

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

DIPLOMOVÁ PRÁCE

Plzeň 2012

Jaroslava PALEČKOVÁ

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Porovnání účetní závěrky dle právních předpisů ČR s účetní závěrkou
dle IAS/IFRS**

**Comparison of financial statements prepared in accordance with Czech
legal standards and financial statements in accordance with IAS/IFRS**

Bc. Jaroslava Palečková

Plzeň 2012

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Porovnání účetní závěrky dle právních předpisů ČR s účetní závěrkou dle IAS/IFRS“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 20. 3. 2012

.....

podpis autora

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí mé diplomové práce Ing. Janě Hinke, Ph.D. za pomoc při zpracování této diplomové práce, za její odborné rady, připomínky a za čas, který mi věnovala při konzultacích.

Dále bych ráda poděkovala společnosti Linde Gas, a.s. za poskytnuté informace.

Obsah

Úvod	6
1 Cíl a metodika práce	8
1.1 Cíl práce	8
1.2 Metodika práce	8
2 Charakteristika procesu sestavení účetní závěrky dle ČPN	10
2.1 Popis českého účetního systému	10
2.2 Charakteristika procesu sestavení účetní závěrky dle ČPN	13
2.3 Popis vybraných oblastí účetnictví	14
2.4 Charakteristika účetní závěrky	17
3 Charakteristika mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS	23
3.1 Charakteristiky Koncepčního rámce IAS/IFRS	23
3.2 Účetní závěrka dle IAS/IFRS	26
3.3 Popis vybraných oblastí vykazování dle IAS/IFRS	30
4 Základní odlišnosti účetní závěrky sestavené dle ČPN a dle IAS/IFRS	36
5 Charakteristika podnikatelského subjektu Linde Gas, a.s.	38
5.1 Základní údaje o společnosti	38
5.2 Předmět činnosti společnosti	38
5.3 Ekonomická situace společnosti	39
6 Implementace IAS/IFRS ve společnosti Linde gas, a.s.	42
6.1 Příprava společnosti Linde Gas, a.s. pro první přechod na IAS/IFRS	42
6.2 Analýza účetní závěrky společnosti dle českých účetních předpisů	43
6.3 Volba účetních politik a metod oceňování ve společnosti Linde Gas, a.s. v souvislosti s přechodem na IAS/IFRS a jejich aplikace v praxi	50
6.4 Návrh metodického postupu přechodu na vykazování dle IAS/IFRS	73
7 Závěr	77
8 Seznam tabulek	79
9 Seznam obrázků	81
10 Seznam rovnic	82
11 Seznam použitých zkratk	83
12 Seznam použité literatury	84
13 Použité internetové zdroje	87
14 Seznam příloh	88

ÚVOD

Po celém světě dochází ke stále většímu a významnějšímu propojování jednotlivých ekonomik zemí z celého světa, neboli dochází k tzv. globalizaci trhů. Tyto země spolu začínají velice úzce spolupracovat a začínají tak být na sobě stále více závislé. Zároveň roste spektrum zainteresovaných stran (např. analytici, investoři, věřitelé, dodavatelé, zaměstnanci a spousta dalších jiných subjektů jednotlivých společností z celého světa), které chtějí pro svá rozhodování kvalitní informace, jež jsou zároveň srovnatelné s relevantními informacemi společností z jiných částí světa, neboť národní hranice pro tyto zainteresované strany prakticky již nadále neexistují. Není tak naprosto neobvyklé, když se zaměstnanec České republiky uchází o práci ve Francii či Mexiku, nebo když se investor ze Spojených států amerických rozhodne investovat své peněžní prostředky v Japonsku či Indii.

A právě účetní závěrka je zdrojem stěžejních informací získaných z výkazů sestavených na základě účetních pravidel příslušného účetního systému dané země. Na základě těchto výkazů lze jednoznačně určit, v jaké finanční situaci se určitý analyzovaný podnik právě nachází. Aby však bylo možné tuto pozici daného podniku na trhu bezpečně určit, nelze se obejít bez znalosti pravidel příslušného účetního systému. A právě v tomto momentu vyvstává potřeba resp. nutnost jednotného účetního systému, tedy respektování stejných principů při provádění účetního výkaznictví.

Jak již bylo výše zmíněno, jednotlivé ekonomiky světa jsou stále více propojené, avšak každá ekonomika přitom respektuje pravidla svého národního účetního systému. Rozdíly těchto jednotlivých účetních systémů mohou být v některých případech velice zásadní a nelze tak hodnotit či porovnávat podniky z různých prostředí světa na základě informací z účetních závěrek sestavených dle pravidel těchto účetních systémů. Za účelem eliminace těchto odlišností v účetních pravidlech jednotlivých zemí, vzniklo již několik účetních systémů. Jedná se o účetní systém Všeobecně uznávané účetní principy GAAP UK, GAAP US a v neposlední řadě Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS. Výstupem vykazování dle těchto účetních systémů je srovnatelnost informací obsažených ve výkazech sestavených na základě těchto účetních systémů.

Vzhledem k faktu, že Česká republika je od roku 2004 členem Evropské Unie, stává se pro ni stěžejním systémem účetního výkaznictví IAS/IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Pro některé společnosti v České republice (jedná se zejména o velké

korporace) vyplývá zákonná povinnost vykazovat zároveň jak dle českých účetních pravidel, tak i podle IAS/IFRS. Stále však roste počet společností, které se dobrovolně rozhodly vykazovat dle těchto účetních mezinárodních standardů, ačkoliv jim to vláda nenařizuje. Hlavním důvodem, proč tak tyto společnosti činí, je fakt, že informace o společnosti se stávají srozumitelnými pro celou škálu globálních uživatelů neboli globálních zainteresovaných stran, a společnost se tak stává konkurenceschopnější na mezinárodním trhu a snadněji získává potřebný kapitál od zahraničních investorů.

Přechod na mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS však není pro společnost jednoduchým úkolem. Proces implementace těchto standardů prochází napříč celou společností a může mnohdy trvat i déle než jedno účetní období. Společnost při přechodu musí upravit své stávající účetní postupy, přizpůsobit své informační systémy, tak aby poskytovaly nové požadované informace, proškolit své zaměstnance v dané problematice a mnoho dalšího.

A právě tento proces implementace standardů ve společnosti a následné porovnání a vyzdvihnutí rozdílů mezi účetní závěrkou sestavenou na základě českých účetních pravidel a principů IAS/IFRS je velice aktuálním tématem a bude předmětem zkoumání této diplomové práce.

1 CÍL A METODIKA PRÁCE

1.1 CÍL PRÁCE

Stanoveným cílem této diplomové práce je charakterizovat proces sestavení účetní závěrky v prostředí českých právních norem a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS, dále definovat základní rozdíly mezi účetní závěrkou sestavenou dle českých účetních pravidel a účetní závěrkou sestavenou dle principů Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a navrhnout metodický postup implementace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS ve zvoleném podniku.

Zvoleným podnikem je společnost Linde Gas, a.s. Na tomto podniku budou analyzovány a definovány potřebné změny v účetních politikách týkajících se jednotlivých oblastí, kterých se právě tato implementace dotkne.

1.2 METODIKA PRÁCE

Celková struktura práce bude rozdělena do dvou částí, na část teoretickou a část praktickou.

Teoretická část práce týkající se problematiky účetní závěrky, jak dle českých účetních standardů tak Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS, bude zpracována na základě vyhledání a následného prostudování relevantní literatury a příslušných účetních a daňových zákonů.

Po zpracování teoretických východisek této diplomové práce bude následovat prostudování vnitropodnikové směrnice zvoleného podniku, kdy budou popsány účetní metody používané společností pro sestavování účetní závěrky na základě českých právních norem.

Dalším krokem bude identifikace změn účetních politik společnosti při implementaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS.

Následně bude vytvořen předpoklad, že společnosti vzniká zákonná povinnost vykazovat taktéž dle mezinárodních standardů IAS/IFRS, a budou tak ve společnosti tyto standardy názorně implementovány. Data budou transformována k datu 31. 12. 2010.

Vzhledem ke skutečnosti, že zvolená společnost Linde Gas, a. s. se se svými řádově šesti sty zaměstnanci a výší bilanční sumy vyšší než Kč 5 miliard řadí mezi velké korporace,

není objemově možné v rámci této práce implementovat veškeré položky vedené v účetnictví společnosti. Pro potřeby splnění cíle této práce bude v každé dílčí problematice implementace IAS/IFRS ve společnosti zvolen určitý reprezentant představující konkrétní skutečnou vykazovanou položku. Na tomto reprezentantu bude vždy názorně demonstrován a dle potřeby patřičně okomentován samotný přechod k vykazování dle IAS/IFRS. Konkrétní číselné vyjádření změn v rozvaze, ke kterým došlo v důsledku aplikace standardů IAS/IFRS u vybraných položek, budou postupně vyjadřovány v tabulkách „Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IAS/IFRS u vybraných položek“. V tabulkách budou uvedeny počáteční stavy rozvahových položek před danou implementací vybraných položek, konečný stav po provedené úpravě a bude zde také sloupec vyjadřující změnu rozvahové resp. rozvahových položek.

Následujícím krokem bude navržení metodické postupu pro přechod na účetní systém IAS/IFRS

Poslední částí této diplomové práce bude na základě metody syntézy poznatků vypracován závěr.

V průběhu zpracovávání diplomové práce budou případné nejasnosti či neurčitosti konzultovány s vedoucí práce a vedoucím finančním manažerem zvolené společnosti.

2 CHARAKTERISTIKA PROCESU SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE ČESKÝCH PRÁVNÍCH NOREM

Vedení účetnictví je nedílnou součástí činností všech podnikatelských jednotek, které na trhu vznikly buď za účelem dosahování zisku anebo za účelem jiného prospěchu než dosahování zisku.

2.1 POPIS ČESKÉHO ÚČETNÍHO SYSTÉMU

Pro české účetní jednotky vyplývá povinnost vést účetnictví ze Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále pouze Zákon o účetnictví). Smyslem vedení účetnictví je poskytování věrného a poctivého obrazu skutečnosti neboli informací o ekonomické výkonnosti daného subjektu za určité konkrétní období. Tyto účetní informace jsou zpracovávány do jednotlivých finančních výkazů, které jsou (Kovanicová, 2006) nezbytně důležité nejenom pro interní potřeby managementu daného subjektu, ale také pro širokou škálu externích uživatelů. Mezi interní uživatele jsou řazeni vlastníci podniku a krátkodobí a dlouhodobí věřitelé. Do kategorie externích uživatelů spadají například konkurenční subjekty, vlastní zaměstnanci společnosti, vláda, odběratelé, potenciální investoři či daňové orgány a mnohé další.

Česká republika je od 1. května roku 2004 členem Evropské unie a v důsledku tohoto faktu jsou na vedení českého účetnictví kladeny požadavky vycházející nejenom z platných právních norem České republiky, ale také se zároveň musí respektovat právní normy Evropské unie.

Účetní jednotky jsou v České republice povinny (Zákon o účetnictví, § 8, odst. 1) vést účetnictví:

- úplně – zaúčtování všech účetních operací do účetních knih a sestavení účetní závěrky, která musí být následně zveřejněna;
- průkazně – účetnictví musí být vedeno průkazným způsobem;
- srozumitelně – veškeré účetní operace musí být provedeny jednoznačně;
- správně – jestliže jsou dodrženy veškeré zákonné normy.

Účetnictví v České republice je řízeno a usměrňováno prostřednictvím několika zákonů, vyhlášek a nařízení, které vycházejí z moci státu. Konkrétně legislativní prostředí vytváří Ministerstvo financí České republiky, které stanovuje zásadní povinnosti vedení účetnictví a zároveň stanovuje případné postihy za porušení těchto povinností.

Jak již bylo výše uvedeno, stěžejním zákonem pro vedení českého účetnictví je Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví a s ním související neustále aktualizované vyhlášky a nařízení. Dále vedení českého účetnictví podléhá zároveň legislativním normám, např. Obchodnímu zákoníku, Zákoníku práce, Živnostenskému zákonu, daňovým zákonům a mnohým dalším.

- **Zákon o účetnictví a související vyhlášky:**

"Zákon stanoví v souladu s právem Evropských společenství rozsah a způsob vedení účetnictví a požadavky na jeho průkaznost." (Zákon č. 563/991 Sb., o účetnictví v platném znění, §1, odst. 1.). Tento zákon také upravuje vedení účetních dokladů a písemností včetně požadavků na jejich archivaci, tvorbu účetní závěrky účetní jednotkou a v neposlední řadě se věnuje inventarizaci a oceňování majetku a závazků.

Jmenovitě jsou tedy v aktuální platnosti¹ následující vyhlášky: Vyhláška č. 410/2009 Sb., Vyhláška č. 383/2009 Sb., Vyhláška č. 504/2002 Sb., Vyhláška č. 503/2002 Sb., Vyhláška č. 502/2002 Sb., Vyhláška č. 501/2002 Sb. a Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Zákon o účetnictví a prováděcí vyhláška č. 500/2002 taktéž upravuje takzvanou **směrnou účtovou osnovu**, podle které účetní jednotka povinně vytváří vlastní účtový rozvrh, který musí obsahovat účty nutné k zaúčtování všech účetních případů. Společnosti si mohou dle svého uvážení zřizovat vlastní podrozvahové a analytické účty, které ovšem musí respektovat zákonem stanovené normy.

- **České účetní standardy:**

České účetnictví zároveň také podléhá Českým účetním standardům pro podnikatele (dále jen ČÚS), které vešly v platnost 1. ledna 2004. Skládají se z 23 jednotlivých standardů upravujících dílčí problematiku českého účetnictví. Smyslem těchto standardů je snaha o soulad účetních metod jednotlivých účetních jednotek a zajištění tak porovnatelnosti finančních výkazů. ČÚS jsou součástí českých právních norem (dále jen ČPN) a vytváří je Ministerstvo financí České republiky.

ČÚS pro podnikatele upravují (Business server podnikatel, cit. 13. 7. 2011) následující oblasti: Účty a zásady účtování na účtech, otevírání a uzavírání účetních knih, odložená daň, rezervy, opravné položky, kurzové rozdíly, inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, operace s cennými papíry a podíly, deriváty, operace s podnikem, změny vlastního kapitálu, dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek,

¹ Stav k roku 2011.

dlouhodobý finanční majetek, zásoby, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry, zúčtovací vztahy, kapitálové účty a dlouhodobé závazky, náklady a výnosy, konsolidovaná účetní závěrka, některé postupy v účetnictví při vyrovnání, nuceném vyrovnání, konkursu a likvidaci, postup v účetnictví a při inventarizaci majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby a konečně poslední oblastí je přehled o peněžních tocích.

- **Směrnice Evropské unie:**

Jak již bylo výše zmíněno, Česká republika je od roku 2004 součástí Evropské unie a z tohoto titulu se na ni vztahují i požadavky týkající se mezinárodní harmonizace účetnictví. Tyto požadavky resp. směrnice jsou zformulovány v tzv. Bilančních direktivách Evropské unie nebo jsou taktéž označovány jako směrnice Evropské unie.

Jednotlivé společnosti, které se nachází v členských zemích Evropské unie, podléhají nepřímo směrnicím EU, jelikož veškeré požadavky kladené na účetnictví ze strany EU jsou obsaženy v národních účetních normách. Lze tedy vyvodit závěr, že pokud společnosti sestavují svou účetní závěrku v souladu s národní legislativní úpravou, sestavují ji zároveň tak i v souladu s požadavky EU.

Do českého účetnictví je nutno jmenovitě promítnout následující tři bilanční direktivy, které jsou platné pro všechny členské státy Evropské unie:

- **Čtvrtá direktiva č. 78/660/EHS** je úplně první směrnice, která byla vydaná (r. 1978) a reguluje obsah roční účetní závěrky určitých forem společností.
- **Sedmá direktiva č. 83/349/EHS** byla vydaná v roce 1983 a upravuje účetní výkazy v rámci celého uskupení společnosti, jedná se o tzv. konsolidovanou účetní závěrku.
- **Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/43/EHS** nahradila původní Osmou direktivu a je zaměřena na vymezení povinného ročního auditu konsolidovaných účetních závěrek.

Směrnice Evropské unie se neustále vyvíjejí a směřují k úplné mezinárodní harmonizaci účetnictví.

Zásadní a radikální změnou ve vývoji harmonizace účetnictví v rámci Evropské unie bylo v roce 2003 vydání **Směrnice č. 2003/51/EHS Evropského parlamentu a Rady**. Tato směrnice obsahuje rozhodnutí, že Čtvrtá a Sedmá direktiva a další novelizované účetní směrnice, zabezpečují soulad mezi závěrkou sestavenou podle směrnic a podle IAS/IFRS.

2.2 CHARAKTERISTIKA PROCESU SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE ČESKÝCH PRÁVNÍCH NOREM

Cílem sestavování účetní závěrky je „poskytování informací o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále o výsledku hospodaření a finanční situaci účetní jednotky.“ (Hinke, 2007)

Sestavení účetní závěrky lze považovat za finální výstup provádění účetnictví. Jedná se o ucelený soubor účetních informací, které mají pro své interní a externí uživatele určitou vypovídací schopnost za dané účetní období. Na základě těchto účetních informací lze posoudit v jaké finanční situaci se společnost za uplynulé období nachází. Je tedy důležitým rozhodovacím nástrojem jednak pro interní řízení a plánovaný rozvoj společnosti, a zároveň také pro své externí uživatele, kteří na základě těchto informací mohou významně ovlivňovat svá rozhodnutí.

Jak již bylo výše zmíněno, účetní závěrka je finálním výstupem účetnictví. Je tedy zřejmé, že sestavení výkazů účetní závěrky předchází komplex systematických účetních prací, které mají za úkol prověřit správnost, průkaznost a úplnost údajů uvedených v účetnictví společnosti. Tento komplex účetních operací se nazývá účetní uzávěrka. Účetní závěrka se tak sestává nejen ze samotného sestavení finančních výkazů, ale také z účetní uzávěrky.

2.2.1 PROCES ÚČETNÍ UZÁVĚRKY

Proces účetní uzávěrky časově předchází samostatnému sestavení účetních výkazů (Sedláček, 2005), tedy účetní závěrce, a vytváří účetní informace právě pro sestavení účetní závěrky.

Účetní uzávěrka je prováděna tzv. uzávěrkovými operacemi, prostřednictvím kterých jsou zaúčtovány veškeré účetní případy společnosti do patřičného období, tedy do období, se kterým časově a věcně souvisí.

Celý proces účetní uzávěrky je rozčleněn do několika fází, které nejsou upraveny žádnou vyhláškou (Ryneš, 2011), ale jsou zakotveny pouze ve vnitropodnikové organizaci daňových a účetních prací a také na základě oběhu účetních dokladů. Základními fázemi procesu účetní závěrky (Sedláček, 2006) jsou kontrola správnosti, úplnosti a průkaznosti údajů v účetních knihách příslušného období, inventarizace a uzavírání účetních knih.

Důležitým pojmem z hlediska věrného a poctivého zobrazení účetního stavu dané účetní jednotky je tzv. **odložená daň**. Odložená daň nemá žádný vliv na placení daně z příjmů a účetní jednotky, které jsou součástí konsolidačního celku a účetní jednotky sestavující účetní závěrku v plném rozsahu, mají zákonnou povinnost o odložené dani z příjmu účtovat. „Odložená daň vyplývá z časově rozdílného (přechodného) pohledu účetních a daňových předpisů na vybrané účetní položky, které se promítají do rozdílů mezi základem daně z příjmů a účetním výsledkem hospodaření (před zdaněním“ (Fišerová, 2009, s. 333) Jelikož se jedná o složitou problematiku, která není podstatou této práce, není tak potřeba se jí detailněji věnovat.

2.3 POPIS VYBRANÝCH OBLASTNÍ ÚČETNICTVÍ

Předmětem této kapitoly bude popis určitých oblastí účetnictví, na které budou v praktické části této práce aplikovány IAS/IFRS.

2.3.1 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ A NEHMOTNÝ MAJETEK

Dlouhodobý hmotný majetek:

DHM má tři základní specifické rysy. Jde o majetek, který má fyzickou podstatu, délka jeho použití přesahuje hranici jednoho roku a dosažení účetní jednotkou stanovené určité výše ocenění. Mezi základní složky DHM se řadí (Kovanicová, 2006) pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata, jiný dlouhodobý majetek, nedokončený DHM, poskytnuté zálohy na DHM, oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Dlouhodobý nehmotný majetek:

Stejně jako u DHM se i u DNM uvádějí tři základní charakteristické rysy, a to nehmotná podstata aktiva, doba použitelnosti delší než jeden rok a dosažení určité hranice výše ocenění stanovené účetní jednotkou.

Hlavní složky DNM tvoří zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva, goodwill, jiný DNM, nedokončený DNM, poskytnuté zálohy na DNM.

Společná ustanovení pro DNM a DHM:

DHM a DNM je možné **pořídít** několika způsoby. Lze jej pořídít např. koupí, darováním, vyrobit jej vlastní činností či získat nabytím práv (např. v případě výsledků duševní práce). Rozlišují se tři základní oceňovací základny: pořizovací cena, vlastní náklady a reprodukční pořizovací cena.

- **pořizovací cena** se skládá z ceny pořízení a nákladů souvisejícími s pořízením aktiva. „Po nabytí majetku se ocenění jednotlivého DNM a odpisovaného DHM zvyšuje o provedené technické zhodnocení, k jehož účtování a odpisování je oprávněn vlastník.“ (Kovanicová, 2006, s. 227);
- ocenění **vlastními náklady** je určeno pro majetek vytvořený vlastní činností. Zahrnují se sem veškeré přímé a nepřímé náklady mající souvislost s vytvářením daného aktiva;
- **reprodukční cenou** se rozumí cena, za kterou bylo dané aktivum pořízeno v době, kdy se o něm účtuje. „Zákon vymezuje případy, u nichž lze tuto cenu použít. V podstatě jde o: 1. majetek nabytý bez úplaty (např. přijatý dar, přebytek zjištění při inventarizaci apod.), 2. majetek vytvořený vlastní činností, jestliže jeho vlastní náklady nelze zjistit.“ (Kovanicová, 2006, s. 228).

DHM a DNM se k rozvahovému dni (Kovanicová, 2006) **oceňuje** na základě historických nákladů, které se snižují o kumulovanou výši odpisů (v případě odpisovaného majetku) a zároveň také o kumulovanou výši již vytvořených opravných položek.

Dlouhodobý hmotný i nehmotný majetek se v průběhu své životnosti morálně i fyzicky opotřebovává, což je nutné v účetnictví vyjádřit prostřednictvím odpisů. Pozemky se však neodepisují. Odpisy jsou rozlišovány na odpisy účetní a daňové, přičemž zásadní rozdíl mezi nimi je, že **účetní odpisy** vyjadřují reálné opotřebení daného aktiva (odpisová politika je tak stanovována společností), zatímco **odpisy daňové** jsou kalkulovány pro daňové účely a nevycházejí tak z konkrétních podmínek daného podniku (např. nezohledňují výrobní a finanční podmínky společnosti). Účetní odpisy lze vypočítat na základě:

- **lineární metody**. Metoda vychází z doby použitelnosti aktiva, přičemž se každoročně do nákladů zahrnuje stejná výše odpisů.
- **zrychlené resp. degresivní metody**. Tato metoda taktéž vychází ze skupiny odpisů vycházející z doby použitelnosti aktiva. Majetek se v tomto případě odepisuje rychleji než s použitím lineární metody. Výše ročních odpisů má klesající charakter.
- **metody vycházející z výkonu aktiva**. „Odpisy se odvozují z kalkulovaného množství jednotek, které podnik získá prostřednictvím daného aktiva. Takové odpisy se nazývají výkonové.“ (Kovanicová, 2006, s. 241)

Účetní jednotky se také mohou rozhodnout pro využití komponentního přístupu odpisování (viz. kapitola 3.3.1.).

V průběhu životnosti aktiva může dojít k **technickému zhodnocení** (dále jen TZ). TZ je definováno (Zákon o dani z příjmu, § 33) jako výdaje na dokončené nástavby (tj. změna, která danou stavbu zvyšuje), přístavby (tj. změna, která půdorysně danou budovu rozšiřuje) a stavební úpravy (tj. přestavby, vestavby, podstatné změny vnitřního zařízení, podstatné změny vzhledu budovy), rekonstrukce (tj. fyzický zásah do aktiva, který změní účel nebo technické parametry aktiva) a modernizace majetku (tj. rozšíření vybavení či rozšíření použitelnosti aktiva), pokud převýšily ve zdaňovacím období u jednotlivého majetku částku 40 000 Kč. Za TZ nelze považovat provedené opravy. (Strouhal, 2010)

K **vyřazení DHM a DNM** může dojít např. z následujících důvodů (Strouhal, 2010): fyzická likvidace, prodej, darování, ztráta ekonomického využití majetku (aktivum je zcela odepsáno) či jako důsledek škody nebo manka.

2.3.2 OBĚŽNÁ AKTIVA

Pod kategorií oběžných aktiv spadají dílčí podkategorie zásoby, dlouhodobé pohledávky, krátkodobé pohledávky a krátkodobý finanční majetek. V dalším textu se bude zaměřeno na popis oblasti zásob a pohledávek.

Zásoby:

Mezi zásoby se řadí následující položky (Kovanicová, 2006): **materiál** (tj. suroviny, pomocné látky, *náhradní díly*, obaly a obalové materiály, drobný hmotný majetek a další movité věci, které mají dobu použitelnosti kratší než 1 rok), **nedokončená výroba a polotovary, výrobky, zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby**.

Zásoby jsou k okamžiku účetního případu **oceňovány na základě historických cen**. V případě nakoupených zásob se oceňují v pořizovací ceně a v případě zásob vytvořených vlastní činností se oceňují ve vlastních nákladech. U zásob nabytých bezplatným způsobem (např. přebytky zásob) jsou oceňovány reprodukční pořizovací cenou.

