

MENDELOVA ZEMĚDĚLSKÁ A LESNICKÁ UNIVERZITA V BRNĚ

Provozně ekonomická fakulta

Ústav účetnictví a daní

**KOMPARACE VYBRANÝCH OBLASTÍ ČESKÉHO
A NĚMECKÉHO ÚČETNICTVÍ**

Diplomová práce

VEDOUCÍ PRÁCE:
Ing. Patrik Svoboda, Ph. D.

VYPRACOVALA:
Bc. Petra Pavlíková

Brno 2006

Prohlášení:

Prohlašuji, že tuto diplomovou práci na téma: „Komparace vybraných oblastí českého a německého účetnictví“ jsem vypracovala samostatně s použitím literatury, kterou uvádím v seznamu.

V Brně dne 20. prosince 2006

.....

Poděkování:

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucímu diplomové práce, panu Ing. Patriku Svobodovi, Ph. D., za metodické vedení a cenné připomínky při zpracování této diplomové práce a také panu Ing. Janu Mackovi ze společnosti MANN+HUMMEL (CZ) za poskytnuté informace, materiály a čas strávený konzultacemi.

Abstract

Pavlíková, P. Comparison of selected areas of the Czech and the German accounting. Graduation theses. Brno, 2006.

This work provides a brief survey of the system of the Czech and the German accounting. Essential differences in the area of delimitation and estimation of particular items of the sheet and the income statement are introduced. The provided example will show a transfer of the Czech statement of balances in a particular accounting entity to a statement of balances which fulfills German legislative demands and demands of the controlling company. Reasons leading to certain adjustments of items which were found out from the Czech statement of balances and the impact of these changes on the company management are analyzed in detail. This work will be in the future used in the MANN+HUMMEL company (CZ) as a manual for the transfer of the Czech statement of balances to a statement of balances fulfilling German legislative demands and demands of the controlling company.

Abstrakt

Pavlíková, P. Komparace vybraných oblastí českého a německého účetnictví. Diplomová práce. Brno, 2006.

Tato práce vytváří stručný přehled o systému českého a německého účetnictví. Jsou zde uvedeny zásadní odlišnosti v oblasti vymezení a ocenění jednotlivých položek rozvahy a výkazu zisku a ztrát. Na praktickém příkladě je ukázán převod české účetní závěrky v konkrétní účetní jednotce na účetní závěrku, která splňuje německé legislativní požadavky a požadavky mateřské společnosti. Důvody vedoucí k úpravě položek zjištěných z české účetní závěrky a dopad těchto změn na hospodaření společnosti jsou podrobně analyzovány. Tato práce bude v budoucnu využívána ve firmě MANN+HUMMEL (CZ) jako manuál při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku splňující německé právní předpisy a předpisy mateřské společnosti.

OBSAH

1. ÚVOD A CÍL PRÁCE	8
2. METODIKA	10
3. ÚČETNICTVÍ SPOLKOVÉ REPUBLIKY NĚMECKO	11
3.1 Legislativní úprava účetnictví SRN.....	11
3.2 Účetní závěrka.....	13
3.3 Oceňování aktiv a pasiv.....	16
3.3.1 Oceňování aktiv	16
3.3.2 Oceňování dluhů	23
3.3.3 Odložená daň	26
4. ÚČETNICTVÍ V ČESKÉ REPUBLICE	27
4.1 Právní úprava účetnictví v ČR	27
4.2 Účetní závěrka.....	27
4.2.1 Osoby sestavující účetní závěrku.....	27
4.2.2 Náležitosti roční účetní závěrky	28
4.2.3 Zásady řádného vedení účetnictví a požadavky na obsah účetní závěrky	28
4.3 Oceňování aktiv a pasiv.....	28
5. ROZVAHA A VÝSLEDOVKA	30
5.1 Obecné principy členění rozvahy a výsledovky	30
5.2 Rozvaha a výsledovka zvolené firmy	34
5.2.1 Společnost MANN+HUMMEL.....	34
5.2.2 Obsah jednotlivých rozvahových položek.....	35

5.2.3 Struktura a obsah výsledovky	51
6. PŘEVOD ČESKÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU PLATNOU DLE NĚMECKÝCH PŘEDPISŮ	58
6.1 Změna rozvahových položek týkající se AKTIV	58
6.2 Změna rozvahových položek týkající se PASIV	60
6.3 Změna položek VÝKAZU ZISKU A ZTRAT	62
7. SHRUTÍ DOSAŽENÝCH VÝSLEDKŮ	65
8. ZÁVĚR.....	67
POUŽITÁ LITERATURA.....	69
PŘÍLOHY:	70

1. Úvod a cíl práce

Za hlavní směr vývoje světové ekonomiky lze považovat mezinárodní integraci. Stále intenzivněji se propojují jednotlivé národní ekonomiky, což se projevuje rostoucím množstvím a velikostí nadnárodních společností, globalizací podnikatelských aktivit a propojováním kapitálových trhů v celosvětovém měřítku.

Účetnictví je ve všech zemích regulováno různým způsobem. Účetní výkazy se mohou zdát na první pohled obdobné, ale existují mezi nimi rozdíly, proto je nutné účetní výkazy zpracované podle různých národních předpisů převést tak, aby byla zajištěna jejich srovnatelnost, což vede k harmonizaci účetnictví v celosvětovém měřítku. Je tudíž nutné, aby se obecné účetní zásady a postupy používané v různých státech světa vzájemně přibližovaly. V současné době existují na světě dva ucelené soubory účetních pravidel, zásad a standardů, které tvoří základ budoucího světového účetního výkaznictví. Jsou jimi Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS) a americké účetní zásady a standardy (US GAAP).

V posledních letech bývá požadována úprava podkladů pro zahrnutí do konsolidačních celků na bázi IAS. Důvodem je povinný přechod na IAS u konsolidovaných koncernových závěrek těch společností, které jsou kótované na burze v Evropské unii od roku 2005. I přes tuto skutečnost se zatím poměrně často požaduje, aby se účetní podklady pro účely konsolidace připravily na bázi německých účetních pravidel. Toto požadují především německé společnosti, které mají statut společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti, jejichž akcie nejsou kótované na burze.

Od českých obchodních společností je poměrně často požadováno, aby podle instrukcí mateřské společnosti připravily účetní výkazy pro účely zahrnutí do konsolidačního celku mateřské společnosti na bázi jiných než českých účetních pravidel. České obchodní společnosti zaznamenávají v průběhu roku ve svém účetnictví účetní případy podle českých účetních předpisů a až při sestavování účetní závěrky dle německých právních předpisů jsou zohledňovány úpravy, které jsou nad rámec běžně vedeného účetnictví společnosti. Auditorské firmy mají za úkol ověřit, zda podklady určené pro zahrnutí do konsolidačního celku mateřské společnosti byly sestaveny v souladu s instrukcemi

mateřské společnosti. Často jsou také auditorské firmy žádány o pomoc či radu při aplikaci cizích účetních pravidel během přípravy podkladů určených pro konsolidaci u mateřské společnosti.

Mateřské společnosti obvykle ve svých směrnících pro sestavení účetní závěrky podle německého práva detailně popisují své požadavky na účetní výkazy i na metody oceňování. Samotná obecná znalost německého účetního práva nemůže zaručit, že převod české účetní závěrky do německého formátu bude odpovídat formátu a závěrkovým metodám, které aplikuje německá mateřská společnost při přípravě své účetní závěrky. Důvodem je jednak možnost v některých uzákoněných případech podle německého obchodního práva rozhodnout o tom, zda určitá položka bude vykázána v rozvaze či nikoli, tak jako variabilita možností, jak postupovat při oceňování aktiv a pasiv a dále také existence významného vlivu daňového práva na obsah účetních závěrek připravených v souladu s požadavky německého obchodního práva.

Cílem diplomové práce je utvořit stručný přehled o systému českého a německého účetnictví a zároveň vystihnout zásadní odlišnosti v oblasti vymezení a ocenění jednotlivých položek rozvahy a výkazu zisku a ztrát. Další cílem diplomové práce je provést převod české účetní závěrky v konkrétní účetní jednotce na požadavky vyhovující konsolidované společnosti dle německých předpisů a instrukcí mateřské firmy s uvedením dopadů na výsledek hospodaření a finanční situaci.

2. Metodika

V diplomové práci uvedu stručný přehled systému českého a německého účetnictví a zaměřím se především na zásadní odlišnosti v právních úpravách obou zemí při vymezování a oceňování jednotlivých položek rozvahy a výkazu zisku a ztrát. Součástí této diplomové práce bude i převod účetní závěrky konkrétní účetní jednotky na konsolidovanou účetní závěrku vytvořenou podle německých právních předpisů a instrukcí mateřské firmy a zároveň také uvedu dopad těchto změn na výsledek hospodaření a finanční situaci společnosti.

V první části práce uvedu legislativní požadavky kladené německými a českými předpisy. Nejprve se zmíním jaké právní předpisy upravují účetnictví v obou zemích, z jakých zásad a principů se vychází při vedení účetnictví a zpracování účetní závěrky, dále potom podrobněji uvedu možné způsoby oceňování jednotlivých položek aktiv a pasiv.

Další část je věnována rozboru výkazů účetní závěrky (rozvahy a výkazu zisku a ztrát). Nejprve uvedu obecné principy, ze kterých se musí vycházet při sestavování účetní závěrky dle německých předpisů a především provedu srovnání struktury a obsahu položek účetních výkazů dle české a německé právní úpravy a instrukcí mateřské firmy. Dále uvedu důvody úprav některých položek účetních výkazů pro splnění podmínek konsolidace.

V poslední části práce srovnám výsledek hospodaření společnosti na základě české účetní závěrky a závěrky sestavené dle německých předpisů a uvedu dopady těchto změn.

Základními metodami použitými při zpracování této diplomové práce jsou metoda analýzy odborné literatury a legislativy, dále metoda komparace právních předpisů a syntézy získaných poznatků. K vypracování diplomové práce jsem použila teoretické poznatky získané z odborné literatury, účetní legislativy a zejména materiálů a praktických poznatků poskytnutých pracovníkem firmy MANN+HUMMEL (CZ).

3. Účetnictví Spolkové Republiky Německo

3.1 Legislativní úprava účetnictví SRN

Předmětem účetnictví je povinnost sledovat stav a pohyb majetku, závazků, nákladů, výnosů resp. výdajů a příjmů a zjišťovat hospodářský výsledek. Povinnost vést účetnictví, vykázat stav svého jmění a hospodářský výsledek je v Německu stejně jako u nás dán obecně v obchodním zákoníku – Handelsgesetzbuch (HGB) a dále v odvozených zákonech, např. v zákonu o akciových společnostech – Aktiengesellschaftengesetz (AktG), zákon o společnostech s ručením omezeným – Gesellschaften mit beschränkter Haftung Gesetz (GmbHG), zákon o veřejných obchodních společnostech (GenG) a jiných (Herejk, 1998).

Roční účetní závěrku v Německu musí sestavovat všechny právnické a fyzické osoby, které jsou podle příslušných ustanovení německého obchodního zákoníku považovány za podnikatele. Podnikatelé (Kaufleute) se v Německu člení na:

- a) podnikatele s ručením neomezeným
 - jednotliví obchodníci, fyzické osoby (Einzelkaufman)
 - obchodní společnosti (Personengesellschaften): veřejná obchodní společnost (Offene Handelsgesellschaft) a komanditní společnost (Kommanditgesellschaft)

- b) podnikatele s omezeným ručením – kapitálové společnosti (Kapitalgesellschaften)
 - společnost s ručením omezeným (Gesellschaften mit beschränkter Haftung)
 - akciová společnost (Aktiengesellschaften)

V dalším výkladu se budu věnovat převážně kapitálovým společnostem.

Dle §267 HGB rozlišuje německé právo obchodní společnosti podle tří kritérií na malé, střední a velké kapitálové společnosti:

Tab. č. 1.: Velikosti kapitálových společností

Kapitálové společnosti (Kapitalgesellschaften)	Bilanční suma (Bilanzsumme) Mio. EUR	Tržby (Umsatzerlöse) Mio. EUR	Průměrný počet zaměstnanců (Jahresdurchschnitt der Arbeitnehmer)
Malé	do 4,015	do 8,03	do 50
Středně velké	4,015 až 16,06	8,03 až 32,12	51 až 250
Velké	od 16,06	od 32,12	od 251

Zdroj: HGB

Pro začlenění do příslušné skupiny musí společnost splnit alespoň dvě ze tří uvedených kritérií za dvě po sobě jdoucí účetní období. Společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na burze, se řadí vždy mezi velké kapitálové společnosti bez ohledu na splnění výše uvedených podmínek. Od tohoto členění kapitálových společností se dále odvíjí povinnost auditu, forma, rozsah a zveřejnění údajů roční účetní závěrky (§ 267 HGB).

Středně velké a velké kapitálové společnosti mají ze zákona povinnost provést roční účetní závěrku během prvních tří měsíců následujících po roce, kterého se účetní závěrka týká.

Tyto společnosti musí předkládat (§ 264 (1) HGB):

- rozvahu (die Bilanz)
- výsledovku (die Gewinn und Verlustrechnung)
- přílohy (der Anhang)
- situační zprávy (der Lagebericht)

Malé kapitálové společnosti mají možnost prodloužit si tento termín navíc o tři měsíce a nemají povinnost vypracovávat situační zprávu (§ 267 HGB). Společnosti s neomezeným ručením mají ze zákona povinnost sestavovat pouze rozvahu a výsledovku (§ 242 (3) HGB).

3.2 Účetní závěrka

Dle § 264 (2) HGB je požadováno, aby účetní závěrka při současném dodržení zásad řádně vedeného účetnictví a bilancování (Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung) zprostředkovala obraz o majtkové, finanční a výnosové situaci, která odpovídá skutečným poměrům (okolnostem). Tento princip je používán v situacích, které neřeší žádná právní norma. V souladu s HGB a Zákonem o daních z příjmů (ESt.) jsou společnosti povinny sestavit tzv. účetní závěrku dle obchodního práva (Handelsbilanz) a tzv. daňovou účetní závěrku (Steuerbilanz). Účetní závěrka podle obchodního práva slouží jednak vlastníkům firem a jednak pro účely zveřejnění jako informace o finanční situaci společnosti. Naproti tomu účetní závěrka podle daňového práva slouží výhradně pro účely daňového řízení. Jednoznačné oddělení těchto dvou závěrek neexistuje. Obecně lze říci, že „obchodní“ účetní závěrka je východiskem pro vyhotovení „daňové“ účetní závěrky, ale v některých případech se při sestavování „obchodní“ účetní závěrky musí vycházet z daňového práva, např. pokud chceme určitou daňovou výhodu uplatnit v daňovém řízení (Vaněk, 2003).

