



Fakulta ekonomická

Katedra podnikové ekonomiky a managementu

Diplomová práce

Aplikace IAS/IFRS ve vybraném podniku

Application of IAS/IFRS in selected company

Bc. Gabriela Menclová

Plzeň 2014

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma:

„Aplikace IAS/IFRS ve vybraném podniku“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití odborné literatury a pramenů, jejichž úplný seznam je její součástí.

V Plzni dne 5.12.2013

.....

Vlastnoruční podpis

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí své diplomové práce Ing. Janě Hinke, Ph.D. a svému konzultantovi ve firmě Ing. Karlu Martiníkovi za jejich rady, připomínky a nápady, kterými přispěli k vypracování této diplomové práce.

Obsah

Úvod.....	8
Cíl a metodický postup řešení.....	9
1 Charakteristika účetního systému ČR.....	10
1.1 Popis českého účetního systému	10
1.2 Charakteristika účetní závěrky dle ČPP.....	11
1.3 Popis výkazů finančního účetnictví podle českých účetních předpisů	13
1.3.1 Charakteristika rozvahy	14
1.3.2 Výkaz zisku a ztráty.....	15
1.3.3 Příloha.....	16
1.4 Popis vybraných částí účetnictví.....	17
1.4.2 Charakteristika leasingového financování majetku	19
1.4.3 Charakteristika zásob	20
2 Charakteristika mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS	22
2.1 Charakteristika Koncepčního rámce IAS/IFRS	22
2.1.1 Uživatelé účetní závěrky.....	23
2.1.2 Základní principy a charakteristiky IAS/IFRS	23
2.1.3 Základní prvky účetní závěrky.....	24
2.1.4 Oceňovací základny	24
2.2 Účetní závěrka dle IAS/IFRS.....	25
2.2.1 Výkaz o finanční situaci (rozhaha)	26
2.2.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření	28
2.2.3 Výkaz změn vlastního kapitálu	29
2.2.4 Výkaz peněžních toků.....	30
2.3 Charakteristika vybraných oblastí účetnictví dle AIS/IFRS	31
2.3.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	31

2.3.2	Dlouhodobý nehmotný majetek (IAS 38).....	32
2.3.3	Leasingové financování majetku (IAS 17)	33
2.3.4	Charakteristika zásob (IAS 2).....	34
2.3.5	Charakteristika pohledávek.....	35
2.3.6	Charakteristika rezerv (IAS 37).....	35
3	Základní odlišnosti účetní závěrky sestavené dle ČPP a dle IAS/IFRS	36
4	Charakteristika společnosti Česká pošta, s.p.	38
4.1	Předmět podnikání	38
4.2	Popis ekonomické situace společnosti	39
4.2.1	Vybrané poměrové ukazatele.....	39
5	Implementace standardů IAS/IFRS ve státním podniku Česká pošta	43
5.1	Analýza účetní závěrky podniku dle ČPN	43
5.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek.....	43
5.1.2	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	44
5.1.3	Oběžný majetek	45
5.1.4	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky	45
5.1.5	Leasing	46
5.1.6	Krátkodobé závazky.....	46
5.1.7	Přepočtení cizích měn	46
5.1.8	Daň z příjmů	47
5.2	Aplikace standardů IAS/IFRS na vybrané položky výkazů podniku	48
5.2.1	Úprava dlouhodobého nehmotného majetku	48
5.2.2	Dlouhodobý hmotný majetek.....	50
5.2.3	Oběžná aktiva.....	58
5.2.4	Časové rozlišení	60
5.2.5	Vlastní kapitál	60

5.2.6 Cizí zdroje.....	61
5.2.7 Časové rozlišení.....	63
5.2.8 Výnosy a náklady.....	64
5.3 Porovnání základních poměrových ukazatelů vypočtených z výkazů dle ČPP a IAS/IFRS.....	66
Závěr.....	72
Seznam tabulek.....	73
Seznam obrázků.....	75
Seznam grafů.....	76
Seznam použitých zkratk.....	77
Seznam použité literatury.....	78
Seznam příloh.....	79

Úvod

Účetní závěrka je zdrojem důležitých informací o hospodářské činnosti a finanční situaci podniku. Tyto informace slouží širokému spektru uživatelů (např. investorům, věřitelům, bankám a dodavatelům), kteří na jejich základě činí svá podnikatelská (investiční) rozhodnutí.

Výkazy účetní závěrky jsou sestavovány na základě účetních pravidel účetního systému dané země a je tedy zřejmé, že předkládané účetní údaje budou ovlivněny tím, podle jakého účetního systému budou sestaveny.

Již řadu let dochází ve světové ekonomice k smazávání národních hranic a stále těsnějšímu propojování ekonomik jednotlivých zemí, tzv. globalizaci. To rozšiřuje spektrum uživatelů informací z účetní závěrky a zároveň přináší problém srovnatelnosti těchto informací vzhledem k rozdílným národním účetním systémům, a tedy vyvíjí tlak na mezinárodní harmonizaci účetnictví. Jako nejvýznamnější účetní systémy, jejichž hlavním cílem je právě eliminace odlišností v účetních pravidlech jednotlivých zemí a srovnatelnost informací z výkazů účetní závěrky, lze jmenovat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a národní účetní standardy USA – US GAAP.

Česká republika se jako člen Evropské unie zavázala k implementaci směrnic Evropské unie do české legislativy, tudíž se pro ni stává stěžejní systém účetního výkaznictví IAS/IFRS, jenž Evropská unie prosazuje. Avšak zavádění těchto požadavků je zdoluhavý a složitý proces, a proto dochází k přibližování českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví velmi pomalu. Některé velké korporace v České republice již mají zákonnou povinnost sestavovat své účetní výkazy jak podle českých účetních standardů, tak podle IAS/IFRS, ovšem stále více přibývá firem, které dle standardů IAS/IFRS vykazují dobrovolně, neboť se tak informace z jejich účetních výkazů stávají srozumitelnějšími pro mnoho zahraničních investorů, díky čemuž firma snáze získá potřebný kapitál.

Proces implementace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v podniku je tedy velmi aktuálním tématem, jímž je třeba se podrobněji zabývat. Jaký vliv má aplikace principů IAS/IFRS na účetní výkazy a finanční analýzu společnosti, bude předmětem této diplomové práce.

Cíl a metodický postup řešení

Tato práce si klade za cíl analyzovat rozdílnost účetního výkaznictví IAS/IFRS od výkaznictví dle českých právních předpisů (ČPP) ve státním podniku Česká pošta, s.p., a poté posoudit vliv těchto zjištěných diferencí na finanční analýzu, konkrétně na základní poměrové ukazatele.

Postupně se zaměřím na popis účetního systému dle českých právních předpisů a účetního systému IAS/IFRS. Identifikuji hlavní rozdíly mezi oběma účetními systémy, které vyplynou z předchozího popisu obou systémů. Dále budu charakterizovat podnikatelský subjekt, na jehož rozvaze budou tyto rozdíly aplikovány, tj. Česká pošta, s.p. Důležitým bodem bude porovnání základních prvků rozvahy sestavené dle českých právních předpisů a dle principů IAS/IFRS. Neméně významnou částí práce bude porovnání vybraných poměrových ukazatelů vypočítaných na základě dat z obou účetních systémů. V závěru shrnu zjištěné poznatky, jež vyplynou z teoretického i praktického porovnání českých právních předpisů a IAS/IFRS.

Vzhledem k tomu, že oblast diferencí mezi oběma systémy je opravdu široká, není možné v rozsahu této diplomové práce vysvětlit všechny odlišnosti mezi ČPP a IAS/IFRS. Účetní závěrka sestavená dle principů IAS/IFRS se může značně lišit od účetní závěrky sestavené podle českých účetních předpisů, neboť oba systémy přistupují k uznávání, oceňování a vykazování jednotlivých položek výkazů velmi odlišně. Proto se v práci zaměřím především na vykazování majetku, oběžných aktiv, vlastního kapitálu, rezerv a časového rozlišení.

1 Charakteristika účetního systému ČR

Vedení účetnictví je nepostradatelnou součástí činností podnikatelských subjektů, neboť je jedním ze zdrojů poskytujících potřebné informace pro řízení a rozhodování v podniku.

1.1 Popis českého účetního systému

Účetní systém České republiky je regulován Ministerstvem financí ČR a to prostřednictvím zákona o účetnictví a na něj navazujících prováděcích vyhlášek a českých účetních standardů. Přičemž právní síla těchto předpisů je následující:

1. Zákon o účetnictví č. 563/1991Sb.
2. Vyhlášky Ministerstva financí
3. České účetní standardy

Dalšími nepřímými souvisejícími předpisy, jimiž se musí účetní jednotka ve své praxi řídit, jsou pak obchodní zákoník (stanovuje například povinnost uložení účetních a dalších listin do Obchodního rejstříku), právní normy upravující daně (Česká republika patří k zemím, ve kterých je úzce propojen účetní a daňový systém), pojistné na sociální a zdravotní pojištění, aj. U právních norem upravujících daně se jedná především o Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, v platném znění, Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění a Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu, v platném znění.

Zákon o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb. tvoří základní legislativní rámec, který upravuje účetnictví v České republice a jsou v něm zakotveny základní zásady a principy.

„Zákon stanoví v souladu s právem Evropské unie rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu.“ (Zákon č. 563/991 Sb. o účetnictví v platném znění, §1, odst. 1.)

Vyhlášky Ministerstva financí

Zákon o účetnictví je společný pro všechny účetní jednotky bez ohledu na to, zda jsou či nejsou podnikatelskými subjekty. Prováděcí vyhlášky Ministerstva financí upravují vybrané oblasti účetnictví s ohledem na specifika různých typů účetních jednotek.

Podnikatelských subjektů se týká vyhláška č. 500/2002 Sb., jež se podrobněji věnuje některým ustanovením zákona o účetnictví.

České účetní standardy

České účetní standardy jsou vydávány na základě § 36 zákona o účetnictví a jejich tvorba je plně v kompetenci Ministerstva financí, které také vede registr vydaných standardů a má povinnost informovat o jejich vydání ve Finančním zpravodaji. Cílem těchto standardů je snaha o dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a také zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek. Obsahují tedy především bližší popis účetních metod a postupů účtování, který ale nesmí být v rozporu s ustanovením zákona o účetnictví či jinými právními předpisy [9].

1.2 Charakteristika účetní závěrky dle ČPP

Sestavení účetní závěrky je finálním vyústěním účetních prací v účetní jednotce za dané účetní období. Povinnost sestavit roční uzávěrku a závěrku vyplývá podnikatelským subjektům ze Zákona o účetnictví a vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. Účetní závěrka zahrnuje proces sestavení výkazů finančního účetnictví a její podstatou je vykázat k poslednímu dni účetního období (tzv. rozvahovému dni) stavy jednotlivých druhů majetku, závazků, vlastního kapitálu, výnosů, nákladů a vyčíslit výsledek hospodaření dané účetní jednotky. Veškeré účetní údaje v ní obsažené musí být zpracovány při dodržení všech účetních zásad, především zásady věrného a poctivého obrazu.

Z výše uvedeného plyne, že účetní závěrka poskytuje ucelený obraz podniku a obsahuje důležité informace o jeho hospodaření a celkové finanční situaci. Jejimi uživateli jsou například investoři, banky, dodavatelé, zaměstnanci, konkurence a v neposlední řadě také stát, který plní významnou funkci kontroly [4].

Rozsah účetní závěrky

Rozsah, ve kterém účetní jednotky sestavují účetní závěrku, může být dvojitý, zjednodušený či plný. Ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavovat účetní závěrku jen společnosti, které nemají povinnost nechat ověřit svou účetní závěrku auditorem [5].

Účetní závěrku pak tvoří:

- Rozvaha (balance),
- Výkaz zisku a ztráty,

- Příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

V plném rozsahu sestavují účetní závěrku všechny akciové společnosti a účetní jednotky, které mají zákonem stanovenou povinnost auditu. Tuto povinnost [12, § 20] mají společnosti, jež k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní tato kritéria:

- a) akciové společnosti, které překročily nebo již dosáhly alespoň jedno ze tří níže uvedených kritérií,
- b) účetní jednotky, které splňují minimálně dvě z následujících kritérií:
 - aktiva celkem více než 40 mil. Kč,
 - roční úhrn čistého obratu více než 80 mil. Kč,
 - průměrný přepočtený stav zaměstnanců je vyšší než 50.

Účetní závěrka v plném rozsahu se skládá z:

- Rozvahy,
- Výkazu zisku a ztráty,
- Přílohy k účetní závěrce,
- Přehledu o peněžních tocích,
- Přehledu o změnách vlastního kapitálu.

Účetní závěrka musí podle § 18, odst. 2 Zákona o účetnictví [12] obsahovat minimálně následující údaje o účetní jednotce:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky, sídlo či 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,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpisový záznam účetní jednotky či jejího statutárního orgánu.

Druhy účetní závěrky

Dle okamžiku a situace, ve kterých se účetní závěrka sestavuje, lze rozlišit tyto její typy:

- řádná účetní závěrka je sestavována k poslednímu dni běžného účetního období, tj. k rozvahovému dni,
- mimořádná účetní závěrka se sestavuje v mimořádných situacích, například ke dni zrušení účetní jednotky bez likvidace nebo ke dni, který předchází vstupu firmy do konkurzu,
- mezitimní účetní závěrku sestavují účetní jednotky v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne a to v případech, kdy to vyžadují zvláštní právní předpisy. Jednotlivé účetní knihy se neuzavírají, provádí se pouze inventarizace pro účely ocenění,
- konsolidovaná účetní závěrka je speciální typ účetní závěrky sestavované pro konsolidační celek, jež vykazuje jeho celkový majetkový a finanční stav jako stav jedné účetní jednotky. Povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku má účetní jednotka, která splňuje určitá vymezená kritéria na základě Zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb.

1.3 Popis výkazů finančního účetnictví podle českých účetních předpisů

Účetní závěrka účetních jednotek, sestavená na základě uzavřených účetních knih, zahrnuje, jak již bylo výše zmíněno, rozvahu (bilanci), výkaz zisku a ztráty, přílohu a může zahrnout přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Minimální obsah těchto výkazů, uspořádání položek a jejich označení je uvedeno ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb. Tento vzor předepisuje minimální strukturu výkazů, nicméně podnik se může rozhodnout je dobrovolně rozvést podrobněji, pokud to napomůže k podání věrného a poctivého obrazu společnosti.

Účetní závěrka je sestavována v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se uvádějí v celých tisících Kč, pouze v případě, že výše celkových aktiv účetní jednotky dosahuje deseti miliard Kč a více, může vykazovat jednotlivé položky v celých milionech Kč [12].

Vztah mezi jednotlivými finančními výkazy je názorně zobrazen na obrázku č. 1.

Obrázek č. 1: Vztahy mezi finančními výkazy



Zdroj: vlastní zpracování, 2013

1.3.1 Charakteristika rozvahy

Rozvaha představuje písemný a ucelený přehled o majetku podniku (aktivech) na straně jedné a zdrojích krytí tohoto majetku (pasivech) na straně druhé a to k určitému časovému okamžiku (rozvahovému dni).

Při sestavování rozvahy podniku je třeba, aby bylo dodrženo tzv. bilanční pravidlo. Toto pravidlo vyjadřuje podmínku, že se celková aktiva (netto) a celková pasiva musí rovnat.

Jednotlivé rozvahové položky jsou zaznamenávány dle horizontálního schématu, které vede k vykázání bilanční sumy.

Obrázek č. 2: Horizontální schéma rozvahy

Aktiva	Pasiva
Pohledávky za upsaný kapitál	Vlastní kapitál
Dlouhodobá aktiva	Cizí zdroje dlouhodobé
Oběžná aktiva	Cizí zdroje krátkodobé
Ostatní aktiva	Ostatní pasiva

↑ třídění aktiv dle likvidnosti ↑

↑ třídění pasiv dle původu ↑

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Aktiva jsou na levé straně rozvahy uspořádána především z hlediska stupně likvidnosti, tj. míry rychlosti přeměny daného typu majetku na hotové peníze, a to od nejméně likvidních (zpravidla nejobtížněji je zpeněžitelný dlouhodobý majetek) až po krátkodobý finanční majetek. Pasiva na pravé straně jsou rozdělena z hlediska původu kapitálu na vlastní a cizí zdroje a u cizích zdrojů je rovněž důležité i časové hledisko (dlouhodobé a krátkodobé závazky).

Stav jednotlivých aktiv v rozvaze je uváděn pro běžné a minulé účetní období. Přičemž sloupec běžného účetního období se dále dělí na tři části:

- Brutto hodnota, tj. plná hodnota aktiva v ocenění podle zákona o účetnictví
- Korekce představuje výši vytvořených oprávek a opravných položek k aktivům
- Netto hodnota vyjadřuje rozdíl mezi brutto hodnotou a korekcí

Sloupec minulého účetního období je uváděn pouze v netto hodnotě a umožňuje sledovat vývoj jednotlivých položek rozvahy.

Stav pasiv je ve výkazu uveden pouze pro běžné účetní období a minulé účetní období, protože u pasiv nepřípadají korekce o oprávkou a opravné položky vzhledem k jejich povaze v úvahu.

1.3.2 Výkaz zisku a ztráty

Druhým nezbytným výkazem tvořícím součást účetní závěrky je výkaz zisku a ztráty neboli výsledovka. Ten poskytuje důležité informace o finanční výkonnosti účetní jednotky, o struktuře jejích výnosů a nákladů za vymezený časový interval. Rozdíl mezi výnosy a náklady (včetně daně ze zisku) tvoří čistý zisk nebo ztrátu.

Výkaz zisku a ztráty je koncipován vertikálně, tedy jednotlivé položky jsou zde rozděleny do tří stěžejních kategorií, jimiž jsou:

- provozní,
- finanční,
- mimořádná činnost.

V každé kategorii jsou k sobě přiřazeny věcně související výnosy a náklady a je spočten výsledek hospodaření. Součet provozního a finančního výsledku hospodaření je výsledek hospodaření za běžnou činnost. Celkový výsledek hospodaření je pak suma výsledku hospodaření za běžnou činnost a mimořádného výsledku hospodaření [11].

Druhové a účelové členění výsledovky

Dle stávající právní úpravy je možné sestavovat výsledovku v druhovém nebo účelovém členění. Oba typy výkazu se liší pouze v klasifikaci provozních nákladů, část mimořádných a finančních výnosů a nákladů zůstává shodná.

V druhovém členění jde o členění nákladů na základě jejich původu. Není zde tedy sledován bezprostředně účel vynaložených nákladů. Například v položce mzdových nákladů jsou zahrnuty mzdy výrobních i pomocných pracovníků, správního aparátu atd., tedy informace pouze o celkové výši peněžních prostředků, které jsou nutné na vypořádání mezd [4].

Druhou možností, jak sestavit výsledovku, je podle účelového hlediska, kdy náklady jsou členěny dle toho, na co byly vynaloženy (např. zásobování, výroba, prodej, správa).