„Pokud se při inventarizaci zásob zjistí, že jejich prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem je nižší, než cena použitá pro jejich ocenění v účetnictví, zásoby se ocení v účetnictví a v účetní závěrce touto nižší cenou“ (Zákon o účetnictví, § 26, odst. 1)

Pohledávky:

Pohledávky se dělí na krátkodobé (s dobou splatnosti kratší než 1 rok) a dlouhodobé (s dobou splatnosti delší než 1 rok). „Oceňování pohledávek:

- při vzniku pohledávky pocházející z vlastní hospodářské činnosti: ocenění jmenovitou hodnotou;
- při nabytí za úplatu nebo vkladem: ocenění pořizovací cenou;
- pohledávka, kterou podnik nabyt a určil k obchodování: ocenění reálnou hodnotou.“ (Kovanicová, 2006, s. 306)

2.3.3 REZERVY

Rezervy jsou součástí cizích zdrojů a charakterizují se jako závazky s neurčitou výší nebo časovým určením. (Strouhal, 2010) Rezervy jsou vykazovány pouze pokud splní následující kritéria:

- „podnik má současný závazek (smluvní či mimosmluvní), který je důsledkem minulých událostí;
- je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků představujících ekonomický prospěch a;
- je možné spolehlivě odhadnout výši takového závazku.“ (Strouhal, s. 285)

Vytvořenou rezervu je možno čerpat pouze na účel, pro který byla rezerva vytvořena. Rezerva nemůže mít aktivní zůstatek, neboť ji lze čerpat pouze do výše, v jaké byla vytvořena.

2.3.4 VÝNOSY

Výnosy poskytují informace o tržbách a dalších skutečnostech, které byly ekonomickým prospěchem (Kovanicová, 2006) ve vztahu společnosti k externímu prostředí. Základní členění výnosů se dělí na výnosy provozní, finanční a mimořádné. Výnosy provozní obsahují následující podkategorie **tržby za vlastní výkony a zboží, změny stavu zásob vlastní činnosti, aktivace, jiné provozní výnosy.**

2.4 CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Účetní závěrka je finálním produktem všech účetních prací provedených v dané účetní jednotce za celé účetní období. Informace obsažené v účetní závěrce musí reflektovat skutečnou majetkovou a finanční situaci společnosti. Veškeré účetní údaje tak musí být zpracovány na základě předpokladu **věrného a poctivého obrazu**. „Zobrazení v účetní závěrce se považuje za věrné a poctivé, pokud obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu v souladu se způsoby oceňování, odpisování, s tvorbou a použitím opravných položek a rezerv a dalšími účetními metodami, účetními principy a zásadami danými zákonem o účetnictví a účetními standardy, popř. vyhláškami, přičemž tyto účetní

metody a postupy účtování jsou použity způsobem, který vede k realnosti při vykázání a nezastírají skutečný stav, popř. pokud účetní jednotka může volit mezi několika možnostmi v použití účetní metody, zvolí metodu, která nejlépe vyjadřuje skutečnost.“ (Ryneš, 2011, s. 240) Povinnost pro účetní jednotku sestavit účetní závěrku vyplývá ze Zákona o účetnictví a vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. Tento legislativní rámec zároveň také upravuje, které konkrétní účetní jednotky mají povinnost sestavit účetní závěrku v plném rozsahu, a které účetní jednotky mohou sestavovat účetní závěrku pouze ve zjednodušeném rozsahu.

Uživatelé účetní závěrky jsou investoři, konkurenti, zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, banky a další široká veřejnost. Primárním uživatelem (Hinke, 2005) informací obsažených v účetní závěrce jsou státní orgány, které právě prostřednictvím tohoto uceleného souboru finančních výkazů plní významnou funkci kontroly.

Účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu sestavují společnosti, které nemají povinnost nechat svoji účetní závěrku ověřit auditorem vyjma akciových společností. **Účetní závěrka v plném rozsahu ověřená nezávislým auditorem** se vztahuje na společnosti, jejichž:

- bilanční suma převyšuje 40 mil. Kč;
- průměrný přepočtený stav zaměstnanců je vyšší než 50;
- roční úhrn čistého obrátu převyšuje 80 mil. Kč.

Pokud účetní jednotka splňuje alespoň dva výše uvedené požadavky, je povinna (Zákon o účetnictví, § 20) nechat svou účetní závěrku ověřit auditorem. V případě akciové společnosti stačí splnění pouze jedné z výše uvedených podmínek, aby účetní jednotka byla povinna nechat svou účetní závěrku auditorsky ověřit.

Rozlišují se čtyři typy účetních závěrek, těmito typy jsou:

- **Řádná účetní závěrka** se sestavuje ke dni, kdy se uzavírají účetní knihy, tj. k rozvahovému dni neboli poslednímu dni účetního období.
- **Mezitímní účetní závěrka** je tvořena k jakémukoliv dni v průběhu účetního období, přičemž se jednotlivé účetní knihy neuzavírají. Účetní jednotka provádí pouze inventarizaci, která slouží pro interní potřeby společnosti.
- Třetím typem účetní závěrky je **účetní závěrka mimořádná**, která se stavuje např. ke dni, kdy došlo k zániku povinnosti vést účetnictví nebo ke dni, který předchází dni vstupu společnosti do likvidace či ke dni, kdy nastanou účinky zrušení konkurzu.

- **Konsolidovanou účetní závěrku** mají povinnost sestavovat účetní jednotky, které jsou součástí ekonomického seskupení a splňují určitá vymezená kritéria na základě Zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb. Konsolidovaná účetní závěrka vykazuje celkový majetkový a finanční stav celého koncernu resp. holdingu jako stav jednoho celku, jako stav jedné účetní jednotky.

Účetní závěrku dle ČPN tvoří povinně výkazy rozvaha a výkaz zisku a ztráty a příloha, která podává doplňující informace k těmto dvěma výkazům. Může však taktéž obsahovat výkaz Přehled o peněžních tocích (Cash-flow) a Přehled o změnách vlastního kapitálu. Na základě Zákona o účetnictví (§ 18, odst. 2) byly identifikovány určité náležitosti, které musí účetní závěrka minimálně obsahovat. Jedná se o následující minimum těchto základních údajů:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky, sídlo resp. bydliště a místo podnikání;
- identifikační číslo (pokud bylo účetní jednotce přiděleno);
- právní formu společnosti;
- předmět podnikání společnosti popř. účel, pro který byla zřízena;
- rozvahový den, ke kterému je účetní závěrka sestavována;
- přesný okamžik, kdy došlo k sestavení účetní závěrky;
- podpisový záznam účetní jednotky či jejího statutárního orgánu.

2.4.1 CHARAKTERISTIKA VÝKAZU ROZVAHA

Rozvaha (angl. Statement of financial position) nebo také bývá uváděno i pojem bilance, je jedním ze stěžejních účetních výkazů tvořících účetní závěrku.

„Rozvaha je bilančně uspořádaný přehled aktiv (majetku) na jedné straně a zdrojů financování (vlastní a cizí zdroje) na straně druhé.“ (Ryneš, 2011, s. 244)

Prostřednictvím tohoto výkazu je možno získat přehled o hospodaření dané účetní jednotky a tedy i o její finanční situaci na trhu. Do rozvahy je totiž zaznamenáván majetek společnosti a zdroje jeho krytí, neboli aktiva a pasiva. Veškeré položky jsou uváděny ke konkrétnímu datu tj. rozvahovému dni, jedná se tedy o stavové veličiny.

Jednotlivé rozvahové položky vyjádřené v českých korunách mohou být zaznamenávány v horizontální nebo ve vertikální formě. V České republice je nejčastěji používána forma

horizontální neboli též nazývaná T-forma. Velice důležitým předpokladem sestavování účetní závěrky je tzv. bilanční pravidlo. Toto pravidlo vyjadřuje podmínku, kdy se celkový součet aktiv musí rovnat celkovému součtu pasiv. Základními pojmy jakékoliv účetní závěrky jsou tak aktiva a pasiva.

Aktiva tvoří následující rozvahové položky: dlouhodobá aktiva (např. budovy, stroje, dopravní prostředky, pozemky,...), oběžná aktiva (např. peněžní prostředky, zboží, výrobky,...), a časové rozlišení. Stav jednotlivých aktiv je v rozvaze uveden jako stav běžného období a také jako stav předchozího období. Přičemž kolonka pro údaje běžného období je rozčleněna do tří sloupců, a to na sloupec netto, brutto a sloupec korekce. Ve sloupci brutto je uvedena (Kovanicová, 2006) hodnota konkrétního aktiva v plné hodnotě (tj. cena pořizovací, jmenovitá hodnota, vlastní náklady anebo reprodukční cena), ve sloupci korekce jsou zaznamenány dosud zúčtované opravné položky a oprávký, a ve sloupci netto je uveden stav za běžné období (rozdíl sloupce brutto a korekce). Stav předchozího období je dán hodnotou netto. Příklad rozvahy s rozpisem dílčích položek jednotlivých skupin aktiv dle ČPN je obsahem přílohy A.

Pasiva představují zdroj krytí majetku resp. podnikových aktiv, a jejich základní rozdělení je dle hlediska vlastnictví, tedy na zdroje vlastní a cizí. Mezi vlastní zdroje resp. vlastní kapitál je zařazen např. základní kapitál a výsledek hospodaření minulých let. Do cizích zdrojů jsou řazeny rezervy a závazky, které se dle jejich původu dále člení na krátkodobé a dlouhodobé. Hodnota pasiv za běžné období se oproti struktuře aktiv udává pouze v jednom sloupci. Příklad rozvahy s detailními položkami pasiv je uveden v příloze B.

2.4.2 CHARAKTERISTIKA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY

Výkaz zisku a ztráty (angl. Income statement), nebo též je často označován jako výsledovka, je druhým dílčím výkazem, který tvoří nezbytnou součást účetní závěrky.

Tento výkaz, oproti výkazu rozvahy, podává podrobné informace o výnosech a nákladech dané účetní jednotky za daný časový interval. Položky tohoto výkazu jsou rozčleněny do třech stěžejních kategorií, kterými jsou provozní, finanční a mimořádná činnost. Výkaz tedy poskytuje informace o celkové finanční výkonnosti účetní jednotky.

"Výkaz zisku a ztráty má vertikální podobu a je uspořádán stupňovitě – tak, aby umožnil vyčíslit:

- provozní výsledek hospodaření (před zdaněním);

- finanční výsledek hospodaření;
- výsledek hospodaření za běžnou činnost (po zdanění daní z příjmů);
- mimořádný výsledek hospodaření po zdanění;
- (celkový) výsledek hospodaření za účetní období." (Kovanicová, s. 361)

Výsledovka může být dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. sestavena buď podle druhového členění nákladů a výnosů anebo podle účelového hlediska. Druhové členění nákladů spočívá v členění nákladů a výnosů na základě jejich druhu a „součty za jednotlivé stupně výsledku hospodaření jsou zjištěny jako součty rozdílů mezi jednotlivými výnosovými a nákladovými položkami.“ (Sedláček, 2005) Druhým způsobem sestavení výkazu Zisku a ztráty je účelové členění, kdy jsou náklady a výnosy členěny na základě účelu, na který byly vynaloženy. Vzorový příklad výkazu Zisku a ztráty dle ČPN je obsahem přílohy C.

2.4.3 POPIS PŘÍLOHY ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Poslední povinnou součástí účetní závěrky je Příloha k účetní závěrce (angl. Notes to the financial statements). Tento dokument bývá často velmi podceňován ze strany účetních jednotek, a přitom obsahuje velice důležité informace, které pomáhají zejména externímu čtenáři účetní závěrky usnadnit orientaci a srozumitelnost popř. objasnit některé informace obsažené v předchozích výkazech. Příloha tedy doplňuje informace, které jsou zaznamenány v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Pomáhá tak čtenáři, aby si vytvořil správný a pravdivý obraz o skutečné situaci hospodaření daného podnikatelského subjektu. Podobně jako předchozí dva výkazy je také příloha účetní závěrky závazně upravena Zákonem o účetnictví a souvisejícími vyhláškami.

Výše zmíněné dva výkazy a příloha tedy nezbytně tvoří součást účetní závěrky dle českých účetních právních norem. Účetní závěrka ovšem může být účetní jednotkou doplněna o další výkazy, ačkoliv Zákon o účetnictví tuto povinnost neukládá. Jedná se o výkaz Přehled o peněžních tocích a výkaz Přehled o změnách vlastního kapitálu.

2.4.4 CHARAKTERISTIKA PŘEHLEDU O PENĚŽNÍCH TOCÍCH

Přehled o peněžních tocích (angl. Cash Flow statement) je velice významným výkazem, neboť podnik, který vykazuje zisk, může být ve skutečnosti platebně neschopný. A právě tato skutečnost může být odhalena prostřednictvím výkazu cash flow. Cash flow podává informace o příjmech a výdajích společnosti, které byly v minulém a běžném období provedeny. Smyslem tvorby tohoto výkazu je tedy objasnění rozdílu stavu příjmů a výdajů na začátku a na konci účetního období. Veškeré položky jsou rozříděny celkem do třech

skupin – provozní činnost, investiční činnost a finanční činnost (položky mající úzkou souvislost s vlastním kapitálem či dlouhodobé půjčky a úvěry). Výkaz cash flow lze sestavit dvojím způsobem, a to přímou nebo nepřímou metodou. Příklad Přehledu o peněžních tocích je předmětem přílohy D.

2.4.5 CHARAKTERISTIKA PŘEHLEDU O ZMĚNÁCH VE VLASTNÍM KAPITÁLU

Výkaz Přehled o změnách vlastního kapitálu (angl. Statements of changes in equity) podává přehled o zvýšení resp. snížení položek vlastního kapitálu na začátku a na konci účetního období.

„Požadavkům na obsah přehledu je možno vyhovět mnoha způsoby. Lze např. použít sloupcový formát, v němž je u každé položky vlastního kapitálu uveden počáteční stav, uskutečněné typy operací a konečný stav. Názornější bude přehled sestavený formou tabulky, v níž budou horizontálně uvedeny položky vlastního kapitálu, vertikálně (na řádcích): počáteční stavy, základní typy uskutečňovaných operací a konečné stavy.“ (Kovanicová, 2006, s. 369) Pokud dojde v daném období k významným změnám ve vlastním kapitálu, je nutné, aby tyto změny byly detailněji okomentovány. Příklad sestavení Přehledu o změnách vlastního kapitálu je přiložen jako Příloha E.

3 CHARAKTERISTIKA MEZINÁRODNÍHO ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ IAS/IFRS

Jednotlivé světové ekonomiky jsou více či méně vzájemně propojeny a po celém světě se v jednotlivých zemích nachází různé účetní systémy, které se vzájemně mohou lišit pouze v dílčích oblastech anebo se naopak mohou lišit v zásadních bodech vedení účetnictví a jeho vykazování. Tyto rozdíly mohou být způsobeny například (Žárová, 2006) rozdílností v právních systémech států, závislostí mezi místním daňovým a účetním systémem, inflací, převažujícím typem podnikatelských jednotek nebo vlivy externího prostředí. Jednotlivé rozdíly jsou postupem času minimalizovány v rámci tzv. mezinárodní harmonizace účetnictví, jejímž cílem je dosáhnout mezinárodní srovnatelnosti v oblasti účetních výkazů. Jsou rozlišovány tři základní systémy týkající se mezinárodní účetní harmonizace, které usilují o srovnatelnost jednotlivých národních účetních výkazů. Konkrétně se jedná o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS (International Accounting Standards / International Financial reporting standards), standardy US GAAP neboli General Accepted Accounting Principles a standardy UK GAAP.

International Accounting Standards neboli mezinárodní standardy účetního výkaznictví se sestávají ze souboru účetních standardů. Nejedná se tedy o účetní systém ale o systém finančního reportování (Mládek, 2009), který účetním jednotkám neříká jak mají účtovat, ale pouze usměrnuje o čem mají účtovat a v jaké formě. IAS/IFRS tedy neobsahují žádnou metodickou příručku a ani konkrétní standardizovanou účetní osnovu.

3.1 CHARAKTERISTIKY KONCEPČNÍHO RÁMCE IAS/IFRS

Koncepční rámec je stěžejním teoretickým základem, podle kterého jsou Mezinárodní účetní standardy tvořeny, a je zaměřen na úpravu účetních závěrek. Vychází z něj jaké všechny skutečnosti mají být zaúčtovány, jakými oceňovacími pravidly je nutno se řídit či jakým způsobem by se měly výstupní informace dostat ke konečnému uživateli. Samotný Koncepční rámec jako takový není standardem. Z tohoto faktu tedy vyplývá, že pokud by došlo k rozporu mezi jistou skutečností uvedenou v Koncepčním rámci a určitým konkrétním standardem, má jednoznačně přednost daný standard a řešení této problematiky bude řízeno dle tohoto standardu.

Koncepční rámec určuje základní principy a požadavky kladené na účetní jednotku při používání IAS/IFRS. Určuje uživatele účetní závěrky a definuje základní prvky účetní závěrky a oceňovací základny.

- **Základní principy a charakteristiky IAS/IFRS:**

Z Koncepčního rámce vychází dva základní principy, které je nutno dodržovat. Jedná se (ACCA, 2006/a) o princip akruálního účetnictví (angl. accrual concept), princip trvání podniku (angl. going concern), konzistentnost prezentace účetní závěrky (angl. consistency of presentation), princip materiality (angl. materiality), a zákaz kompenzace (angl. Offsetting). Informace v účetní závěrce jsou považovány za užitečné, pokud splňují čtyři vymezené kvalitativní charakteristiky. Těmito charakteristikami jsou relevantnost, spolehlivost, srozumitelnost a srovnatelnost.

Relevantnost (angl. relevancy) závisí na podstatě a významnosti informace. Za relevantní informace lze považovat takové, na základě kterých můžeme hodnotit minulé, současné či budoucí stavy.

Srozumitelnost (angl. understandability) je dána tím, že uživatel snadno a relativně bez problémů porozumí určité problematice daného výkazu, přičemž tento uživatel má alespoň základní znalosti z oblasti účetnictví a ekonomiky.

Spolehlivost (angl. reliability) informací je způsobena tím, že vykazované informace neobsahují žádné zásadní chyby, které by mohly zkreslit celkový dojem účetní závěrky, a uživatel by z nich následně vyvodil mylné závěry.

Srovnatelnost (angl. comparability) údajů je velice důležitá, neboť uživatel je pak dle sestavených výkazů schopen porovnat hospodářské výsledky několika podniků současně.

Vyjma výše uvedených charakteristik jsou v Koncepčním rámci uvedené také ještě několik dalších charakteristik, které by měly být účetní jednotkou respektovány. Jedná se o princip opatrnosti, nestrannost, věrného zobrazení skutečnosti a princip přednosti obsahu před formou.

- **Uživatelé účetní závěrky**

Za primární uživatele účetní závěrky jsou považováni investoři a věřitelé. Mezi další uživatele informací účetní závěrky řadíme následující subjekty (ACCA, 2006/a): zaměstnanci (současní, potenciální i bývalí), analytici a poradci (včetně novinářů, ekonomů, odborů a makléřů), zainteresované subjekty (zákazníci, dodavatelé, konkurence), vláda a její orgány a veřejnost.

- **Základní prvky účetní závěrky**

Na rozdíl od ČPN Koncepční rámec upravuje a konkrétně vymezuje pro IAS/IFRS základní prvky, které jsou obsahem účetní závěrky. Mezi základní prvky jsou řazeny pojmy aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady.

- "**Aktivum** je zdroj řízený podnikem, jehož existence je výsledkem minulých skutečností, a který je nositelem budoucího ekonomického prospěchu.
- **Závazek** je současná povinnost podniku, která vznikla na základě minulých skutečností a od jehož vypořádání se očekává, že způsobí odtok zdrojů jako ekonomického prospěchu podniku;
- **Vlastní kapitál** je zbývající podíl aktiv podniku po odečtení všech jeho závazků;
- **Výnosy** zvyšují ekonomický prospěch během účetního období formou zvýšení hodnoty aktiv nebo snížením závazků, což má za následek zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem do vlastního kapitálu vlastníků.
- **Náklady** snižují ekonomický prospěch během účetního období formou čerpání aktiv nebo vznikem závazků, což má za následek snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením vlastního kapitálu vlastníků." (Šrámková, Janoušková, 2006, s. 11)

- **Oceňovací základny**

Částky položek účetní závěrky jsou založeny na oceňování podle čtyř možných povolených oceňovacích základů. Položky aktiv a závazků jsou oceňovány podle pořizovací ceny resp. historických nákladů, realizovatelnou hodnotou, reprodukční cenou či současnou hodnotou. Přehled oceňovacích základů je zobrazen v tabulce č. 1.

Tabulka č. 1 - Přehled oceňovacích základů

	Aktiva	Závazky
Historická cena	Částka vynaložená na jejich získání v době pořízení.	Částka na úrovni příjmů, které by bylo možno získat směnou při postoupení závazku.
Reprodukční cena	Částka, která by musela být uhrazena, kdyby se stejné nebo ekvivalentní aktivum pořizovalo v současné době.	Nediskontovaná částka, kterou by bylo třeba v současné době vynaložit na vypořádání závazku.
Realizovatelná hodnota	Částka, která by byla v současné době získána prodejem aktiva za normálních podmínek.	Nediskontovaná částka, která bude potřeba uhradit při normálním podnikání.
Současná hodnota	Současná diskontovaná hodnota budoucího čistého peněžního příjmu, vyvolaným budoucím použitím či prodejem.	

Zdroj: Šrámková, Janoušková, s. 34

Standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, také definuje oceňovací základnu reálné hodnoty, kdy „reálná hodnota je částka, za kterou by se aktivum mohlo směnit mezi znalými a ochotnými stranami při transakcích za obvyklých podmínek.“ (Šrámková, Janoušková, s. 77)

3.2 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE IAS/IFRS

Cílem účetní závěrky (Internetový server IFRS Foundation, cit. 17. 8. 2011), která se sestavuje minimálně jednou ročně, je zajistit srovnatelnost jejích výkazů tak, aby bylo možné **porovnat účetní závěrku** konkrétního roku s jinými obdobími či s účetními závěrkami konkurenčních společností. Účetní jednotky, které tvoří svou účetní závěrku dle IAS/IFRS mají povinnost tuto skutečnost zveřejnit. V opačném případě či v případě, že nejsou tyto standardy plně správně splněny, společnost nesmí uvést, že sestavuje svou účetní závěrku dle IAS/IFRS. Jednotlivé dílčí položky jsou vykazovány v **měně**, která je pro podnik rozhodující tzn. např. v měně, která má na podnik zásadní dopad, či v měně, která převládá v provozní činnosti podniku. Struktura všech výkazů tvořících účetní závěrku není striktně určena. Účetní jednotky však musí dodržovat stanovené minimum položek, které každý výkaz musí obsahovat. Zároveň také musí být uvedeny následující údaje: obchodní firma společnosti, přesný název výkazu, datum, ke kterému byla rozvaha sestavena, měna, ve které je výkaz vykazován, způsob zaokrouhlování a v neposlední řadě informaci, zda-li se jedná o konsolidovanou účetní závěrku či nikoliv.

Nezbytnými součástmi (Kovanicová, 2004) účetní závěrky jsou následující výkazy: **rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz změny vlastního kapitálu, výkaz cash flow a příloha** resp. vysvětlující komentář.

3.2.1 CHARAKTERISTIKA ROZVAHY

Mezinárodní účetní standardy neurčují přesnou formu resp. formát, jakým způsobem by měla účetní jednotka výkaz rozvahy prezentovat (Internetový server Summaries of IFRS, 2011). Může být tedy použita jak vertikální forma, tak horizontální forma úpravy (ACCA, 2006/b). **Horizontální forma** úpravy vychází z bilanční rovnice, kdy se tedy, jak již bylo výše uvedeno, musí rovnat aktiva pasivům. **Vertikální forma** úpravy struktury rozvahy je naopak (Dvořáková, 2009) založena na modifikaci bilanční sumy dle vzorce: Vlastní kapitál = Suma aktiv – Suma závazků. Záleží tedy pouze na účetní jednotce, zda-li se rozhodne uspořádat položky své rozvahy podle časového hlediska, tedy na krátkodobé a

dlouhodobé závazky a aktiva. Či preferuje řazení podle úrovně likvidity jednotlivých vykazovaných položek. Hledisko likvidity se používá většinou pouze v případě, kdy informace jsou pak více relevantní a věrohodné.

IAS 1 (IAS 1 – Prezentace účetní závěrky) pevně určuje **minimální rozsah položek**, které musí být v rozvaze uvedeny. Jedná se o následující výčet položek: budovy, pozemky, zařízení; investice do nemovitostí; nehmotná aktiva; finanční aktiva; investice účtované dle ekvivalenční metody; biologická aktiva; zásoby; obchodní a jiné pohledávky; hotovost a jiné hotovostní ekvivalenty; aktiva držaná pro prodej; obchodní a jiné závazky; rezervy; finanční závazky; závazky a aktiva, které jsou splatné; odložený daňový závazek či pohledávka; menšinový podíl v kontextu vlastního kapitálu; vlastní kapitál a rezervní fondy.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví také definují, co všechno musí výkaz rozvaha po formální stránce splňovat (Krupová, 2005). Jedná se o následující povinné náležitosti:

- obchodní firma;
- přesný název daného výkazu;
- datum zhotovení výkazu;
- pravidla, kterými bylo provedeno zaokrouhlování;
- sdělení, zda se jedná o individuální výkaz či konsolidovanou rozvahu.

3.2.2 CHARAKTERISTIKA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY

Výsledovka resp. výkaz zisku a ztráty tvoří přehled nákladů a výnosů. Jejimi základními prvky definovanými dle Koncepčního rámce (Krupová, 2009) jsou výnosy (angl. Income) a náklady (angl. Expenses). „Výnosy jsou zvýšením ekonomického prospěchu, které se projeví buď zvýšením aktiv, nebo snížením závazků a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků. Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením závazků a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky.“ (Krupová, 2009, s. 43)

V důsledku novely IAS 1 – Prezentace účetní závěrky, která vešla v platnost v roce 2009, byl zaveden pojem úplný výsledek (angl. Comprehensive income). Aby bylo možné porozumět podstatě úplného výsledku je nutné definovat následující složky: „**Výnosy (angl. Revenue)** – zvýšení nebo jiné zlepšení aktiv společnosti nebo vypořádání jejich závazků v průběhu období, které vyplývá z dodávání nebo produkce zboží, poskytování

služeb nebo jiných aktivit, které tvoří pokračující hlavní nebo nejdůležitější činnosti společnosti. **Náklady (angl. Expenses)** – snížení nebo jiné spotřebování aktiv nebo vznik závazků v průběhu období, které vyplývá z dodávání nebo produkce zboží, poskytování služeb nebo provádění jiných aktivit, které tvoří pokračující hlavní nebo nejdůležitější činnosti společnosti. **Zisky (angl. Gains)** – zvýšení vlastního kapitálu z okrajových nebo vedlejších transakcí společnosti s výjimkou těch, které vyplývají z příjmů nebo investic ze strany vlastníků. **Ztráty (angl. Losses)** – snížení vlastního kapitálu z okrajových nebo vedlejších transakcí společnosti s výjimkou těch, které vyplývají z výdajů nebo výplat vlastníkům. **Úplný výsledek celkem** je změn ve vlastním kapitálu za období, která vyplývá z jiných transakcí a událostí, než jsou změny vyplývající z transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci.“ (Krupová, 2009, s. 43)

Výsledovka nemá dle IAS/IFRS standardizovaný přesný formát, jakým by tento výkaz měl být prezentován. Účetní jednotka však musí zveřejnit, zda-li provádí analýzu svých nákladů dle druhového či účelového hlediska. **Druhovú výsledovka** agreguje náklady dle IAS 1 na základě jejich povahy. U **účelové výsledovky** jsou náklady klasifikovány (Krupová, 2005) dle jejich funkce jako náklady na prodej, odbytové náklady a administrativní náklady.

