

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**

Analýza hlavních rozdílů účtování dle českých účetních standardů a IFRS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Pavčina CHLAPCOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Oldřich BARTUŠEK**

Znojmo, 2018

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma Analýza hlavních rozdílů účtování dle českých účetních standardů a IFRS zpracovala samostatně pod odborným vedením vedoucího Ing. Oldřicha Bartuška titul bakalářské práce a že veškeré použité zdroje jsem uvedla v Seznamu použité literatury.

Ve Znojmě dne 16. 4. 2018

.....

Pavčina Chlapcová

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala svému vedoucímu práce Ing. Oldřichu Bartuškoví za odborné konzultace a cenné rady při zpracování bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat své rodině za poskytnutou podporu a trpělivost.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Pavčina CHLAPCOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Analýza hlavních rozdílů účtování dle českých účetních standardů a IFRS
Název (v angličtině)	Analysis of the main differences between accounting according to Czech and International Reporting Standards

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Analyzovat rozdíly účtování a vykazování vybraných účetních oblastí. Provést komparaci těchto rozdílů mezi českými účetními standardy a IFRS. V praktické části správně vykázat zjištěné rozdíly v účetní závěrce vybrané společnosti.

Postup práce:

1. Zpracovat literární rešerši zaměřenou na problematiku účtování a vykazování podle českých účetních standardů a IFRS.
2. Analyzovat zjištěné poznatky v teoretické části. Popsat a porovnat vybrané rozdíly.
3. Prezentace společnosti, jejíž data budou využita v praktické části. Zobrazení těchto rozdílů v účtování, vykázání rozdílů v účetní závěrce vybrané společnosti
4. Zhodnocení dopadu rozdílů na účetní závěrku společnosti.

Metody: analýza, deskripce, komparace, literární rešerše, vyhodnocení

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. vyd. Brno: Computer Press, 2011, 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
2. FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2016, 176 s. ISBN 978-80-214-5390-6.
3. HINKE, Jana. *Účetnictví podle IAS/ IFRS-příklady a případové studie*. 1. vyd. Praha: Kernberg Publisching, 2007, 176 s. ISBN 978-80903962-1-0.
4. KOVANICOVÁ, Dana et al. *Finanční účetnictví světový koncept*. 3. vyd. Praha: Bova Polygon, 2002, 532 s. ISBN 80-7273-062-2.
5. PASEKOVÁ, Marie et al. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2017

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2018



Pavlína CHLAPCOVÁ
student

Ing. Oldřich BARTUŠEK
vedoucí bakalářské práce

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
rektorka SVŠE Znojmo

ABSTRAKT

Bakalářská práce poukazuje na rozdíly mezi českými účetními standardy a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Je zaměřena především na oblast dlouhodobého hmotného majetku, leasingy a výpůjční náklady. Tyto tři oblasti bývají v podniku nejvíce zastoupeny a vyskytuje se v nich mnoho rozdílů.

Teoretická část se zabývá charakteristikou účetnictví a jednotlivých legislativ. Popisuje některé vybrané oblasti českých účetních standardů, IFRS, porovnává je a poukazuje na rozdíly mezi nimi. Praktická část aplikuje zjištěné poznatky na konkrétních příkladech u vybrané společnosti a zobrazuje vykázané rozdíly v účetní závěrce.

Klíčová slova: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, české účetní standardy, dlouhodobý hmotný majetek, leasing, výpůjční náklady

ABSTRACT

The bachelor thesis presents the differences between the Czech accounting standards and International Financial Reporting Standards. It focuses primarily on the issues of fixed assets, leasing and borrowing costs. These three areas are the most frequent in companies and there are many differences.

The theoretical part deals with the characteristics of accountancy and individual legislations. It describes specific areas of the Czech accounting standards and IFRS, compares them and points out the basic differences. The practical part applies the findings on specific examples at a selected company and presents the results in final accounts.

Key words: International Financial Reporting Standards, Czech accounting standards, fixed assets, leasing, borrowing costs

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	10
3	TEORETICKÁ ČÁST	11
3.1	ÚČETNICTVÍ.....	11
3.1.1	Vznik, význam a funkce	11
3.1.2	Harmonizace účetního výkaznictví	13
3.2	ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA (ČÚL)	14
3.2.1	Charakteristika.....	14
3.2.2	České účetní standardy	15
3.2.3	Účetní závěrka podle české účetní legislativy	16
3.3	MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ (IFRS).....	17
3.3.1	Historie	17
3.3.2	Charakteristika.....	18
3.3.3	Koncepční rámec	19
3.3.4	Účetní závěrka podle IFRS.....	20
3.4	VYBRANÉ ÚČETNÍ OBLASTI A POROVNÁNÍ VZNIKLÝCH ROZDÍLŮ MEZI ČESKÝMI ÚČETNÍMI STANDARDY A IFRS	21
3.4.1	Dlouhodobý hmotný majetek	22
3.4.2	Leasingy	24
3.4.3	Výpůjční náklady.....	26
3.5	SHRNUTÍ TEORETICKÉ ČÁSTI	27
4	PRAKTICKÁ ČÁST	28
4.1	OBO BETTERMANN S.R.O.	28
4.1.1	Základní údaje o společnosti OBO BETTERMANN s.r.o.....	28
4.1.2	Mateřská společnost OBO Bettermann GmbH Menden.....	29
4.2	ANALÝZA A SROVNÁNÍ VYBRANÝCH ČESKÝCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ S IFRS VE SPOLEČNOSTI OBO BETTERMANN S.R.O.....	29
4.2.1	Dlouhodobý hmotný majetek	29
4.2.2	Finanční leasing	39
4.2.3	Výpůjční náklady.....	44
4.3	VYKÁZÁNÍ ROZDÍLŮ V ÚČETNÍ ZÁVĚRCE SPOLEČNOSTI	50
4.3.1	Dlouhodobý hmotný majetek	51
4.3.2	Leasingy	56
4.3.3	Výpůjční náklady.....	62
5	ZÁVĚR.....	66

6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	69
7	SEZNAM TABULEK	71
8	SEZNAM ZKRATEK.....	73
9	SEZNAM PŘÍLOH	74
10	PŘÍLOHY	75

1 ÚVOD

V dnešním světě je globalizace všudypřítomná a velmi silně ovlivňuje, mimo jiné, jakékoli podnikání. Roste řada nadnárodních společností, které operují po celém světě a samozřejmě z toho plyne i nutnost harmonizace účetních systémů. Snaha o maximální harmonizaci jednotlivých účetních systémů, a tím i jejich sbližování, se postupem času vyvinula na úsilí vytvořit jediné účetnictví jako souboru předpisů (norem) - standardů, podle kterých budou v účetních závěrkách vykazovány informace transparentním způsobem, a především tak, aby byly srovnatelné. Těmto požadavkům mají vyhovět mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS - International Financial Reporting Standards), vzniklé především pro účely evropských trhů.

Problém jednotného účetního systému je, že IFRS nemají charakter mezinárodně platné právní normy, členské země tedy i nadále používají příslušné národní právní úpravy. V minulosti bylo používání IFRS víceméně dobrovolné, případně vyvolané požadavky spoluvlastníků nebo kooperujících zahraničních společností pro zahrnování účetních informací do konsolidovaných účetních závěrek. Od roku 2005 je pro podniky, které obchodují na regulovaných trzích EU, používání IFRS povinné.

Úkolem a funkcí účetnictví by nemělo být v první řadě správné vyjádření základu daně z příjmů, i když je tak v rámci některých modelů činěno. Účetnictví by mělo podávat spolehlivé informace o ekonomické zdatnosti daného subjektu tak, aby na jejich základě mohl každý informovaný uživatel vyvodit odpovídající závěry a učinit rozhodnutí. Toto je také důvodem vzniku a postupného prosazování mezinárodních standardů účetního výkaznictví do naší praxe. V České republice probíhá harmonizace IFRS a ČÚL již několik let. Přesto stále přetrvávají významné rozdíly v aplikaci jednotlivých oblastí účetního výkaznictví. Tyto rozdíly by mohly mít ve svém důsledku velký dopad na účetní závěrku a tím zkreslit vykazovanou finanční pozici účetní jednotky.

Účetní závěrka sestavená podle ČÚL a IFRS se liší především účelem, ke kterému je využívána. Sestavení účetní závěrky dle IFRS má za cíl poskytování informací pro ekonomické rozhodování akcionářů a investorů, neobejde se bez použití odborných odhadů a posudků při respektování základních účetních principů. Na rozdíl od ČÚL zachycuje transakce důsledně, podle jejich ekonomické podstaty, a nikoliv, jak je tomu v závěrce dle ČÚL, v souladu s právní normou (přednost obsahu před formou).

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem této práce je seznámit čtenáře s problematikou účtování a vykazování informací vzniklých v účetních jednotkách. Popsat způsoby zpracování účetních informací dle české účetní legislativy a dle Mezinárodních účetních standardů. Upozornit na rozdíly vznikající z odlišného přístupu obou systémů ke zpracování účetních informací. Na vybraných účetních výkazech, zpracovaných dle ČÚL, naznačit způsob převodu dat tak, aby výkazy odpovídaly požadavkům na zpracování dle IFRS. Poukázat na vypovídací schopnost zpracovávaných výkazů v jednotlivých systémech z pohledu jejich uživatelů.

V teoretické části dojde k seznámení s historií jednotlivých účetních systémů, tyto systémy budou dále analyzovány a porovnávány. Z problematických oblastí bude vybrána a podrobněji zkoumána oblast dlouhodobého hmotného majetku, leasingy a výpůjční náklady. Zde se poukáže na rozdíly vznikající z odlišného způsobu zpracování účetních informací.

Praktická část obsahuje prezentaci společnosti, jejíž data budou v této části použita. V oblasti dlouhodobého majetku bude, na příkladu pořízení pozemku a budovy do majetku společnosti, znázorněn způsob ocenění, odpisování a postup účtování podle české účetní legislativy i IFRS. Rozdílný způsob přístupu k účtování finančního leasingu bude znázorněn na příkladu pořízení vysokozdvizného vozíku. Poslední analyzovanou oblastí budou výpůjční náklady, kde bude proveden rozbor ocenění a zaúčtování zásob pořizovaných v delším časovém úseku. U všech tří oblastí bude provedeno porovnání účtování a vykáží se vzniklé rozdíly.

Na konci praktické části bude vytvořen obecný návod a podrobněji popsán vhodný způsob převodu analyzovaných položek účetní závěrky zpracované dle českých účetních standardů na vybrané účetní výkazy (rozvahu a výsledovku) zpracované dle IFRS. Za pomoci převodového můstku se přetřídí položky vybraných výkazů zpracovaných dle ČÚL na položky výkazů zpracovaných dle IFRS. Následně budou tyto položky upraveny i o změny vyplývající z rozdílného způsobu účtování. Položky, upravené za pomoci převodového můstku, budou vykázány ve finálních výkazech rozvahy a výsledovky podle IFRS. V závěru bakalářské práce bude zhodnocen praktický dopad rozdílů z vybraných oblastí na výsledek hospodaření a vlastní jmění.

3 TEORETICKÁ ČÁST

3.1 Účetnictví

S pojmem účetnictví se setkal asi každý člověk. Jeho vnímání laickou veřejností však nemusí být vždy pozitivní, jde především o předsudky. Je dobré pokusit se na něj podívat jako na lidský výtvar, který vznikl z nějakých důvodů a se zcela určitým cílem.

3.1.1 Vznik, význam a funkce

Vznik účetnictví

Vznik účetnictví nelze přesně datovat, prvopočátky se objevují spolu s vývojem prvních směnných obchodů. První vedené záznamy o uskutečněných transakcích se prováděly pomocí tzv. „vrubů“, šlo o zářezy, značící výši dluhu v určitých stanovených jednotkách, na různých tyčích, holích či větvích – „vrubovek“. Tento způsob se používal celá tisíciletí, důvodem byla jeho srozumitelnost a jednoduchost, nevyžadoval gramotnost lidí, kteří jej využívali. Záznamy se ve starověku postupně zdokonalovaly spolu se vznikem písma. Nejpropracovanější systém hospodaření a hospodářské evidence zanechali Sumerové, Babyloňané, Egypťané a Řekové, účetnictví bylo ovšem vedeno všemi vzdělanými starověkými národy. Vedení účetních záznamů bylo nutností, stupeň rozvoje výroby, obchodu a zemědělství vyžadovalo průkaznou evidenci hospodaření a majetku, účetními bývali většinou kněží. (Hora, 2006)

Poprvé písemně popsal účetnictví italský mnich Luca Pacioli (1455-1517), v roce 1494. Text „Pojednání o účetnictví“ byl zařazen do učebnice matematiky „Summa de arithmetica, geometria, propositi et proporcionalita“ a považuje se za první tištěnou učebnici podvojného účetnictví na světě. (Janhuba, 2014)

Význam účetnictví

Účetnictví vzniklo z potřeby evidovat hospodaření ekonomických subjektů, zachycovat informace o ekonomických procesech podniku a jejich výsledcích. Ekonomický subjekt může být výrobní podnik, nadace, nezisková organizace, podnik služeb, družstvo, zájmové sdružení apod. Všechny tyto subjekty vedoucí účetnictví označujeme jako účetní jednotky. Předmětem účetnictví je zachycení stavu a pohybu aktiv, pasiv, hospodářského výsledku, jejich jednotlivých složek, a to za účetní období v dané účetní jednotce. Hospodářské operace se

zaznamenávají písemně - na základě účetních dokladů, evidují se v peněžních jednotkách, zaznamenávají se úplně, soustavně a nepřetržitě. (Sedláček, 2005, s. 18)

Základním cílem účetnictví je podávat věrný a pravdivý obraz o účetní jednotce, **má zobrazovat** uživatelům relevantní, objektivní, včasné, srozumitelné a srovnatelné **informace**.

- **Relevantní** informace umožňuje ověřit správnost přijatých rozhodnutí a usuzovat na budoucí vývoj.
- **Objektivní** (nestranná) informace neupřednostňuje žádnou skupinu uživatelů, musí být průkazná a nezaujatá, doložitelná účetním dokladem.
- **Včasná** informace přichází v okamžiku její potřeby a měla by být v souladu s potřebami uživatelů.
- **Srozumitelná** informace má být jasná, logická a jednoduchá.
- **Srovnatelná** informace umožňuje porovnání s jinými podnikatelskými subjekty (shodné oceňování, měření a vykazování v prostoru a času). (Sedláček, 2005, s. 20)

Funkce účetnictví

Údaje, které poskytuje účetnictví, využívají různí uživatelé, z tohoto pohledu musí účetnictví plnit několik **základních funkcí** (Sedláček, 2005, s. 19):

- **Informační** funkce je považována za fundamentální. Poskytuje informace o ekonomické situaci podniku (finanční stabilitě, likviditě a výnosnosti). Tyto informace poskytují manažeři nejen vlastníkům podniku, ale i externím uživatelům.
- **Registrační** funkce – jde o vedení soustavných zápisů o ekonomických jevech v podniku.
- **Dokumentační** funkce má za úkol koncentrovat a uchovávat hospodářské dění minulých období, je to důkazní prostředek při vedení sporů (ochrana a uznání práv vyplývajících ze vztahů mezi věřitelem a dlužníkem) a je základem pro vyměření daňové povinnosti.
- **Dispoziční** funkce poskytuje manažerům informace, nutné k řízení podnikových a vnitropodnikových procesů.
- **Kontrolní** funkce umožňuje kontrolu hospodaření podniku, stavu majetku a kontrolu správnosti zaznamenaných údajů.

Jak z výše zmíněného vyplývá, účetnictví se neorientuje pouze na minulost, ale umožňuje čerpat informace i pro řešení úkolů souvisejících s budoucími cíli podniku. (Sedláček, 2005, s. 19)

Jednotlivé funkce účetnictví využívají různé kategorie uživatelů, ti se zajímají o podnik z nejrůznějších důvodů. Vlastníci sledují svůj ekonomický prospěch a práci svých manažerů. Manažeři využívají informace pro vnitropodnikové rozhodovací procesy. Dodavatelé zkoumají solventnost svého obchodního partnera. Ostatní věřitelé zajímá, zda je podnik schopen dostát svým finančním závazkům. Zaměstnanci sledují hospodářskou a finanční stabilitu podniku z hlediska jejich mzdových a platebních nároků. Státní instituce potřebují informace pro řízení finanční a daňové politiky státu a pro kontrolu daňových povinností. Zákazníci (někteří mají s podnikem dlouhodobé obchodní svazky) jsou na něm do jisté míry závislí, proto se zajímají o jeho prosperitu. Veřejnost sleduje podnik z pohledu nových pracovních příležitostí, rozvoje regionální ekonomiky. (Sedláček, 2005, s. 21)

3.1.2 Harmonizace účetního výkaznictví

Významným rysem současného vývoje světové ekonomiky je globalizace, která spočívá v obrovském nárůstu přeshraničních aktivit. Kupuje se více zahraničního zboží, více než kdy jindy investoři investují na zahraničních trzích. Právě pro tyto investory je velmi důležité získávat informace, na jejichž základě se mohou racionálně rozhodovat. Jedním ze základních zdrojů těchto informací jsou výstupy z účetnictví v podobě účetních výkazů. Problémem je, že systém účetnictví a účetního výkaznictví dle legislativy příslušného státu, nemůže poskytovat informace v takové podobě, která by byla srozumitelná všem potenciálním uživatelům, především investorům.

Odborníci mnoha zemí se dlouhodobě snaží o proces sbližování - proces harmonizace účetnictví - u národních účetních systémů. V současné době existují dva systémy účetnictví a účetního výkaznictví, které tvoří solidní základ světového účetního výkaznictví. Prvním jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Tyto jsou používány zejména evropskými trhy cenných papírů a evropskými podniky. Druhým systémem jsou všeobecně uznávané americké účetní standardy (US GAAP), které jsou využívány na finančních trzích ve Spojených státech amerických. Oba systémy vycházejí ze stejných zásad, v současné době mezi nimi stále existují jisté odlišnosti. (Bohušová, 2008, s. 11)

3.2 Česká účetní legislativa (ČÚL)

Celý účetní systém v České republice, tak jak ho známe, je poměrně mladý a jeho počátek lze datovat po roce 1991. Jde o soustavu předpisů na úrovni zákonů a norem, které navazují na jiné právní předpisy a zákony. Všechny účetní informace, zobrazované v účetnictví, jsou vedeny za účelem zjištění základu daně z příjmů, slouží tedy především potřebám státu, nikoli trhu a investorům, což v podstatě znemožňuje, aby účetnictví vyjadřovalo procesy ekonomické reality, a tím i finanční výkonnost a finanční pozici. Jistý pozitivní posun přinesla novela platná od 1. 1. 2016. (Ficbauer, 2016, s. 171)

3.2.1 Charakteristika

Mezi základní předpisy upravující účetnictví patří zákon o účetnictví, na něj navazují prováděcí vyhlášky vydávané Ministerstvem financí, České účetní standardy a ostatní právní předpisy nepřímo ovlivňující účetnictví.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen **zákon o účetnictví**) stanoví základní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví, koncepční rámec, jako takový, zde neexistuje. Zákon o účetnictví **definuje** (Ryneš, 2012, s. 12):

- účetní jednotky, předmět účetnictví a účetní období,
- základní povinnosti při vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy, účetní knihy a jejich otvírání a uzavírání, účetní metody, směrnou účetní osnovu, účetní rozvrh,
- účetní závěrku (individuální i konsolidovanou),
- pravidla pro oceňování,
- inventarizaci majetku a závazků.

