

# **ŠKODA AUTO VYSOKÁ ŠKOLA, O.P.S.**

Studijní program: B6208 Ekonomika a management

Studijní obor: 6208R163 Podniková ekonomika a finanční management

## **VYKAZOVÁNÍ ZÁVAZKŮ V ÚČETNICTVÍ PODLE ČÚS A IFRS**

**Jana ŠIMONOVÁ**

Vedoucí práce: doc. Ing. Jiřina Bokšová, Ph.D.

*Tento list vyjměte a nahradte zadáním bakalářské práce*

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci vypracoval(a) samostatně s použitím uvedené literatury pod odborným vedením vedoucího práce.

Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná a v práci jsem neporušil(a) autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Mladé Boleslavi dne 14. 12. 2018

.....

Jana Šimonová

Tímto bych ráda poděkovala paní Ing. Dagmar Merašické, která mi umožnila splnit povinnou praxi na finančním oddělení ve společnosti Continental Automotive Czech Republic s.r.o. v závodu v Brandýse nad Labem a pod jejíž vedením jsem nabyla mnoho cenných zkušeností v oblasti závazků. Dále bych ráda poděkovala panu Ing. Petrovi Kryšpínovi za poskytování rad a informací v průběhu psaní bakalářské práce.

## Obsah

Úvod .....	7
1 Význam cizího kapitálu na pozici účetní jednotky .....	9
1.1 Vymezení závazků z pohledu české účetní legislativy .....	10
1.2 Oceňování závazků .....	12
1.3 Odúčtování závazků .....	13
1.4 Prezentace a zveřejnění závazků .....	14
2 Závazky – formulace podle IFRS .....	18
2.1 Vymezení závazků z pohledu účetní legislativy ( <i>Recognition principle</i> ) .	18
2.2 Oceňování závazků ( <i>Measurement principle</i> ) .....	19
2.3 Odúčtování závazků ( <i>Derecognition principle</i> ) .....	21
2.4 Prezentace a zveřejnění závazků ( <i>Presentation and disclosure principle</i> )	22
3 Komparace vykazování závazků mezi ČÚS a IFRS .....	25
4 Praktická část – vykazování závazků ve společnosti Continental Automotive Czech Republic, s.r.o. ....	38
4.1 Charakteristika společnosti .....	38
4.2 Řízení závazků .....	40
4.3 Dílčí závazky společnosti a jejich vliv na odloženou a splatnou daň .....	41
4.4 Vliv vykazování závazků na hospodářský výsledek a na daň z příjmu ...	50
Závěr .....	53
Seznam literatury .....	55
Seznam obrázků a tabulek .....	58

## **Seznam použitých zkratk a symbolů**

ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
IFRS	International Financial Reporting Standards Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
IAS	International Accounting Standards Mezinárodní účetní standardy
ČÚS	České účetní standardy
MF	Ministerstvo financí
NOZ	Nový občanský zákoník
ČNB	Česká národní banka
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
UZH	Účetní zůstatková hodnota
DZ	Daňová základna
HVBR	Hospodářský výsledek běžného roku

## Úvod

Cizí zdroje jsou využívány v případě, kdy si podnik nevystačí s vlastními zdroji financování nebo se naopak může jednat o způsob, jak ušetřit, jelikož úročený cizí kapitál snižuje základ daně. Pro účetní jednotky se cizí kapitál ve zdravé procentní míře jeví jako levnější způsob financování. Správný podíl cizího a vlastního kapitálu závisí především na rizikovosti a cyklicitě v odvětví, ale také na vztahu s věřiteli a výši úroků, za které cizí kapitál poskytnou. Optimální hodnota cizího kapitálu se pohybuje kolem 50 %, přičemž tuto hodnotu velká část společností nedodrжуje, a přesto se jeví jako finančně stabilní podniky.

Cílem této práce je přiblížit problematiku účtování závazků z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a Českých účetních standardů, poukázat na rozdíly v účtování a na dopad do hospodářského výsledku.

Teoretická část je rozdělena do tří kapitol, z nichž se první kapitola zabývá závazky z pohledu Českých účetních standardů, jejichž problematika vychází ze Zákona o účetnictví, podle kterého jsou popsány podkapitoly vztahující se k vymezení účetních závazků, jejich ocenění, odúčtování a následná prezentace či zveřejnění. Ve druhé kapitole je popsáno vykazování závazků podle IFRS a členění podkapitol vychází ze základní koncepce neboli čtyř základních principů (recognition principle, measurement principle, derecognition principle, presentation and disclosure principle). Tato kapitola čerpá z jednotlivých standardů vztahujících se k vybraným druhům závazků. Nejčastěji se jedná o příručky vydané auditorskými společnostmi jako je KPMG nebo Deloitte. Poslední teoretická kapitola zahrnuje komparaci ČÚS a IFRS. Jsou v ní prakticky řešeny příklady z oblasti leasingu, rezerv, odložené daně a dlouhodobých závazků.

Praktická část je provedena metodou analýzy vybrané účetní závěrky, konkrétně společnosti Continental Automotive Czech Republic s.r.o., která je součástí skupiny Continental Group, tudíž pro účely konsolidace účtuje primárně podle IFRS, ale účetní závěrku zveřejňuje podle ČÚS. Na základě účetní závěrky společnosti jsou v praktické části popsány dílčí závazky a jejich dopad na odloženou a splatnou daň.

Tato práce se zabývá pouze vybranou problematikou účetních závazků, ale v souladu s širokým pojmem závazek by dále mohla zahrnovat vydané dluhopisy,

vydané směnky vlastní, přijaté zálohy či finanční výpomoci nebo závazkové pozice a prodané opce u jiných derivátových kontraktů.

Tato bakalářská práce vychází z platné právní úpravy ke dni 31. prosince 2018.



## **1 Význam cizího kapitálu na pozici účetní jednotky**

Účetní jednotky se zpravidla rozhodují mezi využitím vlastního a cizího kapitálu. Ne každé účetní jednotce se však vyplatí financovat investice převážně z vlastních zdrojů nebo naopak přemírou cizího kapitálu. Jedním z rozhodujících faktorů využití cizích zdrojů je velikost účetní jednotky. Vlastník malého podniku bude cizí kapitál shánět mnohem obtížněji v porovnání s velkým podnikem, který má dlouholetou tradici a dobré jméno na trhu. Dalším rozhodujícím faktorem je výnosnost investice. Pokud je zhodnocení investice nižší než náklady cizího kapitálu, je pro podnik lepší ji realizovat z vlastních zdrojů.

Cizí kapitál je ve srovnání s vlastním kapitálem levnější způsob financování. K výhodám financování z cizích zdrojů patří např. úrok jakožto daňově uznatelný náklad, který bývá obvykle nižší než výplata dividend ze zisku akcionářům. Věřiteli nevzniká žádné řídicí právo v podniku a v neposlední řadě působí cizí kapitál jako finanční páka, která zvedá výnosnost vlastního kapitálu. V případě dobře rozvrženého poměru vlastních a cizích zdrojů vede cizí kapitál k rozsáhlejšímu a dynamičtějšímu rozvoji firmy. Správný poměr jednotlivých zdrojů financování závisí především na odvětví, ziskovosti podniku, struktuře majetku a dalších okolnostech. (Fuchsová, 2013)

### **Vymezení závazků z právního hlediska**

Právní pohled je upraven zákonem č. 89/2012 Sb., Nový občanský zákoník. Závazek lze definovat jako právní vztah mezi dvěma nebo více subjekty, ze kterého vzniká dlužníkovi povinnost plnění uskutečnit v souladu s pohledávkou věřitele. Dlužník se tak zavazuje k plnění majetkové povahy na základě sjednaných podmínek.

Závazkový právní vztah vzniká na základě smlouvy, mimosmluvně nebo jako důsledek jiných právních skutečností. Smluvní závazek vzniká uzavřením konstitutivní nebo deklaratorní formy smlouvy. Mimosmluvní závazek vyplývá z protiprávního činu zapříčiněného například porušením smluvní povinnosti či protiprávní události typu škody způsobené zvířetem. Závazek z jiných právních skutečností může mít původ úředního rozhodnutí nebo naopak složené právní skutečnosti, konkrétně smlouvy o smlouvě budoucí. (Hornochová, 2014)

Z právního hlediska lze zařadit mezi závazky i takové ujednání stran, které se vztahuje k budoucím událostem. Kupříkladu je možno uzavřít v budoucnu kupní smlouvu na základě již uzavřené smlouvy o smlouvě budoucí, nebo se v případě sepsání jedné smlouvy firma zaváže k současným i budoucím dodávkám zboží či materiálu.

K zániku závazku dochází ve většině případů splněním. Dlužník je povinen splnit včas, řádně, na svůj náklad a nebezpečí. Pokud ale nedojde ke splnění závazku, zanikne závazek z jiných důvodů. Jednou z možností je dohoda neboli vzájemné ujednání stran o zániku bez zřízení dalšího závazku. V případě, že si obě strany dluží stejným dluhem, mohou své pohledávky vzájemně započíst. Zánik závazku formou zaplacení odstupného je totožný s odstoupením od smlouvy. Tato forma nelze použít v okamžiku, pokud již byla část závazku uhrazena a druhá strana plnění přijala.

Právo i povinnost zaniknou současně splnutím práva s povinností v jedné osobě. Vypořádání na základě prominutí je závislé na souhlasu s prominutím dluhu dlužníka a věřitele. Věřitel může dále prominout dluh vrácením dlužného úpisu dlužníkovi nebo mu vydat kvitanci. Mezi další možnosti spadá vypovězení závazku, odstoupení od smlouvy a v krajních případech smrt dlužníka či věřitele.

### **1.1 Vymezení závazků z pohledu české účetní legislativy**

Z účetního hlediska jsou pro účetní jednotky vedoucí podvojně účetnictví klíčové následující předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví;
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví; a
- České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

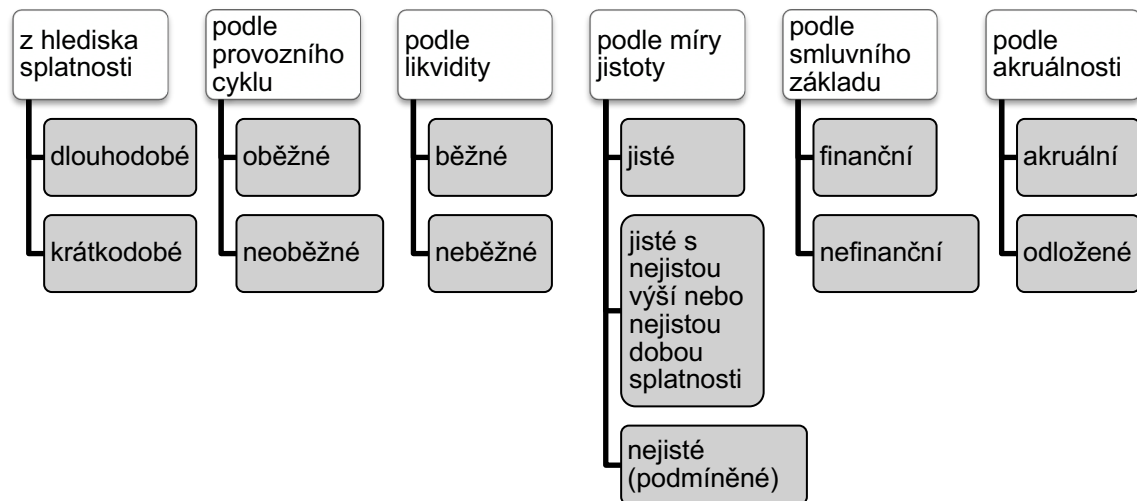
Stěžejní účetní legislativou je Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který ve svém obsahu bohužel nezahrnuje základní pojmy jako jsou aktiva, pasiva nebo základní kapitál. Definice dluhu je například uvedena v Novém občanském zákoníku č. 89/2012 Sb.

Pojem závazek vychází ze současného dluhu, který byl vytvořen na základě minulých událostí, je spolehlivě ocenitelný, pravděpodobně dojde v budoucnu k jeho vypořádání a současně také k úbytku ekonomického prospěchu.

V účetnictví nelze vykázat závazky, které ještě nenastaly. Pokud firma uzavře se svým dodavatelem smlouvu o dodávkách zboží či materiálu na dobu 10 let, z právního pohledu vznikne účetní jednotce závazek také do budoucna, ale v účetnictví budou vykázány pouze závazky vztahující se k minulým událostem jako jsou např. závazky z obchodních vztahů za již dodané zboží či materiál.

Závazky lze členit z mnoha různých pohledů. Podle ekonomické podstaty jsou závazky klasifikovány jako závazky z obchodních vztahů, dohadné závazky, závazky vůči zaměstnancům, závazky k institucím sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, závazky ke společníkům, závazky z titulu daní, závazky vůči finančním institucím aj. (Bokšová, 2013).

V rozvaze jsou závazky řazeny na základě časového hlediska. Krátkodobé závazky jsou charakteristické dobou splatnosti do jednoho roku. Naopak dlouhodobé závazky jsou splatné po dobu delší než jeden rok. Jedním z dalších kritérií členění jsou závazky úročené a neúročené. Mezi neúročené závazky patří například přijaté zálohy, mezi úročené se naopak řadí vydané dluhopisy nebo úročené bankovní půjčky. Členění závazků na rozvahové a podrozvahové se vztahuje k vykazování závazků v rozvaze nebo příloze k účetní závěrce. V příloze, jakožto jedné ze složek účetní závěrky, jsou zachyceny závazky mimobilanční evidované v knize podrozvahové evidence. Patří sem například leasing, věcná břemena, závazky z titulu zástavního práva aj. Podle způsobu vzniku se závazky dělí na smluvní a mimosmluvní. Smluvní závazek je podložen smlouvou a právními předpisy. Oproti tomu mimosmluvní závazek vzniká na základě deliktu.



Zdroj: Bokšová, 2013, str. 394

**Obr. 1 – Členění závazků**

## 1.2 Oceňování závazků

Účetní jednotky mají ze Zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví povinnost oceňovat závazky:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu;
- ke konci rozvahového dne nebo jiného okamžiku, ke kterému je sestavena účetní závěrka.

V době vzniku se závazky oceňují nominální hodnotou. K rozvahovému dni mohou být oceněny nominální hodnotou, která ještě zbývá k uhrazení daného závazku nebo reálnou hodnotou, přičemž se reálná hodnota použije především v případě derivátových kontraktů a dluhů zajištěných deriváty<sup>1</sup>. Při převzetí jsou závazky oceněny pořizovací cenou.

### Závazky v cizí měně

Firmě vznikají závazky v cizích měnách v případě, pokud obchoduje se zahraničím. Kurzové rozdíly nastávají v průběhu roku mezi okamžikem vzniku závazku a jeho úhradou nebo jako kurzový rozdíl neuhrazených závazků k rozvahovému dni, kdy účetní jednotka použije výhradně kurz ČNB k tomuto datu. Během roku má účetní

<sup>1</sup> Derivátové kontrakty nejsou předmětem této bakalářské práce, tudíž nebudou součástí následujícího obsahu

jednotka možnost volby mezi denním a pevným kurzem, přičemž si pevný kurz stanoví sama ve vnitřní směrnici (např. měsíční, čtvrtletní).

### **1.3 Odúčtování závazků**

Závazek se z účetního pohledu vyčísluje penězi. K jeho vypořádání může dojít hned několika způsoby. Jednak je možné závazek vypořádat úhradou z aktiv, přeměnit závazek na podíl ve vlastním kapitálu pomocí kapitalizace závazku nebo uhradit dosavadní závazek vznikem nového závazku. Dále mohou společnosti vzájemně započíst své pohledávky a závazky vůči sobě, nebo v rámci vypořádání závazku poskytnout podnik opětovně nějakou službu. V ojedinělých případech (pokud dodavatel například řekne, že z nějakého důvodu nemusí být dodávka uhrazena) se závazek odepíše do výnosů.

