

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Účetní závěrka dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a dle českých účetních standardů u vybrané organizace**

**Kateřina Richterová**

© 2015 ČZU v Praze

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Kateřina Richterová

Hospodářská a kulturní studia

Název práce

Účetní závěrka dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a dle českých účetních standardů u vybrané organizace

Název anglicky

Closing Financial Statement According to International Accounting Standards and According to Czech Accounting Standards for the Selected Organization

---

**Cíle práce**

Cílem práce je zhodnotit základní rozdíly roční závěrky účetní jednotky sestavené dle českých účetních standardů v porovnání s mezinárodními standardy a tyto rozdíly aplikovat na příkladu podnikatelského subjektu.

**Metodika**

Na základě nashromážděných informací z odborné literatury a vlastních znalostí byla provedena syntéza výchozí znalostní báze. V praktické části práce byly použity informace získané ze znalostní báze i ze zavedené praxe u účetní jednotky. Na základě těchto informací byla provedena případová studie ve zvolené společnosti, ve které byly odhaleny základní odlišnosti mezi účetní závěrkou sestavenou dle českých účetních standardů a dle mezinárodních standardů IAS/IFRS. V závěru práce jsou implementovány výhody a úskalí obou účetních závěrek a jsou navržena některá opatření, která by vedla ke zmírnění rozdílů mezi účetní závěrkou sestavenou dle českých účetních standardů a dle mezinárodních standardů IAS/IFRS.

**Doporučený rozsah práce**

60 až 80 stran

**Klíčová slova**

České účetní standardy, mezinárodní standardy, IAS/IFRS, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, aktiva, pasiva, náklady, výnosy.

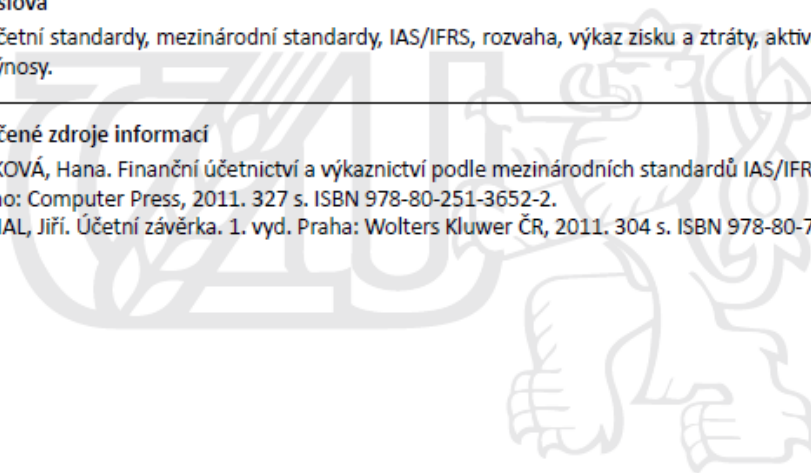
---

**Doporučené zdroje informací**

DVOŘÁKOVÁ, Hana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS. 1. vyd.

Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

STROUHAL, Jiří. Účetní závěrka. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 304 s. ISBN 978-80-7357-692-9.



---

**Předběžný termín obhajoby**

2015/16 ZS – PEF

**Vedoucí práce**

Ing. Pavel Štáfek

**Garantující pracoviště**

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 29. 9. 2014

Ing. Helena Čermáková, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 11. 11. 2014

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 26. 11. 2015

### Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Účetní závěrka dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a dle českých účetních standardů u vybrané organizace" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu literatury na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 26.11. 2015

---

## Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala mému vedoucímu práce Ing. Pavlu Štáfkovi za jeho odborné připomínky a vstřícné vedení při vypracování této diplomové práce. Stejně tak bych chtěla poděkovat všem svým kolegům ze společnosti B. Braun Medical s.r.o., kteří svými radami přispěli k vypracování praktické části této diplomové práce. V neposlední řadě děkuji své rodině za veškerou podporu, kterou mi poskytovali po celou dobu mého studia.

# Účetní závěrka dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a dle českých účetních standardů u vybrané organizace

---

## Closing Financial Statement According to International Financial Reporting Standards and According to Czech Accounting Standards for the Selected Organization

### **Souhrn**

Předkládaná diplomová práce představuje účetní závěrku dle českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Teoretická část je čerpána z odborné literatury a je doplněna o informace z jednotlivých zákonů a vyhlášek vztahující se k tématu účetnictví a účetní závěrky.

Praktická část této diplomové práce je zaměřena na představení vybrané společnosti, která se zabývá vývojem, výrobou a prodejem prostředků zdravotnické techniky a léčiv. Na základě získaných informací z teoretické části je následně představena účetní závěrka vybrané organizace a jsou uvedeny příklady rozdílů účetní závěrky sestavované dle českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Závěrem práce je zhodnocení rozdílů účetní závěrky a celkové zhodnocení vybrané účetní jednotky. Tato část diplomové práce se dále věnuje návrhu opatření, která povedou ke zmírnění rozdílů účetní závěrky.

### **Summary**

This thesis presents financial statements according to Czech Accounting Standards and International Financial Reporting Standards. The theoretical part is drawn from the literature and is supplemented by information from the laws and regulations relating to the issue of accounting and financial statements.

The practical part of this thesis is focused on the characteristic of selected company engaged in the development, production and sale of medical devices and pharmaceuticals. Based on the information obtained from the theoretical part is presented financial

statements of the selected organizations are the examples of differences in financial statements according to Czech Accounting Standards and International Financial Reporting Standards.

The conclusion evaluates the differences of the financial statements and the overall evaluation of the selected entity. This part of the thesis also deals with the draft measures that will eliminate the differences in the financial statements.

**Klíčová slova:** české účetní standardy, mezinárodní standardy účetního výkaznictví, IAS/IFRS, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, aktiva, pasiva, náklady, výnosy

**Keywords:** czech accounting standards, international financial reporting standards, IAS/IFRS, balance sheet, profit and loss account, assets, liabilities, costs, returns

## OBSAH

1	ÚVOD .....	9
2	CÍLE PRÁCE A METODIKA .....	11
2.1	Cíle práce .....	11
2.2	Metodika .....	11
3	TEORETICKÁ ČÁST .....	13
3.1	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví .....	13
3.1.1	Vznik a vývoj IAS/IFRS .....	13
3.1.2	Koncepční rámec IAS/IFRS.....	14
3.1.3	Mezinárodní harmonizace účetnictví .....	15
3.2	České účetní standardy.....	17
3.2.1	Vývoj účetnictví.....	17
3.2.2	Česká účetní legislativa.....	18
3.3	Účetní závěrka dle českých účetních standardů.....	22
3.3.1	Vlastnosti účetní závěrky dle českých účetních standardů .....	24
3.3.2	Obsah účetní závěrky dle českých účetních standardů .....	25
3.4	Účetní závěrka dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví .....	33
3.4.1	Vlastnosti účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví .....	34
3.4.2	Obsah účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	35
4	PRAKTICKÁ ČÁST .....	42
4.1	Charakteristika společnosti B. Braun Medical s.r.o., Česká republika .....	42
4.2	Účetnictví společnosti B. Braun Medical s.r.o. ....	43
4.3	Účetní závěrka společnosti B. Braun Medical s.r.o. ....	44
4.3.1	Srovnání mezi závěrkami dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a českých účetních standardů .....	49
5	ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ A DOPORUČENÍ .....	65
6	ZÁVĚR .....	70
7	SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ .....	72
8	SEZNAM TABULEK .....	75
9	SEZNAM OBRÁZKŮ .....	76
10	PŘÍLOHA .....	77



# 1 ÚVOD

Globalizace, jako soubor mnoha provázaných procesů, v současné době zasahuje do všech oblastí lidského života. Ovlivňuje společnost na úrovni sociální, technologické, kulturní, politické i ekonomické. Ekonomická globalizace spočívá v propojování světových ekonomik a trhů. Významným činitelem jsou zde nejen národní ekonomiky, ale také nadnárodní společnosti, které mohou působit za hranicemi vlastního státu. Díky těmto zahraničním investicím dochází k nárůstu mezinárodního obchodu a celosvětovému hospodářskému růstu. Stěžejním prvkem se tedy stávají informace o společnostech, především pak informace o výsledcích hospodaření podnikatelských subjektů. Účetnictví je nositelem těchto zásadních informací, a proto se v současnosti klade velký důraz na harmonizaci procesů účetnictví. Důvodem, proč je takový tlak na podnikatelské subjekty vyvíjen, je požadavek, aby výstupy o výsledcích hospodaření byly vzájemně srovnatelné, což je velmi zásadní například pro zahraniční investory apod.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), které vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB), je vedle americké obecně přijímané účetní zásady (US GAAP), jedním z nejdůležitějších souborů standardů účetního výkaznictví na světě. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví upravují způsob sestavování účetních závěrek, jejichž cílem je dosáhnout jisté míry srovnatelnosti a transparentnosti v globálním měřítku.

Tím, že se Česká republika stala 1. května 2004 členem Evropské unie, se zavázala k harmonizaci účetnictví s pravidly Evropské unie. V současné době v České republice používají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví účetní jednotky, které jsou obchodní společnosti emitující cenné papíry na regulovaných trzích a to pro účtování i sestavování účetní závěrky.

Evropská unie prosazuje vedení účetnictví dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, a proto se česká legislativa snaží o implementaci těchto prvků do legislativy upravující vedení účetnictví dle českých právních a tím umožnit porovnání účetních závěrek českých podnikatelských subjektů se zahraničními. Určení rozdílů v sestavování

účetních závěrek dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a českých účetních standardů je téma, kterým se zabývá tato diplomová práce.

## **2 CÍLE PRÁCE A METODIKA**

### **2.1 Cíle práce**

Cílem diplomové práce je na základě literární rešerše odborných dokumentů představit a dále zhodnotit základní rozdíly roční závěrky účetní jednotky sestavené dle českých účetních standardů v porovnání s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Celá práce je rozdělena na část teoretickou a část praktickou. Cílem teoretické části diplomové práce je vymezení základních pojmů, popis základních rozdílů účetních závěrek a vytvoření teoretického základu pro sestavení praktické části práce. Cílem praktické části diplomové práce je charakteristika vybrané společnosti a vytvoření případové studie u konkrétní účetní jednotky. Na základě vyhodnocení případové studie jsou určeny rozdíly účetních závěrek a jednotlivé výhody či nevýhody. Na základě provedené případové studie jsou navržena opatření, která povedou ke zmírnění rozdílů mezi účetní závěrkou sestavenou dle českých účetních standardů a dle mezinárodních účetních standardů.

### **2.2 Metodika**

Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část. Část teoretická byla vypracována metodami kvantitativního charakteru. Jedná se o metodu analýzy a poté syntézy obsahu odborné literatury, právních předpisů a dalších zdrojů. Teoretická východiska poskytla nezbytné informace pro zpracování praktické části diplomové práce. Praktická část je vypracována kombinací kvalitativních a kvantitativních metod. Charakteristika organizace je provedena na základě dostupných dokumentů, převážně internetových zdrojů. Praktická část obsahuje případovou studii u vybrané společnosti. Případová studie, jako kvalitativní metoda sběru informací, je zvolena proto, že poskytla detailní informace o roční účetní závěrce jednoho konkrétního případu a přispěla tím k porozumění zkoumané problematice účetních závěrek dle českých účetních standardů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Zpracování teoretické části předcházelo sběr dat k problematice účetní závěrky z pohledu českých účetních standardů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Na

základě nashromážděných informací z odborné literatury a vlastních znalostí byla provedena syntéza výchozí znalostní báze.

V praktické části diplomové práce jsou použity informace získané ze znalostní báze i ze zavedené praxe u účetní jednotky. Na základě těchto informací byla provedena případová studie ve zvolené společnosti B. Braun Medical s.r.o., v které byly odhaleny základní odlišnosti mezi účetní závěrkou sestavenou dle českých účetních standardů a dle mezinárodních standardů IAS/IFRS. Charakteristika této společnosti umožnila praktický pohled na zkoumanou problematiku. Informace o této společnosti byly získány z internetových a intranetových stránek společnosti B. Braun Medical s.r.o. a z vedeného účetnictví.

Pro splnění dílčího cíle diplomové práce, tedy určení výhod a nevýhod plynoucí z porovnání českých účetních standardů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví, jsou v závěru práce implementovány i výhody a úskalí obou účetních závěrek. Následně jsou navržena i některá opatření, která vedou k vyrovnání rozdílů mezi účetní závěrkou sestavenou dle českých účetních standardů a dle mezinárodních standardů IAS/IFRS.

## 3 TEORETICKÁ ČÁST

### 3.1. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví představují soubor standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy, které upravují způsoby sestavování a prezentaci výkazů účetní závěrky. Smyslem těchto standardů je dosažení co nejvyšší míry transparentnosti a srovnatelnosti účetních závěrek na mezinárodní úrovni.

#### 3.1.1 Vznik a vývoj IAS/IFRS

Vznik mezinárodních účetních standardů lze datovat do sedmdesátých let minulého století a je spojen se vznikem Výboru pro tvorbu mezinárodních účetních standardů IASC (aj. International Accounting Standards Committee) založený v roce 1973. Do této nezávislé, soukromé profesní organizace, která byla založena za účelem zvýšení celosvětové kvality, důvěryhodnosti a možnosti srovnatelnosti účetních závěrek, bylo zapojeno v lednu roku 2000, 143 členů ze 104 světových zemí.

Cíle Výboru pro tvorbu mezinárodních účetních standardů jsou:

- definovat a vydat takové účetní standardy, které by byly mezinárodně respektovány a používány při tvorbě účetních závěrek,
- definovat a vydat takové účetní standardy, které zvýší celosvětovou kvalitu a umožní srovnávání účetních závěrek jednotlivých zemí
- a celkově zlepšovat a sjednocovat účetní pravidla a postupy, spolupracovat s jednotlivci s cílem celosvětového přiblížení finančního účetnictví (Hinke, 2007).

Ke konci roku 1999 bylo rozhodnuto o vytvoření nové organizační struktury. Po rozsáhlých změnách vznikla v dubnu roku 2001 Rada pro mezinárodní účetní standardy (aj. International Accounting Standards Board – dále jen IASB), která nahradila původní Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů a vydával Mezinárodní účetní standardy, které jsou označovány zkratkou IAS (aj. International Accounting Standards). Nynější standardy účetního výkaznictví, které vydává Rada pro mezinárodní účetní standardy, se nazývají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, označované jako IFRS (aj. International Financial Reporting Standards). IASB se skládá z 14 členů a ti jsou

jmenování správcovskou radou na počáteční dobu 3 až 5 let. Správcovská rada je tvořena 19 členy a jejím cílem je zajišťování financování, sledování práce a efektivity Výboru pro tvorbu mezinárodních účetních standardů a schvalování rozpočtů IASB. Správcovská rada také jmenuje poradní radu IFRS Advisory Council a členy interpretačního výboru (aj. International Financial Reporting Interpretations Committee – dále jen IFRIC). Interpretační výbor je další důležitou institucí, která vznikla za účelem kontroly a dosažení jednotného výkladu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Interpretační výbor složený ze skupiny odborníků z 12 zemí světa, vydává interpretace k jednotlivým standardům, které mají stejnou právní váhu jako standardy samotné. Tento výbor vydává informační bulletin „Insight“, který informuje o aktuálních projektech. Poradní rada má přibližně 45 členů z odlišného zeměpisného i funkčního prostředí, jejímž cílem je vytvoření příznivého prostředí pro zapojení organizací, které mají zájem o mezinárodní účetní řešení a celkově informovat co nejširší odbornou společnost o činnosti IASB a dopadech mezinárodních účetních standardů (Dvořáková, 2011).

### **3.1.2 Koncepční rámec IAS/IFRS**

Koncepční rámec IAS/IFRS je základní, prvotní a důležitou částí IAS/IFRS. Koncepční rámec není samostatným účetním standardem, ale jsou zde definovány zásady a předpoklady účetní závěrky a pojetí základních prvků účetní závěrky. Správné pochopení definic a zásad Koncepčního rámce je tak zásadním předpokladem pro porozumění jednotlivých účetních standardů, které se pak zabývají vykazováním hospodářských operací. Pokud dojde k rozporu mezi Koncepčním rámcem a konkrétním účetním případem, jsou upřednostňovány požadavky konkrétního účetního standardu. Naopak v případě, že není nějaká oblast upravena konkrétním účetním standardem, vychází se z obecného předpokladu Koncepčního rámce. V současné době se pracuje na aktualizaci Koncepčního rámce. Přerobování bylo nutné, protože původní Koncepční rámec vznikl v roce 1989 a byl již zastaralý.

Koncepční rámec vymezuje:

- cíl účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky,
- obsah, způsob rozeznávání a oceňování základních prvků účetní závěrky,

- koncept pojetí a uchování kapitálu,
- definici uživatele účetní závěrky a
- základní předpoklady sestavení účetní závěrky (Hinke, 2007).

Koncepční rámec IAS/IFRS představuje základní teoretické východisko pro sestavování účetních závěrek. Cílem je vymežit obsah účetních závěrek za účelem minimalizace rozdílů jednotlivých účetních závěrek v zemích s odlišnými ekonomickými poměry. Cílem je vytvořit takovou účetní závěrku, která by podávala srozumitelné informace o hospodaření a finanční situaci podniku všem uživatelům, především uživatelům externím jakou jsou investoři, věřitelé, zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, konkurence, stát či široká veřejnost.

### **3.1.3 Mezinárodní harmonizace účetnictví**

Proces harmonizace účetního výkaznictví je spojen s procesem odbourávání či propojování národních hranic ve světové ekonomice. S tímto procesem roste potřeba srovnatelnosti účetních závěrek v mezinárodním měřítku. Aby této potřeby bylo dosaženo, je nutné sestavovat účetní závěrky dle mezinárodních účetních standardů, nikoliv podle národních legislativ jednotlivých zemí, které se vzájemně liší. Potřeba sjednocení, srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací je důležitým faktorem pro další vývoj světové ekonomiky.

V současnosti rozlišujeme tři procesy mezinárodní účetní harmonizace, které lze rozdělit na dva hlavní proudy:

- mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a národní účetní standardy USA – US GAAP (General Accepted Accounting Principles) představují celosvětovou harmonizaci účetnictví a
- účetní směrnice Evropské unie představují sblížení účetního výkaznictví v rámci hospodářsko-politického seskupení Evropské unie (Kovanicová, 2004).

Účetní směrnice Evropského společenství, především čtvrtá směrnice Rady Evropského společenství, která řeší roční účetní závěrku a sedmá směrnice Rady

Evropského společenství, která je věnována konsolidované účetní závěrce, jsou zásadními legislativními dokumenty v rámci Evropské unie. Směrnice Evropského společenství však postupem času zastarávaly a potýkaly se s problémem výkladu směrnic, který umožňoval velké množství odlišných přístupů, tedy nedocházelo ke sjednocování účetních závěrek. V roce 2000 Evropská unie v rámci tzv. nové harmonizační strategie rozhodla, že nebude vytvářet nový nástroj regulace evropského účetnictví, ale zvolí již fungující soubor nadnárodních účetních standardů, tj. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS. Jediným rozdílem je, že používání IFRS v rámci Evropské unie pouze neumožňuje, ale přímo vyžaduje sestavovat konsolidovanou účetní závěrku společností registrovaných na evropských burzách cenných papírů. Pro účetní jednotky z členských zemí Evropské unie jsou závazné ty standardy, které jsou schváleny Výborem pro regulaci účetnictví ve spolupráci s poradní skupinou EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) a byly zveřejněny v Úředním věstníku.

Všeobecně uznávané účetní standardy US GAAP vznikly po pádu americké burzy v roce 1929, jsou založeny na zvykovém právu a přestože představují národní soubor standardů USA, hrají velkou roli v harmonizaci celosvětového účetnictví. Důvodem je silné postavení USA na světovém trhu. Sestavování účetních výkazu podle US GAAP je povinné pouze pro akciové společnosti, pro všechny ostatní subjekty jsou nepovinné. V praxi jsou však tyto standardy uplatňovány velmi často právě výše uvedenými subjekty z důvodu vyšší důvěryhodnosti na trhu (Dvořáková, 2011).