Paragraf 25, odst. 5 **vymezuje** tyto ceny a **způsoby oceňování** (Zákon č. 563/1991 Sb., 1991):

- a) **pořizovací cena** – je cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související (náklady na přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, úroky z úvěru, pokud tak účetní jednotka rozhodne, správní poplatky, licence, patenty, náhrady za omezení vlastnických práv, zkoušky před uvedením majetku do užívání, náklady na instalaci majetku),
- b) **reprodukční pořizovací cena** - je cena, za kterou by byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související, v době kdy se o něm účtuje,
- c) **vlastní náklady** – je cena stanovená na úrovni přímých nákladů vynaložených na

výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo jiné činnosti; u zásob vytvořených vlastní činností se obvykle nezahrnují nepřímé náklady; výše ocenění zásob (nedokončená výroba) se odvíjí od typu a charakteru nedokončené výroby,

- d) **reálná cena** – je cena, kterou je možno použít při přeceňování majetku a závazků k rozvahovému dni a to pouze v případech uvedených v §27.

Prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví pro podnikatele (Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů) podle §1 upravuje:

- rozsah a způsob sestavování účetní závěrky,
- uspořádání a obsahové vymezení některých položek individuálních účetních závěrek a formát jednotlivých účetních výkazů (rozvahy, výkazu zisků a ztrát, přílohy k účetní závěrce, přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu),
- směrnou účtovou osnovu, účetní metody a jejich použití, včetně metody konsolidace.

Prováděcí vyhláška se dle §2 vztahuje na právnické osoby, podnikající fyzické osoby účtující v soustavě podvojného účetnictví a zahraniční právnické osoby podnikající na území České republiky. (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2002)

3.2.2 České účetní standardy

České účetní standardy (ČÚS) jsou vydávány ministerstvem financí, cílem je „dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek“ (Zákon č. 563/1991 Sb., 1991, §36). ČÚS představují účetní pravidla, kterými se stanoví zejména popis účetních metod a postupů účtování v konkrétních situacích. Vybrané účetní jednotky (organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny) postupují podle standardů vždy, ostatním účetním jednotkám je povoleno odchýlit se od standardů, při dodržení podmínky zajištění věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví. Tuto odchylku a důvody jejího použití je nutno uvést v příloze účetní závěrky. (Obecné informace, 2017)

České účetní standardy dělíme na standardy pro podnikatele, banky a jiné finanční instituce, pro pojišťovny, pro zdravotní pojišťovny, pro nepodnikatelské subjekty a pro vybrané účetní jednotky.

3.2.3 Účetní závěrka podle české účetní legislativy

Účetní závěrku, dle zákona o účetnictví, sestavují účetní jednotky v plném nebo ve zkráceném rozsahu. Ve zkráceném rozsahu mohou sestavovat účetní závěrku účetní jednotky, které nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. (Ryneš, 2012, s. 244)

Při zpracování účetní závěrky musí být dodržena zásada časové a věcné souvislosti nákladů a výnosů (tuto zásadu vyžaduje i IFRS) a informace v ní obsažené musí splňovat tyto **základní kvalitativní požadavky** (Ryneš, 2012, s. 244):

- **spolehlivost** – informace v účetní závěrce podávají věrný a poctivý obraz o účetní jednotce, musí být úplné a včasné z hlediska uživatele výkazů,
- **srovnatelnost** s předchozími účetními období, možnost porovnání,
- **srozumitelnost** pro uživatele účetní závěrky,
- **významnost** – informace je považována za významnou, pokud, by její neuvedení mohlo ovlivnit úsudek nebo rozhodnutí osoby, pro kterou je určena.

Účetní závěrku dle zákona o účetnictví povinně tvoří (Zákon č. 563/1991 Sb., §18, odst. 1):

- rozvaha (balance),
- výkaz zisků a ztrát,
- příloha, která vysvětluje a doplňuje informace uvedené v rozvaze a výkazu zisků a ztrát.

Účetní závěrka obchodních společností je rozšířena o tyto přehledy (Zákon č. 563/1991 Sb., §18, odst. 2):

- přehled o peněžních tocích (cash flow),
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty je přesně stanoven prováděcí vyhláškou k zákonu o účetnictví.

3.3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

Je složité je zařadit do některého z účetních systémů, protože jsou vytvářeny za účelem zaujetí pozice jediného světového účetnictví, kdy jejich tvorba a implementace není dána vývojem a požadavky hospodářské praxe se všemi negativy, omyly, tápáním a zkušenostmi (Ficbauer, 2016, s. 25).

3.3.1 Historie

Snaha o harmonizaci účetních závěrek v celosvětovém měřítku vedla v roce 1973 k založení **Výboru pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASC)** s cílem vypracovat jeden celosvětově použitelný a akceptovatelný soubor Mezinárodních účetních standardů (International Accounting Standards – IAS). Tato soukromá profesní organizace vznikla na základě dohody profesních organizací (Austrálie, Francie, Japonska, Kanady, Mexika, Německo, Nizozemska, Irsko, Velké Británie a USA). Financování IASC probíhalo prostřednictvím podpor poskytovaných profesními organizacemi a společnostmi, takto řešené financování zajišťovalo její nezávislost. IASC vydávala **standardy**, které byly (a stále jsou) označované zkratkou **IAS** – International Accounting Standards. V roce 1995 byl vytvořen **poradní sbor (SAC – Standing Advisory Committee)**. Tento sbor, složený z odborníků z účetní teorie a praxe, měl za úkol zapojovat odbornou veřejnost do práce IASC, připomínkovat strategie a plány Rady, připravovat roční zprávu o činnosti. V roce 2001, po vnitřní reorganizaci, převzala roli IASC **Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB)** se sídlem ve Velké Británii. Převzala činnost IASC související s vydáváním IAS a od roku 2002 začala vydávat nové **standardy** již pod označením **IFRS** (Mezinárodní standardy finančního výkaznictví). Rada je v současné době tvořena 15 odborníky, kteří jsou odpovědní za tvorbu a vydávání standardů a interpretací. Soubor standardů je systematicky zkvalitňován ve spolupráci s tvůrci národních účetních standardů a za pomoci široké odborné veřejnosti. Snahou je zajistit co nejlepší přístupy účetní praxe s nadnárodním charakterem. Na činnost Rady dohlíží Nadace pro mezinárodní účetní standardy (IASCF), která sídlí ve Spojených státech amerických. (Dvořáková, 2011, s. 5-7)

Od roku 2002 jsou, dle nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 1606/2002 a Nařízení komise (ES) č. 1126/2008, Mezinárodní účetní standardy účetního výkaznictví a jejich interpretace přijímány v rámci Evropské unie. Na základě tohoto nařízení musí být, nejpozději od roku

2005, sestavovány konsolidované účetní závěrky společností emitujících veřejně obchodovatelné cenné papíry v souladu s IFRS. (Dvořáková, 2011, s. 4)

3.3.2 Charakteristika

IFRS je účetní systém, založený na kombinaci teorie a praxe, prosazovaný z rozhodnutí Evropské komise. Plně odpovídá potřebám rozvinuté ekonomiky orientované na trh a poskytuje informace majitelům, investorům a dalším uživatelům. Jsou to zásady, které jsou především zaměřeny na sestavování finančních výkazů předkládaných uživatelům. Jedná se o standardy určené pro reporting, nikoli pro účtování (neukazuje jak účtovat, ale jak vykázat). Informace takto získané jsou uznávány a využívány na burzách řady zemí světa. Je to systém, jehož informace jsou využívány k auditování. (Ficbauer, 2016, s. 25-26)

Cílem IFRS je vytvořit standardy, které jsou vysoce kvalitní, srozumitelné, přinášejí transparentnost, zodpovědnost a účinnost na finančních trzích po celém světě. Standardy IFRS jsou nyní vyžadovány ve více než 125 jurisdikcích (About us, 2017). Jsou akceptovány v EU, existuje již mnoho zemí i mimo EU, které IFRS užívají a jejich řady stále rostou. Existují i některé méně rozvinuté země, které používají IFRS jako svou jedinou účetní normu. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jsou především určeny pro kapitálové společnosti, jejichž cílem je dosahování zisku. (Dvořáková, 2011, s. 8-11)

IASB každoročně vydává kompletní, aktualizovaný soubor IFRS. **Struktura IFRS** je následující (Dvořáková, 2011, s. 8):

- **Předmluva** k výkladu standardů stanovuje základní cíle IFRS Foundation, jejich orgánů a náplň jejich činnosti.
- Základní obsahovou částí IFRS je **Koncepční rámec**, vymezuje požadavky na kvalitativní charakteristiky účetního výkaznictví, definice a způsoby ocenění základních prvků účetních výkazů. Koncepční rámec bude podrobněji rozveden v samostatném bodě.
- V dalších částech jsou uvedeny jednotlivé **standardy (IFRS, IAS)**.
- Poté následují **interpretace (SIC a IFRIC)**, významový slovník a rejstřík.

Soubor standardů je systematicky zkvalitňován ve spolupráci s tvůrci národních účetních standardů a za pomoci široké odborné veřejnosti. Snahou je zajistit co nejlepší přístupy účetní praxe s nadnárodním charakterem. (Dvořáková, 2011, s. 7)

3.3.3 Konceptní rámec

Koncepční rámec je společný pro všechny standardy. Je jakousi osnovou jak pro tvorbu IFRS, tak pro sestavování a předkládání účetní závěrky. Ve svém obsahu především **vymezuje** (Ficbauer, 2016, s. 38-41):

- **cíl účetní závěrky** – cílem je poskytovat uživatelům užitečné informace o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici, na základě kterých mohou přijímat svá ekonomická rozhodnutí,
- **kvalitativní charakteristiky účetní závěrky** – zveřejňované finanční informace musí být srozumitelné, relevantní, spolehlivé a srovnatelné,
- **základní prvky účetních výkazů** – finanční situace podniku je v rozvaze zobrazena pomocí aktiv, závazků a vlastního kapitálu, ve výsledovce jsou pro zobrazení výkonnosti podniku použity výnosy a náklady. Na rozdíl od úpravy účetního systému ČR jsou základní účetní prvky přesně definovány,
- **obsah, způsob rozpoznání a oceňování základních prvků účetní závěrky** – v koncepčním rámci není přesně definováno oceňování pro konkrétní aktiva nebo závazky, pouze vymezuje různé způsoby ocenění. Jejich použití je řešeno v jednotlivých standardech, které také upravují konkrétní způsoby ocenění jednotlivých položek účetní závěrky. V níže uvedené Tabulce 1 jsou popsány oceňovací základny, mezi které řadíme historickou cenu, běžnou cenu, realizovanou (vypořádací) hodnotu a současnou hodnotu,

Tabulka 1 Oceňovací základny

	Aktiva	Závazky
<i>Historická cena</i>	<i>Částka vynaložená na jejich získání v době pořízení.</i>	<i>Částka na úrovni příjmů, které by bylo nutné vydat při postoupení závazku.</i>
<i>Běžná reprodukční cena</i>	<i>Částka, která by musela být uhrazena, kdyby se stejné nebo ekvivalentní aktivum pořizovalo v současné době.</i>	<i>Nediskontovaná částka, kterou by bylo třeba v současné době vynaložit na vypořádání závazku.</i>
<i>Realizovatelná hodnota</i>	<i>Částka, která by byla v současné době získána prodejem aktiva za normálních podmínek.</i>	<i>Nediskontovaná částka, kterou bude potřeba uhradit při normálním podnikání.</i>
<i>Současná hodnota</i>	<i>Současná hodnota budoucího čistého peněžního příjmu, vyvolaného budoucím použitím či prodejem.</i>	<i>Současná hodnota budoucího čistého peněžního výdaje, který se očekává, že bude vynaložen pro vypořádání závazku při normálním podnikání.</i>

Zdroj: (Šrámková, Janoušková a Vojáčková, 2009, s. 13)

- **pojetí a uchování kapitálu** - může být vyjádřeno finančně (zisk představuje zvýšení nominálního peněžního kapitálu za období), produkčně (zisk je dosažen, pokud fyzická produkční kapacita na konci období převyšuje fyzickou produkční kapacitu na počátku období),
- **uživatelé a jejich potřeby.**

Znalost Koncepčního rámce je důležitým předpokladem k porozumění jednotlivých standardů. Koncepční rámec není nadřazeným předpisem, v případě sporného řešení položek účetní závěrky s konkrétním standardem je upřednostněn standard. (Dvořáková, 2011, s. 16)

3.3.4 Účetní závěrka podle IFRS

V současnosti je použití IFRS povinné pro všechny společnosti, jejichž cenné papíry jsou kótovány na veřejně obchodovatelných trzích. V České republice je povinnost sestavovat účetní závěrku podle IFRS stanovena v Zákoně o účetnictví, konkrétně pak §19a a §23a. Další skupinou, která musí nebo může sestavovat účetní závěrku, dle IFRS, jsou účetní jednotky, které mají povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku nebo jsou konsolidovanou účetní jednotkou. (Dvořáková, 2011, s. 10-11)

Důležité předpoklady pro zpracování účetní závěrky, které stanovuje koncepční rámec, jsou (Ficbauer, 2016, s. 38):

- **akruální báze** – transakce a jiné nastalé skutečnosti jsou zobrazeny v období, kdy k nim dochází (se kterými věcně a časově souvisí) a nikoliv v okamžiku realizace peněžních toků s nimi souvisejících,
- **předpoklad trvání účetní jednotky** – účetní závěrka vychází z předpokladu trvání podniku i v dalších letech, pokud tento předpoklad není splněn, musí být účetní závěrka sestavena v souladu s touto skutečností.

Standard IAS 1 dále doplňuje o následující předpoklady (Šrámková, Janoušková a Vojáčková, 2009, s. 18-20):

- **periodicita vykazování** – účetním obdobím je jeden rok (kalendářní či hospodářský rok),
- **věrné a poctivé zobrazení skutečnosti** – prezentovat věrně a poctivě finanční situaci, výkonnost a peněžní toky účetní jednotky.

Standard IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky vymezuje základní náležitosti účetní závěrky a obsah účetních výkazů tak, aby byla zajištěna jejich srovnatelnost s účetními výkazy předchozích období a jiných podniků. Kompletní účetní závěrka obsahuje:

- výkaz o finanční pozici ke konci období (rozvaha),
- výkaz zisku a ztráty a ostatního souhrnného výsledku za období (výsledovka),
- výkaz změn vlastního kapitálu za období,
- výkaz o peněžních tocích za období (cash flow),
- přílohu (zahrnující souhrn významných informací o použití účetních politik a další vysvětlující informace k výkazům),
- srovnávací informace (za současné období a předchozí období),
- výkaz o finanční situaci k počátku nejstaršího srovnatelného období (pouze v případě retrospektivní aplikace pravidla nebo retrospektivní úpravy položek nebo klasifikace položek účetní závěrky).

Standard určuje pouze minimální rozsah podávaných informací v účetních výkazech. Účetní jednotky mohou používat jiné názvy finančních výkazů, není předepsán ani formát těchto výkazů. (Ficbauer, 2016, s. 88)

3.4 Vybrané účetní oblasti a porovnání vzniklých rozdílů mezi českými účetními standardy a IFRS

České účetnictví (založené na makroekonomickém přístupu) je upraveno legislativou a slouží především státním orgánům a institucím, zejména ke zjištění základu daně. Z tohoto důvodu nemůže být ustanovení dle §7 zákona o účetnictví, které hovoří o věrném a poctivém obrazu účetnictví, skutečně dodrženo (Ficbauer, 2016, s. 171). Naproti tomu, účetní závěrky sestavené dle IFRS (založené na mikroekonomickém přístupu), poskytují informace o výkonu, finanční pozici a peněžních tocích a slouží především uživatelům pro jejich finanční rozhodnutí (Ficbauer, 2016, s. 25). Lze tedy obecně konstatovat, že české účetní standardy jsou více návodné a IFRS více koncepční. Odlišné přístupy těchto dvou účetních systémů způsobují mnoho rozdílů. Tato práce se podrobněji zaměří na ocenění dlouhodobého hmotného majetku, leasingy a výpůjční náklady.

3.4.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Česká účetní legislativa

Dlouhodobý hmotný majetek (DHM) **je vymezen** v §7 **prováděcí vyhlášky** a zahrnuje především pozemky, stavby, hmotné movité věci a jejich soubory, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny. Doba použitelnosti tohoto majetku je delší než 1 rok a výše vstupní ceny je zpravidla vyšší než 40 tisíc Kč, pokud účetní jednotka nestanoví jinak (Zákon č. 586/1992 Sb., §26). Dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje, dle § 24, odst. 2, zákona o účetnictví:

- a) k okamžiku uskutečnění účetního případu,
- b) ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje.

Jednotlivé **položky** dlouhodobé hmotného majetku **se prvotně oceňují**:

- **pořizovací cenou** – hmotný majetek,
- **vlastními náklady** – hmotný majetek vytvořený vlastní činností, příchovky zvířat,
- **reprodukční pořizovací cenou** – majetek v případech bezúplatného nabytí, majetek zjištěný inventarizací.

V ČÚL nejsou součástí prvotního ocenění náklady na likvidaci a obnovu aktiva. Veškerý dlouhodobý hmotný majetek je oceněn historickou cenou poníženou o opravy, případně o opravné položky. Přecenění hmotného majetku na reálnou hodnotu není možné (Zákon č. 563/1991 Sb., §28). Aktivace následných výdajů je možná pouze v případě technického zhodnocení (Vyhláška č. 500/2002 Sb., §47, odst. 5), jeho výše je definována v zákoně o dani z příjmu. Veškeré provedené opravy jsou účtovány do nákladů v okamžiku uskutečnění. Česká legislativa umožňuje tvořit rezervu na budoucí opravy hmotného majetku, dle Zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů č. 593/1992 Sb., § 7. Kapitalizace smluvních úroků není povinná, je to pouze volitelný účetní postup.