K datu účetní závěrky musí všechny dluhy projít inventarizací, která slouží účetní jednotce ke zjištění skutečného stavu závazků a kontrole shody skutečného stavu se stavem účetním. Inventarizace je prováděna k rozvahovému dni a její výsledný skutečný stav je zaznamenán v inventurních soupisech. V souladu se zákonem o účetnictví je nutno dodržovat dobu archivace inventarizačních závěrů po dobu 5 let od jejího provedení. Dokladová inventura je prováděna konfirmací vzájemných pohledávek (dodavatel) a závazků (odběratel) obvykle k datu účetní závěrky. Konfirmační dopis by měl obsahovat přehled zaznamenaných závazků v účetnictví k danému datu, které je potřeba nechat schválit dodavatelem. Zároveň je nezbytné uvést saldo (konečný zůstatek účtu neboli rozdíl mezi počátečním stavem a přírůstky či úbytky během jednoho účetního období) doplněné o jednotlivé výpisy faktur, které jsou evidovány na naší straně. Dodavatel se touto cestou může vyjádřit k nesrovnalostem, které mohou být způsobeny například v důsledku neobdržení dokladu nebo evidence časového rozlišení namísto závazku. (Honzíková, 2017)

Řádné dokladové inventuře podléhají také rezervy, u kterých je ověřena jejich opodstatněnost a výše související s účelem. Kdyby během účetního období pominul důvod tvorby rezervy nebo její výše nebyla opodstatněna, bude účetní jednotka

nucena upravit zůstatek rezervy takovým způsobem, aby její hodnota věrně zobrazovala skutečnost.<sup>2</sup>

#### **1.4 Presentace a zveřejnění závazků**

Ke správnému vykázání zúčtovacích vztahů slouží časové hledisko. Účetní jednotka je povinna odděleně sledovat krátkodobé a dlouhodobé závazky za pomoci závazkových syntetických účtů, které slouží pro účely sestavení účetní závěrky.<sup>3</sup> Mezi cizí zdroje patří zejména rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky, ale také časové rozlišení pasiv, které lze v rozvaze vykázat na samostatném řádku v rámci skupiny krátkodobých nebo dlouhodobých dluhů anebo na samostatném řádku v rámci ostatních pasiv.

---

<sup>2</sup> INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ. DAUC.cz [online]. Praha 3, 30. 10. 2007 [cit. 2018-11-14]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=29177&well=danarionline>

<sup>3</sup> Topičová, 2011, str. 13

**Tab. 1 Zjednodušený přehled cizích zdrojů v rozvaze**

Aktiva	Rozvaha ... ke dni ...	Pasiva
Pohledávky za upsaný základní kapitál	Vlastní kapitál	
Stálá aktiva	<b>Cizí zdroje</b>	
Oběžná aktiva	<p><b>Rezervy</b></p> <p>Rezerva na důchody a podobné závazky</p> <p>Rezerva na daň z příjmů</p> <p>Rezervy podle zvláštních právních předpisů</p> <p>Ostatní rezervy</p> <p><b>Závazky</b></p> <p><b>Dlouhodobé závazky</b></p> <p>Vydané dluhopisy</p> <p>Závazky k úvěrovým institucím</p> <p>Dlouhodobé přijaté zálohy</p> <p>Odložený daňový závazek</p> <p>Závazky – ostatní</p> <p>Dohadné účty pasivní</p> <p><b>Krátkodobé závazky</b></p> <p>Vydané dluhopisy</p> <p>Krátkodobé přijaté zálohy</p> <p>Krátkodobé směnky k úhradě</p> <p>Závazky z obchodních vztahů</p> <p>Závazky – ostatní</p> <p>Dohadné účty pasivní</p> <p><b>Časové rozlišení pasiv</b></p> <p>Výdaje příštích období</p> <p>Výnosy příštích období</p>	
Bilanční suma celkem	Bilanční suma celkem	

Zdroj: zpracováno podle tiskopisu rozvahy v plném rozsahu (2018)

## Rezervy

Rezervy jakožto účetní nástroje slouží k zařazení nákladů v daném účetním období, se kterým věcně a časově souvisí. Tvorba a čerpání rezerv úzce souvisí se zásadou opatrnosti.<sup>4</sup> Rezervy lze definovat jako jisté dluhy s nejistou výší nebo také nejistou dobou plnění oproti často neznámému subjektu.<sup>5</sup> Rezerva je současný závazek

<sup>4</sup> Deloitte Česká republika, 2016, str.2

<sup>5</sup> Bokšová, 2013, str. 147

určený na krytí budoucích výdajů a nesmí být použita k úpravě hodnoty aktiva. V souladu s českou legislativou mají účetní jednotky možnost tvořit rezervu na daň z příjmu, rezervy podle zvláštních právních předpisů, ostatní rezervy vztahující se k budoucím rizikům jako jsou např. garanční opravy nebo soudní spory a případně, v současné době málo se vyskytující, rezervy na důchody.<sup>6</sup>

## **Dlouhodobé závazky**

Pro tuto skupinu závazků je charakteristická doba splatnosti delší než 12 měsíců. Mezi nejvýznamnější položky patří zejména dlouhodobé půjčky, dlouhodobé závazky vůči společníkům a dlouhodobé emitované dluhopisy. Tyto finanční zdroje jsou využívány především k dlouhodobému financování podniku jako je například nákup dlouhodobých aktiv či investice do rozšíření firmy. Účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu, nebo jsou součástí konsolidačního celku, mají povinnost účtovat o odložené dani. V případě cizího kapitálu se jedná o odložený daňový závazek, který vzniká z přechodného rozdílu účetních a daňových položek (např. rozdíl účetních a daňových zůstatkových cen v jednotlivých letech). Součástí této skupiny jsou i dohadné účty pasivní, neboli závazky, u kterých je znám účel i období, ale není známa přesná částka (chybí doklad). Účet dohadné položky pasivní bude použit např. v případě, pokud nebyla k okamžiku uzavírání účetních knih stanovena výše úhrady za způsobenou škodu, která bude muset být v budoucnu uhrazena. Všechny výše uvedené dluhy, kromě odloženého daňového závazku, by měly být v budoucnu uhrazeny.

## **Závazky krátkodobé**

Tato skupina představuje závazky splatné do jednoho roku. Součástí skupiny jsou závazky vůči dodavatelům, státu, zaměstnancům, zdravotním pojišťovnám či správě sociálního zabezpečení. Rovněž do této skupiny patří část dlouhodobých cizích zdrojů splatná v běžném roce a dohadné položky pasivní týkající se např. vyfakturování spotřebované elektřiny za minulé období. Krátkodobé závazky podnik

---

<sup>6</sup> AMBROŽ, Jan. Rezervy [online]. 13.3.2018 [cit. 2018-11-18]. Dostupné z: [https://www.du.cz/33/rezervy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jvUh4EmtBL-kb09JErzyvDG97qvcCD-vMUnwPlw/?uri\\_view\\_type=4](https://www.du.cz/33/rezervy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jvUh4EmtBL-kb09JErzyvDG97qvcCD-vMUnwPlw/?uri_view_type=4)



využívá k financování běžného provozu, kupříkladu k nákupu oběžných aktiv. Všechny tyto krátkodobé závazky by měly být v budoucnu uhrazeny.<sup>7</sup>

### **Časové rozlišení pasiv**

Časové rozlišení pasiv je součástí aktuálních (výdaje příštích období) a odložených (výnosy příštích období) položek, které slouží ke správnému vykázání výnosů a nákladů do výsledku hospodaření v období se kterým časově souvisí. Účty časového rozlišení pasiv se používají v případě, pokud je znám k rozvahovému dni účel, období i částka. Mezi výnosy příštích období patří příjmy, které vznikly v běžném účetním období, ale současně věcně náleží do výnosů příštích období. Jako příklad lze uvést nájemné přijaté předem nebo přijaté předplatné. Výdaje příštích období jsou náklady související s běžným účetním obdobím, na které nebyly dosud vynaložené výdaje. Příkladem výdaje příštího období je nájemné placené pozadu, poskytované provize či bonusy nebo prémie vyplacené v dalším roce.<sup>8</sup>

### **Podrozvahové závazky**

Nedílnou součástí účetní závěrky tvoří podrozvahové účty. Tyto účetní zápisy však neslouží k sestavení účetních výkazů, nýbrž jako podklady k vyhotovení přílohy. Ve vztahu k podrozvahovým závazkům lze hospodářsky významné skutečnosti rozdělit na evidenci závazků a přehled využívání cizího majetku. Mezi podrozvahové závazky jsou zahrnuta především námi poskytnuta zástavní práva, uzavřené hypotéky týkající se vlastního majetku nebo věcná břemena či zajištění. Účetní jednotka také eviduje na podrozvahových účtech majetek, který podnik využívá, ale nemá k němu vlastnické právo. Za využívaný cizí majetek lze považovat majetek na leasing, v jehož případě je součástí podrozvahové evidence výše závazku z uzavřené leasingové smlouvy, dále majetek přijatý do úschovy či majetek zapůjčený. (Bulla, 2007)

---

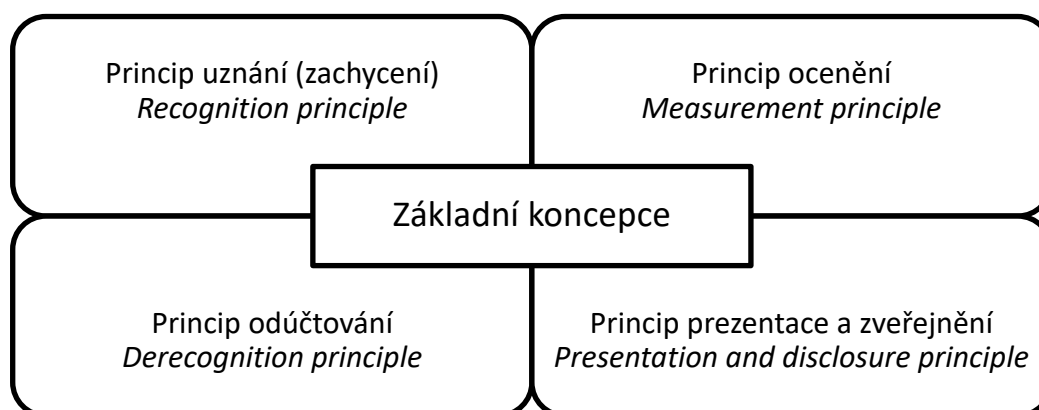
<sup>7</sup> Bokšová, 2013, str. 93

<sup>8</sup> BULLA, Miroslav. Přechodné účty aktiv a pasiv - časové rozlišení [online]. 27. 5. 2015 [cit. 2018-11-18]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=52872>

## 2 Závazky – formulace podle IFRS

Koncept účetního systému IFRS tvoří koncepční rámec, standardy a interpretace. Ačkoliv se interpretace vztahují k určitému standardu a vysvětlují obecná pravidla, platí pro ně rovné postavení a se standardy jsou si rovny. Nedochozí k žádné vertikální hierarchii, jako je tomu u ČÚS. Standardy jsou od roku 2002 vydávány pod zkratkou IFRS (např. IFRS 13 *Oceňování reálnou hodnotou*), ale stále mezi ně patří platná znění některých starších standardů (např. IAS 12 *Daně ze zisku*) vydaných do roku 2001, ve kterém došlo k reorganizaci systému a změně názvu z International Accounting Standards (IAS) na International Financial Reporting Standards (IFRS).

Již zmíněné standardy a interpretace (či jejich aplikační příručky) jsou závaznými zdroji IFRS. Koncepční rámec neslouží jako zdroj účetních pravidel, nýbrž jako pochopení fungování celého systému. IFRS je účetnictví založené na principech (principle-based accounting), tudíž je většina standardů či interpretací postavena především na níže uvedených čtyřech principech. (Vašek, 2018)



Zdroj: Vašek, 2018, str. 11

### Obr. 2 – Principy IFRS

#### 2.1 Vymezení závazků z pohledu účetní legislativy

##### *(Recognition principle)*

Pro účetní jednotky účtující podle IFRS jsou primárním zdrojem informací jednotlivé Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a mimo jiné v některých případech stále platné starší verze mezinárodních účetních standardů (IAS). Úprava jednotlivých druhů závazků se liší s ohledem na číslo standardu. Vybrané

závazky zahrnuté v této bakalářské práci jsou upraveny v následujících standardech:

- IFRS 16 *Leasingy* je standard účinný od 1. ledna 2019, který nahradil dosavadní úpravu zahrnutou v IAS 17 *Leasingy*.
- IAS 37 *Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* je základním standardem upravujícím rezervy. IAS 19 *Zaměstnanecké požitky* nebo také IAS 12 *Daně ze zisku* upravují tvorbu rezerv ve specifických situacích.
- IAS 12 *Daně ze zisku* upravuje odloženou a splatnou daň

Závazek je definován jako současná povinnost podniku uhradit dlužnou částku (např. za dodání zboží) nebo dodat odběrateli zboží či služby (pokud jsme předem přijali zálohu), která je výsledkem minulých událostí či transakcí (např. při prodeji výrobků firma vytvoří rezervu na záruční opravy) a očekává se, že jeho plnění zapříčiní snížení aktiv (pokles peněžní zásoby v případě peněžního závazku nebo úbytek zásob při nepeněžním plnění). (Vašek, 2018)

Členění závazků podle IFRS je téměř shodné s českým účetnictvím. Závazky je možno klasifikovat podle časového hlediska, podle stupně jistoty odlivu ekonomického prospěchu a podle způsobu jejich vzniku. Časové hledisko je z pohledu vztahu k provoznímu cyklu podniku a vztahu k účetnímu období upraveno v IAS 1 *Zveřejňování účetní závěrky*. Současně lze k časovému hledisku zařadit členění podle likvidity.

Kritérium členění podle stupně jistoty odlivu ekonomického prospěchu rozděluje závazky na podmíněné a nepodmíněné. Současné závazky jsou zároveň ty nepodmíněné, které vznikly jako důsledek minulých událostí a jsou známy v jejich přesné výši, která v budoucnu sníží ekonomický prospěch. Podmíněné závazky jsou závazky na základě nějakého právního aktu, které nesplňují kritérium vzniku závazku v účetnictví (nejsou ocenitelné a jejich časový vývoj je nejistý).

## **2.2 Oceňování závazků (*Measurement principle*)**

Oceňování má dopad na vypovídací schopnost finančních veličin. Ocenění závazků ovlivňuje výši vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a v neposlední řadě výsledek hospodaření. Proto se koncepční rámec IFRS snaží co nejpřesněji vyčíslit hodnotu

závazku pomocí historické ceny, běžné reprodukční ceny, běžné realizační ceny nebo pomocí současné a reálné hodnoty.

Nominální hodnota může být klasifikována jako historická cena, běžná reprodukční cena udávající hodnotu, za kterou by byl závazek v současnosti vypořádán, nebo jako běžná realizační cena vyčísлюjící odhadovanou hodnotu, kterou by bylo potřeba za normálních podmínek vynaložit k uspokojení dluhu. Reálná hodnota vyjadřuje částku, za kterou by mohl být závazek vzniklý mezi ochotnými a znalými stranami za normálních podmínek vyrovnán. Jediná oceňovací technika, která umožňuje zohlednit faktor času, je současná hodnota známá také jako současná diskontovaná hodnota budoucích čistých peněžních výdajů.<sup>9</sup>

Obchodní závazek lze definovat také jako finanční závazek, který představuje povinnost podniku dodat jinému podniku finanční aktiva. Některé finanční závazky se oceňují v modelu reálné hodnoty a přecenění jde v plné výši do výsledku hospodaření. Jsou to závazky typu deriváty, finanční přísliby a záruky nebo také závazky, u nichž si podnik toto ocenění zvolil (v tomto případě je nutné oceňovat v reálné hodnotě po celou dobu trvání závazku). Zbylé závazky zahrnující závazky z obchodních vztahů či bankovní a nebankovní úvěry jsou oceněny v zůstatkové hodnotě s využitím efektivní úrokové míry. Při ocenění závazku nominální hodnotou je potřeba zhodnotit významnost rozdílu (délku časového období mezi vznikem a úhradou závazku, výši diskontních sazeb a výši částky závazku). Pokud byl případný rozdíl shledán jako nevýznamný a závazek byl oceněn v nominální hodnotě, účetní jednotka jej dále nemusí přeceňovat, protože je od prvopočátku oceněn ve výši očekávané úhrady.

Rezervy jsou oceňovány nejlepším odhadem výdajů, který provede účetní jednotka na základě předchozích zkušeností u podobných transakcí, které již v minulosti nastaly nebo za pomoci nezávislých expertů (např. vyjádření právního zástupce v soudím sporu). Ocenění probíhá buď nejpravděpodobnějším výsledkem (v případě soudního sporu) nebo očekávanou hodnotou (rezerva na záruční opravy). K vyčíslení výdajů je dále zapotřebí přidat časovou hodnotu peněz a ocenit tak rezervu pomocí současné hodnoty budoucích odhadovaných výdajů. (Vašek, 2018)

---

<sup>9</sup> STANĚK, Alois. KONCEPČNÍ RÁMEC II. ČÁST - Oceňování - Koncepce a základní zásady IFRS for SME. Dostupné také z: <https://slideplayer.cz/slide/11134878/>

Odložený daňový závazek je jedinou položkou mezi dlouhodobými závazky, která nesmí být diskontovaná. Výše odloženého daňového závazku se zjistí jako součin přechodného rozdílu a daňové sazby platné pro období, ve kterém bude závazek splatný.