## 3.2 České účetní standardy

České účetní standardy (dále jen ČÚS) představují soubor účetních pravidel a postupů, které slouží k sestavení a prezentaci účetní závěrky v České republice.

### 3.2.1 Vývoj účetnictví

Vznik a původ účetnictví je datován až k počátkům lidské civilizace, tj. 4500 př. n. l. a mělo významný vliv na vývoj společnosti. Přispívalo k rozvoji měst, obchodu, soukromého vlastnictví, vzniku peněžního systému a bankovníctví. Vzniku účetnictví v současné podobě však předcházela dlouhá cesta.

První zmínky o účtování v českých zemích pocházejí ze 14. století a jedná se o „Purkrabské účty novohradského panství na fiskální pololetí 1390 až 1391.“ Tento záznam pojednává o příjmech a výdajích panství Nové Hradky patřící rodině Rožmberků.

Významným mezníkem je příchod italských obchodníků do českých zemí v 16. a 17. století, kdy se objevuje podvojný účtování.

Do rozpadu Rakouska-Uherska, tedy do roku 1918, se v zemích Koruny české účtovalo dle německých vzorů s prvky kamerálního jednoduchého účetnictví. Vzniklá Československá republika však převzala všechny právní předpisy z bývalého Rakouska-Uherska. V Čechách a na Moravě byl platný rakouský obchodní zákoník z roku 1862, na Slovensku pak platil uherský obchodní zákoník z roku 1875. Rakouský obchodní zákoník platil i po roce 1939, kdy vznikl Protektorát Čechy a Morava.

Dalším významným mezníkem ve vývoji účetnictví je vývoj po konci 2. světové války, kdy hospodaření ČSR směřovalo k centrálnímu plánovanému systému. Toto období je typické znárodněním průmyslu, bank a dalších institucí a docházelo k potlačování tržního systému. V této době vzniklo několik zásadních zákonů, nejvýznamnější je vládní nařízení č. 205/1946, kde je stanovena povinnost vést pouze podvojný účetnictví. Významným počinem bylo také zavedení dvojřadové teorie účtů, tedy účtu majetkového a účtu výsledkového, dále zavedení jednotných účetních osnov či účetní závěrky s jednotnou strukturou. Účetnictví padesátých let minulého století je charakteristické tím, že se začaly uplatňovat některé nové metody původem ze Sovětského svazu. Podstatnou změnu vyvolal zákon č. 108/1951 o organizaci národohospodářské evidence. Tato účetní evidence uplatňovala systém podvojného účetnictví a zahrnovala běžnou účetní evidenci, výslednou

kalkulaci vlastních nákladů, účetní výkazy jednotlivých organizací a souhrnné účetní výkazy. Období mezi lety 1966 – 1971 je nazýváno jako období soustavy ekonomických informací. Účetnictví se vedlo pomocí účetní evidence. Nedostatky účetní evidence byly spatřovány především v tom, že tento systém nedokázal poskytovat včasné informace a podnik tak nemohl pohotově reagovat na případné změny na trhu. Snahy o odstranění nedostatků účetní evidence vedly k přechodu od jednokruhové organizace účetnictví na dvoukruhové, tzn., účetnictví se dělilo na vnitropodnikové a základní. V roce 1966 vstoupilo v platnost vládní nařízení o jednotných kalkulačních zásadách. Toto časové období je považováno za tzv. předetapu jednotné soustavy sociálně-ekonomických informací. Období mezi lety 1971 – 1991 je obdobím jednotném soustavy sociálně-ekonomických informací. Ústředním orgánem se stal český statistický úřad, který zasahoval mimo jiné i do ekonomiky. Účetnictví té doby bylo považováno za nejkompexnější systém sociálně-ekonomických informací. Nejpodstatnějšími účetními výkazy se staly rozvaha a Výkaz zisku a ztrát. Výkaz zisku a ztrát obsahoval tři části: výnosy, materiální náklady a rozdělení hrubého důchodu.

Významným rokem je pak rok 1989, kdy došlo k přechodu k demokracii a s ní ruku v ruce k přechodu na tržní hospodářství. Vzhledem k této události byl původní systém nepoužitelný a bylo nutné nahradit ho jiným. Tato potřeba vedla k radikální přeměně účetnictví. Cílem nového účetního systému bylo zabezpečit pravdivé a srozumitelné informaceo výsledcích a hospodaření jednotlivých podniků, také zajistit možnost porovnatelnosti mezi podniky navzájem a to nejen v rámci jednoho státu, ale také v mezinárodním měřítku. Nový účetní systém, který splňuje tyto požadavky, vstoupil v platnost 1.1.1991 a je upraven zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

### **3.2.2 Česká účetní legislativa**

Legislativní úprava účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je upravena soustavou právních předpisů a norem, které navazují na jiné věcně právní předpisy a zákony.

K základním předpisům, které upravují účetnictví obchodních společností, patří zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon upravuje obecné povinnosti podnikatelů, definuje účetní jednotky a soustavu podvojného účetnictví,

předmět účetnictví jako stav a pohyb majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv, dále náklady a výnosy a výsledek hospodaření, definuje časové období jako po sobě jdoucích dvanáct měsíců, nestanovuje-li zákon o účetnictví jinak. Účetní období se buď shoduje s kalendářním rokem, nebo se jedná o hospodářský rok, který může začínat pouze prvním dnem jiného měsíce, než je leden. Za podmínek stanovených v Zákoně o účetnictví může být účetní období jiné délky než dvanáct měsíců, také stanovuje základní povinnosti při vedení účetnictví, dále definuje účetní knihy a jejich otevírání a uzavírání, směrnou účtovou osnovu, archivaci účetních záznamů, definuje podobu účetní závěrky včetně výroční zprávy a povinnosti auditu účetní závěrky a stanovuje podmínky na její obsah a prezentaci, pravidla oceňování atd. (Jílek, Svobodová, 2013).

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví je stěžejním prvkem tvořící českou účetní legislativu. Bezprostředně na tento zákon navazuje vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Vyhlášek týkající se účetnictví existuje několik, pro účely této diplomové práce je používána výše zmíněná vyhláška. Tento Zákon o účetnictví vytváří rámec pro vznik a platnost dalších účetních předpisů, které pak Ministerstvo financí České republiky vydává jako České účetní standardy, které tvoří základní „pilíř“ účetnictví podnikatelských subjektů v České republice. Tyto předpisy mají doplňující či upřesňující funkci při vedení účetnictví podnikatelských subjektů.

České účetní standardy vydává Ministerstvo financí České republiky na základě § 36 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tyto standardy zajišťují soulad při používání účetních metod jednotlivými účetními jednotkami. Standardy tedy obsahují popis postupů a obsahu účtování. Jejich obsah nesmí být v rozporu se zákonnými ustanoveními či jinými právními předpisy. Nově vydané standardy se oznamují prostřednictvím Finančního zpravodaje a příslušné ministerstvo vede registr vydaných standardů.

Účetní zásady tvoří soubor pravidel, dle kterých jsou podnikatelské subjekty povinni postupovat při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. Nejedná se o samostatný právní předpis, ale většina účetních zásad je součástí zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

#### Účetní zásady:

- zásada věrného a poctivého zobrazení,
- zásada účetní jednotky,
- zásada neomezeného trvání účetní jednotky,
- zásada oceňování v historických cenách,
- zásada konzistentnosti mezi účetními obdobími,
- zásada vymezení okamžiku realizace,
- zásada opatrnosti,
- zásada kompenzace,
- věcná zásada,
- přednost obsahu před formou a
- aktuální princip (Jílek, Svobodová, 2013).

Zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti upravuje § 7 odstavce 1 Zákon o účetnictví a podstatou této zásady je věrně zaznamenávat stav a pohyb majetku, jeho přírůstek a úbytek a sestavovat účetní závěrku tak, aby podávala pravdivý a přesný obraz o finanční situaci účetní jednotky. Tato zásada se zaměřuje na zkoumání operací dle jejich podstaty bez ohledu na daňové nebo právní dopady.

Zásada účetní jednotky definuje vymezení ekonomického jednotky jako uzavřený celek, za který je povinné vést účetnictví, sestavovat účetní výkazy a sledovat pasiva, aktiva a hospodářský výsledek účetní jednotky. Každá účetní jednotka má určitá práva a povinnosti.

Zásada neomezeného trvání účetní jednotky patří mezi jedny ze základních účetních zásad. Při vedení účetnictví se předpokládá nepřetržité trvání účetní jednotky, tzn. předpoklad, že ekonomická jednotka vede účetnictví neustále od jejího vzniku až po zánik, zrušení, sloučení nebo rozdělení.

Zásada oceňování v historických cenách je založená na pravidlu oceňování majetku pořizovací cenou, která reflektuje jeho skutečnou hodnotu v okamžiku jeho pořízení. Není nahlíženo na budoucí změny jeho hodnoty.

Zásada konzistentnosti mezi účetními obdobími upravuje § 7 zákona o účetnictví a vyplývá z něj, že účetní jednotka je povinna používat takové účetní postupy, aby informace podávané v účetní závěrce byly pravdivé a věrně zobrazovaly hospodaření účetní jednotky.

Účetní závěrky z jednotlivých období na sebe musí navazovat, stejně tak musí být jednotné způsoby oceňování majetku, odepisování atd. Ke změnám účetních postupů v rámci jedné účetní jednotky může docházet za předpokladu zlepšení či věrnějšího zobrazení hospodaření. Veškeré změny v metodice účtování musejí být řádně odůvodněny a jako příloha být součástí účetní závěrky za dané období.

Zásada vymezení okamžiku realizace definuje okamžik, ve kterém dochází k naúčtování na účty nákladů, výnosů a rozvahové účty. Okamžik realizace je např.: vystavení faktury, den provedení úhrady pohledávek nebo závazků, den dodávky apod.

Zásada opatrnosti se realizuje tvorbou rezerv a opravných položek. Tato zásada je spíše rozumný odhad jevů, které mohou v budoucnu nastat. Znamená to tedy, že v účetnictví se vykazují, a co výše zisků, promítají všechny předpokládané a očekávané ztráty, rizika a znehodnocení majetku, i v případě, že k nim ještě nedošlo.

Zásada kompenzace neboli zásada vzájemného zúčtování definuje povinnost účetní jednotky účtovat o aktivech a pasivech, nákladech a výnosech v účetních knihách a v účetní závěrce je zobrazovat samostatně bez jejich vzájemného zúčtování. Existují pak výjimky, kdy je povoleno vzájemné zúčtování. Tyto výjimky jsou upraveny v § 58 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jedná se například o pohledávky a závazky vůči stejné osobě, které splňují určité požadavky upřesněné v daném zákoně.

Věcná zásada vyžaduje, aby účetní výkazy byly sestavovány na základě takových informací, které jsou pro uživatele významné.

Zásada přednost obsahu před formou pojednává o skutečnosti, že nejdůležitějším hlediskem ve vykazování hospodaření účetní jednotky je obsah účetních informací, nikoliv způsob či forma, ta je až druhořadá.

Akruální princip znamená, že se vyžaduje účtování účetních případů do takového časového období, se kterým věcně souvisí bez ohledu na samotný tok peněz. Jedná se tedy o časové rozlišení nákladů a výnosů (Zágorová, 2014).

### 3.3 Účetní závěrka dle českých účetních standardů

Účetní závěrka je soubor finančních výkazů, který společně s výroční zprávou tvoří jediný dokument, který podává informace o hospodaření a výkonnosti účetní jednotky i externím uživatelům. Mezi externí uživatele účetní závěrky lze zahrnout:

- banky,
- dodavatelé,
- investoři,
- odběratelé,
- stát,
- veřejnost,
- vlastníci a
- zaměstnanci a jejich představitelé (Vašek, 2014).

Účetní závěrka představuje konečný výstup vedeného účetnictví, které účetní jednotka sestavuje za účetní období k poslednímu dni rozvahového období. Všeobecným cílem sestavování takového účetního výkazu je podat věrohodné a srozumitelné informace o ekonomických procesech a transakcích uvnitř ekonomického subjektu, o jeho hospodaření a výkonnosti. Účetní závěrka je klíčovým a vrcholným dokumentem, kterým jsou završeny účetní práce v dané účetní jednotce za celé účetní období. Cílem sestavování účetní závěrky je vytvořit komplexní a plastický obraz o ekonomickém subjektu a jeho hospodaření za dané účetní období (Ryneš, 2014).

Požadavky na podobu účetní závěrky jsou upraveny v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví. Zákon o účetnictví stanovuje nejen náležitosti účetní závěrky, ale také zda účetní jednotka má povinnost sestavovat účetní závěrku v plném či zjednodušeném rozsahu. Účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu sestavují ty účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Akciové společnosti pak sestavují účetní závěrku vždy v plném rozsahu.

Účetní závěrky lze rozdělit dle typu na:

- řádnou,
- mimořádnou a
- mezitímní účetní závěrku (Vašek, 2014).

Řádná účetní závěrka je závěrka sestavená k poslednímu dni účetního období a zahrnuje období dvanácti po sobě jdoucích měsíců, platí tedy nejen ve formě kalendářního, ale také hospodářského roku. Řádná účetní závěrka musí jasně definovat účetní jednotku, poslední den rozvahového období a období, za které je sestavována.

Mimořádná účetní závěrka je sestavována v neobvyklých situacích, do kterých se mohou účetní jednotky dostat. Sestavuje se:

- ke dni zániku povinnosti vést účetnictví,
- ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace,
- ke dni zrušení bez likvidace s výjimkou přeměn společností nebo družstev,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky prohlášení konkursu,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky povolení vyrovnání,
- ke dni předcházejícímu dni, kterým nastanou účinky potvrzení nuceného vyrovnání,
- ke dni, kterým nastanou účinky potvrzení vyrovnání, •
- ke dni, kterým nastanou účinky splnění nuceného vyrovnání,
- ke dni, kterým nastanou účinky zrušení konkursu, nebo
- ke dni, který pro uzavírání účetních knih a sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis (Vašek, 2014).

Poslední možností sestavování účetní závěrky je tzv. mezitímní účetní závěrka. Mezitímní účetní závěrka je sestavována k jinému než k poslednímu dni rozvahového období. Okamžik sestavení tohoto typu účetní závěrky určují zvláštní právní předpisy, případně se jedná o rozhodnutí vedení ekonomického subjektu. Mezitímní účetní závěrka není závěrka v plném slova smyslu, protože nedochází k uzavření účetních knih, jedná se spíše o inventarizaci. Zjišťuje se stav majetku, závazků a výsledek hospodaření, aniž by došlo k jeho vypořádání.

Při sestavování řádné a mimořádné účetní závěrky, na rozdíl od mezitímní, dochází k uzavření účetních knih. Stejně tak zákon o účetnictví udává povinnost provádět inventarizaci veškerého majetku a závazků pouze v případě řádné a mimořádné účetní závěrky (Dušek, 2014).

### **3.3.1 Vlastnosti účetní závěrky dle českých účetních standardů**

Dle §18 odstavce 2 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, účetní závěrka musí obsahovat tyto náležitosti:

- název účetní jednotky,
- sídlo, popř. místo podnikání, popř. bydliště u fyzické osoby,
- identifikační číslo,
- právní formu,
- předmět podnikání nebo účel zřízení,
- rozvahový den,
- okamžik sestavení závěrky a
- podpisový záznam statutárního orgánu (Dušek, 2014).

Zákon o účetnictví definuje požadavky, které musí informace v účetní závěrce splňovat, musí tedy být:

- spolehlivé, tzn. věrně a poctivě zobrazují skutečný stav hospodaření ekonomického subjektu, reálně zobrazovat finanční, majetkovou a důchodovou situaci daného subjektu a uváděné informace musí být úplné a včasné,



- srovnatelné, tzn., že způsoby a metody vedení účetnictví a sestavování, vykazování a zveřejňování účetní závěrky jsou schopny zajistit porovnatelnost s předešlým účetním obdobím. Byla dodržena zásada bilanční kontinuity a v případě, že došlo k podstatným změnám v metodice vedení účetnictví, je tato změna řádně vysvětlena v příloze,
- srozumitelné, tzn., že lze jednoznačně určit obsah vedení účetnictví a uživatel je schopen získat komplexní představu o majetkové, důchodové a finanční situaci účetní jednotky a
- posuzovány z hlediska významnosti, tzn., že informace je významná v tom případě, že by její neuvedení nebo chybné uvedení mělo vliv na konečný obsah účetní závěrky (Ryneš, 2014).

### 3.3.2 Obsah účetní závěrky dle českých účetních standardů

Účetní závěrka dle českých účetních standardů musí být sestavena z:

- rozvahy,
- výkazu zisku a ztráty, a
- přílohy (Vašek, 2014).

Mezi nepovinné části účetní závěrky patří přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu (Vašek, 2014).

Rozvaha neboli bilance obsahuje přehled o stavu aktiv (majetku) a zdrojů financování tohoto majetku (pasiv). V tomto účetní výkazu platí základní pravidlo bilanční rovnováhy, tj. celkový úhrn aktiv se musí rovnat celkovému úhrnu pasiv. Uspořádání a označení položek bilance se stanovuje na základě přílohy č. 1 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, pro ty účetní jednotky, které jsou podnikateli a mají povinnost účtovat v soustavě podvojného účetnictví. Aktivum je druh majetku, který lze pro účely účetnictví uznat, jestliže je spravován účetní jednotkou, tzn. daná účetní jednotka aktivum vlastní, má právo s ním nakládat a využívat jej ke své činnosti, aktivum lze reálně ocenit a na základě tohoto ocenění o něm účtovat. Za běžné účetní období se aktiva v rozvaze vykazují v netto

hodnotě rozložené na brutto stav majetku a korekce neboli oprávky a opravné položky k jednotlivým složkám aktiv. Aktiva za srovnatelná období se vykazují v netto hodnotách. Pasiva představují zdroje financování majetku účetní jednotky, kterými jsou vlastní zdroje financování, rezervy, závazky a jiná pasiva. Pasiva za srovnatelné i běžné účetní období jsou uváděna v účetních hodnotách. Jednotlivé položky rozvahy jsou členěny z hlediska krátkodobosti a dlouhodobosti použitelnosti. Dle doby použitelnosti do jednoho roku nebo více let se majetek klasifikuje jako krátkodobý či dlouhodobý. Aktiva lze členit do základních skupin na:

- dlouhodobý majetek,
- oběžná aktiva a
- přechodné účty aktiv (Ryneš, 2014).

Dlouhodobý majetek představuje stálá neboli fixní aktiva. Účetní jednotka ho drží a disponuje s ním po dobu delší než jeden rok. Obvykle dochází k postupnému opotřebování těchto aktiv, což vyjadřují odpisy. Mezi dlouhodobý majetek se řadí:

- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý nehmotný majetek a
- dlouhodobý finanční majetek (Jílek, Svobodová, 2013).

Oběžná aktiva představují krátkodobý, provozní majetek, který slouží především k úhradě závazků. Specifickým rysem tohoto druhu aktiv je tzv. obíhání, za peněžní prostředky se nakoupí materiál, ten se pod vlivem působení práce mění ve výrobek, po jehož prodeji, vznikne pohledávka a účetní jednotka získá opět peněžní prostředky, která dále vynaloží na další nákup a výrobu. Mezi krátkodobý majetek patří:

- zásoby,
- pohledávky a
- peněžní prostředky (Ryneš, 2014).

Přechodné účty aktiv slouží k účtování časového rozlišení. Nutnost časového rozlišení vychází ze zásady tzv. aktuálního principu, kdy je vyžadováno, aby v každém účetním období byly jen ty náklady a výnosy, které s tímto obdobím časově i věcně

souvisejí. Smyslem přechodných účtů aktiv je vykázat správně stav majetku a rozlišit správně jednotlivé položky v rozvaze. Přechodné účty lze rozdělit na:

- účty časového rozlišení, kdy je znám účel, období a přesnou výše částky a
- dohadné účty, kdy je znám účel a období, ale není známa přesná výška částky (Jílek, Svobodová, 2013.)