Při odpisování hmotného majetku může účetní jednotka zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu a odepisovat majetek pouze z rozdílu pořizovací ceny a této hodnoty. Dlouhodobý hmotný majetek odpisujeme postupně v průběhu jeho používání, pouze do výše jeho ocenění. Průběh používání se může vyjádřit ve vazbě na čas nebo například na výkony. Majetek lze odpisovat vlastníkem nebo nájemcem. Neodepisují se pozemky, umělecká díla a sbírky. Metoda komponentního odpisování majetku je volitelným účetním postupem (Vyhláška č. 500/2002 Sb., 2002, § 56). Základní postupy při účtování o majetku (zavedení, odpisování,

technické zhodnocení, vyřazení) na jednotlivé účty, jsou vymezeny v Českém účetním standardu č. 013, dle směrné účtové osnovy, která tvoří přílohu č. 4 k prováděcí vyhlášce.

IFRS

Zatímco česká účetní legislativa (ČÚL) vymezuje dlouhodobý majetek taxativním výčtem, **Standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení** vychází z obecné definice aktiva uvedené v koncepčním rámci, kdy aktivem je majetek využívaný podnikem, který je výsledkem minulé skutečnosti a přinese účetní jednotce budoucí prospěch. Standard má za cíl popsat přístup k výchozímu a následnému účtování pozemků, budov a zařízení.

Dlouhodobý hmotný majetek lze vykazovat pouze:

- a) pokud jsou náklady na jeho pořízení spolehlivě měřitelné,
- b) pokud je pravděpodobné, že aktivum bude generovat budoucí ekonomické užítky.

Pozemky, budovy a zařízení prvotně oceňujeme **pořizovací cenou** (shodné s ČÚL). Součástí pořizovací ceny je reálná hodnota pořizovaného aktiva a veškeré přímo přiřaditelné náklady na přípravu aktiva do provozu (cla, všechny náklady spojené s jeho pořízením, výdaje na zaměstnanecké požitky, režijní náklady, doprava, výdaje na přípravu sítě, instalace majetku), náklady na likvidaci (demonťáž a odstranění) aktiva a obnovy plochy. **Pro ocenění jednotlivých druhů dlouhodobého majetku lze následně použít:**

- **model ocenění pořizovacími náklady** – jde o historickou cenu poníženou o oprávky a případné snížení hodnoty,
- **přeceňovací model** – přeceněné aktivum ve fair value (reálná hodnota), ponížené o oprávky a případně snížení hodnoty. Přeceňovat lze jak směrem dolů, tak směrem nahoru. (Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012, 2013, s. 41)

Odpisy jsou prováděny z odepisovatelné hodnoty aktiva (rozdíl mezi pořizovací hodnotou a odhadovanou zbytkovou hodnotou), která je určena po odečtení jeho zbytkové hodnoty. Odepisuje se systematicky po dobu životnosti majetku. Následné výdaje, které souvisejí s dlouhodobým majetkem, jsou aktivovány, pokud splňují podmínky pro vykázání jako dlouhodobý hmotný majetek. Náklady na pravidelně se opakující generální opravy jsou aktivovány (pokud splňují kritéria pro vykázání). (Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012, 2013, s. 41-42) Odpisy se uplatňují na komponentním základě. Každá samostatná část je oceněna, určena její životnost a musí být samostatně odpisována. Pokud bude komponent (samostatná část) vyměněn, je nová součástka aktivována. Zůstatková hodnota vyměněného komponentu je odúčtována. Standard IAS č. 16 zmiňuje způsob

odpisování jak lineární, tak i nelineární, ale metody nepopisuje. Zbytková hodnota aktiva by měla být na konci každého účetního období přezkoumána. Na základě požadavku IAS 23 – Výpůjční náklady jsou úrokové náklady, které jsou přímo související s pořízením, výstavbou nebo výrobou aktiva, kapitalizovány do hodnoty aktiva. Za přímo související úrokové náklady jsou považovány i úroky z provozních a jiných úvěrů. (Ficbauer, 2016, s. 106)

Pokud je platba položky pozemků, budov a zařízení splatná v delším časovém úseku, stanovuje se pořizovací cena jako současná hodnota budoucí úhrady. Rozdíl, vzniklý mezi současnou hodnotou závazku a nominální hodnotou závazku, je účtován jako úrokový náklad po dobu splatnosti závazku na poměrné bázi. (Šrámková, Janoušková a Vojáčková, 2009, s. 75)

3.4.2 Leasingy

Česká účetní legislativa

Na rozdíl od IFRS česká účetní legislativa jednoznačně upřednostňuje právní formu nad ekonomickou podstatou leasingových smluv. Rozlišujeme dvojí typ leasingu – finanční a operativní. **Finančním leasingem** se rozumí pořízení dlouhodobého hmotného majetku způsobem, při kterém musí být sjednán převod vlastnictví do konce sjednané doby nájemního vztahu a nájemce hradí splátky. **Operativní leasing** převod vlastnictví neřeší. Účtování o finančním a operativním nájmu je shodné. (IFRS do kapsy 2015, 2015, s. 99-100)

Nájemce účtuje hrazené leasingové splátky rovnoměrně do nákladů. Na rozdíl od IFRS nejsou aktiva pořízená formou finančního leasingu ani související závazek účtován v rozvaze. Po ukončení leasingové smlouvy je předmět leasingu převeden do účetnictví nájemce za zbytkovou kupní cenu, stanovenou v leasingové smlouvě (výjimku tvoří majetek pronajatý formou podniku nebo jeho části). (Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012, 2013, s. 46)

Pronajímatel zařadí pronajímané aktivum do dlouhodobého hmotného majetku a odpisuje ho. Přijaté splátky nájemného účtuje rovnoměrně do výnosů. Po ukončení finančního leasingu vyřadí pronajímané aktivum z majetku. (Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012, 2013, s. 46)

IFRS

Nájemní smlouva (leasing) dává jedné straně (nájemci) možnost užívat majetek po stanovené období výměnou za platbu pronajímateli. Problematika leasingů je vymezena ve Standardu **IAS 17 – Leasingy**. Tento standard stanovuje pro nájemce a pronajímatele vhodná účetní pravidla a údaje pro zobrazení leasingů v účetních závěrkách. Při posuzování typu leasingu se vychází především z podstaty vztahu. Rozlišujeme dvojí typ leasingu – finanční a operativní (stejně jako v ČÚL). Leasing je klasifikován jako finanční leasing, pokud jsou na nájemce přenášena v podstatě všechna rizika i výhody spojené s vlastnictvím aktiva a vlastnické právo může nebo nemusí být převedeno. Všechny ostatní formy leasingu jsou klasifikovány jako operativní leasing. (Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), 2011, s. 5)

Finanční leasing

Příklady ukazatelů pro určení **klasifikace** leasingu jako finančního leasingu (Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012, 2013, s. 47):

- vlastnictví aktiva je na konci nájemního období převedeno na nájemce,
- po skončení leasingu má nájemce možnost odkoupit aktivum za cenu, která je podstatně nižší, než je jeho reálná hodnota k tomuto datu,
- doba leasingu pokrývá podstatnou část životnosti majetku,
- současná hodnota splátek pronájmu se rovná prakticky celé reálné hodnotě aktiva,
- pronajaté aktivum je natolik specifické, že pouze nájemce může tento majetek používat bez větších úprav,
- ztráty vzniklé pronajímateli při zrušení nájemní smlouvy nese nájemce,
- zisky a ztráty vlivem pohybu reálné zbytkové hodnoty připadají nájemci,
- nájemce je schopen pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné nižší, než je tržní nájemné.

Nájemce vykazuje majetek, pořízený formou finančního leasingu, v rozvaze od počátku leasingu v reálné hodnotě nebo současně hodnotě minimálních leasingových splátek, pokud je tato hodnota nižší než reálná hodnota. Ve stejné výši vykazuje závazek vůči pronajímateli. Tento majetek odpisuje (pokud se nejedná např. o pozemek) nájemce po dobu jeho předpokládané životnosti. (IFRS do kapsy 2015, 2015, s. 97)

Pronajímatel odúčtuje pronajímané aktivum, místo něj účtuje o dlužné částce nájemného jako pohledávce ve výši čisté investice do leasingu, tj. hodnota minimálních leasingových splátek diskontována vnitřním výnosovým procentem pronajímatelem a zvýšených o nezajištěnou zůstatkovou hodnotu aktiva, která bude pronajímateli v budoucnu náležet. Úrok se vykazuje ve výsledovce jako finanční výnos. (Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012, 2013, s. 46)

Operativní leasing

Nájemce nerozeznává ani aktivum ani související závazky. Leasingové platby budou vykazovány jako náklad ve výsledovce rovnoměrně po celou dobu leasingového vztahu. V rozvaze jsou uznány pouze časově rozlišené platby z titulu operativního leasingu. (IFRS do kapsy 2015, 2015, s. 97)

Pronajímatel vykazuje pronajaté aktivum ve své rozvaze a odpisuje ho (pokud není předmětem leasingu např. pozemek) dle postupů odepisování pronajímatele. Placené nájemné, upravené o veškeré pobídky, je účtováno rovnoměrně do výnosů po dobu trvání leasingového vztahu. (IFRS do kapsy 2015, 2015, s. 97)

3.4.3 Výpůjční náklady

Česká účetní legislativa

Výpůjční náklady nejsou ČÚL definovány, jsou řešeny pouze úrokové náklady při pořízení dlouhodobého majetku. Účetní jednotka se může rozhodnout, jestli tyto náklady aktivuje nebo je zaúčtuje rovnou do nákladů. Po uvedení majetku do užívání vstoupí tyto aktivované úrokové náklady do pořizovací hodnoty majetku a budou odpisovány po dobu použitelnosti tohoto majetku. Výpočet výše úroku vhodného pro aktivaci není specifikován. Aktivován může být pouze smluvní úrok. Není povoleno aktivovat úrokové náklady do pořizovací ceny zásob. (IFRS do kapsy 2015, 2015, s. 114)

IFRS

Výpůjční náklady vymezuje standard **IAS 23 – Výpůjční náklady**. Standard definuje výpůjční náklady a stanovuje jejich účtování. Pokud se výpůjční náklady vztahují k akvizici, výrobě nebo výstavbě způsobilého aktiva, aktivují se jako část pořizovacích nákladů tohoto aktiva. Ostatní výpůjční náklady jsou účtovány do nákladů. Jako způsobilé aktivum chápeme takové

aktivum, které potřebuje značné časové období k tomu, aby se stalo způsobilé pro zamýšlené použití nebo prodej. Účetní hodnota aktiva (včetně aktivovaných nákladů) nesmí převýšit jeho zpětně ziskatelnou částku. Mezi způsobilá aktiva patří:

- zásoby,
- výrobní závody,
- zařízení na výrobu energie,
- nehmotná aktiva,
- investice do nemovitostí.

Výši výpůjčních nákladů stanovujeme buď jako skutečný náklad vynaložený na určitou půjčku během období, snížený o veškerý investiční výnos z těchto půjček, nebo vypočítáme pomocí metody váženého průměru při zohlednění všech obecných úvěrů účetní jednotky během daného období. Mezi výpůjční náklady patří zejména:

- úroky z bankovních úvěrů, krátkodobých a dlouhodobých půjček,
- finanční náklady související s leasingem (leasingy účtované dle IAS 17),
- kurzové rozdíly vyplývající z půjček v cizí měně. (Ficbauer, 2016, s. 120-121)

3.5 Shrnutí teoretické části

Účetnictví je zdrojem důležitých informací pro své uživatele, teoretická část se zabývá vznikem, významem a jeho funkcí, zmiňuje systém české účetní legislativy, mezinárodních standardů IFRS a zobrazuje rozdíly mezi nimi. Ačkoli je v posledních letech vidět snaha české legislativy přiblížit se k mezinárodním standardům, existuje však stále mnoho rozdílů. Jde především o oblast dlouhodobého majetku, způsobu jeho pojetí, ocenění, zařazení a odpisování. Další problematickou oblastí jsou výpůjční náklady, mezinárodní standardy IFRS tento pojem řeší v samostatném standardu, na rozdíl od české účetní legislativy, která tento pojem nedefinuje.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Praktická část této práce se bude zabývat, na příkladu obchodní společnosti, srovnáním české účetní legislativy a IFRS. Bude analyzovat a zobrazovat rozdílný způsob účtování a vykazování v účetní uzávěrce vybraných oblastí dlouhodobého majetku, finančního leasingu a výpůjčních nákladů. Cílem není kompletní srovnání národní legislativy a IFRS, ale poukázat na rozdíly, vybraných účetních oblastí v účetní závěrce a správné vykázání těchto rozdílů v účetní závěrce dle IFRS.

4.1 OBO BETTERMANN s.r.o.

OBO BETTERMANN s.r.o. vznikla počátkem roku 1994 jako dceřiná společnost skupiny podniků OBO Bettermann. Společnost vznikla jako distribuční firma, dovážející výrobky své mateřské společnosti do České republiky a prodávající je na území ČR cestou zainteresovaných velkoobchodních organizací, u rozsáhlých projektů nabízí důkladnou podporu: od projektování až po montáž. Dodává komplexní program úložných a nosných kabelových systémů, požárně odolné systémy, přepěťové ochrany, podlahové systémy. (Výroční zpráva 2016, 2017)

4.1.1 Základní údaje o společnosti OBO BETTERMANN s.r.o.

Název společnosti:	OBO BETTERMANN s.r.o.
Sídlo společnosti:	Modletice 81, 251 01 Říčany, Česká republika
Identifikační číslo:	60487003
Právní forma:	společnost s ručením omezeným
Zápis do obchodního rejstříku:	vedena u Městského soudu v Praze pod oddílem C vložkou 27136
Základní kapitál:	30.000.000,00Kč
Předmět podnikání:	nákup a prodej elektroinstalačního materiálu

Účetnictví je vedeno dle české účetní legislativy. Účetním obdobím je kalendářní rok. Společnost podléhá auditu. Majetek je odpisován měsíčně a odpisové sazby se liší od sazeb odpočitatelných pro daňové účely. (Výroční zpráva 2016, 2017)

4.1.2 Mateřská společnost OBO Bettermann GmbH Menden

Společnost OBO Bettermann byla založena v roce 1911, její sídlo se nachází v Mendenu (Německo). OBO je jedním z předních výrobců instalačních systémů pro elektrickou infrastrukturu budov a systémů, dosahuje celkového ročního obrátu přes 550 miliónů eur. Vyrábí přibližně 30 000 vysoce kvalitních značkových výrobků pro aplikaci řešení u projektů v průmyslových, obchodních a infrastrukturních systémech. Společnost zaměstnává přibližně 4 000 lidí ve více než 60 zemích. Celkem 40 poboček zajišťuje, že společnost je přítomna na trzích všech kontinentů. Mimo Německo má firma výrobní závody v Maďarsku, Švýcarsku, Indii, USA, Rusku, Velké Británii a Jižní Africe. V průběhu své historie společnost OBO neustále rozšiřuje svůj sortiment výrobků a úspěšně se z výrobce komponentů stává dodavatelem řešení pro trhy celého světa. V OBO jsou nejmodernější výrobní zařízení a průběžná optimalizace procesů je předpokladem pro prvotřídní produkty. (Das ist OBO, 2017)

4.2 Analýza a srovnání vybraných Českých účetních standardů s IFRS ve společnosti OBO BETTERMANN s.r.o.

Tato část se bude zabývat vybranými rozdíly mezi českou účetní legislativou a mezinárodními účetními standardy. Ukáže jejich vykazání, jak z pohledu české účetní legislativy, podle které účtuje výše zmiňovaná společnost, tak z pohledu IFRS, jak by společnost vedla účetnictví, pokud by bylo vedeno dle IFRS.

4.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je velmi široký pojem, pro přehlednost bude tato kapitola rozdělena do podkapitol ocenění aktiv a odpisování aktiv. Pro účely této bakalářské práce budou použity vybrané položky majetku z účetnictví společnosti OBO, pozemek v katastrálním území Modletice a budova stojící na tomto pozemku, která je rozdělena na část skladu a část administrativní. **Pozemek** byl pořízen dne 18. 7. 1997, jeho hodnota činí 2 527 200 Kč, úhrada byla provedena ihned při podpisu smlouvy. **Budova** byla zařazena do užívání 1. května 1999, její nákupní cena je 52 000 tis. Kč, přímo přiřaditelné náklady činí 12 000 tis. Kč. Aktivum bylo částečně financováno z bankovního úvěru smlouveného u COMMERZBANK AG, ve výši 25 000 tis. Kč, na dobu 5 let, se splátkami 6 764 tis. Kč ročně. Smluvená diskontní sazba je 11 % p.a.. Úvěr byl poskytnut ke dni 1. 7. 1998. Společnost OBO se dohodla s dodavatelem na splatnosti faktury za výstavbu budovy, ve výši 52 000 tis. Kč, následně 32 000 tis. Kč bylo

uhrazeno do 30 dnů po obdržení faktury a 20 000 tis. Kč za rok po přijetí faktury. Doba odpisování je stanovena na 30 let. Majetek je odpisován měsíčně a zvolený způsob odpisování dlouhodobých aktiv je lineární.

4.2.1.1 Ocenění

ČÚL

Dlouhodobý hmotný majetek je majetek s dlouhodobou životností (přesahující jedno účetní období) a zpravidla i s vyšší cenou, tyto hodnoty jsou vymezeny vnitřní směrnici účetní jednotky. Společnost OBO má stanoven pro dlouhodobý hmotný majetek hodnotový limit ve výši 40 000 Kč (dle zákona o daních z příjmů). Doba odpisování je pro budovy, haly a stavby stanovena ve výši 30 let (tato doba odpovídá daňovým odpisům dle zákona o daních z příjmů). Časový a hodnotový limit neplatí u budov a hal, ty musí být do majetku zařazeny vždy. Položka pozemky musí splňovat pouze hodnotový limit (Vyhláška č. 500/2002 Sb., §7, odst. 1-2). Nakoupený dlouhodobý hmotný majetek je prvotně oceněn v pořizovacích cenách, ty zahrnují cenu pořízení a náklady s pořízením související.

Pozemek splnil podmínku hodnotového limitu, byl tedy zahrnut do majetku společnosti. Výše pořizovací ceny byla stanovena na základě kupní smlouvy ve výši **2 527 200 Kč**, žádné přiřaditelné náklady nebyly vykázány. V případě, že by došlo ke snížení hodnoty aktiva, lze toto snížení vyjádřit v účetnictví formou korekce ocenění opravnou položkou, zvýšení hodnoty v ČÚL není možné.

Zaúčtování pozemku (v tis.):

- 1) platba a zařazení do majetku

221 Bankovní účty	031 Pozemky
1) 2 527	1) 2 527

Budova splnila podmínky pro zahrnutí do majetku. Do pořizovací ceny aktiva byla zahrnuta nákupní cena tohoto aktiva ve výši **52 000 tis. Kč** a hodnota přímo přiřaditelných nákladů ve výši **12 000 tis. Kč** (tyto náklady nebudou blíže specifikovány – nejsou předmětem této práce). Z přímo přiřaditelných nákladů zmíníme pouze kapitalizované úroky z úvěru. V roce 1998-1999 bylo nutné tyto úroky, do doby zavedení příslušného aktiva do užívání, zahrnout do

pořizovací ceny. Společnost nejprve sestavila umořovací Tabulku 2, která je uvedena níže, aby mohla správně určit úrokovou sazbu za rok (částky v tabulce jsou zaokrouhleny na tisíce).