3.2.3 CHARAKTERISTIKA VÝKAZU O ZMĚNÁCH VE VLASTNÍM KAPITÁLU

Pro výkaz o změnách vlastního kapitálu jsou povoleny (IAS 1 – Prezentace účetní závěrky) dva názvy. Jedná se o výraz výkaz o změnách ve vlastním kapitálu (angl. Statement of changes in equity) a výraz výkaz rozpoznávaných zisků a ztrát (angl. Statement of recognized gains and losses). Výkaz změn vlastního kapitálu musí na základě IAS 1 obsahovat následující informace: „pro každou z položek vlastního kapitálu celkový vliv změn v účetních pravidlech a oprav zásadních chyb; kapitálové transakce s vlastníky a zvláště výplaty z vlastního kapitálu vlastníkům; nerozdělený zisk nebo ztrátu; zůstatek na počátku období; zůstatek k rozvahovému dni; pohyby za období; analýzu pohybů v hodnotách následujících položek na začátku a na konci účetního období pro každou třídu vlastního kapitálu a všechny fondy.“ (Šrámková, 2010, s. 27) Dalšími požadavky, které IAS 1 klade na zpracování tohoto výkazu, je uvedení částky související s transakcemi s vlastníky společnosti a stav nerozdělených zisků na počátku a na konci období. Tyto informace mohou být obsaženy jak přímo v tomto výkazu či mohou být doplněny v příloze.

3.2.4 CHARAKTERISTIKA VÝKAZU PENĚŽNÍCH TOKŮ

Tento výkaz stejně jako je to v české úpravě analyzuje změny peněžních prostředků a jejich ekvivalentů za určité období.

Výkaz cash flow je upraven standardem IAS 7, na rozdíl od předchozích výkazů, které jsou upraveny standardem IAS 1. IAS 7 (IAS 7 – Výkazy peněžních toků) definuje následující základní pojmy: peněžní prostředky, peněžní ekvivalenty, peněžní toky, provozní činnosti, investiční činnosti a finanční činnosti.

Cash flow musí být (IAS 7 – Výkazy peněžních toků) rozdělen do tří skupin. Těmito skupinami jsou provozní, investiční a finanční činnost (Summaries of International Financial Reporting Standards, cit. 20. 9. 2011):

- **provozní činnost** (angl. operating activities) zahrnuje položky vycházející z hlavní výdělečné činnosti společnosti, která není činností investiční a ani finanční. Jedná se tedy o operativní cash flow, které zahrnuje peněžní prostředky obdržené od zákazníků a peněžní prostředky placené dodavatelům a zaměstnancům;
- **investiční činnosti** (angl. investing activities) se rozumí nákup a prodej dlouhodobých aktiv a jiných investic, které nejsou považovány za ekvivalent peněžních prostředků;
- **finanční činnost** (angl. financing activities) představují veškeré aktivity, které určují velikost a strukturu vlastního kapitálu a výpůjček společnosti.

Účetní jednotka může použít dva způsoby jak sestavit výkaz cash flow týkající se provozní činnosti. Jedná se o přímou nebo nepřímou metodu. **Přímá metoda** spočívá v tom, že jednotlivé peněžní toky jsou vyjádřeny jako souhrn peněžních příjmů a výdajů z provozní činnosti. Zatímco **nepřímá metoda** kalkuluje s peněžními toky, které jsou určeny na principu úpravy čistého zisku o dílčí transakce, které nejsou peněžní povahy (např. odpisy). Cash flow z investiční a finanční činnosti se zpracovává přímou metodou.

3.2.5 POPIS PŘÍLOHY K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE

Příloha nebo také se používá výraz komentář k účetní závěrce, je velice důležitým dokumentem, který pomáhá uživateli účetní závěrky rychleji a snadněji pochopit předkládané výkazy. Příloha zpracovaná pod principy IAS/IFRS je velmi podrobná. Úprava tohoto výkazu opět vychází z IAS 1 – Presentace účetní závěrky.

Výkaz nezbytně obsahuje:

- aktuální informace o podstatě přípravy účetní závěrky a zvolené účetní politiky společnosti;
- doplňující informace, které nejsou obsaženy v předchozích částech účetní závěrky, a jejichž zveřejnění je na základě IFRS striktně vyžadováno;
- informace, které nejsou uvedeny v ostatních částech účetní závěrky a jsou nezbytné pro porozumění účetní závěrky jako takové.

Počínaje rokem 2003 musí být v příloze účetní závěrky taktéž uvedena prognóza (Krupová, 2005), která se zabývá budoucím vývojem společnosti, a jiné klíčové odhady, které by mohly mít zásadní vliv na hodnotu aktiv a závazků společnosti pro nadcházející období.

3.3 POPIS VYBRANÝCH OBLASTÍ VYKAZOVÁNÍ DLE IAS/IFRS

V dílčích částech této kapitoly budou popsány vybrané oblasti pravidel vykazování dle IAS/IFRS, které budou prakticky aplikovány v kapitole č. 6.

3.3.1 DLOUHODOBÝ HMO TNÝ MAJETEK

Problematikou dlouhodobého hmotného majetku se zabývá několik standardů IAS/IFRS. Jedná se o IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 17 – Leasingy, IAS 40 – Investice do nemovitostí, IAS 41 – Zemědělství, IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti. Pro splnění cíle této práce je stěžejním standardem díkce standardu IAS 16.

- **Díkce standardu IAS 16:**

Dle IAS/IFRS neexistuje žádná peněžní hranice, podle které by se majetek klasifikoval jako dlouhodobé aktivum. Tato klasifikace je plně v moci účetní jednotky. Mezi dlouhodobý majetek se řadí veškerá aktiva mající hmotnou povahu a jsou pořízena za účelem dlouhodobého užívání. (Hinke, 2007)

Uznání DHM:

Pokud zvolený pozemek/budova/zařízení splňují definici aktiv, jež je uvedena v Koncepčním rámci, může být daná položka uznána a vykázána jako aktivum dle IAS/IFRS (Krupová, 2009). V případě jednoho aktiva tzv. hlavní majetkové složky, jehož

součástí je několik aktiv s různou dobou životnosti, musí se na tyto jednotlivé komponenty nahlížet jednotlivě a zároveň také jednotlivě odpisovat. Jde o tzv. **komponentní přístup**. Významné náhradní díly mající dlouhodobý charakter jsou dle ČPN klasifikovány jako součást zásob. Avšak dle IAS/IFRS musí být tyto **významné náhradní díly** klasifikovány a vykazovány jako součást pozemků/budov/zařízení.

Oceňování pozemků, budov a zařízení:

Pozemky, budovy a stavby jsou **oceňovány pořizovací cenou** při pořízení.

V případě potřeby přecenění aktiv, je možné využít model historické resp. pořizovací ceny (angl. Cost model) nebo model přecenění (angl. Revaluation model). Na základě **modelu pořizovací ceny** jsou položky pozemků, budov a zařízení vykazovány v cenách pořizovacích, které jsou sníženy o oprávky a případné ztráty ze snížení hodnoty. Druhým modelem je **model přecenění**, který „umožňuje k rozvahovému dni přecenit pozemky, budovy a zařízení na reálnou hodnotu, pokud je u těchto aktiv spolehlivě měřitelná. Poté však musí být přeceňování prováděno pravidelně (buď na konci účetního období, nebo při významné změně reálné hodnoty).“ (Hinke, s. 37)

Následné výdaje:

IAS 16 dále dle Krupové (Krupová, 2009) upravuje, za jakých podmínek se může technické zhodnocení, opravy či další náklady vynaložené na pozemky, budovy a zařízení, stát součástí ocenění zvolených aktiv. Pokud dojde ke **zlepšení výkonnosti daného aktiva** a společnost následně realizuje větší ekonomický prospěch, kdy se společnosti tyto **vynaložené náklady v budoucnosti navrátí**, pak se tyto náklady stávají součástí ocenění těchto aktiv. Pokud tyto podmínky splněny nejsou, společnost účtuje o běžných provozních nákladech.

Odpisy:

V problematice odpisů jsou dle IAS/IFRS primárně upraveny účetní odpisy, neboť daňové odpisy vychází z národních daňových předpisů jednotlivých zemí.

Odpisové metody vychází ze dvou základních skupin, a to z metod založených na čase (lineární metoda, metoda SYD a metoda DDB) a metody založené na výkonu využití aktiva. (Krupová, 2009) Prostřednictvím **lineární metody** jsou odpisy kalkulovány dle následujícího vzorce v rovnici č. 1:

Rovnice č. 1 – vzorec pro výpočet lineárního odpisu

$$\text{Lineární metoda odpisování} = \frac{\text{pořizovací cena} - \text{zbytková hodnota}}{\text{očekávaná doba životnosti aktiva}}$$

Zdroj: (Krupová, 2009, s. 246)

Metoda Double Declining Balance Method (DDB) spočívá v konstantní odpisové sazbě, která je určitým násobkem (zpravidla 1,5x nebo 2x) lineární sazby a odepsatelné částce, která klesá. (Hinke, 2007) Další metodou je **metoda Sum of the Year's Digits (SYD)**. Tato metoda vede ke klesajícímu podílu odpisů z odpisové základny. „Příslušný podíl vypočteme jako počet let, která zbývají do konce životnosti aktiva od počátku daného roku, děleno součtem počtu let životnosti aktiva, která zbývají do konce životnosti aktiva od počátku daného roku.“ (Krupová, 2009, s. 247)

Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

Pozemky, budovy a zařízení, které jsou vyřazeny, jsou zároveň i vyřazeny z rozvahy. Výsledek z vyřazení je vykázán jako zisky nebo ztráty z vyřazení, tedy jako gain nebo losses.

3.3.2 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK

Nehmotná aktiva jsou upravena standardem IAS 38 – Nehmotná aktiva. Aby mohlo být aktivum klasifikováno a vykázáno dle IAS/IFRS (Krupová, 2009) jako nehmotné aktivum, musí splnit následující kritéria: **identifikovatelnost** (tj. aktivum je samostatné, může být od společnosti odděleno a např. následně prodáno, vzniká ze smluvních či jiných zákonných práv), **kontrola** (schopnost získání ekonomického prospěchu z daného aktiva a zároveň znemožnění přístupu ostatních podniků k tomuto užítku), **budoucí ekonomický prospěch** (např. v podobě úspory nákladů či růstu tržeb). Pokud dané aktivum splňuje tato tři kritéria, může být tedy klasifikováno jako nehmotné aktiv. Pro vykázání nehmotného aktiva však musí splnit ještě podmínky pravděpodobnosti očekávaného ekonomického prospěchu plynoucího z daného aktiva a možnost spolehlivě určit pořizovací cenu daného aktiva.

Oceňování DNM

Prvotní ocenění nehmotného aktiva je stanoveno na základě pořizovací ceny. V případě samostatného pořízení nehmotného aktiva, obsahuje pořizovací cena kupní cenu a související výdaje ve vztahu k přípravě aktiva pro budoucí využití. Pro následné ocenění nehmotných aktiv je stejně jako v IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, možno zvolit model pořizovací ceny či model přecenění.

Odpisy

Na rozdíl od ČPN se dle IAS/IFRS dělí nehmotná aktiva na aktiva s **určitelnou dobou životnosti** (tj. v případě kdy je společnost schopna odhadnout délku životnosti aktiva) a aktiva s **neurčitelnou dobou životnosti** (Krupová, 2009). Nehmotná aktiva, která jsou klasifikována jako aktiva s určitelnou dobou životnosti, jsou odepisovány do nákladů. Nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou životnosti se neodepisují, ale testují na snížení hodnoty.

3.3.3 ZÁSoby

Problematika zásob je upraveno standardem IAS 2 – Zásoby. „Zásoby jsou standardem definovány jako aktiva:

- držená za účelem prodeje v rámci běžných obchodních aktivit;
- v průběhu výroby za účelem takového prodeje, nebo
- ve formě materiálu nebo dodávek, které mají být spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb.“ (Krupová, 2009, s. 204)

Významným rozdílem mezi vykazováním IAS/IFRS a ČPN je existence tzv. **významných náhradních dílů**, která byla zmíněna ve výše uvedené podkapitole zabývající se DHM.

3.3.4 POHLEDÁVKY

Problematikou pohledávek se zabývá více standardů současně, mezi nejvýznamnější patří standard IAS 18 – Výnosy, IAS 32 a IAS 39 – finanční nástroje. „Pohledávky jsou nárokem společnosti na úhradu peněz, dodávku zboží nebo poskytnutí služby vůči jiným společnostem“. Jedním z hledisek rozdělování pohledávek je hledisko časové. (Hinke, 2007) Rozlišují se pohledávky krátkodobé (splatné do doby běžného provozního cyklu společnosti) a dlouhodobé. Jako **dlouhodobé pohledávky** jsou klasifikovány takové pohledávky, které nebudou splaceny v průběhu jednoho provozního cyklu společnosti. Dlouhodobé pohledávky dle IAS/IFRS musí být oceněny současnou hodnotou budoucích peněžních toků dle vzorce, kde P jsou jednotlivé splátky, i je úroková míra a n je počet diskontovaných splátek:

Rovnice č. 2 – Současná hodnota splátek (PV)

$$\text{Současná hodnota splátek (PV)} = \sum \left[\frac{P}{1+i} \right]^n$$

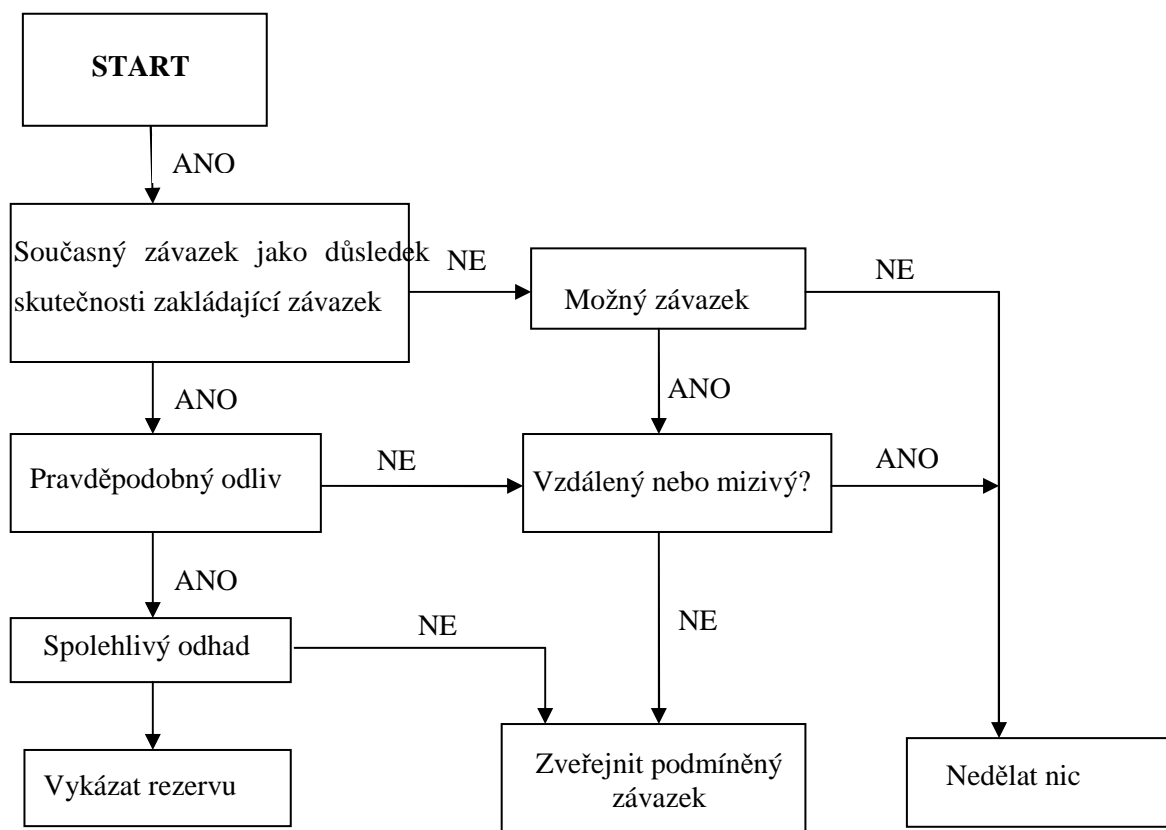
Zdroj: Hinke, s. 62

3.3.5 REZERVY A PODMÍNĚNÉ ZÁVAZKY

Oblast rezerv a závazků upravuje IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Definice závazku je ustanovena v Koncepčním rámci a říká, že závazkem je současná povinnost dané účetní jednotky, která vznikla v důsledku minulých událostí, a na základě těchto událostí lze očekávat odliv zdrojů. „Obecně lze závazky členit např. na: a) **jisté** (vykazované v rozvaze dále v členění na krátk. a dlouhodobou část); b) **pravděpodobné** (tzn. rezervy, vykazované taktéž v rozvaze, avšak v samostatné položce); c) **podmíněné** (nevykazované v rozvaze, nýbrž pouze v komentáři k účetní závěrce).“ (Hinke, s. 75)

IAS 37 požaduje, aby došlo k oddělení rezerv v rozvaze od ostatních obchodních závazků a přechodných aktiv. Toho lze docílit pomocí tzv. **testu na rezervu**. Test na rezervu je zachycen na následujícím obrázku č. 1 a má napomoci určit účetní jednotce, zda-li se daná rezerva má vykázt jako rezerva, zveřejněný podmíněný závazek či nedělat nic.

Obrázek č. 1 – Test na rezervu



Zdroj: Krupová, s. 577

Pokud výsledkem testu na rezervy bude zveřejnění podmíněného závazku, znamená to, že daný podmíněný závazek se nesmí vykázt v rozvaze, ale pouze v příloze k účetní závěrce.

3.3.6 VÝNOSY

Problematikou výnosů se zabývá hned několik standardů, zejména však standard IAS 18 – Výnosy. Díkce standardu IAS 18 určuje podmínky, za jakých mohou být výnosy vykázány dle IAS/IFRS pro oblast prodej zboží, poskytování služeb a vykazování úroků, licenčních poplatků a dividend.

Výnosy z oblasti **vykazování tržeb z prodeje a zboží** mohou být uznány a vykázány pokud splní následující kritéria:

- „účetní jednotka převedla na kupujícího významná rizika a odměny z vlastnictví zboží;
- účetní jednotka si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v obvyklé míře spojené s vlastnictvím aktiva ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím;
- výše tržeb může být spolehlivě oceněna;
- ekonomické užitky vyplývající z transakce poplynou pravděpodobně účetní jednotce;
- náklady již vzniklé či náklady, které v souvislosti s transakcí teprve vzniknou, mohou být taktéž spolehlivě oceněny.“ (Hinke, s. 88)

4 ZÁKLADNÍ ODLIŠNOSTI ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SESTAVENÉ DLE ČPN A DLE IAS/IFRS

Předmětem této kapitoly bude charakterizování vybraných zásadních odlišností v procesu sestavování účetní závěrky na základě českých účetních právních norem a účetní závěrky sestavené dle principů Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS. Zdrojem zmiňovaných odlišností budou zpracované předchozí části práce zaměřené na problematiku těchto dvou účetních závěrek.

- **Povinné části účetní závěrky:**

ČPN: rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha.

IAS/IFRS: rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, cash flow, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu.

- **Měna vykazovaných položek:**

ČPN: zásadně Koruny české.

IAS/IFRS: měna, která má na podnik zásadní, nebo měna, která převládá v provozní činnosti podniku.

- **Stanovený formát výkazů účetní závěrky:**

ČPN: striktně vymezeno u všech výkazů i přílohy.

IAS/IFRS: není pevně stanoveno pro všechny položky.

- **Klasifikace pojmů aktivum a závazek:**

ČPN: tyto pojmy nejsou přesně definovány.

IAS/IFRS: pojmy jsou přesně definovány v Koncepčním rámci.

- **Odpisování DM:**

ČPN: výpočet odpisů na bázi času nebo výkonu, použitelné metody odpisování – lineární, degresivní, výkonová; odpisování celé majetkové složky jako celku či se účetní jednotka může rozhodnout pro uplatnění komponentního přístupu odpisování.

IAS/IFRS: výpočet odpisů na bázi času nebo výkonu, použitelné metody odpisování – lineární, SYD, DDB. Povinné uplatnění komponentního přístupu odpisování u aktiv skládajících se z několika významných součástí.

- **Určení životnosti DNM:**

ČPN: veškerý DNM má určitelnou dobu životnosti a odepisuje se.

IAS/IFRS: DNM lze klasifikovat i jako aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti, v tomto případě jej účetní jednotka neodepisuje. DNM s konečnou dobou životnosti se odepisuje.

- **Úprava podmíněných závazků resp. pohledávek:**

ČPN: podmíněné závazky resp. pohledávky nejsou definovány ani nijak upraveny.

IAS/IFRS: striktní požadavek na oddělení podmíněných závazků resp. pohledávek, které nesmějí být součástí rozvahy, ale musejí být uvedeny v komentáři účetní závěrky.

- **Úprava náhradních dílů:**

ČPN: veškeré náhradní jsou chápány jako zásoby. Jsou tedy součástí oběžných aktiv.

IAS/IFRS: náhradní díly mající dlouhodobou povahu a svým charakterem jsou významné, musejí být vykázány jako součást dlouhodobého majetku (a odpisovány).

- **Úprava položek změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace:**

ČPN: tyto účty mají charakter výnosů.

IAS/IFRS: tyto účty jsou chápány jako korekce nákladů, nikoliv jako výnosy.

- **Oceňování dlouhodobých pohledávek a závazků:**

ČPN: Dlouhodobé pohledávky a závazky jsou oceňovány ve výši nominální hodnoty.

IAS/IFRS: Dlouhodobé pohledávky a závazky se oceňují současnou hodnotou budoucích toků.

5 CHARAKTERISTIKA PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU LINDE GAS, A.S.

Společnost Linde Gas, a.s. je dceřinou společností německého koncernu Linde AG, jehož historie se datuje již od roku 1879. Společnost Linde Gas, a.s. vznikla z původní společnosti Technoplyn, a.s., jehož 30 % podíl akcií odkoupil v roce 1991 právě koncern Linde. Došlo tak zároveň ke změně obchodní firmy na Linde Technoplyn, a.s. Od roku 2005 je koncern Linde AG jediným vlastníkem společnosti. V roce 2006 došlo k další změně názvu společnosti na Linde Gas, a.s.

5.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE O SPOLEČNOSTI²

Obchodní firma:	Linde Gas, a.s.
Právní forma:	akciová společnost
Sídlo společnosti:	U Technoplynu 1324, Praha, Česká republika
Základní kapitál:	2 320 mil. Kč
IČ:	00011754
Počet zaměstnanců:	632 zaměstnanců
Předmět podnikání:	výroba a prodej technických, medicínálních a speciálních plynů
Vlastní kapitál:	4 784 368 tis. Kč

5.2 PŘEDMĚT ČINNOSTI SPOLEČNOSTI

Společnost je jedničkou na českém trhu v oblasti technických plynů a s nimi související širokou škálou činností. Předmětem činnosti společnosti jsou dle obchodního rejstříku následující aktivity:

- výroba technických plynů, speciálních, zkušebních a vysoce čistých plynů;
- projektová činnost pro výrobní, distribuční a skladovací zařízení technických plynů;
- analytické rozborů chemických výrobků;
- výroba a dovoz chemických látek a chemických přípravků klasifikovaných jako hořlavé, zdraví škodlivé, žíravé, dráždivé, senzibilizující;

² Stav k 31.12.2010

- výroba a dovoz chemických látek a chemických přípravků klasifikovaných jako výbušné, oxidující, extrémně hořlavé, vysoce hořlavé, vysoce toxické, karcinogenní, mutagenní, toxické pro reprodukci, nebezpečné pro životní prostředí a prodej chemických látek a chemických přípravků klasifikovaných jako vysoce toxické a toxické;
- koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej – vyjma zboží uvedeného v příloze zákona Zákona č. 455/91 Sb. a zboží tímto zákonem vyloučené;
- montáž, opravy, rekonstrukce, revize a zkoušky vyhrazených tlakových zařízení a periodické zkoušky nádob na plyny;
- montáž, opravy, revize a zkoušky vyhrazených plynových zařízení a plnění nádob plyny;
- pronájem a půjčování věcí movitých;
- nákup, prodej a skladování zkapalněných uhlovodíkových plynů v tlakových nádobách včetně jejich dopravy;
- podnikání v oblasti nakládání s nebezpečnými odpady;
- nákup, skladování a prodej zdravotnických prostředků, které mohou být prodány prodejci zdravotnických prostředků;
- výroba kovových konstrukcí, kotlů, těles a kontejnerů.

5.3 EKONOMICKÁ SITUACE SPOLEČNOSTI

Ekonomickou situaci společnosti lze z dlouhodobého hlediska považovat za příznivou. Od roku 2005 rostly meziroční tržby společnosti průměrně o 6 %. Výjimkou však byl rok 2010, kdy se světová ekonomická krize projevila také na trhu s technickými plyny, což ovlivnilo celkové tržby společnosti a zároveň tak i zisk. Oproti roku 2009 poklesly tržby společnosti v roce 2010 o 15 %. Výkazy společnosti Linde Gas., a.s. jsou předmětem přílohy F.