Pasiva se rozdělují do následujících skupin na:

- vlastní zdroje,
- cizí zdroje a
- přechodné účty pasiv (Jílek, Svobodová, 2013).

Vlastní zdroje jsou tvořeny složkami, které do podniku vložili jeho zakladatelé, anebo složkami, které vznikly díky činnosti podniku. Mezi složky vlastních zdrojů krytí patří:

- základní kapitál, který představuje prvopočáteční vklad do podniku při založení,
- kapitálové fondy,
- hospodářský výsledek, může se jednat o zisk či ztrátu a
- fondy ze zisku, tj. fondy, které má podnik povinnost tvořit ze zákona (Konečný a spol., 2014).

Cizí zdroje představují závazky podniku, tedy to, co je podnik povinen zaplatit svému věřiteli. Závazky je nutné uhradit věřitelům. Lze je rozdělit na dlouhodobé a krátkodobé. I zde platí zásada jednoho roku, dlouhodobé závazky mají splatnost delší než jeden rok a jedná se např. o bankovní úvěry a krátkodobé závazky, které mají splatnost do jednoho roku a jsou to např. závazky vůči dodavatelům či zaměstnancům. Jednotlivé položky cizího kapitálu se dále člení do skupin na:

- rezervy,
- závazky z obchodního styku, tj. závazky vůči dodavatelům,
- závazky vůči pracovníkům,
- závazky vůči orgánům sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění,
- závazky vůči finančním orgánům a

- závazky vůči bankám (Konečný a spol., 2014).

Přechodné účty pasiv, stejně jako přechodné účty aktiv, slouží k účtování časového rozlišení s cílem správně vykázat stav majetku zdrojů jeho financování. Zde se rozlišuje na:

- výdaje příštích období a
- výnosy příštích období (Konečný a spol., 2014).

Rozvaha slouží k uspořádání a označování položek účetní jednotky. Zobrazuje informace o tom, z jakých zdrojů je majetek účetní jednotky, tedy aktiva, financovány. To přispívá k posouzení finanční stability podniku (Jílek, Svobodová, 2013).

Další povinnou částí účetní závěrky je výkaz zisků a ztrát neboli výsledovka. Výkaz zisků a ztrát zachycuje stupňovité uspořádání konečných stavů nákladů společně s konečnými stavy výnosů s příslušnými mezisoučty na úrovni jednotlivých stupňů za sledované období. Výsledovka podává účetní jednotce informaci o hospodářském výsledku, zda za určité období docílila zisku nebo ztráty. Uspořádání a označování položek ve výsledovce je upraveno vyhláškou č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Příloha č. 2 prováděcí vyhlášky definuje uspořádání a označování položek výkazu a ztrát na základě druhového členění, příloha č. 3 prováděcí vyhlášky pak definuje uspořádání a označování položek výkazu zisků a ztrát na základě členění účelového. Účetní jednotka má tedy možnost výběru, zda sestaví výsledovku na základě funkčního členění nákladů nebo zda náklady rozdělí podle druhu. Druhové členění ukazuje, jaké náklady byly v podniku vynaloženy. Nákladovými druhy jsou např.: spotřeba materiálu, náklady na prodané výrobky či zboží, mzdové náklady, odpisy, služby, atd. Účelové členění nákladů ukazuje, v jaké části podniku byly náklady vynaloženy. Účelové zobrazení nákladů tedy zobrazuje náklady na prodané výrobky, náklady na odbyt a náklady na správu. V případě, že si účetní jednotka zvolí sestavování výkazu zisků a ztrát na základě účelového členění, je nutné připojovat základní informace o hlavních druzích nákladů do přílohy. Výkaz zisků a ztrát je tvořen nákladovými a výnosovými účty. Na jedné straně výsledovky se tedy objevují náklady provozní, finanční

a mimořádné a na straně druhé provozní, finanční a mimořádné výnosy. Nákladovými účty jsou:

- spotřebované nákupy,
- služby,
- osobní náklady,
- daně a poplatky,
- jiné provozní náklady,
- odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů,
- finanční náklady,
- rezervy a opravné položky finančních nákladů,
- mimořádné náklady a
- daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů (Skálová, 2015).

Výnosové účty jsou:

- tržby za vlastní výkony a zboží,
- změny stavu zásob vlastní činnosti,
- aktivace,
- jiné provozní výnosy,
- finanční výnosy,
- mimořádné výnosy a
- převodové účty (Skálová, 2015).

Výsledovka musí obsahovat tyto části:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíl na zisku nebo ztrátě z přidružených společností a společných podniků účtovaných ekvivalenční metodou,
- daňové náklady,
- souhrnnou částku zahrnující součet ze zisku nebo ztráty z ukončovaných činností po zdanění a (zisku nebo ztráty po zdanění vykázaných

v souvislosti s oceňováním aktiv nebo skupin určených k prodeji a tvořících ukončované činnosti v reálné hodnotě snížené o náklady spojené s prodejem anebo v souvislosti s prodejem těchto aktiv či skupin,

- zisk nebo ztrátu a
- rozdělení zisku nebo ztráty za dané období na:
  - zisky nebo ztráty připadající menšinovým akcionářům a
  - zisky nebo ztráty připadající akcionářům mateřského podniku (Ryneš, 2014).

Ve výkazu zisků a ztrát je tedy vyčíslen konečný hospodářský výsledek za běžné účetní období a dělí se na:

- provozní hospodářský výsledek,
- finanční hospodářský výsledek a
- mimořádný hospodářský výsledek (Ryneš, 2014).

Účelová či druhová klasifikace ve výkazu zisku a ztrát se týká pouze oblasti tvorby provozního výsledku. Finanční a mimořádný hospodářský výsledek je sestavován u obou druhů členění stejně.

**Tabulka č. 1: Výkaz zisku a ztráty dle druhové klasifikace položek**

Číslo řádku	Název položky ve výkazu zisku a ztráty
30	Provozní výsledek hospodaření před zdaněním
48	+ Finanční výsledek hospodaření před zdaněním
	= Výsledek hospodaření za běžnou činnost před zdaněním
49	- Daň z příjmů za běžnou činnost
52	= Výsledek hospodaření za běžnou činnost po zdanění
53	Mimořádné výnosy
54	- Mimořádné náklady
	= Mimořádný výsledek hospodaření před zdaněním
55	- Daň z příjmů z mimořádné činnosti
58	= Mimořádný výsledek hospodaření po zdanění
60	Výsledek hospodaření za účetní období po zdanění (52+58-59)
61	Výsledek hospodaření před zdaněním (30+48+53-54)

Zdroj: zpracováno dle Hons-ekonomie, Hospodářský výsledek a efektivnost podniku, 2014

Provozní výsledek hospodaření zákonnou normou jasně definovaná hodnota, která podává informaci o tom, kolik účetní jednotka vydělala svou běžnou činností. Provozní výsledek hospodaření zobrazuje rozdíl mezi provozními výnosy a provozními náklady.

Finanční výsledek hospodaření je spojen s finanční činností podniku. Ve výkazu zisků a ztrát se vykazují zejména položky jako tržby z prodeje cenných papírů a podílů, prodané cenné papíry a vklady, výnosy a náklady z krátkodobého finančního majetku a výnosové a nákladové úroky. Finanční hospodářský výsledek vzniká vypočtením rozdílu mezi finančními výnosy a finančními náklady.

Mimořádný výsledek je zajišťován rozdílem mezi mimořádnými výnosy a mimořádnými náklady, od výsledku se dále odečítá daň z příjmů z mimořádné činnosti. Mimořádné činnosti jsou takové činnosti, které účetní jednotka provádí nepravidelně či nahodile.

Finanční výsledek hospodaření spolu s provozním výsledkem hospodaření tvoří výsledek hospodaření za běžnou činnost. Výsledek hospodaření za běžnou činnost je tou nejvýznamnější hodnotou, která je nepostradatelná k výpočtu výsledku hospodaření za účetní období (Zágorová, 2014).

Výsledek hospodaření za účetní období lze získat součtem výsledku hospodaření za běžnou činnost a mimořádného výsledku hospodaření.

Výsledek hospodaření před zdaněním bere na vědomí možnost negativního i pozitivního vlivu daně z příjmu právnických osob na výsledek hospodaření účetní jednotky. Výsledek hospodaření před zdaněním je roven součtu provozního výsledku hospodaření, finančního výsledku hospodaření, mimořádných výnosů a odečtení mimořádných nákladů (Zágorová, 2014).

Poslední povinnou částí účetní závěrky je příloha. Příloha podává doplňující a vysvětlující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztrát, které se týkají uzavíraného období.

Náležitosti přílohy účetní závěrky upravuje § 18 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a musí obsahovat následující údaje:

- jméno, příjmení, obchodní název nebo firmu účetní jednotky (včetně identifikačního čísla),
- právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání,
- rozvahový den,
- okamžik sestavení účetní závěrky a
- výši splatných závazků pojistného na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a daňových nedoplatků (Ryneš, 2014).

Další požadavky na přílohu pak upravuje § 39 vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jsou to například informace o půjčkách a úvěrech jednotlivých členů statutárních a účetních orgánů, informace o použitých účetních metodách, způsobem oceňování a odpisování, které účetní jednotka používá, informace o způsobech stanovení opravných položek, o způsobech přepočtu cizích měn či způsobu stanovení reálné hodnoty aktiv a závazků, dále také informace o celkových nákladech na odměny statutárnímu auditorovi, informace o vyměnitelných dluhopisech atd. (Vašek, 2014).

Dobrovolným prvkem při sestavování účetní závěrky je přehled o peněžních tocích neboli výkaz cash flow. Tento výkaz poskytuje informace o přírůstcích (příjmech) a úbytcích (výdajích) peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích upravuje český účetní standard č. 23. Výkaz cash flow je rozdělen na tři hlavní části:

- provozní činnost,
- investiční činnost a
- finanční činnost.

Provozní činnosti obsahují základní výdělečné činnosti účetní jednotky, souvisí s prodejem zboží, výrobků a poskytováním služeb. V rámci provozní činnosti lze vybrat mezi dvěma variantami sestavení této části přehledu za použití přímé či nepřímé metody.



V investiční činnosti jsou uvedeny výdaje a příjmy spojené s pořízením a prodejem dlouhodobého majetku.

Finanční činnost obsahuje takové peněžní toky, které způsobují změny ve výši a struktuře vlastního kapitálu. Patří sem např.: příjmy z emise akcií, příjmy z titulu nových úvěrů a výdaje na splátky úvěrů.

Poslední a taktéž dobrovolnou částí účetní závěrky je Přehled o změnách vlastního kapitálu. Tento přehled poskytuje doplňující informace o změnách ve vlastním kapitálu dané účetní jednotky, vysvětluje pohyb jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi běžným a minulým účetním obdobím. Ustanovení a vymezení přehledu o změnách vlastního kapitálu upravuje § 3 vyhlášky 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (Ryneš, 2014).

### **3.4 Účetní závěrka dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví**

Základním východiskem pro sestavení účetní závěrky je koncepční rámec. Koncepční rámec představuje sjednocující nástroj při sestavování a prezentování účetní závěrky a vymezuje uživatele účetní závěrky. V Koncepčním rámci je vymezen:

- účel koncepčního rámce, informační potřeby uživatelů účetní závěrky a základní druhy rozhodnutí, ke kterým jsou používány informace účetní závěrky,
- cíl účetní závěrky,
- charakteristika účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
- způsoby oceňování a
- pojetí a uchování kapitálu (Dvořáková, 2011).

Koncepční rámec vymezuje dva základní předpoklady pro sestavení účetní závěrky:

- předpoklad aktuální báze a
- předpoklad trvání účetní jednotky (Knápková a spol., 2013).

Akruální báze je celosvětově uznávaným a praktikovaným východiskem, protože na rozdíl od hospodářského výsledku zjištěného na základě peněžní báze, akruální báze uznává výsledky transakcí v období, kdy k nim dochází, nikoli v okamžiku, kdy jsou realizovány. Princip akruální báze tedy spěje k časovému rozlišení výdajů a příjmů, k tvorbě dohadných položek a rezerv. Výsledek hospodaření dle akruální báze představuje rozdíl mezi výnosy a náklady a odráží tedy lépe výkonnost podniku. Oproti tomu výsledek hospodaření sestavený na základě peněžní báze představuje rozdíl mezi příjmy a výdaji.

Předpoklad trvání účetní závěrky souvisí s předpokladem o trvání ekonomického subjektu v budoucnosti, tzn., že není uvažováno o ukončení či zúžení rozsahu podnikatelské činnosti. V případě, že účetní jednotka má pochybnosti o budoucím trvání podniku, je povinna tuto domněnku spolu s odůvodněním zveřejnit (Dvořáková, 2011).

### **3.4.1 Vlastnosti účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví**

Vlastnosti účetní závěrky jsou definovány v Koncepčním rámci. Koncepční rámec vymezuje dvě základní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky:

- relevantnost a
- věrné a spolehlivé zobrazení (Jílek, Svobodová, 2013).

Na základě relevantních účetních informací jsou uživatelé schopni činit ekonomická rozhodnutí. Relevantní účetní informace mají předvídající nebo hodnotící charakter, tzn., že uživatelům umožňují hodnotit minulé nebo predikovat budoucí období.

Věrná a spolehlivá prezentace znamená, že finanční informace odpovídají skutečnosti, jsou neutrální, kompletní, ověřitelné a neobsahují žádnou závažnou chybu nebo zkreslení.

Základní prvky, které tvoří účetní závěrku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, se dělí do dvou základních skupin prvků:

- prvky vztahující se k vyjádření finanční pozice a
- prvky týkající se výkonnosti účetní jednotky (Jílek, Svobodová, 2013).

Prvky, které se týkají finanční situace podniku, jsou:

- aktiva,
- závazky a
- vlastní kapitál (Jílek, Svobodová, 2013).

Prvky, které se vztahují k výkonnosti podniku, jsou:

- náklady a
- výnosy (Jílek, Svobodová, 2013).

### **3.4.2 Obsah účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví**

Mezinárodní standard účetního výkaznictví IAS 1 Presentace účetní závěrky obsahuje definici mezinárodních standardů účetního výkaznictví, podobu účetní závěrky a strukturu a obsah výkazů a komentářů.

IAS 1 se zabývá pouze tzv. obecnou účetní závěrkou. Obecná účetní závěrka je taková závěrka, která je určena takovým uživatelům, kteří nemají pravomoc vyžadovat tento účetní výkaz v jiném tvaru.

Smyslem sestavování účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, je podat informace o finanční výkonnosti a pozice podniku, které konečným uživatelům pomáhají předvídat budoucnost účetní jednotky či hodnotit uplynulé období hospodaření.

Součástí účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou:

- rozvaha,
- výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku,
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích,
- komentář a

- výkaz o finanční situaci k počátku nejzazšího srovnávacího období, pokud účetní jednotka aplikuje účetní pravidla retrospektivně nebo provádí retrospektivní úpravy položek účetní závěrky nebo pokud mění klasifikaci položek své účetní závěrky (Dvořáková, 2011).

Dle IAS 1 stanovuje, že rozvaha neboli finanční výkaz pozice nemá předepsaný závazný formát ani strukturu. Účetní jednotka rozvahu stanovuje dle svého uvážení s ohledem na zásadu relevantnosti a věrného a spolehlivého zobrazení účetních informací. Finanční výkaz pozice obsahuje informace o stavu:

- aktiv,
- závazků a
- vlastním kapitálu.

Existence aktiva je výsledkem minulých skutečností a účetní jednotka s ním má právo disponovat. Základním rysem aktiva, aby mohlo být považováno za rozvahové aktivum, je určitý ekonomický prospěch plynoucí z daného aktiva, který přímým nebo nepřímým způsobem přispívá k toku peněz nebo peněžních ekvivalentů. Účetní jednotka je ve finančním výkazu pozice povinna rozlišovat mezi krátkodobými a dlouhodobými aktivy. IAS 1 klasifikuje aktivum jako krátkodobé, pokud:

- aktivum přemění na peníze za kratší dobu než dvanáct měsíců ode dne sestavení rozvahy nebo
- je aktivum hrazeno v průběhu provozního cyklu. Tento způsob klasifikace pak bere ohled na individuální provozní cyklus dané účetní jednotky.

Mezi krátkodobá aktiva patří:

- aktiva, která jsou určena k prodeji nebo spotřebě v průběhu normálního provozního cyklu účetní jednotky,
- aktiva určená pro obchodní účely, tj., určená především k prodeji, a to nejdéle do dvanácti měsíců od skončení účetního období a
- peněžní prostředky a jejich ekvivalenty (Jílek, Svobodová, 2013).

Všechna ostatní aktiva, která nesplňují podmínky krátkodobosti, jsou kvalifikována jako aktiva dlouhodobá.

Závazek lze definovat jako určitou povinnost účetní jednotky, která vznikla na základě minulých skutečností. Existuje zde předpoklad, že vypořádání se se závazkem, bude vypadat jako odliv aktiv, nejčastěji peněžních prostředků, z ekonomického subjektu. I zde má účetní jednotka povinnost rozlišovat mezi krátkodobým a dlouhodobým závazkem. U krátkodobého závazku se předpokládá, že:

- jeho vypořádání proběhne během dvanácti měsíců od skončení účetního období,
- je držen primárně pro další obchodování
- bude uhrazen během obvyklého provozního období nebo
- účetní jednotka nemá právo bezpodmínečně odložit splatnost závazku na dobu delší než dvanáct měsíců.

Závazky, které nelze klasifikovat jako krátkodobé, jsou označovány jako dlouhodobé závazky.

Vlastní kapitál představuje poslední položku výkazu o finanční pozici účetní jednotky. Vzniká jako rozdíl všech aktiv po odečtení všech závazků. Výše vlastního kapitálu je závislá na oceňování aktiv a závazků v rozvaze, např. při přeceňování aktiv může dojít k výraznému zkreslení vlastního kapitálu (Jílek, Svobodová, 2013).

Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku představuje výkaz, který v českém účetnictví nelze nalézt. Lze říct, že se jedná o výkaz zisků a ztrát, který končí vykázáním čistého výsledku hospodaření doplněný o další položky, které ovlivňují celkovou výnosnost. Dle IAS 1 jsou účetní jednotky povinny vykázat úplný výsledek hospodaření za určité období a položek, které měly vliv na výši tohoto úplného výsledku, a to v samostatném výkazu o úplném výsledku hospodaření. Položky ovlivňující hospodářský výsledek představují zisky a ztráty, které nastaly v účetním období, ale nebyly zachyceny v rámci nákladů či výnosů účetní jednotky (Dvořáková, 2013).

Výkaz o peněžních tocích je povinnou částí účetní závěrky, která je upravena samostatně v účetním standardu IAS 7. Důvod povinnosti sestavování tohoto výkazu a jeho význam vyplývá ze skutečnosti, že bilance, výkaz zisků a ztrát a výkaz o změnách vlastního kapitálu poskytují omezené informace o vývoji peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů v průběhu účetního období. Z výše jmenovaných výkazů jsou uživatelé poskytnuty informace o stavu na začátku a na konci účetního období, z čehož lze vyčíst, zda účetní jednotka dosahuje zisku či ztráty. Významem sestavování výkazu o peněžních tocích je podat přehled o zdrojích peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a o jejich využití během účetního období. Zdroje peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů pocházejí buď z interní výtěžné činnosti, nebo z externích zdrojů, např.: výpůjčka, úvěr, emise dlouhodobých papírů nebo majetkových cenných papírů. Zároveň tento výkaz obsahuje informace o tom, k čemu byly prostředky využity, např.: k pořízení dlouhodobého či krátkodobého majetku, ke splacení závazků nebo k vyplacení dividend či jiných podílů na zisku atd. IAS 7 definuje peněžní prostředek jako peněžní hotovost a vklady na požádání, to jsou zejména běžné bankovní účty. Peněžní prostředky představují krátkodobá aktiva, se kterými může podnik volně disponovat. Peněžní ekvivalenty představují krátkodobé, vysoce likvidní investice, které je možné pohotově směnit za předem smlouvenou částku peněžních prostředků, a s kterými je spojeno jen velmi malé riziko změny jejich hodnoty. Peněžní toky jsou definovány jako přítoky a odtoky peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. V rámci výkazu o peněžních tocích se rozlišují tři kategorie činností:

- provozní činnosti,
- investiční činnosti a
- finanční činnosti.