Tabulka 2 Výpočet úroků a dlužné částky úvěru u budovy (ČÚL)

Datum	Závazek	Úrok 11 %	Splátka úvěru	Snížení závazku
1. 7. 1998	25 000	0	0	0
1. 7. 1999	25 000	2 750	6 764	4 014
1. 7. 2000	20 986	2 308	6 764	4 456
1. 7. 2001	16 530	1 818	6 764	4 946
1. 7. 2002	11 584	1 274	6 764	5 490
1. 7. 2003	6 094	670	6 764	6 094
Celkem	0	8 820	33 820	25 000

Zdroj: Vlastní práce autora

Způsob zjištění výše úroku, vzniklého do doby zařazení aktiva do majetku, dne 1. 5. 1999, je znázorněn v Tabulce 3 (v tis.).

Tabulka 3 Poměrná výše úroku určeného k aktivaci u budovy (ČÚL)

Období	Výše úroku
Úrok rok 1998 – poměrná výše - 6 měsíců	1 375
Úrok rok 1999 – poměrná výše - 4 měsíce	917
Celkem	2 292

Zdroj: Vlastní práce autora

Takto zjištěný úrok činí **2 292 tis. Kč** a bude zahrnut do ceny aktiva. Úroky vzniklé po datu zařazení byly účtovány do nákladů v období úhrady. V současné době není kapitalizace smluvních úroků v ČÚL povinná.

Majetek hrazený formou odložené platby se ocení v hodnotě při nákupu, nezohledňuje se současná hodnota jako u IFRS, tento pojem ČÚL nezná.

Celkovou pořizovací hodnotu budovy tedy vypočítáme ve výši:

$$52\,000 + 12\,000 + 2\,292 = \mathbf{66\,292\,tis.\,Kč}$$

Zaúčtování budovy (v tis.):

- 1) poskytnutí úvěru
- 2) úhrada přímo přiřaditelných nákladů
- 3) vznik závazku - pořízení budovy
- 4) kapitalizace úroků r. 1998

- 5) kapitalizace úroků r. 1999
- 6) zařazení budovy do majetku
- 7) splátka faktury do 30 dnů
- 8) 1. splátka úvěru rok 1999
- 9) odložená splátka faktury
- 10) splátky úvěru v letech 2000-2003

461 Bankovní úvěry		321 Závazky – dodavatelé		562 Úroky	
8) 4 014	1) 25 000	7) 32 000	3) 52 000	8) 458	
10) 4 456		9) 20 000		10) 2 308	
10) 4 946				10) 1 818	
10) 5 490				10) 1 274	
10) 6 094				10) 670	

221 Bankovní účty		042 Pořízení budovy		021 Stavby	
PZ 72 820		2) 12 000	5) 1 982	6) 66 292	
1) 25 000	2) 12 000	3) 52 000			
	7) 32 000	4) 1 375			
	9) 20 000	5) 917			
	8) 6 764	KZ 66 292			
	10) 6 764		6) 66 292		
	10) 6 764				
	10) 6 764				
	10) 6 764				

381 Nákl. příštích období	
8) 2 292	4) 1 375
	5) 917

IFRS

Společnost při zařazení položek do majetku by musela nejprve posoudit, zda splňují podmínky pro vykázání v majetku. Budova i pozemek splňují podmínku spolehlivě měřitelné pořizovací ceny (dle výše uvedených informací), i pravděpodobnost, že budoucí ekonomický užitek spojený s aktivem poplyne do společnosti. Výchozí ocenění pořízeného aktiva by se oceňovalo pořizovacími náklady, které zahrnují reálnou hodnotu aktiva a veškeré přímo přiřaditelné náklady spojené s uvedením položky do užívání.

Pozemek by byl oceněn v pořizovací ceně ve výši **2 527 tis. Kč**, žádné přímo přiřaditelné náklady nebyly vykázány. IFRS umožňuje pozdější přecenění aktiv ve fair value (reálná hodnota), tato hodnota musí být spolehlivě měřitelná, jestliže pořizovací cena je ponížena o oprávků a následné akumulované ztráty ze snížení hodnoty. Přeceňovat lze jak směrem dolů, tak směrem nahoru. IAS 16 neurčuje, jak často se má přecenění provádět. Uvádí pouze, že přecenění se má provádět s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota aktiva

významně nelišila od jeho reálné hodnoty. Dle cenové mapy se hodnota jednoho metru pozemku na katastrálním území Modletice v roce 2004 pohybuje kolem 2 000 Kč. Pokud by společnost zvážila, z důvodu věrného a poctivého zobrazení skutečností, přecenění pozemku, musela by nechat provést profesionální odhad. Předpokládáme, že tento odhad je ve výši 1 700 Kč za metr. Velikost pozemku je 3 806 m². Nová **hodnota** majetku by **po přecenění** byla:

$$3\,806\text{ m}^2 * 1\,700 = \mathbf{6\,470\text{ tis. Kč}}$$

$$\text{Rozdíl z přecenění} = 6\,470 - 2\,527 = 3\,943\text{ tis. Kč.}$$

Šlo by o zvýšení hodnoty majetku, toto zvýšení je v IFRS účtováno ve prospěch vlastního kapitálu, pokud by se jednalo o snížení, vykazala by se hodnota do nákladů. Jestliže by společnost použila model přeceňování, měla by provádět přeceňování s dostatečnou pravidelností tak, aby se účetní hodnota významně nelišila od reálné hodnoty, která byla stanovena k rozvahovému dni (v praxi po 3-5 letech).

Účtování pozemku (v tis.):

- 1) zařazení pozemku do majetku
- 2) přecenění na reálnou hodnotu

Bankovní účet	Pozemek	Fond z přecenění
1) 2 527	1) 2 527	2) 3 943
	2) 3 943	
	KZ 6 470	

U **budovy** je součástí pořizovací ceny její nákupní cena ve výši **52 000 tis. Kč** a přímo přiřaditelné náklady ve výši **12 000 tis. Kč**. Na financování budovy si podnik vzal úvěr, který je splatný v delším časovém horizontu. Vzniklé úrokové náklady, které přímo souvisejí s pořízením aktiva, se společnost rozhodla kapitalizovat do hodnoty tohoto aktiva, do doby zavedení do užívání. Pro správné vykázání úroků by bylo nutné sestavit umořovací tabulku a určit úrokovou sazbu za rok. Umořovací Tabulka 4 má tuto podobu (částky v tabulce jsou zaokrouhleny na tisíce).

Tabulka 4 Výpočet úroků a dlužné částky úvěru u budovy (IFRS)

Datum	Závazek	Úrok 11 %	Splátka úvěru	Snížení závazku
1. 7. 1998	25 000	0	0	0
1. 7. 1999	25 000	2 750	6 764	4 014
1. 7. 2000	20 986	2 308	6 764	4 456
1. 7. 2001	16 530	1 818	6 764	4 946
1. 7. 2002	11 584	1 274	6 764	5 490
1. 7. 2003	6 094	670	6 764	6 094
Celkem	0	8 820	33 820	25 000

Zdroj: Vlastní práce autora

Úrok aktivovaný do ceny budovy je určen pomocí sloupce Úrok v umořovací Tabulce 5 (v tis.) takto:

Tabulka 5 Poměrná výše úroku určeného k aktivaci u budovy (IFRS)

Období	Výše úroku
Úrok rok 1998 - poměrná výše	1 375
Úrok rok 1999 – poměrná výše	917
Celkem	2 292

Zdroj: Vlastní práce autora

Kapitalizované úroky započtené do pořizovací hodnoty by činily **2 292 tis. Kč**, všechny ostatní úroky, vzniklé po zavedení majetku do užívání, by byly vykázány v nákladech.

Další položkou, o kterou by měla být upravena pořizovací hodnota budovy, je úrok z odložené platby. Odložená platba je považována za úvěr, a proto je obvyklé celkovou částku odložené platby přepočíst na její současnou hodnotu. Společnost OBO se dohodla s dodavatelem na úhradě 20 000 tis. Kč za rok po vystavení faktury.

Platba je splatná v delším časovém úseku, společnost by měla pořizovací cenu aktiva stanovit jako současnou hodnotu budoucí úhrady za použití vzorce (Ficbauer, 2016, s. 110):

$$PV = P / (1+i)^n$$

kde:

- PV je současná hodnota
- P jsou jednotlivé splátky
- i je úroková míra
- n je počet diskontovaných splátek

Diskontní úroková sazba u odložené platby není dodavatelem stanovena, společnost by použila současnou hodnotu roční efektivní úrokové míry ve výši 11 % p. a..

$$\text{Současná hodnota závazku} = 20\,000 / (1+0,11)^1 = 18\,018 \text{ tis. Kč}$$

Rozdíl mezi nominální hodnotou závazku a jeho současnou hodnotou je úrok.

$$\text{Úrok} = 20\,000 - 18\,018 = \mathbf{1\,982 \text{ tis. Kč}}$$

Vypočtený úrok z odložené platby by společnost vykázala, jako náklad v období, se kterým časově souvisí. Do pořizovacích nákladů by byla zahrnuta pouze vypočtená současná hodnota závazku ve výši 18 018 tis. Kč.

Konečná **celková pořizovací cena** budovy je tedy vypočtena ve výši:

$$52\,000 + 12\,000 + 2\,292 - 1\,982 = \mathbf{64\,310 \text{ tis. Kč}}$$

Účtování budovy (v tis.):

- 1) poskytnutí úvěru
- 2) úhrada přímo přiřaditelných nákladů
- 3) vznik závazku - pořízení budovy
- 4) kapitalizace úroků do majetku
- 5) přepočet na současnou hodnotu - úroky
- 6) zařazení budovy do majetku
- 7) splátka do 30 dnů
- 8) odložená splátka závazku + úrok
- 9) 1. splátka úvěru rok 1999
- 10) splátky úvěru v letech 2000 - 2003

Závazek – úvěr		Závazky		Náklad – úrok	
9) 4 014	1) 25 000	7) 32 000	3) 52 000	5) 1 982	
10) 4 456		8) 20 000	4) 2 292	9) 458	
10) 4 946		9) 2 292		10) 2 308	
10) 5 490				10) 1 818	
10) 6 094				10) 1 274	
				10) 670	

Peníze		Pořízení budovy		Budova	
PZ 72 820		2) 12 000	5) 1 982	6) 64 310	
1) 25 000	2) 12 000	3) 52 000			
	7) 32 000	4) 2 292			
	8) 20 000	KZ 64 310			
	9) 6 764		6) 64 310		
	10) 6 764				
	10) 6 764				
	10) 6 764				
	10) 6 764				

4.2.1.2 Odpisy

ČÚL

Odpisovaný hmotný dlouhodobý majetek nebo jeho části se odpisují z ocenění v historických cenách postupně v průběhu jeho používání. Odpis by měl vyjadřovat odhad částky, o kterou se dlouhodobý majetek opotřebuje fyzicky i morálně po dobu jeho použitelnosti. Použitá metoda odpisování je plně v pravomoci společnosti, není definována účetními předpisy.

Pozemek je neodpisovaným majetkem, jeho doba použitelnosti je neomezená. Do nákladů se pořizovací cena dostane až v případě prodeje, tudíž společnost odpisy u nakoupeného pozemku neřeší.

Aby mohla společnost zahájit odpisování **budovy**, bylo nutné splnit podmínku vlastnictví majetku, přínosu užitků z aktiva a uvedení majetku do stavu způsobilého k užívání. Všechny tyto podmínky byly splněny dne 1. 5. 1999. Společnost si stanovila lineární způsob odpisování aktiva, nepředpokládá žádné větší výkyvy v použitelnosti a opotřebení. Při odpisování hmotného majetku může účetní jednotka zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu a odepisovat majetek pouze z rozdílu pořizovací ceny a této hodnoty. Tento instrument byl zaveden do české účetní legislativy až po 1. 1. 2009. Protože byla budova uvedena do používání v roce 1999, nebylo o tomto institutu uvažováno. Odpisy jsou prováděny z pořizovací hodnoty majetku, vypočtené společností ve výši 66 292 tis. Kč. Odpis společnost stanoví jako podíl

mezi odepisovatelnou hodnotou aktiva a let odpisu. Budova byla pořízena v průběhu roku, první rok odpisování je stanoven poměrem k měsícům užívání.

$$\text{Roční odpis budovy} = \frac{66\,292}{30} = 2\,210 \text{ tis.}$$

V níže uvedené Tabulce 6 je zobrazen odpisový plán dle ČÚL (v tis.)

Tabulka 6 Odpisový plán budovy (dle ČÚL)

Rok	Pořizovací cena	Odpisovaná hodnota	Roční odpis	Zůstatková hodnota
1999	66 292	66 292	1 473	64 819
2000	66 292	66 292	2 210	62 609
...	66 292	66 292	...	...
2016	66 292	66 292	2 210	27 249
2017	66 292	66 292	2 210	25 039
...	66 292	66 292	2 210	...
2028	66 292	66 292	2 210	729
2029	66 292	66 292	729	0

Zdroj: Vlastní práce autora

Aktivum bude k 1. 5. 2029 zcela odepsáno, **zůstatková hodnota je 0 Kč.**

Účtování odpisů (v tis.):

082 Oprávky	551 Odpisy
r. 1999 1 473	r. 1999 1 473
r. 2000 2 210	r. 2000 2 210
...	...
r. 2016 2 210	r. 2016 2 210
r. 2017 2 210	r. 2017 2 210
...	...
r. 2028 2 210	r. 2028 2 210
r. 2029 729	r. 2029 729

IFRS

IFRS odpisy zmiňují, ale metody nepopisují, IAS č. 16 však přímo určuje, že použitá odpisová metoda musí u každého majetku odrážet způsob, jakým jsou ekonomické užitky z aktiva využívány po dobu jeho použitelnosti.

Pozemek (stejně jako v ČÚL) má neomezenou dobu použitelnosti, proto by nebyl společností odpisován.

Před začátkem odpisování **budovy** je nejdříve nutné stanovit dobu použitelnosti aktiva, ta by byla stanovena na 30 let. Z důvodu zvažování prodeje aktiva po 30 letech by společnost zohlednila zbytkovou hodnotu ve výši 10 000 tis. Kč. Způsob opotřebení tohoto majetku je posouzen jako lineární, nepředpokládá se změna funkčnosti po dobu jeho využití. Odepisování by bylo vykazováno tímto způsobem:

Odpisy by společnost prováděla z odepisovatelné hodnoty aktiva, která činí $64\,310 - 10\,000 = 54\,310$ tis. Kč. Odpis se stanoví jako podíl mezi odepisovatelnou hodnotou aktiva a let odpisu. Budova byla pořízena v průběhu roku, první rok odpisování by byl stanoven poměrem k měsícům užívání.

$$\text{Roční odpis budovy} = \frac{64\,310 - 10\,000}{30} = 1\,811 \text{ tis. Kč}$$

V níže uvedené Tabulce 7 je zobrazen odpisový plán dle IFRS (v tis.)

Tabulka 7 Odpisový plán budovy (dle IFRS)

Rok	Pořizovací cena	Odpisovaná hodnota	Roční odpis	Zůstatková hodnota
1999	64 310	54 310	1 207	63 103
2000	64 310	54 310	1 811	61 292
...	64 310	54 310	1 811	...
2016	64 310	54 310	1 811	32 316
2017	64 310	54 310	1 811	30 505
...	64 310	54 310	1 811	...
2028	64 310	54 310	1 811	10 584
2029	64 310	54 310	584	10 000

Zdroj: Vlastní práce autora

Zůstatková hodnota budovy 1. 5. 2029 by činila **10 000 tis. Kč.**

Účtování odpisů (v tis.):

Oprávký	Odpisy
r. 1999 1 207	r. 1999 1 207
r. 2000 1 811	r. 2000 1 811
...	...
r. 2016 1 811	r. 2016 1 811
r. 2017 1 811	r. 2017 1 811
...	...
r. 2028 1 811	r. 2028 1 811
r. 2029 584	r. 2029 584

Souhrn a vyhodnocení

Z výše zmíněného je zřejmé, že u **ocenění aktiv** jsou **rozdíly** způsobeny různým vykazováním hmotných aktiv v jednotlivých systémech. U **pozemku** rozdíl ve výši **3 943 tis. Kč** vzniká při možnosti, v souladu s IFRS, přecenění aktiv na reálnou hodnotu. V ČÚL je přecenění na reálnou hodnotu možné pouze při snižování hodnoty aktiva, formou opravných položek. K rozdílu u budovy dochází z důvodu rozdílného způsobu ocenění nově pořízené budovy, kdy podle ČÚL se zařazuje majetek při odložené platbě v hodnotě při nákupu, nezohledňuje se současná hodnota jako u IFRS. Hodnota **budovy** je u účetnictví vedeného dle ČÚL vyšší o **1 983 tis. Kč**.

Pozemek se neodpisuje, což je v obou systémech stejné. U **odpisování** budovy je v obou systémech zvolen způsob lineárního odpisování, **rozdíl** je způsoben zohledněním zbytkové hodnoty. Společnost předpokládá prodej budovy, proto je tato možnost v IFRS znázorněna, v ČÚL toto znázorněno není, v roce zařazení aktiva nebyla tato možnost povolena. Podle ČÚL je výše ročního odpisu o **399 tis. Kč** vyšší než podle IFRS. Nebezpečí vzniká při prodeji budovy a nutnosti, v roce prodeje, zdanění celého příjmu z prodeje. Při zohlednění zbytkové hodnoty je sice v průběhu odpisování roční odpis nižší, ale při prodeji je o tuto zbytkovou hodnotu snížen příjem. Dá se říci, že jde o způsob vytvoření rezervy a zmírnění daňového dopadu při prodeji aktiva.

4.2.2 Finanční leasing

Leasing, nebo také česky nájem, je hojně využívaný způsob pořizování dlouhodobého hmotného majetku. Tento způsob pořizování aktiv využívají jednotky v situacích, kdy nemají dostatek vlastních zdrojů na nákup majetku nebo plánují využití aktiva pouze po nějaké časové období. Tato kapitola se bude věnovat pouze finančnímu leasingu, jak již bylo zmíněno v teoretické části, účtování operativního i finančního leasingu je v ČÚL a IFRS shodné.

Společnost OBO si pronajala formou finančního leasingu vysokozdvizný vozík LINDE od společnosti ČSOB leasing, a.s. na dobu pěti let, po této lhůtě a uhrazení všech předepsaných splátek lze předmět leasingu odkoupit za zbytkovou hodnotu 1 210 Kč. Vozík byl předán do užívání dne 1. 1. 2014. Dle splátkového kalendáře nájemce uhradí 5 ročních splátek nájemného ve výši 118 417 Kč a 0. splátku na počátku leasingu ve výši 183 848 Kč. Vstupní cena předmětu leasingu je 669 545 Kč, marže činí 106 388 Kč. Po ukončení leasingu společnost předpokládá prodej tohoto vozíku, odhadovaná prodejní cena aktiva je zjištěna ve výši 70 000 Kč.

