významné. Také položky jsou sledovány a odpisovány jako celek, jednotlivé součásti tohoto celku jsou v případě potřeby (např. likvidaci) oceněny přiměřenou cenou.

Účetní jednotka má povinnost desagregace aktiva na více součástí (**komponentní přístup**), pokud mají jednotlivé významné části aktiva rozdílnou dobu použitelnosti. Součásti s rozdílnou použitelností se dle tohoto standardu sledují a odpisují odděleně.

Ocenění v průběhu držení aktiva

Model historické ceny

V tomto případě jsou aktiva oceněna původní pořizovací cenou sníženou o kumulované odpisy (oprávky) a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Model fair value

V případě využití této metody je DHM přeceněn k rozvahovému dni na hodnotu fair value. Ta je u pozemků a budov obvykle určena na základě tržní ceny zjištěné znaleckým odhadem, u strojů a zařízení je tato hodnota určena na základě odhadu jejich tržní hodnoty.

V případě, že se tržní cena nedá odhadnout (jedná se o velice specifický druh majetku – např. vyrobený přímo na zakázku) určí se tato cena na bázi reprodukčních nákladů snížených o adekvátní opotřebení. Toto řešení povoluje přecenění i směrem nahoru.

Postup vypořádání výsledků z přecenění

- zvýšení hodnoty neovlivní výsledek hospodaření, je zaúčtováno na rozvahové účty (fondy z přecenění) a analyticky jej dělí. V případě, že v budoucnu naopak dojde ke snížení hodnoty majetku, musí být nejprve rozpuštěno toto navýšení a teprve poté je možné snižovat původní pořizovací cenu DHM,
- snížení hodnoty je zachycováno jako náklad daného období s výjimkou případu, kdy byl majetek dříve přeceněn směrem nahoru (viz výše).

Pokud podnik zvolí toto tzv. alternativní řešení, musí přeceňovat ne jednotlivý majetek, nýbrž majetek v celé třídě – jako příklad uvádí IAS 16 tyto třídy majetku:

- a) pozemky,
- b) pozemky a budovy,
- c) stroje,
- d) lodě,
- e) letadla,
- f) motorové dopravní prostředky,
- g) nábytek a příslušenství,
- h) kancelářské zařízení.

Pecení by mlo být provádno s takovou pravidelností, aby se úetní jednotka významně nelišila od reálné hodnoty k rozvahovému dni.

V porovnání s ÚL je snižování hodnoty majetku upraveno obdobně. Ztráty z trvalého snížení hodnoty jsou útovány např. tzv. mimořádnými odpisy (do náklad), nebo tvorbou opravné položky (pokud se jedná o dočasné snížení hodnoty DHM) v případě přechodného snížení hodnoty majetku. Navyšovat hodnotu majetku dle ÚL není povoleno.

ÚL pro podnikatele neumožňuje použití přecocovacího modelu. Pouze vybrané finanční instituce (penzijní, investiční a podílové fondy) přecocují neprovozní dlouhodobý majetek na reálnou hodnotu a neodepisují ho.

Odpisy DHM v souladu s IAS 16

Odpisy DHM představují systematické rozložení pořizovací ceny do náklad podnik. Odpis je obdobně jako dle ÚL útován do náklad ovlivňujících hospodářský výsledek (pokud není zahrnut do ocenění jiného aktiva).

V souladu s tímto standardem je úetní jednotka oprávněna začít aktivum odpisovat až v okamžiku, kdy je aktivum způsobilé k používání. Odpisování začíná tedy v okamžiku, kdy je aktivum ve stavu a v místě, ve kterém je schopno fungovat podle záměru managementu.

Odpisování končí buď v případě, že je odpisované aktivum klasifikováno jako aktivum „držené k prodeji“ (dle IFRS 5) nebo dojde k vyřazení z používání, a to k tomu okamžiku,

který nastane dříve. Odpisování se také nesmí přerušit, když dané aktivum není používáno³³.

Z hlediska metody odpisování standard uvádí metodu rovnoměrných odpisů, metodu zmenšujícího se základu a metodu výkonových odpisů. Danou metodu zvolí účetní jednotka v souladu se způsobem užívání daného DHM.

Metody odpisování v souladu s IAS 16

•

- a) **lineární odpisy**, kdy se jedná o konstantní útování odpisů po dobu použitelnosti aktiva, pokud se nemění jeho zbytková hodnota,
- b) **metoda snižujícího se základu**, kdy jsou útovány klesající odpisy po dobu použitelnosti aktiva. Odpis je v tomto případě roven násobku konstantního procenta aktuální zůstatkové ceny. Podmínkou uplatnění této metody je nenulová hodnota zbytkové hodnoty odpisovaného aktiva.
- c) **výkonové odpisy**, kdy je útování odpisů založeno na očekávaném využití nebo výkonu.

Standard IAS 16 přikládá velkou váhu důkladnému stanovení doby použitelnosti aktiva. Účel se této problematice věnuje mnohem méně. Tento standard vede účetní jednotky k správnému zamyšlení nad faktory ovlivňujícím výběr metody odpisů.

Budovy a zařízení je třeba na konci každého účetního období testovat na snížení hodnoty (v souladu s IAS 36). Účel rovněž vyžaduje v souladu se zásadou opatrnosti zachytit snížení hodnoty aktiv, pokud k němu v průběhu účetního období došlo. Pro zjištění, zda ke snížení hodnoty došlo, vyžaduje Účel pouhé porovnání zůstatkové ceny a běžné tržní ceny aktiva, neberou tedy v úvahu hodnotu z užívání daného majetku a nevyžadují ani toto zjištění. Z výše uvedeného jsou vyňaty pozemky, které jsou stále sledovány v pořizovací ceně.

³³ V případě použití metody výkonových odpisů bude částka v tomto období rovna nule.

Zveřejnění a odúčtování

V účetní závěrce by měly být pro každou třídu aktiv zveřejněny minimálně následující údaje: oceňovací báze použité k určení brutto účetní hodnoty, použité odpisové metody, doby použitelnosti nebo používané odpisové metody, brutto účetní hodnoty a oprávky k začátku a ke konci účetního období.

Dále je nutné zveřejnit informace o omezení vlastnických práv v souvislosti s DHM (záruky, zástavy) a dále informace týkající se pořízení a obnovy DHM. Účetní jednotka rovněž zveřejní hodnotu kompenzací od třetí strany za poškození DHM.

Z výše uvedeného výtu požadovaných zveřejňovaných informací je zřejmé, že v podmínkách ČR takové zveřejnění nemá obdoby. Tímto standardem požadované zveřejňované informace poskytují výborné podklady pro provádění finanční analýzy.

V souladu se standardem IAS 16 je účetní jednotka povinna DHM odúčtovat z majetkových útů a to v případě pozbytí majetku (prodej, likvidace) ale i v případě, když se z užívání nebo vyřazení DHM neočekávají žádné další budoucí užitky. Zisk nebo ztráta plynoucí z vyřazení DHM z rozvahy se určí jako rozdíl mezi čistým výnosem z vyřazení a účetní hodnotou dané položky. Zisk či ztráta z tohoto vyřazení ovlivní hospodářský výsledek – je tedy účtován do nákladů nebo do výnosů. Je-li aktivum vyřazeno z majetku z důvodu dalšího prodeje, ocenění se ve výši odhadovaného výnosu z prodeje a dále se již neodepisuje

3.3.3 Komparativní analýza problematiky DHM

Ilustrativní příklad •. 4

Společnost X Y s.r.o. provozuje svou výrobní činnost ve výrobní hale. Celková pořizovací cena této haly 25 000 tis. Kč. Dle tohoto standardu účetní jednotka desagreguje tuto výrobní halu na tyto významné celky:

- střešní krytina: doba použitelnosti 25 let, odhadnutá hodnota střešní krytiny 5 000 tis. Kč (vychází z odhadnutých výdajů na kompletní výměnu střešní krytiny),
- okna: doba použitelnosti 15 let, odhadnutá hodnota oken 2 500 tis. Kč (opět stanovena na základě odhadu na kompletní výměnu oken v celé budově),
- výtah v hale: doba použitelnosti 10 let, odhadnutá hodnota 5 000 tis. Kč,
- ostatní části výrobní haly: doba použitelnosti 50 let, hodnota 12 500 tis. Kč.

Přehled komponentních odpisů jednotlivých složek výrobní haly shrnuje následující tabulka •. 11.

Tab. 11 Komponentní odpisování³⁴ výrobní haly

	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
PC výrobní haly bez ostatních komponent (v tis Kč)	12 500	12 500	12 500	12 500	12 500
Odpis výrobní haly (12 500 / 50 let)	250	250	250	250	250
Z•statková cena výrobní haly	12 250	12 000	11 750	11 500	11 250
Po•izovací cena st•echy	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000
Odpis st•echy (5 000 / 25 let)	200	200	200	200	200
Z•statková hodnota st•echy	4 800	4 600	4 400	4 200	4 000
Po•izovací cena oken	2 500	2 500	2 500	2 500	2 500
Odpis oken (2 500 / 15let)	167	167	167	167	167
Z•statková cena oken	2 333	2 166	1 999	1 832	1 665
Po•izovací cena výtahu	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000
Odpis výtahu (5 000 / 10 let)	500	500	500	500	500
Z•statková cena výtahu	4 500	4 000	3 500	3 000	2 500
Z•statková cena výrobní haly celkem	23 883	22 766	21 649	20 532	19 415
Vliv na hospodá•ský výsledek	-1 117	-1 117	-1 117	-1 117	-1 117

Zdroj: Vlastní zpracování.

Jelikož metoda komponentního odpisování je v současné době upravena již i v • ÚL, následující tabulka •. 12 p•ináší srovnání, jakým zp•sobem provád•ly odpisování ú•etní jednotky takového celku p•ed ú•inností novely, jež metody komponentního odpisování umož•uje.

³⁴ Odpisování je provád•no lineárn•.

Tab. 12 Odpisování haly lineárním způsobem

	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
PC výrobní haly komplet (v tis Kč)	25 000	25 000	25 000	25 000	25 000
Odpis výrobní haly (25 000/ 50 let)	500	500	500	500	500
Zůstatková cena výrobní haly	24 500	24 000	23 500	23 000	22 500
Náhradní díly související s opravou střechy				1 000	500
Vliv na hospodářský výsledek	-500	-500	-500	-1500	-1000

Zdroj: Vlastní zpracování.

Z tohoto srovnání vyplývá, že v případě využití metody komponentního odpisování u takto významné položky DHM, bude výsledek hospodaření v jednotlivých letech ovlivněn rovnoměrněji.

Tím, že účetní jednotka má možnost významný celek tímto způsobem rozčlenit na drobnější celky, je pro ni v budoucnu snadnější respektovat princip přiznání nákladů výnosům.

S ohledem na to, že většina účetních jednotek vlastní určitý hmotný majetek, je nutné zde zmínit také problematiku tzv. významných oprav (**generální opravy**). Náklady vynaložené na tyto opravy jsou v souladu s tímto standardem klasifikovány jako samostatné aktivum. Účetní jednotky jsou povinny tyto opravy zaúčtovat ve prospěch nákladů příštích období, a tyto jsou následně odpisovány po dobu do předpokládané další opravy.

Ocenění v momentě pořízení

Podle standardu IAS 16 se při pořízení (nákupu od dodavatele)³⁵ používají **poizovací ceny** (tedy obdobně jako dle ČÚL). Poizovací cena položky pozemků, budov a zařízení například obsahuje:

- a) cenu pořízení včetně dovozních cel a nerefundovatelných daní, avšak je nutno odečíst poskytnuté obchodní slevy a rabaty,
- b) náklady přímo související s dopravou aktiva na jeho stanoviště a vytvořením podmínek nezbytných k jeho provozu dle záměru (např. náklady na dodání, manipulaci a instalaci, platy zaměstnanců přímo přidatelné k výstavbě nebo pořízení aktiva, náklady na testování funkčnosti aktiva),
- c) odhadnutelné náklady spojené s demontáží, přemístěním aktiva a uvedením místa do stavu povodního, na který je vytvářena rezerva.

Na níže uvedeném příkladu bude předveden výpočet poizovací ceny aktiva včetně zahrnutí nákladů spojených s vyčizením a s uvedením místa do povodního stavu.