Provozní činnost je hlavní výtěžná činnost účetní jednotky, z které jsou odvozeny peněžní toky z hlavní činnosti. Příkladem peněžních toků z provozní činnosti jsou:

- peněžní příjmy z prodeje zboží (výrobků) a poskytování služeb,
- peněžní příjmy z licencí a honorářů, provizí a z jiného výnosu,
- peněžní úhrady dodavatelům zboží a služeb,
- peněžní úhrady zaměstnancům a platby jejich jménem,

- peněžní příjmy a peněžní úhrady pojišťovny, jako pojistné a pojistné nároky, splátky a jiné užítky z pojištění,
- peněžní úhrady nebo vratky daní ze zisku, s výjimkou těch, které mohou být specificky přiřazeny financování a investiční činnosti a
- peněžní příjmy a úhrady ze smluv uzavřených za účelem prodeje nebo obchodování (Skálová, 2015).

Při vykazování peněžních toků z provozní činnosti si účetní jednotka zvolí, zda použije přímou nebo nepřímou metodu sestavení provozního peněžního toku. Přímá metoda zobrazuje hrubé peněžní příjmy a hrubé peněžní výdaje. Podnik tedy zobrazuje skutečnou výši přijatých a vydaných peněžních prostředků. Tato metoda je preferována před metodou nepřímou. Nepřímá metoda sestavení provozního peněžního toku zobrazuje čisté peněžní toky, které lze získat upravením výsledku hospodaření o:

- dopady nepeněžních transakcí, kterými jsou např. odpisy, tvorba a čerpání rezerv, tvorba a zúčtování opravných položek, nerealizované kursové rozdíly, podíly na nerozdělených ziscích či nevypořádaných ztrátách přidružených podniků, minoritní podíly,
- dopady časového rozlišení minulých nebo budoucích peněžních toků z provozních činností, kterými je např. změna stavu zásob a
- dopady všech ostatních položek, které jsou spojeny s investičními činnostmi nebo s financováním, tj. může jít o peněžní položky s dopadem do výsledku hospodaření, ale musí být vyjmuty z provozní činnosti, protože spadají podle svého charakteru do jiné kategorie výkazu peněžních toků (Skálová, 2015).

Investiční činnost zahrnují činnosti spojené s pořizováním a vyřazováním dlouhodobých aktiv a jiných investic, které nejsou peněžními ekvivalenty. Příkladem peněžních toků plynoucích z investiční činnosti:

- peněžní úhrady za nabytí pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv. Do těchto plateb jsou zahrnuty i takové, které se vztahují k aktivovaným nákladům vývoje a k pozemkům, budovám a zařízením vytvořeným vlastní činností,

- peněžní příjmy z prodeje pozemků, budov a zařízení, nehmotných a jiných dlouhodobých aktiv,
- peněžní úhrady za nabytí nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných účetních jednotek a podílů ve společných podnicích (jiné než platby za nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty, a takové, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování),
- peněžní příjmy z prodeje nástrojů vlastního kapitálu nebo dluhových nástrojů jiných účetních jednotek a podílů ve společných podnicích (jiné než příjmy za nástroje, které jsou považovány za peněžní ekvivalenty, a takové, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování),
- peněžní půjčky a úvěry poskytnuté jiným stranám (jiné než půjčky a úvěry poskytnuté finanční institucí),
- peněžní příjmy ze splátek půjček a úvěrů poskytnutých jiným stranám (jiných než půjček a úvěrů poskytnutých finanční institucí),
- peněžní úhrady za smlouvy futures, forwardové smlouvy, opční smlouvy a swapové smlouvy s výjimkou smluv, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování, nebo jsou-li platby klasifikovány jako financování, a
- peněžní příjmy ze smluv futures, forwardových smluv, opčních smluv a swapových smluv s výjimkou smluv, které jsou drženy za účelem prodeje nebo obchodování, nebo jsou-li platby klasifikovány jako financování (Úřední věstník EU, 2013).

Finanční činnost je spojena se změnou velikosti a složení vlastního a cizího kapitálu a výpůjček podniku. Příklady peněžních toků z finanční činnosti:

- peněžní příjmy plynoucí z emise akcií nebo jiných kapitálových nástrojů,
- peněžní toky spojené s nakládáním s vlastními akciemi,
- peněžní příjmy plynoucí z emise dluhových cenných papírů, např. obligací, směnek,
- peněžní příjmy plynoucí ze získaných krátkodobých nebo dlouhodobých výpůjček,
- peněžní splátky vypůjčených částek,



- peněžní úhrady nájemce, které představují snížení závazku z titulu finančního leasingu a
- placené úroky a dividendy (Úřední věstník EU, 2013).

Požadavek na sestavení výkazu o změnách ve vlastním kapitálu je definován v účetním standardu IAS 1. Tento finanční výkaz podává informace nejen o počátečním a konečném stavu položek vlastního kapitálu, ale i o celkových přírůstcích a úbytcích položek vlastního kapitálu, ke kterým došlo v průběhu účetního období. Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu obsahuje:

- úplný výsledek hospodaření,
- důsledek retrospektivního zachycení změn v účetních metodách a retrospektivě zachycený důsledek opravy chyb na každou položku vlastního kapitálu,
- vklady vlastníků do podniku a distribuce vlastníkům z podniku, tj. výběry kapitálu, rozhodnutí o výplatu dividend a
- pro každou položku vlastního kapitálu odděleně všechny změny, ke kterým za uplynulé účetní období došlo (Dvořáková, 2013).

Smyslem sestavování komentáře nebo také přílohy či poznámky je podat detailní informace o položkách v účetní závěrce, které nejsou součástí jednotlivých účetních výkazů, ale jsou nezbytné pro jejich porozumění. Komentář, stejně jako ostatní výkazy sestavené dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví, nemají předepsanou, závazně stanovenou formu. Důraz je kladen na přehlednost a srozumitelnost informací. Komentář zpravidla obsahuje:

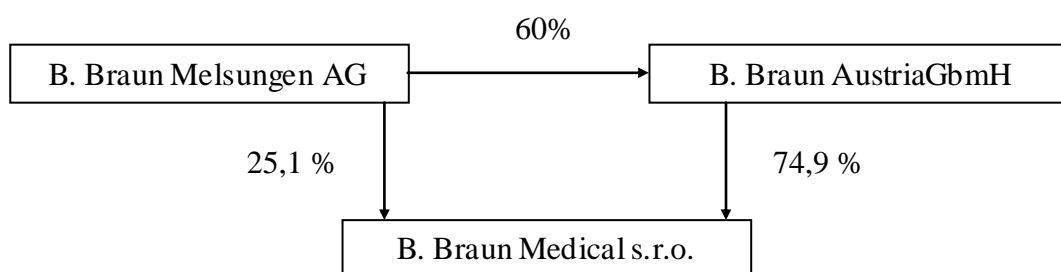
- obecné informace o účetní jednotce,
- informace o oceňovacích základnách a konkrétních účetních pravidlech, prohlášení o shodě s IAS/IFRS a
- doplňující a vysvětlující informace k položkám účetních výkazů (Jílek, Svobodová, 2013).

## 4 PRAKTICKÁ ČÁST

### 4.1 Charakteristika společnosti B. Braun Medical s.r.o., Česká republika

Společnost B. Braun Medical s.r.o. byla založena na základě společenské smlouvy ze dne 16. 12. 1992 mezi společnostmi B. Braun AustriaGmbH a B. Braun Melsungen AG a stala se tak součástí světového koncernu B. Braun. B. Braun AustriaGmbH představuje se svými 74,9 % základního jmění, většinového vlastníka a zároveň přímou ovládající osobu. Zbýlých 25,1 % vlastní B. Braun Melsungen AG, viz obrázek č. 1.

**Obrázek č. 1: Vlastnická struktura společnosti B. Braun Medical s.r.o.**



Zdroj: vlastní zpracování dle Výroční zprávy za rok 2014

B. Braun Medical s.r.o. je součástí celosvětového koncernu, jehož základem bylo založení společnosti B. Braun v roce 1839 v Německu. Dříve rodinný podnik v současnosti působí ve více než padesáti zemích světa a tendence růstu a expanze do dalších zemí, patří k předním cílům celého koncernu. B. Braun se zabývá vývojem, výrobou a prodejem prostředky zdravotnické techniky a léčiv.

**Obrázek č. 2: Logo společnosti B. Braun Medical s.r.o.**



Zdroj: internetové stránky B. Braun Medical s.r.o.

Společnost B. Braun Medical s.r.o. vznikla dnem zápisu do obchodního rejstříku 22. 2. 1993, jejímž předmětem podnikání je:

- činnost účetních poradců, vedení účetnictví, vedení daňové evidence,
- výroba nebezpečných chemických látek a nebezpečných chemických směsí a prodej chemických látek a chemických směsí klasifikovaných jako vysoce toxické a toxické,
- výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona a
- výroba, instalace, opravy elektrických strojů a přístrojů, elektronických a telekomunikačních zařízení.

Mezi hlavní odběratele zboží patří především nemocnice, lékárny, lékaři ze soukromých ordinací, pacienti a tzv. distributoři zdravotnického materiálu, kteří nakupují zboží do skladů a dále rozprodávají svým zákazníkům. Prodejní sortiment je rozdělen do několika divizí:

- divize Aesculap,
- divize Hospital Care,
- divize Avitum,
- divize Out-Put Market a
- divize zabývající se servisem přístrojů z výše uvedených divizí.

## **4.2 Účetnictví společnosti B. Braun Medical s.r.o.**

Společnost B. Braun Medical s.r.o. zpracovává účetnictví prostřednictvím účtovacího systému SAP od stejnojmenné softwarové společnosti. V důsledku skutečnosti, že B. Braun Medical s.r.o. má povinnost sestavovat účetní závěrku dle českých standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, začal používat speciálně upravenou verzi SAPu. Lze hovořit o obousměrném SAPu, který je tvořen třemi druhy účtů, tj. číselný účet, LA neboli lokální účet a IA neboli mezinárodní účet. Číselný účet je společný pro IA i LA účty, proto není potřeba používat „převáděcí most“ mezi účtováním dle českých standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Přístup do systému SAP je zaměstnanci společnosti umožněn na základě rozhodnutí odpovědného nadřízeného a zároveň, dle

náplně práce, jsou mu přidělena jednotlivá oprávnění pro použití odpovídajících transakcí. V praxi to vypadá například tak, že pokud má jeden uživatel SAPu práva k zakládání nového dodavatele, zpravidla již nemá přístup k platebním transakcím. Tento způsob přispívá ke zvýšení vzájemné kontroly procesů na finančním oddělení a eliminaci chybovosti. Používání upraveného účtovacího programu je zpoplatněno, B. Braun Medical s.r.o. je povinen platit za každého uživatele.

### **4.3 Účetní závěrka společnosti B. Braun Medical s.r.o.**

Účetní závěrka společnosti B. Braun Medical s.r.o. je sestavována v plném rozsahu a zároveň dle § 21 Zákona o účetnictví je povinna vyhotovovat výroční zprávu, viz Příloha č. 1. Společnost má také povinnost ověřovat účetní závěrky auditorem dle § 20 Zákona o účetnictví. Audit zpracovává auditorská společnost PricewaterhouseCoopers Česká republika. Společnost PricewaterhouseCoopers je společným auditorem pro celý koncern B. Braun, proto dle požadavku mateřské společnosti je také auditorem i v České republice.

Obchodní společnost B. Braun Medical s.r.o. sestavuje účetní závěrku dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví a dle českých účetních standardů. Pro porovnání rozdílů vykazovaných v účetnictví společnosti, mající vliv na podobu účetních závěrek bylo vybráno několik případů napříč účetnictvím. B. Braun Medical s.r.o. má povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. Společnost sestavuje:

- rozvahu, viz tabulka č. 2: Rozvaha za rok 2014,
- výkaz zisků a ztráty, viz tabulka č. 3: Výkaz zisků a ztráty za rok 2014,
- přílohu, viz příloha č. 1 a
- přehled o změnách vlastního kapitálu, viz tabulka č. 4: Přehled o změnách vlastního kapitálu za rok 2014.

Částky ve veškerých účetních výkazech společnosti B. Braun Medical s.r.o. jsou uváděny v celých tisících v české měně. Tabulka č. 2: Rozvaha za rok 2014 zobrazuje rozvahu v plném rozsahu. Údaje o aktivech jsou uváděny ve čtyřech sloupcích. Sloupec brutto v běžném období zobrazuje hodnotu, za kterou byl majetek v minulosti pořízen, tedy vstupní cenu. Sloupec korekce v běžném období zobrazuje všechna snížení hodnoty pořízeného majetku. Hodnotu nejčastěji snižují opravné položky či oprávky, které se

vztahují k aktivu v daném řádku. Sloupec netto v běžném období představuje zůstatkovou cenu a lze jej získat jednoduchým odečtením brutto od korekce. Poslední sloupec netto uvádí zůstatkovou cenu za minulé účetní období. Druhou částí rozvahy jsou údaje o pasivech, ty jsou zobrazeny ve dvou sloupcích. Sloupce zobrazují stav pasiv neboli závazků v běžném a minulém účetním období. Položka Aktiva celkem (netto) se rovná položce Pasiva celkem, byl tedy splněn základní předpoklad rovnosti aktiv a pasiv.

**Tabulka č. 2: Aktiva v rozvaze za rok 2014 dle českých účetních standardů**

Označení a	AKTIVA b	31.12.2014			31.12.2013
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>1 261 302</b>	<b>- 220 876</b>	<b>1 040 426</b>	<b>1 098 510</b>
<b>B</b>	<b>Dlouhodobý majetek</b>	<b>276 096</b>	<b>- 173 180</b>	<b>102 916</b>	<b>64 264</b>
<b>B. I.</b>	<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	<b>22 889</b>	<b>- 21 601</b>	<b>1 288</b>	<b>3 379</b>
B. I. 1.	Software	22 889	- 21 601	1 288	3 379
<b>B. II.</b>	<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>252 207</b>	<b>- 151 579</b>	<b>100 628</b>	<b>59 885</b>
B. II. 1.	Pozemky	30	0	30	30
2.	Stavby	20 413	- 9 253	11 160	12 921
3.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	181 013	- 142 326	38 687	39 856
4.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	107	0	107	107
5.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	50 644	0	50 644	6 971
<b>B. III.</b>	<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	<b>1 000</b>	<b>0</b>	<b>1 000</b>	<b>1 000</b>
B. III. 1.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	1 000	0	1 000	1 000
<b>C.</b>	<b>Oběžná aktiva</b>	<b>980 066</b>	<b>- 47 696</b>	<b>932 370</b>	<b>1 026 748</b>
<b>C. I.</b>	<b>Zásoby</b>	<b>229 412</b>	<b>- 36 221</b>	<b>193 191</b>	<b>183 211</b>
C. I. 1.	Zboží	229 412	- 36 221	193 191	183 211
<b>C. II.</b>	<b>Dlouhodobé pohledávky</b>	<b>9 515</b>	<b>0</b>	<b>9 515</b>	<b>8 014</b>
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	374	0	374	838
2.	Odložená daňová pohledávka	9 141	0	9 141	7 176
<b>C. III.</b>	<b>Krátkodobé pohledávky</b>	<b>738 745</b>	<b>- 11 475</b>	<b>727 270</b>	<b>832 066</b>
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	655 600	- 11 475	644 125	804 515
2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	62 819	0	62 819	0
3.	Stát - daňové pohledávky	0	0	0	3 952
4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	20 140	0	20 140	23 599
5.	Jiné pohledávky	186	0	186	0
<b>C. IV.</b>	<b>Krátkodobý finanční majetek</b>	<b>2 394</b>	<b>0</b>	<b>2 394</b>	<b>2 457</b>
C. IV. 1.	Peníze	2 394	0	2 394	2 457
<b>D. I.</b>	<b>Časové rozlišení</b>	<b>5 140</b>	<b>0</b>	<b>5 140</b>	<b>8 498</b>
D. I. 1.	Náklady příštích období	5 140	0	5 140	8 498

Zdroj: zpracováno dle Výroční zprávy za rok 2014

**Tabulka č. 3: Pasiva v rozvaze za rok 2014 dle českých účetních standardů**

Označení a	PASIVA b	31.12.2014	31.12.2013
		5	6
	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>1 040 426</b>	<b>1 098 510</b>
<b>A.</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>746 009</b>	<b>734 055</b>
<b>A. I.</b>	<b>Základní kapitál</b>	<b>8 000</b>	<b>8 000</b>
A. I. 1.	Základní kapitál	8 000	8 000
<b>A. III.</b>	<b>Fondy ze zisku</b>	<b>7 037</b>	<b>7 506</b>
A. III. 1.	Rezervní fond	980	980
2.	Statutární a ostatní fondy	6 057	6 526
<b>A. IV.</b>	<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>	<b>677 349</b>	<b>675 132</b>
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	677 349	675 132
<b>A. V.</b>	<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období</b>	<b>53 623</b>	<b>43 417</b>
<b>B.</b>	<b>Cizí zdroje</b>	<b>294 359</b>	<b>363 533</b>
<b>B. I.</b>	<b>Rezervy</b>	<b>21 367</b>	<b>16 904</b>
B. I. 1.	Rezerva na daň z příjmů	8 127	0
2.	Ostatní rezervy	13 240	16 904
<b>B. III.</b>	<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>272 992</b>	<b>346 629</b>
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	170 515	207 719
2.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	0	48 220
3.	Závazky k zaměstnancům	12 540	12 586
4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	5 145	5 320
5.	Stát - daňové závazky a dotace	22 280	21 606
6.	Krátkodobé přijaté zálohy	926	1 411
7.	Dohadné účty pasivní	60 891	49 189
8.	Jiné závazky	695	578
<b>C. I.</b>	<b>Časové rozlišení</b>	<b>58</b>	<b>922</b>
C. I. 1.	Výdaje příštích období	0	697
2.	Výnosy příštích období	58	225

Zdroj: zpracováno dle Výroční zprávy za rok 2014

Výkaz zisku a ztrát, viz tabulka č. 4: Výkaz zisku a ztráty za rok 2014, je další povinnou částí účetní závěrky dle české právní úpravy. Společnost B. Braun Medical s.r.o. zvolila druhové členění nákladů. Při užití tohoto způsobu dochází k zajištění věcné shody nákladů s výnosy, tedy jaké druhy nákladů byly vynaloženy, bez ohledu na to, na co byly vynaloženy.