- **Vybrané ukazatele finanční analýzy:**

Pro výpočet jednotlivých ukazatelů finanční analýzy je nutno vycházet z údajů uvedených v rozvaze a výsledovce (Růčková, 2007). Stěžejní údaje byly zpracovány do níže uvedené tabulky č. 2:

Tabulka č. 2 - přehled vybraných finančních údajů (v tis. Kč)

Položka	2010	2009	2008
Aktiva celkem	5 573 546	5 283 572	5 450 325
Dlouhodobý majetek	2 206 931	3 952 462	4 349 505
Oběžná aktiva	1 869 162	1 460 891	1 057 025
Zásoby	145 783	138 437	176 666
Krátkodobý finanční majetek	1 933	4 950	4 836
Pasiva celkem	5 573 546	5 283 572	5 450 325
Vlastní kapitál	4 784 368	4 670 627	4 707 568
Cizí zdroje	668 506	493 545	671 643
Krátkodobé závazky	524 155	398 943	564 843
Výkony	3 426 988	3 383 142	3 883 669
Úroky	126	3 096	766
Výsledek hospodaření před zdaněním	1 868 509	1 490 002	1 709 483
Výsledek hospodaření po zdanění	1 613 741	1 263 058	1 416 815

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

- *Rentabilita vlastního kapitálu (ROE):*

Ukazatel ROE vyjadřuje výnosnost kapitálu, který vložili akcionáři nebo vlastníci podniku. "Míra zisku vypočtená z vlastního jmění je ukazatelem, jímž akcionáři, majitelé a další investoři zjišťují, zda jejich kapitál přináší dostatečný výnos, tj. zda se využívá s intenzitou odpovídající velikosti jejich investičního rizika" (Kovanicová, 1997, s. 112).

Rovnice č. 3 – vzorec ukazatele ROE

$$ROE = (\text{Čistý hospodářský výsledek} / \text{Vlastní kapitál}) * 100 [\%]$$

Zdroj: Strouhal, 2010

$$ROE_{2010} = (1\,613\,741 / 4\,784\,368) * 100 = 33,72 \%$$

$$ROE_{2009} = (1\,263\,058 / 4\,670\,627) * 100 = 27,04 \%$$

Hodnota ukazatele meziročně vzrostla o více jak 6 %. Dle ukazatele ROE₂₀₁₀ lze konstatovat, že z každé investované koruny se vlastníkům či akcionářům navrátí 1,33 Kč.

• *Rentabilita úhrnných vložených prostředků (ROA):*

Poměrový ukazatel ROA vyjadřuje celkovou výnosnost kapitálu a je považován za klíčový ukazatel rentability společnosti, neboť poměruje zisk vyprodukovaný společností s

celkovými aktivy, která společnost investovala do podnikání, a to bez ohledu na to, z jakých zdrojů byla financována (Kovanicová, 1997).

Rovnice č. 4 – vzorec ukazatele ROA

$$ROA = (\text{Zisk před zdaněním a úroky} / \text{celková aktiva}) * 100 [\%]$$

Zdroj: Strouhal, 2010

$$ROA_{2010} = [(1\ 868\ 509 - 126) / 5\ 573\ 546] * 100 = 33,5 \%$$

$$ROA_{2009} = [(1\ 490\ 002 - 3\ 096) / 5\ 283\ 572] * 100 = 28,1 \%$$

Doporučená hodnota tohoto ukazatele je 20 %, což společnost bezpečně splňuje.

- *Celková zadluženost (TD)*

Ukazatel celkové zadluženosti vyjadřuje úroveň finanční stability podniku. Čím vyšší je hodnota tohoto ukazatele, tím vyšší je i finanční riziko pro společnost.

Rovnice č. 5 – vzorec ukazatele TD

$$TD = (\text{Cizí kapitál} * 100) / \text{Celková aktiva} [\%]$$

Zdroj: Strouhal, 2010

$$TD_{2010} = (668\ 506 * 100) / 5\ 573\ 546 = 11,9 \%$$

$$TD_{2009} = (892\ 488 * 100) / 5\ 283\ 572 = 16,9 \%$$

Společnost plně respektuje základní pravidlo vyrovnání rizika, kdy by cizí kapitál neměl převyšovat kapitál vlastní. Došlo k meziročnímu poklesu celkové zadluženosti o 5 %, což značí usměrněnost celkového zadlužení o pět procentních bodů.

6 IMPLEMENTACE IAS/IFRS VE SPOLEČNOSTI LINDE GAS, A.S.

Přechod k vykazování dle Mezinárodních účetních standardů je velice složitým a relativně zdoluhavým procesem, který lze rozčlenit do několika dílčích fází, které na sebe bezprostředně navazují. Základními fázemi tohoto procesu jsou následující body:

- přípravná fáze společnosti na implementaci IAS/IFRS;
- analýza účetní závěrky dle českých účetních předpisů;
- proces výběru a zvolení účetních politik pro přechod na IAS/IFRS;
- převod účetní závěrky na Mezinárodní účetní standardy;
- sestavení výkazů účetní závěrky včetně přílohy dle IAS/IFRS.

Tyto výše uvedené fáze budou aplikovány na společnost Linde Gas, a.s. a průběh těchto fází bude popsán.

Společnost Linde Gas, a.s. od roku 2003 vykazuje své účetnictví i dle IAS/IFRS, ačkoliv jí tato povinnost ze zákona nevznikla. Společnost začala dle těchto mezinárodních standardů účetního výkaznictví sestavovat svou účetní závěrku výhradně pro potřeby své mateřské společnosti Linde Group. Účetní závěrka je tak sestavována pouze pro účely konsolidace, reporting a řízení mateřské společnosti. Společnost nesestavuje přílohu, která je nezbytnou povinnou součástí každé účetní závěrky dle IAS/IFRS, ale zpracovává širokou řadu reportů, které přílohu nahrazují. Z důvodu přílišného objemného účtového rozvrhu společnosti Linde Gas., a.s. nebude tento účtový rozvrh k práci přiložen, ale v příloze G bude přiložena obecná účtová osnova.

6.1 PŘÍPRAVA SPOLEČNOSTI LINDE GAS, A.S. PRO PRVNÍ PŘECHOD NA IAS/IFRS

Veškerými účetními operacemi se ve společnosti Linde Gas, a.s. zabývá útvar Finance, který čítá celkem 20 zaměstnanců. Přímou vazbu na vykazování dle IAS/IFRS mají tři zaměstnanci útvaru Finance. Útvar Controllingu čítá celkem 4 zaměstnance a má mimo jiné také na starosti reporting mateřské společnosti podle IAS/IFRS. Proto i z útvaru controllingu mají na IAS/IFRS přímou vazbu dva zaměstnanci.

Vzhledem k tomu, že ve společnosti vznikají dvě plnohodnotné hlavní knihy – jedna hlavní kniha dle českých účetních právních norem a druhá dle IAS/IFRS, mají na IAS/IFRS okrajovou vazbu i ostatní zaměstnanci útvaru Finance a Controlling. Avšak tito zaměstnanci nepotřebují mít pro svou pracovní činnost znalost IAS/IFRS.

Primární školení týkající se problematiky implementace IAS/IFRS v podniku, kterého se zúčastnili vybraní zaměstnanci z oddělení Finance a Controlling, bylo provedeno externím konzultantem mateřské společnosti Linde Group. Pro každý blok školení byl pro zaměstnance připraven školící materiál. Jako výstupní materiál celého školení zaměstnanci obdrželi manuál IFRS Guideline, ve kterém byla shrnuta předešlá bloková výuka včetně dalších neprobraných postupů aplikace IAS/IFRS.

Další důležitou oblastí, která se potřebovala přizpůsobit pro přechod k Mezinárodnímu účetnímu výkaznictví, byla oblast informačního systému společnosti. Společnost Linde Gas, a.s. od roku 1996 používá zaběhlý informační systém SAP. Tento systém nebylo třeba v důsledku implementace IAS/IFRS měnit. Avšak nezbytností bylo nasazení vyšších verzí tohoto systému, rozšíření o nové moduly a provedení s těmito změnami související tzv. customizaci neboli důsledné přizpůsobení novým požadavkům.

Společnost si v průběhu prvotní implementace IAS/IFRS nadefinovala svá vlastní čísla pro používané účty. Od roku 2006 však pro potřeby mateřského podniku byla nucena přejít na používání čísel účtů, která používá mateřský podnik Linde Group.

Celkový proces implementace IAS/IFRS byl připravován mateřskou společností Linde Group a trval zhruba jeden kalendářní rok. Přibližně stejnou dobu se pak i ve společnosti Linde Gas, a.s. následně zabíhal.

6.2 ANALÝZA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SPOLEČNOSTI DLE ČESKÝCH ÚČETNÍCH PŘEDPISŮ

Společnost Linde Gas, a.s. sestavuje svou řádnou účetní závěrku, jak ukládá zákonná povinnost, k poslednímu dni účetního období a obsahové vymezení účetní závěrky splňuje požadavky uvedené v paragrafu 18 Zákona o účetnictví a hlava II a III Vyhlášky č. 500/2002 Sb. Účetní období společnosti je shodné s rokem kalendářním. Fiskální rok tedy začíná 1. ledna a posledním dnem účetního období je vždy 31. prosinec

daného roku. Účetní období je rozděleno do 12 dílčích period, za které se zpracovávají výkazy pro vnitropodnikové řízení tzv. manažerské reporty, které tvoří rozvaha a výsledovka.

Pro následující analýzu účetní závěrky bylo vycházeno z účetní závěrky společnosti za uplynulý rok 2010.

Jak již bylo zmíněno v části teoretické, podle účetních předpisů platných v České republice nevyplývá společnosti povinnost sestavovat výkaz o změně vlastního kapitálu a výkaz cash-flow. Společnost však ve své účetní závěrce za rok 2010 zveřejnila taktéž výkaz Přehled o peněžních tocích neboli Cash-flow. Účetní závěrku společnosti Linde Gas, a.s. tak tvoří výkazy rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích a příloha.

Účetnictví společnosti je zpracováváno centrálně na počítači prostřednictvím následujících programů – SAP/R3 v rámci následujících modulů:

- FI – finanční účetnictví;
- AM, IM – účetnictví investičního majetku;
- MM – materiálové hospodářství;
- CO – vnitropodnikové hospodářství;
- WF – elektronický oběh a schvalování dokladů;
- SD – odbyt (prodej, fakturace);
- PM – údržba;
- PS – investice;
- PP – výroba;
- CS – zákaznická řešení.

V následující části této kapitoly budou popsány zásadní účetní postupy pro jednotlivé oblasti účtování, kterými se společnost závazně řídí.

Účetní závěrku společnosti tvoří výkazy rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz přehledu o peněžních tocích a příloha k účetní závěrce. Jednotlivé výkazy jsou součástí přílohy F. Sestavení výkazu účetní závěrky předchází proces účetní uzávěrky, jehož postup byl naznačen v teoretické části.

6.2.1 POPIS ÚČETNÍCH POSTUPŮ PŘEDCHÁZEJÍCÍCH SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SPOLEČNOSTI

Dle ČPN používá společnost následující postupy pro následující vybrané oblasti:

- **Dlouhodobý majetek:**

Společnost Linde Gas, a.s. oceňuje dlouhodobý majetek na základě § č. 25 Zákona o účetnictví, paragrafu 47, 61 a 61a Vyhlášky č. 500/2002 Sb. a Českého účetního standardu č. 13.

Odepisování je uskutečňováno na základě odpisových plánů prostřednictvím účetních odpisů. Společnost kromě účetních odpisů vypočítává zároveň také daňové odpisy na základě Zákona č. 286/1992 Sb., o daních z příjmu.

Přehled majetku společnosti a jednotlivých metod odepisování je shrnut v následující tabulce č. 3.

Tabulka č. 3 - Přehled majetku společnosti a metod odepisování

Majetek	Metoda	Doba odepisování
Stavby	Lineární	10 – 50 let
Stroje	Lineární	4 – 15 let
Automobily	Lineární	4 – 6 let
Opravná položka k nabytému majetku	Lineární	15 let
Ocelové lahve	Lineární	10 let
Svazky, palety, kontejnery	Lineární	5 let
Ostatní nehmotná aktiva	Lineární	4 roky
Software	Lineární	4 roky

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

Vyřazení dlouhodobého majetku společnosti je uskutečňováno na základě dokumentu Protokol o vyřazení dlouhodobého majetku.

- **Dlouhodobý nehmotný majetek:**

Za dlouhodobý nehmotný majetek jsou ve společnosti považovány veškeré složky nehmotného majetku, které jsou uvedené ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. Společnost do této kategorie zařadila položky, které převyšují hodnotu 2 000 Kč a jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok.

Dlouhodobý nehmotný majetek je oceňován pořizovací cenou a odepisuje dle životnosti, kterou by daný objekt měl, pokud by jeho pořizovací cena byla vyšší než 60 000 Kč.

Nehmotný majetek nepřesahující hodnotu 2 000, a který není vykázán v rozvaze, účtuje společnost přímo do nákladů.

Přehled Dlouhodobého nehmotného majetku dle struktury uvedené v rozvaze je uveden v tabulce č. 4.

Tabulka č. 4 - Struktura DNM uvedená v rozvaze (v tis. Kč)

Položka DNM	Brutto	Korekce	Netto
Software	39 462	-35 348	4 116
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	13 808	-13 760	48
Nedokončený DNM	1 155	-	1 155
Celkem	54 425	-49 106	5 319

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

- **Účtování o dlouhodobém hmotném majetku:**

Do kategorie dlouhodobého hmotného majetku společnost řadí zejména následující položky:

- pozemky, budovy, stavby;
- samostatné movité věci, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok a jejichž ocenění je vyšší než 2 000 Kč;
- vybrané samostatné movité věci, jejichž doba použitelnosti je delší než jeden rok a jejichž ocenění je do 2 000 Kč;
- ocelové lahve na technické a hořlavé plyny všeho druhu (pouze od 1. 1. 2002);
- technické zhodnocení, tj. výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce (tj. zásahy do hmotného majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů) a modernizace (tj. rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti hmotného majetku), pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období resp. kalendářním roce (Vnitropodniková směrnice společnosti Linde Gas, a.s., v platnosti k 31. 12 .2012):
 - do roku 1995 částku 10 000 Kč;
 - počínaje rokem 1996 částku 20 000 Kč;
 - počínaje rokem 1998 částku 40 000 Kč.

Účetní jednotka společnosti Linde Gas, a.s. oceňuje dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně od 2 000 Kč do hodnoty 40 000 Kč. Odpisy jsou stanovovány na základě

životnosti, kterou by daný objekt měl v případě, pokud by byla jeho pořizovací cena vyšší než 40 000 Kč. Odepisování je uskutečňováno na základě odpisového plánu prostřednictvím účetních odpisů.

Dlouhodobý hmotný majetek vyprodukovaný vlastní výrobou zahrnuje materiál, přímé mzdy a režijní náklady vztahující se k výrobě. Pozemky jsou oceňovány pořizovací cenou. Přehled dlouhodobého hmotného majetku dle struktury uvedené v rozvaze je následující:

Tabulka č. 5 - Struktura DHM uvedená v rozvaze (v tis. Kč)

Položka DHM	Brutto	Korekce	Netto
Pozemky	386 897	-33 129	363 768
Stavby	1 654 589	-1 016 584	638 005
Samostatné movité věci a soubory	5 327 471	4 523 876	803 595
Jiný DHM	1 878 408	-1 574 523	303 885
Nedokončený DHM	75 139	-	75 139
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	903 495	-870 956	32 539
Celkem	10 225 999	-8 019 068	2 206 931

Zdroj: vlastní zpracování na základě rozvahy za účetní období 2010, 2011

- **Oběžný majetek:**

Společnost účtuje o veškerém pořízení a úbytku zásob na základě Českého účetního standardu č. 15. O veškerém materiálu na skladě a zároveň i o zboží se účtuje v pořizovacích cenách, které obsahují cenu pořízení, dopravné a popř. další druhy nákladů související s pořízením. Pro zaúčtování úbytku materiálu i zboží je používána metoda váženého aritmetického průměru.

Metoda A je používána při nákupu a aktivaci materiálu a zboží (s výjimkou obchodního zboží, tj. technických plynů). Společnost využívá metodu B při nákupu zboží a u zásob vlastní výroby.

Hotové výrobky společnost oceňuje vlastními náklady. Tyto vlastní náklady obsahují složky přímý materiál, přímé mzdy a výrobní režii. Úbytek hotových výrobků je pak oceňován standardními cenami.

- **Kapitálové účty a dlouhodobé závazky:**

Jednotlivé fondy jsou ve společnosti Linde Gas a.s. členěny podle toho, zda jsou vytvářeny a následně doplňovány z kapitálových vkladů peněžních a nepeněžních (v tomto případě se jedná o kapitálové fondy) nebo jsou doplňovány ze zisku (případ ostatních fondů).

Fondy ze zisku jsou tvořeny zejména zákonným rezervním fondem. Pravidla pro tvorbu a čerpání tohoto zákonného rezervního fondu podléhá právním předpisům České republiky. Zákonná rezerva je tvořena na opravy hmotného majetku. Tato rezerva je řízena na základě investičního plánu společnosti.

- **Najatý majetek:**

Společnost neeviduje žádný majetek zatížený finančním leasingem. V oblasti operativního leasingu činily celkové roční náklady za rok 2010 celkem 63 689 tis. Kč. Podstatnou část z této částky tvoří nájem osobních vozů a vysokozdvižných vozíků.

- **Klasifikace závazků, úvěrů a finančních výpomocí:**

Společnost vykazuje krátkodobé závazky, z nichž podstatnou část tvoří závazky z obchodního styku. Tyto krátkodobé závazky činí za rok 2010 celkem 524 55 tis. Kč, ze kterých 84 055 tis. Kč představuje závazky, které jsou po lhůtě splatnosti.

Společnost vykazuje daňové závazky v celkové výši 27 816 tis. Kč, z čehož 3 365 tis. Kč tvoří závazky z daně z příjmů zaměstnanců a 24 364 tis. Kč činí závazky z daně z přidané hodnoty. Závazky ze silniční daně činí 87 tis. Kč. Žádné z těchto uvedených závazků nejsou po lhůtě splatnosti.

- **Účtování o dani z příjmů:**

Daň z příjmu tvoří splatné daně a změny stavu v odložené dani.

Splatná daň obsahuje daň, která je vypočtena z daňového základu s použitím daňové sazby platné v běžném roce a stejně tak i veškeré doměrky a vratky za minulá období. Jde o zákonný závazek společnosti vůči příslušnému finančnímu úřadu tuto daňovou povinnost do stanoveného data uhradit. Splatná daň z příjmu je tvořena z odhadu daňové povinnosti za rok 2010 ve výši 256 255 tis. Kč a ze zvýšení odhadu daně za zdaňovací období 2009 ve výši 248 tis. Kč.

Odložená daň je vypočtena na základě vlastní analýzy všech dočasných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv, přičemž se používají očekávané daňové sazby, které budou platné pro následující období. K 31. prosinci 2010 je odložená daň vykázána ve výši 48 517 tis. Kč jako odložený daňový závazek. Pro výpočet byla použita daňová sazba ve výši 19 %.

- **Přepočítání cizích měn:**

Pro přepočet cizích měn je používán pevný čtvrtletní kurz. V samotném průběhu účetního období se účtuje jenom o realizovaných kurzových ziscích a ztrátách. K rozvahovému dni jsou aktiva a pasiva v zahraniční měně přepočtena dle oficiálního aktuálního kurzu ČNB. Kurzové zisky a ztráty, které nebyly realizovány, jsou obsaženy ve výsledku hospodaření.

- **Oblast konsolidace:**

Účetní závěrka společnosti Linde Gas, a.s. je zahrnuta do konsolidované účetní závěrky společnosti Linde Aktiengesellschaft, která sídlí v Mnichově. Konsolidovaná účetní závěrka společnosti Linde Aktiengesellschaft je zveřejňována v souladu s příslušnými aktuálními ustanoveními. V rámci celého koncernu jsou jednotlivé společnosti rozděleny z hlediska konsolidace do různých kategorií, které obsahují v zásadě všechny typy konsolidací.

- **Zjištění výsledku hospodaření za rok 2010 ve společnosti:**

Pro zjištění výsledku hospodaření společnosti Linde Gas, a.s. je vycházeno ze stěžejního výkazu zisku a ztráty za rok 2010, kdy jsou porovnávány společností vynaložené náklady se získanými výnosy. Výkaz zisku a ztráty je uveden v příloze této práce jako součást přílohy F.

Pro přehlednost výpočtu výsledku hospodaření jsou stěžejní údaje za běžné (rok 2010) a minulé (rok 2009) období zpracovány do tabulky č. 6.

Tabulka č. 6 - Přehled dílčích částí výpočtu výsledku hospodaření a daně z příjmu (v tis. Kč)

	2010	2009
Provozní výsledek hospodaření	1 255 953	1 105 904
Finanční výsledek hospodaření	612 556	384 098
Mimořádný výsledek hospodaření	-	-
Daň z příjmu za běžnou činnost	254 768	226 944

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

Výsledek hospodaření před zdaněním za běžné období (2010) byl dle výkazu zisku a ztráty společnosti Linde Gas, a.s. vypočítán následovně:

$$\begin{aligned}
 &= \text{provozní výsledek hospodaření} + \text{finanční výsledek hospodaření} \\
 &= 1\,255\,953 \text{ tis. Kč} + 612\,556 \text{ tis. Kč} \\
 &= 1\,868\,509 \text{ tis. Kč}
 \end{aligned}$$

Výsledek hospodaření za běžné období (2010) byl získán dle této rovnice vycházející z výkazu Zisku a ztráty společnosti:

$$\begin{aligned} &= \text{provozní VH} + \text{finanční VH} - \text{daň z příjmu za běžnou činnost} \\ &= 1\,255\,953 \text{ tis. Kč} + 612\,556 - 254\,768 \text{ tis. Kč} \\ &= 1\,613\,741 \text{ tis. Kč} \end{aligned}$$

Výsledek hospodaření společnosti za rok 2010 činí 1 613 741 tis. Kč.

6.2.2 ANALÝZA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Účetní závěrku společnosti tvoří výkazy rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz přehledu o peněžních tocích a příloha k účetní závěrce. Jednotlivé výkazy jsou součástí přílohy F. Sestavení výkazu účetní závěrky předchází proces účetní uzávěrky, jehož postup byl popsán v teoretické části.

V této práci je analyzována řádná účetní závěrka sestavená k 31. prosinci roku 2010, která byla sestavena v souladu s ČPN. Vzhledem k faktu, že společnost má povinnost nechat ověřit svou účetní závěrku auditorem, byla taktéž ověřena společností KPMG Česká republika Audit, s.r.o. Společnost KPMG uvedla, že účetní závěrka společnosti Linde Gas, a.s. byla sestavena v souladu s českými účetními předpisy a podává pravdivý a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti.

Bilanční hodnota aktiv resp. pasiv za rok 2010 činí 5 573 546 tis. Kč. V minulém účetním období tato hodnota činila 5 283 572 tis. Kč. Došlo tedy k meziročnímu zvýšení bilanční sumy o 5 %.

6.3 VOLBA ÚČETNÍCH POLITIK A METOD OCEŇOVÁNÍ VE SPOLEČNOSTI LINDE GAS, A.S. V SOUVISLOSTI S PŘECHODEM NA IAS/IFRS A JEJICH APLIKACE V PRAXI

V teoretické části této práce vyplynuly základní odlišnosti mezi účetní závěrkou sestavenou dle českých účetních předpisů a účetní závěrky sestavené dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Všechny tyto rozdíly ve vykazování dle IAS/IFRS je nutno zohlednit a upravit tak principy vykazování účetní dat podle principů IAS/IFRS.

Jak již bylo zmíněno, společnost nemá povinnost vykazovat dle IAS/IFRS, proto nedodržíme předepsanou plnou formu účetní závěrky sestavené dle tohoto účetního systému.

Následující část této práce bude založena na vytvořeném předpokladu, kdy počínaje datem 1. 1. 2011 se na burzách začaly obchodovat akcie společnosti Linde Gas, a.s. Tímto faktem společnosti vzniká zákonná povinnost vykazovat své účetnictví také dle IAS/IFRS, a tím nutnost sestavit tuto účetní závěrku v plném předepsaném rozsahu. Na základě požadavků mezinárodních standardů účetního výkaznictví je společnost povinna sestavit svou účetní závěrku za jedno účetní období předcházející, tedy k datu 31.12.2010.

Jak již bylo zmíněno v úvodní metodice, bude pro potřeby této práce vždy zvolen jeden popř. několik vybraných reprezentantů pro danou analyzovanou oblast, na kterých bude demonstrován přechod na vykazování dle principů IAS/IFRS.

6.3.1 ÚPRAVA OBLASTI DLOUHODOBÉHO NEHMOTNÉHO MAJETKU

V oblasti dlouhodobého nehmotného majetku se při implementaci IAS/IFRS bude společnost Linde Gas, a.s. řídit standardem IAS 38 - Nehmotný majetek, IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv a IAS 8 – Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby.

Struktura dlouhodobého nehmotného majetku společnosti Linde Gas, a. s. za uplynulý rok 2010 je následující:

Tabulka č. 7 - Struktura DNM společnosti Linde Gas, a. s. k 31. 12. 2010 (v tis. Kč)

	Brutto	Korekce	Netto
Dlouhodobý nehmotný majetek	54 425	- 49 106	5 319
Zřizovací výdaje	0	0	0
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	0	0	0
Software	39 462	-35 348	4 116
Ocenitelná práva	0	0	0
Goodwill	0	0	0
Jiný DNM	13 808	-13 760	48
Nedokončený DNM	1 155	0	1 155
Poskytnuté zálohy na DNM	0	0	0

Zdroj: Rozvaha společnosti, 2010

Prvním krokem, který musí společnost provést, je určení, zda jednotlivé položky dlouhodobého nehmotného majetku vykazovaného dle ČPN splňují taktéž definici

nehmotného aktiva dle IAS/IFRS. Pokud některé položky tuto definici nesplňují, je nutné je z rozvahy odstranit.

Dále je nutno rozhodnout, jaká účetní pravidla budou zvolena pro všechny stávající položky vykazované v rozvaze v kategorii Dlouhodobý nehmotný majetek dle výše uvedené tabulky č. 7. V případě společnosti Linde Gas, a.s. se tedy jedná o položky Software, Jiný dlouhodobý nehmotný majetek a Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek.

Posledním krokem je určení, jakým způsobem bude společnost vykazovat nově nabytý dlouhodobý nehmotný majetek.

- Praktická aplikace u položek softwaru:

V případě softwaru byli pro ilustraci názorného postupu implementace zvoleni následující dva reprezentanti uvedení v tabulce č. 8.