Zásady řádně vedeného účetnictví a bilancování (§ 264 (2) – Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung) se dále člení na jednotlivé zásady, které jsou pojmenovány:

1. srozumitelnost a přehlednost (§ 243 HGB - Klarheit und Übersichtlichkeit)
2. úplnost účetní závěrky (§ 246 HGB – Vollständigkeitsgebot)
3. zákaz kompenzace (§ 246 HGB – Saldierungsverbot)
4. zásada opatnosti (§ 252 HGB – Vorsichtsprinzip)
5. princip realizace (§ 252 HGB – Realisationsprinzip)
6. princip imparity (§ 256 HGB – Imparitätsprinzip)
7. princip bilanční identity (§ 252 HGB – Bilanzidentitätsprinzip)
8. princip individuálního ocenění (§ 252 HGB – Einzelbewertungsprinzip)
9. princip časového rozlišení (§ 252 HGB – Periodenabgrenzungsprinzip)
10. neměnnost oceňovacích metod (§ 252 HGB – Bewertungsstätigkeitsprinzip)
11. princip nepřetržitého trvání účetní jednotky (§ 252 HGB – Unternehmensfortführungsprinzip)
12. princip rozvahového data (§ 252 HGB – Stichtagsprinzip)

add. 1. Účetní závěrka je srozumitelná, pokud jednotlivé položky účetní závěrky jsou jednoznačně a nezavádějícím způsobem pojmenovány a zároveň musí být obsahově stejné operace vykázány ve stejné položce účetní závěrky. Dále je vyžadována přehlednost od formální podoby účetní závěrky, čtenáři musí být umožněno, aby se v prezentovaných údajích bez zbytečné ztráty času orientoval.

add. 2. Podnikatelé mají povinnost vykázat v rozvaze veškerý majetek a dluhy, časově rozlišené náklady a výnosy a ve výsledovce veškeré náklady a výnosy. HGB předepisuje kapitálovým společnostem závaznou strukturu rozvahy a výsledovky a dále jsou jím stanovena pravidla pro „bilancování“ majetku a dluhů.

add. 3. Zákon zakazuje kompenzování aktiv s pasivy a výnosů s náklady, zároveň je také nutné dodržovat brutto princip. Výjimka se však vztahuje na pohledávky, které je možné kompenzovat pokud se jedná o pohledávky stejného druhu a doba splatnosti se od sebe příliš neliší.

add. 4. – 12. Všechny tyto principy jsou zahrnuty v § 252 HGB, do českého jazyka je lze přeložit následovně:

- (1) Při oceňování majetku a dluhů, které jsou vykázány v roční účetní závěrce, platí obzvláště následující:
 1. Hodnoty v zahajovací rozvaze hospodářského roku musí být identické s hodnotami konečné rozvahy předcházejícího hospodářského roku
 2. Při oceňování je nutné vyjít z pokračování podnikatelské činnosti, pokud tomu nebrání skutečné nebo právní okolnosti.
 3. Majetek a dluhy se k rozvahovému datu mají oceňovat jednotlivě.
 4. Má se oceňovat opatrně, konkrétně se mají zohlednit všechna předpokládaná rizika a ztráty, které vznikly do rozvahového data, byť vešly ve známost teprve mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení roční účetní závěrky; zisky se zohledňují, jestliže byly k rozvahovému datu realizovány.
 5. Náklady a výnosy hospodářského roku se zohledňují v roční účetní závěrce nezávisle na okamžiku příslušných plateb.

6. Oceňovací metody použité v předchozí roční účetní závěrce mají být zachovány.

(2) Od zásad uvedených v odstavci 1 se lze odchýlit jen ve zdůvodněných výjimečných případech.

Princip imparity lze potom chápat jako zohledňování předpokládaných rizik a ztrát (které nebyly realizované k rozvahovému dni) a realizovaných zisků. Důsledkem uplatňování principu imparity je zákaz oceňovat aktiva nad úroveň a pasiva pod úroveň jejich historických hodnot. Mezi rozvahovým dnem a dnem, ke kterému dojde ke skutečnému sestavení a zpracování roční účetní závěrky, může dojít k řadě událostí, které mají bezprostřední negativní dopad na majetkovou a finanční situaci společnosti. V HGB je uvedeno, že se zohledňují rizika a ztráty, které „vznikly do rozvahového dne“ (princip rozvahového data). Vznikem rizik a ztrát do rozvahového dne se má na mysli, že příčina předpokládaných ztrát musí pocházet z období nebo před obdobím hospodářského roku, za který se sestavuje účetní závěrka, aby se tato rizika mohla zohlednit v účetní závěrce (Vaněk, 2003).

3.3 Oceňování aktiv a pasiv

3.3.1 Oceňování aktiv

Aktiva se oceňují v pořizovacích cenách, ve výši vlastních nákladů a dále také reálnou hodnotou.

a) Pořizovací cena (Anschaffungskosten) – právní úprava tohoto způsobu oceňování je obsažena v § 225 (1) HGB, který definuje pořizovací cenu takto:

„Pořizovací cena jsou náklady, které se vynakládají za účelem získání majetku a jeho uvedení do provozuschopného stavu, pokud se mohou přímo přiřadit k majetku. K pořizovacím cenám patří i vedlejší náklady tak jako dodatečné pořizovací náklady. Slevy se z ceny odečítají“ (Vaněk, 2003).

Definice se podobá našemu pojetí pořizovací ceny, která se skládá z ceny nákupní a z vedlejších nákladů, které mohou zahrnovat například náklady na dopravu, clo, pojištění, provize apod. Do pořizovací ceny však nepatří náklady na financování a stejně také kursově rozdíly z plateb závazků za nákup investic. Dle našeho práva je možné zahrnout do nákladů na pořízení pouze úroky z úvěru do doby dokončení investice.

b) Vlastní náklady (Herstellungskosten) – právní úprava tohoto způsobu oceňování je obsažena v § 255 (2) HGB, který definuje vlastní náklady takto:

„Vlastní náklady jsou náklady, které vznikly spotřebou materiálů a využitím služeb za účelem výroby, rozšířením nebo modernizací nového, resp. existujícího majetku.“ (Vaněk, 2003).

V tomto případě jsou rozdíly mezi požadavky „obchodního“ a „daňového“ práva. Obchodní právo požaduje, aby ve vlastních nákladech byly vždy vykázány povinně přímé materiálové, mzdové náklady a tzv. zvláštní náklady na produkci (tj. speciální nástroje, šablony, které jsou přímo přiřaditelné k výrobku), zatímco započítání všeobecných režii je dobrovolné. Daňové právo naopak požaduje zahrnout do hodnoty výrobku i proporcionální část výrobní režie. Aby v praxi nebylo dosaženo velkých rozdílů mezi účetní a daňovou závěrkou oceňují firmy minimálně na úrovni přímých nákladů

a všeobecné výrobní režie. U nás se výše vlastních nákladů stanoví stejným způsobem, tzn. ve výši přímých nákladů vynaložených na výrobu nebo jinou činnost a nepřímých nákladů, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti, vymezené v souladu s účetními metodami.

Kalkulace vlastních nákladů:

Přímé materiálové náklady Přímé mzdové náklady Zvláštní náklady výroby	Povinné
Nezbytně nutná všeobecná materiálová režie Nezbytně nutná všeobecná výrobní režie Všeobecná správní režie Náklady na sociální zařízení Dobrovolné sociální náklady Náklady na zabezpečení stáří Úroky	Dobrovolné

Přímé materiálové náklady (Materialeinzelkosten) – řadí se sem všechny materiály, suroviny, polotovary, subdodávky, které se dají bezprostředně přiřadit k vyráběnému produktu. Pomocné látky, energie, které nemají bezprostřední vztah k vyráběnému produktu, patří do výrobní režie.

Přímé mzdové náklady (Fertigungseinzelkosten) – jsou zde zahrnuty všechny přímo rozpočitatelné mzdové náklady na vyráběný produkt včetně prémie, příplatků a pod. Patří sem i náklady na mistry, mzdové účetní, techniky, projektanty, pokud se dají rozpočítat na jednotlivé výrobky.

Zvláštní náklady výroby (Sondereinzelkosten der Fertigung) – obsahují náklady na speciální nástroje, modely, licenční výrobní poplatky, náklady na plánování, vývoj, konstrukci aj., pokud se vztahují ke konkrétní zakázce.

Nezbytně nutná všeobecná materiálová režie (notwendige Materialgemeinkosten) – obecně je možné tyto náklady definovat jako náklady, které souvisí s nákupem, pořízením a skladováním surovin a materiálů (kvalitativní kontroly materiálu, kontroly skladového hospodářství, nákupních faktur apod.)

Nezbytně nutná všeobecná výrobní režie (notwendige Fertigungsgemeinkosten) – patří sem takové náklady, které nepřímo souvisí s výrobním procesem, např. náklady na energii, pomocné látky, běžná údržba strojů, zařízení, výrobních prostor, odpisy strojů, aj.

Všeobecná správní režie (allgemeine Verwaltungskosten) – lze ji zahrnout do vlastních nákladů i u produktů s krátkým výrobním cyklem. V praxi však není příliš používána.

Úroky (Fremdkapitalzinsen) – lze zahrnout do vlastních nákladů pouze pokud byl úvěr poskytnut na financování konkrétní výroby. Pokud úvěr nemá určený konkrétní účel financování nelze úroky z něj zahrnovat do vlastních nákladů.

Odbytová režie – nesmí se zahrnovat do oceňování vlastními náklady.

c) Reálná hodnota – obchodní zákoník nezná pojem reálná hodnota.

Reálnou hodnotou se v případě **investičního majetku** dle § 253 (2), má na mysli hodnota, která se dá přisoudit k rozvahovému dni danému aktivu (tzv. beizulegender Stichtagswert). Použije se cena, která je pro daný typ aktiva nejvhodnější – např. pro majetek lze použít aktuální reprodukční cenu k rozvahovému datu, pro akcie obchodované na burze je možno využít ceny kotované na burze k rozvahovému dni.

Určení reálné hodnoty **zásob** je zakotveno v § 253 (3) HGB, který říká, že pro oceňování se použije cena stanovená na burze nebo tržní cena. Obchodní zákoník dále přesněji neupravuje v jakých případech se má daný způsob ocenění použít a zda pro srovnání dvou hodnot je rozhodující cena nákupní nebo prodejní. V praxi se ustálilo pravidlo, že pro stanovení reálné hodnoty nedokončené výroby a hotových výrobků je rozhodující cena k rozvahovému dni na „odbytovém trhu“ (tzn. cena za kterou by se daný výrobek prodal), naopak pro stanovení reálné hodnoty u zásob materiálů je rozhodující „nákupní cena“ (tzn. cena za kolik by bylo možné materiál k rozvahovému dni koupit). Pro **obchodní zboží** lze využít jednu z výše uvedených metod.

Pokud se očekává, že v budoucnosti dojde k cenovým výkyvům na trhu, je možné stanovit reálnou hodnotu na úrovni budoucí očekávané hodnoty. Horní hranice budoucí očekávané hodnoty je limitována původní úrovní pořizovací ceny, resp. vlastních nákladů. K ocenění

nižší hodnotou plně dostačuje objektivní předpoklad, že dojde v relativně krátké budoucnosti k poklesu cen na trhu.

Obecná pravidla pro kapitálové společnosti

HGB stanovuje konkrétní pravidla pro kapitálové společnosti jak oceňovat aktiva, dále vedle pojmů pořizovací cena a vlastní náklady uvádí specifika metod oceňování při vedení běžného účetnictví v případě změny reálné hodnoty aktiv, tzn. pokud dojde k trvalému nebo dočasnému snížení pod historickou hodnotu. Tato pravidla jsou zakotvena v § 253 (2),(3) HGB.

Pokud se **reálná hodnota** hmotného a nehmotného majetku k rozvahovému dni sníží, tzn. je nižší než zůstatková hodnota v účetnictví, a předpokládá se, že jde o **trvalé snížení**, mají kapitálové společnosti povinnost tuto skutečnost zohlednit v účetní závěrce průčtováním mimořádného odpisu. Mimořádný odpis představuje odpis nad rámec odpisů dle odpisového plánu.

V případě **přechodného snížení** reálné hodnoty investičního majetku se zůstatková hodnota neupravuje a o mimořádném odpisu se zde neúčtuje.

Kapitálové společnosti jsou povinny u finančních investic průčtovat mimořádný odpis v případě, že se předpokládá trvalý pokles hodnoty investice pod úroveň pořizovací ceny. Pokud se jedná o přechodné snížení ceny mohou se firmy rozhodnout zda uplatní mimořádný odpis dle § 279 (1) HGB.

U oběžného majetku musí firmy vždy průčtovat odpis bez ohledu na to, zda se jedná o dočasné či trvalé snížení reálné hodnoty.

Vykázání hodnoty v rozvaze společnosti vždy tou nižší hodnotou ze dvou možných se nazývá principem nižší hodnoty (Niederswertprinzip). HGB dále zakazuje společností v účetní závěrce vykazovat nerealizované zisky, není přípustné oceňovat majetek nad úroveň historického ocenění. Zároveň HGB nařizuje společností povinnost vrátit hodnotu majetku na původní úroveň, pokud již pominuly důvody, které vedly k vytvoření mimořádného odpisu. Původní úrovní u investičního majetku se rozumí úroveň snížená o odpisy, které proběhly v mezičase dle odpisového plánu. Povinnost vrátit ocenění

na původní úroveň se vztahuje i na majetek u něhož se předpokládalo, že se jedná o snížení hodnoty trvalého charakteru.

Stálá aktiva

a) Hmotný a nehmotný dlouhodobý majetek

Investiční majetek dle německého práva představuje majetek, který je určený k tomu, aby trvale sloužil podniku, tzn. majetek je pořizován pro účely trvalého užívání v podniku a nikoliv pro obchodní účely.

Obchodní právo nezná kategorii **drobného dlouhodobého majetku**, tudíž jakýkoliv majetek bez ohledu na pořizovací cenu, který byl pořízen k trvalému užívání, by se měl **odepisovat** po dobu jeho předpokládané životnosti. Naopak podle daňového práva je do drobného majetku zahrnován majetek k trvalému užívání s hodnotou do 410 EUR. Proto v praxi většina společností, aby využila stoprocentního odpisu, ve svých vnitřních směrnících uvádí, že jedním z účetních a závěrkových principů je stoprocentní odepisování drobného majetku do hodnoty 410 EUR k datu pořízení do výsledku společnosti.

Dle účetních předpisů se rozlišují plánované a mimořádné odpisy. Plánované odpisy se musí použít u každého investičního majetku, který má omezenou dobu používání. Délka odepisování je dána podle užitné doby jednotlivého investičního majetku, která závisí na řadě různých faktorů, jako např. na typu výroby, tempu inovací a pod. Zákon povoluje dva možné způsoby odepisování a to lineární a degresivní, progresivní metoda se povoluje pouze ve výjimečných případech (např. investice, u nichž se plný výkon dostavuje až po delší době a jsou po dlouhou dobu využitelné). Zároveň je požadováno, aby se zvolený způsob odepisování v průběhu životnosti neměnil, a používání stejného způsobu odepisování u investic stejného druhu. V odůvodněných případech se však nevyklučuje změna. Pokud firma zjistí, že doba odepisování je neúměrně dlouhá, musí dojít k úpravě. Firma potom musí buď provést v účetní závěrce mimořádný odpis nebo změnit plánované odpisy a zůstatková cena se odepíše během nově stanovené doby životnosti investičního majetku. Odpisy jsou upravovány zároveň i daňovým právem.

Pokud společnost zjistí, že existuje rozdíl mezi odpisy podle obchodního a daňového práva musí se tento rozdíl promítnout do účetní závěrky. Když jsou odpisy vypočtené

dle daňového práva vyšší než odpisy podle obchodního práva má společnost nyní dvě možnosti jak toto zohlednit. Může buď vzniklý rozdíl mezi daňovým a účetním odpisem proúčtovat prostřednictvím mimořádného odpisu přes účet oprávek nebo na zaúčtovat rozdíl na stranu MD účtu ostatní provozní náklady a stranu DAL účtu zvláštní pozice: podíl na rezervách (Sonderposten mit Rücklageanteil). Pokud jsou však účetní odpisy vyšší než daňové lze účetní odpisy upravit na hodnotu daňových odpisů, pokud ovšem není porušen princip opatrnosti.