Hodnotové údaje výkazu zisku a ztráty jsou zaznamenávány ve dvou sloupcích, první sloupec obsahuje údaje za běžné účetní období a druhý sloupec představuje skutečnost nákladů a výnosů za minulé účetní období, což umožňuje sledovat vývoj finanční výkonnosti podniku.

1.3.3 Příloha

Příloha účetní závěrky má na rozdíl od předchozích dvou popsaných výkazů stanoven pouze povinný obsah. Lze ji sestavovat buď popisnou formou, nebo pomocí tabulek.

Její hlavním cílem je vysvětlení a doplnění informací obsažených v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Měla by uživateli účetní závěrky pomoci k hlubšímu porozumění vykazovaných položek a vytvoření si správného a pravdivého obrazu.

Je složena z těchto oddílů [11]:

- obecné údaje o účetní jednotce,
- informace o použitých účetních metodách a obecných účetních zásadách,
- doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty.

1.4 Popis vybraných částí účetnictví

Obsahem této podkapitoly je charakteristika vybraných oblastí účetnictví, na něž se bude praktická část této práce zaměřovat.

1.4.1 Charakteristika dlouhodobého majetku

Základním rysem dlouhodobého majetku je délka jeho využití v podniku. Dlouhodobý majetek slouží účetní jednotce déle než jeden rok a během jeho využívání neztrácí svou původní formu, pouze se opotřebovává.

Lze jej rozdělit na tři kategorie:

- 1) hmotný majetek (DHM),
- 2) nehmotný majetek (DNM),
- 3) finanční majetek (DFM).

Dlouhodobý hmotný majetek

Kromě splnění základní podmínky, tedy že délka jeho použití přesahuje hranici jednoho roku, musí také jít o majetek fyzické povahy dosahující určité výše ocenění stanovené účetní jednotkou. Do DHM patří především pozemky, budovy, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny, nedokončený DHM, poskytnuté zálohy na DHM, oceňovací rozdíly k nabytému majetku a jiný dlouhodobý majetek [5].

Dlouhodobý nehmotný majetek

Položku lze zařadit do DNM, jestliže je nehmotné podstaty, doba její použitelnosti je delší než jeden rok a převyšuje hranici výše ocenění stanovenou účetní jednotkou. Hlavní položky DNM jsou zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, ocenitelná práva, goodwill a jiný DNM.

Dlouhodobý finanční majetek

Do DFM lze zařadit aktiva, která podnik nakupuje jako dlouhodobou investici, tato aktiva tedy nejsou určena k užívání při běžné provozní činnosti podniku a jejich předpokládaná doba držení je delší než jeden rok. Mezi DFM patří zejména majetkové podíly v jiném podniku, které zakládají podstatný či rozhodující vliv, dlužné cenné papíry a dlouhodobé termínované vklady peněžních prostředků.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek lze získat různými způsoby, např. koupí, darováním, vlastní výrobou nebo nabytím práv. Zákon o účetnictví [12] pak rozlišuje tyto tři základní oceňovací základny:

- pořizovací cenu,
- vlastní náklady,
- reprodukční pořizovací cenu.

Pořizovací cena

Pořizovací cena je částka, za kterou byl majetek pořízen plus náklady související s jeho pořízením.

Reprodukční cena

Reprodukční pořizovací cenou je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Zákon pak přesně vymezuje případy, u kterých lze tuto variantu použít. Např. jestliže byl majetek nabytý bez úplaty (např. přijatý dar) nebo pokud byl majetek vytvořený vlastní činností a jeho vlastní náklady nelze zjistit.

Vlastní náklady

Ocenění vlastními náklady provede účetní jednotka v případě hmotného majetku vytvořeného vlastní činností. Zahrnuje přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost a nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.

Odpisování a vyřazování DM

Postupné opotřebování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v průběhu jeho životnosti, ať už fyzické či morální (v důsledku zastarávání technologie), je vyjádřeno prostřednictvím odpisů. Neodepisují se pouze pozemky, umělecká díla a sbírky, ostatní majetek je odepisován.

Odpisy rozlišujeme účetní a daňové. Hlavní rozdíl mezi nimi je ten, že účetní odpisy vyjadřují reálné opotřebení dlouhodobého majetku (odpisovou politiku stanovuje podnik, aby co nejpřesněji popisovala skutečnost), naproti tomu odpisy daňové složí pro daňové účely a tudíž nevychází z konkrétních podmínek dané účetní jednotky.

Výpočet odpisů může být založen na době použitelnosti aktiva či na jeho výkonu. Rozlišit tak lze odpisy lineární, zrychlené (založené na době použitelnosti) a výkonové (založené na výkonu, např. množství vyrobených jednotek daným aktivem).

Od roku 2009 si při výpočtu odpisů mohou účetní jednotky zvolit také komponentní přístup odepisování (viz. Kapitola 2).

K vyřazení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dochází především prodejem, likvidací, bezúplatným převodem (darováním), vkladem dlouhodobého majetku do jiné obchodní společnosti či družstva, převodem na základě právních předpisů, v důsledku škody nebo manka a převodem z podnikání do osobního užívání [1].

1.4.2 Charakteristika leasingového financování majetku

ČPP neobsahují zvláštní právní předpis, který by leasing řešil samostatně. Účtování o leasingu dle ČPP je založeno především na právním vlastnictví. Podle rozsahu přenosu užitelských práv a rizik lze rozlišit dva základní druhy leasingu, a to finanční a operativní leasing.

Majetek pořízený formou finančního leasingu eviduje v rozvaze a také odepisuje pronajímatel. Nájemce pak účtuje o leasingu pouze ve své podrozvahové evidenci a dále účtuje jen o jednotlivých leasingových splátkách, neboť dle ČPN není možné, aby nájemce vykazoval předmět finančního leasingu ve své rozvaze. Jsou-li leasingové splátky pravidelné a ve stále stejné výši, účtuje je nájemce jako závazek vůči leasingové společnosti (v případě nerovnoměrných splátek je nutné je časově rozlišit). Leasingová smlouva také může zahrnovat požadavek pronajímatele na počáteční navýšení leasingové splátky formou první mimořádné splátky, zohledňující bonitu klienta, či formou zálohy na nájemné, která není časově rozlišována, ale započítávána do hodnoty závazku [4].

Operativní leasing bývá většinou krátkodobého charakteru a majetek najatý touto formou je, stejně jako u finančního leasingu dle ČPP, vykazován pronajímatelem v jeho rozvaze. Je tedy zřejmé, že jej pronajímatel také odepisuje, a nájemce účtuje pouze o jednotlivých časově rozlišených splátkách.

1.4.3 Charakteristika zásob

Zásoby patří mezi tzv. oběžný majetek podniku. Jedná se tedy o takové složky majetku, pro které je charakteristická rychlá spotřeba a přeměna v jinou složku majetku. Mezi zásoby patří [6]:

- **materiál** (tj. suroviny, pomocné látky, náhradní díly, obaly a obalové materiály, drobný hmotný majetek a další movité věci s dobou použitelnosti kratší než 1 rok),
- **zásoby vytvořené vlastní činností** (nedokončená výroba a polotovary, hotové výrobky a zvířata),
- **zboží** (movité věci pořízené za účelem dalšího prodeje).

Oceňování zásob

Způsob ocenění zásob bude záviset na způsobu jejich pořízení, zda se jedná o zásoby nakupované, vyráběné vlastní činností či bezplatně nabyté.

Nakoupené zásoby se oceňují v pořizovací ceně, která zahrnuje jak cenu pořízení, tak vedlejší pořizovací náklady (clo, přeprava, provize atd.).

U zásob vytvořených vlastní činností se oceňuje ve vlastních nákladech. Vlastní náklady představují všechny přímé náklady spojené s výrobou, případně i část nepřímých nákladů, jež se k výrobě také vztahují.

Zásoby nabyté bezplatným způsobem, jako např. přijetí daru nebo přebytky zásob, jsou oceňovány reprodukční pořizovací cenou.

Úbytek zásob

Vzhledem k tomu, že při nákupu zásob často dochází k tomu, že jsou ceny stejného druhu zásob, ať už vlivem různých dodavatelů či různou dobou dodání, rozdílné, bylo by velmi složité oceňovat spotřebu individuální pořizovací cenou každé jednotky. Proto účetní předpisy uvádějí následující techniky ocenění úbytku a stavu stejného druhu zásob [5]:

- **Vážený aritmetický průměr** - zásoby jsou při vyskladňování oceňovány váženým aritmetickým průměrem z individuálních pořizovacích cen. Lze jej počítat buďto při každém výdeji nebo periodicky minimálně jedenkrát za měsíc.
- **Metoda FIFO** - při vyskladňování zásob se úbytky oceňují postupně od ceny nejstarší zásoby, neboť se předpokládá, že nejprve jsou vyskladňovány zásoby, které byly pořízené jako první.

Ocenění k rozvahovému dni

Je-li při inventarizaci zjištěno, že tržní hodnota zásob je nižší než jejich účetní hodnota, ocení účetní jednotka tyto zásoby v účetnictví a v účetní závěrce tou nižší cenou. [12, § 26] Ke snížení hodnoty zásob se používají opravné položky, které představují uplatnění zásady opatrnosti v účetnictví.

Způsoby účtování zásob

O zásobách lze účtovat buďto průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se nakupované zásoby v průběhu účetního období účtují na příslušný rozvahový účet zásob a až při spotřebě do nákladů. U způsobu B se o pořízení zásob účtuje přímo do nákladů a až ke konci účetního období se zúčtuje počáteční a konečný stav zásob na základě stavu zásob podle evidence o zásobách [11].

Pohledávky

Pohledávky se účtují ve třetí účtové třídě a člení se většinou podle doby splatnosti na krátkodobé, jejichž doba splatnosti je kratší než 1 rok a dlouhodobé, u nichž doba splatnosti přesahuje 1 rok.

Pohledávky se oceňují:

- při vzniku jmenovitou hodnotou,
- při nabytí za úplatu nebo vkladem pořizovací cenou [12].

Rezervy

Rezervy patří mezi cizí zdroje podniku a spolu s opravnými položkami slouží k uplatnění principu opatrnosti. Představují zdroje, které může společnost v budoucnu využít na krytí výdajů, u nichž je velice pravděpodobné, že nastanou. Lze je rozdělit na zákonné rezervy, jež jsou daňově uznatelné a ostatní rezervy, jež daňově uznatelné nejsou. Vytvořené rezervy lze čerpat pouze na ty v budoucnu očekávané výdaje, na jejichž krytí byly vytvořeny.

2 Charakteristika mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS

S rostoucím propojováním mezinárodních trhů a globalizací ekonomiky rostla také potřeba vytvoření celosvětově platných účetních norem, které by napomohly procesu harmonizace účetních výkazů. Neboť v současné době, kdy se investování na finančních trzích neomezuje pouze na hranice jedné země, není možné používat účetní pravidla jednotlivých zemí. Rozdíly mezi nimi jsou tak zásadní, že by to způsobovalo problémy při srovnávání a hodnocení podniků a tudíž neúměrně zvyšovalo transakční náklady potenciálního investora [6].

Z tohoto důvodu vznikl v roce 1973, na základě dohody profesních účetních institucí 10ti zemí světa, Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC) jako nezávislá soukromá organizace. Jejím základním cílem bylo vytvoření nadnárodního účetního systému, který by celosvětově harmonizoval účetní výkaznictví – International Accounting standards (IAS). Toto původní označení bylo později změněno na IFRS, aby bylo zdůrazněno, že se jedná o standardizaci účetního výkaznictví, nikoliv o úpravu účtování. IAS/IFRS tedy nejsou účetním systémem, ale pouze usměrňují, o čem a v jaké formě mají účetní jednotky účtovat, neobsahují žádnou metodickou příručku a ani konkrétní standardizovanou účetní osnovu [8].

Stěžejní části Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) jsou:

- koncepční rámec,
- účetní standardy IAS/IFRS,
- interpretace standardů IFRIC a SIC.

2.1 Charakteristika Koncepčního rámce IAS/IFRS

Velmi důležitou úvodní část Mezinárodních standardů účetního výkaznictví tvoří Koncepční rámec, jehož původní text byl schválen v roce 1989 Radou výboru IASC. V současné době dochází k jeho přepracování, neboť postupně zastarával a bylo třeba provést jeho aktualizaci.

Koncepční rámec zastřešuje všechny standardy a přispívá ke konzistenci a logičnosti IFRS. Obsahuje základní předpoklady, na kterých je založen celý systém a z nichž pak vycházejí konkrétní požadavky jednotlivých standardů. Sjednocuje přístup k sestavování účetní závěrky, a pokud není některá oblast upravena konkrétní standardem, vychází se pak

z obecných principů daných Koncepčním rámcem. Avšak v případě, že by se vyskytl rozpor mezi zněním určitého standardu a Koncepčního rámce, bude mít přednost úprava vyžadovaná standardem.

Koncepční rámec vymezuje:

- účel Koncepčního rámce, uživatele účetní závěrky a jejich informační potřeby,
- cíl účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
- koncepty oceňování,
- pojetí a uchování kapitálu [2].

2.1.1 Uživatelé účetní závěrky

K nejvýznamnějším uživatelům účetní závěrky patří především potenciální i současní investoři, které bude zejména zajímat výše dosaženého zisku, návratnost investic a jejich rizikovost, dále pak věřitelé, stát, zaměstnanci, dodavatelé a odběratelé, ale také nejširší veřejnost [2].

2.1.2 Základní principy a charakteristiky IAS/IFRS

Základními předpoklady sestavování účetní závěrky jsou podle Koncepčního rámce aktuální báze (Accrual basis) a předpoklad trvání podniku (Going Concern).

V účetní závěrce sestavené na aktuální bázi jsou výsledky transakcí a jiných nastalých událostí zaznamenávány v období, kdy k nim skutečně dochází, nikoliv v okamžiku příjmu či výdeje peněz.

Při aplikaci principu trvání podniku se předpokládá, že podnik bude nadále pokračovat ve své činnosti a nemá tedy v úmyslu ani není nucen likvidovat či podstatně zúžit rozsah své činnosti.

Standard IAS 1, který se věnuje sestavování a zveřejňování účetní závěrky, tato východiska ještě rozšiřuje o další dva předpoklady. Jsou jimi periodicita vykazování a věrné a poctivé zobrazení skutečnosti [7].

2.1.3 Základní prvky účetní závěrky

Za základní prvky účetní závěrky určující finanční situaci podniku jsou považovány:

- aktiva,
- závazky,
- vlastní kapitál.

Prvky účetní závěrky, které se vztahují k měření výkonnosti společnosti, jsou:

- náklady,
- výnosy.

Koncepční rámec definuje tyto základní prvky takto:

Aktivum je zdroj využívaný a kontrolovaný společností, jehož existence je výsledkem minulých skutečností, a očekává se od něj, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch.

Závazek je současná povinnost podniku, která vznikla na základě minulých skutečností a od jejíhož vypořádání se očekává, že způsobí odtok ekonomického prospěchu (aktiv) z podniku.

Vlastní kapitál je definován jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků.

Výnosy jsou zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období formou zvýšení hodnoty aktiv nebo snížením závazků, jež vede ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků. Člení se na Revenues, výnosy z hlavní podnikatelské činnosti, a Gains, výnosy z vedlejších a okrajových činností podniku.

Náklady představují snížení ekonomického prospěchu během účetního období formou úbytku aktiv nebo vznikem závazků, které vede ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než rozdělením vlastního kapitálu vlastníků. Rozdělení nákladů je na stejném principu, jako je tomu u výnosů, dělí se na Expenses a Loses [6].

2.1.4 Oceňovací základny

Pojem oceňování lze chápat jako určení peněžních částek, v nichž mají být vyjádřeny a také uznány základní prvky účetní závěrky. To, jakým způsobem je podnik oceněn, velmi silně ovlivňuje vypovídací schopnost informací obsažených v účetních výkazech.

Koncepční rámec definuje čtyři výchozí oceňovací základny pro sestavování účetní závěrky:

Tabulka č. 1: Oceňovací základny uplatňované v systému IAS/IFRS

Oceňovací základna	Aktiva	Závazky
Historická cena (historical cost)	Částka vynaložená na jejich získání v době pořízení.	Částka, kterou bude třeba podle očekávání vynaložit na úhradu závazku.
Běžná (reprodukční) cena (current cost)	Částka, která by musela být zaplacená, jestliže by se stejné nebo ekvivalentní aktivum pořizovalo v současnosti.	Nediskontovaná částka peněz, kterou by bylo nutné vynaložit k vypořádání závazku v současnosti.
Realizovatelná hodnota (realisable value)	Částka, která by byla získána při prodeji aktiva za obvyklých podmínek.	Nediskontovaná částka peněz, kterou je třeba zaplatit k vypořádání závazků za standardních okolností.
Současná hodnota (present value)	Současná diskontovaná hodnota budoucích čistých přítoků peněz, které bude aktivum podle očekávání vytvářet za standardních okolností.	Současná diskontovaná hodnota budoucích čistých odtoků peněz, které budou zapotřebí k vypořádání závazků v běžném podnikání.

Zdroj: vlastní zpracování dle [3], 2013

2.2 Účetní závěrka dle IAS/IFRS

Účetní závěrka je v IAS/IFRS upravena především standardem IAS 1 – Presentace účetní závěrky a Koncepčním rámcem pro sestavování a předkládání účetní závěrky. Standard IAS 1 obsahuje obecné požadavky, které jsou kladeny na sestavení účetní závěrky, a velmi úzce navazuje na Koncepční rámec. Předmětem úpravy IAS 1 jsou rozvaha, výkaz o úplném výsledku hospodaření, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu a komentář k účetním výkazům. Pro výkaz o peněžních tocích existuje samostatný standard IAS 7 – Výkaz peněžních toků [6].

Účetní závěrka je nejdůležitějším výstupem účetnictví, neboť podává jejím uživatelům informace o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích dané účetní jednotky. Cílem standardu IAS 1 je pak zajištění její srovnatelnosti nejen u konkrétního podniku v čase, ale i s účetními závěrkami konkurenčních společností.

Účetní jednotky, které tvoří účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS, jsou povinné tuto skutečnost zveřejnit v příloze. Pokud ovšem účetní závěrka není v souladu se všemi požadavky IAS/IFRS, nesmí společnost uvést, že ji sestavuje dle těchto standardů.

Součástí úplné účetní závěrky dle IAS 1 jsou:

- výkaz o finanční situaci (rozvaha),
- výkaz o úplném výsledku hospodaření,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích (cash flow),
- komentář k účetním výkazům (příloha).

Účetní jednotka povinně zveřejňuje úplnou sadu výkazů a souvisejících komentářů za minulé účetní období. Pokud aplikuje retrospektivně změnu účetních pravidel nebo jestliže dojde k restrukturalizaci položek účetní závěrky, musí zveřejnit také výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnávacího období.

2.2.1 Výkaz o finanční situaci (rozvaha)

Základními prvky rozvahy jsou dle Koncepčního rámce aktiva, závazky a vlastní kapitál. Koncepční rámec přesně definuje tyto položky a také podmínky jejich vykazování v rozvaze. Standard IAS 1 na toto navazuje, věnuje se struktuře a řazení aktiv a pasiv v rozvaze, také jejich rozlišení na krátkodobá a dlouhodobá a přesnému určení položek, jež mají být zveřejněny přímo v rozvaze.