Tabulka č. 8 - Vybrané položky softwaru vykázané dle ČPN určené k implementaci

Položka Softwaru	Datum aktivace	Pořizovací cena	Životnost (v měsících)	Způsob odepisování
SW FIREWALL SCM	01. 01. 2007	146 160	48	Lineární
SW IFIX 4.5 PLUS	01. 01. 2008	227 476	48	Lineární

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

Aby mohly být vybrané položky klasifikovány jako nehmotné aktivum dle IAS/IFRS, musí splnit definovaná tři kritéria. Obě položky jsou nehmotné podstaty, zároveň také jsou na základě dokladové dokumentace identifikovatelné (lze je od společnosti oddělit a následně prodat) a jedná se o zdroje, nad kterými má společnost kontrolu a které budou společnosti generovat ekonomický užitek. Položka SW Firewall SCM i položka SW Firewall SCM tak **splňují definici nehmotného aktiva** dle IAS/IFRS a lze je jako nehmotná aktiva uznat.

Obě výše zmíněné softwarové položky byly společností Linde Gas, a. s. pořízeny samostatně, lze je tak při implementaci resp. při prvotním uznání **ocenit jejich pořizovací cenou**.

Na rozdíl od českých účetních právních norem, standard IAS 38 definuje aktiva jak s určitelnou dobou použitelnosti, tak i s neurčitelnou dobou použitelnosti. Obě nehmotná aktiva budou definována jako **aktiva s neurčitelnou dobou životnosti**, neboť licence zakoupená k využívání daného softwaru není nijak časově omezena, a zároveň také

ekonomický užitek plynoucí z užívání těchto nehmotných aktiv není časově určen. Aktiva s neurčitelnou dobou životnosti **se neodepisují**, ale na základě standardu IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv, se testují na případné snížení jejich hodnoty. Vzhledem k rozdílné klasifikaci životnosti zvolených nehmotných aktiv mezi českými účetními právními normami a IAS/IFRS, a s tím související rozdílností v amortizaci, je nutno zmíněné položky na základě standardu IAS 8 – Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby, **retrospektivně upravit**. Nejenže se tedy zmíněné softwarové položky přestanou nadále odepisovat, ale musí také dojít ke zrušení doposud vytvořených odpisů a opravek vztahujících se k daným položkám. Odpisový plán vybraných položek je předmětem tabulky č. 9.

Tabulka č. 9 - Odpisový plán vybraných softwarových položek dle ČPN (v Kč)

Položka	Životnost (roky)	2008		2009		2010		2011	
		Odpisy	Oprávký	Odp.	Opr.	Odp.	Opr.	Odp.	Opr.
Firewall	4	36 540	73 080	36 540	109 620	36 540	146 160	0	0
Ifix	4	56 869	56 869	56 869	113 738	56 869	170 607	56 869	227 476

Zdroj: Vlastní zpracování na základě odpisového plánu stanoveného společností Linde Gas, a.s., 2011

Dle ČPN je položka Firewall v roce 2010 již plně odepsána. Podle standardů IAS/IFRS je však klasifikována jako aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti, které se neodepisuje. Musí tak dojít k rozpuštění již vytvořených celkových opravek položky Firewall, tedy v konkrétní výši 146 160 Kč. V případě softwarové položky Ifix je toto aktivum dle ČPN odepisováno až do roku 2011 a stejně jako položka Firewall je klasifikováno jako aktivum s neurčitelnou dobou použitelnosti. Společnost tak přestane toto aktivum nadále odepisovat a odstraní doposud vytvořené odpisy v hodnotě 170 607 Kč. Jelikož se výše vytvořených odpisů obou položek promítla ve výpočtu výsledku hospodaření za běžné a minulé období ve výkazu zisku a ztráty, jehož hodnota byla přenesena do rozvahy společnosti, je nutno tento výsledek hospodaření upravit o výši těchto odpisů a opravek. Vliv výše uvedeného postupu na rozvahu 2010 je zachycen na následujícím schématu obr. č. 5 a v tabulce č. 10.

Obrázek č. 2 – Vliv implementace IAS/IFRS u položek DNM na rozvahu 2010 spol. Linde Gas, a.s.

Odpisy DNM		Oprávký DNM	
Firewall: 36 540 Kč	-----	Firewall rok 2010: 36 540 Kč	
Ifix: 56 869 Kč	-----	Ifix rok 2010: 56 869 Kč	
	93 409 Kč	Firewall do roku 2009: 109 620 Kč	
		Ifix do roku 2009: 113 738 Kč	
VH minulého období			316 767 Kč
Firewall do roku 2009: 109 620 Kč	-----		
Ifix do roku 2009: 113 738 Kč	-----		
	223 358 Kč		

Změny v rozvaze 2010

Oprávký SW Firewall: + 146 160 Kč	VH min. období: + 223 358 Kč
Oprávký SW Ifix: + 170 607 Kč	VH běž. období: + 93 409 Kč
+ 316 767 Kč	+ 316 767 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

V případě **nově nabytého** dlouhodobého nehmotného majetku bude společnost respektovat stanovený limit pořizovací ceny pro zařazení majetku do kategorie dlouhodobý nehmotný majetek stejně tak jako je tomu dle českých účetních pravidel, tedy hodnotu přesahující částku 2 000 Kč, a zároveň se bude řídit podmínkou doby použitelnosti tohoto dlouhodobého majetku nejméně jedním kalendářním rokem. V souvislosti s určením životnosti aktiva se společnost rozhodne na základě příslušné licence, zda se jedná o aktivum s určitelnou či neurčitelnou dobou životnosti. V případě aktiva s určitelnou dobou životnosti bude používána metoda odepisování, která bude v souladu s principy IAS/IFRS, a pokud se bude jednat o aktivum s neurčitelnou dobou životnosti, pak se bude aktivum testovat na snížení hodnoty. V případě těchto dvou aktiv nedojde ke snížení jejich hodnoty v rámci testování ztráty ze snížení hodnoty. Hodnota z jejich užívání je pro společnost odhadována v řádech milionů, což je více než jejich účetní hodnota.

Konkrétní číselné vyjádření změn v rozvaze, ke kterým došlo v důsledku aplikace standardů IAS/IFRS u vybraných položek, budou postupně vyjadřovány v tabulkách „Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IAS/IFRS u vybraných položek“.

V tabulkách budou uvedeny počáteční stavy rozvahových položek před danou implementací vybraných položek, konečný stav po provedené úpravě a bude zde také sloupec vyjadřující změnu rozvahové resp. rozvahových položek.

Změny ve vykazování vybraných položek dlouhodobého nehmotného majetku jsou zachyceny v tabulce č. 10.

Tabulka č. 10 – Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IAS/IFRS u vybraných položek k 31. 12. 2010 (v Kč)

Aktiva	PS	Definovaná změna	KS
Dlouhodobý nehmotný majetek	5 319 000	+ 316 767	5 635 767
<i>SW Firewall</i>	0	+ 146 160	
<i>SW Ifix</i>	56 869	+ 170 607	
Dlouhodobý hmotný majetek	2 206 931 000	0	2 206 931 000
Dlouhodobý finanční majetek	1455 444 000	0	1455 444 000
Oběžná aktiva	1 869 162 000	0	1 869 162 000
Časové rozlišení	36 690 000	0	36 690 000
Aktiva celkem	5 573 546 000	+ 316 767	5 573 862 767
Pasiva	PS	Definovaná změna	KS
Vlastní kapitál	4 784 368 000	+ 316 767	4 784 684 767
<i>VH minulých let</i>		+ 223 358	
<i>VH běžného období</i>		+ 93 409	
Cizí zdroje	668 506 000	0	668 506 000
Časové rozlišení	120 672 000	0	120 672 000
Pasiva celkem	5 573 546 000	+ 316 767	5 573 862 767

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

6.3.2 ÚPRAVA OBLASTI DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU

Po položkách dlouhodobého nehmotného majetku v rozvaze následují položky dlouhodobého hmotného majetku.

Přehled struktury dlouhodobého hmotného majetku je uveden v tabulce č. 11:

Tabulka č. 11 - Struktura DHM společnosti Linde Gas, a. s. k 31. 12. 2010 (v Kč)

	Brutto	Korekce	Netto
Dlouhodobý hmotný majetek	10 225 999 000	-8 019 068 000	2 206 931 000
Pozemky	386 987 000	-33 129 000	353 768 000
Stavby	1 654 589 000	-1 016 584 000	638 005 000
Samostatné movité věci a soubory mov. věcí	5 327 471 000	-4 523 876 000	803 595 000
Pěstitelské celky trvalých porostů	0	0	0
Dospělá zvířata a jejich skupiny	0	0	0
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	1 878 408 000	-1 574 523 000	303 885 000
Nedokončený DHM	75 139 000	-	75 139 000
Poskytnuté zálohy na DHM	0	0	0
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	903 495 000	-870 956 000	32 539 000

Zdroj: Rozvaha společnosti Linde Gas, a.s., 2011

Postup při implementaci IAS/IFRS u položek dlouhodobého hmotného majetku bude velice podobný postupu při implementaci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví u položek dlouhodobého nehmotného majetku.

Nejprve tedy musí společnost určit, zda-li existují nějaké vykazované položky dlouhodobého hmotného majetku, které nesplňují definici hmotného aktiva dle IAS/IFRS, a musí tak být stejně jako v případě DNM z rozvahy odstraněny.

Následuje zvolení účetních pravidel pro stávající vykazované položky a určení pravidel pro případ nově nabytých položek dlouhodobého hmotného majetku.

- Praktická aplikace IAS/IFRS u položek Pozemky:

V kategorii pozemků byla zvolena následující položka uvedená v tabulce č. 12.

Tabulka č. 12 - Vybraná položka pozemků vykázaná dle ČPN určená k implementaci

Položka Pozemky	Č. parcely	Datum aktivace	Pořizovací cena	Způsob odepisování
Pozemek Třinec	č. 1149	3. 12. 2008	1 124 250 Kč	Neodepisuje se

Zdroj: vlastní zpracování na základě soupisu DM společnosti Linde Gas, a.s., 2011

Zvolený Pozemek Třinec byl zakoupen za účelem budoucího ekonomického prospěchu, společnost jej ovládá a jeho pořizovací cenu je možno spolehlivě určit na základě příslušné dokumentace. Pozemek Třinec tak **lze klasifikovat jako aktivum** stejně jako dle ČPN.

Společnost zvolený pozemek ocenila v rámci českých účetních pravidel v pořizovací ceně. Model oceňování pořizovací cenou je plně v souladu s dikcí standardu IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, a zároveň také opět shodně s ČPN se pozemky dle principů IAS/IFRS **neodepisují**. Pozemek tak bude vykázan dle IAS/IFRS ve stejné hodnotě jako je vykazován dle ČPN, tedy v hodnotě 1 124 250 Kč.

- Praktická aplikace IAS/IFRS u položek Stavby:

Pro ilustraci aplikace IAS/IFRS u položek staveb byl zvolen následující reprezentant uvedený v tabulce č. 13.

Tabulka č. 13 – Vybraná položka rozvahy vykázaná dle ČPN určená k implementaci

Položka Stavby	Místo	Datum aktivace	Pořizovací cena	Životnost (roky)	Způsob odpisování
Budova výroby tech. plynů	Kralupy	1. 11. 2001	6 980 000 Kč	25	lineární

Zdroj: vlastní zpracování na základě soupisu majetku společnosti Linde Gas, a.s., 2011

Položka Budova výroby technických plynů byla pořízena v roce 2001 v rámci koupě zařízení na výrobu technických plynů za 6 980 000 Kč a oceněna pořizovací cenou. Tato budova byla postupně společností modernizována. Celkem doposud³ proběhlo 6 technických zhodnocení v souvislosti s touto budovou. Určení, která technická zhodnocení lze považovat za TZ i dle IAS/IFRS a která naopak jako TZ nelze vykázat, bude popsáno v dalším textu práce.

Aby společnost mohla tuto budovu uznat jako budovu také podle principů vykazování IAS/IFRS, musí tato položka splňovat podmínku budoucího ekonomického užitku plynoucího z užívání tohoto aktiva, kdy reálná hodnota resp. pořizovací cena musí být spolehlivě měřitelná. Zvolená budova obě zmíněné podmínky splňuje, společnost tak **může tuto budovu vykázat také i dle principů IAS/IFRS**, a bude v souladu s principy IAS/IFRS **oceněna taktéž pořizovací cenou**.

Vzhledem k tomu, že společnost neuplatňuje komponentní přístup odpisování, účetní jednotka společnosti tedy nezaznamenává popis či detail o provedených technických zhodnoceních, o jaké konkrétní technické zhodnocení se jednalo. Pro potřeby účetnictví eviduje pouze hodnotu a rok provedených technických zhodnocení. Společnost Linde Gas, a.s. zároveň také neeviduje dílčí významné složky, které tvoří jednotlivé položky vykazované v aktivech společnosti. Z tohoto důvodu bude pro potřebu ilustrace komponentního přístupu vykazování vytvořen předpoklad, kdy společnost eviduje veškeré detaily týkající se dlouhodobého majetku společnosti, včetně provedených technických zhodnocení. Zvolená budova se tak na základě tohoto uměle vytvořeného předpokladu bude skládat z následujících významných složek:

- budova: 5 000 000,- Kč;
- střecha: 1 980 000,- Kč.

Odpisový plán budovy, který společnost sestavila na základě českých účetních pravidel, je zobrazen v tabulce č. 14, přičemž zvolila metodu lineárního odpisování dle doby životnosti

³ tj. k roku 2010

budovy. V případě odpisování dle IAS/IFRS se společnost bude muset **řídít pravidly pro komponentní odpisování**, jak nařizuje díkce standardu IAS 16. Komponentní odpisování vyžaduje, aby významné dílčí komponenty aktiva s rozdílnou dobou životnosti, ze kterých se daný objekt sestává, byly odepisovány a vykazovány samostatně dle jejich individuální doby životnosti. Pro vybraného reprezentanta budou jeho komponenty mít následující životnost. V případě komponenty střechy je odhadováno 25 let její existence a samotná budova bude mít stejnou životnost jako ji stanovila účetní jednotka dle ČPN, tedy také 25 let.

IAS 16 také upravuje za jakých okolností může být provedené technické zhodnocení součástí daného aktiva, a kdy se naopak jeho součástí stát nemůže a musí se tak stát součástí nákladů společnosti v daném období, kdy byly vynaloženy. Technické zhodnocení, které se může stát součástí daného aktiva, musí společnosti přinést vyšší ekonomický užitek z jeho využívání. Jak již bylo výše uvedeno, na zvoleném reprezentantu budovy bylo doposud, tj. k roku 2010, provedeno celkem 6 technických zhodnocení. Na základě vytvořeného předpokladu, kdy společnost sleduje detail provedených technických zhodnocení, budou provedená technická zhodnocení, která jsou zaznamenána v tabulce č. 14 a č. 15, klasifikována následovně. Technickými zhodnoceními provedenými v letech 2002, 2004, 2006 a 2009 byly provedené stavební úpravy budovy, které budou považovány za z hlediska zvýšení ekonomické efektivity společnosti nevýznamné. **Tato čtyři technická zhodnocení tak nelze považovat za technická zhodnocení dle IAS/IFRS** a společnost je proto bude muset **vykázat jako náklady** vynaložené v daném účetním období. Technická zhodnocení provedená v letech 2003 a 2008 budou naopak definici technického zhodnocení podle IAS/IFRS plně splňovat. V roce 2003 se bude předpokládat, že došlo k rozšíření úložného bezpečnostního prostoru pro skladování technických plynů, což umožní rozšířit výrobní kapacitu těchto technických plynů a lze tak toto technické zhodnocení považovat za pro společnost přínosné z hlediska zvýšení provozní ekonomické efektivity. V roce 2008 došlo k zásadní stavební úpravě budovy, kdy bylo vybudováno nové potrubí pro rozvod technických plynů v komplexu dané budovy. V důsledku tohoto technického zhodnocení dojde ke zvýšení efektivity výrobního procesu z hlediska snížení nákladů vynaložených na rozvod technických plynů v budově. Celková hodnota technických zhodnocení, která dle IAS/IFRS nelze uznat je 1 674 553 Kč. Technická zhodnocení, která lze považovat za technická zhodnocení jak dle ČPN tak i dle IAS/IFRS dosahují celkové hodnoty 7 547 374 Kč (viz. tabulka č. 14 a č. 15).

Tabulka č. 14 – Odpisový plán vybrané položky Staveb – Budova výroby technických plynů stanovený společností dle ČPN (v Kč)

	Technické zhodnocení	Pořizovací hodnota	Normální odpis	Zůst. úč. hodnota	Pohyb aktiv
2001	6 980 000	6 980 000	-139 600	6 840 400	
2002	648 608	7 628 600	-292 713	7 196 295	648 608
2003	5 670 283	13 298 891	-547 514	12 319 064	5 670 282
2004	623 123	13 922 014	-575 208	12 366 979	623 123
2005	0	13 922 014	-575 208	11 791 771	
2006	68 932	13 990 946	-578 572	11 282 131	68 932
2007	0	13 990 946	-578 571	10 703 560	
2008	1 877 091	15 868 037	-630 713	11 949 938	1 877 091
2009	333 890	16 201 927	-701 934	11 581 894	333 890
2010	0	16 201 927	-701 933	10 879 961	
2011	0	16 201 927	-701 933	10 178 028	
2012	0	16 201 927	-701 933	9 476 095	
2013	0	16 201 927	-701 933	8 774 162	
2014	0	16 201 927	-701 933	8 072 229	
2015	0	16 201 927	-701 933	7 370 296	
2016	0	16 201 927	-701 933	6 668 363	
2017	0	16 201 927	-701 933	5 966 430	
2018	0	16 201 927	-701 933	5 264 497	
2019	0	16 201 927	-701 933	4 562 564	
2020	0	16 201 927	-701 933	3 860 631	
2021	0	16 201 927	-701 933	3 158 698	
2022	0	16 201 927	-701 933	2 456 765	
2023	0	16 201 927	-701 933	1 754 832	
2024	0	16 201 927	-701 933	1 052 899	
2025	0	16 201 927	-701 933	350 966	
2026	0	16 201 927	-350 966	0	

Zdroj: vlastní zpracování na základě odpisového plánu společnosti Linde Gas, a.s., 2011

Celková vykazovaná hodnota budovy bude stanovena na základě následující kalkulace v tab. č. 15.

Tabulka č. 15 - Výpočet vstupní hodnoty Budovy výroby technických plynů k 31. 12. 2010 (v Kč)

	Vstupní hodnota ČPN	Vstupní hodnota IAS/IFRS
Budova	6 980 000	5 000 000
Střecha	0	1 980 000
Technické zhodnocení celkem	9 221 927	7 547 374
<i>TZ 2002</i>	<i>648 608</i>	<i>0</i>
<i>TZ 2003</i>	<i>5 670 283</i>	<i>5 670 283</i>
<i>TZ 2004</i>	<i>623 123</i>	<i>0</i>
<i>TZ 2006</i>	<i>68 932</i>	<i>0</i>
<i>TZ 2008</i>	<i>1 877 091</i>	<i>1 877 091</i>
<i>TZ 2009</i>	<i>333 890</i>	<i>0</i>
Celková vykazovaná hodnota	16 201 927	14 527 374

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

Rozdíl mezi celkovou vykazovanou hodnotou zvolené budovy dle ČPN a IAS/IFRS činí 1 674 553 Kč.

Dalším krokem v procesu aplikace IAS/IFRS u této budovy je výpočet odpisů při **respektování pravidel komponentního odpisování**. Odpisovat se tak budou dvě jednotlivé složky zvlášť, tj. budova a střecha. Životnost budovy v hodnotě 5 mil. Kč byla výše určena na 25 let a střechy v hodnotě 1 980 000 Kč na 25 let. Metoda odpisování bude zvolena lineární. Odpisy v jednotlivých letech dříčích komponent do roku 2010 budou vypadat dle následujících tabulek č. 16 a č. 17.

U odpisového plánu budovy je v prvním roce odpisování kalkulováno s polovičním odpisem vycházejícím z odpisové základny v hodnotě budovy bez TZ, tedy 5 mil. Kč, neboť budova byla zařazena do užívání 1. 11. 2001 a při výpočtu bylo respektováno pravidlo vnitropodnikové směrnice, kdy se daná budova začíná odpisovat již od začátku druhého pololetí kalendářního roku. V roce 2003 došlo k prvnímu dle IAS/IFRS uznatelnému technickému zhodnocení a výše ročního odpisu byla nově stanovena na částku 441 289 Kč, kdy byla v měsíčním resp. ročním odpisu budovy zohledněna výše TZ roku 2003. Hodnota měsíčního odpisu obsahující TZ roku 2003 byla vypočtena následovně: $\frac{4\,700\,000 + 5\,670\,283}{300-18} = 36\,764$, kde hodnota 4 700 000 představuje ZC budovy před TZ roku 2003, hodnota 5 670 283 je TZ 2003, hodnoty ve jmenovateli reprezentují celkový počet měsíců, po kterou se bude budova odepisovat zmenšená o již odepsané měsíce. Změna odpisu v důsledku TZ 2008 byla vypočtena analogicky.

Tabulka č. 16 - Odpisový plán vybrané položky Staveb – Budova výroby technických plynů dle IAS/IFRS (v Kč)

	TZ	Odpis	Oprávký	ZC	Počet odeps. měsíců
2001		100 000	100 000	4 900 000	6
2002		200 000	300 000	4 700 000	18
2003	5 670 283	441 289	741 289	4 258 711	30
2004		441 289	1 182 577	3 817 423	42
2005		441 289	1 623 866	3 376 134	54
2006		441 289	2 065 155	2 934 845	66
2007		441 289	2 506 443	2 493 557	78
2008	1 877 091	236 251	2 742 694	2 257 306	90
2009		236 251	2 978 946	2 021 054	102
2010		236 251	3 215 197	1 784 803	114

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

U odpisového plánu komponenty střecha je stejně jako u budovy vypočten první rok odpisu jako jeho poloviční hodnota ročního odpisu.

Tabulka č. 17 – Odpisový plán komponenty střecha, jež je součástí položky Staveb – Budova výroby technických plynů dle IAS/IFRS (v Kč)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Roční odpis	39 600	79 200	79 200	79 200	79 200	79 200	79 200	79 200	79 200	79 200

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

Jak se změní vykazování zvolené budovy výroby technických plynů při respektování pravidel Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je zřejmé z tabulky č. 19. Budova výroby technických plynů bude nyní vykazována jako dvě dílčí komponenty – budova a střecha. Počáteční stav komponenty budovy uvedené v této tabulce je vykázán v hodnotě 10 879 961 Kč nebo-li účetní hodnotě budovy po odečtení opravek (viz. tab. č. 14). Počáteční stav komponenty střecha je vykázán s hodnotou 0, neboť dle ČPN se tato komponenta zvlášť nevykazuje.

Tabulka č. 18 – Přehled rozdílů mezi opravkami a odpisy vypočtenými dle ČPN a IAS/IFRS u budovy výroby technických plynů (v Kč)

	ČPN	IAS/IFRS	rozdíl
Oprávkami	4 620 033	2 978 946	1 641 087
Odpisy (za rok 2010)	701 933	236 251	465 682

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

Na straně pasiv se změna ve vykazování této budovy projeví v položce vlastního kapitálu, kdy je potřeba upravit výsledek hospodaření minulých let o rozdíl ve výši opravek do roku 2009, a ve výsledku hospodaření běžného účetního období, ve kterém je nutno zohlednit celkovou výši neuznaných technických zhodnocení (tj. hodnota 1 674 553 Kč, viz. tab. č. 15) a rozdíl ve výši odpisů za rok 2010. Jaká bude celková definovaná změna položek v rozvaze je zobrazeno v již zmíněné tabulce č. 19, která vychází ze schématu uvedeného na obr. č. 3.

Obrázek č. 3 – Schéma změny položek při implementaci IAS/IFRS u budovy výroby technických plynů (v Kč)

1. Oddělení komponenty střecha od celku budovy:

Budova		Střecha
1 980 000	-----	1 980 000

2. Vyřazení dle IAS/IFRS neuznaného technického zhodnocení v celkové hodnotě 1 674 553 Kč (viz tab. č. 15):

Budova		Ostatní provozní náklady
1 674 553	-----	1 674 553

3. zúčtování odpisů a oprávek budovy (rozdíl odpisů a oprávek viz tab. č. 18):

Odpisy budovy		Oprávký budovy		VH minulého období
465 682	-----	Rok 2010: 465 682		1 641 087
		Do r. 2009: 1 641 087	-----	

4. zúčtování odpisů a oprávek komponenty střecha:

Odpisy střechy		Oprávký střechy		VH minulého období
79 200	-----	Rok 2010: 79 200		673 200
		Do r. 2009: 673 200	-----	

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

Transformační tabulka přechodu na vykazování dle IAS/IFRS v případě analyzované budovy výroby technických plynů vypadá následovně dle tab. č. 19.

Tabulka č. 19 - Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IAS/IFRS u vybraných položek k 31. 12. 2010 (v Kč)

Aktiva	PS	Definovaná změna	KS
Dlouhodobý nehmotný majetek	5 635 767	0	5 635 767
Dlouhodobý hmotný majetek	2 206 931 000	0	2 206 610 816
Budova výr. technických plynů			10 559 777
<i>Budova</i>	10 879 961	- 1 547 784	
<i>Střecha</i>	0	+ 1 227 600	
Dlouhodobý finanční majetek	1 455 444 000	0	1 455 444 000
Oběžná aktiva	1 869 162 000	0	1 869 162 000
Časové rozlišení	36 690 000	0	36 690 000
Aktiva celkem	5 573 862 767	- 320 184	5 573 542 583
Pasiva	PS	Definovaná změna	KS
Vlastní kapitál	4 784 684 767		4 784 364 583
<i>VH minulého období</i>		- 706 666	
<i>VH běžného období</i>		+ 386 482	
Cizí zdroje	668 506 000	0	668 506 000
Časové rozlišení	120 672 000	0	120 672 000
Pasiva celkem	5 573 862 767	- 320 184	5 573 542 583

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

Definovaná změna rozvahové položky **budova** je součtem částek:

- oddělení komponenty střechy: - 1 980 000 Kč
- vyřazení neuznaného TZ: - 1 674 553 Kč
- rozdíl opravek a odpisů: 2 106 769 Kč
- celkem: - 1 547 784 Kč

Definovaná změna rozvahové položky **střecha** je součtem částek:

- oddělení komponenty střechy: 1 980 000 Kč
- oprávky a odpisy: - 752 400 Kč
- celkem: 1 227 600 Kč

Definovaná změna **výsledku hospodaření minulého období** je součtem částek:

- neuznaná TZ: - 1 674 553 Kč
- rozdíl opravek budovy: 1 641 087 Kč
- oprávky střecha: - 673 200 Kč
- celkem: - 706 666 Kč

Definovaná změna **výsledku hospodaření běžného období** je součtem částek:

- rozdíl odpisů budovy 2010: 465 682 Kč
- odpisy střechy 2010: - 79 200 Kč
- celkem: 386 482 Kč

- Praktická aplikace IAS/IFRS u položek samostatné movité věci a soubor movitých věcí:

V případě implementace IAS/IFRS položek v kategorii samostatné movité věci a soubor movitých věcí byl vybrán následující reprezentant Klimatizační zařízení Toshiba.