ČÚL

Finančním leasingem, dle české účetní legislativy, se rozumí pořízení dlouhodobého majetku, při kterém se po uplynutí nebo v průběhu sjednané doby nájemního vztahu převádí vlastnictví z vlastníka na nájemce a do převodu vlastnictví hradí splátky. Společnost nejdříve posoudila, zda jsou tyto podmínky splněny. Leasingová smlouva obsahuje ustanovení o možnosti využití opce koupě vozíku za zbytkovou hodnotu 1 210 Kč, jde tedy z pohledu ČÚL o finanční leasing.

V Tabulce 8 je zobrazen splátkový kalendář k leasingové smlouvě s předepsanými splátkami (v Kč).

Tabulka 8 Splátkový kalendář - leasing

Datum	Splátka	Splátka nájmu
1. 1. 2014	0.	183 848
31. 12. 2014	1.	118 417
31. 12. 2015	2.	118 417
31. 12. 2016	3.	118 417
31. 12. 2017	4.	118 417
31. 12. 2018	5.	118 417
Celkem		775 933

Zdroj: Vlastní práce autora

Leasingové splátky se účtují do nákladů rovnoměrně po celou dobu trvání leasingu. 0. splátku musela společnost OBO časově rozlišit a po dobu trvání leasingové smlouvy postupně rozpouštět do nákladů. Nejprve bylo nutné zjistit daňové náklady na jednotlivé roky z důvodu správného **časového rozlišení nákladů**. Daňové náklady na jeden rok se zjistí jako podíl hodnoty leasingu a doby nájmu. Hodnota leasingu se skládá ze vstupní ceny bez DPH a marže leasingové společnosti bez DPH.

$$\text{Hodnota leasingu} = 669\,545 + 106\,388 = 775\,933 \text{ Kč}$$

$$\text{Roční náklad} = \frac{775\,933}{5} = 155\,187 \text{ Kč}$$

Po ukončení a splacení všech splátek leasingu zařadí společnost aktivum do majetku za **zbytkovou hodnotu**, stanovenou v leasingové smlouvě, ve výši **1 210 Kč**. Majetek, pořízený formou finančního leasingu, je sledován pouze v podrozvahové evidenci a vykazován jako informace v příloze k roční účetní závěrce.

Účtování finančního leasingu:

- 1) úhrada předepsaných splátek
- 2) rozpouštění časově rozlišeného nájemného
- 3) zařazení aktiva do dlouhodobého majetku

221 Bankovní účty		381 Náklady příštích období	
	1)	1)	2)
	0. splátka 183 848	0. splátka 183 848	r. 2014 155 187
	1. splátka 118 417	1. splátka 118 417	r. 2015 155 187
	2. splátka 118 417	2. splátka 118 417	r. 2016 155 187
	3. splátka 118 417	3. splátka 118 417	r. 2017 155 187
	4. splátka 118 417	4. splátka 118 417	r. 2018 155 185
	5. splátka 118 417	5. splátka 118 417	
321 Závazky - dodavatelé		518 Ostatní služby - nájemné	
	3) 1 210	2)	
		r. 2014 155 187	
		r. 2015 155 187	
		r. 2016 155 187	
		r. 2017 155 187	
		r. 2018 155 185	
022 Dlouhodobý hmotný majetek			
3) 1 210			

IFRS

V IFRS se při posuzování typu leasingu vychází především z podstaty vztahu. Společnost OBO by musela nejprve rozhodnout, zda se jedná o finanční nebo operativní leasing posouzením ukazatelů pro určení klasifikace leasingu. Pro splnění stačí splnit jedno kritérium. Kritérium, že doba leasingu pokrývá podstatnou část životnosti majetku, splněno není, společnost OBO uvádí ve vnitřní směrnici ekonomickou životnost 7 let a doba nájmu je 5 let, poměr činí 71,42 %. Nicméně smlouva splňuje minimálně tato kritéria: převedení vlastnictví aktiva na konci nájemného období na nájemce, po skončení leasingu má nájemce možnost odkoupit aktivum za cenu, která je podstatně nižší, než je jeho reálná hodnota k tomuto datu. Na základě těchto zjištěných skutečností by byl tento leasing klasifikován jako finanční.

Pronajaté aktivum by se vykazovalo v rozvaze již od počátku leasingu v reálné hodnotě nebo v **současné hodnotě minimálních leasingových splátek**, pokud by tato částka byla nižší, než je reálná hodnota. Implicitní úroková míra není známa, použije se zjištěná přírůstková úroková míra ve výši 7 % p.a..

Nejdříve je nutné vypočítat současnou hodnotu leasingových splátek za použití vzorce (Ficbauer, 2016, s. 110):

$$PV = P / (1+i)^n$$

kde:

- PV je současná hodnota
- P jsou jednotlivé leasingové splátky
- i je úroková míra
- n je počet diskontovaných splátek

Výpočet současné hodnoty leasingových splátek je uveden v následující Tabulce 9.

Tabulka 9 Výpočet současné hodnoty - leasing

Datum	Úrok	Úhrada splátky	Současná hodnota
1. 1. 2014	7 %	183 848	183 848
31. 12. 2014	7 %	118 417	110 670
31. 12. 2015	7 %	118 417	103 430
31. 12. 2016	7 %	118 417	96 664
31. 12. 2017	7 %	118 417	90 340
31. 12. 2018	7 %	118 417	84 430
Celkem		775 933	669 382

Zdroj: Vlastní práce autora

Současná hodnota je nižší než reálná hodnota, proto by společnost OBO vykázala v rozvaze vysokozdvizný vozík, dle požadavků IAS 17 - leasingy, v současné hodnotě ve výši **669 382 Kč** oproti závazku (platba nájemného pronajímateli) ve výši 669 382 Kč. Leasingové splátky by se rozdělily na finanční náklady a snížení nesplaceného závazku. V Tabulce 10 je vypočítána výše úroku na jednotlivá období a zůstatek závazku po úhradě splátky.

Tabulka 10 Výpočet úroků a dlužné částky - leasing

Datum	Závazek	Úrok 7%	Splátka nájmu	Snížení závazku
1. 1. 2014	669 382	0	183 848	183 848
31. 12. 2014	485 534	33 987	118 417	84 430
31. 12. 2015	401 104	28 078	118 417	90 339
31. 12. 2016	310 765	21 754	118 417	96 663
31. 12. 2017	214 102	14 987	118 417	103 430
31. 12. 2018	110 672	7 745	118 417	110 672
Celkem	0	106 551	775 933	0

Zdroj: Vlastní práce autora

Způsob odpisování majetku je stejný jako u vlastních aktiv v souladu s IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení, kdy délka odepisování je doba předpokládané životnosti. Společnost si zvolila lineární způsob odpisování dlouhodobých aktiv. Očekávaná doba ekonomické životnosti vozíku je 7 let, odhadovaná zůstatková hodnota majetku při vyřazení je 70 000 Kč.

$$\text{Roční odpis vozíku} = \frac{669\,382 - 70\,000}{7} = 85\,626 \text{ Kč}$$

Účtování finančního leasingu:

- 1) zařazení do majetku v současné hodnotě
- 2) úhrada předepsaných splátek
- 3) odpis majetku v jednotlivých letech

Peníze		Závazky z leasingu	
	2)	2)	1) 669 382
	0. splátka 183 848	0. splátka 183 848	
	1. splátka 118 417	1. splátka 84 430	
	2. splátka 118 417	2. splátka 90 339	
	3. splátka 118 417	3. splátka 96 663	
	4. splátka 118 417	4. splátka 103 430	
	5. splátka 118 417	5. splátka 110 672	
Hmotný majetek		Náklady – úroky	
1) 669 382		2)	
		1. splátka 33 987	
		2. splátka 28 078	
		3. splátka 21 754	
		4. splátka 14 987	
		5. splátka 7 745	
Oprávký		Náklady – odpisy	
	3)	3)	
	r. 2014 85 626	r. 2014 85 626	
	...	...	
	r. 2016 85 626	r. 2016 85 626	
	r. 2017 85 626	r. 2017 85 626	
	...	...	
	r. 2020 85 626	r. 2020 85 626	

Souhrn a vyhodnocení

Jak z výše popsaného vyplývá, nejvýraznější rozdíl mezi leasingem z pohledu ČÚL a IFRS je, že není možné podle české účetní legislativy aktivovat finanční ani operativní leasing, nelze ho tudíž v žádném případě vykázat v rozvaze. V IFRS u finančního leasingu vykazuje nájemce

toto pronajaté aktivum v rozvaze spolu s odpovídajícím závazkem a pronajímané aktivum je odepisováno po dobu jeho životnosti. ČÚL nebere v úvahu dobu použitelnosti aktiva, celá hodnota majetku pořizovaného na leasing je rozpuštěna v nákladech do konce doby pronájmu.

4.2.3 Výpůjční náklady

Výpůjční náklady lze chápat jako náklady, které lze přímo účelově vztáhnout k akvizici podniku, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva. Tyto náklady se aktivují jako část pořizovacích nákladů na aktivum. Způsob vykázání výpůjčních nákladů bude vysvětlen na příkladu pořízení zásob, které byly uhrazeny v delším časovém úseku.

Na základě rozhodnutí mateřské společnosti zajišťovala společnost OBO, působící v České republice, v průběhu roku 2017 přípravu a tisk produktových katalogů - TBS, KTS, VBS - pro společnosti působící ve východní Evropě. Předběžný rozpočet činil 6 500 tis. Kč. Společnost uzavřela smlouvu na realizaci zakázky se společností Katalog s. r. o., zároveň byly dohodnuty zálohové platby. Platby probíhaly tak, jak je uvedeno v Tabulce 11 (v tis.).

Tabulka 11 Uhrazené zálohové platby za zásoby

Datum	Částka v tis.
31. 3. 2017	2 000
30. 6. 2017	2 000
30. 11. 2017	2 000
Celkem	6 000

Zdroj: Vlastní práce autora

Katalogy byly dodány ke dni 31. 12. 2017, prodej těchto katalogů jednotlivým společnostem bude probíhat počátkem roku 2018, prodáno s 5% marží. Dne 1. 1. 2017 poskytla mateřská společnost úvěr (úvěr A) ve výši 5 000 tis., po dobu 3 let, úrok byl stanoven ve výši 5 % p.a., splatný ročně k 1. 1.. Společnost má také dlouhodobý úvěr od banky (úvěr B) na 6 let, ve výši 6 000 tis. Kč, poskytnutý k 1. 1. 2017. Roční úrok činí 7 %. Úvěr je splatný pololetně, poplatek za sjednání závazku banky poskytnout úvěr je 65 000 Kč. Konečná dlužná částka ve výši 500 tis. Kč byla uhrazena při předání katalogů. Faktura na katalogy byla vystavena ke dni 31. 12. 2017 (což je také den předání katalogů), ve výši 6 500 tis. Kč bez DPH. Po odečtení záloh činí částka k úhradě 500 tis. Kč, se splatností ihned. Výše zaplacených úroků je znázorněna v Tabulce 12 (v tis.).

Tabulka 12 Zaplacená výše úroků z úvěru v roce 2017 - zásoby

Datum	Úvěr	Úroková míra	Výše úvěru	Úrok
31. 12. 17	A	5 %	5 000	250
30. 6. 17	B	7 %	6 000	210
31. 12. 17	B	7 %	5 500	193
	Celkem			653

Zdroj: Vlastní práce autora

ČÚL

V české účetní legislativě je otázka kapitalizace (aktivace) tzv. výpůjčních nákladů do pořizovací ceny aktiv velmi nejednoznačná, tuzemské účetní předpisy s tímto pojmem na rozdíl od IFRS nepracují. Aktivován může být pouze smluvní úrok, ostatní výpůjční náklady (transakční náklady úvěrových nástrojů, diskonty apod.) nikoliv. Aktivovat úrokové náklady do pořizovací ceny zásob není v ČÚL povoleno, společnost tedy bude účtovat výpůjční náklady do nákladů.

Účtování zásob (v tis.):

- 1) poskytnutý úvěr A
- 2) poskytnutý úvěr B
- 3) poplatek za poskytnutí úvěru B
- 4) platba záloh na katalogy – a) 2 000, b) 2 000, c) 2 000
- 5) splátka úvěru B rok 2017
- 6) platba úroků B k 30. 6. 2017
- 7) platba úroků A 2017
- 8) platba úroků B k 31. 12. 2017
- 9) faktura na katalogy + vyúčtování záloh
- 10) úhrada doplatku faktury
- 11) zařazení katalogů do zásob
- 12) prodej katalogů v roce 2018
- 13) výdej katalogů ze skladu
- 14) splátky úvěrů v dalších letech
- 15) platby úroků v dalších letech

461 Bankovní úvěry		314 Zálohy dodavatelům		321 Závazky - dodavatelé	
5) 500	1) 5 000	4 a) 2 000	9) 6 000	9) 6 000	9) 6 500
14) ...	2) 6 000	4 b) 2 000		10) 500	
		4 c) 2 000			
221 Bankovní účty		131 Pořízení zboží		568 Poplatky banky	
1) 5 000	3) 65	9) 6 500		3) 65	
2) 6 000	4 a) 2 000	KZ 6 500			
	4 b) 2 000		11) 6 500		
	5) 500				
	6) 210				
	4 c) 2 000				
	7) 250	132 Katalogy na skladě		562 Úroky	
	8) 193	11) 6 500	13) 6 500	6) 210	
	10) 500			7) 250	
	14) ...			8) 193	
	15) ...			15) ...	
604 Tržby za zboží		311 Odběratelé		504 Prodej zboží	
	12) 6 825	12) 6 825		13) 6 500	

IFRS

Společnost by posoudila, zda pořizované zásoby odpovídají podmínkám způsobilého aktiva. Zásoby jsou pořizovány po dobu jednoho roku, tuto podmínku tedy splňují. Aktivace výpůjčních nákladů začíná v den, kdy jsou vynaloženy výdaje na aktivum. Výdaje by měly být poníženy o všechny obdržené platby a dotace, obdržené ve spojení s aktivem. Nejdříve se tedy vypočítá částka, ze které by byl aktivován úrok tak, jak je znázorněno v Tabulce 13 (v tis.).

Tabulka 13 Výpočet průměrných kumulovaných výdajů - zásoby

Datum	Výdaje	Období pro aktivaci	Průměrné kumulované výdaje
31. 3. 2017	2 000	9/12	1 500
30. 6. 2017	2 000	6/12	1 000
30. 11. 2017	2 000	1/12	167
31. 12. 2017	500	0/12	0
Celkem	6 500		2 667

Zdroj: Vlastní práce autora

Nebo také: $2\,000 \times 3/12 + 4\,000 \times 5/12 + 6\,000 \times 1/12 = 2\,667$

Průměrná částka kumulovaných výdajů by byla 2 667 tis. Kč.

Úroky vhodné k aktivaci jsou buď skutečné náklady vynaložené na určitý úvěr, nebo částka vypočítaná pomocí metody váženého průměru při zohlednění všech úvěrových zdrojů podniku během daného období. Jelikož má společnost úvěr A účelově vázaný k pořízení zásob ve výši 5 000 tis. Kč a úvěr B od banky neúčelový ve výši 6 000 tis, budou dále zjištěny průměrné náklady vynaložené na určitý úvěr.

Úvěr A, poskytnutý k 1. 1. 2017 ve výši 5 000 tis. Kč, nebyl v průběhu období splácen, jeho výše k 31. 12. 2017 činí 5 000 tis. Kč. Průměrná hodnota dluhu úvěru A = 5 000 tis. Kč.

Průměrná hodnota úvěru B ve zjišťovaném období je vypočtena v Tabulce 14 (v tis.). Výpočet je stanoven jako podíl měsíců zjišťovaného období a výše úvěru se zohledněním měsíců, ve kterých byl úvěr skutečně poskytnut.

Tabulka 14 Výpočet průměrné hodnoty úvěru - zásoby

Datum	Splátka	Výše úvěru	Počet období	Průměrná hodnota úvěru
1. 1. 2017	0	6 000	6	3 000
1. 7. 2017	500	5 500		
31. 12. 2017	0	5 500	6	2 750
Celkem			12	5 750

Zdroj: Vlastní práce autora

Průměrná hodnota úvěru B v roce 2017 je 5 750 tis. Kč.

Celková průměrná hodnota dluhu = 5 000 + 5 750 = 10 750 tis. Kč.

Úroky uhrazené v roce 2017 činí 653 tis. Kč. Úrok použijeme k zjištění průměrné výše úrokové míry pro úvěry A a B. Úrokovou míru spočítáme jako podíl úroků ve výši 653 tis. Kč a celkové průměrné hodnoty dluhu ve výši 10 750 tis. Kč.

$$\text{Průměrná úroková míra} = \frac{653}{10\,750} = 6,07\%$$

Aktivovaný úrok do zásob je počítán z průměrných výdajů a průměrné úrokové míry.

Aktivovaný úrok do zásob = 2 667 × 6,07% = 162 tis. Kč

Další položkou, započítanou do výpůjčních nákladů, by byl **poplatek** za sjednání závazku banky poskytnout úvěr ve výši **65 000 Kč**.

Celková výše výpůjčních nákladů aktivovaných do pořizovací ceny zásob by byla:

$$162\,000 + 65\,000 = 227\,000 \text{ Kč}$$

Účtování zásob (v tis.):

- 1) poskytnutý úvěr A
- 2) poskytnutý úvěr B
- 3) poplatek za poskytnutí úvěru B
- 4) platba záloh na katalogy – a) 2 000, b) 2 000, c) 2 000
- 5) splátka úvěru B rok 2017
- 6) platba úroků B k 30. 6. 2017
- 7) platba úroků A rok 2017
- 8) platba úroků B k 31. 12. 2017
- 9) faktura na katalogy + vyúčtování záloh
- 10) úhrada doplatku faktury
- 11) aktivace úroků do zásob
- 12) zařazení katalogů do zásob
- 13) prodej katalogů v roce 2018
- 14) výdej katalogů ze skladu
- 15) splátky úvěrů v dalších letech
- 16) platby úroků v dalších letech

Úvěry		Pohledávky		Závazky	
5) 500	1) 5 000	4 a) 2 000	9) 6 000	9) 6 000	9) 6 500
15) ...	2) 6 000	4 b) 2 000		10) 500	
		4 c) 2 000			
		13) 7 063			
Bankovní účty		Pořízení zásob		Nákladové úroky	
1) 5 000	3) 65	3) 65		6) 210	
2) 6 000	4 a) 2 000	9) 6 500		7) 250	
	4 b) 2 000	11) 162		8) 193	
	5) 500	KZ 6 727		11) – 162	
	6) 210		12) 6 727	16) ...	
	4 c) 2 000				
	7) 250				
	8) 193				
	10) 500				
	15) ...				
	16) ...				
				Zásoby - katalogy	
				12) 6 727	14) 6 727
		Tržby za zboží		Prodej zboží	
			13) 7 063	14) 6 727	

Souhrn a vyhodnocení

V IFRS jsou úroky a ostatní náklady spojené s vypůjčením si finančních prostředků aktivovány jako součást pořizovacích nákladů do hodnoty pořizovaného aktiva. **Rozdíl** ve výši **65 tis. Kč** vzniká již při sjednání úvěru, kdy **poplatek** je dle IFRS zobrazen v ceně zásob, zatímco dle ČÚL je o něm účtováno ve finančních nákladech. Dalším rozdílem je v IFRS **aktivace** realizovaného **úroku** do hodnoty zásob v částce **162 tis. Kč**, v ČÚL není aktivace úroků povolena, proto se celý úrok účtuje do nákladů.