Rozvaha sestavovaná dle standardů IAS/IFRS je oproti rozvaze sestavované podle českých právních norem mnohem stručnější, neboť v rozvaze dle IAS/IFRS jsou uváděny jen významné položky a jejich podrobné vysvětlení je pak zveřejněno v příloze. Formát rozvahy není standardem IAS 1 pevně určen, účetní jednotka si tedy může zvolit jak vertikální a tak horizontální formu úpravy. Je pouze stanoveno, co musí výkaz vždy obsahovat po formální stránce, tj.:

- název společnosti,
- název výkazu,

- datum výkazu (bilanční den),
- měnu vykazování,
- úroveň zaokrouhlování,
- informaci, zda se jedná o individuální či konsolidovanou rozvahu [2].

Za základní členění aktiv a závazků je považováno jejich rozlišení na krátkodobé a dlouhodobé. Tato klasifikace není povinná, avšak v praxi bývá velmi často využívána. Standard zároveň uvádí jako alternativu řazení aktiv a závazků podle likvidity, ovšem toto hledisko je využíváno podniky pouze v případech, kdy tento způsob prezentace přináší relevantnější a věrohodnější informace.

Kritériem pro rozčlenění aktiv a závazků na dlouhodobá a krátkodobá může být buďto časový interval (12 měsíců) nebo délka výrobního cyklu. Aktivum, resp. závazek je považováno za krátkodobé, jestliže splňuje tyto podmínky:

Tabulka č. 2: Kritéria krátkodobosti aktiv a závazků v systému IAS/IFRS

Aktivum	Závazek
Je drženo především za účelem obchodování.	Je držen především za účelem obchodování.
Je očekávána realizace během obvyklého provozního cyklu.	Je očekáváno jeho uhrazení v průběhu provozního cyklu.
Očekává se, že bude realizováno v průběhu následujících 12 měsíců od bilančního dne.	Očekává se, že bude uhrazen v následujících 12 měsících od bilančního dne.
Jedná se o peněžní prostředky či peněžní ekvivalenty.	Účetní jednotka má bezpodmínečné právo odložit úhradu závazku na dobu delší než 12 měsíců.

Zdroj: vlastní zpracování dle [2], 2013

Všechna ostatní aktiva a závazky jsou pak považovány za dlouhodobé. Vlastní kapitál je považován za dlouhodobý.

Mezi krátkodobá aktiva jsou zařazeny peníze a peněžní ekvivalenty, krátkodobé investice, krátkodobé pohledávky, zásoby (materiál, suroviny, nedokončená výroba, zboží), krátkodobé náklady příštích období, dlouhodobá aktiva držaná k prodeji. Jako příklad krátkodobých závazků lze uvést závazky vůči dodavatelům, výnosy příštích období, přijaté zálohy či krátkodobé rezervy.

Standard IAS 1 dále pevně stanovuje minimální rozsah položek, které musí být v rozvaze zveřejněny. Jsou to tyto položky: budovy, pozemky a zařízení; investice do nemovitostí; nehmotná aktiva; finanční aktiva; investice vykazované ekvivalenční metodou; biologická aktiva; zásoby; obchodní a jiné pohledávky; hotovost a jiné peněžní ekvivalenty; aktiva držaná pro prodej; obchodní a jiné závazky; rezervy; finanční závazky; závazky a aktiva ze splatné daně; odložený daňový závazek či pohledávka; menšinový podíl v kontextu vlastního kapitálu; vlastní kapitál a rezervní fondy. Pokud ovšem existuje další významná položka, která není obsažena v tomto výčtu a jejíž neuvedení v rozvaze by mohlo vést ke snížení výpovědní hodnoty účetní závěrky, je účetní jednotka povinna jí uvést v rozvaze nebo v komentáři.

2.2.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Dle novely standardu IAS 1, která je platná od roku 2009, je podnik povinen vykázat úplný výsledek hospodaření za uplynulé účetní období, jehož cílem je poskytnout uživatelům informace o celkové výkonnosti účetní jednotky. Úplný výsledek hospodaření lze definovat jako změnu ve vlastním kapitálu za období, která pochází z jiných transakcí a událostí, než jsou změny vyplývající z transakcí s vlastníky. Skládá se z výsledku za období, jenž zahrnuje všechny výnosy a náklady ovlivňující výši zisku nebo ztráty v daném účetním období, a ostatního úplného výsledku, který zahrnuje takové výnosy a náklady, jež byly účtovány rozvahově (do fondů ve vlastním kapitálu), a tudíž neovlivnily výsledek hospodaření.

Účetní jednotka má možnost prezentovat informace o úplném výsledku hospodaření buďto v rámci jednoho výkazu, kdy tento obsahuje také informace dříve zobrazované ve výsledovce, nebo v rámci dvou samostatných výkazů, tj. výsledovky a na ni navazujícího výkazu o úplném výsledku hospodaření [2].

Stejně jako u rozvahy nestanovuje standard přesnou formu výkazu ani pořadí jednotlivých položek, jsou zde pouze uvedeny minimální povinné položky výsledovky, které může účetní jednotka dle svého uvážení ještě doplnit o další významné položky:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití ekvivalenční metody,
- daňové náklady,

- zisk (ztráty) z ukončovaných činností po zdanění,
- zisk (ztráty) z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovaných činností,
- celkový zisk nebo ztráta.

Oproti tradičnímu členění výsledovky na části provozní, finanční a mimořádné, užívaném v ČR, nesmí podnik podle novelizovaného standardu IAS 1 vykazovat položky výnosů a nákladů jako mimořádné [2].

Při sestavování výsledovky umožňuje standard účetním jednotkám využít účelové nebo druhové klasifikace nákladů podle toho, které členění bude poskytovat přesnější a spolehlivější obraz skutečnosti. Druhové členění nákladů zobrazuje základní strukturu nákladových vstupů účetní jednotky a lze říci, že je snazší než účelové členění, neboť nevyžaduje alokaci nákladů na jednotlivé činnosti. Rozhodne-li se podnik využívat účelového členění nákladů při sestavování výsledovky, je povinen dále také zveřejnit některé informace z druhového členění, především o odpisech, mzdách a ostatních osobních nákladech.

2.2.3 Výkaz změn vlastního kapitálu

Cílem výkazu o změnách ve vlastním kapitálu je především podat informace o celkových přírůstcích a úbytcích položek vlastního kapitálu za dané účetní období a také o počátečních a koncových stavech těchto položek.

Od roku 2009 již společnost nemá možnost volby formátu tohoto výkazu, jak tomu bylo do konce roku 2008, implementační příručka IAS 1 obsahuje pouze jeden formát.

Podle standardu IAS 1 je nutno ve výkazu o změnách vlastního kapitálu zveřejnit tyto části:

- úplný výsledek za období,
- vliv změn v účetních metodách a oprav chyb na každou položku,
- částky transakcí s vlastníky,
- porovnání účetní hodnoty každé komponenty vlastního kapitálu na začátku a na konci účetního období se samostatným zachycením jednotlivých změn.

2.2.4 Výkaz peněžních toků

Sestavování výkazu peněžních toků je upraveno, na rozdíl od ostatních výkazů účetní závěrky, samostatným standardem IAS 7 – Výkaz peněžních toků. Cílem tohoto výkazu je umožnit uživatelům účetní závěrky analyzovat změny peněz a peněžních ekvivalentů, ke kterým došlo během daného účetního období.

Standard IAS 7 uvádí tyto definice základních pojmů, se kterými dále pracuje:

- peněžní prostředky - peníze v hotovosti a vklady u finančních institucí splatné na požádání,
- peněžní ekvivalenty – krátkodobé, vysoce likvidní finanční investice, které jsou pohotově směnitelné za známé částky peněz a u nichž je riziko změny jejich hodnoty nevýznamné,
- peněžní toky – přítoky a odtoky peněz a peněžních ekvivalentů.

Tyto peněžní toky jsou rozčleněny do tří skupin:

- provozní oblast zahrnuje toky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů spojené s hlavní výdělečnou činností podniku a ostatními aktivitami, které nejsou investováním ani financováním,
- investiční část představuje ty toky peněz a peněžních ekvivalentů, které vyplývají z pořízení a prodeje dlouhodobých aktiv a jiných investic nezahrnovaných do peněžních ekvivalentů,
- financování zahrnuje aktivity vedoucí ke změnám v rozsahu a struktuře vlastního kapitálu a půjček.

Podnik má dle standardu IAS 7 možnost využít při sestavování výkazu peněžních toků z provozní činnosti přímou či nepřímou metodu. Standard doporučuje využít přímou metodu, neboť ta umožňuje odhadnout budoucí peněžní toky podniku, avšak v praxi bývá mnohem častěji společnostmi využívána metoda nepřímá, jež je méně náročná. Přímá metoda spočívá ve vykazování přímo těch položek, které ovlivnili peněžní toky, a při nepřímé metodě je dosažený výsledek hospodaření upravován o dopady nepeněžních transakcí. Při sestavování výkazu z investiční a finanční činnosti může podnik použít pouze přímou metodu [6].

2.3 Charakteristika vybraných oblastí účetnictví dle AIS/IFRS

Podobně jako v první kapitole budou popsány vybrané oblasti pravidel vykazování dle IAS/IFRS, které budou prakticky aplikovány v druhé části této práce.

2.3.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je upravován hned několika standardy IAS/IFRS. Jsou to IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení, IAS 17 - leasingy, IFRS 5 - dlouhodobá aktiva držená k prodeji, IAS 40 – investice do nemovitostí a IAS 41 – zemědělství. Použití konkrétního standardu je pak dáno záměrem, se kterým je daný majetek pořízen a držen v podniku.

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Aby mohl být daný majetek podnikem klasifikován jako dlouhodobé aktivum a tedy účtován dle standardu IAS 16, musí splňovat nejen definici aktiva, jak jej definuje koncepční rámec, ale také být pořízen za účelem dlouhodobého používání při běžné činnosti podniku.

Jako položky pozemků, budov a zařízení jsou dle IFRS klasifikovány i významné náhradní díly dlouhodobé povahy. V ostatních případech jsou náhradní díly brány jako zásoby. Účetní jednotka tedy musí zhodnotit významnost jednotlivých položek pozemků, budov a zařízení a rozhodnout, které jsou významné a je třeba je evidovat a odpisovat samostatně, také s ohledem na jejich různou dobu životnosti, a které mohou být evidovány jako součást většího celku. Tento přístup je nazýván komponentní [6].

Oceňování majetku

Výchozím oceněním majetku zařazeného v této kategorii jsou pořizovací náklady. Ty zahrnují všechny náklady nutné k uvedení aktiva do místa a podmínek, ve kterých bude přinášet užitek, tedy především nákupní cenu, clo, nerefundované daně a další přímo přiřaditelné náklady. Je-li třeba přecenit aktiva v průběhu jejich využívání, lze zvolit jeden ze dvou modelů:

- model pořizovací (historické) ceny,

Majetek je evidován v pořizovací ceně, jež je snížena o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

- model přecenění (fair value).

V tomto případě je aktivum oceněno jeho reálnou hodnotou k datu přecenění. Jestliže se ovšem podnik rozhodne využít tento model, je nezbytné pak přecenit celou třídu (např. pozemky, budovy, stroje, nábytek atd.) nejen jedno konkrétní aktivum [2].

Odpisy

Metody výpočtu odpisů dlouhodobého majetku uvedené ve standardu jsou založeny buďto na čase, například lineární metoda, metoda DDB a metoda SYD nebo na výkonu. Podnik pak musí při výběru metody odepisování dbát na to, aby zvolená metoda co nejpřesněji odrážela využití aktiva. Je zřejmé, že standard IAS 16 klade oproti ČPP mnohem větší důraz na stanovení doby použitelnosti majetku na základě uvědomění si všech zásadních faktorů, které jí ovlivňují [2].

2.3.2 Dlouhodobý nehmotný majetek (IAS 38)

Oblast nehmotných aktiv je upravena standardem IAS 38, který velmi přesně a vcelku detailně definuje podmínky, které musí položky pro zařazení do nehmotných aktiv splňovat. Kromě dodržení obecné definice aktiva dané koncepčním rámcem musí být majetek jednoznačně identifikovatelný, tj. jasně odlišitelný od prvotního goodwillu, a budoucí ekonomické užitky plynoucí z tohoto aktiva jsou plně pod kontrolou dané účetní jednotky, tzn. podnik může omezit přístup jiných subjektů k tomuto užitku [3].

Oceňování dlouhodobého nehmotného majetku

Při oceňování DNM je třeba vzít vždy v úvahu, zda bylo toto aktivum pořízeno nákupem, pak je oceněno ve výši pořizovacích nákladů, bezúplatně, v takovém případě je oceňováno reálnou hodnotou, nebo bylo vytvořeno vlastní činností, tehdy je oceněno pořizovacími náklady zahrnujícími náklady přímo související s jeho vytvořením.

Stejně jako DHM je i zde možné při oceňování aktiv k rozvahovému dni vybrat ze dvou modelů:

- model pořizovací ceny a
- model přecenění.

Ovšem nutnou podmínkou pro využití modelu přecenění je existence aktivního trhu, na jehož základě je potom možné určit fair value nehmotného majetku.

Odpisy

Dle standardu jsou nehmotná aktiva rozlišitelná na ty s určitou dobou použitelnosti, tato jsou odepisována (volitelné metody výpočtu odpisů jsou shodné jako u DHM), a na ty s neurčitelnou dobou použitelnosti, u nichž nedochází k jejich odepisování, avšak je třeba u nich pravidelně testovat snížení hodnoty a možnost určení doby použitelnosti.

2.3.3 Leasingové financování majetku (IAS 17)

Problematikou leasingu se zabývá IAS 17. Ten se zaměřuje na rozpoznání finančního leasingu od ostatních forem nájmu a také na co nejpřesnější evidenci všech typů leasingu.

Operativní leasing je standardem charakterizován jako leasing jiný než finanční leasing. K jeho přesnému vymezení, je tedy třeba uvést charakteristiku finančního leasingu. Podstatou finančního leasingu je přenesení všech užitků a také rizik plynoucích z vlastnictví aktiva na nájemce. Z tohoto tedy vyplývá, že pokud nedojde k přenesení rizik a užitků na nájemce, pak se jedná o operativní leasing.

Majetek pořízený formou finančního leasingu je na rozdíl od ČUS zachycen v rozvaze nájemce, jako závazek vůči leasingové společnosti na straně jedné a jako majetek pořízený formou leasingu na straně druhé. Nájemce jej také po celou dobu jeho životnosti odepisuje. Ocenění tohoto majetku a závazku ke dni zahájení leasingu je provedeno reálnou hodnotou aktiva, nebo je-li nižší, pak současnou hodnotou minimálních leasingových plateb, kde diskontní sazbou může být implicitní úroková míra či přírůstková výpůjční úroková míra. Implicitní úrokovou míru pak lze chápat jako vnitřní výnosové procento pronajímatele a přírůstkovou výpůjční úrokovou míru, za níž by si mohl nájemce vypůjčit peněžní prostředky. Při účtování je u jednotlivých plateb nutné určit, jaká část představuje úhradu úroku a jaká snižuje závazek [3].

Oproti tomu majetek najatý formou operativního leasingu není evidován v rozvaze nájemce ani jím odepisován, je účtováno pouze o jednotlivých leasingových splátkách. Tyto splátky jsou vykazovány jako náklady.

2.3.4 Charakteristika zásob (IAS 2)

Zásoby jsou vymezené standardem IAS 2. Ten řeší spíše klasické druhy zásob, specifické druhy zásob jako jsou biologická aktiva a další jsou pak předmětem jiných standardů.

Zásoby jsou dle IAS 2 taková aktiva, která jsou [2]:

1. držená za účelem prodeje v rámci běžného podnikání,
2. ve výrobním procesu, určená k prodeji,
3. suroviny, materiál spotřebovávaný při výrobě.

Oceňování zásob

Při pořízení se zásoby oceňují ve výši jejich pořizovacích nákladů. Náklady na pořízení zásob jsou všechny náklady na jejich nákup a přeměnu.

Náklady na nákup

Nakupované zásoby se oceňují pořizovací cenou zásob plus clo, dopravné a ostatní přímo přiřaditelné náklady.

Náklady na přeměnu

Zásoby vlastní výroby jsou oceňovány vlastními náklady, tedy přímými náklady a systematicky rozloženou variabilní a fixní výrobní režii.

Oceňování zásob k rozvahovému dni

Při oceňování zásob k rozvahovému dni není možné přecenit je na vyšší hodnotu, neboť je dle standardu vždy třeba dodržovat zásadu LCM (lower of cost or market). Je tedy třeba porovnat pořizovací a tržní cenu zásob (čistá realizovatelná hodnota) a zásoby poté ocenit nižší z úrovní nákladů.

Oceňování úbytku zásob

Při vyskladnění stejného druhu zásob lze využít tzv. nákladových vzorců. Tyto zahrnují metodu FIFO, tedy first in first out, a metodou váženého aritmetického průměru a individuální ocenění [6].

2.3.5 Charakteristika pohledávek

Problematicke pohledávek se nevěnuje žádný samostatný standard, dílčí řešení jsou obsažena hned v několika standardech. Mezi nejvýznamnější z nich patří standard IAS 18 – Výnosy, IAS 32 a IAS 39 – Finanční nástroje.

Je možné je členit dle různých hledisek. Především je využíváno členění podle času, kdy jsou pohledávky rozděleny na krátkodobé, se splatností v průběhu příštího účetního období, a dlouhodobé pohledávky, jež jsou splatné za déle než jeden provozní cyklus.

U dlouhodobých pohledávek je standardy IAS/IFRS vyžadováno oceňování současnou hodnotou budoucích peněžních příjmů [10]. Tato hodnota se vypočte dle vzorce:

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

Kde P je výše jednotlivých splátek, i znamená úrokovou míru a n je počet diskontovaných splátek.

2.3.6 Charakteristika rezerv (IAS 37)

Způsob vykazování rezerv upravuje standard IAS 37 - Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Dle tohoto standardu je nezbytné vyčlenit rezervy v rozvaze z ostatních obchodních závazků a přechodných pasiv. Zda jde o rezervu či pouze o podmíněný závazek je zjišťováno pomocí tzv. testu na rezervu, který ověřuje, zda:

- jde o současný závazek podniku, který vznikl jako důsledek minulé události,
- je pravděpodobné, že při vypořádání závazků dojde k odlivu zdrojů přinášejících, ekonomický prospěch společnosti
- je částka závazku spolehlivě odhadnutelná.

Jestliže testovaná položka splňuje všechny tři podmínky, potom je třeba vykázat rezervu. V případě, že dojde k nesplnění některé z položek, je položka klasifikována jako podmíněný závazek a vykazována nikoliv v rozvaze, ale pouze v příloze k účetní závěrce. Pokud by eventuelní závazek byl minimální či nepravděpodobný, nebude dle standardu podnik dělat nic [3].