Tabulka č. 20 - Vybraná položka samostatných movitých věcí a souboru movitých věcí vykázaná dle ČPN určená k implementaci

Položka samostatné mov. věci a soubor mov. věcí	Odpisováno od	Pořizovací cena	Životnost (roky)	Způsob odpisování
Klimatizační zařízení Toshiba	1. 1. 2005	123 369	10	lineární

Zdroj: vlastní zpracování na základě odpisového plánu společnosti Linde Gas, a.s., 2011

Zařízení bylo zakoupeno jako samostatná položka a doposud⁴ nebylo provedeno žádné technické zhodnocení související s touto položkou.

Klimatizační zařízení bylo zakoupeno stejně jako předchozí analyzované položky, tedy jako objekt, který společnosti přinese v budoucnu ekonomický prospěch z jeho využívání, může tak být i dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví klasifikováno jako aktivum. Zvolené klimatizační zařízení lze považovat za jednu komponentu, společnost ji tak podle IAS/IFRS bude vykazovat jako jednu samostatnou položku.

Společnost zvolené aktivum ocenila dle ČPN pořizovací cenou v celkové částce 123 369 Kč a odepisuje jej lineárně po dobu 10 let. Metoda lineárního odpisování je plně v souladu s principy IAS/IFRS, takže tuto metodu může společnost bezpečně aplikovat, ale pro potřeby ilustrace vlivu zvolení odpisové metody na výsledek hospodaření společnosti, budou v následující části aplikovány mimo lineární metodu odpisování taktéž metody Double Declining Balance (DDB) a Sum of Year Digits (SYD).

Odpisový plán klimatizačního zařízení s využitím **metody lineárního odpisování** tak, jak jej stanovila sama společnost, vypadá následovně:

Tabulka č. 21 - Odpisový plán klimatizačního zařízení, lineární metoda v (Kč)

Rok	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Odpisy	12 337	12 337	12 337	12 337	12 337	12 337	12 337	12 337	12 337	12 337

Zdroj: vlastní zpracování na základě odpisového plánu společnosti Linde Gas, a.s., 2011

Nyní budou pro stejnou položku klimatizačního zařízení vypočteny odpisy sestavené na základě **metody Sum of Year Digits (SYD)**. Jak již bylo uvedeno v části teoretické,

⁴ tj. k 31. 12. 2010

princip výpočtu odpisů na základě SYD je založen na vynásobení odpisové základny a odpisové sazby, která má snižující se charakter. Postup výpočtu odpisů SYD je zobrazen v následující tabulce č. 22.

Tabulka č. 22 - Odpisový plán mechanizačního zařízení, metoda výpočtu SYD (v Kč)

Rok	Odpisová základna	Podíl	Zbývající doba životnosti	Roční odpis	Zůstatková účetní hodnota
2005	123 369	10/55	10	22 431	100 938
2006	123 369	9/55	9	20 188	80 751
2007	123 369	8/55	8	17 945	62 806
2008	123 369	7/55	7	15 702	47 105
2009	123 369	6/55	6	13 458	33 646
2010	123 369	5/55	5	11 215	22 431
2011	123 369	4/55	4	8 972	13 458
2012	123 369	3/55	3	6 729	6 729
2013	123 369	2/55	2	4 486	2 243
2014	123 369	1/55	1	2 243	0
Celkem	X	1	55	123 369	X

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

Posledním zvoleným způsobem výpočtu odpisů při respektování principů IAS/IFRS je **metoda Double Declining Balance Method (DDB)**. Podstatou této metody je volba konstantní odpisové sazby a její míry zrychlení resp. koeficientem zrychlení a odepsatelné částce klesajícího charakteru. V případě samostatné movité věci klimatizačního zařízení se jednalo o lineární sazbu 10 %, která bude vynásobena koeficientem zrychlení 2. Tímto vynásobením se dostane konstantní roční sazba 20 %. Přehled souhrnu ročních odpisů na základě metody DDB je zachycen v tabulce č. 23.

Tabulka č. 23 - odpisový plán mechanizačního zařízení, metoda DDB (v Kč)

Rok	Odpisová základna	Procentní sazba	Roční odpis	Zůstatková hodnota
2005	123 369	0,20	24 674	98 695
2006	98 695	0,20	19 739	78 956
2007	78 956	0,20	15 791	63 165
2008	63 165	0,20	12 633	50 532
2009	50 532	0,20	10 106	40 426
2010	40 426	0,20	8 085	32 340
2011	32 340	0,20	6 468	25 872
2012	25 872	0,20	5 174	20 698
2013	20 698	0,20	4 140	16 558
2014	16 558	0,20	16 558	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

Hodnota odpisu v posledním roce odpisování, tedy v roce 2014, je dopočtena tak, aby celková zůstatková hodnota klimatizačního zařízení byla vykázána jako nula.

Zachycení vlivu vypočtených ročních výší odpisů na základě metod SYD a DDB na výsledek hospodaření je zachyceno v tabulce č. 24. Z této tabulky je zřejmé jak se změnil výsledek hospodaření vlivem aplikace jiné metody odpisování než lineární. Např. při aplikaci metody DDB by byl hospodářský výsledek společnosti roku 2005 nižší o 12 337 Kč.

Tabulka č. 24 - Vliv zvolení odpisové metody na změnu výsledku hospodaření (v Kč)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Lineární m.	12 337	12 337	12 337	12 337	12 337	12 337	12 337	12 337	12 337	12 337
SYD	22 431	20 188	17 945	15 702	13 458	11 215	8 972	6 729	4 486	2 243
DDB	24 674	19 739	15 791	12 633	10 106	8 085	6 468	5 174	4 140	16 558
Vliv SYD na VH	- 10 094	- 7 851	- 5 608	- 3 365	- 1 121	1 122	3 365	5 608	7 851	10 094
Vliv DDB na VH	- 12 337	- 7 402	- 3 454	- 296	2 231	4 252	5 869	7 163	8 197	- 4 221

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

Vzhledem k faktu, že společnost uplatňuje metodu lineárního odpisování dle ČPN, které je plně v souladu s IAS/IFRS, bude tato metoda uplatňována i pro dlouhodobý hmotný majetek vykazovaný dle IAS/IFRS.

U kategorie samostatných movitých věcí je velmi důležité vyčlenění položek, které jsou zatížené leasingem. V případě společnosti Linde Gas, a.s. není ve vlastnictví žádná taková položka, která by byla předmětem finančního leasingu. Společnost však eviduje položky, které jsou najaté prostřednictvím operativního leasingu. Jak již bylo výše uvedeno v teoretické části této práce, není mezi českou právní úpravou a principy IAS/IFRS v této oblasti žádný zásadní rozdíl.

6.3.3 ÚPRAVA OBLASTI OBĚŽNÝCH AKTIV

- Praktická aplikace IAS/IFRS u položek zásoby:

Účetní politiky používané společností (viz kapitola 6.2.1.) pro oblast oběžných aktiv jsou plně v souladu s principy IAS/IFRS.

V teoretické části práce zabývající se oběžnými aktivy v problematice IAS/IFRS vyplynula jedna zásadní odlišnost mezi českými právními normami a IAS/IFRS. Touto zmiňovanou odlišností jsou **významné náhradní díly**, které jsou dle českých účetních pravidel zahrnuté v zásobách, zatímco dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou

zahrnutý v dlouhodobých aktivech. Společnost ve svém majetku neeviduje žádné takové náhradní díly, které by byly významné a zároveň jejich životnost by byla očekávaná delší než jedno účetní období.

Stav vykazovaných oběžných aktiv bude tedy stejný jak dle ČPN tak dle IAS/IFRS.

- Praktická aplikace IAS/IFRS u položek dlouhodobé pohledávky:

Společnost Linde Gas, a. s. eviduje dlouhodobé pohledávky v celkové hodnotě 2 930 tis. Kč dle ČPN. U dlouhodobých pohledávek, stejně jako tomu bylo u významných náhradních dílů, je zaznamenán významný rozdíl mezi IAS/IFRS a ČPN, kdy se musí dlouhodobé pohledávky vykázt jako součást dlouhodobých aktiv a zároveň musí být oceněny současnou hodnotou budoucích peněžních toků. Jako reprezentant pro praktickou aplikaci IAS/IFRS byla zvolena pohledávka uvedená v tab. č. 25, u které z důvodu citlivosti údajů nebude zveřejněn název obchodního partnera. Pohledávka byla vystavena na konci března roku 2009 a bude splacena jednorázově k 28. 12. 2012.

Tabulka č. 25 - Vybraná položka dlouhodobých pohledávek vykázaná dle ČPN určená k implementaci IAS/IFRS (v Kč)

Dlouhodobá pohledávka	Hodnota pohledávky	Datum vystavení	Datum splatnosti
Pohledávka „A“	64 958	31. 3. 2009	28. 12. 2012

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

Nejprve je nutné určit současnou hodnotu dané pohledávky, která se získá ze vzorce uvedeného v rovnici č. 2 v teoretické části této práce. Pro přehlednost je tato rovnice uvedena znovu:

$$\text{Současná hodnota splátek (PV)} = \sum \left[\frac{P}{1+i} \right]^n$$

Do rovnice budou dosazeny následující hodnoty: $P = 64\,958$, $i = 10\%$ (tato hodnota byla zvolena pro zjednodušení výpočtu) a konečně $n = 1$, neboť se jedná pouze o jednu splátku. Výsledná rovnice tak bude vypadat následovně:

$$PV = \sum \left[\frac{64\,958}{1+0,1} \right]^1 = 59\,052 \text{ Kč}$$

Současná hodnota splátek resp. splátky vybrané dlouhodobé pohledávky je 59 052 Kč. Dle IAS/IFRS bude tato zvolená pohledávka vykazována v nyní spočítané nové hodnotě 59 052 Kč.

Dále je nutno přestat vykazovat tuto dlouhodobou pohledávku jako součást oběžných aktiv, ale musí být přesunuta do dlouhodobých aktiv. Rozdíl v hodnotách pohledávky dle ČPN a IAS/IFRS bude společností zaznamenán na nově definovaném účtu Rozdíly způsobené změnou účetního systému. Zavedení této nové položky do rozvahy (pouze pro jedno srovnávací období) vychází z IFRIC interpretace 1 – Změny v existujících ukončeních provozu, uvedených do původního stavu a obdobných závazcích. Postup změny vykazování zvolené dlouhodobé pohledávky je zachycen na obr. č. 4.

Obrázek č. 4 - Vliv implementace IAS/IFRS u položek DNM na rozvahu 2010 spol. Linde Gas, a.s.

Dlouhodobý majetek	Dlouhodobé pohledávky	Rozdíly způsobené změnou účetního systému
59 052 Kč	64 958 Kč	- 5 906 Kč

Změny v rozvaze 2010

Dlouhodobý majetek:	+ 59 052 Kč	Výsledek hospodaření:	- 5 906 Kč
Dlouhodobé pohledávky:	- 64 958 Kč		
Celkem změny:	- 5 906 Kč		- 5 906 Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

Výše naznačený postup je také opět číselně zachycen v tabulce přehledu změn rozvahových položek č. 26.

Tabulka č. 26 - Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IAS/IFRS u vybraných položek k 31. 12. 2010 (v Kč)

Aktiva	PS	Definovaná změna	KS
Dlouhodobý nehmotný majetek	5 635 767	0	5 635 767
Dlouhodobý hmotný majetek	2 206 610 816	+ 59 052	2 206 669 868
Dlouhodobý finanční majetek	1 455 444 000	0	1 455 444 000
Oběžná aktiva	1 869 162 000	0	1 869 097 042
<i>zásoby</i>	<i>1 45 783 000</i>	0	
<i>dlouhodobé pohledávky</i>	<i>3 604 000</i>	<i>- 64 958</i>	
Časové rozlišení	36 690 000	0	36 690 000
Aktiva celkem	5 573 542 583	- 5 906	5 573 536 677

Pokračování tab. č. 26

Pasiva	PS	Definovaná změna	KS
Vlastní kapitál	4 784 364 583	- 5 906	4 784 358 677
Cizí zdroje	668 506 000	0	668 506 000
Časové rozlišení	120 672 000	0	120 672 000
Pasiva celkem	5 573 542 583	- 5 906	5 573 536 677

Zdroj: vlastní zpracování, 2011

6.3.4 ÚPRAVA OBLASTI CIZÍCH ZDROJŮ

V kategorii cizí zdroje bude prakticky ukázána aplikace implementace IAS/IFRS zaměřena na podmíněné závazky, neboť jak již vyplynulo z teoretické části, v této problematice je zásadní rozdíl ve vykazování dle ČPN a dle IAS/IFRS.

- Praktická aplikace u položek ostatní rezervy:

Problematika ostatních rezerv je upravena standardem IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.

Struktura položky ostatní rezervy společnosti Linde Gas, a.s. vypadá následovně:

Tabulka č. 27 – Struktura položky ostatní rezervy (v tis. Kč)

Ostatní rezervy	Zůstatek k 31. 12. 2010
Rezerva na nevyčerpanou dovolenou	4 463
Rezerva na nevyplacené prémie	23 529
Rezerva na obecná rizika u pohledávek	7 727
<i>Rezerva na odstupné</i>	2 085
Ostatní rezervy celkem	37 804

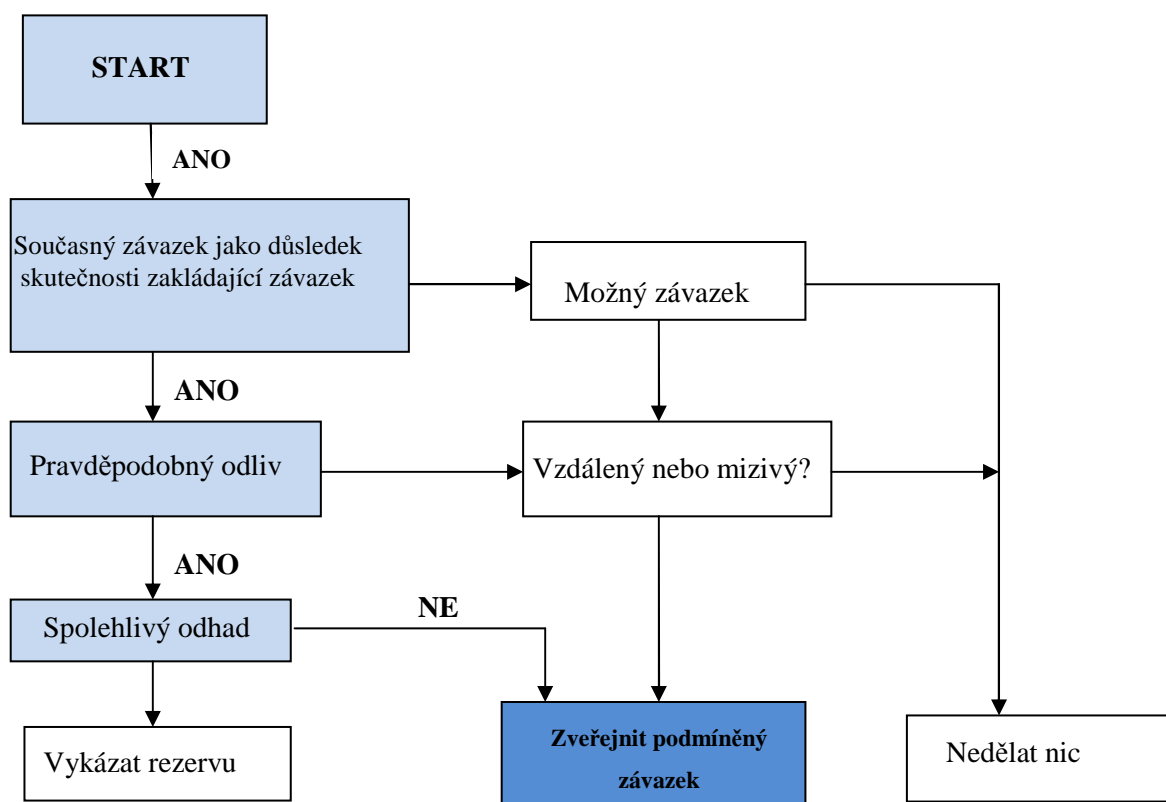
Zdroj: vlastní zpracování na základě Přílohy k účetní závěrce společnosti Linde Gas, a.s. (2010), 2012

Pro další postup ukázky implementace IAS/IFRS ve společnosti bude vybrána podkategorie resp. ilustrativní reprezentant rezerva na odstupné v hodnotě 2 085 tis. Kč.

Společnost Linde Gas, a.s. o této rezervě účtuje na základě přesného plánu odchodu konkrétních pracovníků zpracovaném personálním útvarům. Na základě rozhodovacího procesu, jehož teoretické grafické zobrazení je uvedeno na obr. č. 1 v teoretické části práce, je výstupem rozhodnutí, že daná rezerva musí být vykázána jako rezerva a ne jako podmíněný závazek. Společnost má totiž k dispozici detailní přehled odchodu zaměstnanců, podle kterého se přesně plánuje výše rezervy.

Aby bylo možné ukázat postup implementace IAS/IFRS v případě existence podmíněného závazku, bude vytvořen předpoklad, že společnost tvoří rezervu na odstupné, výši rezervy stanovuje na základě odhadů z minulých období a předpokládá odtok prostředků z této rezervy v nadcházejícím období, ale nelze odhadnout přesnou částku odtoku. Rozhodovací proces určení vykázání rezervy resp. podmíněného závazku dle IAS/IFRS je zachycen v následujícím schématu obrázku č. 5.

Obrázek č. 5 – Test na rezervu resp. podmíněný závazek v případě Rezervy na odstupné



Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Z výše uvedené schématu vyplývá, že dle principů vykazování IAS/IFRS nesmí být analyzovaná rezerva klasifikována jako rezerva. To znamená, že nesmí být vykázána v rozvaze, ale pouze zaznamenána v komentáři k účetním výkazům. Je tedy nutné danou rezervu na odstupné zcela rozpustit. Názorné rozpuštění dané rezervy je zobrazeno na následujícím schématu v obrázku č. 6. Účet ostatní rezervy je účet rozvahový pasivní, účet tvorba ostatních rezerv je účtem výsledkovým. Rozpuštěním rezervy tak dojde ke dvěma změnám v rozvaze. Jednak dojde ke snížení vykazované hodnoty položky ostatní rezervy o celou hodnotu položky rezerva na odstupné, tj. o hodnotu 2 085 tis. Kč a zároveň dojde k navýšení výsledku hospodaření minulého období o stejnou hodnotu.

Obrázek č. 6 – Schéma rozpuštění Rezervy na odstupné

Ostatní rezervy	Tvorba ostatních rezerv
2 085 tis Kč	2 085 tis Kč

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Přehledové zobrazení transformace dat v tabulkovém přehledu je předmětem tabulky č. 28.

Tabulka č. 28 - Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IAS/IFRS u vybraných položek k 31. 12. 2010 (v Kč)

Aktiva	PS	Definovaná změna	KS
Dlouhodobý nehmotný majetek	5 635 767	0	5 635 767
Dlouhodobý hmotný majetek	2 206 669 868	0	2 206 669 868
Dlouhodobý finanční majetek	1455 444 000	0	1455 444 000
Oběžná aktiva	1 869 097 042	0	1 869 097 042
Časové rozlišení	36 690 000	0	36 690 000
Aktiva celkem	5 573 536 677	0	5 573 536 677
Pasiva	PS	Definovaná změna	KS
Vlastní kapitál	4 784 358 677		4 784 360 762
<i>VH běžného období</i>		+2 085	
Cizí zdroje	668 506 000		668 503 915
<i>Ostatní rezervy</i>		- 2 085	
Časové rozlišení	120 672 000	0	120 672 000
Pasiva celkem	5 573 536 677	0	5 573 536 677

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

6.3.5 ÚPRAVA OBLASTI NÁKLADŮ A VÝNOSŮ VE VYBRANÝCH POLOŽKÁCH

V případě nákladů a výnosů je nutno provést další úpravy během převodu dat na IAS/IFRS, nejenom pouze změny, které vznikly v souvislosti se změnou vybraných rozvahových položek uvedených výše.

Důležitým hlediskem je rozlišení výnosů (angl. Revenues) a nákladů (angl. Expenses), které vznikly v důsledku hlavní činnosti, a nákladů (angl. Losses) a výnosů (angl. Gains), které vznikly na základě vedlejší činnosti společnosti.

Mezi nejvýznamnější položky v kategorii výnosů společnosti Linde Gas, a.s. patří výkony, které budou zvoleny jako ukázkový reprezentant pro implementaci IAS/IFRS. Zmiňované výkony mají následující podobu dle tabulky č. 29.

Tabulka č. 29 – Struktura výkonů společnosti Linde Gas, a.s. (v tis. Kč)

Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	3 423 993
Změna stavu zásob vlastní činnosti	2 995
Aktivace	0
Výkony celkem	3 426 988

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Pravidla pro vykazování výnosů jsou obsahem dílce standardu IAS 18. V teoretické části této práce byly uvedeny základní principy vykazování výnosů dle IAS/IFRS, na jejichž základě lze usoudit:

- *Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb:* budou vykázány ve stejné hodnotě dle IAS/IFRS jako hodnota stanovená společností dle ČPN, neboť tyto výnosy splňují podmínky stanovené standardem IAS 18 pro uznání výnosů i dle IAS/IFRS.
- *Změna stavu zásob vlastní činnosti:* je dle principů IAS/IFRS považována za změnu v nákladech, nikoliv jako změnu ve výnosech jako je tomu dle ČPN. Položka změny stavu zásob vlastní činnosti tak bude z výnosů vyřazena a namísto toho vykázána jako součást nákladového účtu Výkonová spotřeba se záporným znaménkem.
- *Aktivace:* má totožný postup úpravy stejně jako položka změna stavu zásob vlastní činnosti. Společnost Linde Gas, a.s. však v této položce eviduje nulovou hodnotu, nedojde tak k žádné změně.

Změny provedené v oblasti nákladů a výnosů v případě výkonů jsou shrnuty v následující tabulce č. 30.

Tabulka č. 30 – Změna nákladů a výnosů v rámci implementace IAS/IFRS (v tis. Kč)

	Náklady		Výnosy	
	ČPN	IAS/IFRS	ČPN	IAS/IFRS
Tržby za prodej vl. výrobků a služeb	-	-	3 423 993	3 423 993
Změna stavu zásob vl. čin.	-	- 2 995	2 995	-
Aktivace	-	-	-	-
Celkem	-	- 2 995	3 426 988	3 423 993

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

Jaké mají tyto provedené změny v nákladech a výnosech vliv na výsledek hospodaření zachycuje tabulka č. 31. V této tabulce je patrné, že změny, které byly předmětem tabulky č. 30, nemají žádný vliv na výsledek hospodaření společnosti. Došlo pouze ke změně

hodnot nákladů a výnosů, což bude mít dopad na hodnoty ukazatelů finanční analýzy, které se nyní budou lišit.

Tabulka č. 31 – Vliv implementace IAS/IFRS na výsledek hospodaření (v tis. Kč)

	ČPN	IAS/IFRS
Náklady	-	- 2 995
Výnosy	3 426 988	3 423 993
Výsledek hospodaření	3 426 988	3 426 988

Zdroj: vlastní zpracování, 2012

6.4 NÁVRH METODICKÉHO POSTUPU PŘECHODU NA VYKAZOVÁNÍ DLE IAS/IFRS

Na základě předchozích zpracovaných částí této práce bude v následující podkapitole zformulován rámcový návrh metodického postupu pro účetní jednotky provozující svou činnost na území České republiky, které se rozhodnou resp. vznikne jim zákonná povinnost vykazovat dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS. Metodický postup bude pro přehlednost strukturován do jednotlivých kroků, které na sebe bezprostředně a časově navazují. Tyto kroky jsou následující:

1. Vypracování strategického plánu přechodu

Strategický plán bude základním strategickým dokumentem celého procesu přechodu na vykazování dle IAS/IFRS. Tento plán by měl minimálně obsahovat:

- zvolení odpovědné osoby za proces přechodu na IAS/IFRS a vymezení jejích povinností a pravomocí;
- časový rozvrh resp. odhadovanou časovou náročnost celého procesu;
- vymezení konkrétních oblastí účetní závěrky, kterých se samotná implementace standardů IAS/IFRS dotkne a určení měny vykazování;
- určení útvarů, kterých se implementace standardů v podniku dotkne, a budou tak mít přímou vazbu na vykazování dle IAS/IFRS;
- specifikování požadavků na informační systém v důsledku nového systému vykazování.

2. Proces výběru a zvolení účetních politik pro přechod na IAS/IFRS

Společnost nadefinuje přesné účetní postupy zvolené na základě pravidel a principů vykazování dle IAS/IFRS pro veškeré oblasti účetní závěrky, jejichž vykazování je rozdílné než vykazování dle ČPN. Účetní jednotka vychází z dat účetní závěrky sestavené dle ČPN za několik předcházejících účetních období a z vymezených konkrétních oblastí účetní závěrky definovaných ve Strategickém plánu přechodu. V souvislosti se změnou účetních politik bude potřeba nadefinovat a doplnit nové potřebné účty. Společnost tak touto analýzou získá přehled, které položky v účetnictví splňují definici prvků pro zařazení do účetní závěrky dle IAS/IFRS, dále které položky těmito definicím neodpovídají a musejí tak být vyřazeny z rozvahy či výkazu zisku a ztráty, či položky, které definici prvků splňují, ale je nutné je překlasifikovat. Společnost v rámci analýzy účetní závěrky sestavené dle ČPN také určí, které položky v této účetní závěrce nejsou vykázány, a které naopak dle IAS/IFRS vykázány být musí. Jako konkrétní příklad prvku, který se dle IAS/IFRS nesmí vykazovat v rozvaze, lze uvést existenci podmíněného závazku. Ten je dle ČPN vykázán jako součást rezerv, tedy jako součást rozvahové položky cizí zdroje, zatímco podle principů IAS/IFRS nesmí být podmíněný závazek vykázán v rozvaze, ale musí být zveřejněn v komentáři účetní závěrky. Pro příklad nutné překlasifikace prvků v rozvaze vyplývajících z rozdílů vykazování mezi ČPN a IAS/IFRS může posloužit příklad dlouhodobé pohledávky, která je dle ČPN vykázána jako součást oběžných aktiv, zatímco principy IAS/IFRS aby dlouhodobé pohledávky byly vykázány jako součást dlouhodobého majetku, a to v její současné hodnotě.