4.3 Vykázání rozdílů v účetní závěrce společnosti

V této části bakalářské práce budou zobrazeny vykázané rozdíly v účetní závěrce sestavené dle IFRS, bude zobrazen jejich možný dopad na hospodářský výsledek a jiné položky rozvahy a výsledovky. K sestavení účetních výkazů podle IFRS je možné použít účetní software, který umožňuje vést dvojí účetnictví. Společnost takovýmto softwarem nedisponuje, provede tedy převod ručně za využití převodového můstku, který si připravila. Při převodu společnost vychází z účetních výkazů podle české legislativy, v nichž je nutné ručně provést úpravy, vyplývající z rozdílných požadavků ČÚL a IFRS. Úpravy lze rozdělit na úpravy dle odlišné klasifikace výkazů a úpravy vzniklé z rozdílných účetních postupů. Nejprve společnost OBO provede úpravy dle požadavků IFRS v jednotlivých kategoriích aktiv a pasiv za pomoci převodového můstku. Následně bude naznačen způsob sestavení účetních výkazů dle IFRS. Naposled budou provedeny úpravy vyplývající z odlišných účetních postupů. Je potřeba rozlišit, jestli jde o první přechod na IFRS, nebo zda společnost podle IFRS vykazovala již minulé období. Společnost OBO sestavuje účetní závěrku pouze podle ČÚL, pokud by šlo o první přechod na IFRS, musí účetní jednotka v kompletní účetní závěrce zveřejnit i srovnávací informace za předchozí srovnatelné období. Pro účely této práce se bude předpokládat, že společnost již první převod provedla v minulých letech.

Uspořádání a označování položek rozvahy a výsledovky (Výkaz zisků a ztrát) v účetních výkazech dle ČÚL jsou jasně definovány vyhláškou č. 500/2002 Sb. Strana aktiv má čtyři sloupce: brutto, korekce, netto a netto z minulého období. Strana pasiv pak pouze netto a netto minulého období. Je také předepsán minimální rozsah rozvahy a její uspořádání. Rozvaha, vypracovaná dle ČÚL, je podrobnější než je tomu u rozvahy vyhotovené dle IFRS, ovšem příloha k účetní uzávěrce dle IFRS je mnohem podrobnější. V Příloze I a II je pro ilustraci znázorněna Rozvaha a Výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu dle ČÚL.

V IFRS je určen pouze minimální rozsah podávaných informací v účetních výkazech, není předepsán ani formát. Účetní jednotky mohou používat i jiné názvy těchto finančních výkazů. Jak by mohla vypadat rozvaha (Výkaz o finanční pozici) a výsledovka (Výkazu o úplném výsledku) podle IFRS je zobrazeno v Příloze III. a IV. této práce.

4.3.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Společnost vychází z účetních výkazů, rozvahy a výsledovky, sestavených dle české účetní legislativy. V Tabulkách 15 a 16 jsou zobrazeny analyzované vybrané položky dlouhodobého majetku, v účetních výkazech zpracovaných dle závazné struktury ČÚL.

Tabulka 15 Rozvaha k 31. 12. 2017 – DHM (dle ČÚL)

(v tis. Kč)		31. 12. 2017			Min. úč. obd.
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
Aktiva celkem					
B.	Dlouhodobý majetek	68 819	41 253	27 566	29 776
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	68 819	41 253	27 566	29 776
B. II. 1. 1.	Pozemky	2 527		2 527	2 527
B. II. 1. 2.	Stavby	66 292	41 253	25 039	27 249
Pasiva celkem					
A.	Vlastní kapitál	X	X	- 47 781	- 45 571
A. II.	Ážio a kapitálové fondy	X	X		
A. II. 2. 2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	X	X		
A. IV. 2.	Nerozdělená ztráta minulých let (-)	X	X	- 45 571	- 43 361
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	X	X	- 2 210	- 2 210

Zdroj: Vlastní práce autora

Tabulka 16 Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2017 – DHM (dle ČÚL)

(v tis. Kč)		Skutečnost v úč. Období	
		sledovaném	minulém
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti		
E. 1. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	- 2 210	- 2 210
***	Výsledek hospodaření za běžné období (+/-)	- 2 210	- 2 210

Zdroj: Vlastní práce autora

Nejprve provede společnost úpravy dle požadavků IFRS v jednotlivých kategoriích aktiv a pasiv za pomoci převodového můstku. Při převodu výkazů zpracovaných dle ČÚL na výkazy zpracované dle IFRS je nutné přehodnotit všechny skupiny majetku a správně je zařadit do jednotlivých kategorií. Přetřídění vybraných položek **rozvahy** je znázorněno v následující Tabulce 17.

Tabulka 17 Převodový můstek položek rozvahy - DHM

České účetní výkazy		Vykázání podle IFRS
Aktiva celkem		
B.	Dlouhodobý majetek	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	
B. II. 1. 1.	Pozemky	Pozemky, budovy, zařízení
B. II. 1. 2.	Stavby	Pozemky, budovy, zařízení
Pasiva celkem		
A.	Vlastní kapitál	
A. II.	Ážio a kapitálové fondy	
A. II. 2. 2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	Fond z přecenění
A. IV. 2.	Nerozdělená ztráta minulých let (-)	Nerozdělený zisk/ztráta
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+/-/	Nerozdělený zisk/ztráta

Zdroj: Vlastní práce autora

Vybrané položky **výsledovky** a jejich přetřídění jsou znázorněny v Tabulce 18.

Tabulka 18 Převodový můstek položek výsledovky - DHM

České účetní výkazy		Vykázání podle IFRS
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	
E. 1. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	Odpisy hmotných a nehmotných aktiv
***	Výsledek hospodaření za běžné období (+/-)	

Zdroj: Vlastní práce autora

V další části převodového můstku se musí položky upravit i o ostatní rozdíly. Jde zejména o rozdíly z důvodu rozdílných účetních postupů. Společnost proto upraví vybrané položky majetku o rozdíl vzniklý při ocenění těchto aktiv a rozdíl vzniklý v hodnotě odpisů, tak jak znázorňuje následující Tabulka 20 týkající se roku 2017. Pro úplnost je zde vypracována i Tabulka 19 rozdílů za rok 2016.

Tabulka 19 Převodová tabulka rozvahových účtů za rok 2016 – DHM (v tis. Kč)

Účet (ČÚL)	Název účtu	ČÚL	Rozdíl – úprava	IFRS
031	Pozemky	2 527	- 3 943	6 470
021	Budovy	66 292	1 982	64 310
081	Oprávkky k budovám	- 39 043	- 7 049	- 31 994
	Netto hodnota budovy	27 249	- 5 067	32 316
	Fond z přecenění		3 943	- 3 943
	VH - běžné období	2 210	399	1 811
428	VH – minulých let	43 361	4 668	38 693
Celkem		75 347	0	75 437

Zdroj: Vlastní práce autora

Rozdíly mezi ČÚL a IFRS:

- pozemek = 3 943 tis. Kč (přecenění na reálnou hodnotu)
- budova = 1 982 tis. Kč (odlišné počáteční ocenění aktiva)
- oprávkky = 7 049 tis. Kč (odlišná výše odpisované hodnoty, u IFRS také počítáno se zbytkovou hodnotou)

Výpočet výsledku hospodaření běžného období:

VH = odpisy roku 2016

Výpočet výsledku hospodaření minulých let (1998-2015):

VH dle ČÚL = 36 833 (odpisy) + 6 528 (úroky) = 43 361 tis. Kč

VH dle IFRS = 30 183 (odpisy) + 8 510 (úroky) = 38 693 tis. Kč

Tabulka 20 Převodová tabulka rozvahových účtů za rok 2017 – DHM (v tis. Kč)

Účet (ČÚL)	Název účtu	ČÚL	Rozdíl – úprava	IFRS
031	Pozemky	2 527	- 3 943	6 470
021	Budovy	66 292	1 982	64 310
081	Oprávkky k budovám	- 41 253	- 7 448	- 33 805
	Netto hodnota budovy	25 039	- 5 466	30 505
	Fond z přecenění		3 943	- 3 943
	VH - běžné období	2 210	399	1 811
428	VH – minulých let	45 571	5 067	40 504
Celkem		75 347	0	75 347

Zdroj: Vlastní práce autora

Rozdíly mezi ČÚL a IFRS:

- pozemek = 3 943 tis. Kč (přecenění na reálnou hodnotu)
- budova = 1 982 tis. Kč (odlišné počáteční ocenění aktiva)
- oprávky = 7 448 tis. Kč (odlišná výše odpisované hodnoty, u IFRS také počítáno se zbytkovou hodnotou)

Výpočet výsledku hospodaření běžného období:

VH = odpisy roku 2017

Výpočet výsledku hospodaření minulých let (1998-2016):

VH dle ČÚL = 39 043 (odpisy) + 6 528 (úroky) = 45 571 tis. Kč

VH dle IFRS = 31 994 (odpisy) + 8 510 (úroky) = 40 504 tis. Kč

Stejně jako u rozvahových účtů musí společnost upravit výsledkové položky o ostatní rozdíly, jak znázorňují následující Tabulky 21 a 22.

Tabulka 21 Převodová tabulka výsledkových účtů za rok 2016 – DHM (v tis. Kč)

Účet (ČÚL)	Název účtu	ČÚL	Rozdíl	IFRS
551	Odpisy	2 210	399	1 811
	VH - běžné období	- 2 210	- 399	- 1 811
Celkem		0	0	0

Zdroj: Vlastní práce autora

Rozdíly mezi odpisy jsou způsobeny odlišnou výší odpisované hodnoty (znázorněno výše u převodu rozvahových účtů).

Tabulka 22 Převodová tabulka výsledkových účtů za rok 2017 – DHM (v tis. Kč)

Účet (ČÚL)	Název účtu	ČÚL	Rozdíl	IFRS
551	Odpisy	2 210	399	1 811
	VH - běžné období	- 2 210	- 399	- 1 811
Celkem		0	0	0

Zdroj: Vlastní práce autora

Rozdíly mezi odpisy jsou způsobeny odlišnou výší odpisované hodnoty (znázorněno výše u převodu rozvahových účtů).

Po zohlednění a kontrole všech úprav může účetní jednotka přistoupit k sestavení účetních výkazů dle IFRS, pro účely této bakalářské práce jde o Výkaz o finanční situaci (rozvaha) a Výkaz o úplném výsledku (výsledovka).

V následujících Tabulkách 23 a 24 je naznačen způsob sestavení **rozvahy** a **výsledovky dle IFRS** - uvedeny pouze položky, u kterých je rozdíl oproti ČÚL.

Tabulka 23 Rozvaha k 31. 12. 2017 – DHM (dle IFRS)

(v tis. Kč)	2017	2016
AKTIVA		
Dlouhodobá aktiva		
Pozemky, budovy, zařízení	36 975	38 786
Aktiva celkem	36 975	38 786
Vlastní kapitál a závazky		
Vlastní kapitál		
Upsaný kapitál		
Fondy (+/-)	3 943	3 943
Nerozdělený zisk/(Neuhrazená ztráta)	- 42 315	- 40 504
Nekontrolní podíly		
Vlastní kapitál celkem	- 38 372	- 36 561
Vlastní kapitál a závazky celkem	- 38 372	- 36 561

Zdroj: Vlastní práce autora

Tabulka 24 Výsledovka k 31. 12. 2017 – DHM (dle IFRS)

Druhovité členění (v tis. Kč)	2017	2016
Odpisy	1 811	1 811
Zisk před zdaněním	- 1 811	- 1 811

Zdroj: Vlastní práce autora

Při bližším srovnání rozvahy a výsledovky, sestavených podle jednotlivých účetních systémů, může společnost zjistit dopady změn na výši vlastního kapitálu a výsledek hospodaření k 31. 12. 2017, jak je znázorněno v Tabulce 25.

Tabulka 25 Porovnání výše vlastního jmění a výsledku hospodaření – DHM

(v tis. Kč)	Vlastní jmění celkem	Výsledek hospodaření – běžné období
	31. 12. 2017	31. 12. 2017
ČÚL	- 47 781	- 2 210
IFRS	- 38 372	- 1 811
Rozdíl	9 409	399

Zdroj: Vlastní práce autora

Rozdíl ve výši vlastního kapitálu je způsoben rozdílem výsledku hospodaření za všechna účetní období.

4.3.2 Leasingy

U leasingů je postup převodu výkazů z české účetní legislativy na výkazy dle IFRS stejný jako u dlouhodobého majetku. Nejprve společnost sestaví výkaz rozvahy a zisku a ztrát dle ČÚL, což je naznačeno v Tabulkách 26 a 27.

Tabulka 26 Rozvaha k 31. 12. 2017 – leasingy (dle ČÚL)

(v tis. Kč)		31. 12. 2017			Min. úč. obd.
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
Aktiva celkem					
B.	Dlouhodobý majetek				
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek				
B. II. 2.	Hmotné movité věci a jejich soubory				
D.	Časové rozlišení aktiv			37	73
D. 1.	Náklady příštích období			37	73
Pasiva celkem					
A.	Vlastní kapitál	X	X	- 620	- 465
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	X	X		
A. IV. 2.	Nerozdělená ztráta minulých let (-)	X	X	- 465	- 310
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	X	X	- 155	- 155
C.	Závazky	X	X		
C. I.	Dlouhodobé závazky	X	X		

Zdroj: Vlastní práce autora

Tabulka 27 Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2017 - leasingy (dle ČÚL)

(v tis. Kč)		Skutečnost v úč. Období	
		Sledovaném	Minulém
A.	Výkonová spotřeba		
A. 3.	Služby		
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti		
E. 1. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady		
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	- 155	- 155
***	Výsledek hospodaření za běžné období (+/-)	- 155	- 155

Zdroj: Vlastní práce autora

Společnost za pomoci převodového můstku provede úpravy dle požadavků IFRS v jednotlivých kategoriích aktiv, pasiv, výnosů a nákladů. Přetřídění vybraných položek **rozvahy** je znázorněno v Tabulce 28.

Tabulka 28 Převodový můstek k položkám rozvahy - leasingy

České účetní výkazy		Vykázání podle IFRS
Aktiva celkem		
B.	Dlouhodobý majetek	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	
B. II. 2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	Pozemky, budovy, zařízení
D.	Časové rozlišení aktiv	
D. 1.	Náklady příštích období	Obchodní a jiné pohledávky
Pasiva celkem		
A.	Vlastní kapitál	
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	Nerozdělený zisk/ztráta
A. IV. 2.	Nerozdělená ztráta minulých let (-)	Nerozdělený zisk/ztráta
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/	Nerozdělený zisk/ztráta
C.	Závazky	
C. I.	Dlouhodobé závazky	Dlouhodobé obchodní a jiné závazky

Zdroj: Vlastní práce autora

V Tabulce 29 je znázorněno přetříděných vybraných položek **výsledovky**.

Tabulka 29 Převodový můstek položek výsledovky - leasingy

České účetní výkazy		Vykázání podle IFRS
A.	Výkonová spotřeba	
A. 3.	Služby	Ostatní náklady
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	
E. 1. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	Odpisy hmotných a nehmotných aktiv
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	Finanční náklady – úroky
***	Výsledek hospodaření za běžné období (+/-)	

Zdroj: Vlastní práce autora

Opět bude použit stejný postup jako u vykázání rozdílu u dlouhodobého majetku. Společnost upraví vybrané položky i o ostatní rozdíly. Rozdíly v části aktiv a pasiv jsou způsobeny odlišným způsobem vykazování finančního leasingu v IFRS a ČÚL. Společnost proto upraví vybrané položky majetku o rozdíl vzniklý při zařazení (IFRS) aktiva a rozdíl vzniklý při odpisování tohoto majetku, tak jak znázorňuje následující Tabulka 30 (v tis.). Pro úplnost je zde vypracována tabulka rozdílů za rok 2016.

Tabulka 30 Převodová tabulka rozvahových účtů za rok 2016 – leasingy (v tis. Kč)

Účet (ČÚL)	Název účtu	ČÚL	Rozdíl	IFRS
022	Vysokozdvížený vozík	0	- 669	669
082	Oprávky	0	257	- 257
	Netto hodnota vozíku	0	- 412	412
381	Náklady příštích období	73	73	0
321	Závazek z pronájmu	0	214	- 214
	VH - běžné období	155	48	107
428	VH – minulých let	310	76	234
Celkem		538	0	538

Zdroj: Vlastní práce autora

Rozdíly mezi ČÚL a IFRS:

- vysokozdvížený vozík = 669 tis. Kč (v IFRS zařazeno v majetku)
- oprávky k vozíku = 257 tis. Kč (v IFRS vozík odpisován jako vlastněné aktivum)
- náklady příštích období = 73 tis. Kč (v ČÚL časově rozlišené nájemné)
- závazek z pronájmu = 214 tis. Kč (v IFRS jako nesplacená část aktiva)

Výpočet výsledku hospodaření běžného období:

VH dle ČÚL = 155 tis. Kč (nájemné)

VH dle IFRS = 86 (oprávky) + 21 (úroky) = 107 tis. Kč

Výpočet výsledku hospodaření minulých let (2014-2015):

VH dle ČÚL = 310 tis. Kč (nájemné)

VH dle IFRS = 172 (odpisy) + 62 (úroky) = 234 tis. Kč

V Tabulce 31 jsou zobrazeny rozdíly rozvahových účtů roku 2017.