3 Základní odlišnosti účetní závěrky sestavené dle ČPP a dle IAS/IFRS

V této části práce jsou shrnuty zásadní rozdíly v účetních systémech dle principů Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS a českých právních předpisů (ČPP) se zaměřením na ty oblasti účetnictví, které byly popsány v předchozích kapitolách.

Definice základních pojmů (aktiva, závazky, výnosy, náklady)

- ČPP: Nejsou přesně definovány.
- IAS/IFRS: Základní pojmy jsou jasně definovány v Koncepčním rámci.

Povinné části účetní závěrky

- ČPP: Rozvaha, výkaz zisku a ztráty (výsledovka) a příloha. Přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích jsou vesměs nepovinné.
- IAS/IFRS: Rozvaha, výkaz o úplném výsledku, výkaz cash flow, výkaz o změnách vlastního kapitálu a komentář.

Stanovený formát rozvahy

- ČPP: Je předepsáno závazné uspořádání rozvahy a připouští se pouze podrobnější členění či sloučení v některých případech.
- IAS/IFRS: Formát rozvahy není pevně stanoven [2].

Měna

- ČPP: Pouze česká měna.
- IAS/IFRS: Účetní jednotka si může zvolit funkční měnu pro zachycování účetních transakcí a tato měna nemusí být shodná s oficiální měnou státu.

Odepisování dlouhodobého majetku

- ČPP: Při odepisování DM jsou podstatná vlastnická či jiná práva. Lze odpisovat majetkovou složku jako celek nebo je možné uplatnit komponentní přístup odpisování.
- IAS/IFRS: Důležitá je ekonomická podstata. Je vyžadováno uplatnění komponentního přístupu odpisování aktiv [3].

Odepisování dlouhodobého nehmotného majetku

- ČPP: Je odepisován veškerý DNM (má vždy určitelnou dobu životnosti).
- IAS/IFRS: DNM lze klasifikovat jako aktivum s neurčitelnou dobou životnosti či s konečnou dobou životnosti. Odepisován je pak pouze DNH s konečnou dobou životnosti.

Zařazení náhradních dílů

- ČPP: Všechny náhradní díly jsou chápány jako zásoby.
- IAS/IFRS: Významné náhradní díly dlouhodobé povahy jsou vykazovány a také odpisovány jako dlouhodobý majetek.

Finanční leasing

- ČPP: Předmět finančního leasingu eviduje ve své rozvaze pronajímatel, který jej také odepisuje. Nájemce pak již účtuje pouze o leasingových splátkách.
- IAS/IFRS: Předmět finančního leasingu je evidován jako aktivum v rozvaze nájemce a je jím tedy i odepisován.

Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace

- ČPP: Oba tyto účty mají charakter výnosů.
- IAS/IFRS: Jsou chápány nikoliv jako výnosy, ale jako korekce nákladů.

Oceňování pohledávek a závazků

- ČPP: Dlouhodobé pohledávky a závazky jsou oceňovány nominální hodnotou (pokud nejsou nabyté koupí).
- IAS/IFRS: Dlouhodobé pohledávky a závazky se oceňují současnou hodnotou [2].

4 Charakteristika společnosti Česká pošta, s.p.

Společnost Česká pošta, s.p., je státní podnik, který byl založen Ministrem hospodářství České republiky v souladu se zákonem o státním podniku 1. března 1993. Vznik České pošty byl potvrzen zápisem do Obchodního rejstříku vedeného Obvodním soudem pro Prahu 1.

Hlavní sídlo České pošty je v Praze 1, Politických vězňů 909/4. Statutárním orgánem podniku je generální ředitel, tuto funkci od roku 2011 zastává Ing. Petr Zatloukal, MSc, MBA. Podnik disponuje velmi rozsáhlou sítí poboček (cca 3300 pošt) a zaměstnává přes 32 tisíc lidí.

4.1 Předmět podnikání

Hlavním předmětem činnosti podniku je provozování poštovních služeb. Podnik je držitelem poštovní licence podle zákona č. 29/2000 Sb., o poštovních službách, v platném znění. Od ledna roku 2013 již pracuje v plně liberalizovaných tržních podmínkách, neboť v důsledku novelizace čeho Česká pošta od 1. 1. 2013 ztratila poštovní výhradu vztahující se na zásilky o hmotnosti do 50 g a 18 Kč. Oblast poštovních služeb podléhá regulaci Českého telekomunikačního úřadu (dále „ČTÚ“).

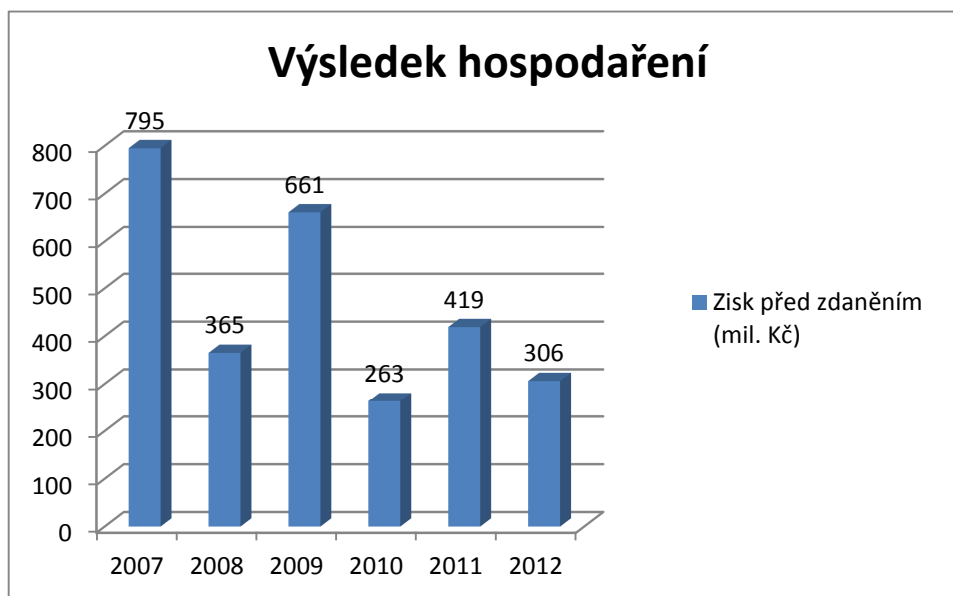
Česká pošta zajišťuje poskytování komplexu základních služeb bez jakýchkoliv dotací. Patří sem zejména podání, přeprava a dodání listových, balíkových a peněžních zásilek jak ve vnitrostátním, tak v mezinárodním styku, a také expresní a kurýrní služby s garantovanou dobou dodání. Rozšířenou službou je pak Soustředěné inkaso plateb obyvatelstva, zahrnující zprostředkování platebních operací mezi obyvatelstvem a firmami dodávajícími veřejnosti služby a energie. Vedle těchto tradičních služeb zajišťuje Česká pošta také služby obstaravelského charakteru, jakými jsou např. důchodová služba či služby pro bankovní, pojišťovací, sázkové a loterijní společnosti.

Stále významněji se podnik podílí také na trhu elektronických služeb. Tradiční poštovní služby jsou doplněny službami Registrovaná elektronická pošta (REP), Centrální adresa, Hybridní pošta, Czech POINT a od roku 2009 také certifikačními službami, které umožňují zákazníkovi na kontaktních místech úřední ověření pravosti podpisů a listin. Projekt Czech POINT, neboli Český Podací Ověřovací Informační Národní Terminál, je asistovaným místem výkonu veřejné správy, vydává ověřené výstupy z několika informačních systémů veřejné zprávy (např. výpis z rejstříku trestů či katastru nemovitostí) a umožňuje ohlásit založení živnosti nebo její změnu.

4.2 Popis ekonomické situace společnosti

Česká pošta si na trhu vede velmi dobře, její výsledky hospodaření, zobrazené v grafu č. 1, ukazují, že firma dosahuje každoročně vcelku vysokých zisků. V loňském roce společnost udržela provozní výnosy nad hranicí 20 miliard a dosáhla hrubého zisku 306 mil. Kč. A to navzdory trvalému poklesu výnosů z tradičního poštovního provozu, zejména pak listovních zásilek a poštovních poukázek. Neboť podniku se podařilo tento propad kompenzovat nárůstem výnosů z distribuce balíků a mezinárodních zásilek, z obstaravatelské činnosti a ICT služeb.

Graf č. 1: Výsledky hospodaření společnosti Česká pošta, s.p., 2007 - 2012



Zdroj: vlastní zpracování, 2013

4.2.1 Vybrané poměrové ukazatele

Při výpočtu vybraných ukazatelů finanční analýzy bylo vycházeno z údajů zaznamenaných v rozvaze a výsledovce společnosti, ty jsou uvedeny v přílohách A a B této práce.

Běžná likvidita

Likviditou se obecně rozumí schopnost podniku hradit své splatné závazky.

- Běžná likvidita = oběžná aktiva / krátkodobé závazky

Tabulka č. 3: Ukazatel běžné likvidity 2010-2012

	2010	2011	2012
Běžná likvidita	1,37	1,4	1,25

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Z uvedených výsledků je vidět, že ukazatel likvidity nabýval v jednotlivých letech celkem stabilních hodnot a že společnost je schopna dostát svým krátkodobým závazkům. Firma je tedy dle tohoto ukazatele finančně stabilní. Krátkodobé závazky společnosti jsou tvořeny především závazky z obchodních vztahů, oběžná aktiva pak krátkodobým finančním majetkem a krátkodobými pohledávkami.

Ukazatele rentability

Tyto ukazatele hodnotí ziskovost podniku. Není stanovena konkrétní optimální hranice, které by společnosti měly dosahovat, ale obecně platí, že je pro podnik optimální, pokud jsou sledované hodnoty v čase rostoucí.

- Rentabilita aktiv (ROA) = zisk před úroky a zdaněním (EBIT)/ celková aktiva

Ukazatel rentability aktiv vyjadřuje celkovou efektivnost podniku při využívání celkových zdrojů, které si pořídil za účelem vytváření zisku.

- Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) = zisk po zdanění (EAT) / vlastní kapitál

Tento ukazatel poměruje dosažený zisk k vlastnímu kapitálu. Vlastníci dle tohoto ukazatele vyhodnocují, zda jejich kapitál generuje dostatečný výnos s ohledem na riziko, které jim jejich investice přináší.

- Rentabilita tržeb (ROS) = zisk před úroky a zdaněním (EBIT)/ tržby

Tímto ukazatelem zjišťujeme provozní ziskovou marži. Ukazatelem si firma zjišťuje, jaký velký zisk obdrží z 1 Kč tržeb před odvedením daní a zaplacením úroků.

Tabulka č. 4: Ukazatele rentability 2010-2012

	2010	2011	2012
Rentabilita aktiv (ROA v %)	1,23	1,92	1,14
Rentabilita vl. kapitálu (ROE v %)	2,13	3,32	2,54
Rentabilita tržeb (ROS v %)	1,32	2,09	1,56

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Je patrné, že ukazatele v daných letech značně kolísaly. Výkyvy v jejich hodnotách měly souvislost s plánovanými investicemi (hodnoty zisku společnosti se meziročně výrazně měnily, jak je vidět na grafu výsledku hospodaření). Hodnoty ukazatelů rentability společnosti dosáhly průměrných hodnot. Mohlo by se zdát, že například rentabilita celkových aktiv dosáhla v roce 2010 nízkých hodnot (1,23 %), ale vzhledem k vysokému počtu obslužných míst (pošt) a tedy i k vysokému objemu celkových aktiv se jedná o naprosto vyhovující hodnotu. Výše celkových aktiv společnosti je ve srovnání s konkurencí mnohonásobně vyšší (v roce 2012 činila celková aktiva podniku zhruba 26,7 mld. Kč), proto je porovnávání tohoto ukazatele bez větší vypovídací hodnoty.

Ukazatel zadluženosti

Ukazatel celkové zadluženosti zjišťuje, z jak velké části jsou celková aktiva společnosti financována z cizích zdrojů.

- Celková zadluženost = cizí zdroje / celková pasiva

Tabulka č. 5: Ukazatel celkové zadluženosti 2010-2012

	2010	2011	2012
Celková zadluženost (v %)	48,87	49,93	59,4

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Společnost dlouhodobě udržuje hodnoty ukazatele v doporučených hodnotách, tedy okolo 50 %. Převážnou část cizího kapitálu firmy tvoří krátkodobé závazky.

Ukazatel aktivity

Tento ukazatel hodnotí, jak efektivně dokáže podnik hospodařit se svými aktivy. Ukazatel rychlosti obratu celkových aktiv stanoví, kolikrát se celková aktiva firmy přemění v tržby za jeden rok. Průměrné hodnoty tohoto ukazatele se pohybují v intervalu od 1,6 do 2,9.

- Obrat celkových aktiv = tržby / celková aktiva

Tabulka č. 6: Ukazatel obratu celkových aktiv 2010-2012

	2010	2011	2012
Obrat celkových aktiv	0,93	0,92	0,73

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Je patrné, že obrat celkových aktiv dlouhodobě vykazuje hodnoty pod doporučeným intervalem, avšak nízká hodnota tohoto ukazatele je způsobena zejména již výše zmiňovaným velkým počtem obslužných míst.

5 Implementace standardů IAS/IFRS ve státním podniku Česká pošta

V následující kapitole budou nejprve popsány zásadní účetní postupy dle ČPP, kterými se společnost závazně řídí, poté bude provedena implementace jednotlivých standardů IAS/IFRS a ve třetí části této kapitoly bude nejprve opět provedena finanční analýza výkazů společnosti nyní účtovaných dle zásad IAS/IFRS. Na závěr budou porovnány výsledky těchto dvou analýz.

5.1 Analýza účetní závěrky podniku dle ČPN

Účetní závěrka podniku je sestavována dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a prováděcí vyhlášky č. 500/2002 Sb. k tomuto zákonu a podle Českých účetních standardů pro podnikatele ve znění platném pro rok 2012. Účetním obdobím podniku je kalendářní rok. Společnost zveřejňuje ve své účetní závěrce kromě zákonem stanovených výkazů rozvahy, výkazu zisku a ztráty a přílohy také přehled o peněžních tocích podniku. Účetní závěrka společnosti je ověřována nezávislou auditorskou společností PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o.

Postupy při sestavování účetní závěrky, které podnik používá, jsou uvedeny v následujících podkapitolách.

5.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek nakoupený podnikem je oceňován v pořizovacích cenách (bez zahrnutí úroků z úvěrů). Majetek získaný bezplatně je oceňován reprodukční pořizovací cenou a účtován ve prospěch účtu ostatních kapitálových fondů. Reprodukční pořizovací cena je pak stanovována na základě znaleckého posudku, resp. na základě tržních cen srovnatelného majetku co do opotřebení a funkčních vlastností.

Struktura dlouhodobého hmotného majetku společnosti je uvedena v následující tabulce:

Tabulka č. 7: Dlouhodobý hmotný majetek společnosti Česká pošta, s.p. (v mil. Kč)

Dlouhodobý hmotný majetek	Brutto	Korekce	Netto
Pozemky	783	0	783
Stavby	9 698	4 279	5 419
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	8 014	6 239	1 775

Dlouhodobý hmotný majetek	Brutto	Korekce	Netto
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	4	0	4
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	1 423	94	1 329
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	5	0	5
Celkem	19 927	10 612	9 315

Zdroj: Výroční zpráva České pošty, s.p. 2012

Odepisování DHM je uskutečňováno na základě odpisových plánů, které jsou v průběhu jeho používání aktualizovány dle očekávané doby životnosti a předpokládané zbytkové hodnoty majetku. Opravné položky jsou vytvářeny především u projektů, u nichž není známo, kdy a zda dojde k jejich realizaci, a také v případě plánovaného prodeje, pokud předpokládaná prodejní cena, po zohlednění nákladů souvisejících s prodejem, je nižší než zůstatková hodnota vykázaná v účetnictví.

Odepisován je dlouhodobý hmotný majetek, jehož cena přesahuje 40 tis. Kč za položku, a to metodou rovnoměrných odpisů na základě předpokládané doby životnosti příslušného majetku. Ostatní položky majetku jsou považovány za zásoby a tedy účtovány přímo do nákladů při spotřebě a dále pak vedeny pouze v operativní evidenci.

Doba životnosti dlouhodobého hmotného majetku byla společností stanovena takto:

Tabulka č. 8: Předpokládaná doba životnosti DHM dle ČPP

Položky DHM	Počet let
Budovy, haly a stavby	20 – 45
Stroje, přístroje a zařízení	4 – 15
Dopravní prostředky	6 – 20
Inventář a zařízení interiérů	10 – 20
Manipulační technika	6 – 20
Výpočetní technika	6 - 5

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

5.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Nakoupený dlouhodobý nehmotný majetek je stejně jako dlouhodobý hmotný majetek podnikem vykazován v pořizovacích cenách.

DNM je odepisován metodou rovnoměrných odpisů na základě předpokládané doby životnosti majetku podle průběžně aktualizovaného odpisového plánu. Předpokládaná doba životnosti DNM je podnikem stanovena na 4 roky. Odepisován je dlouhodobý nehmotný majetek, jehož cena převyšuje 60 tis. Kč za položku, ostatní majetek je

zaúčtován jednorázově do nákladů při pořízení a dále veden jen v podrozvahové evidenci.

Přehled dlouhodobého nehmotného majetku je uveden v tabulce č. 9.

Tabulka č. 9: Dlouhodobý nehmotný majetek České pošty, s.p. (v mil. Kč)

Dlouhodobý nehmotný majetek	Brutto	Korekce	Netto
Software	1 656	1 361	295
Ocenitelná práva	2	1	1
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	167	131	36
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	289	4	285
Celkem	2 114	1 497	617

Zdroj: Výroční zpráva České pošty, s.p. 2012

5.1.3 Oběžný majetek

Převážnou většinu oběžného majetku tvoří krátkodobý finanční majetek podniku, do kterého podnik zahrnuje ceniny, peníze v hotovosti a na bankovních účtech a cenné papíry k obchodování. Součástí krátkodobého finančního majetku jsou také tzv. svěřené prostředky, což jsou finanční prostředky třetích stran, které byly podniku svěřeny na přechodnou dobu za účelem provedení specifických transakcí, například výběr rozhlasových a televizních poplatků, výplata důchodů, výběr SIPO, sázkové hry apod. Tyto prostředky jsou evidovány v samostatném účetním okruhu odděleně od vlastních finančních prostředků a v rozvaze jsou vykázány na samostatných řádcích.

Zásoby jsou společností oceňovány pořizovací cenou a pro zaúčtování úbytků nakoupených zásob je využívána metoda váženého průměru.

Pohledávky jsou vykazovány v nominální hodnotě snížené o opravnou položku k pochybným pohledávkám, která je vytvořena na základě věkové struktury pohledávek a individuálního posouzení bonity dlužníků.

5.1.4 Kapitálové účty a dlouhodobé závazky

Majetkové postavení a fondy podniku se řídí zákonem č. 77/1997 Sb., o státním podniku. Základní kapitál činí 3 588 mil. Kč. Ostatní kapitálové fondy jsou vytvářeny především přidělem ze zisku a to v souladu s postupy účtování pro podnikatele.