Dále účetní jednotka určí formální úpravu výkazů, tj. např. zda-li zvolí vertikální či horizontální podobu rozvahy atd., a zvolí hladinu významnosti pro sestavení jednotlivých výkazů. Hladinu významnosti účetní jednotka zvolí např. na základě vývoje bilanční sumy, kdy budou vypočteny procentní podíly vybraných položek na bilanční sumě a následně budou tyto hodnoty porovnány s hodnotami hladiny významnosti určenými ve vnitropodnikové směrnici společnosti. V případě, kdy je hodnota položky nižší než její stanovená hodnota, pak je tato položka dílčí součástí její výše nadřazené položky a není vykázána jako samostatná položka.

3. Zajištění školení pro své zaměstnance

Nezbytným krokem v procesu implementace standardů IAS/IFRS ve společnosti je seznámení vlastních zaměstnanců s touto problematikou. Je tedy nutné zajistit potřebná

školení a příslušné studijní materiály pro všechny zaměstnance, kterých se daná implementace dotkne (seznam zaměstnanců vychází ze Strategického plánu přechodu).

Jako vhodnou externí školící společností, která se zabývá problematikou Mezinárodních standardů účetního výkaznictví lze uvést např. společnost 1. VOX, a.s., která se mimo jiné zabývá zakázkovými vzdělávacími akcemi. Dalšími možnými společnostmi, které by bylo možné oslovit za účelem školení či poradenství v problematice IAS/IFRS je tzv. Velká čtyřka auditorských firem, kterou tvoří společnosti KPMG, PricewaterhouseCoopers, Deloitte a Ernst & Young.

4. Zajištění informačního systému

Aby zároveň došlo i k technickému přechodu na vykazování dle IAS/IFRS, je nutné zároveň také adekvátně přizpůsobit informační prostředí, ve kterém společnost provádí své účetnictví. Společnost tak musí zjistit, zda-li její stávající informační systém odpovídá také technickým nárokům nového způsobu vykazování. Pokud stávající informační systém není vhodný, je nutné jej upravit o nové potřebné moduly či přejít na úplně nový informační systém.

Vhodným informačním systémem je např. SAP, který obsahuje široké množství modulů, které může společnost nezávazně dokupovat na základě jejich měnících se požadavků a nároků právě na informační systém.

5. Transformace účetních výkazů

Dochází k samotnému převodu účetních dat splňující principy dle IAS/IFRS. V této fázi implementace standardů IAS/IFRS dochází k postupné změně bilanční sumy. Proces transformace končí v momentě, kdy dojde ke splnění podmínky bilanční rovnosti. Následně společnost vyčíslí výši odložené daně vzniklé z rozdílu hodnot položek vykazovaných dle ČPN a dle IAS/IFRS.

6. Sestavení účetní závěrky dle principů vykazování IAS/IFRS

Posledním krokem je sestavení účetní závěrky, která bude obsahovat všechny předepsané výkazy a zpracovaný komentář.

Je velice důležité si uvědomit, že celkový proces přechodu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví je rozsáhlá záležitost, která může ovlivnit chod celého podniku. Je proto nutné, aby společnost byla připravena a schopna operativně řešit vzniklé nečekané problémy vzniklé v souvislosti právě s přechodem na IAS/IFRS.

7 ZÁVĚR

Cílem této práce bylo charakterizovat proces sestavení účetní závěrky v prostředí ČPN a IAS/IFRS, implementovat IAS/IFRS ve zvoleném podniku a navrhnout metodický postup pro implementaci IAS/IFRS ve společnosti.

Navzdory neustále probíhající harmonizaci účetnictví dle ČPN se systémem Mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS, existují i nadále značné odlišnosti při uplatňování pravidel vykazování těchto systémů. Vybrané odlišnosti zvolených položek byly zkoumány na příkladu společnosti Linde Gas, a.s.

Vlivem praktické aplikace IAS/IFRS u položky dlouhodobého nehmotného majetku, kde na rozdíl od pravidel ČPN, muselo dojít k překlasifikování daného aktiva na aktivum s neurčitelnou dobou životnosti. Tato zásadní odlišnost v principu vykazování DNM způsobila, že se dané aktivum již nadále nebude odepisovat a zároveň se musí retrospektivně upravit, tedy rozpustit jeho doposud vytvořené oprávky. Po provedení zmíněných úprav došlo oproti hodnotám ČPN k nárůstu výsledku hospodaření společnosti a ke zvýšení hodnoty celkových aktiv. Naopak k poklesu výsledku hospodaření minulého období a celkových aktiv vykazovaných dle IAS/IFRS došlo v případě uplatnění komponentního přístupu vykazování, kdy se významně projevil rozdíl ve výši uznaného resp. neuznaného technického zhodnocení vybraného DHM a rozdíl ve výši jeho opravek v důsledku uplatnění komponentního přístupu odepisování. Vývoj ve změnách výsledku hospodaření byl zkoumán také z pohledu volby metody odepisování, kdy má účetní jednotka při uplatňování pravidel IAS/IFRS možnost se rozhodnout pro metodu odepisování lineární, SYD či DDB.

Dalším zásadním poukázáním rozdílem mezi ČPN a IAS/IFRS byla rozdílná klasifikace u položek dlouhodobé pohledávky a významné náhradní díly, kdy byla tato změna klasifikace názorně demonstrována na vybraných reprezentantech. Vybraná dlouhodobá pohledávka musela být na rozdíl od ČPN vykazována jako součást dlouhodobých aktiv a to v ocenění současnou hodnotou budoucích peněžních toků.

Pro zkoumání rozdílů na rozvahové straně pasiv byl zvolen reprezentant z kategorie ostatních rezerv, u kterého bylo provedeno testování na rezervu, jehož výsledkem bylo zjištění, že dle principů IAS/IFRS se nejedná o rezervu, ale musí být tato položka vykazována jako podmíněný závazek.

Veškeré rozdíly ve vykazování dle ČPN a IAS/IFRS mají vliv na konečnou podobu patřičně sestavených výkazů účetní závěrky resp. účetních závěrek. Mají tedy zásadní vliv na to, jak je na výkazy nahlíženo interními i externími uživateli účetních výkazů. Dodržování pravidel účetnictví dle ČPN slouží především českým podnikům jako nástroj vykazování daňové povinnosti, zatímco účetní závěrka sestavená podle IAS/IFRS je sledována zejména investory a jim podobným zainteresovaným stranám, kteří na základě těchto informací přizpůsobují svá chování.

Na základě zpracovaných teoretických východisek zvolené problematiky a praktické ukázky implementace IAS/IFRS ve zvoleném podniku byl vytvořen metodický postup přechodu na vykazování dle principů IAS/IFRS. Metodický postup byl sestaven na základě logického a časového sledu. Přejít na systém vykazování dle IAS/IFRS je záležitost, která má vliv na chod celého podniku, je třeba se na něj důkladně připravit.

8 SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1 - Přehled oceňovacích základů.....	25
Tabulka č. 2 - přehled vybraných finančních údajů (v tis. Kč).....	40
Tabulka č. 3 - Přehled majetku společnosti a metod odepisování	45
Tabulka č. 4 - Struktura DNM uvedená v rozvaze (v tis. Kč)	46
Tabulka č. 5 - Struktura DHM uvedená v rozvaze (v tis. Kč)	47
Tabulka č. 6 - Přehled dílčích částí výpočtu výsledku hospodaření a daně z příjmu (v tis. Kč).....	49
Tabulka č. 7 - Struktura DNM společnosti Linde Gas, a. s. k 31. 12. 2010 (v tis. Kč)	51
Tabulka č. 8 - Vybrané položky softwaru vykázané dle ČPN určené k implementaci.....	52
Tabulka č. 9 - Odpisový plán vybraných softwarových položek dle ČPN (v Kč).....	53
Tabulka č. 10 - Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IAS/IFRS u vybraných položek k 31. 12. 2010 (v Kč)	55
Tabulka č. 11 - Struktura DHM společnosti Linde Gas, a. s. k 31. 12. 2010 (v Kč).....	55
Tabulka č. 12 - Vybraná položka pozemků vykázaná dle ČPN určená k implementaci	56
Tabulka č. 13 – Vybraná položka rozvahy vykázaná dle ČPN určená k implementaci	57
Tabulka č. 14 – Odpisový plán vybrané položky Staveb – Budova výroby technických plynů stanovený společností dle ČPN (v Kč).....	59
Tabulka č. 15 - Výpočet vstupní hodnoty Budovy výroby technických plynů k 31. 12. 2010 (v Kč)	59
Tabulka č. 16 - Odpisový plán vybrané položky Staveb – Budova výroby technických plynů dle IAS/IFRS (v Kč)	60
Tabulka č. 17 – Odpisový plán komponenty střecha, jež je součástí položky Staveb – Budova výroby technických plynů dle IAS/IFRS (v Kč).....	61
Tabulka č. 18 – Přehled rozdílů mezi oprávkami a odpisy vypočtenými dle ČPN a IAS/IFRS u budovy výroby technických plynů (v Kč).....	61
Tabulka č. 19 - Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IAS/IFRS u vybraných položek k 31. 12. 2010 (v Kč)	63
Tabulka č. 20 - Vybraná položka samostatných movitých věcí a souboru movitých věcí vykázaná dle ČPN určená k implementaci.....	64
Tabulka č. 21 - Odpisový plán klimatizačního zařízení, lineární metoda v (Kč)	64
Tabulka č. 22 - Odpisový plán mechanizačního zařízení, metoda výpočtu SYD (v Kč)	65
Tabulka č. 23 - odpisový plán mechanizačního zařízení, metoda DDB (v Kč).....	65
Tabulka č. 24 - Vliv zvolení odpisové metody na změnu výsledku hospodaření (v Kč)	66
Tabulka č. 25 - Vybraná položka dlouhodobých pohledávek vykázaná dle ČPN určená k implementaci IAS/IFRS (v Kč).....	67

Tabulka č. 26 - Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IAS/IFRS u vybraných položek k 31. 12. 2010 (v Kč)	68
Tabulka č. 27 – Struktura položky ostatní rezervy (v tis. Kč)	69
Tabulka č. 28 - Přehled změn rozvahových položek při aplikaci IAS/IFRS u vybraných položek k 31. 12. 2010 (v Kč)	71
Tabulka č. 29 – Struktura výkonů společnosti Linde Gas, a.s. (v tis. Kč).....	72
Tabulka č. 30 – Změna nákladů a výnosů v rámci implementace IAS/IFRS (v tis. Kč).....	72
Tabulka č. 31 – Vliv implementace IAS/IFRS na výsledek hospodaření (v tis. Kč).....	73

9 SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1 – Test na rezervu	34
Obrázek č. 2 – Vliv implementace IAS/IFRS u položek DNM na rozvahu 2010 spol. Linde Gas, a.s.....	54
Obrázek č. 3 – Schéma změny položek při implementaci IAS/IFRS u budovy výroby technických plynů (v Kč)	62
Obrázek č. 4 - Vliv implementace IAS/IFRS u položek DNM na rozvahu 2010 spol. Linde Gas, a.s.	68
Obrázek č. 5 – Test na rezervu resp. podmíněný závazek v případě Rezervy na odstupné.....	70
Obrázek č. 6 – Schéma rozpuštění Rezervy na odstupné	71

10 SEZNAM ROVNIC

Rovnice č. 1 – vzorec pro výpočet lineárního odpisu.....	32
Rovnice č. 2 – Současná hodnota splátek (PV)	33
Rovnice č. 3 – vzorec ukazatele ROE	40
Rovnice č. 4 – vzorec ukazatele ROA	41
Rovnice č. 5 – vzorec ukazatele TD	41

11 SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

ČPN	České právní normy
ČR	Česká republika
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská Unie
IAS/IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
Kč	Koruny české
ROA	Return on investment
ROE	Return on equity
TZ	Technické zhodnocení
VC	Vstupní cena
VH	Výsledek hospodaření
VK	Vlastní kapitál
ZC	Zůstatková cena

12 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- ACCA/a. *Paper 1.1 INT, Preparing Financial Statements*. Wokingham: Kaplan Publishing Foulks Lynch, 2006/b, 434 s., ISBN 13: 978 1 84390 842 5
- ACCA/b. *Paper 2.5 INT, Financial reporting*. Wokingham: Kaplan Publishing Foulks Lynch, 2006/a, 354 s., ISBN 13: 978 1 84390 850 0
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vydání, Brno: Computer Press, a. s., 2009, 329 s., ISBN 978-80-251-1950-1
- FIŠEROVÁ, Eva., CHALUPA, Rostislav., aj. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2009*. 7. vydání, Olomouc: ANAG, spol. s. r. o., 2009, 455 s., ISBN 978-80-7263-522-1
- HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS*. 1. vydání, Praha: Kernberg Publishing, 2007, 190 s., ISBN 978-80-903962-2-7
- Interní zdroje společnosti Linde Gas, a.s. v platnosti k 31. 12. 2010 (výkazy účetní závěrky, společností zpracované odpisové plány v práci analyzovaných aktiv včetně jejich odpisových klíčů, soupis všech aktiv, vnitropodniková směrnice, výroční zpráva)
- KOVALÍKOVÁ, Hana. *Zákon o účetnictví, jednoduchý průvodce v každodenní praxi*. 2. vydání, Olomouc: Anag, 2011, 191 s., ISBN 978-80-7263-654-9
- KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. XVI. aktualizované vydání, Praha: Polygon, 2006, 444 s., ISBN 80-7273-130-0
- KOVANICOVÁ, Dana., KOVANIC, Pavel., MÜLLEROVÁ, Libuše., a kol. *Finanční účetnictví, světový koncept*. 4. vydání, Praha: Polygon, 2003, 536 s., ISBN 80-7273-090-8
- KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vydání, Praha: RNDr. Ivana Hexnerová – Bova Polygon, 2004, 304 s., ISBN 80-7273-095-9
- KOVANICOVÁ, Dana. *Poklady skryté v účetnictví, díl II, Finanční analýza účetních výkazů*. Praha: Polygon, 1997, ISBN 80-85967-56-1

- KRUPOVÁ, Lenka., VAŠEK, Libor., ČERNÝ, Michal R. *IAS/IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vydání, Praha: 1. VOX, a. s., 2005, 1050 s., ISBN 978-80-86324-44-3
- KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, Aplikace v podnikové praxi*. 1. vydání, Praha: 1. VOX, a. s., 2009, 804 s., ISBN 978-80-86324-76-0
- LOUŠA, František. *Zásoby – komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 3. aktualizované vydání, Praha: GRADA Publishing, a. s., 2007, 172 s., ISBN 978-80-247-2117-0
- MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vydání, Praha: Leges, s. r. o., 2009, 351 s., ISBN 978-80-87212-13-4
- RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 1. vydání, Praha: Grada Publishing, 2008, 120 s., ISBN 978-80-247-2481-2
- RYNEŠ, Petr. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka k I. 1. 2011*. 11. aktualizované vydání, Olomouc: ANAG, spol. s. r. o., 2011, 1031 s., ISBN 978-80-7263-633-4
- SEDLÁČEK, Jaroslav a kol. *Základy finančního účetnictví*. 1. vydání, Praha: Ekopress, s. r. o., 2005, 331 s., ISBN 80-86119-95-5
- STROUHAL, J., ŽIDLICKÁ R. *Účetnictví 2010, velká kniha příkladů*. 1. vydání, Brno: Computer Press, a. s., 2010, 709 s., ISBN 978-80-251-2907-4
- ŠRÁMKOVÁ, Alice., JANOUŠKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - praktické aplikace*. Praha: Institut Svazu účetních, a.s., 2006, 432 s., ISBN 80-86716-28-7
- ŠRÁMKOVÁ, Alice., JANOUŠKOVÁ, Martina., VOJÁČKOVÁ, Helena. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace*. Praha: Institut certifikace účetních, a. s., 2009, 480 s., ISBN 978-80-86716-61-9
- Vyhláška č. 500/2002, prostřednictvím které se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění k 10. 3. 2012
- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví v platném znění k 10. 3. 2012

- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu v platném znění k 10. 3. 2012
- ŽÁROVÁ, Marcela. *Regulace evropského účetnictví*. 1. vydání, Praha: Oeconomica, 2006, 184 s., ISBN 80-245-1046-4

13 POUŽITÉ INTERNETOVÉ ZDROJE

- *Business Center.* [online] [cit. 9. 3. 2012] Dostupné z <http://business.center.cz/business/sablony/s110-ucetni-zaverka-v-plnem-rozsahu.aspx>
- *Business server Podnikatel.* [online] [cit. 13. 7. 2011] Dostupné z <http://www.podnikatel.cz/zakony/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele/cele-zneni/>
- *IFRS Foundation.* [online] [cit. 17. 8. 2011] Dostupné z <http://www.iasb.co.uk/>
- *Summaries of International Financial Reporting Standards* [online] [cit. 19. 8. 2011] Dostupné z <http://www.iasplus.com/standard/ias01.htm>
- *Summaries of International Financial Reporting Standards* [online] [cit. 20. 9. 2011] Dostupné z <http://www.iasplus.com/standard/ias07.htm>

14 SEZNAM PŘÍLOH

- A** Rozvaha s rozpisem dílčích položek jednotlivých skupin aktiv dle ČPN
- B** Rozvaha s rozpisem dílčích položek jednotlivých skupin pasiv dle ČPN
- C** Vzorový příklad výkazu zisku a ztrát
- D** Vzorový příklad výkazu cash flow
- E** Vzorový příklad výkazu o změnách vlastního kapitálu
- F** Výkazy společnosti Linde Gas, a.s. k 31. 12. 2010
- G** Obecná účtová osnova pro podnikatele

PŘÍLOHA A – Rozvaha s rozpisem dílčích položek jednotlivých skupin aktiv dle ČPN
(server Business Center, cit. 9.3.2012)

Zpracováno
v souladu s
vyhláškou
č. 500/2002
Sb. ve
znění
pozdějších
předpisů

ROZVAHA

(BILANCE)

ke dni 31.12.2010

(v celých tisících Kč)

IČ

Obchodní firma
nebo jiný název
účetní jednotky

Sídlo, bydliště
nebo místo
podnikání
účetní jednotky

0

0

označ a	AKTIVA b	řád c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř. 02 + 03 + 31 + 63)	001	0	0	0	0
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (ř. 04 + 13 + 23)	003	0	0	0	0
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.05 až 12)	004	0	0	0	0
B. I. 1	Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0
3	Software	007	0	0	0	0
4	Ocenitelná práva	008	0	0	0	0
5	Goodwill	009	0	0	0	0
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	0
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	0	0	0	0
B. II. 1	Pozemky	014	0	0	0	0
2	Stavby	015	0	0	0	0
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	0	0	0	0
4	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0
5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018	0	0	0	0
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	0	0	0	0
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	0	0	0	0
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021	0	0	0	0
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0	0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř. 24 až 30)	023	0	0	0	0
B. III. 1	Podíly - ovládaná osoba	024	0	0	0	0
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	0	0	0	0
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026	0	0	0	0
4	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv	027	0	0	0	0
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0	0
6	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030	0	0	0	0

PŘÍLOHA A

označ a	AKTIVA b	řad c	Běžné účetní období			Min.úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (ř. 32 + 39 + 48 + 58)	031	0	0	0	0
C. I.	Zásoby (ř.33 až 38)	032	0	0	0	0
C. I. 1	Materiál	033	0	0	0	0
2	Nedokončená výroba a polotovary	034	0	0	0	0
3	Výrobky	035	0	0	0	0
4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036	0	0	0	0
5	Zboží	037	0	0	0	0
6	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	0	0	0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky (ř. 40 až 47)	039	0	0	0	0
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0	0	0
2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	041	0	0	0	0
3	Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0	0
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043	0	0	0	0
5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	0	0	0	0
6	Dohadné účty aktivní	045	0	0	0	0
7	Jiné pohledávky	046	0	0	0	0
8	Odložená daňová pohledávka	047	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky (ř. 49 až 57)	048	0	0	0	0
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	049	0	0	0	0
2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	050	0	0	0	0
3	Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0	0
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052	0	0	0	0
5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0	0
6	Stát - daňové pohledávky	054	0	0	0	0
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	0	0	0	0
8	Dohadné účty aktivní	056	0	0	0	0
9	Jiné pohledávky	057	0	0	0	0
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek (ř. 59 až 62)	058	0	0	0	0
C. IV. 1	Peníze	059	0	0	0	0
2	Účty v bankách	060	0	0	0	0
3	Krátkodobý cenné papíry a podíly	061	0	0	0	0
4	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení (ř. 64 až 66)	063	0	0	0	0
D. I. 1	Náklady příštích období	064	0	0	0	0
2	Komplexní náklady příštích období	065	0	0	0	0
3	Příjmy příštích období	066	0	0	0	0

PŘÍLOHA B - Rozvaha s rozpisem dílčích položek jednotlivých skupin pasiv dle ČPN
(server Business Center, cit. 9.3.2012)

označ a	PASIVA b	řád c	Běžné úč. období 5	Min.úč. období 6
	PASIVA CELKEM (ř. 68 + 86 + 119)	067	0	0
A.	Vlastní kapitál (ř. 69 + 73 + 79 + 82 + 85)	068	0	0
A. I.	Základní kapitál (ř. 70 až 72)	069	0	0
1	Základní kapitál	070	0	0
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071	0	0
3	Změny základního kapitálu	072	0	0
A. II.	Kapitálové fondy (ř. 74 až 78)	073	0	0
A. II. 1	Emisní ážio	074	0	0
2	Ostatní kapitálové fondy	075	0	0
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	0	0
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077	0	0
5	Rozdíly z přeměn společností	078	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř. 80 + 81)	079	0	0
A. III. 1	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	080	0	0
2	Statutární a ostatní fondy	081	0	0
A. IV.	Výsledek hospodářství minulých let (ř. 83 + 84)	082	0	0
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	083	0	0
2	Neuhrazená ztráta minulých let	084	0	0
A. V.	Výsledek hospodářství běžného účetního období (+/-) /ř.01 - (+ 69 + 73 + 79 + 82 + 86 + 119)/	085	0	0
B.	Cizí zdroje (ř. 86 + 92 + 103 + 115)	086	0	0
B. I.	Rezervy (ř. 88 až 91)	087	0	0
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088	0	0
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	089	0	0
3	Rezerva na daň z příjmů	090	0	0
4	Ostatní rezervy	091	0	0
B. II.	Dlouhodobé závazky (ř. 93 až 102)	092	0	0
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	093	0	0
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	094	0	0
3	Závazky - podstatný vliv	095	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096	0	0
5	Dlouhodobé přijaté zálohy	097	0	0
6	Vydané dluhopisy	098	0	0
7	Dlouhodobé směnky k úhradě	099	0	0
8	Dohadné účty pasívní	100	0	0
9	Jiné závazky	101	0	0
10	Odložený daňový závazek	102	0	0

PŘÍLOHA B

označ a	PASIVA b	řad c	Běžné úč. období 5	Min.úč. období 6
B. III.	Krátkodobé závazky (ř. 104 až 114)	103	0	0
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	104	0	0
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	105	0	0
3	Závazky - podstatný vliv	106	0	0
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107	0	0
5	Závazky k zaměstnancům	108	0	0
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	0	0
7	Stát - daňové závazky a dotace	110	0	0
8	Krátkodobé přijaté zálohy	111	0	0
9	Vydané dluhopisy	112	0	0
10	Dohadné účty pasivní	113	0	0
11	Jiné závazky	114	0	0
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 116 až 118)	115	0	0
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	116	0	0
2	Krátkodobé bankovní úvěry	117	0	0
3	Krátkodobé finanční výpomoci	118	0	0
C. I.	Časové rozlišení (ř. 120 + 121)	119	0	0
C. I. 1	Výdaje příštích období	120	0	0
2	Výnosy příštích období	121	0	0

Právní forma účetní jednotky :	0
DIČ :	CZ
Předmět podnikání nebo jiné činnosti :	0

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
09.03.12 16:45		

PŘÍLOHA C – vzorový příklad výkazu zisku a ztráty (server Business Center, cit. 9.3.2012)

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů	VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY	Obchodní firma nebo jiný název účetní jednotky
	ke dni 31.12.2010	
	(v celých tisících Kč)	
	IČ	Sídlo, bydliště nebo místo podnikání účetní jednotky
		0
		0

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			Sled. 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	0	0
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	0	0
+	Obchodní marže (ř. 01-02)	03	0	0
II.	Výkony (ř. 05+06+07)	04	0	0
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	0	0
II. 2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	0	0
II. 3	Aktivace	07	0	0
B.	Výkonová spotřeba (ř. 09+10)	08	0	0
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	09	0	0
B. 2	Služby	10	0	0
+	Přidaná hodnota (ř. 03+04-08)	11	0	0
C.	Osobní náklady	12	0	0
C. 1	Mzdové náklady	13	0	0
C. 2	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	0	0
C. 4	Sociální náklady	16	0	0
D.	Daně a poplatky	17	0	0
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	0	0
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 20+21)	19	0	0
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	0	0
III. 2	Tržby z prodeje materiálu	21	0	0
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	22	0	0
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	0	0
F. 2	Prodaný materiál	24	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	0	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	0	0
H.	Ostatní provozní náklady	27	0	0
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření /(ř.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29)/	30	0	0

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovaprizenani.cz, business.center.cz

PŘÍLOHA C

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			Sled. 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř. 34 + 35 + 36)	33	0	0
VII. 1	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35	0	0
VII. 3	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	0	0
N.	Nákladové úroky	43	0	0
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	0	0
O.	Ostatní finanční náklady	45	0	0
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření /(ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45-(-46)+(-47))/	48	0	0
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř. 50 + 51)	49	0	0
Q. 1	-splatná	50	0	0
Q. 2	-odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř. 30 + 48 - 49)	52	0	0
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř. 56 + 57)	55	0	0
S. 1	-splatná	56	0	0
S. 2	-odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř. 53 - 54 -55)	58	0	0
T.	Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř. 52 + 58 - 59)	60	0	0
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-) (ř. 30 + 48 + 53 - 54)	61	0	0
Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou		
09.03.12 16:45				

PŘÍLOHA D – vzorový příklad cash flow (server Business Center, cit. 9.3.2012)

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb.