Goodwill (Firmenwert) vzniká pokud nákupní cena je vyšší než hodnota nabytého majetku snížena o převzaté dluhy. Obchodní právo umožňuje, aby se společnost rozhodla, zda bude Goodwill vykazovat v aktivech nebo zda ho k datu transakce přímo odepíše do hospodářského výsledku. Daňové právo povoluje pouze jeho uvedení v aktivech. Pokud je Goodwill vykázán v aktivech společnosti je jej možno podle obchodního zákona odepsat do čtyř let, přičemž s odpisem se začíná nejpozději v následujícím roce, ve kterém byl realizován prodej. Naopak daňové právo požaduje odepisování Goodwillu po dobu 15 let, proto firmy v praxi ve většině případů odepisují Goodwill více než čtyři roky (obchodní právo toto výslovně nezakazuje), avšak podle principu opatrnosti musí mít delší dobu odepisování ekonomicky zdůvodněnou. Případný rozdíl mezi různými dobami odepisování dle obchodního a daňového zákona se stává základem pro kalkulaci odložené daně. Pokud při nákupu vznikne Badwill (nákupní cena je nižší než hodnota nabytého majetku snížena o převzaté dluhy) nelze jej uvádět v rozvaze jako samostatnou rozvahovou kategorii. Firmy v tomto případě musí buď o tuto hodnotu snížit hodnotu získaného majetku a dluhů nebo odepsat Badwill přímo do výsledku společnosti.

b) Cenné papíry a podíly v obchodních společnostech

Tato aktiva se oceňují stejně jako u nás pořizovací cenou. Pokud reálná cena těchto aktiv je k datu sestavení účetní závěrky nižší než pořizovací cena a jedná se o trvalé snížení jejich hodnoty musí firmy proúčtovat mimořádný odpis, naopak pokud bude snížení pouze přechodného charakteru mohou se firmy rozhodnout zda budou účtovat mimořádný odpis.

Oběžná aktiva

a) Zásoby

Zásoby materiálů a zboží se oceňují pořizovací cenou, zásoby vlastní výroby se oceňují na úrovni vlastních nákladů. Obchodní zákoník připouští následující oceňování zásob:

- ocenění pevnými cenami (Festbewertung §240 (3) HGB)
 - skupinové ocenění (Gruppenbewertung § 240 (4) HGB)
 - sběrné ocenění (Sammelbewertung § 256 HGB):
 - metody využívající aritmetických průměrů:
 - vážený aritmetický průměr (gewogene Durchschnittsmethode) – všechny přírůstky zásob jsou za určitý časový úsek sečteny a z nich je vypočtena průměrná cena pro všechny zásoby; velmi často používán,
 - klouzavý průměr (gleitende Durchschnittsmethode) – vždy po každém úbytku zásob je vypočítána nová cena,
 - FIFO (First-in-first-out)
 - LIFO (Last-in-first-out)
 - HIFO (Highest-in-first-out) – daňové právo nedovoluje
 - LOFO (Lowest-in-first-out) – daňové právo nedovoluje
- (Graßhoff, 2000).

Firmy jsou povinny zjistit k datu účetní závěrky reálnou hodnotu zásob. Pokud je tato hodnota nižší než historická pořizovací cena musí proúčtovat odpis, aby v rozvaze byla zachycena nižší z dvou hodnot (Niederswertprinzip). Je-li reálná hodnota vyšší než historická pořizovací cena, rozdíl v ocenění se v účetní závěrce nezohledňuje.

b) Pohledávky

Pohledávky se oceňují v nominální hodnotě. Pokud je pohledávka považována za pochybnou nebo nevymahatelnou je třeba provést úpravu hodnoty v rozvaze. Devizové pohledávky se oceňují v rozvaze v historické hodnotě, tak jak byly prvotně zaúčtovány, pokud však dojde k rozvahovému dni ke změně kurzu a nový kurz je nižší než historický musí být snížena hodnota pohledávky a to i v případě dočasného snížení. Nová hodnota pohledávky je vyjádřena přímo v rozvaze společnosti. Naproti tomu není dovoleno účtovat o nerealizovaných kursových ziscích (princip opatrnosti).

c) Bankovní účty, pokladna

Oceňují se nominální hodnotou. Pokud je platný kurz k rozvahovému dni nižší, vzniklý rozdíl představuje kursovou ztrátu a podnik musí snížit zůstatky těchto aktiv. Naopak při vyšším kurzu, který je platný v den sestavení rozvahy, společnost nesmí vykazovat kursové zisky.

3.3.2 Oceňování dluhů

Obchodní zákoník ukládá kapitálovým společnostem, aby v rozvaze vykázaly veškeré dluhy (princip úplnosti). Dluhy se podle německého obchodního práva rozumí závazky a rezervy.

a) Závazky

Dle § 253 (1) HGB je společnostem dána povinnost oceňovat závazky ve výši, která se má zaplatit. Na základě principu opatrnosti nemohou firmy v účetní závěrce vykazovat nerealizované zisky, tzn. nesmí závazky oceňovat pod úroveň jejich historického ocenění. Naopak platí pravidlo, že závazky se oceňují vždy vyšší hodnotou ze dvou možných (Höchstwertprinzip). Pokud má firma závazky v zahraničních měnách k rozvahovému dni se závazky ocení vyšší hodnotou, tj. včetně nerealizovaných kursových ztát. Naopak případ nerealizovaných kursových zisků se nezohledňuje. Pokud důvody pro ocenění závazků vyšší hodnotou pominou, musí firmy tuto skutečnost zohlednit v účetní závěrce. Hranici zde představuje původní historické ocenění.

b) Rezervy, dohadné položky pasivní

Rezervy se oceňují ve výši, která odpovídá „rozumné“ podnikatelské hodnotě (princip opatrnosti). Rezervy jsou vytvářeny na základě kalkulací, které musí objektivně odpovídat ekonomickým podmínkám. Rezervy se tvoří ve výši, kterou bude společnost pravděpodobně čerpat, nebo ve výši, která je potřebná k pokrytí rizika ztrát. Německé právo povoluje vytvoření rezerv i po rozvahovém dni až do data sestavení účetní závěrky, a to pouze v případě, pokud důvod pro tvorbu těchto rezerv má příčinnou souvislost s obdobím, za které se sestavuje účetní závěrka. Pokud tomu tak není, je nutné respektovat princip rozvahového data a takto vytvořené rezervy vyloučit z rozvahy.

§ 249 HGB člení rezervy následovně:

- k **povinným (obligatorním)** rezervám patří:

- rezervy na nejisté závazky (Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten),
- rezervy na uzavřené, avšak k bilančnímu datu nerealizované obchody (Rückstellungen für schwebende Geschäfte),
- rezervy na opomenuté opravy, které se uskuteční v prvních třech měsících po rozvahovém dni,
- rezervy na náhrady, na které není právní nárok,

- k **dobrovolným (fakultativním)** rezervám patří:

- rezerva na opomenuté opravy, které se uskuteční do jednoho roku po rozvahovém datu,
- rezerva na náklady, které mají svůj původ v období před rozvahovým dnem.

Podle německého práva se rezervy smí tvořit pouze a výhradně na náklady, není možné je vytvářet na nevyfakturované dodávky aktiv.

Rezervy na nejisté závazky – pokud společnost k rozvahovému dni zjistí, že jí vznikl dluh vůči třetí osobě, který je nejistý co se hodnoty úhrady týče, má povinnost vytvořit rezervu. Na rozdíl od našich předpisů se vytváří rezervy i pokud existuje nejistý titul, tzn. že k rozvahovému datu nemusí existovat jistota dluhu, třetí strana nemusí svůj nárok vůbec uplatnit, resp. zaznamenat ve svém účetnictví. U nás pro použití dohadných položek pasivních je nejistá částka dluhu, ale titul a období musí být jisté. Zahrnují se sem např. rezervy na soudní, procesní výlohy, rezervy na garance, které vyplývají ze smluvních podmínek, provize, platby k jubileím, závazky z nevybrané dovolené, pojištění, opatření k ochraně životního prostředí atd.

Rezervy na uzavřené, ale k rozvahovému dni nerealizované obchody – tato rezerva se tvoří, pokud jsou splněny tyto podmínky:

- k rozvahovému datu existují uzavřené obchody (nákupní, prodejní),
- k jejich realizaci dojde po rozvahovém datu,
- k datu sestavení účetní závěrky je známo, že obchod mohl být zrealizován k rozvahovému datu výhodněji než stanoví smluvní podmínky.

Tato rezerva se použije například pokud společnost uzavřela kupní smlouvu na nákup materiálu, ale k rozvahovému datu nebyl nákup dosud realizován. Pokud je na trhu k rozvahovému datu nákupní cena nižší než cena uvedená v kupní smlouvě, na rozdíl v ceně musí vytvořit rezervu.

Rezervy na opomenuté opravy, které se uskuteční v prvních třech měsících po rozvahovém dni – pokud firma za období, za které se sestavuje účetní závěrka, plánuje provést opravu investičního majetku a tato oprava se do rozvahového dne neuskuteční, musí vytvořit tuto rezervu na opravu, ale pouze pokud má jistou informaci, že se oprava uskuteční v prvních třech měsících následujícího období. Pokud by byla oprava zahájena až po prvních třech měsících může společnost tvořit fakultativní rezervy.

Rezerva na náhrady, na které není právní nárok – Tyto rezervy se vytváří na náhradu potenciálních škod, oprav apod., ke kterým se společnost rozhodla dobrovolně a třetí smluvní strana na ně nemá právní nárok. Např. automobilová firma na základě jedné oprávněné reklamace rozhodne, že tento vadný díl vymění u všech automobilů, které byly vyrobeny v určitém období. Zákazníci nemají na výměnu právní nárok, ale automobilová firma si tím chce zachránit svoji dobrou pověst.

Rezerva na náklady, které mají svůj původ před rozvahovým dnem v období, za které se sestavuje účetní závěrka nebo v dřívějších obdobích – jedná se o rezervu na krytí budoucích předpokládaných rizik a ztrát. Pro tvorbu této rezervy musí existovat příčinná souvislost mezi budoucím předpokládaným výdajem a obdobím, za které se sestavuje účetní závěrka. Např. rezerva na generální opravy – toto účetní období koupím stroj a již nyní vím, že v budoucnu bude nutné provést jeho generální opravu; rezerva na odstupné zaměstnancům – společnost počítá, že v průběhu několika let propustí část zaměstnanců. Firma může již v prvním roce, ale i v následujících letech, začít vytvářet rezervu na tuto plánovanou opravu (Vaněk, 2003).

3.3.3 Odložená daň

Odložená daň se počítá ze všech dočasných rozdílů mezi výsledkovými daňovými a účetními zůstatky. Rozdíly trvalého charakteru se sem nepromítají. Odložené daňové pohledávky a závazky se vzájemně započítávají. Pokud vznikne odložený závazek, musí být proúčtován, oproti tomu daňová pohledávka se nemusí proúčtovat pokud se předpokládá, že společnost bude vykazovat daňové zisky. Pokud se již společnost jednou rozhodne účtovat o odložené pohledávce, měla by tak postupovat v každé další účetní závěrce. Zároveň však o ní nesmí účtovat, pokud má pochybnosti o dosahování daňových zisků. Odložená daň se nesmí počítat z daňových ztrát, které se uplatní proti budoucímu pozitivnímu daňovému základu. Odložená daň se bude do německé účetní závěrky promítat v případě společností založených podle českého práva ve svém důsledku z dočasných rozdílů mezi účetními zůstatky podle německého práva a daňovými zůstatky podle českého daňového práva (Vaněk, 2003).

4. Účetnictví v České republice

4.1 Právní úprava účetnictví v ČR

Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je upravováno řadou předpisů na úrovni předpisů a norem. Základními právními předpisy upravujícími účetnictví jsou zejména:

1. zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
2. prováděcí vyhláška ministerstva financí pro podnikatele č. 500/2002 Sb.,
3. České účetní standardy pro podnikatele,
4. ostatní právní předpisy ovlivňující účetnictví nepřímo, např. obchodní zákoník, zákon o daních z příjmu.

4.2 Účetní závěrka

4.2.1 Osoby sestavující účetní závěrku

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví stanovuje v § 1, kdo je účetní jednotkou.

Patří sem:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území České republiky,
- b) zahraniční osoby, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c) organizační složky státu podle zvláštního právního předpisu,
- d) některé fyzické osoby:
 - které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
 - které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty přesáhl částku 15 000 000 Kč,
 - které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
 - které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu,
 - kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Nestanoví-li zákon jinak, ve zjednodušeném rozsahu mohou sestavit účetní závěrku účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem s výjimkou akciových společností, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu.

4.2.2 Náležitosti roční účetní závěrky

Účetní jednotky sestavují závěrku, která obsahuje následující části:

- a) rozvaha (bilance),
- b) výkaz zisku a ztráty,
- c) příloha, která vysvětluje a doplňuje informace,

Dále také může účetní závěrka zahrnovat i přehled o peněžních tocích (cash flow) nebo přehled o změnách vlastního kapitálu.

4.2.3 Zásady řádného vedení účetnictví a požadavky na obsah účetní závěrky

Základní povinnosti při vedení účetnictví se týkají především věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, dále jsou účetní jednotky povinny vést účetnictví: správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné, trvalé. Zásady a principy využívané při vedení účetnictví představují soubor pravidel, které podniky musí dodržovat při vedení účetnictví a při sestavování a předkládání účetních výkazů. Všechny tyto požadavky a principy jsou velice podobné německým předpisům, proto se jim dále již nebudu věnovat.

4.3 Oceňování aktiv a pasiv

Při oceňování majetku a závazků musí podnikatelé postupovat podle zákona o účetnictví, který rozděluje oceňování na dvě situace:

- a) **k okamžiku uskutečnění účetního případu** – tzn. Při nabytí majetku, přírůstku závazků nebo úbytku majetku a závazků, firmy mají tři možnosti ocenění:
 - pořizovací cena (cena pořízení + vedlejší náklady na pořízení),
 - reprodukční pořizovací cena (cena za kterou byl pořízen majetek v době, kdy se o něm účtuje),

- vlastní náklady (přímé náklady na výrobu nebo jinou činnost, případně vedlejší náklady)

b) **k rozvahovému dni** – ocenění reálnou hodnotou nebo ekvivalencí, toto ocenění lze použít pouze u vybraných druhů aktiv a závazků.

Reálnou hodnotou se oceňují:

- cenné papíry (mimo cenných papírů držených do doby splatnosti, cenné papíry společností, ve kterých máme podstatný nebo rozhodující vliv, dluhopisy pořízené v primárních emisích),
- deriváty,
- majetek a závazky při přeměně společností nebo družstev,
- majetek a závazky o kterých to stanoví zvláštní předpisy,
- majetek a závazky zajištěné deriváty,
- pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování,
- závazky vrátit cenné papíry.

Reálnou hodnotou může být:

- tržní hodnota – hodnota vyhlášena na burze nebo jiném veřejném trhu,
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici,
- ocenění stanovené dle zvláštních předpisů – pokud nelze využít první dvě možnosti.