### **Závazky v cizí měně**

Pravidla IFRS považují za cizí měnu každou měnu, která není měnou funkční. Funkční měna je definována jako měna primárního ekonomického prostředí, ve kterém podnik realizuje transakce (tj. měna, ve které si podnik půjčuje či drží peněžní prostředky). Pokud jsou podnikem evidovány k rozvahovému dni nějaké závazky v cizí měně, je nutné je přepočíst měnovým kurzem platným k rozvahovému dni.

Závazky v podobě přijatých záloh nejsou klasifikovány jako finanční závazky ani jako peněžní položky. Tudíž nedojde k rozvahovému dni k jejich přecenění a účetní jednotka se tak vyvaruje riziku z kurzových ztrát. (Vašek, 2018)

### **2.3 Odúčtování závazků (*Derecognition principle*)**

Finanční závazek (obchodní nebo jiný) je vyňat z rozvahy v případě, pokud byla účetní jednotce vypovězena nebo zrušena současná povinnost úhrady závazku, případně uplynula jeho doba splatnosti (vypršela smluvní práva k peněžním tokům). Tato podmínka je splněna, pokud je závazek vypořádán vyplacením věřitele, nebo když je dlužník zproštěn primární odpovědnosti úhrady závazku ze zákona nebo věřitelem. Na základě výše uvedených informací lze závazek vypořádat:

- úhradou dlužné částky věřiteli;
- vzájemnou dohodou věřitele a dlužníka o zrušení závazku;
- uplynutím splatnosti stanovené ve smlouvě;
- převodem právní odpovědnosti na třetí stranu (pokud věřitel souhlasí); nebo
- úhradou nově vzniklého závazku (nový dluhový nástroj s výrazně odlišnými nebo podstatně změněnými podmínkami je zaúčtován v reálné hodnotě).<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> The KPMG Guide: FRS 139, Financial instruments: Recognition and Measurement [online]. KPMG, 2005 [cit. 2018-12-01]. Dostupné z: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/frs139-guide.pdf>

IAS 39 *Finanční nástroje: účtování a oceňování* udává rozdíly mezi vypořádáním dluhu, který je nahrazen novým dluhem a restrukturalizací stávajícího dluhu. Rozdíl je především v podstatně odlišných podmínkách starého a nového dluhu. Například se může účetní jednotka rozhodnout zrušit stávající dluh z důvodu vysoké pevné úrokové sazby (zaplatit poplatek či pokutu za zrušení) a nahradit ho dluhem s proměnlivou sazbou. Podmínky se výrazně změní, pokud je současná hodnota čistých peněžních toků v rámci nových podmínek diskontována s použitím původní efektivní úrokové míry alespoň o 10 % odlišné od současné hodnoty zbývajících peněžních toků v rámci původního dluhu. Tento rozdíl je významný pro započítání zisku či ztráty vykázané ve výkazu zisku a ztráty. Jakýkoli čistý peněžní tok ve vztahu k restrukturalizaci finančního závazku je opravnou položkou k zůstatkové hodnotě dluhu a je odpisován po dobu zbývajících životnosti závazku.<sup>11</sup>

K rozvahovému dni jsou všechny závazky podrobeny inventarizaci. Ačkoli je inventarizace metodický prvek a v koncepčním rámci IFRS se vůbec nevyskytuje, její provedení je samozřejmostí a probíhá prakticky na stejném principu jako v českém účetnictví. Inventarizaci závazků provádí účetní jednotka k rozvahovému dni za pomoci konfirmačních dopisů, které slouží k potvrzení stavu podnikových závazků srovnatelných se stavem pohledávek vykázaných u jednotlivých odběratelů. Dále podléhají inventarizaci také rezervy, a to z důvodu věrného zobrazení skutečnosti. V jejich případě se ověřuje opodstatněnost tvorby související s účelem a také její výše, která může být na základě pochybností v následujících letech upravena.

## **2.4 Presentace a zveřejnění závazků**

### ***(Presentation and disclosure principle)***

Závazek spolu s aktivem a vlastním kapitálem tvoří tzv. tři základní prvky finanční situace. Finanční situace je zaznamenána k určitému okamžiku stavem prostředků sloužících k obchodní činnosti firmy a následného zdroje financování těchto prostředků. K jejímu zobrazení se využívá výkaz finanční situace známý také jako rozvaha.

---

<sup>11</sup> Financial instruments under IFRS: A guide through the maze [online]. Third edition. PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2009, 44 s. [cit. 2018-12-01]. ISBN 978-1-84798-210-0. Dostupné z: [https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/financial\\_instruments\\_guide\\_maze.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/financial_instruments_guide_maze.pdf)

Struktura rozvahy je upravena v IAS 1 *Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, který stanovuje obsah jednotlivých položek rozvahy. Cizí kapitál musí obsahovat minimálně níže uvedené položky:

- závazky z obchodního styku a jiné závazky;
- rezervy;
- finanční závazky;
- splatné daňové závazky;
- odložené daňové závazky; a
- závazky, které jsou součástí vyřazovací skupiny klasifikované taktéž jako držená k prodeji.

Podnik může vykázat další položky, součty či mezisoučty (případně názvy) pouze za situace, pokud by tyto kroky vedly k lepšímu pochopení finanční pozice podniku. IFRS nepředepisuje formát nebo pořadí položek ve výkazu o finanční situaci. Standard IAS 1 uvádí pouze výčet položek, které jsou nad míru odlišné ve své podstatě a funkci, že je nutné je vykázat samostatně.

V rozvaze mají být závazky rozlišeny na krátkodobé a dlouhodobé. Řazení závazků podle likvidity je eventuálně možné pouze za předpokladu, že prezentace informací bude spolehlivější a relevantnější než v časovém pojetí. Závazek je klasifikován jako krátkodobý v případě, pokud splňuje kritéria vztahující se k úhradě závazku během normálního provozního cyklu, je držen především za účelem obchodování, bude uhrazen do dvanácti měsíců od konce účetního období a účetní jednotka nemá podmíněné právo odložit splatnost závazku o více než dvanáct měsíců po konci účetního období. Na ostatní závazky lze pohlížet jako na dlouhodobé. (Vojáčková, 2018)

**Tab. 2 Zjednodušený přehled závazků ve výkazu o finanční situaci**

Aktiva	Výkaz o finanční situaci... ke dni ...	Vlastní kapitál a závazky
Dlouhodobá aktiva		Kapitál a fondy
Krátkodobá aktiva		<b>Závazky</b>
		<b>Dlouhodobé závazky</b> Půjčky Ostatní finanční závazky Závazky z požitků po ukončení pracovního poměru Odložený daňový závazek Rezervy Výnosy příštích období Ostatní závazky  <b>Krátkodobé závazky</b> Závazky z obchodního styku a jiné závazky Závazky vůči odběratelům ze smluv o zhotovení Půjčky Ostatní finanční závazky Rezervy Výnosy příštích období Ostatní závazky Závazky související s aktivy klasifikovanými jako držená k prodeji
Bilanční suma celkem		Bilanční suma celkem

Zdroj: Zpracováno podle dokumentu: Vzorová účetní závěrka podle IFRS za rok 2013, [www2.deloitte.com](http://www2.deloitte.com)



### 3 Komparace vykazování závazků mezi ČÚS a IFRS

Koncepční rámec, který v případě IFRS „formuluje kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví, vytyčuje základní účetní zásady a předpoklady, definuje jednotlivé účetní kategorie, výchozí varianty oceňování a koncepce uchování podnikové podstaty“<sup>12</sup> v české účetní legislativě úplně chybí. České předpisy neuvádějí základní definice aktiv, závazků, nákladů či výnosů, ani kritéria, podle kterých by měli být vykázány. Proto jsou některé předpoklady a zásady součástí vyhlášek a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Další rozdíl spočívá v koncepčním přístupu: ČÚS jsou založeny na pravidlech, zatímco IFRS je založeno na principech. Koncepční rámec založený na principech umožňuje různé interpretace podobných transakcí, což vede k rozsáhlému popisu interpretace v účetní závěrce. Rozdíl mezi těmito dvěma přístupy je založen na metodice, která umožňuje posoudit účetní zacházení. (Forgeas, 2008)

Ministerstvo financí ČR průběžně novelizuje české účetní předpisy se snahou docílit harmonizovaného českého účetního systému podle účetní směrnice EU. Zároveň se novelizované účetní předpisy stále přibližují k IFRS, i když jsou mezi účetními rámci doposud znatelné rozdíly.<sup>13</sup> Následně jsou analyzovány rozdíly mezi účetními rámci IFRS a ČÚS u vybraných témat vztahujících se k závazkům.

#### Finanční leasing

V účetním systému v ČR je prioritní právní vlastnictví na úkor ekonomického užívání. Předmět finančního leasingu je po celou dobu pronájmu ve vlastnictví pronajímatele jako právního vlastníka, nehledě na to, že užítky z pronajatého aktiva plynou nájemci. Po dobu trvání finančního leasingu má uživatel povinnost aktivum evidovat na podrozvahových účtech. Finanční leasing lze vykázat v souladu s ČÚS č. 19 v účtové skupině 51 – služby nebo v podobě časového rozlišení, při platbě hrazené předem, na účet 381 – náklady příštích období, a to na základě jednotlivých faktur či splátkových kalendářů.<sup>14</sup>

---

<sup>12</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 327s. ISBN 978-80-265-0149-7. str. 8

<sup>13</sup> KŘÍŽ, Petr. IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly [online]. Praha, 2009 [cit. 2018-11-17]. Dostupné z: [www.pwc.com/cz](http://www.pwc.com/cz)

<sup>14</sup> Leasing finanční. Účetní průvodce: má dáti [online], 2018

V IFRS je leasing účtován tak, aby byl dopad na závazky společností v případě koupi aktiva nebo nájmu formou finančního leasingu téměř totožný. Pokud si společnost aktivum koupí, vznikne jí závazek v celkové hodnotě aktiva, který se bude v jednotlivých letech snižovat. Současně se bude hodnota aktiva rozpouštět do výsledovky. Na stejném principu je koncipován finanční leasing v rámci IFRS, kde je najaté aktivum vykázáno jako hmotný majetek v účetní závěrce nájemce. Klasifikace finančního leasingu závisí především na tom, zda byla v podstatě všechna rizika a odměny vyplývající z vlastnictví pronajatého aktiva převedena z pronajímatele na nájemce. Nájemce může klasifikovat majetkový podíl jako investiční majetek, ocenit aktiva pomocí modelu reálné hodnoty, účtovat o pronajatém majetku a leasingovém závazku v budoucích splátkách leasingu a z úhrnu budoucích splátek vypočíst výši odpisů, které bude v následujících letech rozpouštět do výsledovky. Pronajímatel naopak odúčtuje pronajimatelný majetek a bude vykazovat pohledávku z finančního leasingu.

Od 1. 1. 2019 nabude platnosti nový standard IFRS 16 *Leasingy*, který zavádí společný model vykazování v případě nájemce pro finanční a operativní leasing.<sup>15</sup> Tento model vyžaduje identifikaci aktiv a závazků z leasingu, který trvá po dobu delší jak 12 měsíců. Aktivum pořízené taktéž formou operativního leasingu bude podle nového standardu v účetní závěrce společnosti zařazeno do rozvahy a odepisováno. (Honzíková, 2016)

**Příklad:** Společnost ABC, s.r.o. si od 1. ledna 2010 pronajala formou finančního leasingu výrobní stroj na dobu 4 let od společnost JHK, s.r.o. Nájemce uhradí vždy na konci roku pronajímateli splátku ve výši 4 000 000 Kč a na začátku leasingu zaplatí mimořádnou splátku ve výši 10 000 000 Kč. Zůstatková cena majetku je stanovena na 200 000 Kč. Doba životnosti výrobního stroje je odhadnuta na 5 let.

---

<sup>15</sup> V případě pronajímatele se nic nemění. IFRS 16 *Leasingy* uplatňuje stejné požadavky na rozlišení operativního a finančního leasingu jako IAS 17 *Leasingy*.

## Účtování leasingu podle ČÚS:

**Tab. 3 Účtování finančního leasingu podle ČÚS na straně nájemce**

Rok	Text	MD	D	Výše splátky	Výše závazku
2010	Akontace – mimořádná splátka	Náklady příštích období	Bankovní účet	10 000 000	10 000 000
	1. splátka dle splátkového kalendáře	Náklad – ostatní služby	Bankovní účet	4 000 000	4 000 000
	Podíl nájemného za rok 2010 (10 000 000 / 48*12)	Náklad – ostatní služby	Náklady příštích období	2 500 000	
2011	2. splátka dle splátkového kalendáře	Náklad – ostatní služby	Bankovní účet	4 000 000	4 000 000
	Podíl nájemného za rok 2011 (10 000 000 / 48*12)	Náklad – ostatní služby	Náklady příštích období	2 500 000	
2012	3. splátka dle splátkového kalendáře	Náklad – ostatní služby	Bankovní účet	4 000 000	4 000 000
	Podíl nájemného za rok 2012 (10 000 000 / 48*12)	Náklad – ostatní služby	Náklady příštích období	2 500 000	
2013	4. splátka dle splátkového kalendáře	Náklad – ostatní služby	Bankovní účet	4 000 000	4 000 000
	Podíl nájemného za rok 2012 (10 000 000 / 48*12)	Náklad – ostatní služby	Náklady příštích období	2 500 000	
	Odkoupení aktiva za zůstatkovou cenu	Pořízení DHM	Bankovní účet	200 000	
	Zařazení aktiva do účetnictví	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	Pořízení DHM	200 000	

Zdroj: vlastní zpracování na základě informací z akademické práce Závitkovská, 2012, str. 19

Nájemce každoročně (vždy k 1. dni v měsíci) hradí jednotlivé řádné splátky finančního leasingu a účtuje je přímo do nákladů. Nájemce majetek neodepisuje, protože je ve vlastnictví pronajímatele, který výrobní stroj aktivuje v pořizovací ceně a následně ho odepisuje. V účetnictví nájemce je stroj od začátku finančního leasingu evidován pouze v podrozvahové evidenci v celkové výši závazku. Po ukončení leasingu společnost ABC, s.r.o. aktivum odkoupí, vyřadí ze své podrozvahové evidence a zařadí ho do vlastního majetku v hodnotě 200 000 Kč. (Klinkáčková, 2014, str. 45)

## Účtování leasingu podle IFRS:

Pozn. Přírůstková míra činí 10 % (měsíční sazba 10 % / 12 = 0,83 %)