Ilustrativní příklad 5

Společnost XY s. r. o. provozuje svou výrobní činnost ve vlastní výrobní hale. Z důvodu získání dlouhodobého kontraktu, a tím zvýšení výroby byla 1. 1. 2008 pořízena nová montovaná výrobní hala. Cena včetně dopravy a montáže byla na základě dodavatelské faktury stanovena na 4 000 000 Kč. Doba použitelnosti této haly byla stanovena na dobu 10 let. Podnik zvolil lineární metodu odpisování. Po skončení doby použitelnosti této haly je podnik povinen tuto halu demontovat a odstranit. Odhadnuté náklady na demontáž budou činit za 10 let 800 000 Kč, podnik na demontáž tvoří rezervu. Tržní úroková míra je 12 %.

³⁵ Při pořízení daného aktiva vlastní činností se aktiva oceňují na stejné bázi jako při dodavatelském pořízení.

Jak je výše uvedeno, dle standardu IAS 16 se odhadované náklady na demontáž a přestavování stanou součástí pořizovací ceny této výrobní haly a jako součást se budou odepisovat – po dobu 10 let. Na tyto náklady bude v souladu s IAS 37 – Rezervy vytvořena rezerva.

Výpočet současné hodnoty nákladů na demontáž a přestavování (rezerva) k datu pořízení výrobní haly bude vypočten podle následujícího vzorce:

$$BH / (1+i)^n = SH^{36} \quad (3)^{37}$$

$$800\,000 / (1 + 0,12)^{10} = 257\,579 \text{ Kč}$$

Celkovou výši úroku získáme odečtením současné hodnoty nákladů na demontáž od odhadnutých nákladů na demontáž výrobní haly, tedy:

$$800\,000 - 257\,579 = 542\,421 \text{ Kč}$$

Celkovou pořizovací cenu získáme přičtením úroků k pořizovací ceně výrobní haly:

$$4\,000\,000 + 542\,421 = 4\,542\,421 \text{ Kč}$$

Výpočet výše ročních odpisů výrobní haly: $4\,000\,000 / 10 = 400\,000 \text{ Kč}$

Výše ročních odpisů nákladů na demontáž: $257\,579 / 10 = 25\,758 \text{ Kč}$

Vyčíslení současné hodnoty nákladů na demontáž v průběhu doby použitelnosti výrobní haly včetně přehledu zúčtování v prvním roce znázorňuje tabulka č. 13 a č. 14.

³⁶ Legenda: BH = budoucí hodnota nákladů, SH = současná hodnota nákladů, i = úroková sazba, n = počet období

³⁷ Dvořáková, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, s. 98

Tab. 13 Vyčíslení současné hodnoty nákladů na demontáž v průběhu doby použitelnosti výrobní haly

Rok	Současná hodnota	Úrok
1.1.2008	257 579 Kč	0 Kč
31. 12. 2008	288 488 Kč	30 909 Kč
31. 12. 2009	323 107 Kč	34 619 Kč
31. 12. 2010	361 879 Kč	38 772 Kč
31. 12. 2011	405 305 Kč	43 426 Kč
31. 12. 2012	453 941 Kč	48 636 Kč
31. 12. 2013	508 414 Kč	54 473 Kč
31. 12. 2014	569 424 Kč	61 010 Kč
31. 12. 2015	637 755 Kč	68 331 Kč
31. 12. 2016	714 286 Kč	76 531 Kč
31. 12. 2017	800 000 Kč	85 714 Kč

Zdroj: vlastní zpracování.

Tab. 14 Zúčtování účetních transakcí v prvním roce v souladu s IAS 16

Účetní operace	Číslo účtu	MD	D
Dodavatelská faktura za výrobní halu	4 000 000	021	321
Tvorba rezervy na demontáž haly	257 579	021	454
Roční odpis výrobní haly	425 758	551	081
Zúčtování úroků příslušného úroku za první rok	30 909	562	454

Zdroj: vlastní zpracování.

Zúčtování dané problematiky v souladu s ÚL by probíhalo následovně: v roce 2008 by bylo zúčtováno pořízení výrobní haly na základě dodavatelské faktury 4 000 000 Kč na MD 021 – Stavby se souvztažným zápisem na D 321 – Závazky z obchodních vztahů, ke konci účetního období bude vyúčtován roční odpis výrobní haly ve výši 400 000 Kč na

MD 551 – Odpisy, souvztažn• 081 – Oprávky ke stavbám. V následujících letech 2009 – 2017 bude obdobn• ú•tován ro•ní odpis ve výši 400 000 K•. V roce 2017, kdy podnik přestane využívat tuto halu a je povinen ji demontovat – bude zaú•tován jednorázový náklad na tuto demontáž ve výši skutečných náklad• – předpokládáme 800 000 K• na vrub ú•tu 518 – Ostatní služby.

Z výše uvedeného je možné porovnat, že v případě využití standardu IAS 16 bude hospodářský výsledek dané společnosti v jednotlivých letech ovlivněn rovnoměrněji. Náklad na následnou demontáž je tedy v souladu s principem přiznání náklad• souvisejícím výnos•m rozpouštěn do náklad• společn• s ostatními součástími pořizovací ceny. Odpisy ovlivňující hospodářský výsledek v jednotlivých letech budou vyšší než v případě ú•tování dle • ÚL, avšak ú•etní jednotce nevznikne v roce 2017 jednorázový náklad ve výši 800 000 K•. Ú•etní jednotka bude muset nadále obhájit, jakým způsobem tento jednorázový náklad sloužil k dosažení, zajištění a udržení příjm• – tedy zdali byl vynaložen v souladu s ust. § 24 zákona o daních z příjm•. V roce 2017, kdy tento náklad vznikne, již nebudou z výrobní haly plynout žádné výnosy. V případě, že ú•etní jednotka bude postupovat v souladu s tímto standardem, bude v jednotlivých letech tento náklad možné jednoznačně přičítat k výnos•m, jež plynou z výroby.

Problematika odložené splatnosti

V souvislosti s oceněním pozemků, budov a zařízení je stále v řešení problematika zahrnování úrok• z úvěru na pořízení těchto aktiv do pořizovací ceny. Tato problematika je řešena alternativně v různých národních úpravách. Mezinárodní standardy navrhuji uplatnit řešení obsažená v IAS 23 – Výpůjční náklady, kde jsou uvedeny možnosti:

- a) základní (zahrnovat všechny úroky do náklad•),
- b) alternativní (aktivovat úroky přímo přičitatelné konkrétní položce majetku do jeho pořizovací ceny).

V případě, že se účetní jednotka rozhodne úroky do nákladů neaktivovat, vyžaduje standard oddělení úroků z poizovací ceny v případě odložené doby splatnosti platby (je-li tedy sjednána splatnost dodavatelské faktury s delším časovým horizontem, než je v obchodní praxi obvyklé). Závazek musí být oceněn současnou hodnotou budoucí platby, ocenění aktiva tedy bude na úrovni okamžité hotovostní platby.

Ilustrativní příklad 6

Společnost XY s.r.o. pořídila v roce 2009 dodavatelským způsobem výrobní halu. Hodnota dle dodavatelské faktury ze dne 1. 2. 2009 činí 145 mil. Kč (pro zjednodušení není uvažováno DPH). V rámci uzavřené kupní smlouvy byla splatnost této faktury sjednána ve 3 splátkách následovně: 30. 6. 2009 – 45 mil. Kč, 31. 12. 2009 – 50 mil. Kč, 31. 12. 2010 – 50 mil. Kč. Průměrná úroková sazba pro podnik je 12 %, úroky se dle rozhodnutí neaktivují.

Účetní jednotka musí v této souvislosti vypočítat současnou hodnotu jednotlivých splátek a úroků viz tabulka 15.

Tab. 15 Současná hodnota jednotlivých splátek

Datum splatnosti	Budoucí hodnota	Diskontní faktor	Současná hodnota³⁸	Úrok
30. 6. 2009	45 000 tis. Kč	1,0	45 000 tis. Kč	
31. 12. 2009	50 000 tis. Kč	0,8929	44 645 tis. Kč	10 141 tis. Kč
31. 12. 2010	50 000 tis. Kč	0,7972	39 860 tis. Kč	5 358 tis. Kč
Celkem	145 000 tis. Kč		129 505 tis. Kč	15 499 tis. Kč

Zdroj: vlastní zpracování na základě zadaných údajů.

³⁸ Vzorec pro výpočet současných hodnoty: $SH = BH / (1+i)^n$, kde SH = současná hodnota splátek, BH = budoucí hodnota splátek, i = úroková sazba, n = počet období

Hodnotu úroku v roce 2009 získáme tak, že od celkové současně hodnoty všech tří splátek odečteme výši první splátky. K takto získané hodnotě je nutné přičíst 12% úrok (vynásobíme 1,12). Úrok nakonec získáme odečtením těchto dvou vypočtených částek.

Výpočet úroku 2009:

$$129\,505 \text{ tis. Kč} - 45\,000 \text{ tis. Kč} = 84\,505 \text{ tis. Kč}$$

$$84\,505 \text{ tis. Kč} \times 1,12 = 94\,646 \text{ tis. Kč}$$

$$\text{Úrok 2009} = 10\,141 \text{ tis. Kč}$$

Výpočet úroku 2010:

$$94\,646 \text{ tis. Kč} - 50\,000 \text{ tis. Kč} = 44\,646 \text{ tis. Kč}$$

$$44\,646 \text{ tis. Kč} \times 1,12 = 50\,004 \text{ tis. Kč}$$

$$\text{Úrok 2010} = 5\,358 \text{ tis. Kč}$$

Způsob účtování dané problematiky, jež bude v souladu se standardy IFRS znázorňuje tabulka č. 16.

Tab. 16 Přehled účtování pořízení haly s odloženou splatností dle mezinárodních standardů IFRS

Účetní operace	Částka	MD	D
Pořízení na základě dodavatelské faktury	126 285 tis. Kč	022	321
Úhrada 1. splátky (30. 6. 2009)	45 000 tis. Kč	321	221
Úhrada 2. splátky (31. 12. 2009)	50 000 tis. Kč	321	221
Zúčtování úroku	12 193 tis. Kč	562	321
Úhrada 3. splátky (31. 12. 2010)	50 000 tis. Kč	321	221
Zúčtování úroku	6 522 tis. Kč	562	321

Zdroj: Vlastní zpracování na základě zadaných údajů.

V následující tabulce •. 17 bude zachycen zp•sob po•ízení výrobní haly dle • ÚL

Tab. 17 P•ehled ú•tování po•ízení haly s odloženou splatností dle • ÚL

Ú•etní operace	• ástka	MD	D
Po•ízení na základ• dodavatelské faktury	145 000 tis. K•	022	321
Úhrada 1. splátky (30. 6. 2009)	45 000 tis. K•	321	221
Úhrada 2. Splátky (31. 12. 2009)	50 000 tis. K•	321	221
Úhrada 3. Splátky (31. 12. 2010)	50 000 tis. K•	321	221

Zdroj: Vlastní zpracování na základ• zadáných údaj•.

Porovnáním obou tabulek zjistíme, že ú•etní jednotka vykazující danou problematiku dle standard• IFRS zahrne výrobní halu na majetkové ú•ty v nižší hodnot• než ú•etní jednotka v rámci • ÚL. Rozdíl spo•ívá v úrocích, které v letech 2009 a 2010 budou ovliv•ovat výsledek hospoda•ení.

ZÁVĚR

Cílem této práce nebylo obsáhnout veškeré rozdíly vznikající z rozdílného pojetí ÚL a mezinárodních standardů IFRS, což pro obsáhlost není ani možné. Byly zde shrnuty základní rozdíly týkající se problematiky dlouhodobého hmotného majetku, jeho pořízení, odložené splatnosti tohoto majetku, pořízení daného majetku formou leasingu atd. Dlouhodobý hmotný majetek se vyskytuje v každé účetní jednotce a tedy právě tuto problematiku musí společnost sestavující účetní závěrku v souladu s mezinárodními standardy IFRS musí řešit.