Pokud nelze objektivně stanovit reálnou hodnotu žádným způsobem, je považována za reálnou hodnotu pořizovací cena nebo vlastní náklady.

Ocenění ekvivalencí – tohoto ocenění lze použít pouze při oceňování podílu, který je dlouhodobým majetkem (majetkové účasti v podnicích s rozhodujícím a podstatným vlivem). Majetková účast je oceněna k rozvahovému dni ve výši drženého podílu na vlastním kapitálu společnosti, která vydala podíly. Pokud firma nechce využít k rozvahovému dni ocenění ekvivalencí, zůstává oceněn pořizovací cenou.

5. Rozvaha a výsledovka

5.1 Obecné principy členění rozvahy a výsledovky

Malé kapitálové společnosti (viz. tab. č. 1) mohou účetní závěrku zpracovávat ve zredukovaném rozsahu. Středně velké a velké společnosti jsou povinny sestavovat účetní závěrku v rozsahu uvedeném v obchodním zákoníku (viz. příloha č. 1). V dalších kapitolách budou jednotlivé položky výkazů podrobněji charakterizovány a rozčleněny.

Pro práci s finančními výkazy platí tato obecná pravidla:

- neměnnost struktury rozvahy a výsledovky ve srovnání s předchozími obdobími,
- uvádění údajů z předchozího období,
- povinnost uvádět odkaz na jinou rozvahovou pozici, pokud hodnota spadá i pod jinou rozvahovou pozici,
- možnost volby struktury rozvahy a výsledovky, pokud společnost vykonává činnost v několika oblastech, pro které platí různé předpisy (např. bankovní činnost a činnost obchodních společností),
- možnost detailněji strukturovat rozvahu a výsledovku než je předepsáno,
- změny ve struktuře rozvahy a výsledovky jen ve výjimečných případech, pokud tyto vedou k jasnějšímu, průkaznějšímu sestavení účetní závěrky,
- možnost sloučení dvou nebo více pozic v případě, že se jedná o zanedbatelné částky nebo v případě, že se zvýší průkaznost a přehlednost prezentace účetní závěrky,
- právo neuvádět ty bilanční nebo výsledkové pozice, ke kterým neexistuje žádná hodnota,

(Vaněk, 2003).

Rozvaha je výkaz, ve kterém jsou zahrnuty všechny položky týkající se majetku podniku (aktiv) a zdrojů financování (pasiv) tohoto majetku k určitému datu.

Základní rozvahové kategorie dle obchodního práva pro malé kapitálové společnosti

		AKTIVA	AKTIVA
A.		ANLAGEVERMÖGEN	STÁLÁ AKTIVA
A.	I.	Immaterielle Vermögensgegenstände	Nehmotný dlouhodobý investiční majetek
A.	II.	Sachanlagen	Hmotný dlouhodobý investiční majetek
A.	III.	Finanzanlagen	Finanční investice
B.		UMLAUFVERMÖGEN	OBĚŽNÁ AKTIVA
B.	I.	Vorräte	Zásoby
B.	II.	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände	Pohledávky a ostatní majetek
B.	III.	Wertpapiere	Cenné papíry
B.	IV.	Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten	Pokladna, Banka
C.		RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ

		PASIVA	PASIVA
A.	I.	Gezeichnetes Kapital	Základní kapitál
A.	II.	Kapitalrücklage	Kapitálové fondy
A.	III.	Gewinnrücklage	Fondy ze zisku
A.	IV.	Gewinnvortrag/Verlustvortrag	Nerozdělený zisk/ztráta
A.	V.	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	Hospodářský výsledek roku
B.		RÜCKSTELLUNGEN	REZERVY
C.		VERBINDLICHKEITEN	ZÁVAZKY
D.		RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ

Výsledovka (výkaz zisků a ztrát) je ukazatelem hospodaření firmy za daný rok, na jedné straně jsou vykazovány náklady a na druhé výnosy. Spolu s rozvahou tvoří nejdůležitější zdroje informací, které zachycují stav podniku.

Německé právo povoluje dva možné způsoby sestavení výsledovky.

- a) Výsledovka dle **nákladových a výnosových druhů** (Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Gesamtkostenverfahren) – každý nákladový a výnosový druh je vykazován na předepsaném řádku, v praxi se používá častěji.
- b) Výsledovka dle **jednotlivých okruhů činnosti** (Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren) – každý nákladový a výnosový druh se musí přiřadit podle svého významu k příslušnému druhu činnosti.

Struktura výsledovky podle tzv. **Gesamtkostenverfahren**

1.	Umsatzerlöse
2.	Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
3.	Andere aktivierte Eigenleistungen
4.	Sonstige betriebliche Erträge
5.	Materialaufwand: a) für Roh-, Hilfs-, und Betriebsstoffe und für bezogene Waren b) für bezogene Leistungen
6.	Personalaufwand: a) Löhne und Gehälter b) Soziale Abgaben
7.	Abschreibungen
8.	Sonstige betriebliche Aufwendungen
9.	Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
10.	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
11.	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
12.	Abschreibungen aus Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
13.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmens
14.	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
15.	Außerordentliche Erträge
16.	Außerordentliche Aufwendungen
17.	Außerordentliche Ergebnis
18.	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
19.	Sonstige Steuern
20.	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Struktura výsledovky podle. tzv. **Umsatzkostenverfahren**

1.	Umsatzerlöse
2.	Herrstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen
3.	Bruttoergebnis vom Umsatz
4.	Vertriebkosten
5.	Allgemeine Verwaltungskosten
6.	Sonstige betriebliche Erträge
7.	Sonstige betriebliche Aufwendungen
8.	Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
9.	Erträge aus Andersen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehme
10.	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
11.	Abschreibungen aus Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
13.	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
14.	Außerordentliche Erträge
15.	Außerordentliche Aufwendungen
16.	Außerordentliche Ergebnis
17.	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
18.	Sonstige Steuern
19.	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

5.2 Rozvaha a výsledovka zvolené firmy

5.2.1 Společnost MANN+HUMMEL

Společnost MANN+HUMMEL (CZ) se v roce 1998 stala 100 % vlastnictvím německého koncernu MANN+HUMMEL GmbH a je jeho jedinou pobočkou na území České republiky. Sídlo společnosti se nachází na katastrálním území Nové Vsi na Třebíčsku. Společnost k 31. 3. 2006 zaměstnávala 666 zaměstnanců.

Hlavním předmětem činnosti MANN+HUMMEL (CZ) je především vývoj, výroba a prodej filtrační techniky pro automobilový průmysl (MANN-FILTER je obchodní značka společnosti MANN+HUMMEL). Výroba probíhá v současné době v šesti výrobních halách, v sedmé hale je umístěno středisko expedice. V roce 2007 by měla být dokončena další výrobní hala a hala, v které bude umístěno logistické centrum. Zákazníci MANN+HUMMEL (CZ) pocházejí z mnoha oblastí a zajišťují sériovou výrobu pro automobilový průmysl, v čemž zauímají klíčové postavení.

Ekonomická situace firmy v posledních letech je znázorněna v následující tabulce.

Tab. č. 2. Ekonomická situace podniku MANN+HUMMEL (v tis. Kč)

	2002	2003	2004	2005
Investice	143 207	134 882	69 329	185 085
Obrat	660 923	846 869	1 230 762	1 709 176
Zisk před zdaněním	103 836	102 091	146 842	117 033

Jak je z údajů v tabulce patrné, firma velkou část svých finančních prostředků vkládá do nových investic a to především na nákup nových technologií, výstavbu nových budov a jejich zařízení, které mají za následek zvyšování obrátu a zisku. Obrat firmy se každoročně zvyšuje, v roce 2005 dosáhl částky 1 709 176 tis. Kč, což představuje zvýšení obrátu oproti roku 2002 téměř o 2,5 násobek a překročení plánu pro rok 2005 o 4,4 %. Na zvýšení obrátu se podílely především dodávky pro mateřskou společnost a též dodávky pro společnosti Škoda, Fiat, VW, Audi, Bosch a další. V roce 2005 dosáhla společnost zisk před zdaněním ve výši 117 033 tis. Kč, což představuje pokles zisku oproti

roku 2004. Na dosaženém zisku se nepříznivě projevilo především snížení prodejních cen odběratelů (Škoda, VW, Fiat) a dále také zvýšení materiálové náročnosti výrobků.

5.2.2 Obsah jednotlivých rozvahových pozic

V příloze č. 1 je znázorněna rozvaha pro středně velké a velké kapitálové společnosti. V následujícím výkladu budu vycházet z rozvahy uvedené v příloze a především z rozvahy společnosti MANN HUMMEL (CZ). Stručnější podoba rozvahy je zachycena ve výše uvedené kapitole. Pro názornější přehled jsou jednotlivé pozice označeny stejnými písmeny a římskými čísli.

Aktiva

A) Dlouhodobý investiční majetek – Anlagenvermögen

1. Nehmotný dlouhodobý majetek - Immaterielle Vermögensgegenstände

A.	I.	110000	Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
A.	I.	110000	Koncese, živnostenská ochranná práva a podobná práva a hodnoty tak jako licence na taková práva a hodnoty

- Do této pozice jsou zahrnovány například: povolení, patenty, průmyslová a autorská práva, receptury, know-how, licence k softwaru, pouze pokud byl však získán jednorázovou úhradou. Úplatně získaný nehmotný majetek se povinně aktivuje.
- Ocenění tohoto majetku je v pořizovací ceně včetně vedlejších pořizovacích nákladů, která je snížena o připadající plánované odpisy. Mimořádné odpisy jsou uplatňovány pokud se jedná pravděpodobně o trvalé snížení reálné hodnoty pod hodnotu zjištěnou z účetnictví. Oproti tomu je výslovně zakázáno podle § 248 (1), (2) HGB aktivovat náklady na založení společnosti (zřizovací výdaje) a bezúplatně získaný či samostatně vyrobený nehmotný majetek Mateřská společnost potom dále zakazuje aktivaci nákladů vztahujících se k opatření vlastního kapitálu a nákladů na výzkum a vývoj. Úplatným pořízením majetku se má na mysli získání majetku prodejem, výměnou nebo vkladem. Společnosti tento majetek odepisují podle odpisového plánu a doba použitelnosti by měla být stanovena opatrně neboť nehmotná aktiva rychle ztrácejí na hodnotě.

A.	I.	110500	Geschäfts- oder Firmenwert
A.	I.	110500	Goodwill

- Je to úplatné získání jiného podniku, pokud je zaplacená nákupní cena vyšší, než je hodnota nabytého majetku snížena o převzaté dluhy. Podle obchodního zákona může být Goodwill uváděn v rozvaze nebo jednorázově odepsán do výsledku společnosti v době jeho vzniku. Pokud bude Goodwill uváděn v rozvaze obchodní zákoník stanovuje dobu rovnoměrného odepisování na čtyři roky. Začátek odepisování Goodwillu je možné již od roku jeho vzniku nebo případně v následujících 15 letech, pokud jsou tyto odpisy příslušně ekonomicky zdůvodněny. Oproti tomu daňové právo vyžaduje povinnou aktivaci a odepisování po dobu 15 let.
- Způsob oceňování je totožný jako u položky č. 110000 v rozvaze.

A.	I.	111000	Geleistete Anzahlungen
A.	I.	111000	Zaplacené zálohy

- V tomto případě se jedná o zálohy zaplacené na nákup nehmotného majetku.
- Pravidla pro oceňování a tvorbu odpisů jsou totožná s položkou č. 110000 v rozvaze.

2. Dlouhodobý hmotný majetek - Sachanlagen

A.	II.	112000	Grundstücke und Bauten
A.	II.	112000	Pozemky a stavby

- Patří sem především pozemky, stavby a ostatní stavební části jako např. parkoviště, mosty, kanalizace, chladicí věže, dále také stavební části včetně zařízení, bez nichž by provoz stavby nebyl možný a které slouží k využívání budovy, např. topení, osvětlení, klimatizace... Zařízení, která souvisí bezprostředně s výrobou, např. síla, tanky, transportní zařízení apod. se začleňují do rozvahy prostřednictvím položky „Technische Anlagen und Maschinen“ – technická zařízení a stroje. Německé právo připouští zahrnout si do účetnictví i majetek, který společnost nevlastní, ale používá jej pro účely podnikání a předpokládá se, že tento majetek získá v blízké době do vlastnictví.

- Majetek se oceňuje ve výši pořizovací ceny nebo vlastních nákladů, jehož cena je snížena o uplatněné odpisy, pokud však je omezena doba použitelnosti. Snížení hodnoty majetku při zhoršení situace se provádí prostřednictvím mimořádných odpisů. Vedlejší pořizovací náklady a dodatečné pořizovací náklady jako náklady na zvláštní opravy základních částí se započítávají do pořizovací ceny. K vlastním nákladům patří materiálové náklady a jednotlivé náklady na dokončení. Daňově přípustné nepřímé náklady (náklady na materiál, dokončení a poměrné správní náklady) jsou zahrnovány do vlastních nákladů.

A.	II.	113000	Technische Anlagen und Maschinen
A.	II.	113000	Technická zařízení a stroje

- Do této kategorie je zařazen pouze majetek, který slouží výhradně k výrobní činnosti. Pokud se nejedná o výrobní podnik, není zde uveden žádný majetek. Je možné do této kategorie zahrnout i náhradní díly, ale pouze pokud je lze přiřadit ke konkrétnímu zařízení nebo stroji.
- Oceňování majetku je prováděno pomocí pořizovací ceny nebo vlastních nákladů, tzn. nákupní cena + vedlejší náklady (pořizovací náklady, náklady na sestavení, vyzkoušení, odběr, aj.) pokud lze tyto vedlejší náklady přiřadit k jednotlivému majetku. Při předpokládaném dlouhodobém snížení hodnoty se hodnota majetku snižuje pomocí mimořádných odpisů (§ 253 2,3 HGB - Niederstwertprinzip – princip nejnižší hodnoty). Pokud v následujících účetních obdobích vyjde najevo, že již neexistují dlouhodobé předpoklady vedoucí ke snížení hodnoty majetku, je částka odpisů, která odpovídá zvýšení ceny, na základě zohlednění odpisů, které byly dosud prováděny, znovu připsána.

A.	II.	114000	Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
A.	II.	114000	Ostatní zařízení, provozní vybavení a obchodní vybavení

- Zde se vykazuje veškerý ostatní hmotný investiční majetek, který slouží nepřímo k výrobě, např. modely, vybavení kanceláří a obchodů, počítačové sestavy, vozidla, aj. Společnosti, které nevyrábí zde mají zahrnutý všechn svůj majetek. Pokud zákazník zaplatí část hodnoty majetku, je zde uvedena hodnota tohoto majetku snížena o již zaplacenou částku.

- Pro oceňování jsou uplatňována stejná pravidla jako v položce č. 113000.

A.	II.	115000	Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau
A.	II.	115000	Zaplacené zálohy a nedokončené investice

- Zálohou je předběžné plnění v ostatních dosud ještě nejasných obchodech. Investice do staveb (nedokončené investice) zahrnují všechny aktivované náklady, které se do rozvahového dne ještě nevyskytly.
- Zaplacené zálohy jsou oceňovány v nominální hodnotě. Přeučtování nedokončené investice je prováděno až v roce dokončení investice na odpovídající účty v rozvaze. Odpisy se neprovádějí, jsou počítány až při úplném dodání či dokončení.