Tabulka 31 Převodová tabulka rozvahových účtů za rok 2017 – leasingy (v tis. Kč)

Účet (ČÚL)	Název účtu	ČÚL	Rozdíl	IFRS
022	Vysokozdvížený vozík	0	- 669	669
082	Oprávky	0	342	- 342
	Netto hodnota vozíku	0	- 327	327
381	Náklady příštích období	37	37	0
321	Závazek z pronájmu	0	111	- 111
	VH - běžné období	155	54	101
428	VH – minulých let	465	125	340
Celkem		657	0	657

Zdroj: Vlastní práce autora

Rozdíly mezi ČÚL a IFRS:

- vysokořzdvižný vozík = 669 tis. Kč (v IFRS zařazeno v majetku)
- oprávky k vozíku = 342 tis. Kč (v IFRS vozík odpisován jako vlastněné aktivum)
- náklady příštích období = 36 tis. Kč (v ČÚL časově rozlišené nájemné)
- závazek z pronájmu = 111 tis. Kč (v IFRS jako nesplacená část aktiva)

Výpočet výsledku hospodaření běžného období:

VH dle ČÚL = 155 tis. Kč (nájemné)

VH dle IFRS = 86 (oprávky) + 15 (úroky) = 101 tis. Kč

Výpočet výsledku hospodaření minulých let (2014-2016):

VH dle ČÚL = 465 tis. Kč (nájemné)

VH dle IFRS = 257 (odpisy) + 84 (úroky) = 340 tis. Kč

Stejně jako u rozvahových účtů musí společnost upravit výsledkové položky i o ostatní rozdíly, ty znázorňuje následující Tabulka 32.

Tabulka 32 Převodová tabulka výsledkových účtů za rok 2016 – leasingy (v tis. Kč)

Účet (ČÚL)	Název účtu	ČÚL	Rozdíl	IFRS
551	Odpisy	0	- 86	86
518	Ostatní náklady nájemné	155	155	0
562	Úroky	0	- 21	21
	VH - běžné období	- 155	- 48	- 107
Celkem		0	0	0

Zdroj: Vlastní práce autora

Rozdíly mezi ČÚL a IFRS:

- odpisy = 86 tis. Kč (odpisováno pouze dle IFRS)
- ostatní náklady nájemné = 155 tis. Kč (v ČÚL splátky účtovány jako nájemné)
- úroky = 21 tis. Kč (v IFRS úrok ze závazku z leasingu)

V následující Tabulce 33 jsou zobrazeny rozdíly výsledkových účtů za rok 2017.

Tabulka 33 Převodová tabulka výsledkových účtů za rok 2017 – leasingy (v tis. Kč)

Účet (ČÚL)	Název účtu	ČÚL	Rozdíl	IFRS
551	Odpisy	0	- 86	86
518	Ostatní náklady nájemné	155	155	0
562	Úroky	0	- 15	15
	VH - běžné období	- 155	- 54	- 101
Celkem		0	0	0

Zdroj: Vlastní práce autora

Rozdíly mezi ČÚL a IFRS:

- odpisy = 86 tis. Kč (odpisováno pouze dle IFRS)
- ostatní náklady nájemné = 155 tis. Kč (v ČÚL splátky účtovány jako nájemné)
- úroky = 15 tis. Kč (v IFRS úrok ze závazku z leasingu)

Společnost opět zohlední a zkontroluje všechny úpravy, poté může přistoupit k sestavení účetních výkazů dle IFRS. Závazky z titulu finančního leasingu se v souladu s požadavky standardu IAS 17 dělí na závazky splatné do 1 roku, od 1 roku do 5 let a nad 5 let, proto bude použito členění na závazky krátkodobé a dlouhodobé. V následujících Tabulkách 34 a 35 je naznačen možný způsob sestavení **rozvahy a výsledovky dle IFRS** - uvedeny pouze položky, u kterých je rozdíl oproti ČÚL.

Tabulka 34 Rozvaha k 31. 12. 2017 – leasingy (dle IFRS)

(v tis. Kč)	2017	2016
AKTIVA		
Dlouhodobá aktiva		
Pozemky, budovy, zařízení	327	412
Krátkodobá aktiva		
Obchodní a jiné pohledávky		
Aktiva celkem	327	412
Vlastní kapitál a závazky		
Vlastní kapitál		
Nerozdělený zisk/(Neuhrazená ztráta)	- 441	- 340
Vlastní kapitál celkem	- 441	- 340
Dlouhodobé závazky		
Dlouhodobé úvěry	0	214
Krátkodobé závazky		
Krátkodobé úvěry	111	0
	111	0
Vlastní kapitál a závazky celkem	- 330	- 126

Zdroj: Vlastní práce autora

Tabulka 35 Výsledovka k 31. 12. 2017 – leasingy (dle IFRS)

Druhové členění (v tis. Kč)	2017	2016
Odpisy	86	86
Finanční náklady – úroky	15	21
Zisk před zdaněním	- 101	- 107

Zdroj: Vlastní práce autora

Nakonec společnost porovná rozvahu a výsledovku, sestavenou podle jednotlivých účetních systémů a zjistí dopady změn na výši vlastního kapitálu a výsledek hospodaření k 31. 12. 2017, jak je znázorněno v následující Tabulce 36.

Tabulka 36 Porovnání výše vlastního jmění a výsledku hospodaření - leasingy

(v tis. Kč)	Vlastní jmění celkem	Výsledek hospodaření – běžné období
	31. 12. 2017	31. 12. 2017
ČÚL	- 620	- 155
IFRS	- 441	- 101
Rozdíl	179	54

Zdroj: Vlastní práce autora

Rozdíl ve výši vlastního kapitálu je způsoben rozdílem výsledku hospodaření za všechna účetní období.

4.3.3 Výpůjční náklady

V následujících Tabulkách 37 a 38 je zobrazeno v účetních výkazech zpracovaných dle ČÚL vykázání vybraných analyzovaných položek pořízení zásob.

Tabulka 37 Rozvaha k 31. 12. 2017 – výpůjční náklady (dle ČÚL)

(v tis. Kč)		31. 12. 2017			Min.úč.obd.
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
Aktiva celkem					
C.	Oběžná aktiva			6 500	
C. 1.	Zásoby			6 500	
C. I. 3.	Výrobky a zboží				
C. I. 3. 2.	Zboží	6 500		6 500	0
Pasiva celkem					
A.	Vlastní kapitál	X	X	- 718	
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	X	X		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období +/-	X	X	- 718	0
C.	Závazky	X	X	10 500	
C. I.	Dlouhodobé závazky	X	X	10 500	
C. I. 2.	Závazky k úvěrovým institucím	X	X	5 500	0
C. I. 6.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	X	X	5 000	0

Zdroj: Vlastní práce autora

Tabulka 38 Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2017 – výpůjční náklady (dle ČÚL)

(v tis. Kč)		Skutečnost v úč. Období	
		Sledovaném	Minulém
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	- 653	
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	- 653	
K.	Ostatní finanční náklady	- 65	
***	Výsledek hospodaření za běžné období (+/-)	- 718	

Zdroj: Vlastní práce autora

Přetřídění vybraných položek rozvahy je znázorněno v Tabulce 39 níže.

Tabulka 39 Převodový můstek položek rozvahy – výpůjční náklady

České účetní výkazy		Vykázání podle IFRS
Aktiva celkem		
C.	Oběžná aktiva	
C. 1.	Zásoby	
C. I. 3.	Výrobky a zboží	
C. I. 3. 2.	Zboží	Zásoby
Pasiva celkem		
A.	Vlastní kapitál	
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	Nerozdělený zisk/ztráta
A. IV. 2.	Nerozdělená ztráta minulých let (-)	Nerozdělený zisk/ztráta
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období /+/-	Nerozdělený zisk/ztráta
C.	Závazky	
C. I.	Dlouhodobé závazky	Dlouhodobé obchodní a jiné závazky
C. I. 2.	Závazky k úvěrovým institucím	Bankovní úvěr
C. I. 6.	Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	Dlouhodobé obchodní a jiné závazky

Zdroj: Vlastní práce autora

Přetříděných vybraných položek **výsledovky** je znázorněno v následující Tabulce 40.

Tabulka 40 Převodový můstek položek výsledovky – výpůjční náklady

České účetní výkazy		Vykázání podle IFRS
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	
J. 2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	Finanční náklady
K.	Ostatní finanční náklady	Finanční náklady
***	Výsledek hospodaření za běžné období (+/-)	

Zdroj: Vlastní práce autora

V další části převodového můstku společnost upraví i o ostatní rozdíly. Rozdíly způsobila aktivace úroků do hodnoty zásob a dále poplatků za sjednání úvěru. Společnost proto upraví položku zásob o tento rozdíl, tak jak znázorňuje Tabulka 41.

Tabulka 41 Převodová tabulka rozvahových účtů za rok 2017 – výpůjční náklady (v tis.)

Účet (ČÚL)	Název účtu	ČÚL	Rozdíl	IFRS
112	Zásoby – katalogy	6 500	- 227	6 727
461	Bankovní úvěry	5 500	0	5 500
	Úvěr matka	5 000	0	5 000
	VH - běžné období	718	227	491
Celkem		17 718	0	17 718

Zdroj: Vlastní práce autora

Rozdíly mezi ČÚL a IFRS:

- zásoby = 162 (dle IFRS aktivace úroků) + 65 (poplatky banky) = 227 tis. Kč

Výpočet výsledku hospodaření běžného období:

VH dle ČÚL = 65 (poplatky banky) + 653 (úroky) = 718 tis. Kč

VH dle IFRS = 491 tis. Kč (úroky)

Stejně jako u rozvahových účtů, společnost upraví výsledkové položky o ostatní rozdíly, jak ukazuje následující Tabulka 42. Protože byly katalogy pořizovány v průběhu roku 2017, budeme předpokládat výši nákladů v roce 2016 ve výši 0 Kč.

Tabulka 42 Převodová tabulka výsledkových účtů za rok 2017 – výpůjční náklady (v tis.)

Účet (ČÚL)	Název účtu	ČÚL	Rozdíl	IFRS
568	Ostatní finanční náklady	65	65	0
562	Úroky	653	162	491
	VH - běžné období	- 718	- 227	- 491
Celkem		0	0	0

Zdroj: Vlastní práce autora

Rozdíly mezi ČÚL a IFRS:

- poplatky banky = 65 tis. Kč (dle IFRS aktivace poplatků do hodnoty zásob)
- úroky = 162 tis. Kč (dle IFRS aktivace úroků do hodnoty zásob)

V následujících Tabulkách 43 a 44 je opět naznačen způsob sestavení **rozvahy a výsledovky dle IFRS** - uvedeny pouze položky, u kterých je rozdíl oproti ČÚL.

Tabulka 43 Rozvaha k 31. 12. 2017 – výpůjční náklady (dle IFRS)

(v tis. Kč)	2017	2016
AKTIVA		
Krátkodobá aktiva		
Zásoby	6 727	0
Aktiva celkem	6 727	0
Vlastní kapitál a závazky		
Vlastní kapitál		
Nerozdělený zisk/(Neuhrazená ztráta)	- 491	0
Vlastní kapitál celkem	- 491	0
Dlouhodobé závazky		
Bankovní úvěr	5 500	0
Dlouhodobé obchodní a jiné závazky	5 000	0
	10 500	0
Vlastní kapitál a závazky celkem	10 009	0

Zdroj: Vlastní práce autora

Tabulka 44 Výsledovka k 31. 12. 2017 – výpůjční náklady (dle IFRS)

Druhové členění (v tis. Kč)	2017	2016
Finanční náklady – úroky	491	0
Zisk před zdaněním	- 491	0

Zdroj: Vlastní práce autora

Opět společnost porovná rozvahu a výsledovku, sestavenou podle jednotlivých účetních systémů a zjistí dopady změn na výši vlastního kapitálu a výsledek hospodaření k 31. 12. 2017 tak, jak je znázorněno v Tabulce 45.

Tabulka 45 Porovnání výše vlastního jmění a výsledku hospodaření – výpůjční náklady

(v tis. Kč)	Vlastní jmění celkem	Výsledek hospodaření – běžné období
	31. 12. 2017	31. 12. 2017
ČÚL	- 718	- 718
IFRS	- 491	- 491
Rozdíl	227	227

Zdroj: Vlastní práce autora

Rozdíl ve výši vlastního kapitálu je způsoben rozdílem výsledku hospodaření za všechna účetní období.

5 ZÁVĚR

Tato bakalářská práce se zabývala rozdílným způsobem vykazování účetních informací v české účetní legislativě a IFRS. Byly zde analyzovány problémové oblasti dlouhodobého hmotného majetku, leasingů a výpůjčních nákladů.

V teoretické práci byl čtenář nejdříve seznámen se vznikem a vývojem účetnictví. Byla zmíněna nutná harmonizace národních účetních systémů. Byl zde popsán jak účetní systém, vedený dle české účetní legislativy, tak dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a byly porovnány postupy účtování. Porovnáním postupů účtování upravených dle ČÚL (zákon o účetnictví, prováděcí vyhlášky a české účetní standardy) s IFRS byly zjištěny rozdíly v obsahu vykazovaných dat. Rozdíly jsou způsobeny odlišným přístupem ke zpracování dat, IFRS je systém informační, zachycuje transakce důsledně podle jejich ekonomické podstaty na základě požadavků z praxe rozvinutých ekonomik, klade důraz na prezentaci výsledků – účetní závěrku. Naproti tomu český účetní systém klade důraz na zpracování dat v souladu s právní normou, forma má zde přednost před obsahem zpracovávaných dat. Účetní závěrka zpracovaná dle IFRS se odlišuje od účetní závěrky sestavené dle ČÚL především účelem, ke kterému je používána. V IFRS jsou účetní výkazy zdrojem dat pro majitele, investory a ostatní uživatele. Účetní závěrka zpracovaná dle ČÚL je zpracována především jako podklad ke správnému vyčíslení základu daně v daňovém přiznání, slouží tedy především potřebám státu.

V praktické části byly uvedené poznatky z teoretické části aplikovány na různé reálné situace, vzniklé u zmíněné obchodní společnosti. Byla zde použita data společnosti, která sice nemá povinnost sestavovat účetní závěrku dle IFRS, avšak její vlastníci, sídlící v Německu, požadují zpracování výkazů rozvahy a výsledovky i dle požadavků tohoto systému. U vybraných oblastí se práce zaměřila na zpracování účetnictví dle jednotlivých účetních systémů a zjištění důvodů vzniku rozdílů mezi nimi.

V oblasti **dlouhodobého hmotného majetku** byl zpracován způsob ocenění a odpisování u budovy a pozemku. **Oceňovací báze** v obou účetních systémech jsou definovány podobně, rozdíl vzniká při přecenění pozemku na reálnou hodnotu směrem nahoru, což ČÚL nepřipouští. Ocenění pozemku je ve výkazech, zpracovaných dle ČÚL, podhodnoceno. Další rozdíl, vznikající při ocenění budovy, vzniká při pořízení aktiva formou odložené platby, v ČÚL se zde nezohledňuje současná hodnota jako u IFRS. Ocenění budovy, které nezohledňuje současnou hodnotu, je naopak nadhodnoceno. V obou případech je sice ocenění aktiv v rozporu s věrným

obrazem v účetnictví, ale společnost musí oceňovat v souladu s ČÚL. **Odpisování** aktiv je u obou systémů podobné, rozdíl vznikl při zohlednění zbytkové hodnoty budovy. Díky uvažované zbytkové hodnotě došlo u postupu odpisování dle IFRS k poklesu nákladů. Při prodeji je možno od výnosů odečíst zbytkovou hodnotu, tím předcházet tvrdému daňovému dopadu v roce prodeje aktiva a zamezení zkreslení účetních výkazů. Pro společnost je toto zjištění určitě pozitivní. Instrument zbytkové hodnoty je v české účetní legislativě povolen od roku 2009. V oblasti odpisování je společnosti **doporučeno** začít kalkulovat se zbytkovou hodnotou aktiv, tím společnost minimalizuje rozdíly v oblasti odpisů a dodrží pravidlo věrného obrazu aktiva v účetnictví. Další otázkou k zamyšlení je, zda stanovení délky odpisování, vycházející ze zákona o dani z příjmů, je správné. Problém je v tom, že doba odpisování stanovená tímto zákonem je ve většině případů kratší než doba životnosti aktiva. Tento faktor má významný vliv na náklady společnosti i na konečný výsledek hospodaření.

V další části praktické práce je srovnávanou oblastí způsob vykazování finančního leasingu. **Finanční leasing** je oblastí, ve které se české účetní standardy a IFRS výrazně odlišují. Z pohledu ČÚL je majetek vykazován jako aktivum u pronajímatele, u nájemce je majetek veden pouze v podrozvahové evidenci a účtuje se o jednotlivých leasingových splátkách, které jsou časově rozlišovány do nákladů. Z pohledu IFRS je naopak majetek, při splnění podmínek, účtován do aktiv a zároveň jako závazek do pasiv. Opět je zde, při ocenění aktiva, pracováno se současnou hodnotou. Tento způsob vykazování zamezuje podhodnocení účetních výkazů. Je zřejmé, že vykazování dle IFRS vypovídá o skutečné ceně aktiv věrněji než vykazování dle ČÚL. Společnost zpracovává informace dle české účetní legislativy, proto i v účtování finančního leasingu se musí řídit těmito pravidly, pokud by společnost přecházela na IFRS, je v praktické části znázorněn možný postup vykazování dle IFRS.

V poslední části analýzy je srovnávána oblast **výpůjčních nákladů** vzniklých s pořízením aktiv. Jak již bylo v analytické části zmíněno, dle ČÚL může být aktivován pouze smluvní úrok, ostatní výpůjční náklady (transakční náklady úvěrových nástrojů, diskonty apod.) nikoliv. Ovšem aktivovat úrokové náklady do pořizovací ceny zásob není v ČÚL povoleno. Protože společnost OBO vykazuje dle ČÚL, musí všechny výpůjční náklady, spojené s pořízením zásob, účtovat do nákladů v období, se kterým časově souvisí. To způsobuje snížení hospodářského výsledku a podhodnocení hodnoty zásob, vypovídací schopnost výkazů je opět zkreslená. Dle IFRS je nutné pro aktivaci výpůjčních nákladů do pořizovací ceny aktiva splnit podmínku způsobilosti. Mezi způsobilá aktiva tak patří i zásoby, pokud jsou pořizovány v delším časovém úseku a výpůjční náklady lze přímo účelově vztáhnout k jejich akvizici nebo

výrobě. Takto aktivovaný úrok a finanční náklad, vzniklý při zpracování úvěrové smlouvy, způsobuje rozdíly vzniklé mezi ČÚL a IFRS.

V části vykazání rozdílů v účetní závěrce zpracované dle IFRS je, na základě provedené analýzy, vytvořen obecný návod a zpracována vhodná metodika pro převod účetní závěrky sestavené dle české účetní legislativy na účetní závěrku vykázanou dle IFRS. Při převodu české účetní závěrky na závěrku, zpracovanou dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, je nutné provést řadu účetních operací a provést testy účetních položek. Převod je prováděn za pomoci převodového můstku z účetních výkazů zpracovaných dle ČÚL na výkazy zpracované dle IFRS. Takto překlopené výkazy musí být ještě upraveny na základě převodových tabulek o úpravy vzniklé odlišným způsobem účtování. Pro účely této práce byly překlopeny výkazy rozvahy a výsledovky. Na konci každé zpracovávané oblasti je zobrazen dopad rozdílů na výši vlastního jmění a výsledku hospodaření.