**Tab. 4 Přehled splátek finančního leasingu**

Rok	Úroková míra	Měsíc	Budoucí sjednané platby	Měsíc	Současná hodnota plateb	Výpočet SH
<b>2010</b>	0,83%	leden	10 000 000	1	10 000 000	10 000 000
	0,83%	leden	333 333	1	333 333	333 333
	0,83%	únor	333 333	2	327 846	$333\,333 / (1+0,83\%)^2$
	0,83%	březen	333 333	3	325 137	$333\,333 / (1+0,83\%)^3$
	0,83%	duben	333 333	4	322 450	$333\,333 / (1+0,83\%)^4$
	0,83%	květen	333 333	5	319 785	$333\,333 / (1+0,83\%)^5$
	0,83%	červen	333 333	6	317 142	$333\,333 / (1+0,83\%)^6$
	0,83%	červenec	333 333	7	314 521	$333\,333 / (1+0,83\%)^7$
	0,83%	srpen	333 333	8	311 922	$333\,333 / (1+0,83\%)^8$
	0,83%	září	333 333	9	309 344	$333\,333 / (1+0,83\%)^9$
	0,83%	říjen	333 333	10	306 787	$333\,333 / (1+0,83\%)^{10}$
	0,83%	listopad	333 333	11	304 252	$333\,333 / (1+0,83\%)^{11}$
	0,83%	prosinec	333 333	12	301 737	$333\,333 / (1+0,83\%)^{12}$
<b>Celkem 2010</b>			<b>14 000 000</b>		<b>13 794 254</b>	
<b>2011</b>	0,83%	leden	333 333	13	299 243	$333\,333 / (1+0,83\%)^{13}$
	0,83%	únor	333 333	14	296 770	$333\,333 / (1+0,83\%)^{14}$
	0,83%	březen	333 333	15	294 318	$333\,333 / (1+0,83\%)^{15}$
	0,83%	duben	333 333	16	291 885	$333\,333 / (1+0,83\%)^{16}$
	0,83%	květen	333 333	17	289 473	$333\,333 / (1+0,83\%)^{17}$
	0,83%	červen	333 333	18	287 081	$333\,333 / (1+0,83\%)^{18}$
	0,83%	červenec	333 333	19	284 708	$333\,333 / (1+0,83\%)^{19}$
	0,83%	srpen	333 333	20	282 355	$333\,333 / (1+0,83\%)^{20}$
	0,83%	září	333 333	21	280 022	$333\,333 / (1+0,83\%)^{21}$
	0,83%	říjen	333 333	22	277 707	$333\,333 / (1+0,83\%)^{22}$
	0,83%	listopad	333 333	23	275 412	$333\,333 / (1+0,83\%)^{23}$
	0,83%	prosinec	333 333	24	273 136	$333\,333 / (1+0,83\%)^{24}$
<b>Celkem 2011</b>			<b>4 000 000</b>		<b>3 432 112</b>	
<b>2012</b>	0,83%	leden	333 333	25	270 879	$333\,333 / (1+0,83\%)^{25}$
	0,83%	únor	333 333	26	268 640	$333\,333 / (1+0,83\%)^{26}$
	0,83%	březen	333 333	27	266 420	$333\,333 / (1+0,83\%)^{27}$
	0,83%	duben	333 333	28	264 218	$333\,333 / (1+0,83\%)^{28}$
	0,83%	květen	333 333	29	262 035	$333\,333 / (1+0,83\%)^{29}$
	0,83%	červen	333 333	30	259 869	$333\,333 / (1+0,83\%)^{30}$
	0,83%	červenec	333 333	31	257 721	$333\,333 / (1+0,83\%)^{31}$
	0,83%	srpen	333 333	32	255 591	$333\,333 / (1+0,83\%)^{32}$
	0,83%	září	333 333	33	253 479	$333\,333 / (1+0,83\%)^{33}$
	0,83%	říjen	333 333	34	251 384	$333\,333 / (1+0,83\%)^{34}$
	0,83%	listopad	333 333	35	249 307	$333\,333 / (1+0,83\%)^{35}$
	0,83%	prosinec	333 333	36	247 246	$333\,333 / (1+0,83\%)^{36}$
<b>Celkem 2012</b>			<b>4 000 000</b>		<b>3 106 790</b>	
<b>2013</b>	0,83%	leden	333 333	37	245 203	$333\,333 / (1+0,83\%)^{37}$
	0,83%	únor	333 333	38	243 176	$333\,333 / (1+0,83\%)^{38}$
	0,83%	březen	333 333	39	241 167	$333\,333 / (1+0,83\%)^{39}$
	0,83%	duben	333 333	40	239 174	$333\,333 / (1+0,83\%)^{40}$
	0,83%	květen	333 333	41	237 197	$333\,333 / (1+0,83\%)^{41}$
	0,83%	červen	333 333	42	235 237	$333\,333 / (1+0,83\%)^{42}$
	0,83%	červenec	333 333	43	233 293	$333\,333 / (1+0,83\%)^{43}$
	0,83%	srpen	333 333	44	231 365	$333\,333 / (1+0,83\%)^{44}$
	0,83%	září	333 333	45	229 452	$333\,333 / (1+0,83\%)^{45}$
	0,83%	říjen	333 333	46	227 556	$333\,333 / (1+0,83\%)^{46}$
	0,83%	listopad	333 333	47	225 676	$333\,333 / (1+0,83\%)^{47}$
	0,83%	prosinec	333 333	48	223 810	$333\,333 / (1+0,83\%)^{48}$
<b>Celkem 2013</b>			<b>4 000 000</b>		<b>2 812 305</b>	
Odkoupení DA	0,83%	prosinec	200 000	48	134 286	
<b>Celkem</b>			<b>26 200 000</b>		<b>23 279 748</b>	

Zdroj: vlastní zpracování na základě publikace Finanční účetnictví a výkaznictví (Dvořáková, 2017)

$$\text{Výše ročního odpisu} = \frac{23\,279\,748 - 200\,000}{5} = 4\,615\,950 \text{ Kč}$$

Výrobní stroj		Dlouhodobý závazek z leasingu	
23 279 748			23 279 748
Bankovní účet		221 052	
	10 000 000	222 894	
	333 333	224 751	
	333 333	226 624	
	333 333	Náklad - úroky	
	333 333	112 281	
	...	110 439	
		108 582	
		106 709	
Oprávký k najatému výrobnímu stroji		Náklad – odpis výrobního stroje	
	1 538 652	384 663	
		384 663	
		384 663	
		384 663	

Zdroj: Vlastní zpracování

**Obr. 3 – Zachycení transakcí související s najatým aktivem v prvních čtyřech měsících**

Výrobní stroj bude zařazen do rozvahy v současné hodnotě budoucích splátek ve výši 23 279 748 Kč. Roční splátky budou v úhrnu činit 26 000 000 Kč (v současné hodnotě 23 145 462 Kč) a výrobní stroj bude každý rok lineárně odepisován v částce 4 615 950 Kč (měsíční odpis 384 663 Kč).

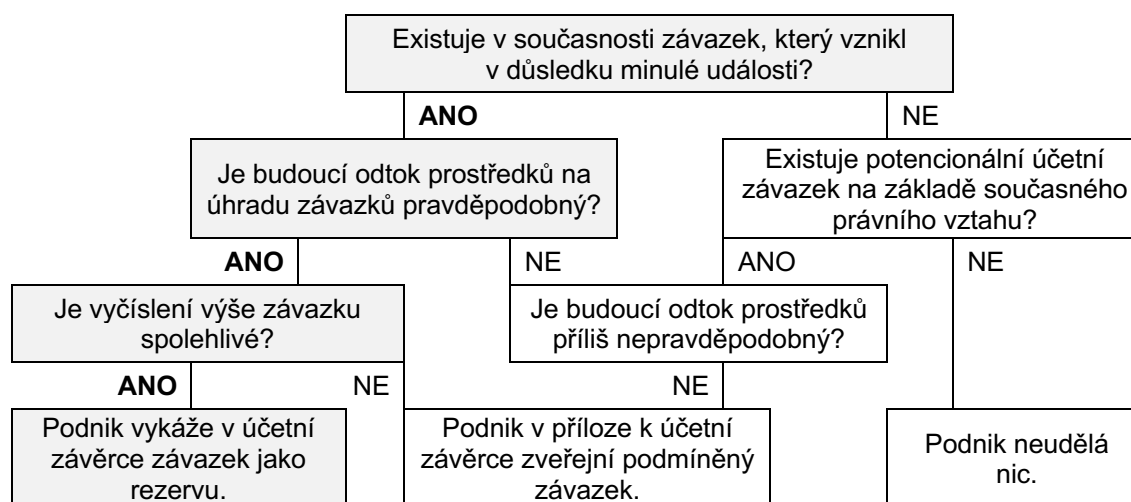
**Rezervy**

Definice v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví v § 26 odst. 3 popisuje následující ustanovení: *„Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv. Rezervami se dále rozumí jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.“*

České účetní předpisy dovolují tvořit rezervu na opravu DHM, přičemž dochází k rozporu definice závazku, který musí být v účetnictví vykázán jako následek minulé události, ale v tomto případě žádný dluh v minulosti nevzniká. Tvorba rezervy na opravu DHM je sice povolena, ale nespĺňuje podstatu dluhu. ČÚS také nezohledňují časovou hodnotu peněz a neoceňují rezervy současnou hodnotou.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vykáží rezervu v případě, pokud:

- podniku vznikl současný závazek na základě minulé události,
- je vysoká pravděpodobnost, že s vypořádáním závazku dojde k nezbytnému odtoku prostředků, které představují ekonomický prospěch, a zároveň
- lze závazek spolehlivě ocenit.<sup>16</sup>



Zdroj: Vlastní zpracování na základě publikace Účetnictví – výkaznictví: vybrané oblasti IFRS, Vašek, Procházka, 2018, str. 154

#### **Obr. 4 – Rozdíl mezi rezervou a podmíněným závazkem**

Z výše uvedené charakteristiky vykazání rezerv vyplývá přímý rozpor mezi standardem IAS 37 a § 26 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Dlouhodobý hmotný majetek je opravován, aby mohl být v budoucnu dále užíván. Dlouhodobé aktivum je složeno z částí, které mají různou dobu použitelnosti a je odepisováno jako celek nehledě na tuto skutečnost. Pokud je DA složeno z různých částí odepisováno jako celek, dochází k nadhodnocení doby použitelnosti aktiva u ostatních částí, odpisy jsou podhodnoceny a rezerva na opravu DHM je tedy tvořena jako doplněk nedostatečné výše odpisů. V této oblasti používá IFRS komponentní přístup, který je upraven v IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*. Komponentní přístup slouží k rozdělení dlouhodobého aktiva na jednotlivé komponenty, které se liší různou dobou použitelnosti a jsou individuálně odepisovány. (Dvořáková, 2014)

<sup>16</sup> VAŠEK, Libor a David PROCHÁZKA. Účetnictví - výkaznictví: vybrané oblasti IFRS. 2. aktualizované vydání. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, [2018]. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-87985-19-9.

**Příklad:** Výrobní podnik má za pět let naplánovanou rozsáhlou opravu klimatizačního zařízení. Součástí vzduchotechnické jednotky (s dobou životnosti 10 let) je protiproudý deskový výměník tepla, který má nižší dobu životnosti vůči celku, a proto bude v budoucnu nutná jeho výměna. Oprava zařízení je odhadnuta na 200 000 Kč. Účetní jednotka bude na opravu klimatizačního zařízení rovnoměrně tvořit rezervu po dobu čtyř let a v pátém roce se chystá plánovanou opravu realizovat. Majetek byl zařazen 1. ledna v letošním roce 2018 v pořizovací ceně 620 000 Kč do 3 odpisové skupiny a jeho zbytková hodnota byla odhadnuta na 30 000 Kč.

### Účtování rezervy podle ČÚS:

Na konci každého roku přesouvá účetní jednotka peněžní prostředky ve výši 50 000 Kč na samostatný účet určený výhradně na úhradu plánované opravy.

**Tab. 5 Účtování tvorby rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku a její čerpání**

Rok	text	Náklad tvorba rezervy	Náklad Odpis	Náklad Oprava	Dopad do HVBR
1	Tvorba rezervy na opravu klimatizačního zařízení Odpis klimatizačního zařízení v 1. roce	+ 50 000	+ 62 000	/	-112 000
2	Tvorba rezervy na opravu klimatizačního zařízení Odpis klimatizačního zařízení v 2. roce	+ 50 000	+ 62 000	/	-112 000
3	Tvorba rezervy na opravu klimatizačního zařízení Odpis klimatizačního zařízení v 3. roce	+ 50 000	+ 62 000	/	-112 000
4	Tvorba rezervy na opravu klimatizačního zařízení Odpis klimatizačního zařízení v 4. roce	+ 50 000	+ 62 000	/	-112 000
5	Rozpuštění rezervy, faktura za opravu Odpis klimatizačního zařízení v 5. roce	-200 000	+ 62 000	+ 210 000	-72 000

Zdroj: vlastní zpracování na základě informací z daňového a účetního portálu dauc.cz, příspěvek rezervy a opravy.

Aby byla rezerva daňově uznatelná, převáděla účetní jednotka pravidelně na konci roku peněžní prostředky ve výši 50 000 Kč na samostatný účet určený výhradně na úhradu plánované opravy. Tímto krokem firma přicházela o své peněžní prostředky a rezerva se stala nevýhodnou. Doba tvorby DHM zařazeného ve 3. odpisové skupině je limitována maximálně po dobu 6 zdaňovacích období, což účetní jednotka splnila. Aby mohl být závazek za opravu klimatizačního zařízení uhrazen

v plné výši, vyčerpala účetní jednotka rezervu 200 000 Kč (tyto prostředky měla již nastřádané na zvláštním účtu) a zbývající částku zaplatila ze svého běžného účtu.

### Účtování rezervy podle IFRS:

**Tab. 6 Komponentní odpisování**

Rok	Odpis základny - klimatizační zařízení	Odpis komponenty - protiproudý deskový výměník tepla	Náklady celkem
1	39 200	39 600	78 800
2	39 200	39 600	78 800
3	39 200	39 600	78 800
4	39 200	39 600	78 800
5	39 200	41 600*	80 800
31.12.X5 vyřazení staré komponenty, doodepsání ZH 2 000 Kč a následná likvidace. Po vyřazení komponenty došlo k její likvidaci a následnému výnosu ze šrotu ve výši 2 100 Kč.			
1.1.X6 zařazena a odepisována nová komponenta. Pořizovací cena nové komponenty 230 000 Kč se zbytkovou hodnotou 3 500 Kč.			
6	39 200	45 300	84 500
7	39 200	45 300	84 500
8	39 200	45 300	84 500
9	39 200	45 300	84 500
10	39 200	45 300	84 500

Zdroj: vlastní zpracování na základě informací z daňového a účetního portálu du.cz, příspěvek dlouhodobý hmotný majetek – odepisování, z 5.10.2017

\*Výše odpisu se skládá z ročního odpisu v 5. roce a odpisu zbytkové hodnoty 2 000 Kč.

Rezerva na opravu DHM je v IFRS zakázána a nahrazena komponentním odpisováním. Majetek byl na začátku prvního roku zařazen do rozvahy v pořizovací ceně 620 000 Kč složené ze základny klimatizačního zařízení ve výši 420 000 Kč se zbytkovou hodnotou 28 000 Kč a protiproudého deskového výměníku tepla jakožto komponenty za zbylých 200 000 Kč se zbytkovou hodnotou 2 000 Kč. V pátém roce byla komponenta doodepsána, vyřazena a nahrazena novou komponentou v pořizovací ceně 230 000 Kč.



## Odložená daň

Mezi českou legislativou a IFRS je v oblasti odložené daně srovnatelná úprava. Jednou z možností, jak vykázat rozdílnou odloženou daň, je zařadit aktivum podle českého účetnictví do rozvahy v jiné pořizovací ceně, než tomu je u IFRS. Náklad na pořízení aktiva je vykázán v rozvaze jako součást aktiva pouze pokud je pravděpodobné, že by podniku přinesl ekonomický prospěch i po skončení běžného účetního období, jinak je účtován do nákladů a vykázán ve výsledovce, jako je tomu v následujícím příkladu:

Pokud si účetní jednotka pořídí dlouhodobé aktivum v hodnotě 1 mil. Kč, současně zaplatí 20 tis. Kč za přepravu a dalších 15 tis. Kč za montáž, zařadí podle ČÚS majetek v celkové pořizovací ceně 1 035 000 Kč. Hodnota zařazeného majetku vykazaného podle IFRS není shodná s ČÚS. IFRS zařadí majetek v pořizovací ceně 1 mil. Kč a zbývající náklady budou přiřazeny k nákladům ve výsledovce.

**Příklad:** Firma nakoupila v rámci zavádění nového projektu výrobní stroj v ceně 1 283 000 Kč. Vedlejší pořizovací náklady na přepravu činily 25 500 Kč, clo 15 850 Kč, pojištění 7 400 Kč a naprogramování spolu s montáží stroje 48 980 Kč. Účetní jednotka začala stroj odepisovat v říjnu roku 2012. Daňový lineární odpis byl stanoven na dobu 5 let (2. odpisová skupina), účetní lineární odpis na dobu 8 let a daňová sazba v následujících letech činí 19 %.

### Účtování odložené daně podle ČÚS:

**Tab. 7 Přehled daňových a účetních odpisů s vlivem na odloženou daň**

Rok	Daňové odpisy	Účetní odpisy	ÚZH	DZ	Rozdíl ÚZH a DZ	Odložená daň 0,19 x (ÚZH - DZ)	Náklad odložená daň
2012	151 881	43 148	1 337 582	1 228 849	108 733	Závazek 20 659	/*
2013	307 213	172 591	1 164 991	921 636	243 355	Závazek 46 237	MD 25 578
2014	307 213	172 591	992 400	614 423	377 977	Závazek 71 816	MD 25 579
2015	307 213	172 591	819 808	307 210	512 598	Závazek 97 394	MD 25 578
2016	307 210	172 591	647 217	0	647 217	Závazek 122 971	MD 25 577
2017	/	172 591	474 626	/	474 626	Závazek 90 179	D 32 792
2018	/	172 591	302 035	/	302 035	Závazek 57 387	D 32 792
2019	/	172 591	129 443	/	129 443	Závazek 24 594	D 32 793
2020	/	129 443	0	/	0	0	D 24 594
Celkem	1 380 730	1 380 730	/	/	/	/	/

Zdroj: vlastní zpracování na základě informací z publikace Dvořáková, 2014, str. 246

\*Pokud účtuje účetní jednotka o odložené dani poprvé, vykáže vypočtenou odloženou daň (v tomto případě odložený daňový závazek) na účtech Má dáti nerozdělený zisk a na Dal odložený daňový závazek a pohledávka.