3. Dlouhodobý finanční majetek – Finanzanlagen

- Přiřazení majetku do této skupiny je možné, pouze pokud je majetek určen k trvalé podnikatelské činnosti.
- Majetek se oceňuje v pořizovací ceně. Mimořádných odpisů musí být použito pokud se jedná o trvalé snížení hodnoty a tyto odpisy se mohou použít i pokud se jedná o předpokládané snížení hodnoty.

A.	III.	116000	Anteile an verbundenen Unternehmen
A.	III.	116000	Podíly v podnicích s rozhodujícím vlivem

- Jedná se především o podíly ve formě akciového kapitálu, podíly ve společnostech s ručením omezeným apod.

A.	III.	117000	Ausleihungen an verbundene Unternehmen
A.	III.	117000	Půjčky podnikům ve skupině

- Řadí se sem poskytnuté půjčky podnikům ve skupině, které se oceňují stejně jako pohledávky, a doba splatnosti je minimálně jeden rok. Není možné sem zahrnovat ostatní půjčky.

A.	III.	118000	Beteiligungen
A.	III.	118000	Podíly v podnicích s podstatným vlivem

- Ve většině případů se jedná o podíly v podnicích s podstatným vlivem, kde činí podíl více než 20 %.

A.	III.	119000	Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
A.	III.	119000	Půjčky podnikům s podstatným vlivem

- Půjčky společnostem, na kterých se společnost podílí nebo které se podílí na poskytovateli půjčky minimálně 20 %

A.	III.	119500	Wertpapiere des Anlagevermögens
A.	III.	119500	Dlouhodobé cenné papíry

- Sem jsou zařazeny cenné papíry, které nespádají do kategorie podílů s rozhodujícím nebo podstatným vlivem.

A.	III.	120000	Sonstige Ausleihungen
A.	III.	120000	Ostatní půjčky

- Do této skupiny se řadí ostatní dlouhodobé půjčky, není sem však možné zahrnovat dlouhodobé obchodní pohledávky. Patří sem i nájemní kauce, která bude po ukončení nájmu navrácena.

B) Oběžný majetek – Umlaufvermögen

1. Vorräte - zásoby

B.	I.	130000	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
B.	I.	130000	Suroviny, pomocné a provozní látky

- Tato položka obsahuje dosud nerozpracované zásoby, které jsou využívány pro výrobu.
- Ocenění těchto položek je vykazováno v nejvyšších pořizovacích cenách nebo nižší cenou z cen v daný rozvahový den (na základě Niederswertprinzip). Na základě principu opatrnosti jsou vytvářeny opravné položky k zásobám, které jsou na skladě již delší dobu. Pro suroviny, pomocné a provozní látky, zboží, (ne)dokončené

výrobky, reklamní předměty, obaly, které jsou na skladě se vytváří opravné položky v následující výši:

0 – 12 měsíců	0 %
13 – 18 měsíců	15 %
19 – 24 měsíců	30 %
26 – 36 měsíců	50 %
více než 36 měsíců	95 %

Opravné položky k náhradním dílům se vytváří v této výši:

0 – 24 měsíců	0 %
více než 25 měsíců	50 %

Tyto limity jsou nastaveny mateřskou společností, firma však při vytváření opravných položek tyto limity dodržuje i ve svém účetnictví, takže při převodu na konsolidovanou účetní závěrku jsou již v hospodářském výsledku zahrnuty a tudíž výši zisku dále neovlivňují.

B.	I.	131000	Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
B.	I.	131000	Nedokončená výroba, nedokončené výkony

- V nedokončené výrobě se jedná o předměty, které mají ještě dále projít některou fází zpracování.
- Nedokončená výroba a nedokončené výkony se oceňují ve výši pořizovacích nebo vlastních nákladů. Do vlastních nákladů patří především – materiálové náklady, výrobní náklady a ostatní náklady na dokončení. Nepřímé náklady jako náklady na výzkum a vývoj nemohou být zahrnovány do ocenění. Majetek snížený o odpisy je oceňován tou nižší z hodnot (strenges Niederswertprinzip - § 253 3 HGB) a to buď tržní nebo burzovní hodnotou v rozvahový den nebo pokud tržní či burzovní hodnota není stanovena je k tomuto dni hodnota majetku přidělena (Beizulegender Wert). Při očekávaném kolísání hodnoty v blízké budoucnosti je možné využít k vyrovnání kolísání odpisů, jejich výše je stanovena na základě rozumného podnikatelského uvážení.

B.	I.	132000	Fertige Erzeugnisse und Waren
B.	I.	132000	Hotové výrobky a zboží

- Pro zařazení do kategorie hotové výrobky musí být splněny dvě následující podmínky: výrobky musí pocházet z vlastní produkce a výroba musí být ukončena. Zboží je majetkem, který byl získán od jiných osob a bude dále prodán bez podstatného zpracování a přepracování.
- Obzvláště při oceňování zásob musíme k rozvahovému dni zkontrolovat a případně vytvořit rezervy na základě hrozících očekávaných ztrát z již existujících vztahů (závazků). Pokud by musela být základem pro již vyráběné zásoby rezerva na krytí ztrát, je nutné uplatnit odpisy ve výši vytvořené rezervy. Je nutné majetek oceňovat ve výši, která zohledňuje případné ztráty.

B.	I.	133000	Geleistete Anzahlungen
B.	I.	133000	Vyplacené zálohy

- Patří sem vydané zálohy na nákup zásob od třetích osob, které vychází z již uzavřených smluv o dodání či výkonu.

2. Pohledávky a ostatní majetek – Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände

B.	II.	141000	Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
B.	II.	141000	Pohledávky z dodávek a výkonů

- Jsou zde vykazovány požadavky plynoucí ze smluv, které již byly podnikatelem splněny a to buď jako dodávka či výkon.
- Pohledávky se oceňují v nominální hodnotě (§ 253 (1) HGB). Pochybné pohledávky jsou při zohlednění okolností oceněny pravděpodobnou hodnotou a nedobytné pohledávky jsou plně odepsány. Zohlednění jednotlivých rizik pro ocenění jednotlivých pohledávek je v případech, kdy dlužník oznámí konkurz, snaží se o vyrovnání, dále pokud dlužník vznesl protest. Všeobecná rizika jako např. riziko snížení tržeb, úrokové riziko, riziko insolvence atd. jsou zohledněna prostřednictvím paušální hodnoty opravy pohledávek (Pauschalwertberichtigung) ve výši 2 %. Firma však tvoří opravnou položku ve výši 100 % k pohledávkám, které mají dobu splatnosti delší než 180 dní, což současně zahrnuje i požadovanou 2% výši opravné položky k pohledávkám na zohlednění všeobecných rizik.

Pohledávky v cizích měnách jsou v rozvahový den oceněny nejnižším kurzem. Vzájemné započítávání závazků a pohledávek není ani při stejných kontraktech možné.

B.	II.	142000	Forderungen gegen verbundene Unternehmen
B.	II.	142000	Pohledávky vůči podnikům ve skupině

- Patří sem veškeré pohledávky za podniky ve skupině, které patří do konsolidačního celku, bez ohledu na jejich obsah. Takovouto obvyklou pohledávkou je: pohledávky z obchodního styku k podnikům ve skupině, půjčky podnikům ve skupině, zálohy podnikům ve skupině. Vzájemné započítávání pohledávek a závazků je mezi těmito podniky možné, pokud se doba splatnosti sama o sobě příliš neliší.
- Ocenění těchto pohledávek je stejné jako výše, pouze zde nelze uplatnit zohlednění všeobecných rizik (2 % z hodnoty pohledávek).

B.	II.	143000	Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
B.	II.	143000	Pohledávky vůči podnikům s podstatným vlivem

- Je to pohledávka vůči podnikům s podstatným vlivem, kde má společnost více než 20% podíl bez ohledu zda se jedná o obchodní pohledávku nebo krátkodobou půjčku.

B.	II.	144000	Sonstige Vermögensgegenstände
B.	II.	144000	Ostatní pohledávky

- Jsou zde obsaženy ostatní pohledávky, např.: krátkodobé půjčky, poskytnuté zálohy (mimo záloh na nákup investičního majetku a zásob), daňové pohledávky, pohledávky za zaměstnanci, pohledávky vzniklé z pracovních cest a výloh, pohledávky z titulu poskytnutých půjček třetím osobám, požadavky na odškodnění, kauce, aj.
- Ocenění těchto pohledávek je stejné jako výše, pouze zde nelze uplatnit zohlednění všeobecných rizik (2 % z hodnoty pohledávek).

3. Cenné papíry - Wertpapiere

B.	III.	146000	Anteile an verbundenen Unternehmen
B.	III.	146000	Podíly v podnicích s podstatným vlivem

B.	III.	148000	Sonstige Wertpapiere
B.	III.	148000	Ostatní cenné papíry

Jedná se o pozice, které jsou obdobné dlouhodobému finančnímu majetku s tím rozdílem, že cenné papíry v této kategorii jsou drženy pouze krátkodobě, podnik s nimi nemá žádný dlouhodobý záměr.

Základem pro ocenění je pořizovací cena včetně vedlejších nákladů na pořízení. Pokud je tržní či burzovní hodnota toho majetku v rozvahový den nižší než je hodnota uvedená v účetnictví je nutné uplatnit nižší z cen.

C) Časové rozlišení - Rechnungsabgrenzungsposten

C.	180000	Rechnungsabgrenzungsposten
C.	180000	Časové rozlišení

- Zde se uvádí pouze náklady příštích období – výdaj vznikl v uběhlém účetním období, ale nákladem se stane až v příštím období, např. předem placené nájemné, předem placené pojišťovací prémie. Časové rozlišování je možné provádět, pokud vznikl výdaj před rozvahovým dnem a nákladem se stane v předem stanoveném období po rozvahovém datu, tzn. musí být jednoznačný začátek a konec období, na které se výdaj vztahuje.
- Hodnota této položky je stanovena poměrnou částí připadající na další období z celé již uhrazené částky.

Pro převod české účetní závěrky na německou je nutné dodržet strukturu stanovenou německými právními předpisy a předpisy stanovenými mateřskou společností, která je výše popsána. Společnost MANN+HUMMEL (CZ) musí proto změnit strukturu aktiv následujícím způsobem:

110 000 – Koncese, ochranná práva a pod. – do této položky firma zahrnuje pouze software ve výši 1 863 tis. Kč.

- 112 000 – Pozemky a stavby** – dle předpisů platných v ČR je tento majetek veden na dvou zvláštních účtech, celková hodnota položky po sečtení hodnot pozemků a staveb činí 269 016 tis. Kč.
- 113 000 – Technická zařízení a stroje + 114 000 Ostatní zařízení a provozní vybavení** – těmto dvou účtům dle německých předpisů odpovídá v ČR účet samostatné movité věci a soubory movitých věcí (celková částka tohoto účtu je 270 365 tis. Kč). Na základě analytické evidence jej firma dále rozdělí na oba účty ve výši: účet č. 113 197 413 tis. Kč a účtu č. 114 bude náležet částka 72 952 tis. Kč.
- 115 000 – Zaplacené zálohy a nedokončené investice** – do této jedné rozvahové položky jsou zahrnuty naše dvě rozvahové položky a to nedokončený dlouhodobý majetek (97 912 tis. Kč) a poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek (7 480 tis. Kč). Celková částka je tedy 105 392 tis. Kč
- 130 000 – Suroviny, pomocné a provozní látky** – této položce odpovídá účet materiál v částce 112 590 tis. Kč
- 131 000 – Nedokončená výroba, nedokončené výkony** – této pozici odpovídají položky nedokončená výroba a polotovary v hodnotě 34 663 tis. Kč.
- 132 000 – Hotové výrobky a zboží** – tato jedna položka odpovídá dvou položkám dle právní úpravy v ČR a to výrobky (37 272 tis. Kč) a zboží (59 519 tis. Kč), celková hodnota této pozice je 96 791 tis. Kč.
- 141 000 – Pohledávky z dodávek a výkonů + 142 000 Pohledávky vůči podnikům ve skupině** – těmto dvěma položkám, které jsou stanoveny německými právními předpisy, odpovídají dle předpisů platných v ČR účty: pohledávky z obchodních vztahů, daňové pohledávky, krátkodobé poskytnuté zálohy a jiné krátkodobé pohledávky (celkem 422 942 tis. Kč). Výši obou položek zjistíme z anal. evidence, pozice č. 141 je ve výši 255 741 tis. Kč a pozice č. 142 má hodnotu 167 201 tis. Kč
- 144 000 – Ostatní pohledávky** – této položce odpovídá v účetnictví dle českých předpisů položka dohadné účty aktivní (nevyfakturované výnosy) ve výši 21 522 tis. Kč.
- 149 000 – Krátkodobý finanční majetek** – do této pozice jsou shrnovány dvě položky, které jsou vytvářeny na základě českých předpisů: peníze (10 958 tis. Kč) a účty v bankách (3 341 tis. Kč). Celková výše této položky je 14 299 tis. Kč.
- 180 000 – Časové rozlišení** – této pozici plně odpovídá v účetnictví dle českých předpisů položka náklady příštích období ve výši 3971 tis. Kč.

PASIVA

A) Vlastní kapitál - Eigenkapital

A.	I.	210000	Gezeichnetes Kapital
A.	I.	210000	Základní kapitál

- Výše vykazovaného základního kapitálu musí souhlasit s údaji uvedenými v obchodním rejstříku. Pokud dojde ke změně základního kapitálu, účtuje se o ní od okamžiku schválení usnesení příslušného orgánu společnosti.

A.	II.	211000	Kapitalrücklage
A.	II.	211000	Kapitálový fond

- Řadí se sem ážio, finanční výpomoci společníků, akcionářů mimo rámec základního kapitálu, které nemají charakter půjčky.

A.	III.	213000	Gesetzliche Gewinnrücklagen
A.	III.	213000	Zákonný rezervní fond

- Zde se účtují přiděly ze zisku dle zákona.

A.	III.	215000	Satzungsmäßige Rücklagen
A.	III.	215000	Statutární fond

- Firmy tuto pozici tvoří dobrovolně ze zisku po zdanění na základě rozhodnutí společníků, akcionářů či statutárních orgánů.

A.	III.	216000	Andere Gewinnrücklagen
A.	III.	216000	Ostatní fondy

- Zde je zahrnován oceňovací rozdíl z přecenění úrokového swapu a také mimo jiné rozdílná částka, která vznikla z přizpůsobení účetní závěrky z národního práva (HB I) na M+H Standards (HB II).

A.	IV.	220000	Bilanzgewinn
A.	IV.	220000	Zisk

- Bilanční zisk/ztráta se vypočítává z ročních ztrát či přebytků, dále ze ziskových/ztrátových smluv z účetního období, za které se účetní závěrka sestavuje, dále také je snižován o tvorbu/zvyšován o čerpání rezerv, je snižován také dividendami.

B) Rezervy – Rückstellungen

- Rezervy jsou tvořeny na straně pasiv na krytí ztrát, závazků nebo nákladů. Tvoří se pokud nemáme jistotu o výši částky, splatnost je nejistá nebo musí již s příčinami vedoucí k tvorbě rezerv pravidelně počítat.
- Rezervy jsou oceňovány částkou, která je stanovena na základě rozumného podnikatelského posouzení. Rezervy jsou tvořeny ve výši částky, kterou společnost pravděpodobně na základě svých požadavků dostane nebo ve výši částky, která je třeba na krytí ztrát. Obzvláště tvoření a čerpání ostatních rezerv je vždy odlišeno od ostatních provozních výnosů či nákladů.