Provedenou analýzou bylo zjištěno, že v případě vykazování najímaného (leasovaného) majetku vznikají závažné rozdíly mezi účetními výkazy sestavenými v souladu s ÚL a standardy IFRS. Nájemce sestavující účetní výkazy dle ÚL vykázají daný majetek pouze na podrozvahových účtech. V průběhu trvání leasingového vztahu se v rozvaze účtuje pouze o první leasingové splátce (381 – Náklady příštích období), která je v souladu se zásadou věcné a časové souvislosti průběžně rozpouštěna do nákladů běžného období (518 – Ostatní služby). Až po ukončení leasingového vztahu je účetní jednotka oprávněna vykázat daný majetek v rozvaze jako hmotný majetek, a to v ceně zaplacené na konci leasingu odpovídající zůstatkové ceně téměř odepsaného hmotného majetku. Zde se setkáváme s tím, že účetní jednotky (v souladu se zákonem o daních z příjmů) zahrnou majetek v této ceně do svého majetku, ale tím bude zásadně porušeno věcné a poctivé zobrazení předmětu účetnictví.

Oproti tomu v případě sestavení účetní závěrky v souladu se standardy IFRS vykázají účetní jednotky najímaný majetek v reálné hodnotě najatého majetku na počátku leasingu, nebo, pokud je nižší, v současné hodnotě minimálních leasingových plateb v rozvaze jako hmotný majetek a závazek z dlouhodobého pronájmu. Zde zejména nastane pro účetní jednotky nejtěžší úkol – tedy správně stanovit tyto hodnoty. V rámci této práce je popsáno, jakým způsobem postupovat. Do nákladů běžného období se v průběhu leasingového vztahu zahrnou finanční náklady a odpisy tohoto majetku. Tyto nákladové položky budou

nižší než u účetních jednotek sestavujících závěrku v souladu s ÚL. To potvrzuje tabulka 8 na str. 69 ukazující vliv rozdílného vykazování hodnoty leasingu na jednotlivé účetní výkazy.

V případě vykazovaného dlouhodobého hmotného majetku také najdeme zásadní rozdíly oproti standardům IFRS. Bohužel ÚL stále dává přednost právní formě vlastnictví k DHM před skutečné podstatou dané problematiky. Základním rozdílem je např. vykazování náhradních dílů jako zásob, oproti tomu standardy IFRS je již hodnotí jako dlouhodobý majetek v případě, že jsou využívány více než jedno období. ÚL také požaduje, aby byly splněny zákonné požadavky pro zařazení daného majetku na účty hmotného majetku před jeho zahrnutím na tyto účty. Standardy IFRS uvádí, že daný majetek musí být připraven k zamýšlenému používání.

U odpisů DHM již dochází k postupnému sblížování se standardy IFRS. Od roku 2009 již je v ČR zavedena možnost komponentního odpisování DHM a byla zavedena i možnost pro účetní jednotky zohlednit tzv. zbytkovou hodnotu majetku při sestavování odpisového plánu.

Bohužel u účetních jednotek v ČR stále převládá stanovení účetních odpisů v hodnotě odpisů podle zákona o daních z příjmů, nikoliv dle účetní legislativy, dle které by odpisy DHM měly odpovídat jeho skutečnému opotřebení. Zákonu o daních z příjmů tento způsob neodporuje, a tudíž při případné daňové kontrole nebude shledáno porušení zákonných ustanovení. Avšak opět narážíme na možné porušení zásady zobrazování věrného a poctivého obrazu předemtu účetnictví, tedy zákona o účetnictví. U společností, kterým závěrku ověřuje auditor (ze zákona i dobrovolně), by k tomuto problému docházet nemělo.

Analýza provedená v rámci této diplomové práce bude přínosná všem společnostem, které buď dobrovolně nebo ze zákona budou sestavovat účetní závěrku v souladu s mezinárodními standardy IFRS. V jednotlivých částech této práce bylo upozorněno na základní rozdíly, se kterými se účetní jednotka při přechodu na sestavení účetní závěrky v souladu se standardy IFRS setká. V rámci analyzované problematiky bylo na názorných příkladech znázorněno, jakým způsobem postupovat a jakým způsobem bude ovlivněn výsledek hospodaření.

Seznam použité literatury

CITACE

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*, str. 98.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví – světový koncept*, 5.vyd. Bova Polygon, 2005.

FIŠEROVÁ, E. aj. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006*. 4.vyd. Olomouc: ANAG, 2006. str.377.

KOCH, J. Komponentní přístup odpisování a zbytková hodnota aktiv. *Účetnictví*. 2009, č. 3, str. 2 – 8.

KOCH, J. Způsob transformace finančního leasingu podle Mezinárodních účetních standardů, *Poradce* č. 3. str. 7

Nařízení Vlády československé socialistické republiky č. 153/1971 Sb., o informační soustavě organizací, ust. § 10.

NIGRIN, J., Odpisy dlouhodobého hmotného majetku. *Poradce* č. 12. 2008, str. 4 - 5

Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů, kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli, ust. § 56.

Zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů, ust. § 254 odst. 2.

Zpráva Světové banky o dodržování standardů a soubor předpisů v oblasti účetnictví a auditů v České republice (dostupná z www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dc2_stdapstp.html?year=2004).

BIBLIOGRAFIE

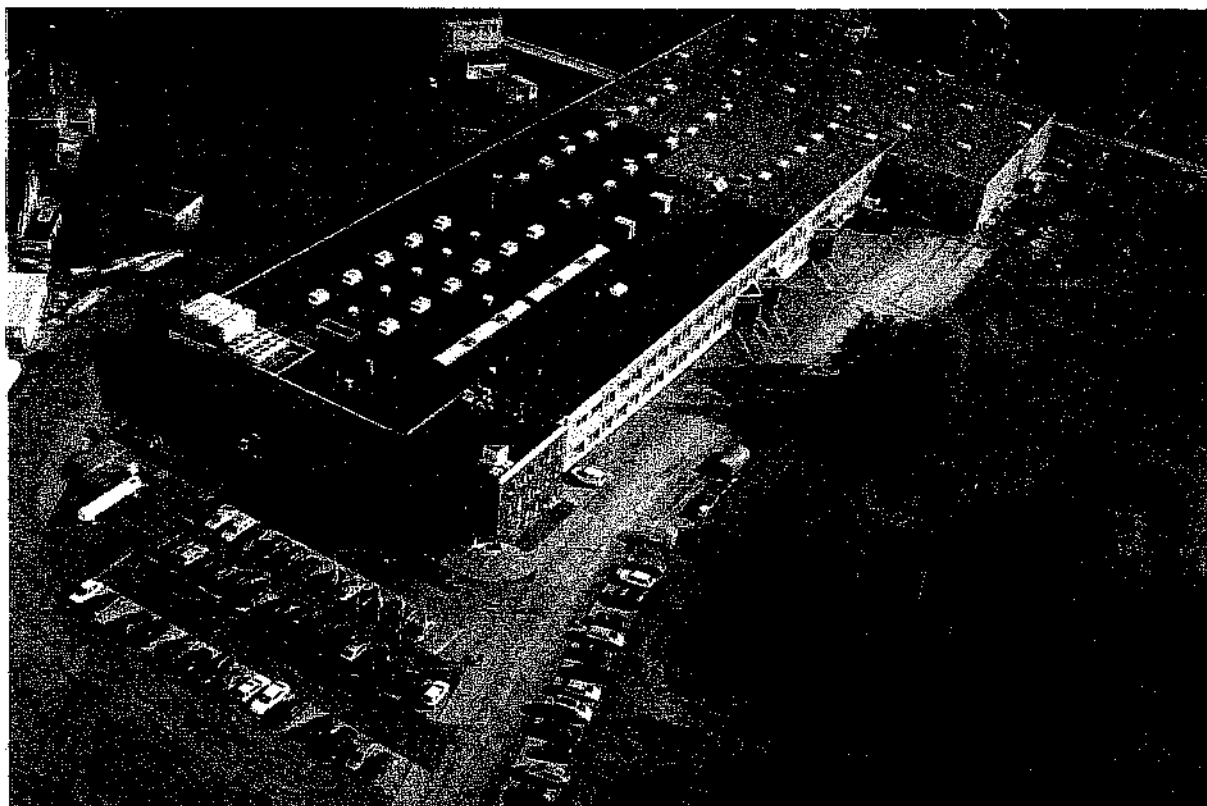
- [1] BOHUŠOVÁ, H. *ASPI - Harmonizace účetnictví v Evropě*. ASPI. Ročník 2008.
- [2] BOHUŠOVÁ, H. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Konceptní rámec*. ASPI, ročník 2008.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2.vyd. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [4] FIŠEROVÁ, E., aj. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2006*. 4.vyd. Olomouc: Anag, 2006. 423 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [5] Framework for the preparation and presentation of financial statements. Dostupný z WWW: <http://eifrs.iasb.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>.
- [6] *IFRS do kapsy 2009* (online). Praha: Deloitte. Dostupný z WWW: http://www.deloitte.com/view/cs_CZ/cz/sluzby/audit/ef79fe4e25ee4210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.html.
- [7] *International Financial Reporting Standards 2009*, Bound Volume. 1st. ed. London: IASB 2009. 2880 pgs. ISBN 978-1-905590-90-2.
- [8] KOCH, J. Způsob transformace finančního leasingu podle mezinárodních účetních standardů. *Poradce* • 3. 2007.
- [9] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví – srovnávací koncept*. 5.vyd. Bova Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [10] PILÁŘOVÁ, I. *Roční účetní závěrka 2009*. Skripta pro seminář 0902 ze dne 5.1.2010. leden 2010.
- [11] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [12] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [13] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Seznam příloh

Příloha A Účetní výkazy společnosti XY s.r.o. za účetní období 2008	6 listů
Příloha B Přehled českých účetních standardů pro podnikatele	1 list
Příloha C Typový účtový rozvrh pro podnikatele	2 listy
Příloha D Diagram of the Current IASB Structure	1 list
Příloha E Přehled platných Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	2 listy
Příloha F Výpočet současné hodnoty leasingových splátek	1 list

Výroční zpráva za rok 2008

A.RAYMOND JABLONEC, s.r.o.



Obsah:

- 1/ Úvodní slovo
- 2/ Finanční výkazy
- 3/ Výrok auditora
- 4/ Zpráva o vztazích

Úvodní slovo:

Právě uplynulý rok 2008 byl rokem nelehkým. Finanční krize, která ke konci roku přišla do Evropy a zpomalila hospodářský růst ovlivnila samozřejmě i výsledky naší společnosti.

První polovina roku se vyvíjela velmi optimisticky, ve druhé se však již naplno projevila nejistota na trzích spojená s výrazným poklesem objednávek. I přesto se nám však podařilo udržet kladný hospodářský výsledek a to ve všech měsících roku 2008.

Mezi významné události a fakta roku 2008 patří:

Úspěšná implementace systému elektronického oběhu formulářů.

V roce 2008 byl doplacen poskytnutý bankovní úvěr.

Došlo k poklesu prodeje o cca 4% což bylo způsobeno nastupující hospodářskou krizí.

Počet zaměstnanců narostl o 23 osob na celkových 215.

Společnost má se všemi zaměstnanci uzavřeny pracovní smlouvy, vzájemné vztahy jsou ošetřeny v souladu se Zákoníkem práce a dalšími souvisejícími předpisy.

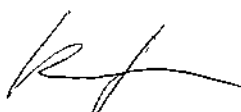
V roce 2008 jsme naplňovali záměry environmentální politiky společnosti EMS certifikované dle normy ISO 14000. Dále je společnost certifikovaná normami ISO TS 16949.

Naším cílem i nadále zůstává být jedničkou na trhu speciálních upínacích systémů a poskytovat našim zákazníkům nejlepší služby.

Závěrem dovoluji poděkování Vám, našim zákazníkům a obchodním partnerům, za důvěru, kterou nám projevujete a stejně tak našim spolupracovníkům za dobře odvedenou práci vedoucí k výsledkům, které jsou vzhledem k okolnostem, více než dobré.