Majetek byl zařazen do rozvahy ve vstupní ceně 1 380 730 Kč. V tomto příkladu jsou daňové odpisy rychlejší než odpisy účetní, účetní hodnota aktiva je vyšší oproti daňově uznatelnému nákladu, a tudíž dochází ke vzniku odloženého daňového závazku.

### Účtování odložené daně podle IFRS:

**Tab. 8 Přehled daňových a účetních odpisů s vlivem na odloženou daň**

Rok	Daňové odpisy	Účetní odpisy	ÚZH	DZ	Rozdíl ÚZH a DZ	Odložená daň 0,19 x (ÚZH - DZ)	Náklad odložená daň
2012	146518	41 624	1 290 356	1 185 462	104 894	Závazek 19 930	/
2013	296366	166 498	1 123 858	889 096	234 762	Závazek 44 605	MD 24 675
2014	296366	166 498	957 361	592 730	364 631	Závazek 69 280	MD 24 675
2015	296366	166 498	790 863	296 364	494 499	Závazek 93 955	MD 24 675
2016	296364	166 498	624 366	0	624 366	Závazek 118 629	MD 24 675
2017	/	166 498	457 868	/	457 868	Závazek 86 995	D 31 635
2018	/	166 498	291 371	/	291 371	Závazek 55 360	D 31 635
2019	/	166 498	124 873	/	124 873	Závazek 23 726	D 31 635
2020	/	124 873	0	/	0	0	D 23 726
Celkem	1 331 980	1 331 980	/	/	/	/	/

Zdroj: vlastní zpracování na základě informací z publikace Dvořáková, 2014, str. 246

Majetek byl zařazen do rozvahy ve vstupní ceně 1 331 980 Kč. Jako aktivum bude v rozvaze vykázána pořizovací cena stroje spolu s naprogramováním a montáží. Ostatní náklady na pořízení aktiva nebudou součástí vstupní ceny, protože není pravděpodobné, že by po skončení běžného účetního období firmě přinesly ekonomický prospěch. Transakce související s pořízením aktiva jsou účtovány přímo do nákladů a vykazují se ve výsledovce (v tomto případě se jedná o částku 48 750 Kč).<sup>17</sup>

<sup>17</sup> DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. Daně a účetnictví (BizBooks). ISBN 978-80-265-0149-7. str. 21

## Dlouhodobé závazky

V ČR jsou dlouhodobé závazky, stejně jako krátkodobé, oceněny nominální hodnotou. Tudíž není zohledněna časová hodnota peněz, závazek nemusí být v období mezi vznikem a úhradou závazku nijak přeceňován a v době vzniku se závazek vykáže v rozvaze ve stejné hodnotě, v jaké bude v budoucnu uhrazen.

Navzdory tomu koncepční rámec IFRS časovou hodnotu peněz zohledňuje. Dlouhodobé závazky jsou oceněny současnou hodnotou. Při této metodě je zohledněn faktor času pomocí diskontovaných hodnot budoucích peněžních výdajů, které bude potřeba v budoucnu vynaložit na úhradu závazku. (Dvořáková, 2014)

Současnou hodnotu lze vypočítat pomocí vzorce:  $SH = \frac{BH}{(1+i)^n}$ , kde SH = současná hodnota, BH = budoucí hodnota, odúročitel  $1/(1+i)^n$  slouží k diskontování budoucí hodnoty na současnou hodnotu,  $i$  = úroková míra a  $n$  = počet let diskontování. (Bokšová, 2013)

**Příklad:** Dodavatel DBA, s.r.o. dodal 1. ledna 2017 společnosti ACB, s.r.o. zboží (100 ks) na fakturu ve výši 1 200 tis. Kč, která je splatná za dva roky. Na začátku roku 2017 mělo zboží hodnotu 992 tis. Kč, ale hodnota zboží splatného za dva roky byla vyčíslena na 1 200 tis. Kč.

Nakoupené zásoby byly oceněny v pořizovací ceně a při vyskladnění zásob používá účetní jednotka metodu FIFO. Společnost ACB, s.r.o. prodala v lednu 2018 na fakturu 50 ks za cenu 20 tis. Kč/ks.

### Účtování dlouhodobých závazků podle ČÚS:

**Tab. 9** Oceňování dlouhodobých závazků nominální hodnotou

Text	Částka v tis. Kč
Přijatá faktura za dodané zboží 1. 1. 2017	1 200
Úhrada faktury k 31. 12. 2018	1 200

Zdroj: vlastní zpracování

**Tab. 10 Skladová evidence zásob oceněných nominální hodnotou**

Text	MJ	Kč	Kč/MJ
Stav skladu k 1. 1. 2017	100	1 200	12
Úbytek zásob k 10. 1. 2018	-50	600	12

Zdroj: vlastní zpracování

Zboží		N – prodané zboží		Odběratelé		V - tržby	
1 200 (12x100)	600 (12x50)	600 (12x50)		1 000 (20x50)		1 000 (20x50)	

Zdroj: Vlastní zpracování

**Obr. 5 – Účtování transakcí spojených s prodejem zásob**

Zboží bylo přijato v pořizovací ceně 1 200 tis. Kč a závazky vůči dodavatelům byly oceněny v nominální hodnotě 1 200 tis. Kč. Hrubá marže je v případě prvotního ocenění nominální hodnotou vyčíslena na 400 tis. Kč a jedná se o rozdíl účtů náklad – prodané zboží (600 tis. Kč) a výnos – tržby za zboží (1 000 tis. Kč). Transakce spojené s prodejem zboží vedly k vykázání provozního výsledku hospodaření ve výši + 400 tis. Kč.

**Účtování dlouhodobých závazků podle IFRS:****Tab. 11 Diskontování budoucí úhrady závazku**

Text	Výpočet	Částka v tis. Kč
Současná hodnota závazku 1. 1. 2017	$1\,200 / (1+0,10)^2$	992
Úrok za první rok (2017)	$992 * 0,10$	99
Současná hodnota závazku k 31. 12. 2017	$992 * 1,10$	1 091
Úrok v druhém roce (2018)	$1091 * 0,10$	109
Současná hodnota závazku k 31. 12. 2018	/	1 200

Zdroj: vlastní zpracování na základě informací z publikace Dvořáková, 2014, str. 34

**Tab. 12 Skladová evidence zásob oceněných současnou hodnotou**

Text	MJ	Kč	Kč/MJ
Stav skladu k 1.1.2017	100	992	9,92
Úbytek zásob k 10. 1. 2018	-50	496	9,92

Zdroj: vlastní zpracování

Zboží		N – prodané zboží		Odběratelé		V - tržby	
992	496	496		1 000		1 000	
9,92x100	(9,92x50)	(9,92x50)		(20x50)		(20x50)	
				Finanční náklad úrok 2018		Závazky z obchodních vztahů	
				99			992
				Finanční náklad úrok 2019			
				109			99
							109

Zdroj: Vlastní zpracování

**Obr. 6 – Účtování transakcí spojených s prodejem zásob**

Zboží bylo zařazeno v pořizovací ceně 992 tis. Kč a na začátku dalšího roku byla polovina zásob prodána. Hrubá marže byla v případě prvotního ocenění současnou hodnotou vyčíslena na 504 tis. Kč. Jedná se o rozdíl účtů náklad – prodané zboží (496 tis. Kč) a výnos – tržby za zboží (1 000 tis. Kč). Ke konci prvního roku eviduje účetní jednotka na účtu dlouhodobé závazky vůči dodavatelům částku 1 091 tis. Kč. V tomto roce vznikl společnosti na základě zaúčtování finančního úroku finanční výsledek hospodaření v hodnotě - 99 tis. Kč. V dalším roce už byl závazek zařazen mezi krátkodobé a jeho hodnota v daném roce vzrostla o úrok ve výši 109 tis. Kč. Na konci roku 2018 byl závazek uhrazen v plné výši 1 200 tis. Kč a společnosti vznikl provozní výsledek hospodaření + 504 Kč a zároveň finanční výsledek hospodaření - 109 Kč.

## **4 Praktická část – vykazování závazků ve společnosti Continental Automotive Czech Republic, s.r.o.**

Continental Automotive Czech Republic, s.r.o. je součástí skupiny Continental Group, nad kterou je vykonáván přímý i nepřímý dohled mateřskou společností Continental AG se sídlem v Hannoveru.<sup>18</sup> Společnost Continental Automotive Czech Republic, s.r.o. používá primárně IFRS v České republice z důvodu konsolidované účetní závěrky. Ačkoli samotná firma není emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, je součástí konsolidačního celku, a proto má povinnost podrobit se konsolidaci k rozvahovému dni.<sup>19</sup>

### **4.1 Charakteristika společnosti**

Společnost Continental Automotive Czech Republic s.r.o. je významný dodavatel a výrobce součástek pro automobilový průmysl. V České republice se nachází 6 závodů, jejichž zaměření a výroba produktů se významně liší. Výrobu automobilových komponentů podle alokace je rozdělena následovně:

- Závod Frenštát pod Radhoštěm (elektronické systémy karosérií, rychlostní senzory, polohové senzory, teplotní senzory aj.);
- závod Jičín (posilovače brzd a brzdových válců, brzdové hadice, elektrické vakuové pumpy a nádržky na brzdovou kapalinu);
- závod Brandýs nad Labem I. (autorádia, navigace, přístrojové desky, ovladače klimatizací a střešní moduly);
- závod Brandýs nad Labem II. (palivové dopravní jednotky a el. systémy pro palivové jednotky);
- závod Adršpach (systémy pro ostřikování skel a světlometů, hadicové systémy, čerpadla, up-side down trysky); a
- závod Trutnov (vysokotlaková benzínová čerpadla, turbodmýchadla, brzdné senzory aj.).

---

<sup>18</sup> Výroční zpráva, účetní závěrka 2017, str. 13

<sup>19</sup> Vašek, Procházka, 2018, str. 14

V České republice se také nachází jedno vývojové centrum, které leží v Ostravě. Zabývají se zde vývojem teplotních, tlakových, hladinových a rychlostních senzorů.

V rámci kategorizace účetních jednotek spadá společnost Continental mezi velké účetní jednoty, a to z důvodu splnění následujících kritérií:

- Aktiva netto celkem 59 734 389 000 Kč > 500 000 000 Kč
- Roční úhrn čistého obrátu 71 413 149 000 Kč > 1 000 000 000 Kč
- Průměrný počet zaměstnanců 10 291<sup>20</sup> > 250<sup>21</sup>

### **Obecné informace o účetní jednotce**

Účetní jednotka účtuje primárně podle IFRS. K jednotlivým IFRS účtům jsou přiřazovány alternativní účty z účetní osnovy pro české účetní standardy. Jedná se o dva separátní okruhy, které jsou v účetnictví účtovány zvlášť. V případě odlišného způsobu účtování pro české účetnictví používá účetní jednotka korekční účty. Pomocí těchto účtů je české účetnictví upraveno do takové podoby, aby se v součtu rovnalo hodnotě vykázané v IFRS. Tyto korelační účty budou následně rozpuštěny mezi aktiva. Pro kontrolu správnost českého účetnictví provádí účetní jednotka čtvrtletně rekongiliaci. V účetním systému SAP jsou prováděny transakce, které kontrolují a automaticky dokumentují obraty účtů Má dáti a Dal (předvaha).

Účetní osnova společnosti pro české účetnictví je v průběhu let aktualizována podle potřeb účetní jednotky a vychází ze vzorového účtového rozvrhu, který je členěn do následujících účtových tříd:

- Účtová třída 0 – Dlouhodobý majetek;
- Účtová třída 1 – Zásoby;
- Účtová třída 2 – Krátkodobý finanční majetek a peněžní prostředky;
- Účtová třída 3 – Zúčtovací vztahy;
- Účtová třída 4 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky;
- Účtová třída 5 – Náklady;
- Účtová třída 6 – Výnosy; a
- Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty.

---

<sup>20</sup> Počet kmenových zaměstnanců

<sup>21</sup> Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva auditora: Continental Automotive Czech Republic s.r.o. Jičín, 2017.

Účetnictví je vedeno v účetním programu SAP. Pro účely evidence a archivace účetních dokladů jsou využívány číselné řady zaevidované v účetním programu. Účetní jednotka účtuje v kalendářním roce od 1.1. do 31.12.<sup>22</sup>

Společnost uchovává daňové doklady po dobu 10 let od skončení zdaňovacího období, tudíž dodržuje dobu stanovenou zákonem o DPH. Rovněž účetní doklady jsou archivovány v souladu se zákonem o účetnictví po dobu 5 let. K přepočtu cizích měn je stanoven pevný kurz podle ČNB. Kurz je aktualizován měsíčně vždy k poslednímu dni minulého měsíce. Během roku společnost účtuje o realizovaných kurzových ziscích a ztrátách.

## 4.2 Řízení závazků

Společnost patřičně řídí všechna oddělení vztahující se k závazkům. Důležitou roli hraje dobře vedená cenová politika, nákup, zpracování objednávek či snaha o vysokou centralizaci, která přispívá k věrnému zobrazení závazků. Všechny tyto faktory poněkud významně ovlivňují budoucnost společnosti, její výkazy (zejména cash flow) a plánování rozpočtů.



Zdroj: vlastní zpracování

### **Obr. 7 – Řízení finančního toku**

Řízení finančního toku je založeno na preciznosti, konkrétně na propojení času, ceny a jistoty. V případě **nákupu materiálu** sleduje společnost dobu dodání (aby jí zásoby neležely dlouho na skladě), kvalitu zásob (aby se společnost vyvarovala případným reklamacím) a nasmlouvává takové ceny a splatnost, kterou je účetní

<sup>22</sup> Účetní jednotka vedla do roku 2008 účetnictví ve fiskálním roce 1.9. - 31.8.



jednotka schopna včas dodržet. Aby společnost mohla vyrábět inovativní výrobky, potřebuje **průběžně pořizovat** širokou škálu **dlouhodobých aktiv**, zejména výrobní stroje a zařízení. Následná **vlastní výroba** je klíčová k realizaci tržeb. Oddělení logistiky musí výrobu plánovat, zajistit potřebné množství, druh a kvalitu výrobků. Pokud například společnost vyrobí značný nadbytek výrobků, který následně nebude moci prodat, bude nucena tvořit opravné položky, snižovat ceny nebo se orientovat na jiný trh. Z těchto a mnoha dalších důvodů se společnost snaží co nejvíce zrychlit odbyt a koloběh finančního toku. V neposlední řadě má účetní jednotka povinnost uhradit své **závazky** vůči zaměstnancům, dodavatelům, státu či jiným institucím. Vzhledem k dobrému postavení na trhu a velikosti koncernu Continental AG si společnost může dovolit delší dobu splatnosti vůči vlastním dodavatelům.<sup>23</sup> Pomocí konsignačních skladů a vybraných dodacích podmínek společnost cíleně odsouvá závazky a zajišťuje si tak nejdelší možnou splatnost. Tržby společnosti s každým rokem kontinuálně rostou. Prodejní oddělení se specializuje na výběr odběratelů, kterým s jistotou výrobky prodá. Každoročně jsou stanovovány nové projekty v oblasti kvality, zisku, růstu a mnoha dalších okruhů, které zajišťují zkvalitnění produktů, optimalizaci a modernizaci výrobních procesů, a zvláště konkurenceschopnost v automobilovém průmyslu.

Všechna oddělení, včetně oddělení závazků, pracují současně, takže se jednotlivé kroky vzájemně prolínají. Závazky jsou hrazeny takřka dennodenně. Během úhrady závazku je brána v potaz doba splatnosti, výše a měna, ve které byl závazek vyfakturován.

### **4.3 Dílčí závazky společnosti a jejich vliv na odloženou a splatnou daň**

Celková zadluženost společnosti se pohybuje kolem 80 %, z čehož více než 70 % tvoří krátkodobé závazky. Vzhledem k vysokému podílu krátkodobých úvěrů a závazků se společnost Continental AG písemně zaručila za společnost Continental Automotive Czech Republic s.r.o. s tím, že společnosti poskytne nezbytnou finanční či jinou pomoc k zajištění nepřetržité činnosti podniku po dobu nejméně 12 měsíců

---

<sup>23</sup> Podle finanční analýzy podniku se doba obratu závazků v posledních pěti letech pohybuje kolem 70 dní.

od schválení účetní závěrky společnosti. Všechny významné závazky jsou níže kategorizovány a popsány.

### **Závazky z obchodních vztahů**

Společnost Continental je rozšířena takřka po celém světě, stejně tak jako její dodavatele, kteří jsou převážně z EU nebo ze třetích zemí. Součástí kupní smlouvy je i důležitá dodací podmínka Incoterms, která určuje způsob, místo a okamžik, při kterém dochází k předání zboží, ale také k přechodu výloh a rizik. Dodací podmínka dále ukládá povinnosti spojené se zajišťováním dopravy, pojištění, kontroly, celního odbavení či průvodních dokladů.