B.		222000	Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
B.		222000	Rezervy na důchody a podobné závazky

- Patří sem všechny závazky vycházející z penzijních příslibů - tvorba se odvíjí od důchodového pojištění. Tuto pozici firma MANN+HUMMEL (CZ) ve své rozvaze nevykazuje.

B.		223000	Steuerrückstellungen
B.		223000	Rezervy na daně

- Jsou sem řazeny rezervy na běžící daňové dluhy (pokud ještě žádné zdanění nenastalo, jinak je účtováno na pozici ostatní závazky) a dále se sem zahrnuje odložená daň (časově omezené rozdíly mezi daňovou a účetní bilancí). Účtuje se zde o splatné daňové povinnosti, pokud je výše daňové povinnosti nejistá.
- Tvorba této rezervy je povinná. Ocenění je prováděno na základě rozumného podnikatelského uvážení. Rezerva na odloženou daň vzniká, pokud zisk uváděný v daňovém priznání je nižší než obchodní zisk (HB II), na rozdílnou částku

je vytvořena rezerva na odloženou daň. Ve výpočtu odložené daně jsou zahrnuty pouze časově ohraničené odlišné rozdíly mezi výsledkem „obchodní“ (HB II) a „daňové“ bilance. Rozhodující je sazba daně z příjmu té země, která je v době rozpouštění časových rozdílů v dané zemi pravděpodobně platná. Na stálé rozdíly, jako například daňově neuznatelné náklady, nejsou počítány žádné odložené daně. Tvorba a čerpání rezerv jsou prováděny přes účet 340 000 (daně z příjmu a výnosů).

B.	224000	Sonstige Rückstellungen
B.	224000	Ostatní rezervy

Do této skupiny patří rezervy na:

- nejisté závazky (podrobněji rozepsáno v kapitole č.....Oceňování dluhů), ocenění je prováděno na základě rozumného podnikatelského uvážení,
- na hrozící ztráty z nejistých obchodů (rezervy na uzavřené, ale k rozvahovému dni nerealizované obchody) – jedná se především o nákupní a prodejní smlouvy, dlouhodobé závazkové vztahy.

Rezervy se stanovují u nejistých prodejních obchodů na základě rozdílu mezi plánovaným obratem a vlastními náklady. Pokud musí být tvořena rezerva na hrozící ztráty z budoucích obchodů pro již vyrobené zboží, potom je nutné odepisování zboží ve výši tvořených rezerv. Tvoření rezerv je prováděno přes pozici 317800 (ostatní provozní náklady)

- na opomenuté opravy, které se uskuteční v prvních třech měsících po rozvahovém dni, dále je možné dobrovolně tvořit rezervy na opomenuté opravy, které se uskuteční v následujícím roce po vypršení lhůty 3 měsíce.

Ocenění je prováděno na základě rozumného podnikatelského posouzení.

- ručení, pojištění, které bylo zapláceno s/bez právního závazku – zohledněna jsou jednotlivá i paušální ručení. Paušální ručení se vypočítá jako 0,5 % z ročního obratu vůči třetím stranám (obrat v rámci koncernu se sem nezahrnuje).

Tvorba těchto rezerv je prováděna prostřednictvím pozice 317810.

Dále jsou vytvářeny další rezervy a to na nevyčerpanou dovolenou, rezervy na ostatní personální náklady, rezerva na audit.

C) Závazky – Verbindlichkeiten

Obecně lze říci, že všechny závazky se oceňují ve výši, která má být zaplacená (§ 253 (1) HGB). Závazky splatné v cizích měnách jsou oceněny kurzem platným v daný den, např. nejvyšším kurzem v rozhodný den, bez ohledu na to, zda je kolísání kurzu mimořádné nebo odpovídá dlouhodobému vývoji.

C.	1.	Anleihen
C.	1.	Půjčky

- Patří sem dlouhodobé půjčky vzniklé úpisem cenných papírů na kapitálovém trhu, tuto položku však firma MANN+HUMMEL (CZ) ve svém účetnictví nevykazuje.

C.	225000	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
C.	225000	Závazky vůči bankám

- Jsou sem zahrnovány všechny závazky vůči bankám a podobným institucím bez závislosti na délce splatnosti.

C.	226000	Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
C.	226000	Obdržené zálohy na objednávky

- Do této položky se řadí přijaté zálohy od odběratelů.

C.	227000	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
C.	227000	Závazky z dodávek a výkonů

- Patří sem všechny závazky z obchodního styku z titulu realizovaných dodávek majetku a výkonů. Závazky vůči podnikům ve skupině či s podstatným vlivem jsou účtovány na jiné pozice.

C.	228000	Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Aufstellung eigener Wechsel
C.	228000	Závazky z přijatých směnek a z vystavení vlastních směnek

- V této pozici se vykazují směnečné závazky. Směnka je ze zákona cenný papír, který obsahuje platební příslib.

C.	229000	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
C.	229000	Závazky vůči podnikům ve skupině

- Patří sem veškeré závazky z dodání zboží, výkonů, finančních toků vůči podnikům ve skupině, pokud nejsou chápány jako půjčky mezi společnostmi.
- Způsob oceňování je totožný jako u ostatních závazků, ale v tomto případě je navíc možné vzájemné započítávání pohledávek a závazků podniků ve skupině.

C.	231000	Sonstige Verbindlichkeiten
C.	231000	Ostatní závazky

- Patří sem např.: závazky vůči zaměstnancům, závazky z DPH, závazky vůči sociálnímu a zdravotnímu pojištění, závazky z titulu dlužné daně z příjmu zaměstnanců, závazky ze silniční daně, daně z nemovitostí, přijaté půjčky od nebankovních subjektů, výnosy z průmyslových obligací apod. Závazky daně z příjmu právnických osob se účtují na pozici č. 223000.

D.	280000	Rechnungsabgrenzungsposten
D.	280000	Časové rozlišení

- Řadí se sem pouze výnosy příštích období – jedná se o příjem letošního roku, ale o výnosu bude účtováno až následující účetní období. Platí zde stejné pravidlo jako pro náklady příštích období, tzn. musí být přesně definován počátek a konec období, na které se příjem vztahuje. Jedná se především o předem obdržené nájemné.
- Tato položka se oceňuje v poměrné výši např. přijatého nájemného, která se vztahuje ke stanovenému období následujícího účetního roku.

Stejně tak musí dojít i k úpravě struktury pasiv zjištěných z české účetní závěrky, aby byla dodržena pravidla stanovená německými právními předpisy. Převod jednotlivých rozvahových položek na straně pasiv bude následující:

210 000 – Základní kapitál – tato položka se shoduje s položkou zjištěnou z české účetní závěrky a je ve výši 103 750 tis. Kč.

216 000 – Kapitálový fond – zde je z údajů zjištěných z české účetní závěrky zahrnut pouze oceňovací rozdíl z přecenění majetku a závazků ve výši – 46 tis. Kč.

- 213 000 – Zákonný rezervní fond** – tyto obě položky jsou totožné a jejich výše je 10 375 tis. Kč.
- 220 000 – Zisk** – tato pozice zahrnuje dvě položky, které jsou v české účetní závěrce uváděny zvlášť, jsou to: nerozdělený zisk minulých let (401 981 tis. Kč) a výsledek hospodaření běžného účetního období (84 124 tis. Kč). Celková výše této částky je 486 105 tis. Kč.
- 223 000 – Rezervy na daně** – sem jsou zahrnovány dlouhodobé daňové závazky (10 731 tis. Kč) a závazek daně z příjmu právnických osob (ve výši 6 990 tis. Kč), celková hodnota této pozice je 17 721 tis. Kč.
- 224 000 – Ostatní rezervy** – této pozici odpovídá v údajích zjištěných z české účetní závěrky položka ostatní rezervy ve výši 16 800 tis. Kč.
- 225 000 – Závazky vůči bankám** – do této pozice spadají položky bankovní úvěry dlouhodobé (177 488 tis. Kč) a krátkodobé bankovní úvěry (208 905 tis. Kč), celková hodnota této položky je 386 393 tis. Kč.
- 227 000 – Závazky z dodávek a výkonů** – tato pozice představuje podrobnější členění než je vyžadováno v české účetní závěrce, jeho hodnotu zjistíme z analytické evidence položky závazky z obchodních vztahů a jeho výše je 109 811 tis. Kč.
- 229 000 – Závazky vůči podnikům ve skupině** – tato pozice je vytvářena taktéž na základě analytické evidence účtu závazky z obchodních vztahů, hodnota této položky je 171 437 tis. Kč.
- 231 000 – Ostatní závazky** – tato pozice sdružuje následující položky zjištěné z české účetní závěrky: závazky k zaměstnancům (1 380 tis. Kč), závazky ze sociálního a zdravotního pojištění (4 237 tis. Kč), daňové závazky a dotace (1 212 tis. Kč), dohadné účty pasivní (nevyfakturované dodávky – 34 097 tis. Kč) a jiné závazky (4 386 tis. Kč + zůstatek položky krátkodobé závazky z obchodních vztahů 5 030 zjištěný dle analytické evidence). Celková částka této pozice je 50 342 tis. Kč
- 280 000 – Časové rozlišení** – této pozici plně odpovídá v české účetní závěrce položka výdaje příštích období ve výši 726 tis. Kč.

5.2.3 Struktura a obsah výsledovky

Dále bude proveden rozbor jednotlivých položek výsledovky dle členění Gesamtkostenverfahren.

1.	301000	Umsatzerlöse
1.	301000	Tržby

Zde jsou zahrnovány tržby z typických a hlavních činností společnosti. Řadí se sem prodej, nájem, pronájem typických výrobků a zboží, dále také typické podnikatelské služby. Tržby z ostatních činností se řadí do ostatních výnosů, např. tržby z firemní kantýny. Tržby se musí vykazovat v netto hodnotách, tzn. snížené o poskytnuté slevy, bonusy a množstevní rabaty.

Druhy tržeb:

- a) výrobky a zboží
- b) prodaný materiál, který nebyl spotřebován, pokud se však jedná o zanedbatelné částky,
- c) patří sem zpravidla také tržby z prodeje starých věcí (šrotu), odpadu, který vzniká při produkci,
- d) tržby za služby, které se vztahují přímo k dokončení výroby nebo ke zvýšení využití jejich kapacit (jedná se o vedlejší výkony jako například náhrady za telefonní hovory nebo tele-přenosy, výnosy z výkonů související s počítačovou technikou),
- e) výnosy z pomocných a vedlejších provozů,
- f) nástroje včetně vzorů - při úbytku nástrojů, které jsou zahrnuty do investičního majetku, vzniká následně výnos nebo ztráta.

2.	302000	Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
2.	302000	Zvýšení nebo snížení stavu nedokončených a hotových výrobků

Tato položka vykazuje změny stavu (ne)dokončených výrobků, případně i změnu stavu služeb, což je rozdíl mezi hodnotou uvedenou v rozvaze dokončených a nedokončených výrobků v rozvahový den a předcházejícím rozhodným dnem. Pokud firma účtuje odpisy

(resp. opravné položky) snižuje tím hodnotu zásob a vykazuje se dále tady v této pozici. Neúčtuje se zde o zcela mimořádných odpisech (opravných položkách) v případech sanace podniku, zrušení činnosti podniku, katastrofy, škodní události a pod. V těchto situacích se odpisy vykazují zvlášť ve výsledovce.

3.	303000	Andere aktivierte Eigenleistungen
3.	303000	Ostatní aktivované vlastní výnosy

Účtuje se sem hodnota vlastních výkonů spjatých s pořízením investičního majetku, generální opravy strojů, modernizace investičního majetku, dále sem náleží aktivace nákladů na záběh a rozšíření obchodní, výrobní činnosti, aj., tzn. ty výkony, které nespádají pod pozici číslo 302000. Pokud bude provedena aktivace v rozvaze, musí být vzniklé náklady ve výsledovce přes srovnatelné pozice zvýšení nebo snížení stavu (ne)dokončených výrobků nebo ostatních vlastních výkonů vynulován.

4.	304000	Sonstige betriebliche Erträge
4.	304000	Ostatní provozní výnosy

Patří sem provozní výnosy z běžných činností podniku, které nejsou zahrnuty v tržbách na pozici č. 301000. Jsou zde vykazovány vlastní výkony nebo výnosy finanční povahy. Patří sem: tržby z netypických transakcí, výnosy z rozpuštěných nevyužitých rezerv, příjmy z pohledávek, které byly v minulosti odepsány, zisky z prodeje investičního majetku a cenných papírů, realizované kursově rozdíly, příjmy z provizí a licencí, náhrada od pojišťovny atd.

5. Materiálové náklady - Materialaufwand

5. a)	307000	Aufwendeungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
5. a)	307000	Náklady na suroviny, pomocné a provozní látky a zboží

Do této pozice jsou zahrnovány náklady na:

- suroviny, které se pojí bezprostředně k výrobku a pravidelně využívané základní díly
- pomocné látky, které rovněž přímo slouží k dokončení, ale obecně mají pouze podřadný význam (svařovací materiál, šrouby...)

- provozní látky, které slouží pravidelně k výrobě, ale pouze nepřímo (paliva, maziva...)
- zboží, které je určeno bez dalšího zpracování a přepracování k dalšímu prodeji (obchodní artikl cizího původu určený k prodeji).

5. b)	308000	Aufwendungen für bezogene Leistung
5. b)	308000	Náklady na poskytnuté výkony

Patří sem výkony třetích osob, které se podílejí bezprostředně na výrobě či prodeji služeb, např. zušlechťovací práce třetích osob (přetavení kovů, lakování výrobků, tvrzení...). Náklady na cizí opravy a licence na dokončení jsou poukazovány rovněž na této pozici, pokud však část materiálových nákladů na opravy převažuje mzdové náklady. Patří sem i náklady na energii, která je spotřebovávána při výrobě.

6. Osobní náklady - Personalaufwand

6. a)	311000	Löhne und Gehälter
6. a)	311000	Mzdy a platy

Patří sem mzdy a platy, které mohou být i v naturální formě a dále také vedlejší požitky jako: prémie, přesčasy, náhrady za zlepšovací návrhy, odměny za vynálezy, náhrady za dovolenou, třinácté platy, odškodnění, přínos z rezerv (rezervy na penze, dovolené, životní jubilea).

6. b)	312000	Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersvorsorgung und für Unterstützung
6. b)	312000	Sociální pojištění a náklady na zajištění ve stáří a podpora

V analytickém členění pod číslem 312007 jsou náklady na zajištění ve stáří. Příkladem pro sociální výdaje společnosti jsou příspěvky na zdravotní pojištění, na pojištění nákladů na opatrovnictví, pojištění pro případ nezaměstnanosti, invalidní pojištění. Na pozici 31007 jsou všechny osobní náklady od podniků ve skupině.

7.	314000	Abschreibungen
7.	314000	Odpisy

Tato položka má další členění, pod číslem 314000 jsou odpisy investičního majetku

8.	317000	Sonstige betriebliche Aufwendungen
8.	317000	Ostatní provozní náklady

Tato položka je sběrnou pozicí a zahrnuje všechny další náklady, které nejsou v ostatních pozicích zahrnuty. Společnosti nejsou ze zákona nuceny tuto položku dále podrobněji členit. Patří sem např. ztráty z prodeje investičního majetku, odpisy pohledávek, tvorba ostatních rezerv, náklady na balící materiál, kursové náklady, cestovní náklady, náklady vynaložené jiným firmám, pokud se nevztahují k výrobě,

Následující pozice č. 9 – 12 manuál firmy MANN+HUMMEL dále neupravuje a společnost o nich ani neúčtuje.