V Jablonci nad Nisou dne 30. prosince 2009

Za vedení společnosti


František Knap
jednatel


Tomáš Čermák
prokurista

ROZVAHA
v plném rozsahu
k 31. prosinci 2008
(v tisících Kč)

Obchodní firma a sídlo

Identifikační číslo

60486414

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Čs. Armády 27/4609

466 05 Jablonec nad Nisou

Česká republika

Označ. a	AKTIVA b	řád. c	Běžné účetní období			Min.účetní období Netto 4
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	
	AKTIVA CELKEM (ř.02+03+31+63)	001	1 219 700	- 373 928	845 772	769 104
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř.04+13+23)	003	710 780	- 363 245	347 535	314 865
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	15 093	- 13 703	1 390	2 133
B.I.1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007	15 093	- 13 703	1 390	2 109
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				24
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	695 687	- 349 542	346 145	312 532
B.II.1.	Pozemky	014	14 248		14 248	14 248
2.	Stavby	015	232 034	- 53 879	178 155	186 722
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	419 177	- 295 663	123 514	106 935
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	26 885		26 885	1 406
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	3 343		3 343	4 221
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř.24 až 30)	023				
B.III.1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Rozvaha (nekonsolidovaná)

k 31. prosinci 2008

Označ.	A K T I V A	řád.	Běžné účetní období			Min.účetní období Netto
			Brutto	Korekce	Netto	
a	b	c	1	2	3	4
C.	Oběžná aktiva (ř.32+39+48+58)	031	503 536	- 10 683	492 853	448 711
C.I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	140 617	- 5 547	135 070	124 471
C.I.1.	Materiál	033	30 947	- 2 253	28 694	31 340
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	555		555	2 169
3.	Výrobky	035	48 300	- 2 447	45 853	28 650
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
5.	Zboží	037	50 779	- 847	49 932	50 706
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	10 036		10 036	11 606
C.II.	Dlouhodobé pohledávky (ř.40 až 47)	039	66 963		66 963	17 612
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041	66 902		66 902	17 551
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společnosti, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	61		61	61
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C.III.	Krátkodobé pohledávky (ř.49 až 57)	048	177 298	- 5 136	172 162	174 842
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	164 881	- 5 136	159 745	170 994
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050	4 713		4 713	2 620
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4.	Pohledávky za společnosti, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát - daňové pohledávky	054	7 484		7 484	
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	220		220	220
8.	Dohadné účty aktivní	056				1 008
9.	Jiné pohledávky	057				
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř.59 až 62)	058	118 658		118 658	131 786
C.IV.1.	Peníze	059	313		313	381
2.	Účty v bankách	060	118 345		118 345	131 405
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D.I.	Časové rozlišení (ř.64+65+66)	063	5 384		5 384	5 728
D.I.1.	Náklady příštích období	064	5 190		5 190	5 674
2.	Komplexní náklady příštích období	065				
3.	Příjmy příštích období	066	194		194	54

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Rozvaha (nekonsolidovaná)

k 31. prosinci 2008

Označ.	PASIVA	řád.	Běžné období	Minulé období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř.68+85+118)	067	845 772	769 104
A.	Vlastní kapitál (ř.69+73+78+81+84)	068	761 371	657 714
A.I.	Základní kapitál (ř.70+71+72)	069	97 200	97 200
A.I.1.	Základní kapitál	070	97 200	97 200
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
3.	Změny základního kapitálu	072		
A.II.	Kapitálové fondy (ř.74 až 77)	073	2 304	2 304
A.II.1.	Emisní ážio	074	2 304	2 304
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 (ř.79+80)	078	9 720	9 720
A.III.1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	079	9 720	9 720
2.	Statutární a ostatní fondy	080		
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř.82+83)	081	481 228	360 832
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	481 228	360 832
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	083		
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	084	170 919	187 658
B.	Cizí zdroje (ř.86+91+102+114)	085	84 369	111 323
B.I.	Rezervy (ř.87 až 90)	086	1 423	16 224
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087		
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	088		
3.	Rezerva na daň z příjmů	089		14 081
4.	Ostatní rezervy	090	1 423	2 143
B.II.	Dlouhodobé závazky (ř.92 až 101)	091	15 700	16 419
B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů	092		
2.	Závazky - ovládající 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	15 700	16 419

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Rozvaha (nekonsolidovaná)
k 31. prosinci 2008

Označ.	P A S I V A	řád.	Běžné období	Minulé období
a	b	c	5	6
B.III.	Krátkodobé závazky (ř.103 až 113)	102	67 246	74 648
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	103	53 264	63 432
2.	Závazky - ovládající 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	4 538	3 905
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	2 216	2 246
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	3 463	2 395
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110		8
9.	Vydané dluhopisy	111		
10.	Dohadné účty pasivní	112	3 618	2 523
11.	Jiné závazky	113	147	139
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř.115+116+117)	114		4 032
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116		4 032
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117		
C.I.	Časové rozlišení (ř.119+120)	118	32	67
C.I.1.	Výdaje příštích období	119	32	67
2.	Výnosy příštích období	120		

Datum	Podpis statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotka	
30. dubna 2009	František Knap jednatel	Tomáš Čermák prokurista

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

druhové členění

za rok končící 31. prosincem 2008

(v tisících Kč)

Obchodní firma a sídlo

Identifikační číslo

60486414

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Čs. Armády 27/4609

466 05 Jablonec nad Nisou

Česká republika

Označ.	TEXT	číslo řádku	Skutečnost v účet. obd.	
			běžném	minulém
a	b	c	1	2
I.	Tržby za prodej zboží	01	393 370	380 916
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	291 800	281 099
+	Obchodní marže (ř.01-02)	03	101 570	99 817
II.	Výkony (ř.05+06+07)	04	533 066	564 440
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	516 503	565 544
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	16 563	- 1 104
II.3.	Aktivace	07		
B.	Výkonová spotřeba (ř.09+10)	08	277 699	259 326
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	09	176 056	165 795
B.2.	Služby	010	101 643	93 531
+	Přidaná hodnota (ř.03+04-08)	011	356 937	404 931
C.	Osobní náklady (ř.13 až 16)	012	103 932	94 659
C.1.	Mzdové náklady	013	75 987	68 323
C.2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	014		
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	015	24 808	23 321
C.4.	Sociální náklady	016	3 137	3 015
D.	Daně a poplatky	017	1 647	914
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	018	41 667	43 464
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř.20+21)	019	8 922	9 071
III.1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	020	1	642
III.2	Tržby z prodeje materiálu	021	8 921	8 429
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř.23+24)	022	6 426	6 472
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	023		669
F.2.	Prodaný materiál	024	6 426	5 803
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	025	- 265	6 950
IV.	Ostatní provozní výnosy	026	3 457	1 950
H.	Ostatní provozní náklady	027	8 293	7 227
V.	Převod provozních výnosů	028		
I.	Převod provozních nákladů	029		
*	Provozní výsledek hospodaření (ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+28-29)	030	207 616	256 266

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Výkaz zisku a ztráty - druhové členění (nekonsolidovaný)
za rok končící 31. prosincem 2008

Označ. a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účet. obd.	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	031		
J.	Prodané cenné papíry a podíly	032		
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř.34+35+36)	033		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	034		
VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	035		
VII.3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	036		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	037		
K.	Náklady z finančního majetku	038		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	039		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	040		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	041		
X.	Výnosové úroky	042	6 582	7 079
N.	Nákladové úroky	043	90	303
XI.	Ostatní finanční výnosy	044	33 155	12 564
O.	Ostatní finanční náklady	045	32 434	31 116
XII.	Převod finančních výnosů	046		
P.	Převod finančních nákladů	047		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45+46-47)	048	7 213	- 11 776
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř.50+51)	049	43 910	56 832
Q.1.	-splatná	050	44 629	59 562
Q.2.	-odložená	051	- 719	- 2 730
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř.30+48-49)	052	170 919	187 658
XIII.	Mimořádné výnosy	053		
R.	Mimořádné náklady	054		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř.56+57)	055		
S.1.	-splatná	056		
S.2.	-odložená	057		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř.53-54-55)	058		
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	059		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.52+58-59)	060	170 919	187 658
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř.30+48+53-54)	061	214 829	244 490

Datum 30. dubna 2009	Podpis statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
	František Knap jednatel	Tomáš Čermák prokurista

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Přehled o peněžních tocích (nekonsolidovaný)

za rok končící 31. prosincem 2008

(v tisících Kč)

	Běž. úč. období	Min. úč. období
P. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	131 786	169 377
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti		
Z: Účetní zisk nebo ztráta z provozní činnosti před zdaněním	207 616	256 266
A.1. Úpravy o nepeněžní operace	41 440	50 441
A.1.1. Odpisy stálých aktiv	41 706	43 464
A.1.2. Změna stavu:	-265	6 950
A.1.2.1. goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku		
A.1.2.2. rezerv a opravných položek v provozní oblasti	-265	6 950
A.1.3. Zisk(-) ztráta(+) z prodeje stálých aktiv	-1	27
A.1.4. Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace		
A*. Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu, finančními a mimořádnými položkami	249 056	306 707
A.2. Změna pořeby pracovního kapitálu	-57 349	-55 222
A.2.1. Změna stavu pohledávek z provozní činnosti a aktivních účtů časového rozlišení	-41 290	-38 053
A.2.2. Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti a pasivních účtů časového rozlišení	-7 437	9 629
A.2.3. Změna stavu zásob	-8 622	-26 798
A.2.4. Změna stavu finančního majetku, který není zahrnut do peněžních prostředků		
A.** Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, finančními a mimořádnými položkami	191 707	251 485
A.3. Zaplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků	-90	-303
A.4. Přijaté úroky	6 582	7 079
A.5. Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	-66 179	-45 580
A.6. Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy		
A.7. Ostatní finanční příjmy a výdaje	721	-18 552
A.8. Přijaté dividendy a podíly na zisku		
A.*** Čistý peněžní tok z provozní činnosti	132 741	194 129
Peněžní toky z investiční činnosti		
B.1. Nabytí stálých aktiv	-74 576	-37 856
B.1.1. Nabytí dlouhodobého hmotného majetku	-74 435	-35 599
B.1.2. Nabytí dlouhodobého nehmotného majetku	-141	-2 257
B.1.3. Nabytí dlouhodobého finančního majetku		
B.2. Příjmy z prodeje stálých aktiv	1	642
B.2.1. Příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	1	642
B.2.2. Příjmy z prodeje dlouhodobého finančního majetku		
B.3. Půjčky a úvěry spřízněným osobám		
B.*** Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	-74 575	-37 214
Peněžní toky z finančních činností		
C.1. Změna stavu dlouhodobých, popř. krátkodobých závazků z finanční oblasti	-4 032	-4 297
C.2. Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky	-67 262	-190 209
C.2.1. Zvýšení základního kapitálu, emisního ážia event. rezervního fondu		
C.2.2. Vyplacení podílů na vlastním kapitálu společníkům	-67 262	-190 209
C.2.3. Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů		
C.2.4. Úhrada ztráty společníky		
C.2.5. Platby z fondů tvořených ze zisku		
C.2.6. Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně a tantiémy		
C.*** Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	-71 294	-194 506
F. Čisté zvýšení nebo snížení peněžních prostředků	-13 128	-37 591
R. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období	118 658	131 786

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2008
(v tisících Kč)

1. Charakteristika a hlavní aktivity

Založení a charakteristika společnosti

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o. ("společnost") byla založena 18. ledna 1994 společností A.RAYMOND et cie komanditní společnost se sídlem v Grenoble a společností A.RAYMOND GmbH & Co KG se sídlem v Lörrachu. Společnost byla zapsána do obchodního rejstříku dne 2. března 1994. Hlavním výrobním programem společnosti je výroba speciálních upínacích systémů technologií vstřikování a výroba součástek z plastických hmot.

Společnost je součástí skupiny A.RAYMOND Group. Počátkem roku 1999 se společnost přemístila do nového výrobního areálu v Jablonci nad Nisou.

Vlastníci společnosti

Společníky společnosti k 31. prosinci 2008 jsou:

A.RAYMOND et cie komanditní společnost	72,34%
A.RAYMOND GmbH & Co KG	27,66%

Sídlo společnosti

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Čs. Armády 27/4609

466 05 Jablonec nad Nisou

Česká republika

Identifikační číslo

60486414

Statutární orgán k 31. prosinci 2008

jednatel společnosti	František Knap
prokura	Tomáš Čermák

Členové dozorčí rady k 31. prosinci 2008

předseda	Klaus Körber
členové	Pascal Destremau
	Antoine Raymond

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2008
(v tisících Kč)

Organizační struktura

Společnost tvoří jeden výrobní závod. V čele společnosti stojí ředitel, kterému podléhají úseky výroby, údržby, logistiky, informační techniky, personální, obchodní, úsek řízení jakosti, vývoje a ekonomický úsek. Dále má společnost organizační složky v Polsku, Maďarsku, Rumunsku a na Slovensku.

2. Zásadní účetní postupy používané společností

(a) Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je evidován v pořizovací ceně. Dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně do 5 tis. Kč není vykazován v rozvaze a je účtován do nákladů v roce jeho pořízení. Dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně od 5 tis. Kč do 40 tis. Kč a dlouhodobý nehmotný majetek v pořizovací ceně do 60 tis. Kč je odpisován dle odpisového plánu stanoveného na období 1,5 – 5 let a účetní odpisy jsou odpisy daňovými.