Nejrozšířenější mezinárodní obchodní podmínkou Incoterms je mezi dodavateli a společnostmi Continental podmínka DDP (Delivered Duty Paid). Jedná se o nejdelší dodací paritu, při které se prodávající zavazuje k dodání celně odbaveného zboží kupujícímu ve sjednaném místě určení. Proávající také hradí náklady v podobě DPH či jiných splatných daní při dovozu, jestliže nebylo v kupní smlouvě sjednáno jinak. (Tlapáková, 2012)

Společnost dále využívá konsignační sklady, a to zejména z důvodu odložení platby a snadné manipulace se zbožím v případě vlastníka. Zboží je ve vlastnictví prodávajícího až do okamžiku odběru nebo jeho úhrady. Proávající je povinen poskytnout určité množství zásob, které si následně kupující odebere podle vlastní potřeby. Pakliže si kupující odebere specifické množství zásob, zašle prodávajícímu soupis odebraného množství.<sup>24</sup>

Závazek z obchodního vztahu vzniká kontraktem, který se v případě jednotlivých dodavatelů liší. Vždy záleží na vzájemné shodě prodávajícího s kupujícími a riziku či nákladech, které jsou vzájemně ochotni pokrýt. Podle toho následně volí konkrétní podmínku definující povinnosti a závazky obou stran.

Účetní jednotka eviduje závazky z obchodních vztahů pomocí došlých faktur v papírové nebo elektronické podobě. Přijaté účetní doklady od dodavatelů mohou být přímo zaúčtovány nebo evidovány v transakci tzv. „předběžné pořízení dokladu“. V případě předběžného pořízení dochází k následujícím variantám:

---

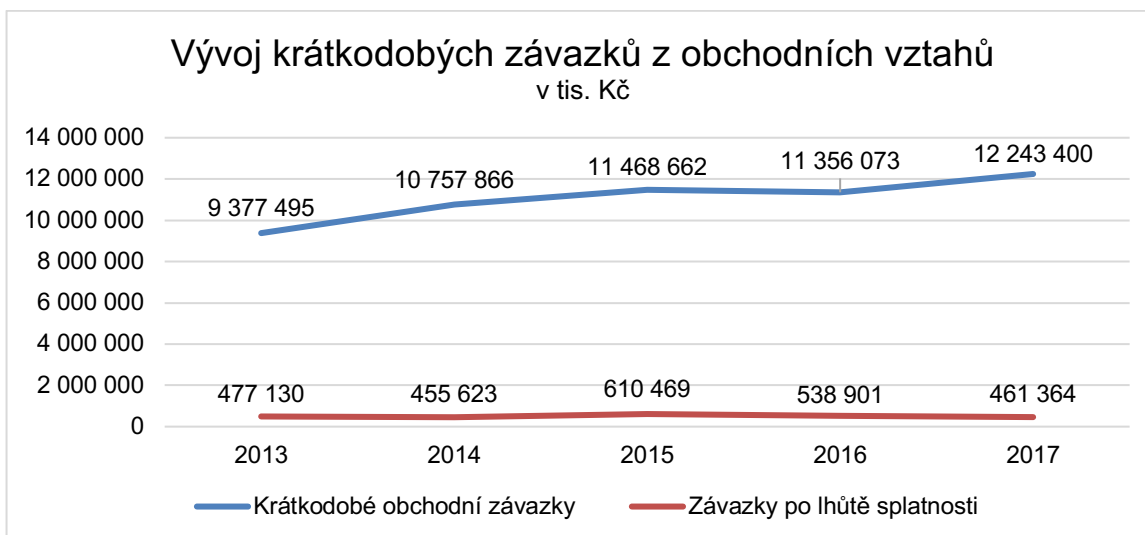
<sup>24</sup> Konsignační sklad. AZ data [online]. Praha 3, Seifertova 22/18: AZ data účetnictví [cit. 2018-11-13]. Dostupné z: <https://www.az-data.cz/slovník/konsignacni-sklad>

- Pokud je částka na faktuře rovna objednávce, dochází k zaslání faktury pomocí systému elektronického schvalování k ověření příjemce vedeného k objednávce, který potvrdí, že službu obdržel v požadovaném množství a kvalitě, jak bylo sjednáno ve smlouvě.
- Jestliže je fakturováno pouze na základě smlouvy, ověření faktury je následně schváleno vedoucím nákladového střediska a osobou oprávněnou podle schvalovací úrovně.
- Je-li částka na faktuře nepatrně vyšší<sup>25</sup> než částka uvedená v objednávce, zasílá se elektronická faktura systémem elektronického schvalování k ověření příjemci vedeného v objednávce. Za situace, kdy se markantně liší částka, druh zboží nebo jiné dodací podmínky, je faktura dále zaslána systémem elektronického schvalování na oprávněné osoby podle schvalovacích úrovní v oblasti nákupu.

Pro zjištění skutečného stavu závazků provádí účetní jednotka dokladovou inventarizaci závazků z obchodních vztahů, kterou vykonávají jednotliví zaměstnanci controllingu u jimi přidělených dodavatelů. Četnost inventarizací se liší s ohledem na dodavatele. U některých dodavatelů probíhá čtvrtletně, u jiných naopak jednou za účetní období. Dodavatel na vyžádání zašle potřebné dokumenty obsahující vystavené faktury a controller je dále porovná s výsledným saldem evidovaným v účetním programu. V případě, že se hodnoty neshodují, hledá controller příčinu v jednotlivých položkách faktur. Může se jednat o faktury nezaúčtované z důvodu cenové difference, které jsou evidované pouze v knize došlých faktur nebo mohou být na vině faktury zaúčtované v jiném účetním období. Výsledek inventury je zpětně zaslán dodavateli s uvedenou výší závazků v českých korunách nebo měně, ve které společnost fakturuje.

---

<sup>25</sup> Společnost má stanovené procentuální i hodnotové hranice odpovídající rozsahu tohoto procesu.



Zdroj: zpracováno z dat účetní závěrky společnosti Continental Automotive Czech Republic s.r.o.

**Obr. 8 – Vývoj krátkodobých závazků z obchodních vztahů v letech 2013–2017**

Růst krátkodobých závazků je úzce spojen s vývojem tržeb společnosti. V posledních letech dochází k lineárnímu růstu tržeb. Pro společnost byl z hlediska výše tržeb významný rok 2017, ve kterém došlo k nárůstu až o 22 % oproti předcházejícímu roku. Zavedení nových projektů zvýšilo tržby, ale také zvedlo vynaložené náklady na prodej zboží či spotřebu materiálu a služeb o 21 % oproti předcházejícímu roku. V posledních třech letech klesla hodnota závazků po lhůtě splatnosti, která v roce 2015 dosahovala výše 5,32 % z celkových krátkodobých závazků. V roce 2017 klesl poměr závazků po lhůtě splatnosti na 3,76 %, což vypovídá o velkém zlepšení disciplíny podniku.

Závazky společnosti Continental patří ke sledovaným veličinám na úrovni ČNB. Každý ekonomický subjekt má ze zákona povinnost uvádět své závazky vůči jiným státům v cizích měnách, aby na základě těchto informací vytvořila ČNB měnové rezervy.

## Leasing

Společnost v posledních čtyřech letech neevidovala žádné závazky vzniklé formou finančního leasingu. Naopak běžně využívá formu operativního leasingu k najatým aktivum typu pozemky a budovy, stroje a zařízení či osobní automobily. Předmětem nájmu jsou konkrétně osobní automobily, vysokozdvížné vozíky, obaly a IT zařízení, jejichž průměrná doba nájmu se pohybuje okolo 3 let. Nejvýznamnější položkou je

pronájem nebytových prostor výrobního závodu v Brandýse nad Labem, kde má společnost uzavřenou smlouvu na dobu určitou do 31. 7. 2028.

**Tab. 13 Diskontování budoucí úhrady závazku**

<b>Náklady spojené s pronájemem výrobního závodu v Brandýse nad Labem</b>					
Rok	2013	2014	2015	2016	2017
Částka v tis. Kč	65 450	64 774	59 477	48 649	62 576

Zdroj: zpracováno z dat účetní závěrky společnosti Continental Automotive Czech Republic s.r.o.

Nový standard IFRS 16 *Leasingy* zavádí společný model vykazování v případě nájemce pro finanční a operativní leasing.<sup>26</sup> Tento model vyžaduje identifikaci aktiv a závazků z leasingu, který trvá po dobu delší jak 12 měsíců. Aktivum bude podle nového standardu v konsolidované účetní závěrce společnosti zařazeno do rozvahy a odepisováno. (Honzíková, 2016)

Při používání najatého aktiva dochází taktéž k jeho opotřebení. Aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz, je zapotřebí aktivum zachytit do rozvahy a postupně jeho hodnotu přenést do nákladů pomocí účetních odpisů, které pak ovlivní účetní výsledek hospodaření. Daňové odpisy naopak ovlivňují základ daně. Pokud je účetní odpis vyšší než daňový, základ daně se navýší o rozdíl těchto dvou hodnot. V opačném případě dojde ke snížení základu daně ve výši tohoto rozdílu.

Účetní jednotka ale vykazuje účetní závěrku podle českých účetních standardů, kde má aktiva pořízená formou operativního leasingu pouze popsána v příloze a eviduje je v podrozvahové evidenci, nájemné účtuje každý měsíc na základě jednotlivých faktur do nákladů a zároveň jí vznikají dílčí závazky vůči pronajímatelům.

## **Rezervy**

Dílčí rezervy, které účetní jednotka uvádí v účetní závěrce sestavené podle ČÚS, korespondují s koncepčním účetním rámcem IFRS, tvorba níže uvedených rezerv je dle standardu povolena. Dopad související s rozdílnou formou vykazování (IFRS vs. ČÚS) spočívá v odlišeném oceňování rezerv. IFRS oceňuje rezervy současnou hodnotou podle standardu IAS 37 *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné*

<sup>26</sup> V případě pronajímatele se nic nemění. IFRS 16 *Leasingy* uplatňuje stejné požadavky na rozlišení operativního a finančního leasingu jako IAS 17 *Leasingy*.

závazky, české účetní předpisy nikoliv (ocenění v nominální hodnotě). Účetní jednotka netvoří žádnou daňově uznatelnou rezervu, a tedy pouze daňově neúčinné účetní rezervy jako jsou například:

**Rezerva na daň z příjmu**, která je tvořena v okamžiku sestavení účetní závěrky v případě, kdy společnost očekává daňovou povinnost. V následujícím účetním období se rezerva rozpustí a účetní jednotka zaúčtuje svou daňovou povinnost.

**Rezerva na dodatečné cenové změny a pokrytí ztrát z uzavřených kontraktů** je tvořena za účelem požadované úpravy cen u již uzavřených kontraktů s odběrateli a dodavateli.

**Rezerva na záruční opravy** vzniká v souladu se zárukou, kterou podnik poskytuje svým odběratelům. Výše rezervy je stanovena procentuálně na základě evidovaných reklamací z tržeb v posledním roce v rámci skupiny Continental.

**Rezerva na nevybranou dovolenou** je tvořena k rozvahovému dni za pomocí analýzy nevybrané dovolené v rámci daného účetního období a průměrných mzdových nákladů zahrnujících náklady na sociální a zdravotní pojištění.

**Rezerva na jubilea** je tvořena k rozvahovému dni na základě analýzy očekávání jednotlivých zaměstnanců, s využitím pojistně-matematických principů, zahrnuje průměrné mzdové náklady včetně nákladů na zdravotní pojištění a sociální zabezpečení jednotlivých zaměstnanců. V příloze k účetní závěrce je uvedeno, že je tato rezerva diskontována na současnou hodnotu, přestože se rezervy podle českých účetních předpisů současnou hodnotou neoceňují.

**Ostatní rezervy** jsou tvořené k pokrytí dalších možných rizik zjištěných pomocí analýzy společnosti, které vznikly na základě konstruktivního nebo smluvního závazku.

**Tab. 14 Výše jednotlivých rezerv ve společnosti Continental za rok 2017**

Výše jednotlivých rezerv v tis. Kč						
	Rezerva na pokrytí ztrát z uzavřených kontraktů a cenové odchylky	Rezerva na záruční opravy	Rezerva na nevybranou dovolenou	Rezerva na jubilea	Ostatní rezervy	Součet
Počáteční stav	1 307 493	675 450	57 828	43 138	227 317	2 311 226
Změna stavu	- 250 048	- 242 050	33 046	38 434	151 284	- 269 334
Konečný stav	1 057 445	433 400	90 874	81 572	378 601	2 041 892

Zdroj: zpracováno z dat účetní závěrky společnosti Continental Automotive Czech Republic s.r.o.

Rezerva na daň z příjmu byla stanovena k 31. prosinci 2017 odhadem ve výši 488 270 tis. Kč (ve skutečnosti byla později vyčíslena na 481 877 tis. Kč) a následně ponížena o zaplacené zálohy v hodnotě 259 207 tis. Kč. Na účtu Rezerva na daň z příjmu poté zůstal závazek ve výši 229 063 tis. Kč, který byl rozpuštěn v okamžiku zaúčtování daňové povinnosti za minulé období.

### **Závazky z titulu ovládací a řídicí osoba**

Společnost Continental Automotive Czech Republic s.r.o. je součástí skupiny Continental Group, jejichž mateřská společnost Continental AG, Hannover, Německo má v jednotlivých autonomních jednotkách přímý či nepřímý vliv. Společnost Continental se sídlem v ČR vykazuje závazky z titulu ovládací a řídicí osoby ke společnostem Continental AG a Continental Barum s.r.o., se kterými má podepsanou smlouvu o řízení finančních toků, přičemž řízení finančního toku v EUR spadá pod společnost Continental AG a mandátní smlouva o řízení finančních toků v CZK pod společnost Continental Barum s.r.o.

Stav závazků z tohoto titulu vykazoval ke dni sestavení účetní závěrky v roce 2016 a 2017 následující hodnoty:

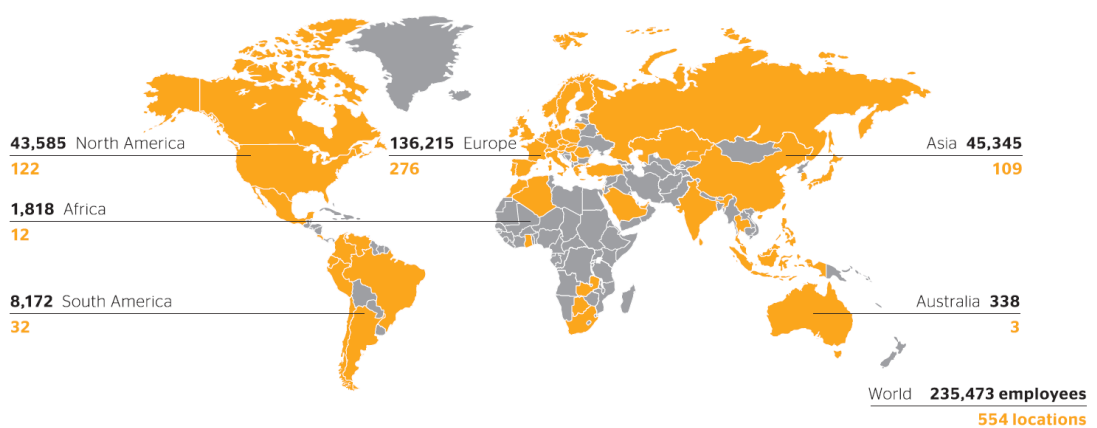
**Tab. 15 Výše závazků z titulu ovládací a řídicí osoba za rok 2016 a 2017 v tis. Kč**

	Závazky k 31.12.2017	Úroková sazba	Závazky z úroků k 31.12.2017	Závazky k 31.12.2016	Úroková sazba	Závazky z úroků k 31.12.2016
ICO půjčka Continental Barum	10 619 000	1,52%	19 108	10 236 000	1,09%	14 635
ICO půjčka Continental AG	13 127 560	1,00%	30 266	13 888 280	1,00%	23 311
Půjčky celkem	23 746 560		49 374	24 124 280		37 946

Zdroj: zpracováno z dat účetní závěrky společnosti Continental Automotive Czech Republic s.r.o.

Přičemž jsou závazky z úroků od společnosti Continental Barum evidovány na účtu dohadné účty pasivní, zatímco závazky z úroků od společnosti Continental AG eviduje účetní jednotka na účtu krátkodobé závazky z obchodních vztahů. Autorce práce bylo sděleno, že se jedná o interní předpis, který nelze nijak odůvodnit a nebylo tedy vysvětleno, proč se výše uvedené závazky z úroků se zachycují rozdílným způsobem.