**PŘEHLED O
PENĚŽNÍCH
TOCÍCH**

(výkaz cash-flow)
ke dni **31.12.2010**
(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo jiný
název účetní jednotky

Sídlo, bydliště nebo místo
podnikání účetní jednotky

0
0

P. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období		0
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)		
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	0
A. 1	Úpravy o nepeněžní operace	0
A. 1 1	Odpisy stálých aktiv a umořování opravné položky k nabytému majetku	0
A. 1 2	Změna stavu opravných položek, rezerv	0
A. 1 3	Zisk z prodeje stálých aktiv	0
A. 1 4	Výnosy z dividend a podílů na zisku	0
A. 1 5	Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky	0
A. 1 6	Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace	0
A. *	Čistý peněžní tok z prov.činnosti před zdaněním, změnami prac. kapitálu a mim.položkami	0
A. 2	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	0
A. 2 1	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv	0
A. 2 2	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv	0
A. 2 3	Změna stavu zásob	0
A. 2 4	Změna stavu krátkodobého finančního majetku nespádajícího do peněžních prostř. a ekvivalentů	0
A. **	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami	0
A. 3	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných	0
A. 4	Přijaté úroky	0
A. 5	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	0
A. 6	Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů	0
A. ***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	0
Peněžní toky z investiční činnosti		
B. 1	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	0
B. 2	Příjmy z prodeje stálých aktiv	0
B. 3	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	0
B. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	0
Peněžní toky z finančních činností		
C. 1	Dopady změn dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků	0
C. 2	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty	0
C. 2 1	Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení základního kapitálu, emisního ážia atd.	0
C. 2 2	Vyplacení podílů na vlastním jmění společníkům	0
C. 2 3	Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů	0
C. 2 4	Uhrada ztráty společníky	0
C. 2 5	Přímé platby na vrub fondů	0
C. 2 6	Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené daně	0
C. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	0
F.	Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků	0
R.	Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období	0

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
09.03.12		

PŘÍLOHA E – vzorový příklad Výkazu o změnách vlastního kapitálu (server Business Center, cit. 9.3.2012)

Zpracováno v souladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb.

**PŘEHLED O ZMĚNÁCH
VLASTNÍHO KAPITÁLU**

ke dni 31.12.2010
(v celých tisících Kč)

Obchodní firma nebo
jiný název účetní
jednotky

Sídlo, bydliště nebo
místo podnikání účetní
jednotky

0

0

		Počáteční zůstatek	Zvýšení	Snížení	Konečný zůstatek
A.	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	0	0	0	0
B.	Základní kapitál nezapsaný v obchodním rejstříku	0	0	0	0
C.	Součet A +/- B	0	XX	XX	XX
D.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	0	0	0	0
*	Součet A +/- B +/- D	XX	XX	XX	0
E.	Emisní ážio	0	0	0	0
F.	Rezervní fondy	0	0	0	0
G.	Ostatní fondy ze zisku	0	0	0	0
H.	Kapitálové fondy	0	0	0	0
I.	Rozdíly z přecenění nezahrnuté do hospodářského výsledku	0	0	0	0
J.	Zisk minulých účetních období	0	0	0	0
K.	Ztráta minulých účetních období	0	0	0	0
L.	Zisk/ztráta za účetní období po zdanění	XX	0	XX	0
*	Celkem	0	0	0	0

Okamžik sestavení	Podpisový záznam osoby odpovědné za sestavení účetní závěrky	Podpisový záznam statutárního orgánu nebo fyzické osoby, která je účetní jednotkou
09.03.12		
16:45		

Formulář zpracovala ASPEKT HM, daňová, účetní a auditorská kancelář, www.danovaprznani.cz, business.center.cz

PŘÍLOHA F – výkazy společnosti Linde Gas, a.s. k 31. 12. 2010

ROZVAHA
v plném rozsahu
k 31. prosinci 2010
(v tisících Kč)

Obchodní firma a sídlo

Identifikační číslo

00011754

Linde Gas a.s.

U Technoplynu 1324

198 00 Praha 9

Česká republika

Označ.	AKTIVA	řád.	Běžné účetní období			Min.účetní období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	c	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM (ř.02+03+31+63)	001	13 801 216	-8 227 670	5 573 546	-5 283 572
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř.04+13+23)	003	11 743 540	-8 075 846	3 667 694	3 952 462
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.06 až 12)	004	54 428	-49 106	5 319	2 860
B.I.1.	Zřizovací výdaje	005				
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
	3. Software	007	39 462	-35 346	4 116	1 935
	4. Ocenitelná práva	008				
	5. Goodwill	009				
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	13 808	-13 760	48	333
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	1 155		1 155	592
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	10 225 999	-8 019 068	2 206 931	2 486 486
B.II.1.	Pozemky	014	388 897	-33 129	353 768	370 002
	2. Stavby	015	1 654 589	-1 016 584	638 005	680 587
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	5 327 471	-4 523 876	803 595	979 073
	4. Pěstební práce na trvalých porostech	017				
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	1 878 408	-1 574 523	303 885	350 349
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	75 139		75 139	68 458
	8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				55
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	903 495	-870 956	32 539	37 962
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř.24 až 30)	023	1 463 116	-7 672	1 455 444	1 463 116
B.III.1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	1 462 937	-7 672	1 455 265	1 462 937
	2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025	179		179	179
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
	4. Půjčky a úvěry - ovládací a řídicí osoba, podstatný vliv	027				
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
	7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

PŘÍLOHA F – výkazy společnosti Linde Gas, a.s. k 31. 12. 2010

Linde Gas a.s.

Rozvaha (nekonolidovaná)
k 31. prosinci 2010

Označ. a	A K T I V A b	řád. c	Běžné účetní období			Min.účetní období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (7.32+39+48+58)	031	2 020 986	- 151 824	1 869 162	1 290 413
C.I.	Zásoby (7.33 až 38)	032	153 600	- 7 817	145 783	138 437
C.I.1.	Materiál	033	34 573	- 4 433	30 140	35 818
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034				8 953
	3. Výrobky	035	35 364		35 364	25 978
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
	5. Zboží	037	83 603	- 3 384	80 219	67 649
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038	60		60	39
C.II.	Dlouhodobé pohledávky (7.40 až 47)	039	3 604		3 604	4 838
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040	2 930		2 930	4 164
	2. Pohledávky - ovládalci a fiduciární osoba	041				
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	674		674	674
	6. Dohadné účty aktivní	045				
	7. Jiné pohledávky	046				
	8. Odložená daňová pohledávka	047				
C.III.	Krátkodobé pohledávky (7.49 až 57)	048	1 861 849	- 144 007	1 717 842	1 142 188
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	740 292	- 144 007	596 285	573 521
	2. Pohledávky - ovládalci a fiduciární osoba	050	1 120 028		1 120 028	557 870
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051				
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
	6. Sítě - daňové pohledávky	054				9 124
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	1 161		1 161	1 521
	8. Dohadné účty aktivní	056	259		259	
	9. Jiné pohledávky	057	109		109	52
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (7.59 až 62)	058	1 933		1 933	4 950
C.IV.1.	Peníze	059	664		664	591
	2. Účty v bankách	060	1 269		1 269	4 359
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
	4. Pořízený krátkodobý finanční majetek	062				
D.I.	Časové rozlišení (7.64+65+66)	063	36 690		36 690	40 697
D.I.1.	Náklady příštích období	064	36 690		36 690	40 691
	2. Komplexní náklady příštích období	065				
	3. Příjmy příštích období	066				6

PŘÍLOHA F – výkazy společnosti Linde Gas, a.s. k 31. 12. 2010

Linde Gas a.s.

Rozvaha (neconsolidovaná)
k 31. prosinci 2010

Číslo	P A S I V A	řad.	Běžné období	Minulé období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (ř.68+86+119)	067	5 573 548	5 283 572
A.	Vlastní kapitál (ř.69+73+79+82+85)	068	4 784 368	4 670 627
A.I.	Základní kapitál (ř.70+71+72)	069	2 320 000	2 320 000
A.I.1.	Základní kapitál	070	2 320 000	2 320 000
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A.II.	Kapitálové fondy (ř.74 až 78)	073	351 710	351 710
A.II.1.	Emise ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075	351 710	351 710
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076		
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
	5. Rozdíly z přeměn společností	078		
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (ř.80+81)	079	464 143	464 143
A.III.1.	Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	080	464 000	464 000
	2. Statutární a ostatní fondy	081	143	143
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (ř.83+84)	082	34 774	271 716
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	083	34 774	271 716
	2. Neutrázená ztráta minulých let	084		
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	085	1 613 741	1 263 058
B.	Cizí zdroje (ř.87+92+103+115)	086	668 506	493 548
B.I.	Rezervy (ř.88 až 91)	087	89 040	42 340
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	088		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	089		
	3. Rezerva na daň z příjmů	090	51 236	
	4. Ostatní rezervy	091	37 804	42 340
B.II.	Dlouhodobé závazky (ř.93 až 102)	092	48 517	52 252
B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů	093		
	2. Závazky - ovládací a řídicí osoba	094		
	3. Závazky - podstatný vliv	095		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	096		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	097		
	6. Vyřené dluhopisy	098		
	7. Dlouhodobé směny k úhradě	099		
	8. Dohadné účty pasivní	100		
	9. Jiné závazky	101		
	10. Odložený daňový závazek	102	48 517	52 252

PŘÍLOHA F – výkazy společnosti Linde Gas, a.s. k 31. 12. 2010

Linde Gas a.s.

Rozvaha (nekonsolidovaná)
k 31. prosinci 2010

Označ.	P A S I V A	řád.	Běžné období	Minulé období
a	b	c	š	š
B.III.	Krátkodobé závazky (ř.104 až 114)	103	524 155	398 943
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	104	336 160	237 848
2.	Závazky - ovládací a řídicí osoba	106	28 584	
3.	Závazky - podstatný vliv	106		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107		
5.	Závazky k zaměstnancům	108	19 069	18 698
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	10 973	9 938
7.	Stát - daňové závazky a dotace	110	27 818	25 671
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	111	9 225	3 883
9.	Vydané dluhopisy	112		
10.	Dohadné účty pasivní	113	94 308	102 710
11.	Jiné závazky	114		
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř.116+117+118)	115	6 794	10
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	116		
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	117	6 794	10
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	118		
C.I.	Časové rozlišení (ř.120+121)	119	120 672	119 400
C.I.1.	Výdaje příštích období	120	1 005	1 388
2.	Výnosy příštích období	121	119 667	118 034

Handwritten signatures and initials, including a large signature at the top and initials 'P.B.' at the bottom left.

IDENTIFIKACE AUDITORA
KPMG Česká republika Audit, s.r.o.
Pobřežní 648/1a, 186 00 Praha 8
IČ: 49619187, smluvní adresářská & 71

PŘÍLOHA F – výkazy společnosti Linde Gas, a.s. k 31. 12. 2010

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

druhové členění
za rok končící 31. prosincem 2010

(v tisících Kč)

Obchodní firma a sídlo

Identifikační číslo

00011754

Linde Gas a.s.

U Technoplynu 1324

198 00 Praha 9

Česká republika

Označ.	TEXT	číslo řádku	Skutečnost v účet. obd.	
			běžném	minulém
a	b	c	1	2
I.	Tržby za prodej zboží	01	1 496 897	1 338 922
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	1 250 645	1 164 280
+	Obchodní marže (f.01-02)	03	246 252	174 642
II.	Výkony (f.05+05+07)	04	3 426 988	3 583 142
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	3 423 993	3 384 658
II.2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	2 995	- 1 619
II.3.	Aktivace	07		103
B.	Výkonová spotřeba (f.09+10)	08	1 150 588	1 078 495
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	09	794 226	732 533
B.2.	Služby	10	356 340	345 962
+	Přidaná hodnota (f.03+04-08)	11	2 522 674	2 479 289
C.	Osobní náklady (f.13 až 16)	12	484 855	506 135
C.1.	Mzdové náklady	13	347 739	369 403
C.2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	698	698
C.3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	123 477	122 630
C.4.	Sociální náklady	16	12 941	13 404
D.	Daně a poplatky	17	10 257	8 323
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	18	402 100	438 654
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (f.20+21)	19	34 883	67 745
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	29 928	68 291
III.2.	Tržby z prodeje materiálu	21	4 954	9 454
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (f.23+24)	22	31 685	92 529
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	28 567	85 764
F.2.	Prodaný materiál	24	3 319	6 765
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	- 49 475	- 39 919
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	40 185	42 490
H.	Ostatní provozní náklady	27	462 167	477 898
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření (f.11-12-17-18+19-22-25+26-27+28-29)	30	1 255 953	1 105 904

PŘÍLOHA F – výkazy společnosti Linde Gas, a.s. k 31. 12. 2010

Linde Gas a.s.

Výkaz zisku a ztráty - druhové členění (nekonsolidovaný)
za rok končící 31. prosincem 2010

Označ. a	TEXT b	číslo řádku c	Skutečnost v účet. období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		1 380
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		1 378
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (ř.34+35+36)	33	612 451	400 136
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34	612 451	400 136
VII.2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	35		
VII.3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	41		
X.	Výnosové úroky	42	6 131	3 532
N.	Nákladové úroky	43	126	3 098
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	16 829	9 674
O.	Ostatní finanční náklady	45	22 729	28 347
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření (ř.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45+46-47)	48	612 556	384 098
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (ř.50+51)	49	254 768	226 944
Q.1.	-splatná	50	268 503	227 216
Q.2.	-odložená	51	- 3 735	- 272
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (ř.30+48-49)	52	1 613 741	1 263 058
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (ř.56+57)	55		
S.1.	-splatná	56		
S.2.	-odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (ř.53-54-55)	58		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (ř.52+58-59)	60	1 613 741	1 263 058
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (ř.30+48+53-54)	61	1 868 509	1 490 002

Cm

PŘÍLOHA F – výkazy společnosti Linde Gas, a.s. k 31. 12. 2010

	Běž. úč. období	Min. úč. období
P. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	4 950	4 836
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti		
Z: Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	1 868 509	1 490 002
A.1. Úpravy o nepeněžní operace	- 225 045	71 358
A.1.1. Odpisy stálých aktiv	397 104	433 640
A.1.2. Změna stavu:	- 52 943	- 34 496
A.1.2.1. goodwillu a oceňovacího rozdílu k nabytému majetku	5 423	5 423
A.1.2.2. rezerv a opravných položek	- 58 366	- 39 919
A.1.3. Zisk(-) ztráta(+) z prodeje stálých aktiv	- 1 362	27 473
A.1.4. Zisk(-) ztráta(+) z prodeje cenných papírů		- 2
A.1.5. Výnosy z dividend a podílů na zisku	- 612 451	- 400 135
A.1.6. Vyúčtované nákladové a výnosové úroky	- 6 005	- 434
A.1.7. Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace	60 612	45 310
A*. Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu, finančními a mimořádnými položkami	1 643 464	1 561 358
A.2. Změna potřeby pracovního kapitálu	101 115	61 919
A.2.1. Změna stavu pohledávek z provozní činnosti a aktivních účtů časového rozlišení	- 20 559	143 182
A.2.2. Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti a pasivních účtů časového rozlišení	125 484	- 117 614
A.2.3. Změna stavu zásob	- 4 810	35 351
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	1 744 579	1 623 277
A.3. Zaplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků	- 126	- 3 098
A.4. Přijaté úroky	5 131	3 532
A.5. Zaplacené daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulé období	- 205 019	- 235 329
A.6. Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy		
A.7. Přijaté dividendy a podíly na zisku	612 451	400 135
A.*** Čistý peněžní tok z provozní činnosti	2 158 016	1 788 517
Peněžní toky z investiční činnosti		
B.1. Nabytí stálých aktiv	- 135 688	- 120 257
B.1.1. Nabytí dlouhodobého hmotného majetku	- 131 764	- 118 225
B.1.2. Nabytí dlouhodobého nehmotného majetku	- 3 924	- 2 032
B.1.3. Nabytí dlouhodobého finančního majetku		
B.2. Příjmy z prodeje stálých aktiv	29 929	68 671
B.2.1. Příjmy z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	29 929	58 291
B.2.2. Příjmy z prodeje dlouhodobého finančního majetku		1 380
B.3. Půjčky a úvěry spřízněným osobám	- 562 058	- 424 640
B.*** Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	- 667 817	- 485 225
Peněžní toky z finančních činností		
C.1. Změna stavu dlouhodobých, popř. krátkodobých závazků z finanční oblasti	6 784	- 3 177
C.2. Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky	- 1 500 000	- 1 300 000
C.2.1. Zvýšení základního kapitálu, emisního šedá event. rezervního fondu		
C.2.2. Vypacení podílů na vlastním kapitálu společníků		
C.2.3. Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů		
C.2.4. Úhrada ztráty společnosti		
C.2.5. Platby z fondů tvořených ze zisku		
C.2.6. Vypacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně a tantiémy	- 1 500 000	- 1 300 000
C.*** Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	- 1 493 216	- 1 303 177
F. Čistá změna nebo snížení peněžních prostředků	- 3 017	114
R. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období	1 933	4 950

PŘÍLOHA G - Obecná účtová osnova pro podnikatele

Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek

01 - Dlouhodobý nehmotný majetek

010 - Dlouhodobý nehmotný majetek
011 - Zřizovací výdaje
012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
013 - Software
014 - Ocenitelná práva
019 - Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

02 - Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný

021 - Stavby
022 - Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
025 - Pěstitelské celky trvalých porostů
026 - Základní stádo a tažná zvířata
029 - Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

03 - Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný

031 - Pozemky
032 - Umělecká díla a sbírky

04 - Pořízení dlouhodobého majetku

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

05 - Poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek

050 - 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 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem
062 - Podílové cenné papíry a podíly v podnicích s podstatným vlivem
063 - Realizovatelné cenné papíry a podíly
065 - Dlužné cenné papíry držené do splatnosti
066 - Půjčky podnikům ve skupině
067 - Ostatní půjčky
069 - Ostatní dlouhodobý finanční majetek

07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku

070 - 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
079 - Oprávky k ostatnímu 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 trvalých porostů
086 - Oprávky k základnímu stádu a tažným zvířatům
089 - Oprávky k ostatnímu 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
096 - Opravná položka k dlouhodobému finančnímu majetku
097 - Opravná položka k nabytému majetku
098 - Oprávky k opravné položce 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 - Zvířata

13 - Zboží

131 - Pořízení zboží
132 - Zboží na skladě a v prodejnách
139 - Zboží na cestě

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 ke zvířatům
196 - Opravná položka ke zboží

Účtová třída 2 - Finanční účty

21 - Peníze
210 - Peníze
211 - Pokladna
213 - Ceniny

22 - Účty v bankách

221 - Bankovní účty

23 - Běžné bankovní úvěry

231 - Krátkodobé bankovní úvěry
232 - Eskontní úvěry

24 - Jiné krátkodobé finanční výpomoci

241 - Emitované krátkodobé dluhopisy
249 - Ostatní krátkodobé finanční výpomoci

25 - Krátkodobý finanční majetek

251 - Majetkové cenné papíry k obchodování
252 - Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly
253 - Dlužné cenné papíry k obchodování
255 - Vlastní dluhopisy
256 - Dlužné cenné papíry se splatností do jednoho roku držené do splatnosti
257 - Ostatní realizovatelné cenné papíry
259 - Pořizování 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

311 - Odběratelé
312 - Směnky k inkasu
313 - Pohledávky za eskontované cenné papíry
314 - Poskytnuté provozní zálohy
315 - Ostatní pohledávky

32 - Závazky

321 - Dodavatelé
322 - Směnky k úhradě
324 - Přijaté 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 ke společníkům a sdružení

351 - Pohledávky k podnikům ve skupině
353 - Pohledávky za upsaný vlastní

kapitál
354 - Pohledávky za společníky při úhradě ztráty
355 - Ostatní pohledávky za společníky
358 - Pohledávky k účastníkům sdružení

36 - Závazky ke společníkům a sdružení

361 - Závazky k podnikům ve skupině
364 - Závazky ke společníkům při rozdělování zisku
365 - Ostatní závazky ke společníkům
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
373 - Pohledávky a závazky z pevných termínových operací
374 - Pohledávky z pronájmu
375 - Pohledávky z emitovaných dluhopisů
376 - Nakoupené opce
377 - Prodané opce
378 - Jiné pohledávky
379 - Jiné závazky

38 - Přechnodné 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
386 - Kurzové rozdíly aktivní
387 - Kurzové rozdíly pasivní
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
418 - Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách
419 - Změny základního kapitálu

42 - 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 zákonné
459 - Ostatní rezervy

46 - Bankovní úvěry

461 - Bankovní úvěry

47 - Dlouhodobé závazky

471 - Dlouhodobé závazky k podnikům ve skupině
473 - Emitované dluhopisy
474 - Závazky z pronájmu
475 - Dlouhodobé přijaté zálohy
478 - Dlouhodobé směnky k úhradě
479 - Ostatní 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

500 - Spotřebované nákupy
501 - Spotřeba materiálu
502 - Spotřeba energie
503 - Spotřeba ostatních neskladovatelných dodávek
504 - Prodané zboží

51 - Služby

510 - Služby
511 - Opravy a udržování
512 - Cestovné
513 - Náklady na reprezentaci
518 - Ostatní služby

52 - Osobní náklady

520 - 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 - Daně a poplatky

530 - Daně a poplatky
531 - Daň silniční
532 - Daň z nemovitostí
538 - Ostatní daně a poplatky

54 - Jiné provozní náklady

540 - 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 pohledávky
548 - Ostatní provozní náklady
549 - Manka a škody

55 - Odpisy, rezervy a opravné položky provozních nákladů

551 - Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
552 - Tvorba zákonných rezerv
554 - Tvorba ostatních rezerv
555 - Zúčtování komplexních nákladů příštích období
557 - Zúčtování oprávek k opravné položce k nabytému majetku
558 - Tvorba zákonných opravných položek
559 - Tvorba opravných položek

56 - Finanční náklady

560 - Finanční náklady
561 - Prodané cenné papíry a podíly
562 - Úroky
563 - Kurzové ztráty
564 - Náklady z přecenění majetkových 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 finančních nákladů

574 - Tvorba rezerv
579 - Tvorba opravných položek

58 - Mimořádné náklady

580 - Mimořádné náklady
581 - Náklady na změnu metody
582 - Škody
584 - Tvorba rezerv
588 - Ostatní mimořádné náklady
589 - Tvorba opravných položek

59 - Daně z příjmů a převodové účty

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 příjmu 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

600 - Tržby za vlastní výkony a zboží
601 - Tržby za vlastní výrobky
602 - Tržby z prodeje služeb
604 - Tržby za zboží

61 - Změny stavu

vnitropodnikových zásob
610 - Změny stavu
vnitropodnikových zásob
611 - Změna stavu nedokončené výroby
612 - Změna stavu polotovaru
613 - Změna stavu výrobku
614 - Změna stavu zvířat

62 - Aktivace
620 - Aktivace
621 - Aktivace materiálu a zboží
622 - Aktivace vnitropodnikových služeb
623 - Aktivace dlouhodobého nehmotného majetku
624 - Aktivace dlouhodobého hmotného majetku

64 - Jiné provozní výnosy
640 - 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

65 - Zúčtování rezerv a opravných

položek provozních výnosů
652 - Zúčtována zákonných rezerv
654 - Zúčtování ostatních rezerv
655 - Zúčtování komplexních nákladů příštích období
657 - Zúčtování oprávk k opravné položce k nabytému majetku
658 - Zúčtování zákonných opravných položek
659 - Zúčtování opravných položek

66 - Finanční výnosy
660 - Finanční výnosy
661 - Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
662 - Úroky
663 - Kurzové zisky
664 - Výnosy z přecenění majetkových cenných papírů
665 - Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
666 - Výnosy z krátkodobého finančního majetku
667 - Výnosy z derivátových operací
668 - Ostatní finanční výnosy

67 - Zúčtování rezerv a opravných položek finančních výnosů
674 - Zúčtování rezerv
679 - Zúčtování opravných položek

68 - Mimořádné výnosy
680 - Mimořádné výnosy
681 - Výnosy ze změny metody
684 - Zúčtování rezerv
688 - Ostatní mimořádné výnosy
689 - Zúčtování opravných položek

69 - Převodové účty
697 - Převod provozních výnosů
698 - Převod finančních výnosů

[Účtová třída 7 - Závěrkové a podrozvahové účty](#)

70 - Účty rozvahové
701 - Počáteční účet rozvahový
702 - Konečný účet rozvahový

71 - Účet zisků a ztrát
710 - Účet zisků a ztrát

75 až 79 - Podrozvahové účty

Účtové třídy 8 a 9 - Vnitropodnikové účetnictví

Abstract

PALEČKOVÁ, Jaroslava. *Comparison of financial statements prepared in accordance with Czech legal standards and financial statements in accordance with IAS/IFRS*. Diploma thesis, Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 91 p., 2012

Key words: financial statements prepared under Czech legal standards and under IAS/IFRS, balance sheet, income statement, implementation of IAS/IFRS in a chosen company, comparison of the accounting systems

This presented thesis is focused on the comparison of financial statements prepared under Czech legal standards principals with financial statements in accordance with IAS/IFRS. In the first part of the thesis there are the theoretical issues described and the main differences between these two accounting systems have been highlighted. In the second part of this diploma thesis there is shown the practical procedure of the implementation of IAS/IFRS in the company. The chosen company is Linde Gas, a.s. which belongs to the big-sized companies and its financial statements for the year 2010 have been used. The practical application of IAS/IFRS is shown on the items of the balance sheet of the company, e.g. long term tangible and intangible assets, current assets and liabilities. The changes of all these single items have been determined and described how it affects the equity of the company. For example a chosen intangible asset must be according to the Czech legal standards depreciated but using principles of IAS/IFRS this asset must be considered as an asset with indefinite life which means it cannot be depreciated. As a consequence of this new classification of the asset all the depreciations made in the past time since the asset has been used must be written off. The value of the asset reported in the financial statement according to IAS/IFRS arises and so does the equity so the reported value of the asset is higher than in the balance sheet prepared under Czech legal standards. At the end of the practical part of this thesis a methodical manual for the implementation of IAS/IFRS in a company has been created.