**Tabulka č. 4: Výkaz zisku a ztráty za rok 2014 dle českých účetních standardů**

Označení a	TEXT b	Skutečnost v účetním období	
		2014 1	2013 2
I.	Tržby za prodej zboží	1 668 932	1 662 746
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	1 121 910	1 117 626
+	Obchodní marže	547 022	545 120
II.	Výkony	171 132	163 723
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	171 132	163 723
B.	Výkonová spotřeba	399 168	399 894
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	16 192	16 871
B. 2.	Služby	382 976	383 023
+	<b>Přidaná hodnota</b>	<b>318 986</b>	<b>308 949</b>
C.	Osobní náklady	210 244	200 929
C. 1.	Mzdové náklady	160 955	157 398
C. 2.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	44 248	38 320
C. 3.	Sociální náklady	5 041	5 211
D.	Daně a poplatky	728	1 193
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	19 024	22 902
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	276	127
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	276	127
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	235	693
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	235	693
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů	3 019	- 807
IV.	Ostatní provozní výnosy	27 580	27 934
H.	Ostatní provozní náklady	41 047	54 291
*	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>72 646</b>	<b>67 809</b>
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	350	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v jednotkách pod podstatným vlivem	350	0
N.	Nákladové úroky	45	139
XI.	Ostatní finanční výnosy	2 750	906
O.	Ostatní finanční náklady	3 663	420
*	<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	<b>- 608</b>	<b>347</b>
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	18 314	14 739
Q. 1.	- splatná	20 279	14 624
Q. 2.	- odložená	- 1 965	115
**	<b>Výsledek hospodaření za běžnou činností</b>	<b>63 623</b>	<b>43 417</b>
***	<b>Výsledek hospodaření za účetní období</b>	<b>63 623</b>	<b>43 417</b>
****	<b>Výsledek hospodaření před zdaněním</b>	<b>71 937</b>	<b>68 166</b>

Zdroj: zpracováno dle Výroční zprávy za rok 2014

Příloha k účetní závěrce, viz Příloha č. 1, je také povinnou částí účetní závěrky dle českých účetních standardů. Cílem sestavování přílohy je podat doplňující a vysvětlující informace k rozvaze a k výkazu zisků a ztráty. Příloha sestavená společností B. Braun Medical s.r.o. obsahuje následující informace, které člení do několika skupin:

1. základní informace o společnosti
2. účetní postupy týkající se:
  - základních zásad zpracování účetní závěrky,
  - dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku,
  - zásob,
  - pohledávek,
  - přepočtu cizích měn,
  - tržeb,
  - leasingu,
  - rezerv,
  - úrokových nákladů,
  - odložené dani,
  - spřízněných stran a
  - následných událostí
3. dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.
4. ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
5. zásoby
6. pohledávky
7. vlastní kapitál
8. rezervy
9. závazky a budoucí závazky
10. daň z příjmů
11. tržby
12. zaměstnanci
13. transakce se spřízněnými stranami
14. odměna auditorské společnosti
15. potencionální závazky a
16. následné události (Výroční zpráva, 2014).



Přehled o změnách vlastního kapitálu je nepovinnou součástí účetní závěrky společnosti B. Braun Medical s.r.o. Tento výkaz podává informace o snížení nebo zvýšení jednotlivých složek vlastního kapitálu, který se sestavuje za běžné a minulé účetní období. Každá účetní jednotka sestavující přehled o změnách vlastního kapitálu by měla vykazovat především o výsledku hospodaření za účetní období, vkladech vlastníků aj. Přehled o změnách vlastního kapitálu společnosti B. Braun Medical s.r.o. za rok 2014 je zobrazen v tabulce č. 5. Tabulka znázorňuje složky vlastního kapitálu, tj. základní kapitál, rezervní fond, sociální fond a nerozdělený zisk za běžné a minulé účetní období.

**Tabulka č. 5: Přehled o změnách vlastního kapitálu za rok 2014**

(tis. Kč)	Základní kapitál	Rezervní fond	Sociální fond	Nerozdělený Zisk	Celkem
<b>Zůstatek k 1. lednu 2013</b>	<b>8 000</b>	<b>980</b>	<b>5 049</b>	<b>727 133</b>	<b>741 162</b>
Přiděl do fondu	0	0	2 000	- 2 000	0
Použití fondů	0	0	- 523	0	- 523
Vyplacené podíly na zisku	0	0	0	- 50 000	- 50 000
Výsledek hospodaření za účetní období	0	0	0	43 417	43 417
Zaokrouhlení	0	0	0	- 1	-1
<b>Zůstatek k 31. prosinci 2013</b>	<b>8 000</b>	<b>980</b>	<b>6 526</b>	<b>718 549</b>	<b>734 055</b>
Použití fondů	0	0	-469	0	-469
Vyplacené podíly na zisku	0	0	0	-41 200	-41 200
Výsledek hospodaření za účetní období	0	0	0	53 623	53 623
<b>Zůstatek k 31. prosinci 2014</b>	<b>8 000</b>	<b>980</b>	<b>6 057</b>	<b>730 972</b>	<b>746 009</b>

Zdroj: zpracováno dle Výroční zprávy za rok 2014

#### **4. 3. 1 Srovnání mezi závěrkami dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a českých účetních standardů**

V mnoha obchodních společnostech, stejně tak v B. Braun Medical s.r.o., v rámci personální politiky, bylo rozhodnuto o zřízení sociálního fondu. B. Braun Medical s.r.o. začal tvořit sociální fond od roku 1995, jednalo se o rozhodnutí valné hromady na základě návrhu managementu. V minulosti sociální fond sloužil společnosti jako spořicí produkt. Aktuálně do sociálního fondu žádné peněžní prostředky nevkládají. Tendence do budoucnosti nejsou zcela jasné, existuje spíše předpoklad, že se sociální fond již nadále tvořit nebude. Obecně se sociální fond zřizuje dobrovolně pro krytí sociálních potřeb zaměstnanců, např.: půjčky na bytové účely, příspěvky na rekreaci, životní nebo penzijní pojištění, příspěvky na stravování, sportovní a kulturní akce nebo nákup dlouhodobého majetku. Sociální fond je součástí vlastního kapitálu společnosti a B. Braun Medical s.r.o.

ho používá k jedinému účelu a to k přispívání zaměstnancům na životní pojištění. Nárok na příspěvek na životní pojištění mají ti zaměstnanci společnosti B. Braun Medical s.r.o., kteří zde pracují déle než rok. Stav sociálního fondu za minulé a běžné účetní období lze vidět v tabulce č. 5.

Existuje rozdílnost vykazování sociálního fondu dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví a českých účetních standardů. Dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví se o transakcích týkající se zaměstnaneckých požitků, neúčtuje na účtech vlastního kapitálu, ale vyazuje se přímo v závazcích. Oproti tomu dle českých účetních standardů je účtováno na účty vlastního kapitálu prostřednictvím sociálního fondu.

Společnost B. Braun Medical s.r.o. používá bilanční účtování sociálního fondu. Bilanční účtování sociálního fondu v praxi znamená, že použití sociálního fondu se účtuje přímo jako o úbytku finančních prostředků, tím nedochází k zatížení nákladů společnosti. O sociálním fondu společnost účtuje na rozvahový účet 427 – Ostatní fondy, viz tabulka č. 6.

**Tabulka č. 6: Vlastní kapitál v rozvaze dle ČSÚ za rok 2014**

B. Braun Medical s.r.o.		B. Braun CZ - Local Balance/P&L structure CACZ				
		10		Typ měny Měna účetního okruhu		
		CZK		Částky v Česká koruna		
		2014.01 -2014.16		Vykazovaná období		
		2013.01 -2013.16		Srovnávací období		
Číslo účtu	Alt účet	Text položky rozv./výsledky	SoučVykO bd	SoučSrovO bd	Abs.odch.	Rel.odch.
		A. Vlastní kapitál				
		A.I. Základní kapitál				
		A.I.1. Základní kapitál				
30000000	411001	411001 Zakladni jmeni	-8.000.000,00	-8.000.000,00	0	0
		A.I.1. Základní kapitál celkem	-8.000.000,00	-8.000.000,00	0	0
		A.I. Základní kapitál celkem	-8.000.000,00	-8.000.000,00	0	0
		A.III. Rezervní fond, nedělitelný fond, ze zi				
		A.III.1. Zákonný rezervní fond				
32100000	421001	421001 Zakonny rezervni fond	-980.055,00	-980.055,00	0	0

		A.III.1. Zákonný rezervní fond celkem	-980.055,00	-980.055,00	0	0
		A.III.3. Statutární a ostatní fondy				
32400000	427001	427001 Ostatní fondy - sociální fond	-6.057.385,00	-6.525.749,00	468.364,00	7,2
		A.III.3. Statutární a ostatní fondy celkem	-6.057.385,00	-6.525.749,00	468.364,00	7,2
		A.III. Rezervní fond, neděl. fond celkem	-7.037.440,00	-7.505.804,00	468.364,00	6,2
		A.IV. Výsledek hospodaření z minulých let				
		A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let				
33200000	428001	428001 Nerozdělený zisk minulých let	-5.546.465.430,14	-5.023.140.178,69	-523.325.251,45	-10,4
33200200	428002	428002 Nerozdělený zisk minulých let	4.774.195.013,58	4.276.857.947,84	497.337.065,74	11,6
LA33200100	428003	428003 Nerozdělený zisk minulých let Local GAAP	94.921.661,93	71.150.145,60	23.771.516,33	33,4
		A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let celkem	-677.348.754,63	-675.132.085,25	-2.216.669,38	-0,3
		A. IV. Výsledek hospodaření z min. let celkem	-677.348.754,63	-675.132.085,25	-2.216.669,38	-0,3
		A.V. Výsledek hospodaření běžného účet. období				
			-53.622.980,42	-43.416.669,38	-10.206.311,04	-23,5
		A.V. Výsledek hospodaření běž. účet. obd. celkem	-53.622.980,42	-43.416.669,38	-10.206.311,04	-23,5
		A. Vlastní kapitál celkem	-746.009.175,05	-734.054.558,63	-11.954.616,42	-1,6

Zdroj: vlastní zpracování dle dat z účetního programu SAP za rok 2014

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nedovolují tvořit ze zisku fondy typu sociální fond nebo fond odměn za účelem uplatnění zaměstnaneckých výhod. Sociální fond podle IFRS/IAS není součástí vlastního kapitálu, ale cizích zdrojů. IAS 19 neřeší explicitně problematiku sociálních fondů, dle tohoto předpisu se jedná o závazek vůči zaměstnancům a je vykazován shodně jako ostatní krátkodobé zaměstnanecké benefity, viz tabulka č. 7. Výhodou tedy je, že jako náklad snižují výsledek hospodaření a v rozvaze jsou zveřejňovány jako závazek v momentě, kdy na něj vznikl zaměstnanci nárok. Závazek může být uhrazen bezhotovostně, v hotovosti nebo pomocí poukázek, kde je využíván účet cenin. Závazek nemusí být nutně vyplacen přímo zaměstnanci, ale společnost může závazek hradit přímo poskytovateli služby, stejně tak v případě společnosti B. Braun Medical, tedy na účet příslušné pojišťovny.

**Tabulka č. 7: Vlastní kapitál a rezervy v rozvaze dle IFRS za rok 2014**

B. Braun Medical s.r.o.		Standard Balance Sheet (IAS/IFRS)				
		10		Typ měny Měna účetního okruhu		
		CZK		Částky v Česká koruna		
		2014.01 -2014.16		Vykazovaná období		
		2013.01 -2013.16		Srovnávací období		
Číslo účtu	Alt účet	Text položky rozv./výsledovky	SoučVykO bd	SoučSrovO bd	Abs.odch.	Rel.odch.
		Equity				
		Subscribed capital				
30000000	411001	0030000000 Základní jmění	-8.000.000,00	-8.000.000,00	0	0
		Total	-8.000.000,00	-8.000.000,00	0	0
		Revenue reserves				
		Statutory reserves				
32100000	421001	0032100000 Zákonný rezervní fond	-980.055,00	-980.055,00	0	0
		Total	-980.055,00	-980.055,00	0	0
		Other revenue reserves				
32400000	427001	0032400000 Ostatní fondy - sociální fond	-6.057.385,00	-6.525.749,00	468.364,00	7,2
IA32400000		IA32400000 IFRS - Sociální fond	6.057.385,00	6.525.749,00	-468.364,00	-7,2
		Total	0	0	0	
		Retained profits/accumulated losses				
33200000	428001	0033200000 Nerozdělený zisk minulých let	-5.546.465.430,14	-5.023.140.178,69	-523.325.251,45	-10,4
33200200	428002	0033200200 Nerozdělený zisk minulých let	4.774.195.013,58	4.276.857.947,84	497.337.065,74	11,6
IA33200100		IA33200100 Nerozdělený zisk minulých let	96.567.580,43	74.954.946,57	21.612.633,86	28,8
		Total	-675.702.836,13	-671.327.284,28	-4.375.551,85	-0,7

		Total revenue reserves	-676.682.891,13	-672.307.339,28	-4.375.551,85	-0,7
		Profit of the year	-55.194.217,02	-45.575.551,85	-9.618.665,17	-21,1
		Total equity	-739.877.108,15	-725.882.891,13	-13.994.217,02	-1,9
		Provisions				
		Other provisions				
39001000	459009	0039001000 Dlouhodobá rezerva zaměstnanci	-8.317.902,00	-8.632.737,00	314.835,00	3,6
IA39900000		IA39900000 IFRS - Rezervy	-6.057.385,00	-6.525.749,00	468.364,00	7,2
		Total other provisions	-14.375.287,00	-15.158.486,00	783.199,00	5,2
		Total provisions	-14.375.287,00	-15.158.486,00	783.199,00	5,2

Zdroj: vlastní zpracování dle dat z účetního programu SAP za rok 2014

Česká legislativa nahlíží na sociální fond jako přerozdělenou část zisku po zdanění, z kterého se čerpají prostředky na proplácení zaměstnaneckých výhod, v případě společnosti B. Braun Medical s.r.o., životního pojištění. Tvorba a čerpání sociálního fondu společnost zachycuje ve výkazu o změnách vlastního kapitálu, viz tabulka č. 4: Přehled o změnách vlastního kapitálu za rok 2014. Tento výkaz je tvořen jako nepovinná část účetní závěrky, jejímž účelem je podat doplňující informace ke změnám ve vlastním kapitálu. Z výkazu je zřejmý rozdíl mezi počátečním a konečným stavem položek vlastního kapitálu. Společnost B. Braun Medical s.r.o. používá bilanční účtování sociálního fondu, který se podobá způsobu vykazování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Rozdílnost účtování spočívá v časovém rozlišení. Dle české legislativy se o zaměstnaneckém požitku účtuje v momentě, kdy je zaměstnanci proplacen, ovšem dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je tomu ve chvíli, kdy na něj vzniká zaměstnanci nárok a zaměstnavateli povinnost ho poskytnout. Česká právní úprava hovoří o sociálním fondu jako o závazku společnosti, která není ovšem bezpodmínečný. Stejně tak, jako se společnost rozhodla sociální fond zřídit, může se kdykoliv rozhodnout o jeho zrušení nebo přinejmenším o nevyplácení příspěvků svým zaměstnancům. V případě vybrané společnosti existuje pravděpodobnost, že se již sociální fond nadále tvořit nebude.

Dalším rozdílem je vykazování nákladů v položce náklady příštích období. Náklady příštích období představuje účet patřící do skupiny 38 - Přechnodné účty aktiv a pasiv. Tato účetní skupina slouží k tomu, aby výnosy a náklady byly zaúčtovány v tom období, se kterým časově i věcně souvisejí. Díky tomu dojde ke splnění účetní zásady, tedy aktuálního principu, který vyžaduje účtování účetních případů do takového časového

období, se kterým věcně souvisí. Prostřednictvím použití této účetní skupiny je možné převádět náklady a výnosy mezi jednotlivými účetními obdobími.

Náklady příštích období představují výdaje vzniklé v daném roce, ale nákladově patří do následujícího období. Částka, která věcně a časově nesouhlasí s běžným obdobím, ale s následujícím, se převádí na účet 381 – Náklady příštích období. Převodem na tento účet dochází k zatížení nákladového druhu v následujícím období o částku, která věcně i časově souvisí s tímto obdobím. Nejčastějším případem, kdy dochází k použití tohoto účtu je např. platba nájemného dopředu. Nájemné na rok 2016 bylo zaplaceno v roce 2015. Platba je tedy výdajem roku 2015, ale nákladem následujícího období, tj. roku 2016.

V případě společnosti B. Braun Medical s.r.o. se na náklady příštího období účtovalo o interním softwaru. Zmíněný software se zkratkou CRM neboli Customer Relationship Management slouží jako databáze, jejímž hlavním účelem je shromažďování informací o zákaznících společnosti. Prostřednictvím dat, která jsou do CRM vkládána, je společnost schopná pochopit a predikovat potřeby jednotlivých zákazníků. Tato technologie přispívá ke zlepšení vzájemných vztahů mezi společností a zákazníkem.

B. Braun Medical s.r.o. pořídila tento software od mateřské společnosti v roce 2012 v hodnotě 6 992 005,19 CZK. Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví byla tato položka vyhodnocena jako okamžitý náklad roku 2012, který se odepisoval následujících 36 měsíců. Zde dochází k rozdílu ve vykazování této položky dle českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Dle české legislativy byla tato položka vyhodnocena, že částečně souvisí s následujícím obdobím a část nákladů byla vykázána na přechodný účet aktiv, na účet 381 – Náklady příštích období. Software v hodnotě 6 992 005,19 CZK pořízený v roce 2012 se společnost B. Braun Medical s.r.o. rozhodla rozpouštět v nákladech po dobu 36 měsíců. Část nákladů tedy souvisí s náklady běžného roku 2012, o zbylé části společnost účtovala jako o nákladech příštích období. V tabulce č. 8 je zobrazen postup účtování dle českých účetních standardů. Položka software s DPH byla zaúčtována na účet MD 321 – Dodavatelé oproti účtu D 221 – Bankovní účty. Částka bez DPH byla zaúčtována na účet MD 518 – Ostatní služby oproti účtu D 321 – Dodavatelé, stejně tak položka DPH byla

zaúčtována na účet MD 343 – Daň z přidané hodnoty oproti účtu D 321 – Dodavatelé. Na konci roku 2012 byla zbylá část nákladů za nakoupený software zaúčtována na účet MD 381 – Náklady příštích období oproti účtu D 518 – Ostatní služby. Rozpouštění nákladů probíhalo následujících 24 měsíců na odpovídající nákladový účet, tj. na účet MD 518 – Ostatní služby oproti účtu D 381 – Náklady příštích období. Prostřednictvím účtování na přechodné účty aktiv došlo k rozpouštění nákladů příštích období v takovém období, se kterým náklady věcně i časově souvisejí.

**Tabulka č. 8: Náklady příštích období – software**

Rok	Text	Částka	MD	D
2012	Úhrada software			
	Software s DPH	8 390 406,19 CZK	321	221
	Software bez DPH	6 992 005,19 CZK	518	321
	DPH 20%	1 398 401,00 CZK	343	321
	zůstatek převedený na náklady příštích období	4 661 334,19 CZK	381	518
	<b>účetní závěrka k 31. 12. 2012</b>			
2013	zúčtování software	2 330 671,0 CZK	518	381
	<b>účetní závěrka k 31. 12. 2013</b>			
2014	zúčtování software	2 330 663,19 CZK	518	381

Zdroj: vlastní zpracování účetnictví za rok 2012, 2013 a 2014

V tabulce č. 9 jsou zobrazeny stavy k začátkům a koncům roků, během kterých se náklad rozpouštěl. Během roku 2012 byla do nákladů započítána částka 2 330 671 CZK, zbylá částka 4 661 334,19 CZK pak zaúčtována na účet nákladů příštích období. Tato částka se rozpouštěla následující 2 roky. Ke konci roku 2014 je zůstatek 0,00 CZK.

**Tabulka č. 9: Přehled počátečních a konečných stavů od roku 2012 do roku 2014**

	2012	2013	2014
<b>Počáteční stav</b>	6 992 005,19 CZK	4 661 334,19 CZK	2 330 663,19 CZK
<b>Konečný stav</b>	4 661 334,19 CZK	2 330 663,19 CZK	0,00 CZK

Zdroj: vlastní zpracování účetnictví za rok 2012, 2013 a 2014

Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se jednalo o pořízení dlouhodobého nehmotného majetku. Software byl zařazen do majetku jako dlouhodobý investiční majetek a odpisoval se do nákladů po dobu 36 měsíců. Opořebením majetku se

účtuje pomocí oprávek. Společnost B. Braun Medical s.r.o. zvolila rovnoměrný druh odpisování. Tabulka č. 10 znázorňuje rovnoměrný výpočet odpisů. V prvním roce odpisování bylo odepsáno 1 398 401,00 CZK, jako 20% z pořizovací ceny software. V následujícím roce 2013 a 2014 bylo ročně odepisováno 2 796 802,00 CZK, jako 40% z pořizovací ceny softwaru.