Dále Podnik vytváří rezervní fond ze zisku v rozsahu 10 % kmenového kapitálu a také fond kulturních a sociálních potřeb („FKSP“).

Podnik také tvoří rezervy na sociální a zdravotní pojištění, tzv. zaměstnanecké požitky a odstupné.

Dlouhodobý závazek podniku představuje odložený daňový závazek ve výši 272 mil. Kč.

5.1.5 Leasing

Majetek získaný formou finančního nebo operativního leasingu není společností aktivován do dlouhodobého majetku, účtuje se pouze o leasingových splátkách, ty jsou účtovány do nákladů rovnoměrně po celou dobu trvání leasingu. Aktivace najatého majetku je uskutečněna až v době, kdy smlouva o nájmu končí a uplatňuje se možnost nákupu.

V roce 2012 podnik neevidoval žádný majetek najatý formou finančního leasingu, avšak hodnota majetku pořízeného operativním pronájmem činila k 31.12.2012 celkem 512 mil. Kč.

5.1.6 Krátkodobé závazky

Převážnou část krátkodobých závazků podniku tvoří závazky z obchodních vztahů, které meziročně výrazně vzrostly především díky nárůstu svěřených prostředků. Další větší položkou krátkodobých závazků jsou dohadné účty pasivní, které zahrnují účtování nákladů mezinárodního poštovního provozu a nevyfakturované provozní dodávky služeb a energií.

Celkově činili krátkodobé závazky 14 831 mil. Kč, z nichž 48 mil. Kč jsou závazky po lhůtě splatnosti.

5.1.7 Přepočet cizích měn

K přepočtu a zaúčtování transakcí prováděných v cizích měnách je využíván devizový kurs stanovený Českou národní bankou k prvnímu dni běžného kalendářního měsíce.

Zůstatky peněžních aktiv, pohledávek a závazků vedených v cizích měnách jsou pak přepočteny devizovým kursem zveřejněným Českou národní bankou k rozvahovému dni. Všechny kursové zisky a ztráty z přepočtu peněžních aktiv, pohledávek a závazků účtuje společnost do výkazu zisku a ztráty.

5.1.8 Daň z příjmů

Daň z příjmů počítá podnik ze svého účetního zisku zvýšeného nebo sníženého o trvale nebo dočasně daňově neuznatelné náklady a nezdaňované výnosy, což jsou v tomto případě tvorba a zúčtování ostatních rezerv a opravných položek, náklady na reprezentaci a rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy. K výpočtu je použita platná daňová sazba 19%. Zdanitelný příjem společnosti činil za rok 2012 celkem 65 mil. Kč, daň z příjmů po odečtení slev na dani je tedy 3 mil. Kč.

Daňový náklad je ve výkazu zisku a ztráty vykázán jako daň z běžné činnosti.

5.2 Aplikace standardů IAS/IFRS na vybrané položky výkazů podniku

Z teoretické části práce vyplynuly hlavní rozdíly při vykazování dle českých právních norem a dle mezinárodních účetních standardů. Nyní je třeba zohlednit tyto základní odlišnosti a provést úpravu jednotlivých položek rozvahy podniku tak, aby byly dodrženy principy vykazování dle IAS/IFRS. Je také nutné vzít v úvahu, jak jednotlivé úpravy ovlivní náklady a výnosy společnosti a tedy i výsledek hospodaření běžného účetního období.

5.2.1 Úprava dlouhodobého nehmotného majetku

Při přechodu z českých právních předpisů na účetní systém IAS/IFRS se podnik musí v případě úpravy položek dlouhodobého nehmotného majetku řídit především standardem IAS 38. Nejprve musí společnost určit, které z položek DNM vykazované dle ČPP budou uznatelné i dle definice nehmotného aktiva v IAS/IFRS. Položky nenaplňující tuto definici jsou standardem považovány za náklad a je nezbytné odstranit je z rozvahy. Přesná struktura dlouhodobého nehmotného majetku podniku je uvedena v tabulce č. 10.

Tabulka č. 10: Rozpis položek DNM České pošty, s.p. za rok 2012, (v mil. Kč)

Dlouhodobý nehmotný majetek	Brutto	Korekce	Netto
Software	1 656	1 361	295
Ocenitelná práva	2	1	1
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	167	131	36
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	289	4	285
Celkem	2 114	1 497	617

Zdroj: Výroční zpráva České pošty, s.p. 2012

Software

Software tvoří největší část dlouhodobého nehmotného majetku společnosti. Aby mohl být uznán jako nehmotné aktivum a vykázán v rozvaze dle IAS/IFRS, musí být dodrženo kritérium identifikovatelnosti, kontroly a budoucího ekonomického prospěchu.

Kritérium identifikovatelnosti je u veškerého softwaru společnosti splněno, neboť byl ve všech případech pořízen koupí a jeho cena je tedy dokladově doložitelná. Možnost využití softwarů je v podniku jasně vymezena přidělenými přístupovými právy, která se liší dle typových pozic zaměstnanců. Tudíž je splněno i kritérium kontroly. Poslední kritérium je také splněno, neboť podnik využívá všechen software za účelem dosažení

budoucího ekonomického užitku. Definice nehmotného aktiva dle IAS/IFRS je tudíž splněna a veškerý software tedy může podnik vykázat i v rozvaze dle IAS/IFRS.

Jednotlivé položky zahrnuté do kategorie software je možné ocenit historickou cenou, neboť byly pořízeny samostatně. Dále jsou pak vedeny v historických cenách snížených o oprávky, případně o kumulované ztráty ze snížení hodnoty.

Dle standardu IAS 38 jsou nehmotná aktiva rozlišitelná na ty s určitelnou dobou použitelnosti a na ty s neurčitelnou dobou životnosti. Aktiva spadající do první kategorie musí podnik povinně odepisovat, naproti tomu aktiva s neurčitelnou dobou životnosti se neodepisují, pouze jsou testovány na možné snížení jejich hodnoty podle IAS 36. Veškerá dlouhodobá nehmotná aktiva vlastněná podnikem byla vyhodnocena jako aktiva s omezenou dobou použitelnosti, neboť licence pro využívání těchto softwarů jsou časově omezené a je třeba jejich pravidelná obnova. Odpisová metoda dlouhodobých nehmotných aktiv byla zvolena stejná jako dle ČPP, tedy rovnoměrné odpisy, a pokud existují známky svědčící o snížení jejich hodnoty, prověřují se aktiva i z hlediska doby použitelnosti. Také předpokládaná doba použitelnosti je dle IAS/IFRS stanovena shodně s postupy dle ČPP, na 4 roky.

Vzhledem k tomu, že klasifikace použitelnosti nehmotných aktiv společnosti i odpisové metody těchto aktiv jsou shodné dle českých právních předpisů i dle IAS/IFRS, nedojde při převodu těchto položek k ovlivnění výsledku hospodaření podniku za běžné ani minulé období, neboť není nutné rozpouštět doposud vytvořené oprávky k tomuto softwaru či měnit metody odepisování.

Změny jednotlivých rozvahových položek způsobené aplikací standardů IAS/IFRS budou zaznamenávány v následujících transformačních tabulkách, kde první sloupec zachycuje počáteční stav dané položky před implementací IAS/IFRS, druhý zobrazuje její změnu a poslední sloupec vyjadřuje koncový stav aktiva či pasiva po zohlednění změny. Změny dlouhodobého nehmotného majetku jsou zachyceny v tabulce č. 11.

Tabulka č. 11: Změny dlouhodobého nehmotného majetku, (v mil. Kč)

AKTIVA	PS	Změna	KS
Dlouhodobý nehmotný majetek	617	0	617
Dlouhodobý hmotný majetek	9 315	0	9 315
Dlouhodobý finanční majetek	640	0	640
Oběžná aktiva	16 101	0	16 101
Časové rozlišení	93	0	93
Aktiva celkem	26 766	0	26 766

Zdroj: Výroční zpráva České pošty, s.p. 2012

Tabulka č. 12: Změny vlastního kapitálu a cizích zdrojů, (v mil. Kč)

PASIVA	PS	Změna	KS
Vlastní kapitál	10281	0	10281
<i>VH z minulých let</i>	0	0	0
<i>VH z běžného období</i>	261	0	261
Cizí kapitál	15916	0	15916
Časové rozlišení	569	0	569
Pasiva celkem	26766	0	26766

Zdroj: Výroční zpráva České pošty, s.p., 2012

5.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Další upravovanou částí rozvahy je oblast dlouhodobého hmotného majetku. Tato oblast je v rámci IAS/IFRS upravována hned několika standardy. Při převodu položek hmotného majetku uvedeného v rozvaze podniku se bude třeba řídit především standardy IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 – Investice do nemovitostí a IAS 17 – Leasing. Struktura dlouhodobého hmotného majetku podniku je zobrazena v tabulce č. 13.

Tabulka č. 13: Rozpis položek DHM České pošty, s.p. za rok 2012, (v mil. Kč)

Dlouhodobý hmotný majetek	Brutto	Korekce	Netto
Pozemky	783	0	783
Stavby	9 698	4 279	5 419
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	8 014	6 239	1 775
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	4	0	4
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	1 423	94	1 329
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	5	0	5
Celkem	19 927	10 612	9 315

Zdroj: Výroční zpráva České pošty, s.p., 2012

Stejně tak jako u dlouhodobého nehmotného majetku je zapotřebí i zde nejprve určit, zda všechny položky dlouhodobého hmotného majetku naplňují definici aktiva dle IAS/IFRS. Pokud by některá položka aktiv nepřinášela podniku ekonomický prospěch či neměla spolehlivě určitelnou pořizovací cenu, je třeba ji z rozvahy vyřadit. Dále je třeba zohlednit vliv rozdílných metod odepisování či oceňování majetku a také zvážit klasifikaci (zařazení) jednotlivých položek dle standardů IAS/IFRS.

Pozemky

Všechny pozemky vlastněné podnikem byly pořízeny za účelem budoucího ekonomického prospěchu, neboť se na těchto pozemcích nachází budovy podniku

sloužící k jejím podnikatelským aktivitám, ať už se jedná o již zmiňovanou rozsáhlou síť poboček poskytujících služby zákazníkům či o administrativní budovy. Také cena veškerých pozemků je spolehlivě určitelná z dokumentace, tudíž lze položku pozemky celou uznat jako aktivum a vykázat v rozvaze podniku.

Pro oceňování pozemků dle ISA/IFRS je podnikem využíván model historických cen snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Model ocenění pořizovací cenou zároveň využívá podnik i dle ČPP. Také odpisy pozemků se lišit nebudou, neboť tyto nejsou odepisovány ani dle ČPP ani dle standardů IAS/IFRS. Z uvedeného jasně vyplývá, že položka pozemků bude vykázána v rozvaze ve stejné výši jako dle ČPP.

Stavby

Vzhledem k velkému množství budov, které podnik vlastní, bude konkrétní aplikace IAS/IFRS ukázána na vybraném reprezentantu. Tímto reprezentantem byla zvolena budova pošty v Praze 2 – Vinohradech, která byla pořízena společností v roce 2011. Pro oceňování budov využívá podnik stejného oceňovacího modelu jako pro pozemky, tedy model pořizovací ceny. Jak již bylo řečeno výše, tento model je v souladu se standardy IAS/IFRS. Pořizovací cena budovy byla 66 916 924 Kč.

Nejprve jsme ověřili, že vybraná budova splňuje definici aktiva dle IAS/IFRS a může být vykázána v rozvaze. Tato podmínka je splněna, neboť cena je spolehlivě určitelná a doložitelná dokumentací a využívání této budovy pro podnikatelskou činnost přináší společnosti ekonomický užitek.

V roce 2012 bylo na budově provedeno několik stavebních úprav zahrnujících zateplení budovy a několik menších stavebních úprav. Celková výše provedeného technického zhodnocení činila 2 230 000 Kč. Aby bylo možné tyto následné náklady uznat jako součást ocenění daného aktiva dle standardu IAS 16, musí zvýšit užitečnost aktiva, tedy například zlepšit jeho výkonnost, prodloužit jeho životnost nebo snížit náklady, které je nutné vynakládat na provoz. V opačném případě jsou uznány jako náklad a vykázány ve výsledovce. Zatímco zateplení budovy lze dle této definice jasně považovat za technické zhodnocení budovy, neboť díky tomu dojde k výraznému snížení nákladů na provoz budovy, ostatní menší stavební úpravy zahrnující například nové příčky nelze jako technické zhodnocení uznat a je nutné je vykázat jako provozní náklady daného účetního období. Celková suma 2 230 000 Kč za technické zhodnocení bude na základě

tohoto rozdělena na částku 1 550 000 Kč uznatelnou jako technické zhodnocení a na částku 680 000 Kč, která bude vykázána pouze jako náklad.

Standard IAS 16 vyžaduje, aby byl při odepisování majetku využit komponentní přístup odepisování, který spočívá v rozdělení majetku na významné dílčí komponenty podle jejich rozdílné doby životnosti a poté jejich samostatném odepisování. V našem konkrétním případě je budova pošty rozdělena na následující významné komponenty:

- Střecha 13 255 093 Kč
- Rozvody 6 689 112 Kč
- Fasády 3 309 152 Kč
- Slaboproudé sítě 6 577 236 Kč
- Budova 37 086 331 Kč

Předpokládaná doba použitelnosti jednotlivých komponent je stanovena takto:

Tabulka č. 14: Předpokládaná doba životnosti významných komponent budovy

Budovy a stavby	Počet let
Střecha	25
Rozvody	20
Fasáda	15
Slaboproudé sítě	15
Ostatní části budovy	30

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Vzhledem k tomu, že podnik dle ČPP nevyužívá komponentní přístup k odepisování, a také díky uznatelnosti pouze části technického zhodnocení se bude vykazovaná hodnota budovy dle IAS/IFRS výrazně lišit. Porovnání odlišnosti celkových vykazovaných hodnot dle ČPP a dle IAS/IFRS je zobrazeno v tabulce č. 15.

Tabulka č. 15: Výpočet vstupní ceny budovy, (v Kč)

	Vstupní cena - ČPN	Vstupní cena – IAS/IFRS
Střecha	0	13 255 093
Rozvody	0	6 689 112
Fasáda	0	3 309 152

Slaboproudé sítě	0	6 577 236
Budova	66 916 924	37 086 331
Technické zhodnocení v roce 2012	2 230 000	1 550 000
Celkem	69 146 924	68 466 924

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Celková vykazovaná hodnota budovy dle ČPP a IAS/IFRS se liší o sumu 680 000 Kč.

Podle ČPP odepisuje podnik budovu jako celek a to lineární metodou po dobu 30 let. Dle IAS/IFRS bude odepisováno celkem pět dílčích komponent – střecha, fasáda, rozvody, slaboproudé sítě a budova, metoda odepisování bude shodná, tj. lineární. Doba životnosti jednotlivých komponent je popsána v tabulce č. 14. Vliv komponentního odepisování a vykazování technického zhodnocení, které jsou vyžadovány standardem IAS 16, na rozvahové položky bude následující.

Celková změna položky budova bude:

Oddělení významných komponent: - 29 830 593 Kč
 Neuznané technické zhodnocení: - 680 000 Kč
Rozdílná výše oprávek: 2 012 154 Kč
 - 28 498 439 Kč

Celková změna položky střecha bude:

Oddělení komponenty střecha: 13 255 093 Kč
Oprávký: - 1 060 404 Kč
 12 194 689 Kč

Celková změna položky rozvody bude:

Oddělení komponenty rozvody: 6 689 112 Kč
Oprávký: - 668 907 Kč
 6 020 205 Kč

Celková změna položky fasády bude:

Oddělení komponenty fasády:	3 309 152 Kč
<u>Oprávky:</u>	<u>- 441 217 Kč</u>
	2 867 935 Kč

Celková změna položky slaboproudé sítě bude:

Oddělení komponenty slaboproudé sítě:	6 577 236 Kč
<u>Oprávky:</u>	<u>- 876 960 Kč</u>
	5 700 276 Kč

Celková změna výsledku hospodaření minulých let bude:

Rozdíl opravek budovy:	994 353 Kč
<u>Oprávky významných komponent:</u>	<u>-1 523 744 Kč</u>
	-529 392 Kč

Celková změna výsledku hospodaření běžného období bude:

Neuznané technické zhodnocení:	- 680 000 Kč
Odpisy budovy:	1 017 802 Kč
<u>Odpisy významných komponent:</u>	<u>- 1 523 744 Kč</u>
	-1 185 942 Kč

Transformační tabulky č. 16 a 17 pak zaznamenávají tyto změny souhrnně.

Tabulka č. 16: Změny DHM vlivem komponentního odepisování, (v mil. Kč)

AKTIVA	PS	Změna	KS
Dlouhodobý nehmotný majetek	617	0	617
Dlouhodobý hmotný majetek	9 315	-1, 715 334	9 313, 284 666
Budova pošty Praha 2			
<i>Budova</i>	64, 608 899	-28, 498 439	36, 789 780
<i>Střecha</i>	0	12, 194 689	12, 194 689
<i>Rozvody</i>	0	6, 020 205	6, 020 205
<i>Fasády</i>	0	2, 867 935	2, 867 935
<i>Slaboproudé sítě</i>	0	5, 700 276	5, 700 276
Dlouhodobý finanční majetek	640	0	640
Oběžná aktiva	16 101	0	16 101
Časové rozlišení	93	0	93
Aktiva celkem	26 766	-1, 715 334	26 764, 284 670

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Tabulka č. 17: Změny pasiv vlivem komponentního odepisování, (v mil. Kč)

PASIVA	PS	Změna	KS
Vlastní kapitál	10 281		10 279, 284 670
<i>VH z minulých let</i>	0	-0, 529 392	-0, 529 392
<i>VH z běžného období</i>	261	-1, 185 942	259, 814 058
Cizí kapitál	15 916	0	15 916
Časové rozlišení	569	0	569
Pasiva celkem	26 766	-1, 715 334	26 764, 284 670

Zdroj: Výroční zpráva České pošty, s.p., 2012

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

V této kategorii vykazuje podnik movitý majetek, který má dlouhodobý charakter a pořizovací cenu vyšší než 40 000 Kč. Konkrétní strukturu samostatných movitých věcí zobrazuje tabulka č. 18.

Tabulka č. 18: Struktura samostatných věcí movitých České pošty, s.p., (v mil. Kč)

Samostatné věci movité	Brutto	Korekce	Netto
Stroje, přístroje a zařízení	4 604	3 315	1 289
Dopravní prostředky	2 266	1 907	359
Inventář	647	520	127
Ostatní movitý majetek	497		0
Celkem	8 014	6 239	1 775

Zdroj: Příloha k účetní závěrce České pošty, s.p., 2012

Vzhledem k tomu, že všechny stroje, zařízení i dopravní prostředky v podniku jsou využívány k jeho podnikatelské činnosti, tedy za účelem dosažení budoucího ekonomického prospěchu, a jejich pořizovací ceny jsou spolehlivě určitelné na základě dokumentace podniku, mohou být i podle IAS/IFRS klasifikovány jako aktívum a vykázány v rozvaze.