9.	Erträge aus Beteiligungen
9.	Výnosy z účastí

Patří sem podíly na zisku a dividendy od společností, ve kterých má společnost podstatný vliv.

10.	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
10.	Výnosy z ostatních cenných papírů a výpůjček finančních investic

Do této kategorie se řadí podíly na zisku a dividendy od společností, ve kterých má společnost rozhodující vliv.

11.	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
11.	Ostatní úroky a podobné výnosy

Řadí se sem výnosové úroky včetně úroků z krátkodobých cenných papírů.

12.	Abschreibungen aus Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12.	Odpisy finančních investic a cenných papírů oběžného majetku

Účtuje se zde o opravných položkách k investicím při jejich přechodném snížení pořizovací hodnoty a odpisu finančních investic při jejich trvalém snížení hodnoty. Ztráty z prodeje finančního majetku se účtují do položky č. 8 – ostatní provozní náklady.

15., 16.	330000, 331000	Außerordentliche Erträge, Außerordentliche Aufwendungen
15., 16.	330000, 331000	Mimořádné výnosy, mimořádné náklady

Účtuje se zde o mimořádných situacích, které se vyskytují zřídka, jsou nepravidelné co se jevu týká a velmi neobvyklé. Patří sem např. odpisy při přerušení provozu, mimořádné odpisy při katastrofách, zisky či ztráty z fúzí atd. Doložení této pozice musí být odsouhlaseno vedením mateřské firmy zabývající se konsolidací.

18.	340000	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
18.	340000	Daně z příjmů a výnosů

Do této pozice jsou řazeny všechny náklady týkající se daní, jejichž vyměřovací základ je stanoven ze zisku nebo jeho výše je ze zisku odvozená. Vykazují se zde následující daně: daň z příjmu právnických osob, daň vybíraná srážkou ze zdroje, daň z příjmu fyzických osob, patří sem i odložená daň. Vznik nebo rušení daňové rezervy, např. rezervy na odloženou daň se eviduje na této pozici.

19.	317970	Sonstige Steuern
19.	317970	Ostatní daně

Řadí se sem ostatní daně, které jsou placeny státu, jako např. daň z nemovitostí, silniční daň, daň z převodu nemovitostí apod.

Pro převod výkazu zisku a ztrát z české účetní závěrky na německou musí dojít ke změně struktury neboť struktura používaná v České republice neodpovídá struktuře výsledovky jednotlivých nákladových a výnosových druhů (Gesamtkostenverfahren) platných dle německých předpisů.

301 000 – Tržby – tato pozice má celkovou hodnotu 1 709 176 tis. Kč a zahrnuje z české účetní závěrky následující hodnoty:

- tržeb za prodané zboží (230 276 tis. Kč),
- tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb (1 458 442 tis. Kč),
- tržby z prodeje materiálu (20 458 tis. Kč).

302 000 – Změna stavu zásob vlastní činnosti – tyto pozice jsou totožné dle obou právních úprav a to ve výši 18 479 tis. Kč na pozici HB I. Pro splnění podmínek platných pro HB II je nutná další úprava této částky, která bude popsána v následujícím textu.

303 000 – Ostatní aktivované vlastní výkony – tato položka taktéž odpovídá položce zjištěné z české účetní závěrky a její hodnota je 1 999 tis. Kč.

304 000 – Ostatní provozní výnosy – tento účet zahrnuje následující položky:

- tržby z prodeje majetku (583 tis. Kč),
- ostatní provozní výnosy (8 491 tis. Kč),
- ostatní finanční výnosy (37 273 tis. Kč),
- mimořádné výnosy (716 tis. Kč).

Celková částka této pozice v HB I je tedy 47 067 tis. Kč.

306 000 – Materiálové náklady:

307 000 – Náklady na suroviny, pomocné a provozní látky a zboží –

- náklady vynaložené na prodané zboží (132 335 tis. Kč),
- spotřeba materiálu a energie (1 000 297 tis. Kč),

Celková částka činí 1 132 632 tis. Kč.

308 000 – Náklady na poskytnuté výkony – do této pozice se řadí pouze výkony týkající se úpravy polotovarů ve výši 6 404 tis. Kč, které získáme z analytické evidence položky služby v české účetní závěre.

311 000 – Mzdy a platy: výši této pozici získáme tak, že v české účetní závěre od oložky mzdové náklady (127 997 tis. Kč) odečteme vytvořené rezervy na mzdy (639 tis. Kč), celková výše částky uváděna v HB I je 127 358 tis. Kč.

312 000 – Sociální pojištění a náklady na zajištění ve stáří a podpora – celková hodnota této položky je 45 597 tis. Kč a je tvořena v české účetní závěre dvěma účty:

- náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění (42 770 tis. Kč),
- sociální náklady (2 827 tis. Kč).

314 000 – Odpisy jsou ve výši 62 073 tis. Kč,

317 000 – Ostatní provozní náklady – patří sem:

- daně a poplatky (365 tis. Kč),
- změna rezerv (23 372 tis. Kč),
- zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (22 942 tis. Kč),
- ostatní provozní náklady (178 551 tis. Kč),
- prodané cenné papíry (20 tis. Kč),
- ostatní finanční náklady (51 528 tis. Kč),
- mimořádné náklady (3 000 tis. Kč),

Celková částka je 279 778 tis. Kč.

320 000 – Ostatní úroky a podobné příjmy – této položce odpovídá účet zjištěný z české účetní závěrky výnosové úroky ve výši 618 tis. Kč.

322 000 – Ostatní úroky a podobné náklady – tato položka taktéž odpovídá položce nákladové úroky z české účetní závěrky a je ve výši 10 374 tis. Kč.

6. Převod české účetní závěrky na účetní závěrku platnou dle německých předpisů

V předcházejících kapitolách jsem uvedla postupně teoretické požadavky, které vyplývají z německých právních předpisů a vnitřních předpisů společnosti a dále také postup převodu výkazů účetní závěrky dle českých předpisů na výkazy splňující německé právní předpisy. V této části se zaměřím pouze na ty položky rozvahy a výkazu zisku a ztrát, které musí česká firma upravovat, aby splnila všechny požadavky. Sloupec HB I v konsolidované účetní závěrce obsahuje údaje z české účetní závěrky, ve sloupci úpravy se uvádí úpravy české účetní závěrky do formátu platného dle německých předpisů a konečně ve sloupci HB II se uvádí jednotlivé rozvahové a výsledkové pozice v souladu s německým účetním právem. Všechny uvedené částky jsou v tis. Kč.

6.1 Změna rozvahových položek týkající se AKTIV

Položky týkající se dlouhodobého majetku není třeba dále upravovat, v této skupině jsou pouze rozdíly ve struktuře jednotlivých položek, která je popsána již v předcházejících kapitolách.

130 000 - Suroviny, pomocné a provozní látky

HB I	Úprava	HB II
112 590	- 10 255	102 335

Oběžný majetek zařazený do této skupiny firma během roku oceňuje v průměrných skladových cenách, německé předpisy však vyžadují využití tzv. Niederswertprinzip. Proto musí firmy v rozvaze společnosti vykazovat v účetní závěrce vždy nižší z možných hodnot.

131 000 – Nedokončená výroba, nedokončené výkony

HB I	Úprava	HB II
34 663	- 9 597	25 066

V této položce dochází k úpravě hodnoty majetku taktéž na základě tzv. Niederswertprinzip a dále také musí firma zohlednit rozdíly v oceňování vycházející ze skutečnosti, že česká firma do hodnoty zásob zahrnuje i nepřímé náklady, které německá úprava zakazuje.

132 000 – Hotové výrobky a zboží

HB I	Úprava	HB II
96 791	- 10 263	86 528

Tento účet musí být v rozvaze dále upravován, aby splňoval požadavky stanovené německým právem a to na základě stejných principů jako tomu bylo u účtu č. 131000 – je nutné aby firma využila tzv. Niederswertprinzip a snížila také hodnotu zásob o nepřímé náklady.

141 007 – Pohledávky z dodávek a výkonů

HB I	Úprava	HB II
225 741	- 221	225 520

Zde dochází k úpravě výsledku vycházejícího z české účetní závěrky neboť dle německých předpisů nelze do hodnoty majetku zahrnovat nerealizované kursové zisky (případná ztráta je již zahrnuta).

142 000 – Pohledávky vůči podnikům ve skupině

HB I	Úprava	HB II
167 201	- 2 055	165 146

Výši položky zjištěné z české účetní závěrky je nutné taktéž snížit o hodnotu nerealizovaných kursových zisků, pro dodržení německých předpisů.

Firma MANN+HUMMEL (CZ) provedla úpravy u výše zmíněných položek a celkem došlo při převodu české účetní závěrky na konsolidovanou účetní závěrku ke snížení hodnoty aktiv z částky 1 353 414 tis. Kč na 1 321 023 tis. Kč, tzn. že snížení hodnoty aktiv bylo o 32 391 tis. Kč.

6.2 Změna rozvahových položek týkající se PASIV

220 000 – Bilanční zisk

HB I	Úprava	HB II
486 105	- 67 711,96	418 393,04

Hodnota bilančního zisku je získána z výkazu zisku a ztrát. Změny jednotlivých položek z české účetní závěrky na účetní závěrku platnou dle německých předpisů jsou uvedeny v následující kapitole.

223 008 – Rezervy na daně (zbytková doba delší než 1 rok)

HB I	Úprava	HB II
10 731	17 385,96	28 116,96

V České republice se sem zahrnuje rezerva na odloženou daň a závazek vůči finančnímu úřadu, německé předpisy však zahrnují do odložené daně pouze rozdíl mezi daňovými a účetními odpisy.

225 008 – Závazky vůči bankám (1 - 5 let)

HB I	Úprava	HB II
117 488	14 861	192 349

Úprava výsledku české účetní závěrky na konsolidovanou účetní závěrku je nutná z důvodu nemožnosti zahrnovat nerealizované kursové zisky do hodnoty závazku společnosti.

227 007 – Závazky z dodávek a výkonů (do 1 roku)

HB I	Úprava	HB II
109 811	677	110 488

I v této položce rozvahy musí dojít k úpravě výsledku zjištěného z české účetní závěrky neboť nelze do hodnoty závazku dle německých předpisů zahrnovat nerealizované kursové zisky.

229 003 – Závazky vůči podnikům ve skupině (za dodávky a výkony)

HB I	Úprava	HB II
171 437	2 397	173 834

Stejně tak tomu je i v tomto případě, kdy je nutné upravit výsledek o nerealizované kursové zisky pro splnění podmínek konsolidované účetní závěrky.

Stejně jako u aktiv, tak i u pasiv musela firma MANN+HUMMEL (CZ) provést úpravu některých rozvahových položek pro dodržení podmínek konsolidace. V důsledku úprav došlo ke snížení hodnoty pasiv ve stejné výši, tzn. o 32 391 tis. Kč.

6.3 Změna položek VÝKAZU ZISKU A ZTRAT

302 000 – Změna stavu dokončených a nedokončených výrobků

HB I	Úprava	HB II
18 479	- 2 288	16 191

Důvodem k úpravám v této položce je rozdílnost v oceňování zásob, kdy německé předpisy oceňují dokončenou a nedokončenou výrobu pouze v přímých nákladech. Nepřímé náklady narozdíl od našeho účetnictví jsou z hodnoty zásob vyjímány.

304 000 – Ostatní provozní výnosy

HB I	Úprava	HB II
47 064	- 7 562	39 502

Tato položka výkazu zisku a ztrát pro splnění podmínek konsolidace musí být upravena z důvodu nemožnosti zahrnovat nerealizované kursové zisky. Tato položka odpovídá účtu ostatní provozní výnosy (č. 648), rozdíly jsou pouze v zařazování jednotlivých případů.

307 000 – Náklady na suroviny, pomocné a provozní látky a nákup zboží

HB I	Úprava	HB II
1 126 228	26 419	1 152 647

Důvodem úpravy této pozici je použití jiného způsobu ocenění – Niederswertprinzip. Běžně není nutné tuto pozici dále upravovat pro splnění podmínek konsolidace neboť se zde nevyskytují žádné rozdíly mezi jednotlivými právními úpravami. V roce 2005 mateřská firma vznesla požadavky na doučtování některých případů, které byly zahrnuty do této položky výkazu zisku a ztrát.

317 000 – Ostatní provozní náklady

HB I	Úprava	HB II
279 778	- 39 915	239 863

Stejně tak tomu je i v tomto případě. Běžně není nutné upravovat výsledek zjištěný z české účetní závěrky, ale v roce 2005 byly doučtovány některé operace na základě požadavků mateřské firmy. Mateřská firma zvýšila cenu licence, kterou poskytuje české pobočce,

požadovala však, aby toto zvýšení nebylo zahrnuto do této položky v HB II, proto je výsledek zjištěný z české účetní závěrky snížený o částku 39 915 tis. Kč.

322 000 – Úroky a ostatní podobné výdaje

HB I	Úprava	HB II
10 374	3 234	13 608

Stejně tomu je i v tomto případě, kdy není běžné výsledek HB I dále upravovat, aby splňoval podmínky platné pro HB II. Mateřská firma však v tomto roce měla speciální požadavky a to zahrnutí úroků z garancí do této položky v HB II, proto bylo nutné částku zjištěnou z české účetní závěrky zvýšit o 3 234 tis. Kč.

331 000 – Mimořádné náklady

HB I	Úprava	HB II
0	20 825	20 825

Na tuto pozici musela firma na základě pokynů mateřské firmy v tomto roce mimořádně zahrnout licenční poplatky ve výši 18 157 tis. Kč a Management fees (platby mateřské společnosti za poskytnuté služby) ve výši 2 668 tis. Kč.

340 000 – Daň z příjmu

HB I	Úprava	HB II
35 400	4 775,96	40 175,96

Tato pozice se musí upravovat o rozdíly u odložené daně vyplývajících z účetních a daňových dopadů opravných položek a rezerv.

360 000 – Nerozdělený zisk minulých let

HB I	Úprava	HB II
401 981	- 42 523	359 458

Tato pozice zahrnuje všechny úpravy týkající se převodu HB I na HB II. Výše úprav v této pozici se získá součtem jednotlivých úprav aktiv, které jsou popsány již výše, jejich celková hodnota činí - 32 391 tis. Kč a součtem všech úprav týkajících se pasiv mimo bilančního zisku, hodnota úprav je 35 320,96 tis. Kč. Od takto zjištěné částky jsou dále odečteny změny týkající se úprav ve výkazu zisku a ztrát, které jsou popsány již výše:

- změna hospodářského výsledku z **běžné činnosti**

- 2 288 tis. - 7 562 tis. - 26 419 tis. + 39 915 tis. - 3 234 tis. = **412 tis. Kč**

- změna hospodářského výsledku z **mimořádné činnosti** je - **20 825 tis. Kč**.

- změna daně z příjmu je: 4 775,96 tis. Kč

- **výpočet:**

Δ Aktiv - Δ Pasiv - Δ Výkazu zisku a ztrát

- 32 391 tis. - 35 320,96 tis. - (421 tis. - 20 825 tis. Kč - 4 775,96 tis.) = - **42 523 tis. Kč**

7. Shrnutí dosažených výsledků

Následující schéma názorně představuje rozdíly ve výkazu zisku a ztrát v jednotlivých pozicích mezi HB I a HB II. Důvody vedoucí k úpravě částek zjištěných z české účetní závěrky na konsolidovanou účetní závěrku jsou popsány již v předcházejících kapitolách. Všechny uvedené částky jsou v tis. Kč.