V následující tabulce jsou uvedeny metody a doby odpisování podle skupin majetku:

Majetek	Metoda	Doba odpisování
Budovy	Lineární	30 let
Příslušenství ke stavbám	Lineární	4 – 20 let
Stroje a zařízení	Lineární	3 – 15 let
Formy a nástroje	Lineární	1 – 4 roky
	nebo dle počtu vyrob. kusů	
Jiný hmotný majetek	Lineární	3 – 8 let
Software	Lineární	3 – 4 roky

(b) Zásoby

Materiál a zboží jsou oceňovány v pořizovacích cenách. Pořizovací cena zahrnuje cenu pořízení, celní poplatky, skladovací poplatky při dopravě a dopravné za dodání do výrobního areálu. Úbytek materiálu a zboží je oceňován metodou váženého aritmetického průměru.

Nedokončená výroba je oceňována vlastními náklady, které zahrnují cenu materiálu, práce a proporcionální část výrobních režijních nákladů.

Hotové výrobky jsou oceňovány vlastními náklady, které zahrnují cenu materiálu, práce a proporcionální část výrobních režijních nákladů. Úbytek nedokončené výroby a hotových výrobků je oceňován standardními cenami. Společnost stanoví svým předpisem normu přirozených úbytků.

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2008
(v tisících Kč)

(c) Stanovení opravných položek a rezerv

Zásoby

Opravné položky jsou vytvářeny na základě inventarizace v případech, kdy ocenění použité v účetnictví je přechodně vyšší než současná tržní hodnota příslušných zásob.

Pohledávky

Společnost stanoví opravné položky pro pochybné pohledávky na základě vlastní analýzy platební schopnosti svých zákazníků a věkové struktury pohledávek.

Rezervy

Rezerva na daň z příjmů

Rezervu na daň z příjmů vytváří společnost vzhledem k tomu, že okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku stanovení výše daňové povinnosti. V následujícím účetním období společnost rezervu rozpustí a zaúčtuje zjištěnou daňovou povinnost.

V rozvaze je rezerva na daň z příjmů snížena o zaplacené zálohy na daň z příjmů, případná výsledná pohledávka je vykázána v položce Stát-daňové pohledávky.

Rezerva na nevybranou dovolenou

Společnost tvoří k rozvahovému dni rezervu na nevybranou dovolenou na základě analýzy nevybrané dovolené a průměrných mzdových nákladů včetně nákladů na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění dle jednotlivých zaměstnanců.

(d) Přepočty cizích měn

Společnost používá pro přepočet transakcí v cizí měně pevný kurz, který se stanovuje na základě denního kurzu ČNB první pracovní den kalendářního měsíce a používá se pro účetní případy účtované v příslušném měsíci. V průběhu roku se účtuje pouze o realizovaných kurzových ziscích a ztrátách.

Aktiva a pasiva v zahraniční měně jsou k rozvahovému dni přepočítávána podle kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB. Nerealizované kurzové zisky a ztráty jsou zachyceny ve výsledku hospodaření.

(e) Daň z příjmů

Daň z příjmů za dané období se skládá ze splatné daně a ze změny stavu v odložené dani.

Splatná daň zahrnuje odhad daně vypočtený z daňového základu s použitím daňové sazby platné v poslední den účetního období a veškeré doměrky a vratky za minulá období.

Odložená daň vychází z veškerých dočasných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv s použitím očekávané daňové sazby platné pro následující období.

O odložené daňové pohledávce se účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že bude v následujících účetních obdobích uplatněna.

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Příloha účetní závěrky (neconsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2008
(v tisících Kč)

(f) Klasifikace pohledávek a závazků

Společnost klasifikuje část dlouhodobých pohledávek a závazků, bankovních úvěrů a finančních výpomocí, jejichž doba splatnosti je kratší než jeden rok vzhledem k datu účetní závěrky, jako krátkodobé.

(g) Najatý majetek

Společnost účtuje o najatém majetku tak, že zahrnuje leasingové splátky do nákladů rovnoměrně po dobu trvání nájmu. Při ukončení nájmu a uplatnění možnosti odkupu je předmět leasingu zařazen do majetku společnosti v kupní ceně.

(h) Výzkum a vývoj

Náklady na výzkum jsou vynaloženy za účelem získání nových technických znalostí, které mohou vést k budoucímu zlepšení výrobků nebo celých procesů, pro něž však není dosud stanoveno jejich ekonomické využití. Náklady vynaložené na vývoj představují transformaci nových technických znalostí či metod na nové nebo podstatně kvalitnější výrobky a výrobní procesy. Tyto náklady jsou účtovány do výkazu zisku a ztráty v období, ve kterém byly vynaloženy.

(i) Organizační složky

Účetnictví organizačních složek je vedeno v měnách příslušných států. Na konci každého měsíce jsou zůstatky účtů přepočteny aktuálním kurzem ČNB. Nerealizované kurzové zisky a ztráty jsou zachyceny ve výsledku hospodaření.

(j) Složky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů (pro účely cash flow)

Pro účely sestavení přehledu o peněžních tocích jsou peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty definovány tak, že zahrnují peníze v pokladně, peníze na cestě, peníze na bankovních účtech a další finanční aktiva, jejichž ocenění může být spolehlivě určeno, a které mohou být snadno přeměněny v peněžní prostředky.

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2008
(v tisících Kč)

3. Dlouhodobý majetek

(a) Dlouhodobý nehmotný majetek

	Software	Drobný DNM	Nedokon. DNM	Celkem
Pořizovací cena				
Zůstatek k 1.1.2008	13 708	1 220	24	14 952
Přírůstky	95	46	0	141
Přeúčtování	24	0	-24	0
Úbytky	0	0	0	0
Zůstatek k 31.12.2008	13 827	1 266	0	15 093
Oprávk				
Zůstatek k 1.1.2008	11 640	1 179	0	12 819
Odpisy	844	40	0	884
Oprávk k úbytkům	0	0	0	0
Zůstatek k 31.12.2008	12 484	1 219	0	13 703
Zůstatková hodnota 1.1.2008	2 068	41	24	2 133
Zůstatková hodnota 31.12.2008	1 343	47	0	1 390

(b) Dlouhodobý hmotný majetek

	Pozemky	Budovy a stavby	Stroje a zařízení	Formy a nástroje	Jiný hmotný majetek	Nedok. hmotný majetek	Zálohy	Celkem
Pořizovací cena								
Zůstatek k 1.1.2008	14 248	231 872	249 537	83 469	39 855	1 406	4 221	624 608
Přírůstky	0	162	24 037	17 595	2 413	26 885	3 343	74 435
Přeúčtování	0	0	1 858	3 143	587	-1 367	-4 221	0
Úbytky	0	0	-284	0	-3 033	-39	0	-3 356
Zůst. k 31.12.2008	14 248	232 034	275 148	104 207	39 822	26 885	3 343	695 687
Oprávk								
Zůstatek k 1.1.2008	0	46 150	161 233	72 682	32 011	0	0	312 076
Odpisy	0	7 729	20 648	7 965	4 441	0	0	40 783
Oprávk k úbytkům	0	0	-284	0	-3 033	0	0	-3 317
Zůstatek k 31.12.2008	0	53 879	181 597	80 647	33 419	0	0	349 542
Zůst. hodnota 1.1.2008	14 248	185 722	88 304	10 787	7 844	1 406	4 221	312 532
Zůst. hodnota 31.12.2008	14 248	178 155	93 551	23 560	6 403	26 885	3 343	346 145

Mezi nejvýznamnější přírůstky dlouhodobého majetku v roce 2008 patřila přístavba skladu ve výši 12 713 tis Kč, dále nákup 8 ks vstřikovacích lisů ARBURG a DEMAG v celkové výši 17 606 tis. Kč.

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2008
(v tisících Kč)

4. Dlouhodobý hmotný majetek nevykázaný v rozvaze

V souladu s účetními postupy, popsány v bodě 2(a), účtovala společnost dlouhodobý hmotný majetek do nákladů v roce jeho pořízení. Celková kumulovaná pořizovací hodnota tohoto dlouhodobého hmotného majetku, který je ještě v používání, je následující:

	Stav účtu k 31.12.	
	2008	2007
Dlouhodobý hmotný majetek	1 298	1 810

5. Pohledávky a závazky z obchodních vztahů

(a) Krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů činí 164 881 tis. Kč (2007 – 173 698 tis. Kč), ze kterých 48 668 tis. Kč (2007 – 39 839 tis. Kč) představují pohledávky po lhůtě splatnosti. Krátkodobé pohledávky po lhůtě splatnosti vůči společnostem ve skupině činí 2 545 tis. Kč (2007 – 35 tis. Kč). Opravná položka k pochybným pohledávkám k 31. prosinci 2008 činila 5 136 tis. Kč (2007 – 2 704 tis. Kč).

(b) Krátkodobé závazky z obchodních vztahů činí 53 264 tis. Kč (2007 – 63 432 tis. Kč), ze kterých 1 324 tis. Kč (2007 – 286 tis. Kč) představují závazky po lhůtě splatnosti. Krátkodobé závazky po lhůtě splatnosti vůči společnostem ve skupině činí 127 tis. Kč (2007 – 0 tis. Kč).

Společnost neeviduje žádné dlouhodobé pohledávky a závazky s dobou splatnosti delší než pět let.

6. Zásoby

Společnost vytvořila opravnou položku k materiálu ve výši 2 253 tis. Kč (2007 – 625 tis. Kč), k výrobkům ve výši 2 447 tis. Kč (2007 – 1 467 tis. Kč) a ke zboží ve výši 847 tis. Kč (2007 – 5 432 tis. Kč) z důvodu jejich vyššího ocenění v účetnictví než je současná tržní hodnota.

7. Informace o spřízněných osobách

Veškeré pohledávky a závazky v cizích měnách byly k 31. prosinci 2008 přepočteny platným kurzem ČNB. Pohledávky a závazky ve skupině uvedené v následující tabulce jsou však přepočteny kurzem stanoveným skupinou A.RAYMOND Group, jelikož společnost musí takto vykazovat veškerá aktiva a pasiva pro potřeby konsolidace a bylo by obtížné alokovat na jednotlivé společnosti nerealizovaný kurzový rozdíl plynoucí z přepočtu, zaúčtovaný na samostatném analytickém účtu. Kurzy stanovené skupinou A.RAYMOND Group se výrazně neliší od platných kurzů ČNB.

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2008
(v tisících Kč)

(a) Pohledávky a závazky z obchodních vztahů

V pohledávkách a závazcích z obchodních vztahů, popsaných v bodě 5, jsou obsaženy i následující zůstatky účtů týkající se vztahů k podnikům ve skupině.

	Pohledávky k 31.12.		Závazky k 31.12.	
	2008	2007	2008	2007
A.Raymond Lörrach Germany	11 004	20 737	33 156	32 423
A.Raymond Grenoble France	430	843	4 612	6 372
A.Raymond et cie kom.s. France	0	0	0	0
Raygroup Sasu France	0	0	332	1 781
A.Raymond Italiana	387	620	1 568	1 687
A.Raymond Tecniacero Spain	2 485	668	308	327
Raynet Grenoble	0	0	714	714
A.Raymond China	945	2 424	229	251
Pacific Sight Honk Kong	0	5 589	0	125
A.Raymond UK	0	0	0	13
A.Raymond Brasil	1 384	642	0	0
Facil Belgique	621	599	0	0
A.Raymond Turkey	3	0	0	0
A.Raymond Inc. USA	2 032	5 617	50	132
A.Raymond India Ltd.	187	0	0	0
A.Raymond Korea Ltd.	27	0	0	0
Celkem	19 505	37 739	40 969	43 825

(b) Časové rozlišení

Společnost vykazuje náklady od společnosti Raynet Grenoble France ve výši 3 216 tis. Kč (2007 – 2 729 tis. Kč) a náklady od společnosti A.Raymond Grenoble France ve výši 0 tis. Kč (2007 – 92 tis. Kč) jako náklady příštích období.