Jako konkrétní příklad z této kategorie, na němž bude ukázána aplikace Mezinárodních účetních standardů, byl zvolen elektrický vysokozdvizný vozík využívaný k přepravě a manipulaci s paletovými zásilkami na depech.

Vysokozdvizný vozík je zařazen do skupiny dopravní prostředky a jeho doba životnosti byla určena na 10 let. Dle ČPP byl vozík oceněn pořizovací cenou v hodnotě 98 458 Kč a pro odepisování zvoleny rovnoměrné odpisy. Postup je zcela v souladu se principy IAS/IFRS a tudíž je možné jej zachovat i v případě implementace IAS/IFRS. Podnikem stanovený odpisový plán vysokozdvizného vozíku zobrazuje následující tabulka.

Tabulka č. 19: Odpisový plán vysokozdvížného vozíku dle ČPP, (v Kč)

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Odpisy	9 846	9 846	9 846	9 846	9 846	9 846	9 846	9 846	9 846	9 846

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Mimo zmiňovanou metodu lineárních odpisů uvádí Mezinárodní účetní standardy také metody SYD a DDB, na jejichž aplikaci je názorně vidět, jak je výsledek hospodaření (VH) podniku ovlivněn volbou odpisové metody majetku. Metoda SYD neboli Sum of Year Digits stanovuje odpisy aktiva vynásobením odpisové základny odpisovou sazbou, kterou tvoří podíl zbývajících doby životnosti aktiva a kumulovaného součtu doby životnosti. Aplikujeme-li tuto odpisovou metodu, bude odpisový plán vysokozdvížného vozíku vypadat následovně:

Tabulka č. 20: Odpisový plán při využití metody SYD, (v Kč)

Rok	Odpisová základna	Odpisová sazba	Roční odpis	Zůstatková účetní hodnota
2006	98 458	10/55	17 902	80 556
2007	98 458	9/55	16 111	64 445
2008	98 458	8/55	14 321	50 124
2009	98 458	7/55	12 531	37 593
2010	98 458	6/55	10 741	26 852
2011	98 458	5/55	8 951	17 901
2012	98 458	4/55	7 161	10 740
2013	98 458	3/55	5 370	5 370
2014	98 458	2/55	3 580	1 790
2015	98 458	1/55	1 790	0
Celkem	-	1	98 458	-

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Metoda DDB neboli Double Declining Balance Metod pracuje na principu volby koeficientu zrychlení, jímž se vynásobí lineární odpisová sazba, tedy původních 10% vynásobíme koeficientem zrychlení 2 a dostáváme tak novou odpisovou sazbu 20%. Přičemž odpis v posledním roce je nutné dopočítat tak, aby zůstatková hodnota majetku byla nula. Jak by vypadal odpisový plán vysokozdvížného vozíku, jestliže by podnik zvolil tuto odpisovou metodu, ukazuje tabulka č. 21.

Tabulka č. 21: Odpisový plán při využití metody DDB, (v Kč)

Rok	Odpisová základna	Odpisová sazba	Roční odpis	Zůstatková účetní hodnota
2006	98 458	0,20	19692	78 766
2007	78 766	0,20	15753	63 013
2008	63 013	0,20	12603	50 410
2009	50 410	0,20	10082	40 328
2010	40 328	0,20	8066	32 262
2011	32 262	0,20	6452	25 810
2012	25 810	0,20	5162	20 648
2013	20 648	0,20	4130	16 518
2014	16 518	0,20	3304	13 214
2015	13 214	0,20	13214	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Nyní můžeme porovnat výši ročních odpisů u jednotlivých metod a zhodnotit jejich vliv na hospodářský výsledek podniku. Souhrnné srovnání názorně zobrazuje tabulka č. 22.

Tabulka č. 22: Srovnání odpisových metod a jejich vliv na VH, (v Kč)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Lineární	9 846	9 846	9 846	9 846	9 846	9 846	9 846	9 846	9 846	9 846
SYD	17902	16111	14321	12531	10741	8951	7161	5370	3580	1790
DDB	19692	15753	12603	10082	8066	6452	5162	4130	3304	13214
Vliv SYD na VH	-8056	-6265	-4475	-2685	-895	895	2685	4476	6266	8056
Vliv DDB na VH	-9846	-5907	-2757	-236	1780	3394	4684	5716	6542	-3368

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Z tabulky lze vyčíst například, že v případě zvolení metody SYD by byl výsledek hospodaření v roce 2012 o 2 685 Kč vyšší, v případě metody DDB o 4 684 Kč vyšší.

V rámci kategorie samostatné věci movité je nezbytné při implementaci IAS/IFRS ověřit, zda podnik nemá nějaký majetek pronajatý formou finančního leasingu. Pokud by tomu tak bylo, bylo by nezbytné tento majetek dle IAS/IFRS vykázat v rozvaze podniku a začít jej také odepisovat.

Veškerý leasing podniku lze klasifikovat jako operativní, neboť společnost nese významnou část rizik a výhod vyplývajících z vlastnictví tohoto pronajatého majetku. V účtování operativního leasingu, jak již bylo popsáno v teoretické části práce, nejsou mezi ČPP a IAS/IFRS žádné významnější rozdíly. Tudíž vzhledem k tomu, že Česká pošta, s.p. nevlastní žádný majetek najatý formou finančního leasingu, není zde úprava rozvahy třeba.

5.2.3 Oběžná aktiva

Oblast oběžných aktiv bude další upravovanou částí rozvahy. Při její úpravě budou využity především standardy IAS 2 – Zásoby, IAS 1 – Presentace účetní závěrky, IAS 7 – Výkazy peněžních toků, IAS 18 – Výnosy a také IAS 32 a 39 – Finanční nástroje: zveřejňování, prezentace, oceňování a účtování. Struktura oběžných aktiv podniku je zobrazena v tabulce č. 23.

Tabulka č. 23: Rozpis položek oběžných aktiv České pošty, s.p., (v mil. Kč)

Oběžná aktiva	Brutto	Korekce	Netto
Zásoby	308	55	253
Dlouhodobé pohledávky	14	0	14
Krátkodobé pohledávky	2 823	88	2 735
Krátkodobý finanční majetek	13 099	0	13 099
Celkem	16 244	143	16 101

Zdroj: Výroční zpráva České pošty, s.p., 2012

Zásoby

Všechny účetní postupy využívané podnikem pro úpravu oběžných aktiv, které jsou popsány v podkapitole 5.1.2, jsou zcela v souladu se standardy IAS/IFRS.

Významnou odlišností mezi ČPP a IAS/IFRS, jež je třeba ošetřit při implementaci mezinárodních účetních standardů v podniku, jsou významné náhradní díly. Jak již bylo zmíněno v teoretické části práce, dle IAS/IFRS musí být významné náhradní díly evidovány mezi dlouhodobými hmotnými aktivy, na rozdíl od ČPP, kde jsou veškeré náhradní díly zahrnuty v zásobách. V případě našeho podniku zde nejsou žádné náhradní díly, které by bylo možné klasifikovat jako významné, proto bude položka zásob dle IAS/IFRS vykázána ve stejné výši jako dle ČPP.

Pohledávky

Podnik eviduje dlouhodobé pohledávky v celkové výši 14 mil. Kč a krátkodobé pohledávky v celkové částce 2 735 mil. Kč. U krátkodobých pohledávek, které jsou z větší části tvořeny pohledávkami z obchodních vztahů, lze říci, že je u nich velmi pravděpodobný budoucí ekonomický prospěch pro podnik a že jsou spolehlivě ocenitelné. Je tedy možné vykázat je jako aktivum, ke změně v této části rozvahy nedojde. Avšak u dlouhodobých pohledávek existuje, podobně jako u úpravy významných náhradních dílů, zásadní rozdíl v jejich zařazení v rozvaze mezi ČPP a IAS/IFRS. Pokud podnik vlastní dlouhodobé pohledávky, musí je dle standardu IAS 1 evidovat jako součást dlouhodobých aktiv a oceňovat v současné hodnotě budoucích

peněžních příjmů. Jako konkrétní příklad pro aplikaci standardů IAS/IFRS byla vybrána pohledávka za zaměstnancem v celkové hodnotě 85 560 Kč. Tato pohledávka vznikla v druhé polovině roku 2011 a má být splacena do konce roku 2013.

Současná hodnota dané pohledávky, jež představuje hodnotu, kterou potřebuje podnik v tomto okamžiku, aby mohl za určitou dobu přijmout pohledávku, se vypočte z následujícího vzorce.

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

Za proměnnou P bude dosazen očekávaný příjem, tj. 85 560 Kč. Proměnná n, představující počet diskontovaných splátek, bude rovna jedné, neboť se zaměstnanec rozhodl nepřistoupit na navrhovaný splátkový kalendář a splatit celou částku najednou. Výše dosazované úrokové míry byla stanovena na 10%. Po dosazení těchto hodnot do výše uvedeného vzorce získáváme tuto rovnici:

$$\text{Současná hodnota splátek (PV)} = \sum \left[\frac{85\,560}{(1+0,1)^1} \right] = 77\,782 \text{ Kč}$$

Z rovnice jasně vyplývá, že současná hodnota splátky této dlouhodobé pohledávky, v níž bude pohledávka vykazována v rozvaze dle IAS/IFRS, je 77 782 Kč. Současně s tím je nezbytné odúčtovat původní hodnotu pohledávky z oběžných aktiv, kde byla dle ČPP zařazena.

Vliv těchto výše popsaných změn na rozvahu podniku názorně zobrazuje transformační tabulka č. 24.

Tabulka č. 24: Vliv změny oceňování pohledávek na aktiva, (v Kč)

AKTIVA	PS	Změna	KS
Dlouhodobý nehmotný majetek	617 000 000	0	617 000 000
Dlouhodobý hmotný majetek	9 313 284 666	+ 77 782	9 313 362 448
Dlouhodobý finanční majetek	640 000 000	0	640 000 000
Oběžná aktiva	16 101 000 000	- 85 560	16 100 914 440
Časové rozlišení	93 000 000	0	93 000 000
Aktiva celkem	26 764 284 670	- 7 778	26 764 276 890

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Tabulka č. 25: Vliv změny oceňování pohledávek na pasiva, (v Kč)

PASIVA	PS	Změna	KS
Vlastní kapitál	10 279 284 670	- 7 778	10 279 276 890
Cizí zdroje	15 916 000 000	0	15 916 000 000
Časové rozlišení	569 000 000	0	569 000 000
Pasiva celkem	26 764 284 670	- 7 778	26 764 276 890

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

5.2.4 Časové rozlišení

Tato část rozvahy představuje náklady a příjmy příštích období. Na rozdíl od ČPP, které vyžadují vyčlenění časového rozlišení do samostatného oddílu rozvahy, standard IAS 1 vyžaduje rozdělení položek časového rozlišení na krátkodobá a dlouhodobá aktiva, což zvyšuje vypovídací schopnost rozvahy.

Náklady příštích období v celkové výši 91 mil. Kč zahrnují zejména nájemné a jiné služby placené předem. Z této částky má být v průběhu roku 2013 rozpuštěno 72 mil. Kč, které je tudíž dle IAS/IFRS třeba vykázat mezi krátkodobými aktivy. Ostatní náklady příštích období vykáže podnik jako dlouhodobá aktiva.

Příjmy příštích období v hodnotě 2 mil. Kč představují především časově rozlišené výnosy z cenných papírů a termínovaných vkladů. Celá tato suma bude vykázána mezi krátkodobými aktivy, neboť má být rozpuštěna v roce 2013.

Vliv změny vykazování položek časového rozlišení zobrazuje tabulka č. 26.

Tabulka č. 26: Vliv změny vykazování časového rozlišení na aktiva (v mil. Kč)

AKTIVA	PS	Změna	KS
Dlouhodobý nehmotný majetek	617	0	617
Dlouhodobý hmotný majetek	9 313, 362 448	+ 19	9332,362448
Dlouhodobý finanční majetek	640	0	640
Oběžná aktiva	16 100, 914 44	+ 74	16 174, 914 44
Časové rozlišení	93	- 93	0
Aktiva celkem	26 764, 276 890	0	26 764, 276 890

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

5.2.5 Vlastní kapitál

Pro předposlední upravovanou část rozvahy, vlastní kapitál, neexistuje v rámci IAS/IFRS samostatný standard. Při aplikaci principů IAS/IFRS je třeba hledat řešení této problematiky především v Koncepčním rámci a standardu IAS 1 – Presentace účetní závěrky. Z dalších standardů, jež mají vliv na oblast vlastního kapitálu, lze jmenovat např. IAS 16 – Pozemky, budovy, zařízení, IAS 32 – Finanční nástroje: zveřejňování a prezentace nebo IAS 38 – Nehmotná aktiva. Struktura vlastního kapitálu podniku dle ČPP je zobrazena v tabulce č. 27.

Tabulka č. 27: Vlastní kapitál společnosti Česká pošta, s.p. (v mil. Kč)

Vlastní kapitál	Zůstatek k 31.12.2012
Základní kapitál	3 588
Kapitálové fondy	6 057
Zákonný rezervní fond	359
Ostatní fondy ze zisku	16
Hospodářský výsledek běžného období	259, 276 888
Celkem	10 279, 276 890

Zdroj: Výroční zpráva České pošty, s.p. 2012

U výše uvedených jednotlivých složek vlastního kapitálu je při aplikaci principů IAS/IFRS nezbytné prověřit, zda-li některá z nich nenaplnuje definici závazku. Takovou položku by bylo nutné vyčlenit z vlastního kapitálu a evidovat mezi závazky. Tento postup vyplývá z definice vlastního kapitálu uvedeného v Koncepčním rámci, kde je charakterizován jako zbytek aktiv po odečtení všech závazků.

V případě České pošty, s.p. budou takovou položkou ostatní fondy ze zisku, které představují fond kulturních a sociálních potřeb, jenž je podnikem tvořen na základě Vyhlášky č. 114/2002 Sb. Prostředky tohoto fondu se podnik zavazuje využít dle rozpočtu sestaveného po dohodě s odborovou organizací na příspěvky na stravování, dovolenou, kulturní či sportovní akce pro své zaměstnance. Dle IAS/IFRS se tedy jedná o závazek společnosti vůči zaměstnancům, a proto je potřeba tento fond evidovat mezi závazky nikoliv ve vlastním kapitálu. Podobně jako v předchozí podkapitole, je i zde nutné rozlišit, zda má položka dlouhodobý či krátkodobý charakter, a podle toho ji zařadit mezi dlouhodobé nebo krátkodobé závazky. Celý závazek vůči zaměstnancům v hodnotě 16 mil. Kč bude spolu s přidělem ze zisku roku 2012 vynaložen na kulturní a sociální potřeby zaměstnanců v průběhu roku 2013, tudíž bude vykázán jako krátkodobý závazek společnosti.

Tabulka č. 28: Vliv změn vykazování vlastního kapitálu na pasiva, (v mil. Kč)

PASIVA	PS	Změna	KS
Vlastní kapitál	10 279, 276 890	- 16	10 263, 276 890
Cizí zdroje	15 916	+ 16	15 932
Časové rozlišení	569	0	569
Pasiva celkem	26 764, 276 890	0	26 764, 276 890

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

5.2.6 Cizí zdroje

Oblast cizích zdrojů zahrnuje rezervy tvořené podnikem, jeho dlouhodobé závazky (v podobě odloženého daňového závazku), krátkodobé závazky (tvořené především

závazky z obchodních vztahů), také bankovní úvěry a výpomoci a časové rozlišení. Z těchto vyjmenovaných položek pasiv lze asi nejvýraznější odlišnost v jejich evidenci dle ČPP a dle IAS/IFRS spatřovat právě u první z nich, tedy u rezerv. Proto bude tato podkapitola zaměřena především na rezervy, jež upravuje standard IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.

Následující tabulka č. 29 zobrazuje jednotlivé rezervy vytvářené podnikem dle ČPP.

Tabulka č. 29: Rezervy České pošty, s.p., (v mil. Kč)

Rezervy	Zůstatek k 31.12.2012
Sociální a zdravotní pojištění	138
Nevybraná dovolená	196
Zaměstnanecké požitky	171
Rezerva na odstupné	78
Nenárokové složky mezd	181
Ostatní	18
Celkem	782

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Aby bylo možné vykázat danou položku jako rezervu, musí podle IAS/IFRS splňovat tři základní kritéria, tzv. test na rezervu. První podmínkou je existence současného závazku jako výsledku minulé události. Dále musí být pravděpodobné, že při vypořádání závazku dojde k čerpání zdrojů přinášejících ekonomický prospěch společnosti. Poslední podmínkou pak je, zda je závazek spolehlivě ocenitelný.

Vzhledem k množství rezerv vytvářených podnikem, zde nebudou rozebírány všechny druhy rezerv, ale byli zvoleni tři reprezentanti, na nichž bude ukázána implementace principů IAS/IFRS.

Prvním vzorovým příkladem je rezerva na odstupné a konkurenční doložky, která činila k 31.12.2012 78 mil. Kč. Ta byla vytvořena v souvislosti s postupným snižováním počtu zaměstnanců v následujících letech, které bylo schváleno vedením podniku a následně komunikováno zaměstnancům a odborům. Je tedy jasné, že společnosti na základě tohoto rozhodnutí vznikl současný závazek. Také je zde pravděpodobný odliv zdrojů a velikost závazku je spolehlivě ocenitelná na základě plánu snižování počtu zaměstnanců, který byl vypracován úsekem pro řízení lidských zdrojů. V tomto případě bude rezerva vytvořena.

Druhým reprezentantem je rezerva na nenárokové složky mezd, jež se skládá především z předpokládaných mimořádných odměn ze strany vedení a dále z individuálních bonusů smluvních mezd. Tato rezerva byla vytvořena ve výši 181 mil. Kč, avšak

po provedení testu na rezervy je zřejmé, že dle IAS/IFRS se nebude jednat o rezervu, ale pouze o podmíněný závazek podniku, neboť velikost tohoto závazku není spolehlivě určitelná. Vzhledem k tomu, že podmíněné závazky nejsou vykazovány ve výkazu finanční pozice, ale jen popsány v příloze účetních výkazů, je třeba celou tuto rezervu rozpustit. Důsledkem rozpuštění rezervy bude nárůst výsledku hospodaření minulého období o 181 mil. Kč a současně pokles celkové hodnoty rezerv o stejnou částku. Tyto změny v rozvaze zobrazuje tabulka č. 30.

Posledním zvoleným příkladem jsou ostatní rezervy, v hodnotě 18 mil. Kč, které byly vytvořeny zejména za účelem pokrytí známých rizik a pravděpodobných ztrát z probíhajících soudních a mimosoudních sporů a z nich vyplývajících závazků. Součástí těchto rezerv je např. náhrada ušlého zisku apod. Tento reprezentant zcela jasně splňuje všechna stanovená kritéria a může být vykázán společností jako rezerva.