**Tabulka č. 10: Výpočet odpisů – software**

<b>Výpočet odpisů</b>	
Pořizovací cena	6 992 005,00 CZK
Odpisová skupina	1
Typ odpisu	rovnoměrný
1. rok	1 398 401,00 CZK
2. rok	2 796 802,00 CZK
3. rok	2 796 802,00 CZK

Zdroj: vlastní zpracování účetnictví za rok 2012, 2013 a 2014

Odpisy, použité v případě účtování dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, spadají do účetní třídy 5 – Náklady, stejně tak účet Ostatní služby, který byl použit v případě účtování softwaru dle českých účetních standardů, náleží do této účetní třídy. Tabulka č. 11 zobrazuje přehled nákladů během let 2012 – 2014 dle českých účetních standardů a mezinárodní úpravy. Rozdílnost vykazování této položky je evidentní a ovlivní výši hospodářského výsledku v jednotlivých letech.

**Tabulka č. 11: Porovnání nákladů na software v letech 2012 – 2014**

<b>Náklady</b>		
	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	České účetní standardy
<b>2012</b>	1 398 401,00 CZK	2 330 671,00 CZK
<b>2013</b>	2 796 802,00 CZK	2 330 663,19 CZK
<b>2014</b>	2 796 802,00 CZK	2 330 670,81 CZK

Zdroj: vlastní zpracování účetnictví za rok 2012, 2013 a 2014

Další oblast účetnictví, kde byl nalezen rozdíl mezi českými účetními standardy a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, je oblast účtování dohadných položek.



Účetním obdobím společnosti B. Braun Medical s.r.o. je období kalendářní. V minulosti, naposledy při účetní závěrce v roce 2013, se společnost rozhodla pro otevření tzv. třináctého období.<sup>1</sup> Tabulka č. 12 srovnává rok 2013 před a po otevření třináctého období, ve sloupci Absolutní odchylky jsou vidět jednotlivé rozdíly za srovnávaná období na uváděném příkladu položky Výkonová spotřeba – Služby ve Výkazu zisku a ztráty. Z této tabulky jsou zřejmé položky, na které nebyla vytvořena dohadná položka a kvůli kterým bylo otevřeno třinácté období. Jedná se například o opravy a udržování budovy a vybavení, cestovní náhrady stravného, ubytování a jízdného, dále o ostatní služby, které zahrnují operativní leasing, inzerci, poté honoráře za externí pracovníky atd.

**Tabulka č. 12: Výkonová spotřeba – Služby ve Výkazu zisku a ztráty za rok 2013**

B. Braun Medical s.r.o.		B. Braun CZ - Local Balance/P&L structure CACZ				
		10		Typ měny Měna účetního okruhu		
		CZK		Částky v Česká koruna		
		2013.01 -2013.16		Vykazovaná období		
		2013.01 -2013.12		Srovnávací období		
Číslo účtu	Alt účet	Text položky roz v./výsledky	SoučVykObd	SoučSrovObd	Abs.odch.	Rel.odch.
		B.2. Služby				
61600070	511001	511001 Opravy a udržování - auta	1.027.502,74	1.027.502,74	0	0
61600210	511002	511002 Opravy a udržování - HW	108.090,19	108.090,19	0	0
61600900	511005	511005 Opravy a udržování - zboží	407.801,29	406.660,49	1.140,80	0,3
61600010	511006	511006 Opravy a udržování - budova	595.550,31	553.654,31	41.896,00	7,6
61600080	511007	511007 Opravy a udržování - vybavení	265.845,69	265.845,69	0	0
68510010	512001	512001 Cestovné - stravné, ubytování	7.612.998,28	7.603.867,74	9.130,54	0,1
68520010	512003	512003 Cestovné - letenky	2.135.889,90	2.130.174,90	5.715,00	0,3
68530010	512004	512004 Cestovné - vlastním autem	1.176.883,65	1.176.883,65	0	0
68520020	512005	512005 Cestovné - ostatní	3.902.737,19	3.842.924,19	59.813,00	1,6
68500011	512006	512006 Cestovné - nedaňové	726.801,92	726.801,92	0	0
68610011	513001	513001 Náklady na reprezentaci	11.957.768,87	11.957.768,87	0	0
68210010	518001	518001 Ostatní služby - postovné	850.133,21	850.133,21	0	0
67000010	518002	518002 Ostatní služby - nájemné budovy	25.793.094,74	25.793.094,74	0	0
67300900	518003	518003 Ostatní služby	1.274.152,88	1.267.670,88	6.482,00	0,5
67110020	518004	518004 Operativní leasing auta	17.604.037,30	17.576.458,32	27.578,98	0,2
61400030	518005	518005 Ostatní služby - vrácené zb., celní odbavení vývoz	300.009,63	300.009,63	0	0

<sup>1</sup> Třinácté období v účetnictví slouží k zaúčtování faktur, které společnost obdržela až po konci roční závěrky a společnost nemá vytvořenou dohadnou položku pro příslušnou fakturu. Otevření třináctého období není standardní situací v této společnosti a děje se na žádost vedoucího finančního oddělení. Žádost je odeslána mateřské společnosti a na základě jejich rozhodnutí je období otevřeno.

61400010	518006	518006 Ostatní služby - přepravné	37.924.232,22	37.917.620,22	6.612,00	0
68220010	518007	518007 Ostatní služby - telefony	2.045.349,29	2.045.349,29	0	0
63200020	518008	518008 Honorare - externí pracovníci	92.552.355,16	92.420.195,16	132.160,00	0,1
68730010	518009	518009 Ostatní služby - výstavy, kongresy, symposia	5.434.096,65	5.412.467,94	21.628,71	0,4
67700210	518010	518010 Ostatní služby - poradenství, zprostředkování	4.823.959,17	4.823.959,17	0	0
68730050	518011	518011 Ostatní služby - inzerce obecná	13.910.232,50	13.805.232,50	105.000,00	0,8
68730310	518012	518012 Ostatní služby - prospekty, katalogy	477.109,44	477.109,44	0	0
68710010	518013	518013 Ostatní služby - reklama, propag. materiály	4.238.081,04	4.216.021,04	22.060,00	0,5
61600020	518015	518015 Ostatní služby - uklid, ostraha	4.297.187,07	4.297.187,07	0	0
67700010	518016	518016 Ostatní služby - poradenství PWC, audit	1.008.081,00	1.008.081,00	0	0
61500030	518017	518017 Služby zprostředkování obchodu	39.793.217,67	39.793.217,67	0	0
61310900	518020	518020 Ostatní služby - služby nemocnice, OHS, pronájmy	5.398.331,77	5.398.331,77	0	0
61600320	518021	518021 Likvidace odpadu - nemocnice	-85.000,00	-90.000,00	5.000,00	5,6
61600310	518022	518022 Ostatní služby - likvidace odpadu	1.126.460,46	1.126.460,46	0	0
67700900	518026	518026 Ostatní služby - ostatní poradenství	1.927.118,33	1.927.118,33	0	0
67700020	518028	518028 Daňové poradenství	208.204,00	208.204,00	0	0
67700190	518029	518029 Právní poradenství	5.591.008,95	5.591.008,95	0	0
61000010	518030	518030 Ostatní služby - referenční pracovníci	1.606.897,81	1.606.897,81	0	0
61400230	518031	518031 Logistické služby	50.644.497,86	50.644.497,86	0	0
68900030	518036	518036 Ostatní administrativní náklady	1.083.084,10	1.079.340,60	3.743,50	0,3
66000010	518038	518038 Nábor zaměstnanců	268.300,00	268.300,00	0	0
66400010	518039	518039 Ostatní služby - školení zaměstnanců	1.301.738,12	1.253.838,12	47.900,00	3,8
61400210	518040	518040 Nájem sklady	3.257.178,17	3.197.178,17	60.000,00	1,9
68730060	518042	518042 AAK workshopy, školení	1.368.470,07	1.368.470,07	0	0
61310010	518045	518045 Ostatní služby - Servis prodaných přístrojů	7.122.879,79	7.122.879,79	0	0
67300050	518047	518047 Ostatní služby - registrace	4.538.297,75	4.538.297,75	0	0
67300911	518048	518048 Ostatní služby - členské příspěvky	113.927,33	113.927,33	0	0
67700050	518050	518050 Ostatní služby - IT	8.768.936,20	8.760.036,20	8.900,00	0,1
66600010	518051	518051 Teambuilding - daňový	16.528,93	16.528,93	0	0
LA67700050	518055	518055 Ostatní služby - IT SF	2.330.671,00	2.330.671,00	0	0
67200900	518070	518070 Spotřeba DNM do 10 tisíc	17.067,43	17.067,43	0	0
68730900	518510	518510 Reklama ostatní	4.175.511,88	4.125.511,88	50.000,00	1,2
		B.2. Služby celkem	383.023.308,95	382.408.548,42	614.760,53	0,2

Zdroj: vlastní zpracování Výkazu zisku a ztráty za rok 2013

V tabulce č. 13 jsou znázorněny celkové výsledky roku 2013 před a po otevření třináctého období u položek, kde se nachází rozdíl.

**Tabulka č. 13: Výsledky roku 2013 před a po otevření třináctého období**

	Před otevřením 13. období	Po otevření 13. období	Rozdíl
<b>ROZVAHA</b>			
A. Vlastní kapitál celkem	-734.054.558,63	-734.815.474,67	760.916,04
B. Cizí zdroje celkem	-378.063.553,54	-377.999.177,48	-64.376,06
C. Časové rozlišení celkem	-921.166,95	-224.626,97	-696.539,98
<b>VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY</b>			
B. Výkonová spotřeba celkem	399.894.194,14	399.255.808,60	638.385,54
D. Daně a poplatky celkem	1.193.353,83	1.128.046,42	65.307,41
H. Ostatní provozní náklady celkem	54.291.286,79	54.234.063,70	57.223,09

Zdroj: vlastní zpracování výkazů za rok 2013

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví třinácté období neznají a nic podobného v mezinárodní účetní úpravě neexistuje. Skutečnost, že společnost musí otevřít třinácté období, je dle IFRS důkazem špatně nastaveného mechanismu dohadných položek. Snahy společnosti B. Braun Medical s.r.o. jsou třinácté období již v budoucnu neotevřít, protože výsledek dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví nemůže být změněn a rozdíl se ve výkazech projeví i v roce následujícím, kdy dochází k jeho zúčtování. Tabulka č. 14 zobrazuje rozdíl mezi výsledky hospodaření z běžné činnosti za rok 2013.

**Tabulka č. 14: Výsledek hospodaření z běžné činnosti za rok 2013**

	Výsledek hospodaření z běžné činnosti celkem za rok 2013
ČÚS	43 416 669,38 Kč
IFRS	45 575 551,85 Kč
Rozdíl	-2 158 882,47 Kč

Zdroj: vlastní zpracování Výkazu zisku a ztráty dle ČSÚ a IFRS za rok 2014

V souvislosti s tím se společnost rozhodla tvořit dohadné položky. Právní úprava víceméně nařizuje využívání dohadných položek, jedná se o účtování případů, které věcně i časově souvisejí s uzavíraným účetním obdobím, ale společnost nemá dostatečné podklady pro jejich zaúčtování. B. Braun Medical s.r.o. tvoří dohadné položky na:

- budovu,
- energie,
- logistiku,
- silniční daň,
- poradenství a
- bonusy pro odběratele.

Základním problémem při tvorbě dohadných položek je skutečnost, že se vždy jedná o předpokládané částky neboli dohady. Přesnost odhadu výše dohadných položek vychází v této společnosti především z historické zkušenosti. Na základě let minulých spolu s nově vzniklými skutečnostmi se tvoří dohadné položky.

V roce 2015 společnost B. Braun Medical s.r.o. zavedla objednávkový systém SPORT (aj. System for Purchase Orders and Transactions). Tato aplikace, která slouží k evidenci a schvalování objednávek. Tato aplikace nabízí možnost opakovaných objednávek, např. pravidelné měsíční fakturace. Na základě těchto pravidelných fakturací, je společnost schopna odhadnout částečnou výši dohadných položek za určité oblasti do budoucna. Elektronická aplikace SPORT je napojena na aplikaci ESO (tj. Evidence schválených faktur). V této aplikaci dochází ke schvalování a evidenci faktur. Tyto dvě interní aplikace jsou také využívány při tvorbě dohadných položek, kdy z evidovaných faktur jsou předpovídaný výše dohadných položek.

Problematika finančního leasingu patří k největším odlišnostem v jednotlivých účetních úpravách. Společnost B. Braun Medical s.r.o. hojně využívala možnosti pořízení majetku v podobě finančního leasingu. Tímto způsobem byly pořizovány automobily, kancelářské zařízení a zdravotnické přístroje. Finanční leasing je ve společnosti B. Braun Medical s.r.o. již minulostí, je volen jiný druh pořízení majetku, například operativní leasing. V minulosti ale rozdílnost ve specifikaci leasingu, zapříčiněna odlišným přístupem

českých účetních standardů v porovnání s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, vedla k zásadním odlišnostem vykazování finančního leasingu.

Dle české úpravy společnost leasing evidovala jako pronajaté aktivum (automobil) v podrozvahové části. B. Braun Medical s.r.o. není majitelem, proto ho nemůže evidovat v majetku a odepisovat. Po dobu leasingu vykazovala v nákladech jako službu pouze leasingové splátky tak, aby byl dodržen princip věcné a časové souvislosti. Splátka představuje závazek vůči leasingové společnosti. První navýšená leasingová splátka neboli akontace, je běžným postupem v rámci finančního leasingu. Tuto první mimořádnou splátku je nutné časově rozlišovat po celou dobu leasingu, B. Braun Medical s.r.o. akontaci vykázala na účtu 381 – Náklady příštích období a rozpouštěla jí v celém období trvání leasingu do nákladů běžného období. Měsíční splátky účtovala jako závazek vůči pronajímateli a v nákladech jako službu. Po ukončení dobu pronájmu došlo k odprodeji majetku za zůstatkovou hodnotu. V tabulce č. 15 je znázorněn způsob účtování finančního leasingu ve 4 měsících prvního roku pronajímání. Celková hodnota leasingu je 1 500 000,00 CZK. Doba nájemného je 36 měsíců. Položka akontace je vykázána na účtu 381 – Náklady příštích období oproti účtu 321 – Dodavatelé. DPH z celkové částky je vykázána na účtu 343 – Daň z přidané hodnoty oproti účtu 321 – Dodavatelé. Měsíční splátka je výsledkem podílu celkové částky oproti počtu měsíců, na kterou byl majetek pronajat. Úhrada splátek v prvním měsíci obsahuje částku za akontaci, DPH první měsíční splátku a je vykázána na účtu 321 – Dodavatelé oproti účtu 221 – Bankovní účty. Předpis měsíční splátky je opakující se položkou, která je vykazována na účtu 518 – Ostatní služby oproti účtu 321 – Dodavatelé. Úhrada měsíční splátky se provádí z účtu 321 – Dodavatelé na účet 221 – Bankovní účty. Položka podíl nájemného je vypočtena jako měsíční splátka vynásobená počtem měsíců v prvním roce nájmu zvýšená o část hodnoty akontace odpovídající počtu měsíců v prvním roce finančního leasingu. Tato položka je zaúčtována na účet 518 – Ostatní služby oproti účtu 381 – Náklady příštích období.

**Tabulka č. 15: Účtování finančního leasingu u nájemce dle ČÚS**

<b>Text</b>	<b>Částka (Kč)</b>	<b>MD</b>	<b>D</b>
1. Předpis zvýšené splátky	450 000,00 CZK	381	321
DPH	285 000,00 CZK	343	321
2. Předpis 1. měsíční splátky	34 708,37 CZK	518	321
3. Úhrada splátek vč. DPH	769 708,37 CZK	321	221
4. Předpis měsíční splátky	34 708,37 CZK	518	321

5. Úhrada měsíční splátky	34 708,37 CZK	321	221
6. Podíl nájemného za r. 2004	50 000,00 CZK	518	381

Zdroj: vlastní zpracování účetnictví za rok 2004

Pro vykazování leasingu dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, si skupina B. Braun vytvořila interní předpisy, které vycházejí z mezinárodního předpisu IAS 17 - Leasingy. Tabulka č. 16 je interně vytvořená pomůcka společnosti B. Braun Medical s.r.o., která vyhodnocuje, na základě vložených dat, zda bude použit operativní či finanční leasing. Příloha č. 2 obsahuje další pomůcku k rozhodování, rozhodovací strom. Společnost vyhodnotila, na základě vložených informací do rozhodovací tabulky, že se jedná o finanční leasing. Z pohledu Mezinárodních standardů účetního výkaznictví musí společnost, které pořizují majetek prostřednictvím finančního leasingu, přistupovat k leasingu jako k dohodě mezi nájemcem a pronajímatelem, kdy nájemce má právo používat aktivum, v případě vybrané společnosti, automobilu, po stanovenou dobu za smluvené platby. Dochází tedy k převodu práva na nájemce používat aktivum.

**Tabulka č. 16: Rozhodovací tabulka pro klasifikaci operativního a finančního leasingu**

<b>Asset type</b>					<b>vehicle</b>
<b>Criteria:</b>					
-	Transfer of ownership at the end of the lease contract ? (yes/ no)				<b>yes</b>
-	Bargain purchase option at the end of the lease contract? (yes/ no)				<b>yes</b>
-	Special lease - is only the lessee able to use the leased asset? (yes/ no)				<b>yes</b>
<b>Start of lease contract</b>				<b>Date</b>	<b>1.9.2004</b>
<b>End of lease contract</b>				<b>Date</b>	<b>1.8.2007</b>
<b>Lease term in years</b>	<b>6</b>	<b>(please mark)</b>			
<b>Lease term in month</b>	<b>72</b>			<b>months</b>	<b>72,00</b>
<b>Fair value (purchase price) of leased asset</b>				<b>Currency:</b>	<b>CZK 1 500 000,00</b>
<b>Estimated economic life</b>	<b>in months</b>			<b>months</b>	<b>72,00</b>

Lease payment	per month				CZK	20 833,33
Payment time:	1 = at start of period - in advance					1,00
	0 = at end of period - subsequent				x	0,00
Payment at inception of lease (prepayment)					CZK	450 000,00
Payment at end of lease					CZK	0,00
Residual value					CZK	0,00
<i>Residual value guaranteed to the lessor by the lessee (yes/no)</i>						<i>no</i>
Interest rate (p.a.)						10,00%
Interest rate per month (Interest Rate p.a. / 12)						0,83%
Interest Rate per month (calculated)				Interest rate given	x	0,8333%
				or not determinable		
Total lease payments					CZK	9 660,00
Present value of lease payments						
at the inception of the lease					CZK	1 574 555,53
Interest payments during lease term					CZK	450 000,00
<i>Economic life test</i>						
The lease term is for the major part of the economic life						
of the asset (> 75%)				<i>FINANCE LEASE</i>		100,00%
<i>Recovery of investment test</i>						
At the inception of the lease the present value of the minimum						
lease payments amounts to at least substantially all (>90%)						
of the fair value of the leased asset.				<i>FINANCE LEASE</i>		104,97%

Zdroj: zpracováno dle Leasingtool Final\_Columbus, 2004

Na začátku leasingu společnost B. Braun Medical s.r.o. vykázala ve výkazu o finanční situaci podniku finanční leasing jako aktivum a závazek v částce, která se rovnala reálné hodnotě. Tento majetek se poté dostával do nákladů prostřednictvím každoročních odpisů. Zvolený způsob odepisování pronajatého majetku je stejný jako majetku ve vlastnictví společnosti. Tím se zabývá mezinárodní standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Z tohoto předpisu vychází již první změna oproti českým účetním standardům, doba vykazování je 72 měsíců. Do nákladů se částky dostávají pomocí odpisů. Odpisy se evidují v hospodářském výsledku. Doba dostávání do nákladů a výše této položky je z pohledu české a mezinárodní legislativy rozdílná. Během doby odepisování v IFRS a nájemného dle českých účetních standardů je ovlivněna výše nákladů, která má vliv na výši výsledku hospodaření, který také bude vykazovat rozdíly. Dle české úpravy společnosti vykazuje pronajatý majetek pouze v podrozvahové evidenci a předmět finančního leasingu odepisuje pronajímatel. Vykazování této položky dle mezinárodní úpravy vede ke změnám v majetku společnosti a k rozdílnému výsledku hospodaření oproti české úpravě.