**Netting** je pojem týkající se celosvětového měsíčního zápočtu plateb mezi dílčími společnostmi, které jsou součástí skupiny Continental Group. Jednotlivé závody si mezi sebou dodávají potřebné zásoby a služby a zároveň evidují vzniklé pohledávky a závazky, které vůči svým vnitroskupinovým členům každý měsíc vypořádávají. Výsledné součty pohledávek a závazků jsou zúčtovány v rámci EUR cash-poolingu. Jedná se o součást moderního řízení koncernu umožňující výhodnější úročení financí, úvěrování na základě vnitroskupinových transakcí a zajištění likvidity v rámci skupiny.<sup>27</sup> Cash pooling tedy snižuje bankovní marže, zajistí pokles úrokových nákladů v rámci krátkodobých úvěrů, zrychluje převod bankovních prostředků v rámci skupiny a snižuje bankovní poplatky, které jsou významné hlavně v případě zahraničních finančních převodů.



Zdroj: online report 2017 Continental AG

**Obr. 9 – Struktura společnosti (554 závodů v 61 zemích)**

Pro obecné vysvětlení lze pojem reálný cash pooling chápat jako skupinu účtů společností tvořících koncern, přičemž je jeden z účtů označen jako hlavní účet. Aktivní zůstatky dílčích bankovních účtů bývají ke konci dne nulovány (neboli snižovány na předem určený limit) převodem peněžních prostředků na zvolený hlavní účet. Pasivní zůstatky jsou naopak z peněžních prostředků na hlavním účtu navyšovány na nulový zůstatek. Finanční prostředky jsou reálně převáděny na hlavní účet, kde jsou následně koncentrovány a úročeny. (Jurčík, 2013)

<sup>27</sup> SOCHOR, Miloš. Základní otázky cash pooling v koncernu z pohledu obchodní společnosti i státu. Právní prostor[online]. 15.05.2015, , 1 [cit. 2018-12-02]. ISSN 2336-4114.



K rozvahovému dni byly zůstatky pasivního cash poolového účtu následující:

**Tab. 16 Zůstatek pasivního cash poolového účtu za rok 2016 a 2017 v tis. Kč**

	Závazky k 31.12.2017	Úroková sazba k 31.12.2017	Závazky k 31.12.2016	Úroková sazba k 31.12.2016
Continental Barum	2 869 278	1,07%	4 090 449	0,66%
Continental AG	74 086	0,51%	-	-
Celkem	2 943 364		4 090 449	

Zdroj: zpracováno z dat účetní závěrky společnosti Continental Automotive Czech Republic s.r.o.

Zásoby a služby zakoupené v rámci koncernu Continental AG jsou poskytovány vnitroskupinově pod oficiálním pojmem tzv. arm's length principle, který stanovuje povinnost použití běžné ceny během každé transakce. Pokud by transferová (vnitroskupinová) cena neodpovídala povoleným odchylkám, měl by finanční úřad právo zpětně doměřit dodatečnou daň.<sup>28</sup> Tyto transferové ceny se skládají z nákladů prodaných produktů či služeb a pevně stanovené procentní sazby. V případě konsolidované účetní závěrky pak společnost tuto formu nákupu a prodeje vyloučí, protože se nejedná o zisk společnosti.

### **Dohadné účty pasivní**

Účetní jednotka eviduje k rozvahovému dni v roce 2017 nevyfakturované dodávky ve výši 1 644 334 tis. Kč, ke kterým do konce roku nedorazil příslušný doklad. Dále jsou součástí dohadných účtů pasivních odměny zaměstnancům, u kterých není známá přesná částka (za rok 2017 činí 508 432 tis. Kč). Roční odměny totiž automaticky nevyplývají pouze z odvedené práce ve zdaňovacím období, nýbrž také z hospodářského výsledku a dalších možných souvislostí. Zároveň jsou zde zahrnuty úroky z přijatých půjček ve výši 19 325 tis. Kč.

### **Smluvní závazky nevykázané v rozvaze – podmíněné závazky**

Na základě současného právního vztahu eviduje účetní jednotka k 31. prosinci 2017 smluvní závazky z titulu pořízení nástrojů situovaných u dodavatelů v hodnotě

---

<sup>28</sup> Arm's length price. Akonttrust [online]. Praha [cit. 2018-11-15]. Dostupné z: [https://www.akont.cz/nase-znalosti/slovník-nejdůležitějších-pojmů.html/128\\_709-arms-length-price](https://www.akont.cz/nase-znalosti/slovník-nejdůležitějších-pojmů.html/128_709-arms-length-price)

75 744 tis. Kč, dále závazky vyplývající z nákupu strojního zařízení sloužícího k rozšíření projektu VW\_MQB a inovaci linky SMT 028 v celkové hodnotě 54 337 tis. Kč v závodě Frenštát pod Radhoštěm. Další podmíněný závazek vzniká na základě stavby haly SO 15 umístěné v Trutnově ve výši 193 304 tis. Kč.

Jak již bylo výše zmíněno, společnost má pronajatá aktiva formou operativního leasingu, který je popsán v příloze k účetní závěrce a evidován na podrozvahových účtech účetní jednotky.

### **Ostatní závazky**

Společnost Continental má u COMMERZBANK AG uzavřené úvěrové smlouvy (úvěrové linky pro lokaci Brandýs nad Labem, Jičín a Frenštát pod Radhoštěm), přičemž k 31. prosinci roku 2017 ani 2016 úvěrové linky nečerpala. V rámci časového rozlišení pasiv eviduje účetní jednotka na účtu výnosy příštích období příspěvky přijaté od odběratelů. Tyto příspěvky slouží ke krytí výdajů vzniklých na základě stavby zákaznických specifických nástrojů. Dále účetní jednotka eviduje daňové závazky zahrnující především závazky z daně z příjmu zaměstnanců ze závislé činnosti, dále pak závazky vzniklé ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění. Žádný z výše uvedených závazků není po lhůtě splatnosti.<sup>29</sup>

## **4.4 Vliv vykazování závazků na hospodářský výsledek a na daň z příjmu**

Daň z příjmu neboli splatná daň vychází z výsledku hospodaření za dané zdaňovací období a její výše je spojena s odtokem finančních prostředků společnosti na úkor závazku vůči státu. Jelikož je společnost Continental součástí konsolidačního celku, a navíc vykazuje účetní závěrku v plném rozsahu, je její povinností účtovat o odložené dani. Odložená daň však neslouží k úhradě, nýbrž k eliminaci přechodných rozdílů účetních a daňových položek, které jsou podrobněji rozebrány v následujících odstavcích.

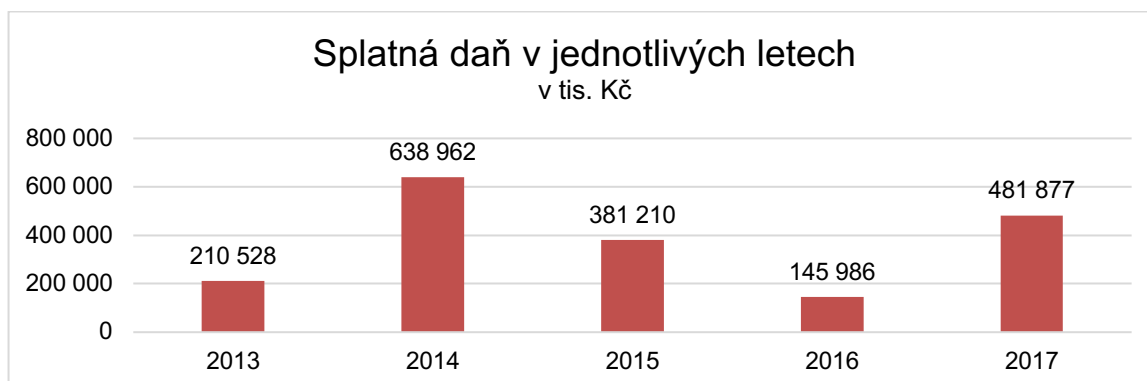
### **Splatná daň**

Koncept vykazování IFRS nebo ČÚS nemá na výši splatné daně žádný vliv. Daň musí být vypočítána v souladu s legislativou dané země (ve které má společnost

---

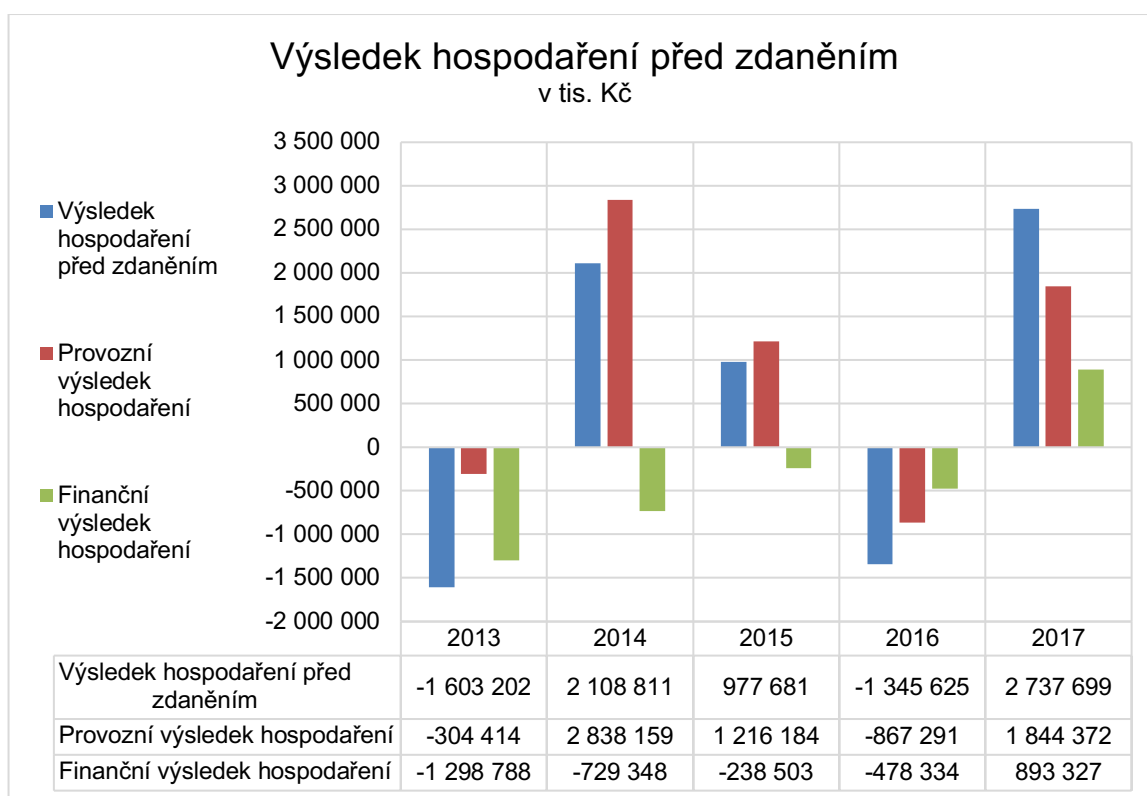
<sup>29</sup> Výroční zpráva, účetní závěrka a zpráva auditora: Continental Automotive Czech Republic s.r.o. Jičín, 2017.

sídlo), a v této zemi také uhrazena. Společnost KPMG Česká republika Audit, s.r.o. provádí výpočet splatné daně a sestavuje daňové přiznání za společnost Continental Automotive Czech Republic, s.r.o.



Zdroj: zpracováno z dat účetní závěrky společnosti Continental Automotive Czech Republic s.r.o.

**Obr. 10 – Splatná daň v letech 2013–2017**



Zdroj: zpracováno z dat účetní závěrky společnosti Continental Automotive Czech Republic s.r.o.

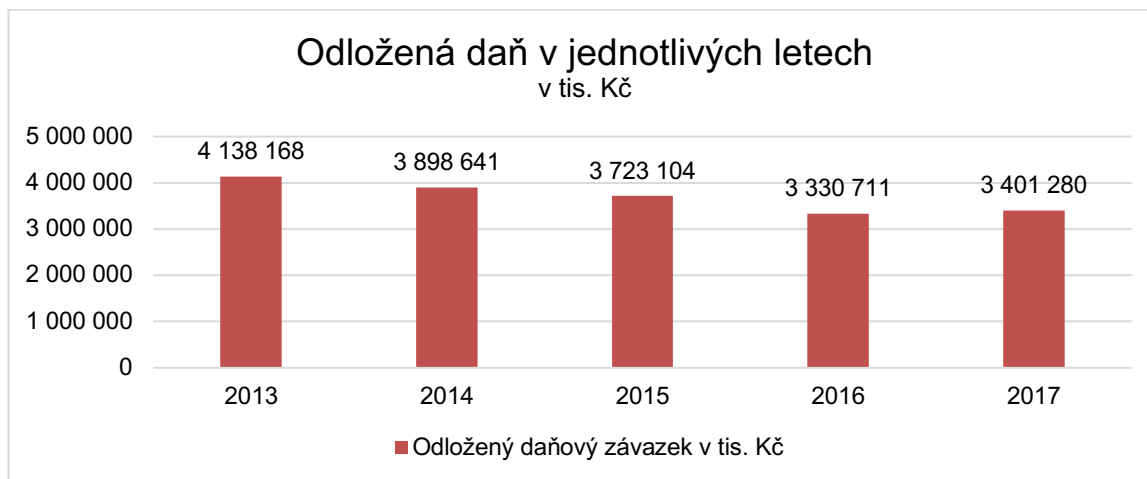
**Obr. 11 – Výsledek hospodaření před zdaněním, provozní a finanční část v letech 2013–2017**

Z výše uvedeného grafu je patrné, že se v posledním roce razantně zlepšil stav společnosti, která byla sice v uplynulých letech dvakrát ve ztrátě, ale pokaždé vykázala kladný daňový základ a odvedla splatnou daň.

## Odložená daň

Výši odložené daně ovlivní pouze rozdílné ocenění rezerv a účtování operativního leasingu společnosti. Tvorba rezerv je nadhodnocena z důvodu ocenění nominální hodnotou, která nezohledňuje hodnotu rezervy v čase. Z titulu účetních rezerv (a závazků) vznikla společnosti v roce 2017 odložená daňová pohledávka ve výši 477 198 tis. Kč.

Podle nového standardu IFRS 16 *Leasingy* jsou najatá aktiva společnosti v konsolidované účetní závěrce kapitalizována. V případě české účetní závěrky se tak neděje a v důsledku toho se snižuje hodnota dlouhodobých aktiv. Vliv na odloženou daň vznikne pouze v konsolidované účetní závěrce společnosti, kde je účtováno podle IFRS. Aktivum, které je předmětem nájmu je zařazeno do rozvahy a odepisováno, přičemž z rozdílu účetních a daňových zůstatkových cen vzniká odložený daňový závazek.



Zdroj: zpracováno z dat účetní závěrky společnosti Continental Automotive Czech Republic s.r.o.

**Obr. 12 – Odložená daň v letech 2013–2017**

## Závěr

Cílem této práce je přiblížit problematiku účtování závazků z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a Českých účetních standardů, poukázat na rozdíly v účtování a na dopad do hospodářského výsledku.

Definici dluhu bychom stěží hledali v Zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, protože v něm koncepční rámec zcela chybí. V tomto zákoně tedy není uvedena základní definice dluhu, aktiva nebo nákladů či výnosů, natožpak kritéria, podle kterých by měli být vykázány. Naproti tomu koncepční rámec IFRS obsahuje cíl finančního výkaznictví, kvalitativní charakteristiku užitečných finančních informací, poučky týkající se účetních jednotek, definice, oceňování a vykazování základních prvků tvořících obsah účetní závěrky a koncepty vztahující se ke kapitálu a jeho uchování.<sup>30</sup>

Česká legislativa charakterizuje závazek jako současný dluh vytvořený na základě minulých událostí, který je spolehlivě ocenitelný, pravděpodobně dojde v budoucnu k jeho vypořádání a současně k úbytku ekonomického prospěchu. Bohužel se s touto definicí neztotožňuje často používaná rezerva na opravu dlouhodobého hmotného majetku, která nevzniká na základě minulých událostí. IFRS sice používá pro významné části DHM komponentní odpisování, které však v České republice zatím moc rozšířené není i přes to, že tuto metodu umožňují účetní předpisy už od roku 2010.