Tabulka č. 30: Vliv změn vykazování rezerv na pasiva, (v mil. Kč)

PASIVA	PS	Změna	KS
Vlastní kapitál	10 263,276 890	+ 181	10 444,276 890
Cizí zdroje	15 932	- 181	15 751
Časové rozlišení	569	0	569
Pasiva celkem	26 764, 276 890	0	26 764, 276 890

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

5.2.7 Časové rozlišení

Tato část rozvahy představuje výdaje a výnosy příštích období. Úprava položky časového rozlišení bude velice podobná jako v podkapitole 5.2.4., která se věnuje úpravě položky časového rozlišení vykázaného v aktivech.

Standard IAS 1 vyžaduje rozdělení položek časového rozlišení zařazených v pasivech mezi krátkodobé a dlouhodobé pasiva.

Výnosy příštích období, v celkové výši 566 mil. Kč, zahrnují především předem přijaté poštovní výplatné pro nastavení dálkově kreditovaných výplatních strojů. Z této částky má být v roce 2013 rozpuštěno 478 mil. Kč, které je dle IAS/IFRS nutné vykázat mezi krátkodobými pasivy. Ostatní výnosy příštích období vykáže podnik v dlouhodobých pasivech.

Výdaje příštích období, v hodnotě 3 mil. Kč, představují zejména časové rozlišení odměny za obstaravatelské služby. Celá tato částka bude, vzhledem k tomu, že má být rozpuštěna v roce 2013, vykázána mezi krátkodobými pasivy.

Vliv změny vykazování položek časového rozlišení zobrazuje tabulka č. 31.

Tabulka č. 31: Vliv změny vykazování časového rozlišení na pasiva, (v mil. Kč)

PASIVA	PS	Změna	KS
Vlastní kapitál	10 444,276890	0	10 444,276890
Cizí zdroje	15 751	+569	16320
Časové rozlišení	569	-569	0
Pasiva celkem	26 764,276 89	0	26 764, 276 890

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

5.2.8 Výnosy a náklady

Oblast nákladů a výnosů podniku bude ovlivněna nejen změnami, jež byly provedeny výše v této kapitole, ale také je nezbytné provést další úpravy vyplývající z odlišného pojetí výnosů a nákladů v Českých právních předpisech a v Mezinárodních účetních standardech.

Rozložení výnosů společnosti přehledně zobrazuje tabulka č. 32, z níž je patrné, že největší podíl výnosů tvoří položka výkony, jejíž hodnota je 19 663 mil. Kč.

Tabulka č. 32: Výnosy České pošty, s.p., (v mil. Kč)

Výnosy	Stav k 31.12.2012
Tržby z prodeje zboží	283
Výkony	19 663
<i>Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb</i>	19 646
<i>Změna stavu zásob vlastní činnosti</i>	0
<i>Aktivace</i>	17
Tržby z prodeje DM	6
Ostatní provozní výnosy	231
Výnosy celkem	20 183

Zdroj: Výroční zpráva ČP, s.p., vlastní zpracování, 2013

Rozdílné pojetí je dáno především tím, kdo je primárním uživatelem informací z účetních výkazů. Zatímco u ČPP jsou informace z účetních výkazů využívány zejména finančním úřadem jako podklad pro výpočet daně ze zisku, v rámci IAS/IFRS zobrazují tyto informace výkonnost a finanční pozici firmy a složí především investorům. Proto standardy IAS/IFRS upravují především vykazování výnosů (IAS 18) a nekladou takový důraz na podrobné členění nákladů, neexistuje ani samostatný standard, který by vykazování a účtování nákladů upravoval.

Další důležitou skutečností, ve které se liší IAS/IFRS od ČPP, je rozlišení výnosů (Revenues) vzniklých v důsledku hlavní podnikatelské činnosti od výnosů (Gains) zahrnujících přínosy z vedlejších nebo okrajových činností podniku. Podobně jsou pak

členěny též náklady na náklady (Expenses) vzniklé hlavní činností společnosti a na náklady (Looses) z vedlejších a okrajových činností podniku.

Výraznou odlišností mezi ČPP a IAS/IFRS je také účtování změny stavu zásob vlastní činnosti, kdy české účetní předpisy chápou změnu množství výrobků vytvořených vlastní činností jako změnu ve výnosech a mezinárodní účetní standardy naopak jako změnu v nákladech. V případě, že by podnik měl ve svých výnosech vykázat tuto položku, bylo by třeba ji vyřadit a místo toho ji vykázat pouze jako korekci nákladů. Také aktivace je dle IAS 1 chápána jako úprava nákladů a postup tedy bude shodný jako u položky změna stavu zásob.

Úpravy nákladů a výnosů, jež byly provedeny, zaznamenává následující tabulka.

Tabulka č. 33: Úprava výnosů a nákladů, (v mil. Kč)

	ČPP		IAS/IFRS	
	Výnosy	Náklady	Výnosy	Náklady
Tržby z prodeje zboží	283		283	
Výkony				
<i>Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb</i>	19 646		19 646	
<i>Změna stavu zásob vlastní činnosti</i>	0			0
<i>Aktivace</i>	17			-17
Tržby z prodeje DM	6		6	
Zůstatková cena prodaného DM		2		2
Ostatní provozní výnosy	231		231	
Výnosy celkem	20 183	2	20 166	-15

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Položky tržby za prodej vlastních výrobků a služeb a tržby z prodeje zboží budou dle IAS/IFRS vykázány ve stejné částce jako dle ČPN, tj. 19 646 mil. Kč a 283 mil. Kč, neboť splňují podmínky stanovené standardem IAS 18 pro uznání výnosů i dle IAS/IFRS. Ke změně došlo u položek změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, které budou dle IAS/IFRS vykázány jako úprava nákladů.

Jak přehledně zobrazuje tabulka č. 34, rozdílnost účtování nemá v konečném důsledku vliv na dosažený výsledek hospodaření, neboť se pouze změnila struktura vykázování. Avšak tato změna se promítne změnou hodnot ukazatelů finanční analýzy, podnik účtující dle českých předpisů bude dosahovat jiných výsledků než podnik účtující dle IAS/IFRS.

Tabulka č. 34: Vliv změny účtování výnosů a nákladů na výsledek hospodaření

	ČPP	IAS/IFRS
Výnosy	20 183	20 166
Náklady	2	-15
Výsledek hospodaření	20 181	20 181

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

5.3 Porovnání základních poměrových ukazatelů vypočtených z výkazů dle ČPP a IAS/IFRS

V této podkapitole budou porovnány difference základních prvků rozvahy sestavené dle Českých účetních předpisů a dle Mezinárodních účetních standardů. Ty vznikly důsledkem rozdílných koncepčních filozofií těchto účetních systémů. Míru vlivu těchto odlišností na finanční analýzu podniku pak názorně ukazuje srovnání základních poměrových ukazatelů vypočítaných z výkazů dle ČPP a dle IAS/IFRS. Metody výpočtu poměrových ukazatelů byly popsány v kapitole 4.

Velmi přehledně zobrazuje hodnoty jednotlivých položek rozvahy a jejich difference tabulka č. 35. V prvním sloupci jsou zaznamenány částky dle IAS/IFRS, v druhém dle ČPP. Poslední sloupec tabulky představuje rozdíl prvních dvou sloupců, kde kladné hodnoty zobrazují nárůst dané položky v důsledku aplikace standardů IAS/IFRS a naopak.

Tabulka č. 35: Rozdíly základních položek rozvahy dle IAS/IFRS a ČPP (v mil.Kč)

Aktiva	IAS/IFRS	ČPP	Rozdíl
Dlouhodobý nehmotný majetek	617	617	0
Dlouhodobý hmotný majetek	9332,362448	9 315	17,362448
Dlouhodobý finanční majetek	640	640	0
Oběžná aktiva	16 174, 914 44	16 101	73,91444
Časové rozlišení	0	93	-93
Aktiva celkem	26 764,27689	26 766	-1,72311
Pasiva			
Vlastní kapitál	10 444,276890	10 281	163,27689
Cizí zdroje	16320	15 916	404
Časové rozlišení	0	569	-569
Pasiva celkem	26 764,27689	26 766	-1,72311

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Implementace standardů IAS/IFRS se projevila ve výkazech podniku hned několika důležitými změnami. Došlo k viditelnému nárůstu dlouhodobých aktiv o 17,362448 mil. Kč a také k nárůstu oběžných aktiv podniku a to o 73,91444 mil. Kč. Tento dvojí nárůst byl však kompenzován rozpuštěním položky časového rozlišení

ve výši 93 mil. Kč, takže v konečném důsledku došlo naopak ke snížení hodnoty celkových aktiv dle IAS/IFRS oproti hodnotě dle ČPP (o 1,72311 mil. Kč).

Vývoj na straně pasiv lze pozorovat v druhé části tabulky č. 35. Vlastní kapitál podniku dle IAS/IFRS vykazoval nárůst o 163,27689 mil. Kč oproti hodnotě podle ČPP, a to především díky rozpuštění rezervy ve výši 181 mil. Kč, kterou nebylo možné dle Mezinárodních účetních standardů uznat. U položky cizích zdrojů je taktéž zřetelné výrazné navýšení a to dokonce o 404 mil. Kč. Tento nárůst způsobilo rozpuštění položky časového rozlišení mezi krátkodobé a dlouhodobé závazky, jak vyžadují standardy IAS/IFRS.

Do jaké míry budou mít popsané odlišnosti v rozvaze dle ČPP a dle IAS/IFRS vliv na výpočet poměrových ukazatelů lze vyčíst z jejich porovnání v následujících sloupcových grafech a k nim náležitých výpočtech.

Běžná likvidita

Likvidita představuje schopnost podniku hradit své splatné závazky. Vypočte se dle vzorce:

- $\text{Běžná likvidita} = \text{oběžná aktiva} / \text{krátkodobé závazky}$

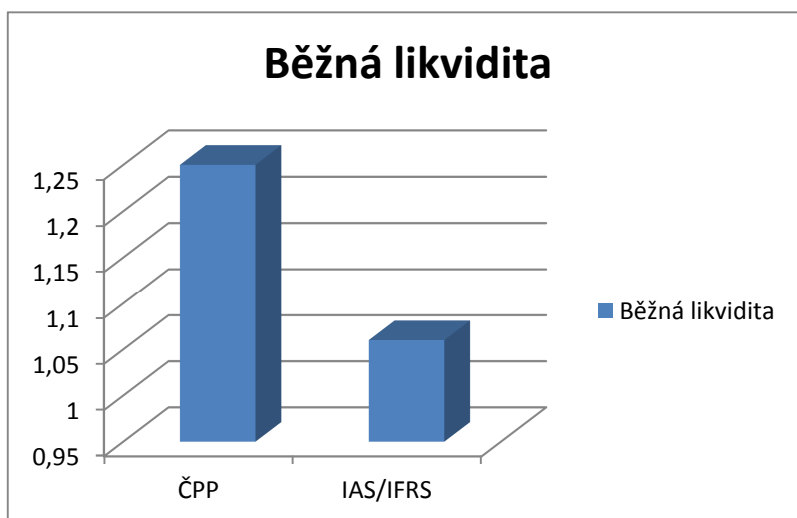
Porovnání hodnot běžné likvidity ukazuje tabulka č. 36 a grafické znázornění je obsahem grafu č. 2.

Tabulka č. 36: Běžná likvidita – srovnání ČPP a IAS/IFRS za rok 2012

	ČPP	IAS/IFRS
Běžná likvidita	1,25	1,06

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Graf č. 2: Běžná likvidita – srovnání ČPP a IAS/IFRS v roce 2012



Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Z uvedených výsledků je vidět, že aplikací standardů IAS/IFRS došlo k poklesu ukazatele likvidity z hodnoty 1,25 na 1,06.

Ukazatele rentability

Tyto ukazatele hodnotící ziskovost podniku je možné vypočítat dle následujících vzorců:

- Rentabilita aktiv (ROA) = zisk před úroky a zdaněním (EBIT)/ celková aktiva
- Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) = zisk po zdanění (EAT) / vlastní kapitál
- Rentabilita tržeb (ROS) = zisk před úroky a zdaněním (EBIT)/ tržby

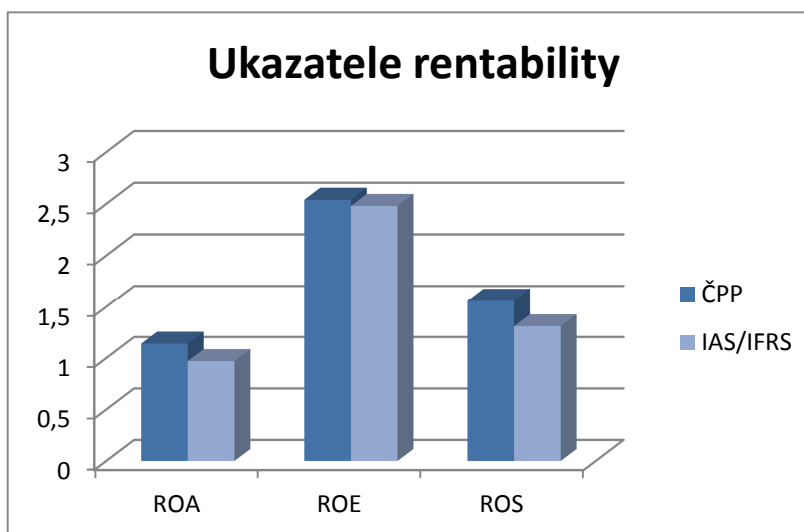
Tabulka č. 37: Ukazatele rentability – srovnání ČPP a IAS/IFRS za rok 2012

	ČPP	IAS/IFRS
Rentabilita aktiv (ROA v %)	1,14	0,97
Rentabilita vl. kapitálu (ROE v %)	2,54	2,48
Rentabilita tržeb (ROS v %)	1,56	1,31

Zdroj: vlastní zpracování, 2013

I zde je jasně patrný pokles jednotlivých hodnot způsobený vlivem IAS/IFRS na položky rozvahy. Došlo ke snížení rentability aktiv podniku z původních 1,14% na pouhých 0,97%, dále ke snížení rentability vlastního kapitálu z 2,54% na 2,48% a také k poklesu rentability tržeb z 1,56% na 1,31%. Tyto změny graficky zobrazuje obrázek č. 3.

Graf č. 3: Ukazatele rentability – srovnáním ČPP a IAS/IFRS v roce 2012



Zdroj: vlastní zpracování 2013

Ukazatel zadluženosti

Z jak velké části jsou celková aktiva společnosti financována z cizích zdrojů, je zjišťováno pomocí ukazatele celkové zadluženosti.

Celková zadluženost = cizí zdroje / celková pasiva

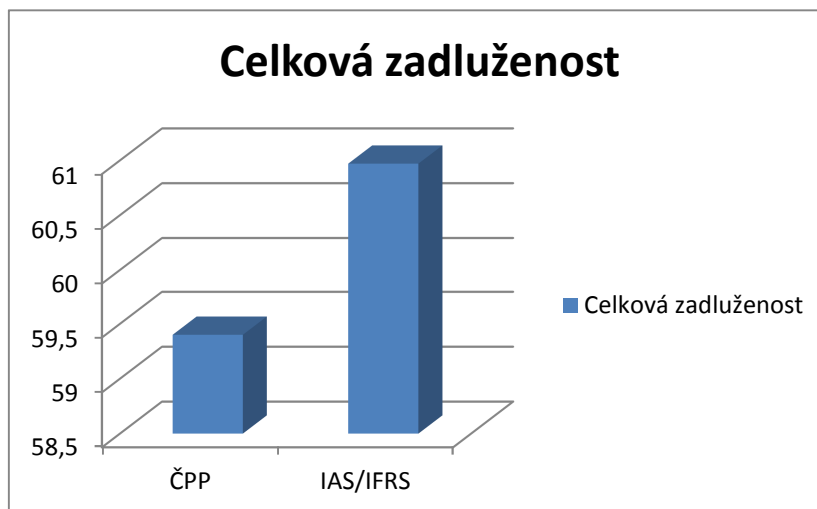
Tabulka č. 38: Celková zadluženost – srovnání ČPP a IAS/IFRS v roce 2012

	ČPP	IAS/IFRS
Celková zadluženost (v %)	59,4	60,97

Zdroj: vlastní zpracování 2013

Zatímco u všech předchozích poměrových ukazatelů došlo vlivem aplikace standardů IAS/IFRS k poklesu jejich hodnot, ukazatel celkové zadluženosti společnosti naopak zaznamenal nárůst z 59,4% na 60,97%, což je způsobeno navýšením položky cizí zdroje.

Graf č. 4: Celková zadluženost – srovnání ČPP a IAS/IFRS v roce 2012



Zdroj: vlastní zpracování 2013

Ukazatel aktivity

Rychlost obratu celkových aktiv, tedy efektivnost při hospodaření s aktivy, stanoví podnik dle vzorce:

Obrat celkových aktiv = tržby / celková aktiva

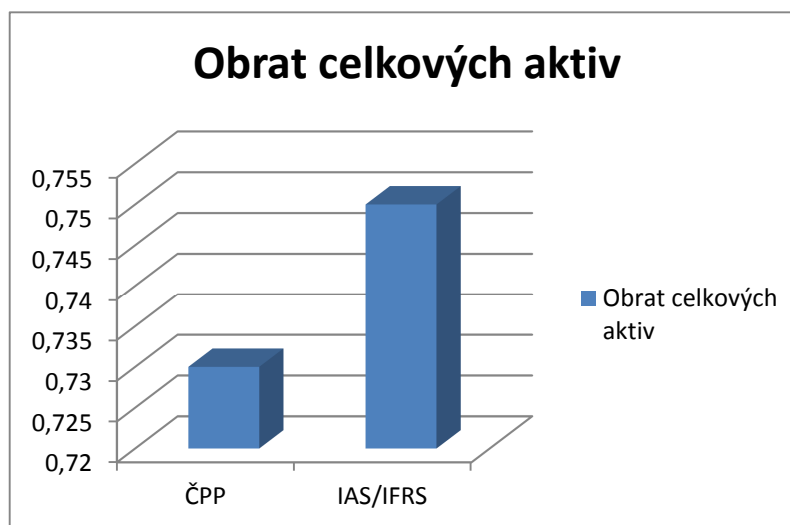
Tabulka č. 39: Obrat celkových aktiv – srovnání ČPP a IAS/IAS/IFRS v roce 2012

	ČPP	IAS/IFRS
Obrat celkových aktiv	0,73	0,75

Zdroj: vlastní zpracování 2013

Z tabulky je patrné, že změna obratu celkových aktiv nebyla nikterak výrazná, jeho hodnota vzrostla z původních 0,73 na 0,75.

Graf č. 5: Obrat celkových aktiv – srovnání ČPP a IAS/IFRS v roce 2012



Zdroj: vlastní zpracování, 2013

Z předchozích výpočtů a grafů je zcela jasně viditelné, že implementace principů IAS/IFRS způsobila vznik nezanedbatelných diferencí v základních položkách rozvahy a tudíž výrazně ovlivnila hodnoty poměrových ukazatelů z nich vypočtených.