Společnost vykazuje v roce 2008 dohadné položky aktivní vůči společnosti:

A.Raymond Tecniacero Spain ve výši 176 tis. Kč (2007 – 83 tis. Kč)

Společnost vykazuje v roce 2008 dohadné položky pasivní vůči společnosti:

A.Raymond Tecniacero Spain ve výši 0 tis. Kč (2007 – 34 tis. Kč)

A.Raymond Grenoble France ve výši 0 tis. Kč (2007 – 163 tis. Kč)

A.Raymond Lörrach Germany ve výši 0 tis. Kč (2007 – 2 tis. Kč).

A.Raymond Brasil ve výši 11 tis. Kč (2007 – 0 tis. Kč)

Raygroup Sasu France ve výši 995 tis. Kč (2007 – 0 tis. Kč)

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2008
(v tisících Kč)

(c) Tržby a náklady

	Tržby za rok		Náklady za rok	
	2008	2007	2008	2007
A.Raymond Lörrach Germany	107 786	134 792	205 297	218 612
A.Raymond Grenoble France	7 990	8 543	37 964	38 945
A.Raymond et cie kom.s. France	0	0	0	410
Raygroup Sasu France	0	0	14 696	7 691
A.Raymond Italiana	3 594	3 147	10 864	12 563
A.Raymond Tecniacero Spain	6 301	3 525	3 410	5 228
Raynet Grenoble France	0	0	7 017	7 194
A.Raymond UK	0	0	1 801	2 992
A.Raymond China	8 826	9 630	509	769
Pacific Sight Honk Kong	0	0	14 439	776
A.Raymond Brasil	4 209	3 107	0	0
A.Raymond Turkey	5 013	0	0	0
Facil Belgie	559	591	0	0
A. Raymond Inc.USA	11 697	21 989	465	161
A. Raymond India Ltd.	277	0	0	0
A. Raymond Korea Ltd.	34	0	0	0
Celkem	156 286	185 324	296 462	295 341

Společnost nakupuje materiál, zboží, využívá služeb a prodává výrobky a zboží spřízněným stranám v rámci běžné obchodní činnosti podniku. Všechny významné transakce se spřízněnými osobami byly uskutečněny za běžných tržních podmínek.

(d) Faktický koncern

Společnost nemá s většinovým vlastníkem A.RAYMOND et cie komanditní společnost uzavřenu ovládací smlouvu. Zpráva o vzájemných vztazích bude součástí výroční zprávy.

(e) Dlouhodobé pohledávky

1. Společnost poskytla půjčku firmě A.Raymond Tecniacero Spain ve výši 500 tis EUR, dle smlouvy ze dne 15.3.2005. První splátka půjčky se uskutečnila 2.11.2006.
2. Společnost poskytla půjčku firmě A.Raymond Tecniacero Spain ve výši 400 tis EUR, dle smlouvy ze dne 27.6.2007. První splátka půjčky se uskuteční 1.3.2009.
3. Společnost poskytla půjčku firmě A.RAYMOND GmbH & Co KG ve výši 2 000 tis. EUR, dle smlouvy ze dne 14.3.2008. Splátky se uskuteční v období 5 let.

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2008
(v tisících Kč)

	Úroková sazba	Splatnost	Splátkový kalendář	Zůstatek 31.12.2007	Zůstatek k 31.12.2008	Splatno do 1 roku	Splatno do 5 let
54 217 EUR pololetně včetně							
Půjčka I.	3% p.a.	15.3.2011	úroku	9 523	6 983	2 731	4 252
44 822,34 EUR pololetně včetně							
Půjčka II.	4,25% p.a.	1.10.2013	úroku	10 648	10 772	1 982	8 790
3.měsíční EURIBOR							
Půjčka III.	+ 1%	14.3.2013		0	53 860	0	53 860
Celkem				20 171	71 615	4 713	66 902

Úrokové výnosy ve výši 2 672 tis. Kč (2007 – 478 tis.Kč) jsou zahrnuty v tržbách uvedených v bodě 7(c).

8. Opravné položky

	Opravná položka k pohledávkám	Opravná položka k zásobám	Celkem
Zůstatek k 1.1.2008	2 704	7 524	10 228
Změna stavu	2 432	-1 977	455
Zůstatek k 31.12.2008	5 136	5 547	10 683

9. Základní kapitál

Základní kapitál společnosti k 31.12.2008 činí 97 200 tis. Kč.

Výše vkladu každého společníka činí:

A.RAYMOND et cie komanditní společnost	70 315 tis. Kč
A.RAYMOND GmbH & Co KG	26 885 tis. Kč

Vklady obou společníků byly splaceny.

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2008
(v tisících Kč)

10. Přehled o změnách vlastního kapitálu

(a) Přehled pohybů vlastního kapitálu

	Základní kapitál	Emisní ážio	Zisk běžného období	Nerozdělený zisk	Zákonný rezervní fond	Celkem
Zůstatek k 1.1.2008	97 200	2 304	187 658	360 832	9 720	657 714
Převod do nerozd.zisku	0	0	-120 396	120 396	0	0
Podíly na zisku	0	0	-67 262	0	0	-67 262
Zisk za rok 2008	0	0	170 919	0	0	170 919
Zůstatek 31.12.2008	97 200	2 304	170 919	481 228	9 720	761 371

Dne 5. června 2008 rozhodla valná hromada o vyplacení podílu společníkům společnosti z čistého zisku roku 2007 ve výši 67 262 tis. Kč.

(b) Plánované rozdělení zisku vytvořeného v běžném období

Zákonný rezervní fond společnosti byl naplněn přidělem ze zisku roku 2002. Společnost plánuje část zisku roku 2008 vyplatit společníkům, zbývající část bude převedena do nerozděleného zisku minulých let.

11. Rezervy

	Rezerva na nevybr. dovolenou	Rezerva na daň z příjmů	Celkem
Zůstatek k 1.1.2008	2 143	59 600	61 743
Změna stavu	-720	-14 982	-15 702
Zůstatek k 31.12.2008	1 423	44 618	46 041

V rozvaze je rezerva na daň z příjmů snížena o zaplacené zálohy na daň z příjmů ve výši 52 087 tis. Kč (2007 – 45 519 tis. Kč) a výsledná pohledávka ve výši 7 469 tis. Kč je vykázána v položce Stát-daňové pohledávky. V roce 2007 byl výsledný závazek ve výši 14 081 tis. Kč vykázán v položce Rezerva na daň z příjmu.

12. Bankovní úvěry

V průběhu roku 2008 doplatila společnost poskytnutý bankovní úvěr.

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2008
(v tisících Kč)

13. Informace o výrobním sortimentu

Tržby z hlavního výrobního sortimentu a zboží za roky 2008 a 2007 jsou:

		Tržby	Vývoz		Celkem
		V tuzemsku	Evropa	Ostatní	
Součástky z plast.hmot a kovu	2008	369 380	431 870	54 240	855 490
	2007	372 611	471 558	79 822	923 991
Formy	2008	19 977	34 406	0	54 383
	2007	16 013	6 456	0	22 469
Celkem	2008	389 357	466 276	54 240	909 873
	2007	388 624	478 014	79 822	946 460

14. Zaměstnanci a vedoucí pracovníci

Průměrný počet zaměstnanců a vedoucích pracovníků a osobní náklady za roky 2008 a 2007:

2008	Počet zaměstnanců	Mzdové náklady	Náklady na sociální zabezpečení	Sociální náklady
Zaměstnanci	210	67 238	24 161	2 499
Vedoucí pracovníci	5	8 749	647	638
Celkem	215	75 987	24 808	3 137

2007	Počet zaměstnanců	Mzdové náklady	Náklady na sociální zabezpečení	Sociální náklady
Zaměstnanci	187	59 767	20 326	2 378
Vedoucí pracovníci	5	8 556	2 995	637
Celkem	192	68 323	23 321	3 015

Vedoucí pracovníci používají služební automobily i k soukromým účelům.

15. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

Závazky ze sociálního zabezpečení činí 1 530 tis. Kč (2007 – 1 541 tis.Kč), závazky ze zdravotního pojištění činí 686 tis. Kč (2007 – 705 tis. Kč). Žádné z těchto závazků nejsou po lhůtě splatnosti.

16. Najatý majetek

Operativní

Celkové náklady za pronájem činily 382 tis. Kč (2007 – 356 tis. Kč).

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2008
(v tisících Kč)

17. Stát – daňové závazky a pohledávky

Daň z příjmů

(a) Splatná

Splatná daň z příjmů zahrnuje odhad daně za zdaňovací období 2008 ve výši 44 618 tis. Kč (2007 – 59 600 tis. Kč) a upřesnění odhadu daně za zdaňovací období 2007 ve výši 11 tis. Kč (2006 – 38 tis. Kč).

(b) Odložená

Odložený daňový závazek za rok 2008 činí 15 700 tis. Kč (2007 – 16 419 tis. Kč), a byl vypočten z následujících dočasných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasív:

	Pohledávky		Závazky		Rozdíl	
	2008	2007	2008	2007	2008	2007
Dlouhodobý majetek	0	0	-17 809	-18 822	-17 809	-18 822
Zásoby	1 054	1 580	0	0	1 054	1 580
Pohledávky	784	373	0	0	784	373
Rezervy	271	450	0	0	271	450
Ostatní rozdíly	0	0	0	0	0	0
Odložená daňová pohledávka/(závazek)	2 109	2 403	-17 809	-18 822	-15 700	-16 419

V souladu s účetními postupy uvedenými v bodě 2 (e) byla pro výpočet odložené daně použita daňová sazba 19 % (2007 – 21 %).

Daň z přidané hodnoty

Daňový závazek činí 2 783 tis. Kč (2007 – 1 532 tis. Kč), daňová pohledávka činí 25 tis. Kč (2007 – 91 tis. Kč), ze které činí 14 tis. Kč pohledávka v rámci Evropské Unie (2007 – 74 tis. Kč).

18. Výzkum a vývoj

Společnost se podílí na společném výzkumu a vývoji v rámci A.RAYMOND Group, který má za cíl hledání nových, efektivnějších technologií v upínacích systémech. Náklady na výzkum a vývoj v roce 2008 činí 8 810 tis. Kč (2007 – 8 968 tis. Kč). Obchodní využití výsledků tohoto výzkumu a vývoje nebylo konkretizováno, a tudíž byly veškeré náklady zaúčtovány do výkazu zisku a ztráty roku 2008.

A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Příloha účetní závěrky (nekonsolidovaná)

Rok končící 31. prosincem 2008
(v tisících Kč)

19. Náklady na odměny statutárnímu auditorovi nebo auditorské společnosti

Údaje o celkových nákladech na odměny statutárnímu auditorovi nebo auditorské společnosti za účetní období budou vykázány v konsolidované účetní závěrce A.RAYMOND Group, ve které je společnost zahrnuta.

20. Významná událost

K datu sestavení účetní závěrky nejsou vedení společnosti známy žádné významné události, které by ovlivnily účetní závěrku k 31. prosinci 2008.

Sestaveno dne: 30.dubna 2009	Podpis statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou  František Knap jednatel  Tomáš Čermák prokura
---	--

Zpráva auditora pro společníky společnosti A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.

Účetní závěrka

Na základě provedeného auditu jsme dne 30. dubna 2009 vydali o účetní závěrce, která je součástí této výroční zprávy, zprávu následujícího znění:

„Provedli jsme audit přiložené účetní závěrky společnosti A.RAYMOND JABLONEC s.r.o., tj. rozvahy k 31. prosinci 2008, výkazu zisku a ztráty a přehledu o peněžních tocích za rok 2008 a přílohy této účetní závěrky, včetně popisu použitých významných účetních metod a ostatních doplňujících údajů. Údaje o společnosti A.RAYMOND JABLONEC s.r.o. jsou uvedeny v bodě 1 přílohy této účetní závěrky.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

Za sestavení a věrné zobrazení účetní závěrky v souladu s českými účetními předpisy odpovídá statutární orgán společnosti A.RAYMOND JABLONEC s.r.o.. Součástí této odpovědnosti je navrhnout, zavést a zajistit vnitřní kontroly nad sestavováním a věrným zobrazením účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, zvolit a uplatňovat vhodné účetní metody a provádět přiměřené účetní odhady.

Odpovědnost auditora

Naši odpovědnosti je vyjádřit na základě provedeného auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsme povinni dodržovat etické normy a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora, včetně posouzení rizik, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Při posuzování těchto rizik auditor přihlédne k vnitřním kontrolám, které jsou relevantní pro sestavení a věrné zobrazení účetní závěrky. Cílem posouzení vnitřních kontrol společnosti je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřních kontrol. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové vypovídací schopnosti účetní závěrky.