Doposud vznikaly velké rozdíly v případě vykazování finančního leasingu podle ČÚS a IFRS. Od 1. ledna 2019 vyjde v platnost nový standard IFRS 16, který zavádí kapitalizaci leasingu v obou formách (finanční i operativní leasing) na straně nájemce. Účetní jednotky účtující podle ČÚS se tak ochuzují o možnost věrného zobrazení odepisování aktiva a tím rovnoměrně rozložit jeho hodnotu do nákladů či vykázat v rozvaze správnou výši aktiv.

Primárním rozdílem vykazování závazků je ocenění, ať už prvotní v okamžiku vzniku závazku nebo jeho přecenění k rozvahovému dni. ČÚS oceňují všechny závazky (dlouhodobé i krátkodobé) v nominální hodnotě, tudíž je účetní jednotka

---

<sup>30</sup> Účetní zpravodaj - Novinky z oblasti českého účetnictví, IFRS a US GAAP: Projekt zaměřený na koncepční rámec IFRS. Deloitte Česká republika, 2013, 7 s. Dostupné také z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1311>

nemusí k rozvahovému dni přeceňovat. IFRS se snaží co nejpřesněji vyčíslit hodnotu závazku pomocí nominální, současné nebo reálné hodnoty, přičemž použije ocenění nominální hodnotou jen v případě, pokud byl případný cenový rozdíl shledán jako nevýznamný. Závazky typu deriváty, finanční přísliby či záruky jsou oceněny v modelu reálné hodnoty. Jinak jsou zbylé závazky oceněny v zůstatkové hodnotě s využitím efektivní úrokové míry, kromě odloženého daňového závazku, který nesmí být diskontován.

Společnost Continental Automotive Czech Republic s.r.o. je součástí nadnárodní společnosti Continental AG, která ručí za svou dceřinou společnost v případě, pokud se dostane do finanční nebo jiné tísně, přičemž by s pomocí mateřské společnosti neohrozila trvání a svou provozní činnost. Zadluženost se pohybuje kolem 80 %, z čehož více jak 70 % tvoří krátkodobé závazky. Převážně se jedná o dluhy z titulu ovládací a řídící osoba, konkrétně Continental Barum a Continental AG. Další významnou položku tvoří závazky vzniklé v rámci skupinového cash pooling. Závazky z jiných titulů společnost řádně plní a nevykazuje tak závazky po lhůtě splatnosti (až na výjimku z titulu krátkodobých obchodních závazků). Komparace ČÚS a IFRS vychází v této společnosti pouze ze dvou rozdílů, a to oceňování rezerv a vykazování operativního leasingu, které mají rozdílný vliv na odloženou daň.

## Seznam literatury

Continental AG: 2017 Annual Report [online]. [cit. 2018-09-30]. Dostupné z: <http://www.report.conti-online.com>

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1.

Závazky, rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva [online]. Plzeň: Fakulta ekonomická Západočeské univerzity v Plzni, katedra financí a účetnictví., 2017 [cit. 2018-09-30]. Dostupné z: [https://fek.zcu.cz/blob.php?table=internet\\_list&type=FileType&file=Data&name=File&idname=IDInternet&id=3038](https://fek.zcu.cz/blob.php?table=internet_list&type=FileType&file=Data&name=File&idname=IDInternet&id=3038)

FINANČNÍ ANALÝZA FIRMY [online]. [cit. 2018-09-30]. Dostupné z: <http://www.faf.cz>

MIRČEVSKÁ, Dalimila. Kapitálové společnosti: daně, účetnictví, právo. Praha: Grada, 2009. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-3000-4.

FUCHSOVÁ, Kamila. Hospodářské Noviny: Využit vlastní, nebo cizí kapitál? A jak drahé je financování vlastním kapitálem? Vysvětluje Jiří Hlaváč [online]. 2013 [cit. 2018-09-30]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/finance-zdroje-financovani-cashflow/c1-60388610-vyuzit-vlastni-nebo-cizi-kapital-a-jak-drahe-je-financovani-vlastnim-kapitalem-vysvetluje-jiri-hlavac>

STROUHAL, Jiří. FU401 - MSÚV I: HARMONIZACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ. Na Karmeli 1457, 293 01 Mladá Boleslav, 2018.

VAŠEK, Libor a David PROCHÁZKA. Účetnictví - výkaznictví: vybrané oblasti IFRS. 2. aktualizované vydání. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, [2018]. Vzdělávání účetních v ČR (Institut certifikace účetních). ISBN 978-80-87985-19-9.

The KPMG Standards Group. Insights into IFRS: an overview [online]. 12th Edition. a UK company, 2015, 115 s. [cit. 2018-10-28]. ISBN 978-0-414-05188-1. Dostupné z: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/09/Insights-into-IFRS-An-Overview-O-201509.pdf>

HÝBLOVÁ, Eva a Petr SVOBODA. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: Studijní materiály pro předmět Mezinárodní účetní standardy (MPF\_MUST). Brno, 2016. Dostupné také z: [https://is.muni.cz/el/1456/podzim2017/MPF\\_MUST/um/Mezinarodni\\_standardy\\_ucetniho\\_vykaznictvi.pdf](https://is.muni.cz/el/1456/podzim2017/MPF_MUST/um/Mezinarodni_standardy_ucetniho_vykaznictvi.pdf)

TOPIČOVÁ, Ivana. *POHLEDÁVKY A ZÁVAZKY Z OBCHODNÍCH VZTAHŮ VE SPOLEČNOSTI BARRANDOV STUDIO A. S.* Znojmo, 2011. Bakalářská práce. SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o. Vedoucí práce Ing. Pavel ŠTOHL.

DELOITTE ČESKÁ REPUBLIKA. Účetní novinky. Praha: Deloitte Advisory, 2016, 19 s. Dostupné také z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1611>

BULLA, Miroslav. *Účtová třída 7 – Závěrkové a podrozvahové účty* [online]. 1. 11. 2007, 1 [cit. 2018-11-11]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=93424&well=danarionline>

Leasing finanční. *Účetní průvodce: má dáti* [online]. Ostrava: Nakladatelství Sagit, 2018, 01. 09. 2018, 1 [cit. 2018-11-12]. Dostupné z: [http://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=LEA\\_FIN.HTM](http://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r&levelid=LEA_FIN.HTM)

TLAPÁKOVÁ, Karolína. *Dodací podmínky INCOTERMS v mezinárodním obchodě.* České Budějovice, 2012. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích Ekonomická fakulta Katedra obchodu a cestovního ruchu. Vedoucí práce Ing. Lucie Tichá, Ph.D.

Konsignační sklad. *AZ data* [online]. Praha 3, Seifertova 22/18: AZ data účetnictví [cit. 2018-11-13]. Dostupné z: <https://www.az-data.cz/slovník/konsignacni-sklad>

INVENTARIZACE MAJETKU A ZÁVAZKŮ. *DAUC.cz* [online]. Praha 3, 30. 10. 2007 [cit. 2018-11-14]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=29177&well=danarionline>

HONZÍKOVÁ, Klára. Konec roku patří účetní závěrce a inventuře. *Fučík & partneři, s.r.o.: auditoři - daňoví poradci* [online]. Praha 1, 21. prosinec 2017 [cit. 2018-11-14]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/konec-roku-patri-ucetni-zaverce-a-inventure/>

ZÁVITKOVSKÁ, Michaela. *SROVNÁNÍ VYKAZOVÁNÍ A ÚČTOVÁNÍ LEASINGU V RŮZNÝCH ÚČETNÍCH SYSTÉMECH.* Brno, 2012. Diplomová práce. Masarykova univerzita Ekonomicko-správní fakulta Studijní obor: Finance. Vedoucí práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

HORNOCHOVÁ, Kateřina. *Relativní majetková práva část IV: Závazkové právo.* Česká advokátní komora, Praha, nedatováno. Dostupné také z: [https://www.cak.cz/assets/pro-koncipienty/vzdelavani/zavazkove-vztahy\\_-\\_vznik-zavazku---judr--katerina-hornochova.ppt](https://www.cak.cz/assets/pro-koncipienty/vzdelavani/zavazkove-vztahy_-_vznik-zavazku---judr--katerina-hornochova.ppt)

KLINKÁČKOVÁ, Lenka. *Leasing z hlediska účetního a daňového.* Znojmo, 2014. BAKALÁŘSKÁ PRÁCE. SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO s.r.o. Vedoucí práce Ing. Alena MRKVIČKOVÁ, MBA.



PROCHÁZKA, David. Komponentní odpisování dle české účetní legislativy a IFRS. VŠE v Praze, 2010. ISSN 1210-9096.

FORGEAS, Remi. *Is IFRS That Different From U.S. GAAP?: Principles Based vs. Rules Based* [online]. June 16, 2008 [cit. 2018-11-25]. Dostupné z: <https://www.ifrs.com/overview/General/differences.html>

VOJÁČKOVÁ, Helena. Hlavní rozdíl mezi IFRS a českými předpisy [online]. 26.3.2018 [cit. 2018-11-23]. Dostupné z: [https://www.du.cz/oncifrs/onb/33/hlavni-rozdil-mezi-ifrs-a-ceskymi-predpisy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EueQyFtLyEm7v7JZuKc8kxE41OyNF1xTrQ/?uri\\_view\\_type=5](https://www.du.cz/oncifrs/onb/33/hlavni-rozdil-mezi-ifrs-a-ceskymi-predpisy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EueQyFtLyEm7v7JZuKc8kxE41OyNF1xTrQ/?uri_view_type=5)

HONZÍKOVÁ, Klára. *Nový standard IFRS 16 Leasingy* [online]. In: . Fučík & partneři, 7. únor 2016, s. 1 [cit. 2018-11-29]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/novy-standard-ifrs-16-leasingy/>

*Financial instruments under IFRS: A guide through the maze* [online]. Third edition. PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2009, 44 s. [cit. 2018-12-01]. ISBN 978-1-84798-210-0. Dostupné z: [https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/financial\\_instruments\\_guide\\_maze.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/financial_instruments_guide_maze.pdf)

*The KPMG Guide: FRS 139, Financial instruments: Recognition and Measurement* [online]. KPMG, 2005 [cit. 2018-12-01]. Dostupné z: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/frs139-guide.pdf>

SOCHOR, Miloš. Základní otázky cash pooling v koncernu z pohledu obchodní společnosti i státu. *Právní prostor* [online]. 15.05.2015, , 1 [cit. 2018-12-02]. ISSN 2336-4114. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/obchodni-pravo/zakladni-otazky-cash-poolingu-v-koncernu-z-pohledu-obchodni-spolecnosti-i-statu>

JURČÍK, David. Cash pooling. *CFO s.r.o.* [online]. Deloitte Česká Republika, 11.10.2013 [cit. 2018-12-02]. Dostupné z: <http://www.cfo.sk/articles/cash-pooling#.XAQhw-vPzOQ>

Účetní zpravodaj - Novinky z oblasti českého účetnictví, IFRS a US GAAP: Projekt zaměřený na koncepční rámec IFRS. Deloitte Česká republika, 2013, 7 s. Dostupné také z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1311>

## Seznam obrázků a tabulek

### Seznam obrázků

Obr. 1 – Členění závazků .....	12
Obr. 2 – Principy IFRS.....	18
Obr. 3 – Zachycení transakcí související s najatým aktivem v prvních čtyřech měsících .....	29
Obr. 4 – Rozdíl mezi rezervou a podmíněným závazkem.....	30
Obr. 5 – Účtování transakcí spojených s prodejem zásob .....	36
Obr. 6 – Účtování transakcí spojených s prodejem zásob .....	37
Obr. 7 – Řízení finančního toku.....	40
Obr. 8 – Vývoj krátkodobých závazků z obchodních vztahů v letech 2013–2017.	44
Obr. 9 – Struktura společnosti (554 závodů v 61 zemích).....	48
Obr. 10 – Splatná daň v letech 2013–2017 .....	51
Obr. 11 – Výsledek hospodaření před zdaněním, provozní a finanční část v letech 2013–2017.....	51
Obr. 12 – Odložená daň v letech 2013–2017.....	52

### Seznam tabulek

Tab. 1 Zjednodušený přehled cizích zdrojů v rozvaze .....	15
Tab. 2 Zjednodušený přehled závazků ve výkazu o finanční situaci.....	24
Tab. 3 Účtování finančního leasingu podle ČÚS na straně nájemce .....	27
Tab. 4 Přehled splátek finančního leasingu.....	28
Tab. 5 Účtování tvorby rezervy na opravu dlouhodobého hmotného majetku a její čerpání.....	31
Tab. 6 Komponentní odpisování.....	32
Tab. 7 Přehled daňových a účetních odpisů s vlivem na odloženou daň.....	33

Tab. 8	Přehled daňových a účetních odpisů s vlivem na odloženou daň.....	34
Tab. 9	Oceňování dlouhodobých závazků nominální hodnotou.....	35
Tab. 10	Skladová evidence zásob oceněných nominální hodnotou.....	36
Tab. 11	Diskontování budoucí úhrady závazku.....	36
Tab. 12	Skladová evidence zásob oceněných současnou hodnotou.....	36
Tab. 13	Diskontování budoucí úhrady závazku.....	45
Tab. 14	Výše jednotlivých rezerv ve společnosti Continental za rok 2017.....	46
Tab. 15	Výše závazků z titulu ovládací a řídící osoba za rok 2016 a 2017 v tis. Kč 47	
Tab. 16	Zůstatek pasivního cash poolového účtu za rok 2016 a 2017 v tis. Kč...	49

## ANOTAČNÍ ZÁZNAM

<b>AUTOR</b>	Jana Šimonová		
<b>STUDIJNÍ OBOR</b>	6208R163 Podniková ekonomika a finanční management		
<b>NÁZEV PRÁCE</b>	Vykazování závazků v účetnictví podle ČÚS a IFRS		
<b>VEDOUCÍ PRÁCE</b>	doc. Ing. Jiřina Bokšová, Ph.D.		
<b>KATEDRA</b>	KFU - Katedra financí a účetnictví	<b>ROK ODEVZDÁNÍ</b>	2018
<b>POČET STRAN</b>	59		
<b>POČET OBRÁZKŮ</b>	12		
<b>POČET TABULEK</b>	16		
<b>POČET PŘÍLOH</b>	1		
<b>STRUČNÝ POPIS</b>	<p>Práce se zabývá problematikou závazků v účetnictví podle ČÚS a IFRS. Jejím cílem je přiblížit koncept vykazování závazků z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a Českých účetních standardů, poukázat na rozdíly v účtování a na dopad do hospodářského výsledku.</p> <p>V teoretické části práce jsou vybrány účetní případy, jejich vykazování podle české legislativy a IFRS včetně komparace rozdílů ve způsobu vykazování.</p> <p>V praktické části práce je provedena analýza závazků vybrané účetní závěrky, konkrétně společnosti Continental Automotive Czech Republic s.r.o.</p> <p>V závěru jsou shrnuty hlavní rozdíly ve vykazování závazků v oblasti leasingu, rezerv a oceňování dluhů.</p>		
<b>KLÍČOVÁ SLOVA</b>	<p>Cizí zdroje Závazky IFRS ČÚS Leasing Rezervy Oceňování dluhu</p>		

## ANNOTATION

<b>AUTHOR</b>	Jana Šimonová		
<b>FIELD</b>	6208R163 Business Management and Finance		
<b>THESIS TITLE</b>	Reporting of accounting liabilities according to the Czech accounting standards and IFRS		
<b>SUPERVISOR</b>	doc. Ing. Jiřina Bokšová, Ph.D.		
<b>DEPARTMENT</b>	KFU - Department of Finance and Accounting	<b>YEAR</b>	2018
<b>NUMBER OF PAGES</b>	59		
<b>NUMBER OF PICTURES</b>	12		
<b>NUMBER OF TABLES</b>	16		
<b>NUMBER OF APPENDICES</b>	1		
<b>SUMMARY</b>	<p>The thesis deals with accounting liabilities according to the Czech Accounting Standards and IFRS. The main goal of this thesis is to bring the concept of reporting liabilities into line with International Financial Reporting Standards and Czech Accounting Standards. It also points out the differences in accounting and the impact on profit or loss.</p> <p>In the theoretical part of the thesis selected accounting cases are shown as well as their report according to the Czech legislation and IFRS, including the comparison of the differences in the method of reporting. In the practical part of the thesis there is the analysis of the liabilities of selected financial statements, namely Continental Automotive Czech Republic s.r.o.</p> <p>In conclusion there is a summary of the main differences in the reporting of liabilities in terms of leasing, provisions and valuation of debts.</p>		
<b>KEY WORDS</b>	<p><b>Liability</b></p> <p><b>Liabilities</b></p> <p><b>Czech accounting standards</b></p> <p><b>IFRS</b></p> <p><b>Leasing</b></p> <p><b>Provisions</b></p> <p><b>Debt valuation</b></p>		