## 5 ZHODNOCENÍ VÝSLEDKŮ A DOPORUČENÍ

Diplomová práce si kladla za cíl zjistit, jaké jsou rozdíly účetní závěrky dle českých standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. K naplnění tohoto cíle byla použita případová studie a pro zpracování praktické části byla vybrána společnost B. Braun Medical s.r.o. Obchodní společnost je součástí celosvětového koncernu B. Braun a zabývá se vývojem, výrobou a prodejem prostředků zdravotnické techniky a léčiv. Hlavními odběrateli zboží jsou převážně nemocnice, lékárny, lékaři ze soukromých ordinací, pacienti a distributoři zdravotnického materiálu. Dle Zákona o účetnictví sestavuje B. Braun Medical s.r.o. účetní závěrku v plném rozsahu a je také povinna vyhotovovat výroční zprávu. Zákon o účetnictví dále ukládá povinnost ověření účetní závěrky auditorem. B. Braun Medical musí v tomto ohledu splňovat požadavky mateřské společnosti, tj. společným koncernovým auditorem skupiny B. Braun je auditorská společnost PricewaterhouseCoopers. Konkrétně se praktická část zabývá porovnáním rozdílů účetní závěrky z pohledu českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Cílem praktické části této diplomové práce bylo na základě provedené případové studie určit základní odlišnosti účetních závěrek a navrhnout případná opatření vedoucí ke zmírnění těchto rozdílů mezi jednotlivými účetními závěrkami.

V rámci personální politiky ve vybrané společnosti bylo rozhodnuto o zřízení sociálního fondu. Na základě rozhodnutí valné hromady se od roku 1995 začal tvořit sociální fond za účelem přispívání zaměstnancům na životní pojištění. Rozdílnost vykazování sociálního fondu dle českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je zřejmá. Dle českých účetních standardů je sociální fond součástí vlastního kapitálu a veškeré změny jsou zachycovány ve Výkazu o změnách vlastního kapitálu. Tento výkaz je dle české účetní legislativy nepovinnou součástí účetní závěrky. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví pohlížejí na problematiku sociálního fondu zcela z jiného úhlu. Mezinárodní úprava nedovoluje tvořit ze zisku fondy k účelu uplatnění zaměstnaneckých výhod. Sociální fond je brán jako krátkodobé zaměstnanecké benefity a je vykazován přímo v závazcích společnosti. Výhodou je, že snižují výsledek hospodaření a v rozvaze jsou zachyceny v tom období, se kterým souvisí. Dle českých účetních

standardů se sociální fond zachycuje v nepovinném výkazu o změnách vlastního kapitálu. A proto se společnost B. Braun Medical s.r.o. rozhodla tento výkaz zveřejňovat jako část účetní závěrky, aby informace o tvorbě a čerpání sociálního fondu nebyly uživatelům skryty. I přesto může na uživatele účetní závěrky působit tento přehled zmatečně, protože přehled o změnách vlastního kapitálu by měl obsahovat informace o transakcích mezi jednotlivými vlastníky. V současné době společnost B. Braun Medical s.r.o. do sociálního fondu prostředky nevkládá a tendence jsou již sociální fond netvořit. Pokud však nadále bude zaměstnancům přispívat na životní pojištění, vhodnějším řešením by byla například tvorba rezerv. Vytváření rezerv je způsob, který ovlivní výsledek hospodaření a promítne se v období, se kterým časově souvisí, stejně tak jako je to v případě vykazování sociálního fondu dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Tvorba rezerv na životní a penzijní pojištění zaměstnanců lze považovat za vizi do budoucna, která může nabývat významu v souvislosti se vznikem povinného důchodového spoření zaměstnavatelů pro zaměstnance.

Tvorba dohadných položek u společnosti B. Braun Medical s.r.o. souvisí s problémem vypořádání se s fakturami, které společnost obdržela až po konci roční účetní závěrky. Účetní legislativa nařizuje tvorbu a využívání dohadných položek k účtování těch případů, které věcně i časově souvisejí s daným účetním obdobím, ale společnost nemá k dispozici potřebné podklady. Při tvorbě dohadných položek je důležité mít na paměti, že se vždy jedná o předpokládané částky. Výše dohadných položek vychází ve vybrané společnosti především z historické zkušenosti. B. Braun Medical s.r.o. se snaží o co nejpřesnější tvorbu dohadných položek, aby nemuselo docházet, jak tomu byl v minulosti, k otevírání třináctého účetního období. Třinácté účetní období dovoluje otevřít jen česká právní úprava, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nic podobného nedovolují, a tedy dochází k rozdílům ve výsledcích ve výkazech za stejné účetní období. B. Braun Medical s.r.o. při tvorbě dohadných položek klade důraz na historickou zkušenost a díky aplikacím, které společnost využívá, je schopna předpovídat budoucí výdaje. V minulosti byla vyvinuta aplikace ESO, sloužící pro evidenci a schvalování došlých faktur a v roce 2015 vznikla aplikace SPORT, která slouží k evidenci a schvalování objednávek, tedy očekávaných výdajů. Tvorba dohadných položek je tedy z velké části také opřena o data z těchto aplikací. Díky tomu nebude existovat potřeba otevírání třináctého období, nebudou existovat rozdíly ve výsledcích výkazů roční účetní závěrky a bude dodržena

účetní zásada spolehlivosti vedení účetnictví a aktuálního principu. Při tvorbě dohadných položek je nutné mít na paměti, že se vždy jedná o odhady společnosti o očekávaných nákladech. Přesnost dohadných položek tak závisí především na schopnosti předvídat určité jevy. Řešením je důsledná evidence opakujících se faktur, znalost periodicity těchto faktur a sledování vývoje částek spolu s přihlédnutím k možným nastalým skutečnostem, např.: konec platnosti smluv, změny dodavatelů, změna sazby daně apod. Na podobě a výši dohadných položek by mělo spolupracovat celé finanční oddělení, aby došlo k obsáhnutí všech oblastí účtování. Důležitým krokem je také získávání informací od ostatních oddělení společnosti o očekávaných výdajích spojených s koncem roku. Tvorba dohadných položek zůstane vždy pouze odhadem, přesnost tohoto odhadu závisí na schopnosti společnosti jisté jevy předvídat.

Rozdíly ve výši výsledku hospodaření mohou být způsobeny odlišným pohledem na vykazování určitých položek v účetnictví dle českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Vybraným příkladem bylo vykazování softwaru pořízeného v roce 2012. Mezinárodní úprava pořídila software, tj. dlouhodobý nehmotný majetek a zařadilo ho do majetku jako dlouhodobý investiční majetek, který odpisovala po dobu 36 měsíců. Zvoleným rovnoměrným způsobem odpisování. Dle českých účetních standardů byl software vyhodnocen jako služba, jejíž celková částka však nebyla nákladem jen jednoho roku, ale částečně také nákladem příštích období. Výše nákladů za software mezi lety 2012 – 2014 dle mezinárodní a české úpravy se liší. Tato skutečnost také zapříčinila rozdílnost ve výsledcích hospodaření za roky 2012, 2013 a 2014. Způsob řešení tohoto účetní případu, i přesto, že jsou rozdíly ve výsledcích hospodaření za jednotlivé roky, může být vzorem, pro řešení podobných případů v budoucnu. Společnost rozpouštěla náklady na software shodně po dobu 36 měsíců v účetnictví dle českých účetních standardů i dle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví. Rovnoměrným odpisováním zvoleným při účtování software dle IFRS a způsobem rozpouštění softwaru v nákladech za pomoci účtování na náklady příštích období dle českých účetních standardů, rozdíly vznikaly ve shodném časové období od roku 2012 – 2014 a nepatrně ovlivnily výše výsledku hospodaření.

Problematika vykazování finančního leasingu je dána rozdílným pohledem na samotnou podstatu finančního leasingu. Leasing je dle Mezinárodních standardů účetního

výkaznictví klasifikován dle ekonomické podstaty operace, oproti tomu česká legislativa klasifikuje leasing z pohledu vlastnického práva pronajímané věci. Pronajaté aktivum dle IFRS je aktivováno do majetku, vykáže se v rozvaze v položce pozemky, budovy a zařízení. Následně je odpisováno a souvztažně je o něm účtováno jako o závazku. Dle české úpravy společnosti vykazuje pronajatý majetek pouze v podrozvahové evidenci a předmět finančního leasingu odpisuje pronajímatel. Vykazování této položky dle mezinárodní úpravy vede ke změnám bilanční sumy společnosti a k rozdílnému výsledku hospodaření oproti české úpravě. Rozdílnost jednotlivých účetních výkazů může vest k pochybnostem a schopnost porovnatelnosti je omezená. Společnost B. Braun Medical s.r.o. se snaží od pořízení majetku finančním leasingem, v tomto případě automobilů, ustupovat. Tato tendence vyplývá z faktu, že jednotlivým obchodním divizím společnosti jsou každoročně přidělovány rozpočty. Výše ročního rozpočtu je dána historickou zkušeností a očekávanými budoucími výdaji. Jedná se především o výdaje na reprezentaci divize, marketing, školení, nákup drobného majetku, apod. Interní směrnice praví, že dokud má divize k dispozici finanční prostředky z budgetu, nemá nárok na finanční prostředky mimo něj. Velmi často tak docházelo k situaci, že roční rozpočet byl vyčerpán v půlce roku z důvodu, že veškerý finanční leasing se vykazuje jako majetek a spadal do nákladů jednotlivých divizí. Opatření, které by společnosti odpomohlo od výše zmíněné situace, je přejít na jiný druh leasingu. Operativní leasing je v tomto případě optimálním řešením. Tento druh leasingu se liší v tom, že po ukončení smlouvy zůstává vozidlo v majetku pronajímatele a nájemce není povinen platit první navýšenou splátku, akontaci. Operativní leasing je leasing s komplexními doprovodnými službami, jako je například servis a údržba pronajatých vozidel, které zprostředkovává pronajímatel. Díky operativnímu leasingu by nedošlo k zatížení rozpočtů jednotlivých divizí a náklady společnosti by obsahovaly pouze splátky za pronajímanou věc.

Rozdílnost účetních závěrek ve vybrané společnosti B. Braun Medical s.r.o. není zásadní. Tato skutečnost vychází z toho, že společnost je součástí celosvětového koncernu B. Braun. Nutnost porovnání ekonomických informací v jednotlivých společnostech skupiny B. Braun vede ke snaze co největšího přiblížení účetních závěrek. Důraz je kladen na možnost vzájemného porovnání a zveřejňování takových informací, které budou srozumitelné všem uživatelům účetní závěrky. Společnost B. Braun Medical s.r.o.

zpravidla ve všech oblastech účtování nastavila takové postupy, které jsou shodné s postupy a požadavky mateřské společnosti B. Braun Melsungen AG. Postupy společnosti B. Braun Melsungen AG jsou vytvořeny tak, aby odpovídaly Mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Rozdílnost účetní závěrky dle českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví zůstává v některých oblastech účetnictví patrná. Společnost B. Braun Medical s.r.o. se během let minulých snažila tyto rozdíly co nejvíce eliminovat.

## 6 ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo představení a zhodnocení účetní závěrky dle českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se zaměřením na jednotlivé rozdíly závěrky. Nashromážděné informace v teoretické části sloužily k definování a základní charakteristice českých účetních standardů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Byl představen Koncepční rámec IAS/IFRS, který slouží jako základní teoretické východisko pro sestavování účetních závěrek dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V současné době je v procesu mezinárodní harmonizace účetnictví. Potřeba sjednocení, porovnatelnosti a spolehlivosti ekonomických informací je jedním z nejdůležitějších faktorů pro další vývoj světové ekonomiky. Součástí teoretické části byla také charakteristika účetní závěrky dle české právní úpravy a Mezinárodních standardů finančního výkaznictví, definice hlavních pojmů spojených s účetní závěrkou, její vlastnosti a obsah.

Praktická část se zabývala charakteristikou vybrané obchodní organizace B. Braun Medical s.r.o. a byla provedena případové studie. Cílem praktické části bylo identifikovat rozdíly účetních závěrek a navrhnout opatření vedoucí ke zmírnění rozdílností jednotlivých závěrek.

Nalezené rozdíly jsou především v oblasti finančního leasingu, nehmotných aktiv či vykazování sociálního fondu. Některé oblasti vykazování představují rozdíly minimální, v některých dochází k markantnějším rozdílům. Například způsob vykazování finančního leasingu přináší velké rozdíly ve vykazování v rámci účetních závěrek. České účetní standardy pořízení majetku způsobem finančního leasingu vykazují pouze v podrozvahové evidenci, oproti tomu Mezinárodní standardy účetního výkaznictví zařazují a evidují jako dlouhodobý majetek. Řešením je přechod k jinému druhu leasingu. Operativní leasing je leasing, při kterém, po ukončení smlouvy, zůstává vozidlo v majetku pronajímatele. Výhodou také je, že nájemce nemusí platit první navýšenou mimořádnou splátku, která má vliv na rozdělení přidělených rozpočtů jednotlivým divizím společnosti B. Braun Medical s.r.o. Prostřednictvím operativního leasingu by společnost nemusela evidovat pronajatý majetek v podrozvahové evidenci dle českých účetních standardů, ani by ho nemusela pronajatou věc zařazovat do majetku, jak je povinna dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Tvorba dohadných položek závisí především na schopnosti předvídat určité jevy. Řešením je důsledná evidence opakujících se faktur, znalost periodicity těchto faktur a sledování vývoje částek spolu s přihlédnutím k možným nastalým skutečnostem, např.: konec platnosti smluv, změny dodavatelů, změna sazby daně apod. Nutné je také získávání informací od ostatních oddělení společnosti o očekávaných výdajích spojených s koncem roku. Tvorba dohadných položek zůstane vždy pouze odhadem, přesnost tohoto odhadu závisí na schopnosti společnosti jisté jevy předvídat.

Prostřednictvím vybraných účetních případů byly vyhodnoceny základní rozdíly, které mají vliv na podobu rozvahy a výkazu zisku a ztráty dle české právní úpravy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

V současné době dochází k harmonizaci českých účetních standardů s mezinárodními. Cílem je vytvořit takovou účetní závěrku, která by podávala srozumitelné informace o hospodaření a finanční situaci podniku všem uživatelům, především uživatelům externím jakou jsou investoři, věřitelé, zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, konkurence, stát či široká veřejnost. Smysl sbližování účetních úprav je dosažení co nejvyšší míry transparentnosti a srovnatelnosti účetních závěrek na mezinárodní úrovni. Potřeba sjednocení, srozumitelnosti a spolehlivosti ekonomických informací je důležitým faktorem pro další vývoj světové ekonomiky. Pouze společnost, která předkládá srozumitelné finanční výkazy, může obstát na celosvětovém trhu.

## 7 SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

DUŠEK, Jiří. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech snadno a rychle*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2014. 208 s. ISBN 978-80-247-541-8.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IAS/IFRS*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa, 2013. 100 s. ISBN 978-80-87197-64-6.

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa, 2013. 142 s. ISBN 978-80-87197-65-3.

HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS*. 1. vyd. Praha: Alfa, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.

JÍLEK, Josef., SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.

KNÁPKOVÁ, Adriana., PAVELKOVÁ, Drahomíra., ŠTEKER, Karel. *Finanční analýza – Komplexní průvodce s příklady*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 240 s. ISBN 978-80-247-4456-8.

KONEČNÝ, Miloš., MARTINOVIČOVÁ, Dana., VAVŘINA, Jan. *Úvod do podnikové ekonomiky*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2014. 208 s. ISBN 978-80-247-5316-4.

KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. Praha: Bova Polygon, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.

MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS*. 1. vyd. Přeborn: Tisk PBtisk, 2009. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka k 1. 1. 2014*. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 1144 s. ISBN 978-80-7263-853-6.

SKÁLOVÁ, Jana a kolektiv. *Podvojně účetnictví 2015*. 21. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015. 192 s. ISBN 978-80-247-5418-5.



STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 304 s. ISBN 978-80-7357-692-9.

VAŠEK, Libor a spol. *Finanční účetnictví a výkaznictví*. 2. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2014. 288 s. ISBN 978-80-86716-97-8.

ZÁGOROVÁ, Marcela a kolektiv. *České účetní standardy 2014*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2014. 240 s. ISBN 978-80-7488-045-2.

ŽÁROVÁ, Marcela. *Financial Reporting in the Czech Republic*. 1.vyd. Praha: Oeconomica Publishing House, 2014. 107 s. ISBN 978-80245-2031-5.

### INTERNETOVÉ ZDROJE

B.BRAUN. braun.cz [online]. [cit. 2015-09-10]. Dostupný z WWW:<[braun.cz/cps/rde/xchg/cw-bbraun-cs-cz/hs.xsl/historie.html](http://braun.cz/cps/rde/xchg/cw-bbraun-cs-cz/hs.xsl/historie.html)>

DAŇAŘI ONLINE. danarionline.cz [online]. [cit. 2015-11-08]. Dostupný z WWW:<[danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1033v1009-prvni-prevod-ucetni-zaverky-na-mezinarodni-standardy-ucetniho/](http://danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1033v1009-prvni-prevod-ucetni-zaverky-na-mezinarodni-standardy-ucetniho/)>

HONS EKONOMIE. hons-ekonomie.wz.cz [online]. [cit. 2015-08-23]. Dostupný z WWW:<[hons-ekonomie.wz.cz/](http://hons-ekonomie.wz.cz/)>

KOMORA AUDITORŮ ČESKÉ REPUBLIKY. kacr.cz [online]. [cit. 2015-09-30]. Dostupný z WWW:<[kacr.cz/ceske-zneni-ifs-preklad-eu](http://kacr.cz/ceske-zneni-ifs-preklad-eu)>

PORTÁL POHODA. portal.pohoda.cz [online]. [cit. 2015-11-15]. Dostupný z WWW:<[portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-majetku/](http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-majetku/)>

ROEDL. roedl.com [online]. [cit. 2015-10-20]. Dostupný z WWW:<[roedl.com/fileadmin/user\\_upload/Roedl\\_Czech\\_Republic/clanky/2013/Auditor\\_DTR\\_RBO\\_11\\_2013.pdf](http://roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2013/Auditor_DTR_RBO_11_2013.pdf)>

ÚČETNÍ PORTÁL. [ucetni-portal.cz](http://ucetni-portal.cz) cz [online]. [cit. 2015-11-20]. Dostupný z WWW:<[ucetni-portal.cz/srovnani-pravidel-cus-a-ifs-dlouhodoby-hmotny-a-nehmotny-majetek-147-c.html](http://ucetni-portal.cz/srovnani-pravidel-cus-a-ifs-dlouhodoby-hmotny-a-nehmotny-majetek-147-c.html)>

## **ZÁKONY A PŘEDPISY**

ČESKO. *Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.* [online]. [cit. 2015-08-05]. Dostupný z WWW:<<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=54043&nr=500~2F2002&rpp=15#local-content>>

ČESKO. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.* [online]. [cit. 2015-08-04]. Dostupný z WWW:<<https://portal.gov.cz/app/zakony/zakonPar.jsp?idBiblio=39611&nr=563~2F1991&rpp=15#local-content>>

## 8 SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Výkaz zisku a ztráty dle druhové klasifikace položek	30
Tabulka č. 2: Aktiva v rozvaze za rok 2014 dle českých účetních standardů	45
Tabulka č. 3: Pasiva v rozvaze za rok 2014 dle českých účetních standardů	46
Tabulka č. 4: Výkaz zisku a ztráty za rok 2014 dle českých účetních standard	47
Tabulka č. 5: Přehled o změnách vlastního kapitálu	49
Tabulka č. 6: Vlastní kapitál v rozvaze dle ČSÚ za rok 2014	50
Tabulka č. 7: Vlastní kapitál a rezervy v rozvaze dle IFRS za rok 2014	52
Tabulka č. 8: Náklady příštích období – software	55
Tabulka č. 9: Přehled počátečních a konečných stavů od roku 2012 do roku 2014	55
Tabulka č. 10: Výpočet odpisů – software	56
Tabulka č. 11: Porovnání nákladů na software v letech 2012 – 2014	56
Tabulka č. 12: Výkonová spotřeba – Služby ve Výkazu zisku a ztráty za rok 2013	57
Tabulka č. 13: Výsledky roku 2013 před a po otevření třináctého období	59
Tabulka č. 14: Výsledek hospodaření z běžné činnosti za rok 2013	59
Tabulka č. 15: Účtování finančního leasingu u nájemce dle ČÚS	61
Tabulka č. 16: Rozhodovací tabulka pro klasifikaci operativního a finančního leasingu	62

## **9 SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek č. 1: Vlastnická struktura společnosti B. Braun Medical s.r.o.	42
Obrázek č. 2: Logo společnosti B. Braun Medical s.r.o.	42

## 10 PŘÍLOHA

Příloha č. 1: Výroční zpráva za rok 2014	78
Příloha č. 2: Rozhodovací strom pro klasifikaci operativního a finančního leasingu	87

Příloha č. 1: Výroční zpráva za rok 2014



## VÝROČNÍ ZPRÁVA za rok 2014

B. Braun Medical s.r.o.

---

B. Braun Medical

## **B. Braun Medical s.r.o.**

Příloha účetní závěrky  
za rok končící 31. prosince 2014

### **1. Všeobecné informace**

#### **1.1. Základní informace o Společnosti**

B. Braun Medical s.r.o. (dále „Společnost“) byla zapsána do obchodního rejstříku dne 22. února 1993 a její sídlo je v Praze 4, V Parku 2335/20, PSČ 148 00. Hlavním předmětem podnikání Společnosti je koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a opravy lékařských přístrojů a nástrojů. Identifikační číslo Společnosti je 485 86 285.