	HB I	Úpravy	HB II
+ 301 000 Tržby	1 709 176		1 709 179
+ 302 000 Změna (ne)dokončené výroby	18 479	- 2 288	16 191
+ 303 000 Ostatní vlastní aktivované výkony	1 999		1 999
+ 304 000 Ostatní provozní výkony	47 064	- 7 562	39 502
- 306 000 Náklady na materiál:	1 132 632	26 419	1 159 051
307 000 – Náklady na suroviny	1 126 228	26 419	1 152 647
308 000 – Nákl. na poskytnuté výkony	6 404		6 404
- 311 000 Mzdy a platy	127 358		127 358
- 312 000 Sociální pojištění	45 597		45 597
- 314 000 Odpisy	62 073		62 073
- 317 000 Ostatní provozní náklady	279 778	- 39 915	239 863
+ 320 000 Úroky a podobné příjmy	618		618
- 322 000 Úroky a podobné výdaje	10 374	3 234	13 608
= HV z běžné činnosti	119 524	412	119 936
- 331 000 Mimořádné výdaje	0	20 825	20 825
= HV z mimořádné činnosti	0	- 20 825	- 20 825
- 340 000 Daň z příjmu	35 400	4 775,96	58 935,04
= Hospodářský výsledek	84 124	- 25 199,96	58 935,04
+ 360 000 Nerozdělený zisk z min. let	401 981	- 42 523	359 458
= 370 Bilanční zisk	486 105	- 67 711,96	418 393,04

Jak ze schéma vyplývá, hospodářský výsledek z běžné činnosti v konsolidované účetní závěrce je o 412 tis. Kč vyšší než v účetní závěrce sestavené dle českých předpisů. Výše změny hospodářského výsledku z běžné činnosti byla vypočtena součtem změn ve výkazu

zisku a ztrát: snížení stavu (ne)dokončené výroby (- 2 288 tis. Kč), snížení provozních výnosů (- 7 562 tis. Kč), zvýšením nákladů na suroviny a pomocné látky (26 419 tis. Kč), snížením provozních nákladů (- 39 915 tis. Kč) a zvýšením úroků a ostatních podobných výdajů (3 234 tis. Kč) = - 2 288 tis. - 7 562 tis. - 26 419 tis. + 39 915 tis. - 3 234 tis = 412 tis. Kč

Však zahrnutím mimořádných nákladů (mimořádné výnosy a náklady zjištěné z české účetní závěrky jsou zahrnuty na pozici 304 000 ostatní provozní výnosy a 317 000 ostatní provozní náklady), které nejsou v české účetní závěrce vykázány, a daně z příjmu dosáhne společnost MANN+HUMMEL (CZ) v roce 2005 dle českých předpisů hospodářského výsledku ve výši 84 124 tis. Kč. Hospodářský výsledek po převodu účetní závěrky dle německých předpisů je však o 25 188, 96 tis. Kč nižší, jeho výše je 58 395,04 tis. Kč. Po zahrnutí nerozděleného zisku z minulých let firma vykáže bilanční zisk ve výši 418 393,04 tis. Kč, který je o 67 711, 96 tis. Kč nižší než bilanční zisk zjištěný z české účetní závěrky.

Rozdíl ve výši bilančního zisku je zapříčiněn především rozdílným způsobem oceňování, kdy dle německých právních předpisů je možné do ceny materiálu a dokončené a nedokončené výroby zahrnovat pouze přímé náklady. Nepřímé náklady jsou narozdíl od našeho účetnictví z hodnoty zásob vyjímány. Dalším rozdílným požadavkem je nutnost dodržování tzv. Niederswertprinzip - vykazování v rozvaze v nižší hodnotě z několika možných. Německé právní předpisy stejně tak narozdíl od našich předpisů nedovolují zahrnovat do ceny nerealizované kursové zisky a tudíž o jejich výši musí být upravena hodnota závazků a pohledávek. Zároveň je také rozdíl ve výpočtu odložené daně, která má taktéž za následek snížení hodnoty bilančního zisku.

V tomto roce však také mateřská firma požadovala průčtování zvláštních mimořádných operací, které se běžně nevyskytují, toto se týkalo především změny cen licencí a úroků z garancí, což taktéž značně ovlivnilo změnu ve výši dosaženého bilančního zisku.

8. Závěr

Cílem diplomové práce bylo vytvořit stručný přehled o systému českého a německého účetnictví a zároveň vystihnout zásadní odlišnosti v oblasti vymezení a ocenění jednotlivých položek rozvahy a výkazu zisku a ztrát.

Při sestavování účetní závěrky se německé společnosti řídí především obchodním zákoníkem (Handelsgesetzbuch – HGB) a dalšími právními předpisy jako například zákonem o daních z příjmů, zákonem o akciových společnostech či společnostech s ručením omezeným. U nás se společnosti při sestavování účetní závěrky řídí především zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a dále také prováděcí vyhláškou ministerstva financí či Českými účetními standardy pro podnikatele. Německé právo rozlišuje účetní závěrku sestavenou dle obchodního a dle daňového práva. Účetní závěrka podle obchodního práva slouží jednak vlastníkům firem a jednak pro účely zveřejnění jako informace o finanční situaci společnosti. Naproti tomu účetní závěrka podle daňového práva slouží výhradně pro účely daňového řízení. Jednoznačné oddělení těchto dvou závěrek neexistuje. Obecně lze říci, že „obchodní“ účetní závěrka je východiskem pro vyhotovení „daňové“ účetní závěrky, ale v některých případech je tomu i naopak. Zásady a principy sestavování účetní závěrky jsou velice obdobné.

K nejvýznamnějším rozdílům mezi těmito právními úpravami patří především skutečnost, že německé právní předpisy neznají kategorii drobného majetku, veškerý majetek v hodnotě do 410 EUR je jednorázově odepsán do nákladů. Dalším významným rozdílem je nemožnost aktivace zřizovacích výdajů a nehmotného majetku pořízeného bezúplatně. Stejně tak se mohou firmy rozhodnout, zda budou goodwill aktivovat, či jej zahrnou přímo do hospodářského výsledku daného roku.

V této práci byl dále proveden převod české účetní závěrky v konkrétní účetní jednotce na požadavky vyhovující konsolidované společnosti dle německých předpisů a instrukcí mateřské firmy. Na základě analýzy poskytnutých materiálů jsem dospěla k závěru, že výsledek hospodaření zvolené společnosti byl ovlivněn především rozdíly vycházejícími z odlišného způsobu oceňování zásob, které jsou oceňovány pouze ve výši přímých nákladů, dále také nutností dodržovat tzv. Niederswertprinzip a nemožností zahrnovat do ceny pohledávek a závazků nerealizované kursové zisky. Hospodářský výsledek

společnosti MANN+HUMMEL (CZ) upravený dle německých předpisů je díky těmto skutečnostem proto nižší. Obecně lze říci, že německé právní předpisy týkající se účetnictví dbají přísněji na dodržování principu opatrnosti než naše právní úprava.

V rámci harmonizace účetních systému jednotlivých států a především pro dosažení lepší srovnatelnosti podnikatelských subjektů operujících na různém území, bude v budoucnu celý koncern MANN+HUMMEL postupně přecházet na účetní systém dle mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS).

Použitá literatura

Literární zdroje:

GRABHOFF, J. – *Betriebliches Rechnungswesen und Controlling*. Vydání: 4., Hamburg: Verlag Dr. Kovač, 2000, 624 s., ISBN 3-86064-313-4.

HEREJK, J. – *Účetnictví v německy a anglicky mluvících zemích*. Vydání: 1., Praha: CODEX Bohemia, s. r. o., 1998, 232 s., ISBN 80-85963-70-1.

JANOUSKOVÁ, E. – *Účetnictví a daně České republiky v kontextu vstupu ČR do EU*. Vydání: 1., Opava: Slezská univerzita, 2004, 148 s., ISBN 80 7248-272-6.

VANĚK, M. – *Německé účetní právo v české praxi*. Vydání 1., Praha: Linde s. r. o., 2003, 86 s., ISBN 80-86131-41-6

Právní předpisy:

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.

Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, v platném znění.

Handelsgesetzbuch, v. 10. 5. 1897 (RGBl S. 219), letzte Novell v. 3. 8. 2005 (BGB I. S. 2267).

Internetové zdroje:

online <<http://www.mann-hummel.com/mhcz/>> citováno dne 10. 11. 2006

online <<http://www.obchodnirejstrik.cz/>> citováno dne 16. 11. 2006

Materiály společnosti MANN+HUMMEL (CZ):

Výroční zpráva za rok 2005.

Manuál mateřské společnosti MANN+HUMMEL GmbH pro začlenění a ocenění jednotlivých rozvahových pozic a pozic ve výkaze zisku a ztrát – Überblick über die wesentlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften einzelner Positionen der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung.

Konsolidovaná účetní závěrka včetně příloh pro rok 2004 a 2005 – Package, Reporting Company 2004, 2005.

Příloha č. 1.: Rozvaha pro středně velké a velké kapitálové společnosti

Aktiva

Sonderposten: Ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital			
Sonderposten: Aufwendungen für Ingangsetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs			
A.	ANLAGEVERMÖGEN		
A. I.	Immaterielle Vermögegenstände		
A. I.	1.	Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte unv Werte Sofie Lizenzen an solchen Fechtem und Werten	
A. I.	2.	Geschäfts- oder Firmenwert	
A. I.	3.	Geleistete Anzahlungen	
A. II.	Sachanlagen		
A. II.	1.	Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bajtem einschließlich der Bajtem auf fremden Grundstücken	
A. II.	2.	Technische Anlagen und Maschinen	
A. II.	3.	Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	
A. II.	4.	Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau	
A. III.	Finanzanlagen		
A. III.	1.	Anteile an verbundenen Unternehmen	
A. III.	2.	Ausleihungen an verbundene Unternehmen	
A. III.	3.	Beteiligungen	
A. III.	4.	Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht	
A. III.	5.	Wertpapiere des Anlagevermögens	
A. III.	6.	Sonstige Ausleihungen	
B.	UMLAUFVERMÖGEN		
B. I.	Vorräte		
B. I.	1.	Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe	
B. I.	2.	Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen	
B. I.	3.	Fertige Erzeugnisse und Waren	
B. I.	4.	Geleistete Anzahlungen	
Sonderposten: Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen			

B.	II.	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
B.	II.	1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
B.	II.	2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen
B.	II.	3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
B.	II.	4. Sonstige Vermögensgegenstände
Sonderposten: Ausgleichforderungen		
Sonderposten: Eingeforderte, noch ausstehende Kapitaleinlagen		
Sonderposten: Einzahlungsverpflichtungen persönlich haftender Gesellschafter		
Sonderposten: Eingeforderte Nachschüsse		
B.	III.	Wertpapiere
B.	III.	1. Anteile an verbundenen Unternehmen
B.	III.	2. Eigene Anteile
B.	III.	3. Sonstige Wertpapiere
B.	III.	4. Schecks, Kassenbestand, Bundesbank- und Postbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten
C.	RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN	
Sonderposten: Abgrenzungsposten weitem voraussichtlicher Steuerentlastung nachfolgender Geschäftsjahre		
Sonderposten: Kapitalentwertungskonto		
Sonderposten: Sonderverlustkonto aus Rückstellungsbildung		
Sonderposten: Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag		
Sonderposten: Beteiligungsentwertungskonto		

Passiva

A.	EIGENKAPITAL
A. I.	Gezeichnetes Kapital
	Sonderposten: Kapitaleinlagen der persönlich haftenden Gesellschafter
	Sonderposten: Genussrechtskapital
	Sonderposten: Kapital stiller Gesellschafter
A. II.	Kapitalrücklage
A. III.	Gewinnrücklagen
A. III. 1.	Gesetzliche Rücklage
A. III. 2.	Rücklage für eigene Anteile
A. III. 3.	Satzungsmäßige Rücklagen
A. III. 4.	Andere Gewinnrücklagen
	Sonderposten: Nachrangiges Kapital
	Sonderposten: Verläufige Gewinnrücklage
A. IV.	Gewinnvortrag/Verlustvortrag
A. V.	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
	Sonderposten: Ertrag auf Grund höher Bewertung gemäß dem Ergebnis der Sonderprüfung/gemäß gerichtlicher Entscheidung
	Sonderposten: Sonderposten mit Rücklageanteil
B.	RÜCKSTELLUNGEN
B. 1.	Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
B. 2.	Steuerrückstellungen
B. 3.	Sonstige Rückstellungen
C.	VERBINDLICHKEITEN
C. 1.	Anleihen
C. 2.	Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
C. 3.	Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
C. 4.	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
C. 5.	Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Aufstellung eigener Wechsel
C. 6.	Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen

C.	7.	Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
C.	8.	Sonstige Verbindlichkeiten
D		RECHNUNGSABGRENZUNGSPOSTEN

Příloha č. 2.: Rozvaha společnosti MANN+HUMMEL (CZ)**Aktiva**

	Pozice	HB I	Úpravy	HB II
A. I. - Koncese, práva	110 000	1 863,00		1 863,00
		1 863,00		1 863,00
A. II. - Pozemky a stavby	112 000	269 016,00		269 019,00
A. II. – Technická zařízení	113 000	197 413,00		197 413,00
A. II. – Ostatní zařízení	114 000	72 952,00		72 952,00
A. II. – Zaplacené zálohy	115 000	105 392,00		105 392,00
A. II. - Pozemky a stavby	112 000	269 016,00		269 019,00
		644 773,00		644 773,00
B. I. – Suroviny, pomoc. látky	130 000	112 590,00	- 10 255,00	102 335,00
B. I. – Nedokončená výroba	131 000	34 663,00	- 9 597,00	25 066,00
B. I. – Hotové výrobky, zboží	132 000	96 791,00	- 10 263,00	86 528,00
B. II. – Pohledávky	141 000	255 741,00	- 221,00	255 520,00
B. II. – Pohledávky	142 000	167 201,00	- 2 055,00	165 146,00
B. II. – Ostatní majetek	144 000	21 522,00		21 522,00
B. III – Kr. finanční majetek	149 000	14 299,00		14 299,00
C. – Časové rozlišení	180 000	3 971,00		3 971,00
Celkem		1 353 414,00	- 32 391,00	1 321 023,00

Pasiva

	Pozice	HB I	Úpravy	HB II
A. I. – Základní kapitál	210 000	103 750,00		103 750,00
A. III. – Zákonný rezerv. fond	213 000	10 375,00		10 375,00
A. III – Ostatní fondy	216 000	- 46,00		- 46,00
A. IV. – Bilanční zisk	220 000	486 105,00	- 67 711,96	418 393,04
		600 184,00	- 67 711,96	532 472,04
B. Rezervy na daně	223 000	17 721,00	17 385,96	35 106,96
B. Ostatní rezervy	224 000	16 800,00		16 800,00
C. Závazky vůči bankám	225 000	386 393,00	14 861,00	401 254,00
C. Závazky z dodávek a výkonů	227 000	109 811,00	677,00	110 488,00
C. Závazky – podnik ve skup.	229 000	171 437,00	2 397,00	173 834,00
C. Ostatní závazky	231 000	50 342,00		50 342,00
Celkem		1 353 414,00	- 32 391	1 321 023,00