Domníváme se, že získané důkazní informace tvoří dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka podává ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti A.RAYMOND JABLONEC s.r.o. k 31. prosinci 2008 a nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření a peněžních toků za rok 2008 v souladu s českými účetními předpisy."

Zpráva o vztazích

Proveřili jsme též věcnou správnost údajů uvedených ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami společnosti A.RAYMOND JABLONEC s.r.o. k 31. prosinci 2008. Za tuto zprávu o vztazích je odpovědný statutární orgán společnosti. Naší odpovědností je vydat na základě provedené prověrky stanovisko k této zprávě o vztazích.

Prověrku jsme provedli v souladu s Mezinárodním auditorským standardem pro prověrky a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. Tyto standardy vyžadují, abychom plánovali a provedli prověrku s cílem získat střední míru jistoty, že zpráva o vztazích neobsahuje významné věcné nesprávnosti. Prověrka je omezena především na dotazování pracovníků společnosti a na analytické postupy a výběrovým způsobem provedené prověření věcné správnosti údajů. Proto prověrka poskytuje nižší stupeň jistoty než audit. Audit zprávy o vztazích jsme neprováděli, a proto nevyjadřujeme výrok auditora.

Na základě naší prověrky jsme nezjistili žádné významné věcné nesprávnosti údajů uvedených ve zprávě o vztazích mezi propojenými osobami společnosti A.RAYMOND JABLONEC s.r.o. k 31. prosinci 2008.

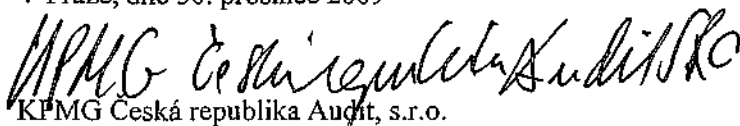
Výroční zpráva

Ověřili jsme též soulad výroční zprávy s výše uvedenou účetní závěrkou. Za správnost výroční zprávy je odpovědný statutární orgán společnosti. Naší odpovědností je vydat na základě provedení ověření výrok o souladu výroční zprávy s účetní závěrkou.

Ověření jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. Tyto standardy požadují, abychom ověření naplánovali a provedli tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že informace obsažené ve výroční zprávě, které popisují skutečnosti, jež jsou též předmětem zobrazení v účetní závěrce, jsou ve všech významných ohledech v souladu s příslušnou účetní závěrkou. Jsme přesvědčeni, že provedené ověření poskytuje přiměřený podklad pro vyjádření našeho výroku.

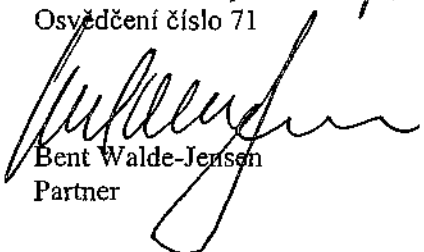
Podle našeho názoru jsou informace uvedené ve výroční zprávě ve všech významných ohledech v souladu s výše uvedenou účetní závěrkou.

V Praze, dne 30. prosince 2009



KPMG Česká republika Audit, s.r.o.

Osvědčení číslo 71



Bent Walde-Jensen
Partner



Ing. Karel Růžička
Partner

Osvědčení číslo 1895

ZPRÁVA O VZTAZÍCH DLE § 66a odst.9 ZÁKONA 513/1991 Sb.

Obecně

Společnost A. RAYMOND JABLONEC, s.r.o. neuzavřela pro účetní období od 1. ledna 2008 do 31. prosince 2008 („účetní období“) ani jako osoba ovládající, tak ani jako osoba ovládaná smlouvu podle § 190b zákona č. 513/1991 Sb., Obchodního zákoníku („Ovládací smlouvu“).

Zástupci statutárního orgánu společnosti jako osoby ovládané proto v souladu s ustanovením § 66a odst. 9 Obchodního zákoníku vypracovali pro toto účetní období zprávu o vztazích mezi propojenými osobami.

Ovládající společností je:

A.RAYMOND et cie komanditní společnost se sídlem v Grenoblu, Francie, Cours Berriat 113, která vlastní většinový podíl ve společnosti a to 72,34 %.

Ovládané osoby

Společnost je součástí A.RAYMOND Group, která je 100% vlastněna rodinou A.Raymond. Přesné uspořádání vlastnických poměrů není známo.

Další společnosti, patřící do skupiny A.RAYMOND, se kterými měla společnost obchodní aktivity v roce 2008, byly následující:

Nákup a prodej zboží, náradí a služeb na základě běžných objednávek:

- A.Raymond Italiana, S.R.L., Carisio, Itálie
- A.Raymond GmbH & CO KG, Lörrach, Německo
- A.Raymond S.A.R.L., Grenoble, Francie
- A.Raymond - Tecniacero S.A.U., Manresa, Španělsko
- A.Raymond Brazil L.T.D., Vinhedo, Brazílie
- A.Raymond Fasteners, Zhenjiang, Čína
- A.Raymond Inc. USA
- Facil & CIE., GCV Geng, Belgie
- Pacific Sight Holdings LTD., Hong Kong
- Raygroup Sasu, Grenoble, France
- Raynet SNC, Grenoble, France
- A.Raymond LTD., East Malling, UK
- A.Raymond Turkey Ltd.
- A.Raymond India Ltd.
- A.Raymond Korea, Ltd.

Poskytování služeb v oblasti IT:

- Raynet SNC, Grenoble, France
- A.Raymond GmbH & CO KG, Lörrach, Německo

Ochrana autorských práv a patent fee:

- Raygroup Sasu, Grenoble, France

Marketingové a obchodní služby:

- A.Raymond LTD., East Malling, UK
- Raygroup Sasu, Grenoble, France

Detailní rozpis jednotlivých transakcí a zůstatků je součástí přílohy účetní závěrky za rok končící 31. prosincem 2008.

Uzavřené smlouvy mezi propojenými osobami a jiná přijatá nebo uskutečněná plnění

- Smlouva se společností A.Raybond, o poskytování služeb v oblasti výzkumu a vývoje. Společnost A.Raybond pracuje na vývoji nových technologií v oblasti speciálních upínacích prvků, pro skupinu A.RAYMOND.
- Smlouva se společností RAYNET SNC, o poskytování služeb v oblasti IT technologií, el. zpracování dat.

Společnost RAYNET, zajišťuje veškeré IT služby pro skupinu A.RAYMOND, koordinaci jednotlivých aktivit, atd.
- Společnost vyplatila společníkům podíly na zisku za rok 2007 v celkové výši 67 262 tis. Kč.
- Společnost poskytla půjčku firmě A.Raymond Technicacero Spain, ve výši 500 tis. EUR, dle smlouvy ze dne 15.3.2005. První splátka půjčky se uskutečnila 2.11.2006.
- Společnost poskytla půjčku firmě A.Raymond Tecniacero Spain ve výši 400 tis. EUR, dle smlouvy ze dne 27.6.2007. První splátka půjčky se uskutečnila 1.3.2009.
- Společnost poskytla půjčku firmě A.Raymond GmbH & Co KG ve výši 2 000 tis. EUR, dle smlouvy ze dne 14.3.2008. Splátky se uskutečnily v období 5 let.

Zástupci společnosti prohlašují, že jim nejsou známy jiné obchodní vztahy, přijatá nebo uskutečněná plnění v zájmu nebo na popud propojených osob než výše uvedené.

Závěrečné prohlášení zástupců Společnosti

Prohlašujeme, že jsme do zprávy o vztazích mezi propojenými osobami Společnosti vyhotovované dle §66a, odst. 9, Obchodního zákoníka pro účetní období končící 31. prosincem 2008 uvedli veškeré, v tomto účetním období uzavřené či uskutečněné a nám k datu podpisu této zprávy známé:

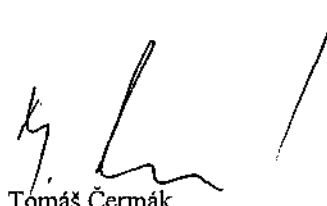
- smlouvy s popisem uskutečněného plnění a protiplnění poskytnuté propojeným osobám,
- veškerá opatření přijatá nebo uskutečněná v zájmu nebo na popud těchto osob,
- jiné právní úkony učiněné v zájmu těchto osob.

Prohlašujeme, jednajíce s péčí řádného hospodáře, že si nejsme vědomi skutečnosti, že by z výše uvedených smluv nebo opatření vznikla Společnosti majetková újma.

V Jablonci nad Nisou, dne 31. března 2009

Za statutární orgán:


František Knap
jednatel


Tomáš Čermák
prokurista

Tab. B1 Přehled platných českých účetních standardů

Číslo standardu	Název
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kurzové rozdíly
007	Inventarizace rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
010	<i>(zrušen)</i>
011	Operace s podnikem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017	Účtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích

Zdroj: Finanční zpravodaj č. 11-12/2003. ISSN-0322-9653

ÚČTOVÁ TŘÍDA 0 – DLOUHODOBÝ MAJETEK

01 – Dlouhodobý nehmotný majetek

- 011 – Zřizovací výdaje
- 012 – Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 013 – Software
- 014 – Ocenitelná práva
- 015 – Goodwill
- 019 – Jiný dlouhodobý nehmotný majetek

02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

- 021 – Stavby
- 022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 025 – Pěstitelské celky trvalých porostů
- 026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 029 – Jiný dlouhodobý hmotný majetek

03 – Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

- 031 – Pozemky
- 032 – Umělecká díla a sbírky

04 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořízovaný dlouhodobý finanční majetek

- 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku
- 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
- 043 – Pořízení dlouhodobého finančního majetku

05 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

- 051 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek
- 052 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 053 – Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

06 – Dlouhodobý finanční majetek

- 061 – Podíly v ovládaných a řízených osobách
- 062 – Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 063 – Ostatní cenné papíry a podíly
- 065 – Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
- 066 – Půjčky a úvěry – ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv
- 067 – Ostatní půjčky
- 069 – Jiný dlouhodobý finanční majetek

07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 071 – Oprávky ke zřizovacím výdajům

- 072 – Oprávky k nehmotným výsledkům výzkumu a vývoje

- 073 – Oprávky k softwaru

- 074 – Oprávky k ocenitelným právům

- 075 – Oprávky ke goodwillu

- 079 – Oprávky k jinému dlouhodobému nehmotnému majetku

08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku

- 081 – Oprávky ke stavbám

- 082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí

- 085 – Oprávky k pěstitelským celkům a trvalým porostům

- 086 – Oprávky k dospělým zvířatům a jejich skupinám

- 089 – Oprávky k jinému dlouhodobému hmotnému majetku

09 – Opravné položky k dlouhodobému majetku

- 091 – Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku

- 092 – Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku

- 093 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku

- 094 – Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku

- 095 – Opravná položka k poskytnutým zálohám na dlouhodobý majetek

- 096 – Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku

- 097 – Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

- 098 – Oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku

ÚČTOVÁ TŘÍDA 1 – ZÁSoby

11 – Materiál

- 111 – Pořízení materiálu

- 112 – Materiál na skladě

- 119 – Materiál na cestě

12 – Zásoby vlastní výroby

- 121 – Nedokončená výroba

- 122 – Polotovary vlastní výroby

- 123 – Výrobky

- 124 – Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

13 – Zboží

- 131 – Pořízení zboží

- 132 – Zboží na skladě a v prodejnách

- 139 – Zboží na cestě

15 – Poskytnuté zálohy na zásoby

- 151 – Poskytnuté zálohy na materiál

- 152 – Poskytnuté zálohy na mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

- 153 – Poskytnuté zálohy na zboží

19 – Opravné položky k zásobám

- 191 – Opravná položka k materiálu

- 192 – Opravná položka k nedokončené výrobě

- 193 – Opravná položka k polotovarům vlastní výroby

- 194 – Opravná položka k výrobkům

- 195 – Opravná položka k mladým a ostatním zvířatům a jejich skupinám

- 196 – Opravná položka ke zboží

- 197 – Opravná položka k zálohám na materiál

- 198 – Opravná položka k zálohám na zboží

- 199 – Opravná položka k zálohám na mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny

ÚČTOVÁ TŘÍDA 2 – KRÁTKODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK A KRÁTKODOBÉ BANKOVNÍ ÚVĚRY

21 – Peníze

- 211 – Pokladna

- 213 – Ceniny

22 – Účty v bankách

- 221 – Bankovní účty

23 – Krátkodobé bankovní úvěry

- 231 – Krátkodobé bankovní úvěry

- 232 – Eskontní úvěry

24 – Krátkodobé finanční výpomoci

- 241 – Vydané krátkodobé dluhopisy

- 249 – Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 – Krátkodobé cenné papíry a podíly a pořízovaný krátkodobý finanční majetek

- 251 – Majetkové cenné papíry k obchodování

- 252 – Vlastní akcie a obchodní podíly

- 253 – Dluhové cenné papíry k obchodování

- 256 – Dluhové cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti

- 257 – Ostatní cenné papíry k obchodování

- 259 – Pořízování krátkodobého finančního majetku

26 – Převody mezi finančními účty

- 261 – Peníze na cestě

29 – Opravné položky ke krátkodobému finančnímu majetku

- 291 – Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku

ÚČTOVÁ TŘÍDA 3 – ZÚČTOVACÍ VZTAHY

31 – Pohledávky (krátkodobé i dlouhodobé)

- 311 – Pohledávky z obchodních vztahů

- 313 – Pohledávky za eskontované cenné papíry

- 314 – Poskytnuté provozní zálohy – dlouhodobé i krátkodobé

- 315 – Ostatní pohledávky

32 – Závazky (krátkodobé)

- 321 – Závazky z obchodních vztahů

- 322 – Směnky k úhradě

- 324 – Přijaté provozní zálohy

- 325 – Ostatní závazky

33 – Zúčtování se zaměstnanci a institucemi

- 331 – Zaměstnanci

- 333 – Ostatní závazky vůči zaměstnancům

- 335 – Pohledávky za zaměstnanci

- 336 – Zúčtování s institucemi sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění

34 – Zúčtování daní a dotací

- 341 – Daň z příjmů

- 342 – Ostatní přímé daně

- 343 – Daň z přidané hodnoty

- 345 – Ostatní daně a poplatky

- 346 – Dotace ze státního rozpočtu

- 347 – Ostatní dotace

35 – Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení a za členy družstva

- 351 – Pohledávky – ovládající a řídicí osoba

- 352 – Pohledávky – podstatný vliv

- 353 – Pohledávky za upsané základní kapitál

- 354 – Pohledávky za společníky při úhradě ztráty

- 355 – Ostatní pohledávky za společníky a členy družstva

- 358 – Pohledávky k účastníkům sdružení

36 – Závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva

- 361 – Závazky – ovládající a řídicí osoba

- 362 – Závazky – podstatný vliv

- 364 – Závazky ke společníkům při rozdělování zisku

- 365 – Ostatní závazky ke společníkům a členům družstva

- 366 – Závazky ke společníkům a členům družstva ze závislé činnosti

- 367 – Závazky z upsaných nesplacených cenných papírů a vkladů

- 368 – Závazky k účastníkům sdružení

37 – Jiné pohledávky a závazky

- 371 – Pohledávky z prodeje podniku

- 372 – Závazky z koupě podniku

Typový účtový rozvrh pro podnikatele

373 – Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
374 – Pohledávky z pronájmu
375 – Pohledávky z vydaných dluhopisů
376 – Nakoupené opce
377 – Prodané opce
378 – Jiné pohledávky
379 – Jiné závazky
38 – Přejchodné účty aktiv a pasiv
381 – Náklady příštích období
382 – Komplexní náklady příštích období
383 – Výdaje příštích období
384 – Výnosy příštích období
385 – Příjmy příštích období
388 – Dohadné účty aktivní
389 – Dohadné účty pasivní
39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování
391 – Opravná položka k pohledávkám
395 – Vnitřní zúčtování
398 – Spojovací účet při sdružení

ÚČTOVÁ TŘÍDA 4 – KAPITÁLOVÉ ÚČTY A DLOUHODOBÉ ZÁVAZKY

41 – Základní kapitál a kapitálové fondy
411 – Základní kapitál
412 – Emisní ážio
413 – Ostatní kapitálové fondy
414 – Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
417 – Vypořádání rozdílu z přeměn společnosti
418 – Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
419 – Změny základního kapitálu
42 – Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření
421 – Zákonný rezervní fond
422 – Nedělitelný fond
423 – Statutární fondy
427 – Ostatní fondy
428 – Nerozdělený zisk minulých let
429 – Neuhrazená ztráta minulých let
43 – Výsledek hospodaření
431 – Výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení
45 – Rezervy
451 – Rezervy podle zvláštních právních předpisů
452 – Rezerva na důchody a obdobné závazky
453 – Rezerva na daň z příjmů
459 – Ostatní rezervy

46 – Dlouhodobé bankovní úvěry
461 – Bankovní úvěry
47 – Dlouhodobé závazky
471 – Dlouhodobé závazky – ovládající a řídicí osoba
472 – Dlouhodobé závazky – podstatný vliv
473 – Vydané dluhopisy
474 – Závazky z pronájmu
475 – Dlouhodobé přijaté zálohy
478 – Dlouhodobé směnky k úhradě
479 – Jiné dlouhodobé závazky
48 – Odložený daňový závazek a pohledávka
481 – Odložený daňový závazek a pohledávka
49 – Individuální podnikatel
491 – Účet individuálního podnikatele

ÚČTOVÁ TŘÍDA 5 – NÁKLADY

50 – Spotřebované nákupy
501 – Spotřeba materiálu
502 – Spotřeba energie
503 – Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
504 – Prodané zboží
51 – Služby
511 – Opravy a udržování
512 – Cestovné
513 – Náklady na reprezentaci
518 – Ostatní služby
52 – Osobní náklady
521 – Mzdové náklady
522 – Příjmy společníků a členů družstva ze závislé činnosti
523 – Odměny členům orgánů společnosti a družstva
524 – Zákonné sociální pojištění
525 – Ostatní sociální pojištění
526 – Sociální náklady individuálního podnikatele
527 – Zákonné sociální náklady
528 – Ostatní sociální náklady
53 – Daň a poplatky
531 – Daň silniční
532 – Daň z nemovitostí
538 – Ostatní daň a poplatky
54 – Jiné provozní náklady
541 – Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
542 – Prodaný materiál
543 – Dary
544 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
545 – Ostatní pokuty a penále
546 – Odpis pohledávek
548 – Ostatní provozní náklady

549 – Manka a škody z provozní činnosti
55 – Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti
551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
552 – Tvorba a zúčtování rezerv podle zvláštních právních předpisů
554 – Tvorba a zúčtování ostatních rezerv
555 – Tvorba a zúčtování komplexních nákladů příštích období
557 – Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku
558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní oblasti
559 – Tvorba a zúčtování ostatních opravných položek v provozní oblasti
56 – Finanční náklady
561 – Prodané cenné papíry a podíly
562 – Úroky
563 – Kursové ztráty
564 – Náklady z přecenění cenných papírů
566 – Náklady z finančního majetku
567 – Náklady z derivátových operací
568 – Ostatní finanční náklady
569 – Manka a škody na finančním majetku
57 – Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti
574 – Tvorba a zúčtování finančních rezerv
579 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve finanční oblasti
58 – Mimořádné náklady
581 – Náklady na změnu metody
582 – Škody
584 – Tvorba a zúčtování mimořádných rezerv
588 – Ostatní mimořádné náklady
589 – Tvorba a zúčtování opravných položek v mimořádné oblasti
59 – Daň z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů
591 – Daň z příjmů z běžné činnosti – splatná
592 – Daň z příjmů z běžné činnosti – odložená
593 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – splatná
594 – Daň z příjmů z mimořádné činnosti – odložená
595 – Dodatečné odvody daně z příjmů
596 – Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům
597 – Převod provozních nákladů
598 – Převod finančních nákladů

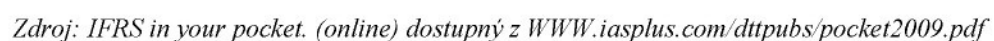
ÚČTOVÁ TŘÍDA 6 – VÝNOSY

60 – Tržby za vlastní výkony a zboží
601 – Tržby za vlastní výrobky
602 – Tržby z prodeje služeb
604 – Tržby za zboží
61 – Změny stavu zásob vlastní činnosti
611 – Změna stavu nedokončené výroby
612 – Změna stavu polotovarů vlastní výroby
613 – Změna stavu výrobků
614 – Změna stavu zvířat
62 – Aktivace
621 – Aktivace materiálu a zboží
622 – Aktivace vnitropodnikových služeb
623 – Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
624 – Aktivace dlouhodobého hmotného majetku
64 – Jiné provozní výnosy
641 – Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
642 – Tržby z prodeje materiálu
644 – Smluvní pokuty a úroky z prodlení
646 – Výnosy z odepsaných pohledávek
648 – Ostatní provozní výnosy
66 – Finanční výnosy
661 – Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
662 – Úroky
663 – Kursové zisky
664 – Výnosy z přecenění cenných papírů
665 – Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
666 – Výnosy z krátkodobého finančního majetku
667 – Výnosy z derivátových operací
668 – Ostatní finanční výnosy
68 – Mimořádné výnosy
681 – Výnosy ze změny metody
688 – Ostatní mimořádné výnosy
69 – Převodové účty
697 – Převod provozních výnosů
698 – Převod finančních výnosů

ÚČTOVÁ TŘÍDA 7 – ZÁVĚRKOVÉ A PODROZVAHOVÉ ÚČTY

70 – Účty rozvažné
701 – Počáteční účet rozvažný
702 – Konečný účet rozvažný
71 – Účet zisků a ztrát
710 – Účet zisku a ztráty
75–79 – Podrozvahové účty

ÚČTOVÉ TŘÍDY 8 A 9 – VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ



Příloha E

Tab. E1 Přehled vybraných mezinárodních standardů

IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví <i>First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie <i>Share-based Payment</i>
IFRS 3	Podnikové kombinace <i>Business Combination</i>
IFRS 4	Pojistné smlouvy <i>Insurance Contrats</i>
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončené činnosti <i>Non-current Assets held for Sale and Discontinued Operation</i>
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů <i>Exploration for and Evaluation of Mineral Resources</i>
IFRS 7	Finanční nástroje: Zveřejňování <i>Financial Instruments: Disclosures</i>
IFRS 8	Provozní segmenty <i>Operating segments</i>
IAS 01	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky <i>Insurance Contracts</i>
IAS 02	Zásoby <i>Inventories</i>
IAS 07	Výkaz peněžních toků <i>Cash Flow Statements</i>
IAS 08	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby <i>Accounting Policies, Changes in Accounting, Estimates and Errors</i>
IAS 10	Události po rozvahovém dni <i>Events After the Balance Sheet Date</i>
IAS 11	Stavební smlouvy <i>Construction Contracts</i>
IAS 12	Daně ze zisku <i>Income Taxes</i>
IAS 14	Vykazování podle segmentů (od 1.1.2009 nahrazen IFRS 8) <i>Segment Reporting</i>
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení <i>Property, Plant and Equipment</i>
IAS 17	Leasingy <i>Leases</i>
IAS 18	Výnosy <i>Revenue</i>
IAS 19	Zaměstnanecké požitky <i>Employee Benefits</i>
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory <i>Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance</i>
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů <i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>
IAS 23	Výpůjční náklady <i>Borrowing Costs</i>

IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran <i>Related Party Disclosures</i>
IAS 26	Penzijní plány <i>Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans</i>
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka <i>Consolidated and Separate Financial Statements</i>
IAS 28	Investice do přidružených podniků <i>Accounting for Investments in Associates</i>
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách <i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>
IAS 30	Zveřejnění v účetních závěrkách bank a podobných finančních institucí (nahrazen IFRS 7) <i>Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions</i>
IAS 31	Vykazování účastí ve společných podnicích <i>Financial Reporting of Interests in Joint Ventures</i>
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování <i>Financial Instruments: Disclosures and Presentation</i>
IAS 33	Zisk na akcii <i>Earnings Per Share</i>
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví <i>Interim Financial Reporting</i>
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv <i>Impairment of Assets</i>
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky <i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>
IAS 38	Nehmotná aktiva <i>Intangible Assets</i>
IAS 39	Finanční nástroje: útvorní a oceňování <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>
IAS 40	Investice do nemovitostí <i>Investment Property</i>
IAS 41	Zemědělství <i>Agriculture</i>

Zdroj: Vlastní zpracování.