Nelze samozřejmě zobecnit tyto dosažené výsledky a předpokládat, že vliv Mezinárodních účetních standardů na ukazatele finanční analýzy bude vždy shodný, tj. například, že vždy vzroste obrat celkových aktiv a zadluženost podniku či že klesne hodnota ukazatele likvidity. Tato myšlenka by byla zcela mylná. Je jasné, že vliv IAS/IFRS na jednotlivé položky rozvahy bude u různých společností rozdílný, neboť tento účetní systém považuje za primárního uživatele informací ziskatelných z účetní závěrky především investory podniku, a proto je jeho snahou podat co nejpřesnější informace o daném podniku a zamezit možnému zkreslování účetních dat. Konkrétní vliv IAS/IFRS na dosažené hodnoty ukazatelů finanční analýzy a na velikost odlišností jednotlivých položek rozvahy bude především záviset na struktuře a výši jednotlivých položek účetních výkazů a také na účetních metodách doposud podnikem využívaných.

Závěr

Cílem této práce bylo posoudit vliv Mezinárodních standardů IAS/IFRS na sestavení účetní závěrky podniku původně vykazujícího dle českých právních předpisů a posoudit dopad vzniklých diferencí na vypovídací hodnotu účetních výkazů společnosti a také na finanční analýzu.

Provedené praktické srovnání aplikace principů IAS/IFRS a ČPP ve výkazech státního podniku Česká pošta potvrdilo, že i nadále jsou zde významné odlišnosti obou účetních systémů, a to i navzdory snahám o jejich harmonizaci. To je dáno především rozdílným primárním cílem účetních výkazů v jednotlivých systémech. Hlavním úkolem účetních výkazů je podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví poskytnout informace o finanční pozici a výkonnosti podniku, přičemž primárními uživateli by měli být především investoři. V případě českých právních předpisů je hlavním uživatelem informací z účetní závěrky finanční úřad, jemuž tyto údaje slouží jako podklad pro stanovení výše daňové povinnosti společnosti. Je zde tedy velká provázanost mezi účetním a daňovým systémem. Konkrétní výši odchylek, jež vznikly implementací Mezinárodních účetních standardů, zachycuje pátá kapitola mé diplomové práce. Současně je z této části patrné, že téměř u všech zkoumaných položek došlo vlivem aplikace principů IAS/IFRS k jejich významným změnám, z nichž lze jmenovat například rozpuštění rezervy na nenárokové složky mezd ve výši 181 mil. Kč, jež nesplňuje požadavky IAS/IFRS na vykázání rezervy, a proto bude evidována pouze jako podmíněný závazek a to v příloze účetní závěrky.

Tyto rozdíly mají samozřejmě vliv i na finanční analýzu. Toto bylo demonstrováno na příkladu srovnání základních poměrových ukazatelů vypočítaných z výkazů sestavených dle ČPP a dle IAS/IFRS. Například u ukazatele běžné likvidity došlo implementací IAS/IFRS k poklesu z původní hodnoty 1,25 na 1,06. Avšak nelze na základě těchto získaných výsledků tvrdit, že aplikace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví v podniku povede vždy ke stejným změnám ve výkazech společnosti a v ukazatelích finanční analýzy. Kupříkladu není možné říci, že ukazatel běžní likvidity vlivem aplikace IAS/IFRS vždy poklesne. Povede pouze ke zvýšení vypovídací hodnoty účetních výkazů společnosti a podání pravdivějších informací o finančním postavení a výkonnosti podniku ve srovnání s výkazy sestavenými dle českých právních předpisů.

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Oceňovací základny uplatňované v systému IAS/IFRS	25
Tabulka č. 2: Kritéria krátkodobosti aktiv a závazků v systému IAS/IFRS	27
Tabulka č. 3: Ukazatel běžné likvidity 2010-2012	40
Tabulka č. 4: Ukazatele rentability 2010-2012.....	40
Tabulka č. 5: Ukazatel celkové zadluženosti 2010-2012	41
Tabulka č. 6: Ukazatel obratu celkových aktiv 2010-2012	41
Tabulka č. 7: Dlouhodobý hmotný majetek společnosti Česká pošta, s.p. (v mil. Kč) ..	43
Tabulka č. 8: Předpokládaná doba životnosti DHM dle ČPP.....	44
Tabulka č. 9: Dlouhodobý nehmotný majetek České pošty, s.p. (v mil. Kč)	45
Tabulka č. 10: Rozpis položek DNM České pošty, s.p. za rok 2012, (v mil. Kč).....	48
Tabulka č. 11: Změny dlouhodobého nehmotného majetku, (v mil. Kč).....	49
Tabulka č. 12: Změny vlastního kapitálu a cizích zdrojů, (v mil. Kč)	50
Tabulka č. 13: Rozpis položek DHM České pošty, s.p. za rok 2012, (v mil. Kč).....	50
Tabulka č. 14: Předpokládaná doba životnosti významných komponent budovy.....	52
Tabulka č. 15: Výpočet vstupní ceny budovy, (v Kč)	52
Tabulka č. 16: Změny DHM vlivem komponentního odepisování, (v mil. Kč).....	54
Tabulka č. 17: Změny pasiv vlivem komponentního odepisování, (v mil. Kč)	55
Tabulka č. 18: Struktura samostatných věcí movitých České pošty, s.p., (v mil. Kč) ...	55
Tabulka č. 19: Odpisový plán vysokozdvizného vozíku dle ČPP, (v Kč).....	56
Tabulka č. 20: Odpisový plán při využití metody SYD, (v Kč)	56
Tabulka č. 21: Odpisový plán při využití metody DDB, (v Kč).....	57
Tabulka č. 22: Srovnání odpisových metod a jejich vliv na VH, (v Kč).....	57
Tabulka č. 23: Rozpis položek oběžných aktiv České pošty, s.p., (v mil. Kč).....	58
Tabulka č. 24: Vliv změny oceňování pohledávek na aktiva, (v Kč).....	59
Tabulka č. 25: Vliv změny oceňování pohledávek na pasiva, (v Kč)	59
Tabulka č. 26: Vliv změny vykazování časového rozlišení na aktiva (v mil. Kč)	60
Tabulka č. 27: Vlastní kapitál společnosti Česká pošta, s.p. (v mil. Kč).....	61
Tabulka č. 28: Vliv změn vykazování vlastního kapitálu na pasiva, (v mil. Kč).....	61
Tabulka č. 29: Rezervy České pošty, s.p., (v mil. Kč)	62
Tabulka č. 30: Vliv změn vykazování rezerv na pasiva, (v mil. Kč).....	63
Tabulka č. 31: Vliv změny vykazování časového rozlišení na pasiva, (v mil. Kč).....	64
Tabulka č. 32: Výnosy České pošty, s.p., (v mil. Kč)	64

Tabulka č. 33: Úprava výnosů a nákladů, (v mil. Kč)	65
Tabulka č. 34: Vliv změny účtování výnosů a nákladů na výsledek hospodaření	66
Tabulka č. 35: Rozdíly základních položek rozvahy dle IAS/IFRS a ČPP (v mil.Kč) ..	66
Tabulka č. 36: Běžná likvidita – srovnání ČPP a IAS/IFRS za rok 2012.....	67
Tabulka č. 37: Ukazatele rentability – srovnání ČPP a IAS/IFRS za rok 2012	68
Tabulka č. 38: Celková zadluženost – srovnání ČPP a IAS/IFRS v roce 2012.....	69
Tabulka č. 39: Obrat celkových aktiv – srovnání ČPP a IAS/IAS/IFRS v roce 2012....	70

Seznam obrázků

Obrázek č. 1: Vztahy mezi finančními výkazy.....	14
Obrázek č. 2: Horizontální schéma rozvahy.....	14

Seznam grafů

Graf č. 1: Výsledky hospodaření	39
Graf č. 2: Běžná likvidita – srovnání ČPP a IAS/IFRS v roce 2012	68
Graf č. 3: Ukazatele rentability – srovnáním ČPP a IAS/IFRS v roce 2012	69
Graf č. 4: Celková zadluženost – srovnání ČPP a IAS/IFRS v roce 2012	70
Graf č. 5: Obrat celkových aktiv – srovnání ČPP a IAS/IFRS v roce 2012	71

Seznam použitých zkratk

DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
EU	Evropská unie
ČPP	České právní předpisy
IAS/IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
OA	Oběžná aktiva
ROA	Rentabilita aktiv
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu
ROS	Rentabilita tržeb
VK	Vlastní kapitál
VH	Výsledek hospodaření
ZC	Zůstatková cena

Seznam použité literatury

- [1] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních účetních standardů IFRS*. 3. vydání, Brno: Computer Press, a.s., 2011, ISBN 978-80-251-3652-2
- [3] HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS*. 1. vydání, Praha: Kernberg Publishing, 2007, ISBN 978-80-903962-2-7
- [4] HINKE, Jana; BÁRKOVÁ, Dana. *Účetnictví 2.1*. vydání, Praha: Grada Publishig, a.s., 2010, ISBN 978-80-247-3516-0
- [5] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 16. vydání, Praha: Polygon, 2006, ISBN 978-80-7273-130-0
- [6] KRUPOVÁ, L. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi*, 1. vydání. Praha: Vox a.s., 2009, ISBN 978-80-86324-76-0
- [7] MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vydání, Praha: Leges, s. r. o., 2009, ISBN 978-80-87212-13-4
- [8] PASEKOVÁ, Marie. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS*. 1. vydání, Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2006, ISBN 978-80-7318-413-3
- [9] RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 10. vydání, Olomouc: ANAG, s.r.o., 2010, ISBN 978-80-7263-580-1
- [10] ŠRÁMKOVÁ, Alice; JANOUŠKOVÁ, Martina; VOJÁČKOVÁ, Helena. *IAS/IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace*. 5. vydání, Praha: Institut Certifikace účetních, 2009., ISBN 978-80-86716-61-9
- [11] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [12] Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění

Seznam příloh

Příloha A: Rozvaha České pošty, s.p., 2012

Příloha B: Výkaz zisku a ztrát České pošty, s.p., 2012

Příloha C: Přehled o peněžních tocích České pošty, s.p., 2012

Příloha A – Rozvaha České pošty, s.p., 2012 -Aktiva

Rozvaha k 31. 12. 2012

(v mil. Kč)

Označení a	AKTIVA b	31. 12. 2012		31. 12. 2011	
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	39 018	12 252	26 766	21 775
	a z toho svěřené prostředky	9 905	0	9 905	5 138
B.	Dlouhodobý majetek	22 681	12 109	10 572	10 027
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	2 114	1 497	617	516
B. I. 1.	Software	1 656	1 361	295	251
	2. Ocenitelná práva	2	1	1	1
	3. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	167	131	36	34
	4. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	289	4	285	230
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	19 927	10 612	9 315	8 910
B. II. 1.	Pozemky	783	0	783	780
	2. Stavby	9 698	4 279	5 419	5 466
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	8 014	6 239	1 775	1 780
	4. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	4	0	4	4
	5. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	1 423	94	1 329	875
	6. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	5	0	5	5
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	640	0	640	601
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	25	0	25	18
	2. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	615	0	615	583
C.	Oběžná aktiva	16 244	143	16 101	11 620
	a z toho svěřené prostředky	9 905	0	9 905	5 138
C. I.	Zásoby	308	55	253	212
C. I. 1.	Materiál	226	46	180	140
	2. Zboží	82	9	73	72
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	14	0	14	13
	1. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	3	0	3	3
	2. Jiné pohledávky	11	0	11	10
C. III.	Krátkodobé pohledávky	2 823	88	2 735	2 745
C. III. a	z toho svěřené prostředky	296	0	296	346
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	1 689	63	1 626	1 724
	1. a z toho svěřené prostředky	296	0	296	346
	2. Pohledávky – ovládající a fiducí osoba	18	0	18	0
	3. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	2	0	2	0
	4. Stát – daňové pohledávky	145	0	145	182
	5. Krátkodobé poskytnuté zálohy	124	0	124	118
	6. Dohadné účty aktivní	770	0	770	672
	7. Jiné pohledávky	75	25	50	49
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	13 099	0	13 099	8 650
C. IV. a	z toho svěřené prostředky	9 609	0	9 609	4 792
C. IV. 1.	Peníze	4 176	0	4 176	4 108
	1. a z toho svěřené prostředky	4 176	0	4 176	4 026
	2. Účty v bankách	8 173	0	8 173	3 339
	2. a z toho svěřené prostředky	5 433	0	5 433	766
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	750	0	750	1 203
D. I.	Časové rozlišení	93	0	93	128
D. I. 1.	Náklady příštích období	91	0	91	122
	2. Příjmy příštích období	2	0	2	6

Příloha A: Rozvaha České pošty, s.p., 2012 - Pasiva

(v mil. Kč)

Označení a	PASIVA b	31. 12. 2012 6	31. 12. 2011 7
	PASIVA CELKEM	26 766	21 775
	a z toho svěřené prostředky	9 905	5 138
A.	Vlastní kapitál	10 281	10 159
A. I.	Základní kapitál	3 588	3 588
A. I. 1.	Základní kapitál	3 588	3 588
A. II.	Kapitálové fondy	6 057	5 861
A. II. 1.	Ostatní kapitálové fondy	6 037	5 868
A. II. 2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	20	-7
A. III.	Rezervní fond a ostatní fondy ze zisku	375	372
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond	359	359
A. III. 2.	Statutární a ostatní fondy	16	13
A. IV.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	261	338
B.	Cizí zdroje	15 916	10 874
	a z toho svěřené prostředky	9 905	5 138
B. I.	Rezervy	782	935
B. I. 1.	Ostatní rezervy	782	935
B. II.	Dlouhodobé závazky	272	225
B. II. 1.	Odložený daňový závazek	272	225
B. III.	Krátkodobé závazky	14 831	9 682
B. III. a	z toho svěřené prostředky	9 874	5 106
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	12 182	7 277
B. III. 1. a	z toho svěřené prostředky	9 874	5 106
B. III. 2.	Závazky - ovládající a fidejci osoba	1	1
B. III. 3.	Závazky k zaměstnancům	544	532
B. III. 4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	326	334
B. III. 5.	Stát - daňové závazky a dotace	81	80
B. III. 6.	Krátkodobé přijaté zálohy	44	14
B. III. 7.	Dohadné účty pasivní	1 232	1 102
B. III. 8.	Jiné závazky	421	342
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	31	32
B. IV. a	z toho svěřené prostředky	31	32
B. IV. 1.	Krátkodobé bankovní úvěry	31	32
B. IV. 1. a	z toho svěřené prostředky	31	32
C. I.	Časové rozlišení	569	742
C. I. 1.	Výdaje příštích období	3	129
C. I. 2.	Výnosy příštích období	566	613

Příloha B: Výkaz zisku a ztráty České pošty, s.p., 2012

Výkaz zisku a ztráty

(v mil. Kč)

Označení a	TEXT b	Skutečnost v účetním období	
		31. 12. 2012 1	31. 12. 2011 1
I.	Tržby za prodej zboží	283	452
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	222	381
+	Obchodní marže	61	71
II.	Výkony	19 663	20 002
II.	1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	19 646	20 076
	2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	0	-92
	3. Aktivace	17	18
B.	Výkonová spotřeba	5 585	5 519
B.	1. Spotřeba materiálu a energie	1 518	1 644
	2. Služby	4 067	3 875
+	Přidaná hodnota	14 139	14 554
C.	Osobní náklady	12 425	12 741
C.	1. Mzdové náklady	9 092	9 359
	2. Odměny členům orgánů společnosti	12	8
	3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	2 988	3 041
	4. Sociální náklady	333	333
D.	Daně a poplatky	106	92
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	976	956
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	6	2
III.	1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	6	2
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	2	1
F.	1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	2	1
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti	-143	108
IV.	Ostatní provozní výnosy	231	322
H.	Ostatní provozní náklady	759	614
*	Provozní výsledek hospodaření	251	366
V.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	11	11
V.	1. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	11	11
VI.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	14	25
VII.	Výnosové úroky	45	32
VIII.	Ostatní finanční výnosy	32	38
I.	Ostatní finanční náklady	47	53
*	Finanční výsledek hospodaření	55	53
J.	Daň z příjmů za běžnou činnost	45	81
J.	1. - splatná	3	81
	2. - odložená	42	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	261	338
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	261	338
***	Výsledek hospodaření před zdaněním	306	419

Příloha C: Přehled o peněžních tocích České pošty, s.p., 2012

Přehled o peněžních tocích za rok končící 31. prosince 2012

(v mil. Kč)

	2012	2011
P.	8 650	8 386
P.	4 792	4 538
Z.	306	419
A.1	803	1 241
A.1.1	995	965
A.1.2	-143	108
A.1.3	-4	-1
A.1.4	-45	-32
A.1.5	0	201
A.*	1 109	1 660
A.2	4 726	-236
A.2	4 817	254
A.2.1	53	-441
A.2.1	50	-106
A.2.2	4 713	238
A.2.2	4 767	360
A.2.3	-40	-33
A.**	5 835	1 424
A.**	4 817	254
A.4	45	32
A.5	-24	-49
A ***	5 856	1 407
A ***	4 817	254
B.1	-1 246	-978
B.2	5	2
B***	-1 241	-976
C.1	-166	-167
C.1.1	-166	-167
C***	-166	-167
F.	4 449	264
F.	4 817	254
R.	13 099	8 650
R.	9 609	4 792

Abstrakt

MENCLOVÁ, G. *Aplikace IAS/IFRS ve vybraném podniku.*

Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 84 s., 2014

Klíčová slova: diplomová práce, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, České právní předpisy, Česká pošta, finanční analýza

Předmětem této práce je srovnání principů uznávání, oceňování a vykazování základních prvků účetní závěrky podle českých účetních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a zhodnocení vlivu obou účetních systémů na finanční analýzu podnikatelského subjektu. První část práce je zaměřena na teoretické předpoklady pro uznání, oceňování a vykazování základních složek účetní závěrky dle českých právních předpisů a dle IAS/IFRS. Také jsou zde popsány hlavní rozdíly těchto účetních systémů, které budou mít vliv na účetní závěrku zvoleného podniku. Praktická část práce je věnována implementaci principů IAS/IFRS ve státním podniku Česká pošta a zhodnocení vlivu, jež tato implementace bude mít na účetní závěrku. V závěru práce je proveden výpočet a srovnání poměrových ukazatelů z účetních výkazů společnosti sestavených na základě českých právních předpisů a podle IAS/IFRS.

Abstrakt

MENCLOVÁ, G. *Application of IAS/IFRS in selected company.*

Diploma thesis. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 84 p., 2014

Key words: Diploma thesis, balance sheet, income statement, implementation of IAS/IFRS in a selected company, comparison of the accounting systems

The subject of this dissertation is comparing of principles of approving, evaluation and reporting of basic elements of the book closing by the Czech accounting regulations and the International Accounting Standards and analyzing of influences of both accounting systems for the financial analysis of the business entity. The first part of the dissertation targets the teoretical presumptions of acceptance, evaluation and reporting of basic elements of the book closing by the Czech law and by the IAS/IFRS. There are also described main differences of these accounting systems which will have an influence on the book closing of the specific company. The practical part is devoted to the implementation of the AIS/IFRS principles in the state enterprise the Czech Post and to the evaluation of the influence which this implementation will have at a book closing. At the end of the dissertation there are done the calculation and comparing of the ratio indexes from a company book closing assembled on the basics of the Czech law and by the IAS/IFRS.