Jak z výše zmíněného vyplývá, i přes snahu o harmonizaci českého účetního systému s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, existuje stále řada významných rozdílů, což velmi komplikuje život společností, které jsou nuceny, z nějakého důvodu, vykazovat dle IFRS. Společnosti se snaží tuto problematiku řešit buď vedením dvojího účetnictví (dle ČÚL i IFRS) nebo za pomoci převodového můstku. Převod účetní závěrky není zdaleka lehký úkol. Nejde pouze o formální překlopení účetní závěrky, zpracované dle ČÚL, na závěrku zpracovanou dle IFRS. Tato akce vyžaduje návrat do období (nejen do jednoho, ale všech předcházejících), ve kterých musíme posoudit každé události, transakce či okolnosti a zachytit je takovým způsobem, jakým by je upravil standard IFRS. Jde o velmi pracný a složitý proces, který klade velké nároky na znalosti problematiky obou systémů. Převodový můstek tak, jak je prezentován v předešlé části, lze aplikovat pouze u malých a středních společností, kde není velké množství transakcí. Velké společnosti jsou nuceny vést dvojí účetnictví.

Nejlepším možným řešením by byla, pro společnosti sestavující závěrku podle IFRS povinně nebo na základě jejich svobodné vůle, možnost vykazování dle tohoto systému a takto zjištěný výsledek hospodaření by byl uznán jako základ daně pro výpočet daně z příjmů. Jistě by toto uvítaly i společnosti, které sice nemají povinnost vést účetnictví dle IFRS, ale záleží jim na vypovídací hodnotě jimi sestavených výkazů. V tomto ohledu jsou společnosti, sestavující výkazy dle české účetní legislativy, znevýhodněny v očích možných investorů nebo ostatních uživatelů.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

About us, 2017. *IFRS®* [online]. London: IFRS FOUNDATION [cit. 2017-11-28]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/about-us/>

BOHUŠOVÁ, Hana, 2008. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

Das ist OBO, 2017. *OBO BETTERMANN* [online]. Menden: OBO Bettermann Holding GmbH & Co. KG [cit. 2018-04-09]. Dostupné z: <https://www.obo.de/unternehmen/das-ist-obo/historie/>

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2011. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 327 s. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-3652-2.

FICBAUER, Jiří, 2016. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Vydání první. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 176 s. ISBN 978-802145390-6.

HORA, Michal, 2006. Počátky účetnictví. *Český finanční a účetní časopis* [online]. 2006. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1(3), 80-85 [cit. 2017-11-28]. ISSN 1805-4838. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/180>

IFRS do kapsy 2015, 2015. In: *Deloitte*. [online]. Praha: Deloitte, 30.9.2015, 160 s. [cit. 2017-11-23]. Dostupné z: www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf

JANHUBA, Miroslav, 2014. 120 let od (ne)vydání českého překladu knihy „Pojednání o účetnictví“ od Luca Pacioliho: Diskuze k historii účetnictví. *Český finanční a účetní časopis* [online]. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 9(1), 118-124, s. 118-124 [cit. 2017-11-28]. ISSN 1805-4838. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/385>

Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012, 2013. In: *Pwc: Publikace* [online]. Praha: © 2017 PwC. PwC. PricewaterhouseCoopers, s. 79 [cit. 2017-11-23]. Dostupné z: www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf

Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních

standardů účetního výkaznictví (IFRS) [online], 2011. Praha: Komora auditorů ČR, výbor pro IFRS, 19 [cit. 2017-11-23]. Dostupné z: www.kacr.cz/file/3878/Priloha-A8-2011-Metodicka%20pomucka.pdf

Obecné informace: České účetní standardy, 2017. In: *F. FINANČNÍ SPRÁVA* [online]. Praha: Finanční správa [cit. 2017-11-28]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-prijmu/ucetnictvi/obecne-informace#standards>

RYNEŠ, Petr, 2012. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2012*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 1095 s. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-714-0.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2005. *Základy finančního účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Ekopress, 331 s. ISBN 80-861-1995-5.

Vyhláška č. 500/2002 Sb.: kterou se provádí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, 2002. In: *Sbírka zákonů*. ročník 2002, částka 174, s. 9690-9896.

Výroční zpráva 2016, 2017. In: *Veřejný rejstřík a Sbírka listin* [online]. Praha: Ministerstvo spravedlnosti České republiky [cit. 2018-04-09]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=49111405&subjektId=448300&spis=116027>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, 1991. In: *Sbírka zákonů*. Praha: Federální ministerstvo vnitra, ročník 1991, částka 107, číslo 563, s. 2802-2816.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, 1992. In: *Sbírka zákonů*. částka 117, s. 3473-3491.

7 SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Oceňovací základny.....	19
Tabulka 2 Výpočet úroků a dlužné částky úvěru u budovy (ČÚL).....	31
Tabulka 3 Poměrná výše úroku určeného k aktivaci u budovy (ČÚL)	31
Tabulka 4 Výpočet úroků a dlužné částky úvěru u budovy (IFRS)	34
Tabulka 5 Poměrná výše úroku určeného k aktivaci u budovy (IFRS).....	34
Tabulka 6 Odpisový plán budovy (dle ČÚL)	37
Tabulka 7 Odpisový plán budovy (dle IFRS).....	38
Tabulka 8 Splátkový kalendář - leasing	40
Tabulka 9 Výpočet současné hodnoty - leasing	42
Tabulka 10 Výpočet úroků a dlužné částky - leasing.....	42
Tabulka 11 Uhrazené zálohové platby za zásoby.....	44
Tabulka 12 Zaplacená výše úroků z úvěru v roce 2017 - zásoby.....	45
Tabulka 13 Výpočet průměrných kumulovaných výdajů - zásoby	46
Tabulka 14 Výpočet průměrné hodnoty úvěru - zásoby.....	47
Tabulka 15 Rozvaha k 31. 12. 2017 – DHM (dle ČÚL)	51
Tabulka 16 Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2017 – DHM (dle ČÚL)	51
Tabulka 17 Převodový můstek položek rozvahy - DHM.....	52
Tabulka 18 Převodový můstek položek výsledovky - DHM	52
Tabulka 19 Převodová tabulka rozvahových účtů za rok 2016 – DHM (v tis. Kč)	53
Tabulka 20 Převodová tabulka rozvahových účtů za rok 2017 – DHM (v tis. Kč)	53
Tabulka 21 Převodová tabulka výsledkových účtů za rok 2016 – DHM (v tis. Kč).....	54
Tabulka 22 Převodová tabulka výsledkových účtů za rok 2017 – DHM (v tis. Kč).....	54
Tabulka 23 Rozvaha k 31. 12. 2017 – DHM (dle IFRS).....	55
Tabulka 24 Výsledovka k 31. 12. 2017 – DHM (dle IFRS).....	55
Tabulka 25 Porovnání výše vlastního jmění a výsledku hospodaření – DHM	55
Tabulka 26 Rozvaha k 31. 12. 2017 – leasingy (dle ČÚL)	56
Tabulka 27 Výkaz zisku a ztráty k 31. 12.2017 - leasingy (dle ČÚL)	56
Tabulka 28 Převodový můstek k položkám rozvahy - leasingy.....	57
Tabulka 29 Převodový můstek položek výsledovky - leasingy	57
Tabulka 30 Převodová tabulka rozvahových účtů za rok 2016 – leasingy (v tis. Kč)	58
Tabulka 31 Převodová tabulka rozvahových účtů za rok 2017 – leasingy (v tis. Kč)	58
Tabulka 32 Převodová tabulka výsledkových účtů za rok 2016 – leasingy (v tis. Kč).....	59

Tabulka 33 Převodová tabulka výsledkových účtů za rok 2017 – leasingy (v tis. Kč).....	60
Tabulka 34 Rozvaha k 31. 12. 2017 – leasingy (dle IFRS).....	60
Tabulka 35 Výsledovka k 31. 12. 2017 – leasingy (dle IFRS).....	61
Tabulka 36 Porovnání výše vlastního jmění a výsledku hospodaření - leasingy	61
Tabulka 37 Rozvaha k 31. 12. 2017 – výpůjční náklady (dle ČÚL).....	62
Tabulka 38 Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2017 – výpůjční náklady (dle ČÚL)	62
Tabulka 39 Převodový můstek položek rozvahy – výpůjční náklady	63
Tabulka 40 Převodový můstek položek výsledovky – výpůjční náklady	63
Tabulka 41 Převodová tabulka rozvahových účtů za rok 2017 – výpůjční náklady (v tis.).....	63
Tabulka 42 Převodová tabulka výsledkových účtů za rok 2017 – výpůjční náklady (v tis.) ...	64
Tabulka 43 Rozvaha k 31. 12. 2017 – výpůjční náklady (dle IFRS)	64
Tabulka 44 Výsledovka k 31. 12. 2017 – výpůjční náklady (dle IFRS)	65
Tabulka 45 Porovnání výše vlastního jmění a výsledku hospodaření – výpůjční náklady	65

8 SEZNAM ZKRATEK

ČÚL – Česká účetní legislativa

ČÚS - České účetní standardy

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

EU - Evropská unie

ES – Evropská směrnice

IAS - International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy

IASB - International Accounting Standards Board – Rada pro mezinárodní účetní standardy

IASC - International Accounting Standards Committee – Výbor pro mezinárodní účetní standardy

IASCF - Accounting Standards Committee Foundation - Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy

IFRS - International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

US GAAP - Generally Accepted Accounting Principles – Všeobecně uznávané účetní principy

SAC - Standing Advisory Committee – Poradní sbor pro standardy

SIC - Standard Interpretations Committee – Stálý interpretační výbor

IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví

OBO - Ohne Bohren- bez vrtání

9 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha I: Rozvaha dle ČÚL

Příloha II: Výsledovka (Výkaz zisku a ztráty) dle ČÚL

Příloha III: Rozvaha (Výkaz o finanční situaci) dle IFRS

Příloha IV: Výsledovka (Výkaz o úplném výsledku) dle IFRS

10 PŘÍLOHY

Příloha I: Rozvaha dle ČÚL

ROZVAHA k 31.12 2017 (v tis. Kč)						
Označ.	AKTIVA	řádek	31.12.2017			Min.úč.obd.
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
A	B	c	1	2	3	4
	A K T I V A C E L K E M	1				
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	2				
B.	Dlouhodobý majetek	3				
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	4				
1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	5				
2.	Ocenitelná práva	6				
2.1.	Software	7				
2.2.	Ostatní ocenitelná práva	8				
3.	Goodwill	9				
4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	10				
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11				
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12				
5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	13				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	14				
1.	Pozemky a stavby	15				
1.1.	Pozemky	16				
1.2.	Stavby	17				
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	18				
3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	19				
4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	20				
4.1.	Pěstitelské celky trvalých porostů	21				
4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	22				
4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	23				
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	24				
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	25				
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	26				
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	27				
1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	28				
2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	29				
3.	Podíly - podstatný vliv	30				

4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	31				
5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	32				
6.	Zápůjčky a úvěry – ostatní	33				
7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	34				
7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	35				
7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	36				
C.	Oběžná aktiva	37				
C.I.	Zásoby	38				
1.	Materiál	39				
2.	Nedokončená výroba a polotovary	40				
3.	Výrobky a zboží	41				
3.1.	Výrobky	42				
3.2.	Zboží	43				
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	44				
5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	45				
C.II.	Pohledávky	46				
1.	Dlouhodobé pohledávky	47				
1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	48				
1.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	49				
1.3.	Pohledávky - podstatný vliv	50				
1.4.	Odložená daňová pohledávka	51				
1.5.	Pohledávky – ostatní	52				
1.5.1.	Pohledávky za společníky	53				
1.5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	54				
1.5.3.	Dohadné účty aktivní	55				
1.5.4.	Jiné pohledávky	56				
2.	Krátkodobé pohledávky	57				
2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	58				
2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	59				
2.3.	Pohledávky - podstatný vliv	60				
2.4.	Pohledávky – ostatní	61				
2.4.1.	Pohledávky za společníky	62				
2.4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	63				
2.4.3.	Stát - daňové pohledávky	64				
2.4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	65				
2.4.5.	Dohadné účty aktivní	66				
2.4.6.	Jiné pohledávky	67				
C.III.	Krátkodobý finanční majetek	68				
1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	69				
2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	70				
C.IV.	Peněžní prostředky	71				
1.	Peněžní prostředky v pokladně	72				

2.	Peněžní prostředky na účtech	73				
D.	Časové rozlišení aktiv	74				
1.	Náklady příštích období	75				
2.	Komplexní náklady příštích období	76				
3.	Příjmy příštích období	77				

Označ.	PASIVA	řádek	31.12.2017	Min.úč.obd.
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM	73		
A.	Vlastní kapitál	74		
A.I.	Základní kapitál	75		
1.	Základní kapitál	76		
2.	Vlastní podíly (-)	77		
3.	Změny základního kapitálu	78		
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	79		
1.	Ážio	80		
2.	Kapitálové fondy	81		
2.1.	Ostatní kapitálové fondy	82		
2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	83		
2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	84		
2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	85		
2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	86		
A.III.	Fondy ze zisku	87		
1.	Ostatní rezervní fondy	88		
2.	Statutární a ostatní fondy	89		
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	90		
1.	Nerozdělený zisk minulých let	91		
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	92		
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	93		
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	94		
A.VI.	Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	95		
B. + C.	Cizí zdroje	96		
B.	Rezervy	97		
1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	98		
2.	Rezerva na daň z příjmů	99		
3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	100		
4.	Ostatní rezervy	101		
C.	Závazky	102		
C.I.	Dlouhodobé závazky	103		
1.	Vydané dluhopisy	104		
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	105		
1.2.	Ostatní dluhopisy	106		

2.	Závazky k úvěrovým institucím	107		
3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	108		
4.	Závazky z obchodních vztahů	109		
5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	110		
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	111		
7.	Závazky - podstatný vliv	112		
8.	Odložený daňový závazek	113		
9.	Závazky – ostatní	114		
9.1.	Závazky ke společníkům	115		
9.2.	Dohadné účty pasivní	116		
9.3.	Jiné závazky	117		
C.II.	Krátkodobé závazky	118		
1.	Vydané dluhopisy	119		
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	120		
1.2.	Ostatní dluhopisy	121		
2.	Závazky k úvěrovým institucím	122		
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	123		
4.	Závazky z obchodních vztahů	124		
5.	Krátkodobé směnky k úhradě	125		
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	126		
7.	Závazky - podstatný vliv	127		
8.	Závazky – ostatní	128		
8.1.	Závazky ke společníkům	129		
8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	130		
8.3.	Závazky k zaměstnancům	131		
8.4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	132		
8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	133		
8.6.	Dohadné účty pasivní	134		
8.7.	Jiné závazky	135		
D.	Časové rozlišení pasiv	136		
1.	Výdaje příštích období	137		
2.	Výnosy příštích období	138		

Zdroj: Vlastní zpracování dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Příloha II: Výsledovka (Výkaz zisku a ztráty) dle ČÚL

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY za účetní období 2017 (v tis. Kč)				
Označ.	TEXT	řádek	Skutečnost v úč. období	
			sledovaném	minulém
a	B	C	1	2
I.	Tržby za prodej výrobků a služeb	1		
II.	Tržby za prodej zboží	2		
A.	Výkonová spotřeba	3		
1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	4		
2.	Spotřeba materiálu a energie	5		
3.	Služby	6		
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	7		
C.	Aktivace (-)	8		
D.	Osobní náklady	9		
1.	Mzdové náklady	10		
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11		
2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12		
2.2.	Ostatní náklady	13		
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	14		
1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15		
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	16		
1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné	17		
2.	Úpravy hodnot zásob	18		
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19		
III.	Ostatní provozní výnosy	20		
1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21		
2.	Tržby z prodaného materiálu	22		
3.	Jiné provozní výnosy	23		
F.	Ostatní provozní náklady	24		
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25		
2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26		
3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	27		
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28		
5.	Jiné provozní náklady	29		
*	Provozní výsledek hospodaření	27		
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	28		
1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	29		
2.	Ostatní výnosy z podílů	30		

G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	31		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	32		
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	33		
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	34		
H.	Náklady související z ostatním dlouhodobým finančním majetkem	35		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	36		
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	37		
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	38		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	39		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	40		
1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	41		
2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	42		
VII.	Ostatní finanční výnosy	43		
K.	Ostatní finanční náklady	44		
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	45		
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	46		
L.	Daň z příjmů	47		
1.	Daň z příjmů splatná	48		
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	49		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	50		
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	51		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	52		
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	53		

Zdroj: Vlastní zpracování dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Příloha III: Rozvaha (Výkaz o finanční situaci) dle IFRS

(v Kč)	20X7	20X6
AKTIVA		
Dlouhodobá aktiva		
Pozemky, budovy, zařízení	X	X
Goodwill	X	X
Jiný nehmotný majetek	X	X
Investice v přidružených společnostech	X	X
Jiné finanční investice k prodeji	X	X
	X	X
Krátkodobá aktiva		
Zásoby	X	X
Obchodní a jiné pohledávky	X	X
Jiná krátkodobá aktiva	X	X
Hotovost a peněžní ekvivalenty	X	X
Aktiva celkem	X	X
Vlastní kapitál a závazky		
Vlastní kapitál		
Upsaný kapitál	X	X
Fondy (+/-)	X	X
Nerozdělený zisk/(Neuhrazená ztráta)	X	X
Nekontrolní podíly	X	X
Vlastní kapitál celkem	X	X
Dlouhodobé závazky		
Dlouhodobé úvěry	X	X
Odložená daň	X	X
Dlouhodobé rezervy	X	X
	X	X
Krátkodobé závazky		
Závazky z obchodního styku a jiné závazky	X	X
Krátkodobé úvěry	X	X
Krátkodobá část dlouhodobých úvěrů	X	X
Splatná daň ze zisku	X	X
Krátkodobé rezervy	X	X
	X	X
Vlastní kapitál a závazky celkem	X	X

Zdroj: (Šrámková, Janoušková a Vojáčková, 2009, s. 24)

Příloha IV: Výsledovka (Výkaz o úplném výsledku) dle IFRS

Druhové členění	Kč
Tržby	X
Ostatní provozní výnosy	X
Změny zásob hotových výrobků a nedokončené výroby	+/- X
Vlastní výkony a jejich aktivace	X
Spotřeba surovin a spotřebního materiálu	- X
Osobní náklady	- X
Odpisy	- X
Snížení hodnoty budov a zařízení	- X
Ostatní náklady	- X
Finanční náklady	- X
Výnosy z přidružených společností	X
Zisk před zdaněním	X
Daň ze zisku	X
Zisk po zdanění	X
Přiřaditelný:	
Většinovým vlastníkům	X
Nekontrolním podílům	X

Zdroj: (Šrámková, Janoušková a Vojáčková, 2009, s. 26)