Jednatelé k 31. prosinci 2014:

Jiří Lukeš  
Ing. Petr Macoun Ph.D.

Jednatelé k 31. prosinci 2013:

Jiří Lukeš  
MUDr. Lubomír Klepáč

V roce 2014 došlo k změně jednatelů Společnosti. Dne 1. července 2014 z funkce jednatele odstoupil pan MUDr. Lubomír Klepáč a do funkce jednatele vstoupil pan Ing. Petr Macoun Ph.D. Tato změna byla do obchodního rejstříku zapsána 3. července 2014.

Společnost je členěna následujícím způsobem: vedení, útvar vedení, útvar administrativy a logistiky a obchodní divize.

Společnost se změnou své společenské smlouvy podřídila zákonu o obchodních korporacích jako celku. Tato skutečnost nabyla účinnosti dnem zápisu do obchodního rejstříku, tj. dne 3. července 2014.

### **2. Účetní postupy**

#### **2.1. Základní zásady zpracování účetní závěrky**

Účetní závěrka je sestavena v souladu s účetními předpisy platnými v České republice a je sestavena v historických cenách.

#### **2.2. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek**

Nehmotný (a hmotný) majetek, jehož doba použitelnosti je delší než 1 rok a pořizovací cena převyšuje 10 tis. Kč (10 tis. Kč) za položku, je považován za dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

Nakoupený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek je prvotně vykázán v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení a náklady s jeho pořízením související.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek je odpisován [metodou rovnoměrných odpisů] na základě jeho předpokládané doby životnosti. Společnost uplatňuje roční odpisové sazby, které se liší od sazeb odpočitatelných pro daňové účely.

Pokud zůstatková hodnota aktiva přesahuje jeho odhadovanou zpětně získatelnou částku, je jeho zůstatková hodnota snížena na tuto částku prostřednictvím opravné položky.

Náklady na opravy a údržbu dlouhodobého hmotného majetku se účtují přímo do nákladů. Technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku je aktivováno.

## **B. Braun Medical s.r.o.**

Příloha účetní závěrky  
za rok končící 31. prosince 2014

### **2.3. Zásoby**

Nakoupené zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou sníženou o opravnou položku. Pořizovací cena zahrnuje veškeré náklady související s pořízením těchto zásob (zejména dopravné, clo, atd.). Pro úbytky nakoupených zásob užívá Společnost metodu váženého průměru.

Opravná položka k pomaluoobrátkovým a zastaralým zásobám je tvořena na základě analýzy obrátkovosti zásob a na základě individuálního posouzení zásob.

### **2.4. Pohledávky**

Pohledávky jsou vykázány v nominální hodnotě snížené o opravnou položku k pochybným pohledávkám. Opravná položka k pochybným pohledávkám je vytvořena na základě věkové struktury pohledávek a individuálního posouzení bonity dlužníků. Společnost nevytváří opravné položky k pohledávkám za spřízněnými stranami.

### **2.5. Přepočet cizích měn**

Transakce prováděné v cizích měnách jsou přepočteny a zúčtovány devizovým kursem platným v den transakce. Pevný kurs je stanovován na období jednoho měsíce na základě devizového kursu zveřejněného Českou národní bankou k poslednímu pracovnímu dni daného období.

Zůstatky peněžních aktiv, pohledávek a závazků vedených v cizích měnách byly přepočteny devizovým kursem zveřejněným Českou národní bankou k rozvahovému dni. Všechny kurzové zisky a ztráty z přepočtu peněžních aktiv, pohledávek a závazků jsou účtovány do výkazu zisku a ztráty a jsou vykázány souhrnně.

### **2.6. Tržby**

Tržby jsou zúčtovány k datu vyskladnění zboží nebo poskytnutí služeb a jsou vykázány po odečtení slev a daně z přidané hodnoty.

### **2.7. Leasing**

Pořizovací cena majetku získaného formou finančního nebo operativního leasingu není aktivována do dlouhodobého majetku. Leasingové splátky jsou účtovány do nákladů rovnoměrně po celou dobu trvání leasingu. Budoucí leasingové splátky, které nejsou k rozvahovému dni splatné, jsou vykázány v příloze k účetní závěrce, ale nejsou zachyceny v rozvaze.

### **2.8. Rezervy**

Společnost tvoří rezervy, pokud má současný závazek, je pravděpodobné, že bude na vypořádání tohoto závazku třeba vynaložit vlastní zdroje a existuje spolehlivý odhad výše závazku.

Společnost vytváří rezervu na budoucí závazek z daně z příjmů snížený o uhrazené zálohy na daň z příjmů. Pokud zálohy na daň z příjmů převyšují předpokládanou daň, je příslušný rozdíl vykázáán jako krátkodobá pohledávka.

### **2.9. Úrokové náklady**

Veškeré úrokové náklady jsou účtovány do nákladů.

### **2.10. Odložená daň**

Odložená daň se vykazuje u všech přechodných rozdílů mezi zůstatkovou hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou hodnotou. Odložená daňová pohledávka je zúčtována, pokud je pravděpodobné, že ji bude možné daňově uplatnit v budoucnosti.



**B. Braun Medical s.r.o.**

Příloha účetní závěrky  
za rok končící 31. prosince 2014

**2.11. Spřízněné strany**

Spřízněnými stranami Společnosti se rozumí:

- strany, které přímo nebo nepřímo mohou uplatňovat rozhodující vliv u Společnosti, a společností, kde tyto strany mají rozhodující nebo podstatný vliv,
- strany, které přímo nebo nepřímo mohou uplatňovat podstatný vliv u Společnosti,
- členové statutárních, dozorčích a řídicích orgánů Společnosti, nebo její mateřské společnosti a osoby blízké těmto osobám, včetně podniků, kde tyto členové a osoby mají podstatný nebo rozhodující vliv,
- dečtiné a přidružené společnosti.

Významné transakce a zůstatky se spřízněnými stranami jsou uvedeny v poznámkách 6, 9 a 13.

**2.12. Následné události**

Dopad událostí, které nastaly mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení účetní závěrky, je zachycen v účetních výkazech v případě, že tyto události poskytly doplňující informace o skutečnostech, které existovaly k rozvahovému dni.

V případě, že mezi rozvahovým dnem a dnem sestavení účetní závěrky došlo k významným událostem představujícím skutečnosti, které nastaly po rozvahovém dni, jsou důsledky těchto událostí popsány v příloze účetní závěrky, ale nejsou zaúčtovány v účetních výkazech.

**3. Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek**

(tis. Kč)	Dlouhodobý nehmotný majetek		Dlouhodobý hmotný majetek	
	2014	2013	2014	2013
Zůstatková hodnota k 1. lednu	3 379	5 974	59 885	64 887
Přínůstky	104	147	59 572	15 851
Odpisy	-2 523	- 2 701	-16 501	- 20 201
Vyřazení	328	- 41	-2 328	- 652
<b>Zůstatková hodnota k 31. prosinci</b>	<b>1 288</b>	<b>3 379</b>	<b>100 628</b>	<b>59 885</b>

Společnost neměla k 31. prosinci 2014 ani k 31. prosinci 2013 žádné závazky z titulu finančního leasingu.

Údaje o operativním leasingu jsou uvedeny v poznámce 9 Závazky a budoucí závazky.

**4. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly**

Dne 8. srpna 2003 Společnost koupila 1 % podíl ve společnosti B. Braun Avitum s.r.o. (dříve EuroCare Společnost pro mimotělní ošetření krve s.r.o.) za 1 000 tis. Kč od jediného společníka této společnosti Avitum Austria GmbH. Z důvodu vysokých nákladů na získání ocenění podílu v reálné hodnotě vykazuje Společnost tento podíl v historické ceně. Vedení Společnosti je názoru, že potenciální rozdíl mezi těmito dvěma oceněními by neměl významný dopad na účetní závěrku. 1 % podíl na vlastním kapitálu společnosti B. Braun Avitum s.r.o. představuje 2 milióny Kč.

V roce 2014 byly vyplaceny společnosti B. Braun Medical s.r.o. společností B. Braun Avitum s.r.o. dividendy ve výši 350 tis. Kč (2013: 0 tis. Kč).

**5. Zásoby**

Společnost vytvořila opravnou položku k zásobám k 31. prosinci 2014 ve výši 36 221 tis. Kč (k 31. prosinci 2013: 29 267 tis. Kč).

**B. Braun Medical s.r.o.**Příloha účetní závěrky  
za rok končící 31. prosince 2014**6. Pohledávky****Dlouhodobé pohledávky**

Dlouhodobé pohledávky z obchodních vztahů k 31. prosinci 2014 představují předplacené nájemné pro úsek servisu ve výši 374 tis. Kč (31. prosince 2013: 838 tis. Kč).

Výpočet odložené daňové pohledávky je uveden v poznámce 10.

**Krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů:**

(tis. Kč)	31. prosince 2014	31. prosince 2013
Pohledávky z obchodních vztahů - třetí strany		
- do splatnosti	375 706	489 942
- po splatnosti	131 681	173 749
Pohledávky z obchodních vztahů - skupina		
- do splatnosti	148 213	152 571
- po splatnosti	0	0
Úpravná položka k pochybným pohledávkám	-11 475	- 11 747
<b>Zůstatková hodnota krátkodobých pohledávek z obchodních vztahů</b>	<b>644 125</b>	<b>804 515</b>

Nezaplacené pohledávky z obchodních vztahů nejsou zajištěny.

V roce 2014 Společnost realizovala odprodej pohledávek společností MedFinance Magellan, s.r.o. ve výši 17 946 tis. Kč (2013: 19 017 tis. Kč). Provize činila v roce 2014: 670 tis. Kč (2013: 1 172 tis. Kč).

**7. Vlastní kapitál**

Společníky Společnosti byly k 31. prosinci 2014 a 31. prosinci 2013 následující subjekty:

(v %)	31. prosince 2014	31. prosince 2013
B.Braun Melsungen AG, Carl-Braun-Strasse 1, Melsungen, Německo	25,1	25,1
B.Braun Austria Gesellschaft m.b.H., Otto-Braun-Strasse 3-5		
Z344 Maria Enzersdorf, Rakousko	74,9	74,9
<b>Celkem</b>	<b>100</b>	<b>100</b>

Mateřská společnost skupiny je společnost B. Braun Melsungen AG, zapsána v Německu.

Společnost se přihlásila k zákonu o obchodních korporacích jako celku (viz poznámka 1) a využila možnosti nevytvářet povinné rezervní fond, což zároveň umožňuje zakladatelské dokumenty Společnosti.

O výplatě či převodu vytvořeného rezervního fondu do nerozděleného zisku zatím valná hromada Společnosti nerozhodla.

Dne 29. dubna 2014 společníci schválili účetní závěrku Společnosti za rok 2013 a rozhodli o rozdělení zisku za rok 2013 ve výši 43 417 tis. Kč a výplatě podílů na zisku ve výši 41 200 tis. Kč.

**8. Rezervy**

(tis. Kč)	31. prosince 2014	31. prosince 2013
Ostatní rezervy - nevybraná dovolená	4 922	4 458
Motivační program	8 318	8 633
Rezerva na sociální a zdravotní pojištění - roční odměny	0	3 499
Rezerva na restrukturalizaci	0	314
Daň z příjmů snížená o zálohy	8 127	0
<b>Rezervy celkem</b>	<b>21 367</b>	<b>16 904</b>

Zálohy na daň z příjmu ve výši 11 759 tis. Kč zaplacené Společnosti k 31. prosinci 2014 (k 31. prosinci 2013: 19 032 tis. Kč) byly započteny s rezervou na daň z příjmu ve výši 19 886 tis. Kč vytvořené k 31. prosinci 2014

**B. Braun Medical s.r.o.**Příloha účetní závěrky  
za rok končící 31. prosince 2014

(k 31. prosinci 2013: 15 080 tis. Kč). Sociální a zdravotní pojištění k dohadu na roční odměny bylo v roce 2013 vykázáno v řádku Ostatní rezervy, v roce 2014 je vykázáno v řádku Dohadné účty pasivní.

**9. Závazky a budoucí závazky**

Závazky z obchodních vztahů a jiné závazky nebyly zajištěny žádným majetkem Společnosti a nemají splatnost delší než 5 let.

Společnost nemá žádné závazky po splatnosti ze sociálního nebo zdravotního pojištění ani žádné jiné závazky po splatnosti k finančním úřadům či jiným státním institucím.

Závazky ke společnostem ve skupině k 31. prosinci 2014 činily 130 668 tis. Kč (k 31. prosinci 2013: 125 978 tis. Kč).

**Krátkodobé závazky – ovládající a řídicí osoba**

Společnost je od roku 2004 zapojena do systému měsíčního vyrovnávání pohledávek a závazků vůči společností ve skupině v kombinaci s vedením vyrovnávacího hotovostního účtu (IHC – In House Clearing). K 31. prosinci 2014 Společnost vykázala z tzv. cashpoolingu pohledávku ve výši 62 819 tis. Kč a je vykázána v řádku Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba (k 31. prosinci 2013: závazek 48 220 tis. Kč a je vykázána v rozvaze na řádku Závazky – ovládající a řídicí osoba).

Referenční sazbou pro úročení zůstatků vyrovnávacího hotovostního účtu je sazba EONIA. Pro zúčtování úroků z kladných / záporných zůstatků se od uvedené sazby odečte / přičte 0,2 % / 1 %. Průměrná úroková míra za rok 2014 činila pro kladné zůstatky 0,00% p.a. a pro záporné zůstatky 1,13 % p.a. (2013: pro kladné zůstatky 0,00 % p.a. a pro záporné zůstatky 1,13 % p.a.).

**Budoucí závazky**

Celková výše závazků nezahrnutých v rozvaze, která vychází z uzavřených smluv o operativním pronájmu služebních vozidel k 31. prosinci 2014, činila 27 634 tis. Kč (k 31. prosinci 2013: 25 887 tis. Kč). Celková výše závazků nezahrnutých v rozvaze, která vychází z uzavřených smluv o operativním pronájmu budov k 31. prosinci 2014, činila 64 587 tis. Kč (k 31. prosinci 2013: 73 794 tis. Kč).

**10. Daň z příjmů**

Daňový náklad zahrnuje:

(tis. Kč)	2014	2013
Splatnou daň (19 %)	19 886	15 080
Odloženou daň	-1 965	115
Úpravu daňového nákladu předchozího období podle podaného daňového přiznání	393	- 456
<b>Celkem daňový náklad</b>	<b>18 314</b>	<b>14 739</b>

Odložená daň byla vypočtena s použitím sazby daně 19 % (daňová sazba pro roky 2014 a následující).

Odloženou daňovou pohledávku lze analyzovat následovně:

(tis. Kč)	31. prosince 2014	31. prosince 2013
<b>Odložený daňový závazek / pohledávka z titulu:</b>		
opravné položky k zásobám	6 882	5 561
rezerv a ostatních přechodných rozdílů	3 289	3 212
rozdílů účetní a daňové zůstatkové hodnoty majetku	- 1 030	- 1 597
<b>Čistá odložená daňová pohledávka</b>	<b>9 141</b>	<b>7 176</b>

**B. Braun Medical s.r.o.**Příloha účetní závěrky  
za rok končící 31. prosince 2014**11. Tržby**

Tržby lze členit následovně:

(tis. Kč)	2014	2013
Tržby za poskytnuté služby		
- zahraničí	92 677	82 764
- tuzemsko	78 455	80 959
<b>Prodej vlastních výrobků a služeb celkem</b>	<b>171 132</b>	<b>163 723</b>
Prodej zboží		
- zahraničí	152 761	125 338
- tuzemsko	1 516 171	1 537 408
<b>Prodej zboží celkem</b>	<b>1 668 932</b>	<b>1 662 746</b>
Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu - tuzemsko	276	127
Jiné výnosy - tuzemsko	27 580	27 934
<b>Tržby z provozní činnosti celkem</b>	<b>1 867 920</b>	<b>1 854 530</b>

Ostatní provozní výnosy v roce 2014 a 2013 zahrnují především výnosy z prodeje pohledávek (viz poznámka 6) a dále inventurní přebytky.

Ostatní finanční výnosy představují především kurzové zisky.

**12. Zaměstnanci**

	Osobní náklady (tis. Kč)		Průměrný přepočtený počet zaměstnanců během roku	
	2014	2013	2014	2013
Vedení Společnosti	51 900	53 365	16	15
Ostatní zaměstnanci	158 344	147 564	122	124
<b>Celkem</b>	<b>210 244</b>	<b>200 929</b>	<b>138</b>	<b>139</b>

Vedení Společnosti zahrnuje jednatele, ostatní ředitele a vedoucí zaměstnance, kteří jsou jim přímo podřízeni.

### 13. Transakce se spřízněnými stranami

Společnost se podílela na těchto transakcích se spřízněnými stranami:

(tis. Kč)	2014	2013
<b>Výnosy</b>		
Prodej služeb	144 747	135 927
Prodej zboží	190 079	151 604
Prodej majetku	316	39
<b>Celkem</b>	<b>335 142</b>	<b>287 570</b>
<b>Náklady/Nákupy</b>		
Nákup zboží a služeb pro další prodej	1 044 602	988 994
Nákup majetku	4 756	1 767
Úrokové náklady	45	139
Licenční poplatky	5 761	3 763
<b>Celkem</b>	<b>1 055 164</b>	<b>994 663</b>

Společnost vykazovala tyto zůstatky se spřízněnými stranami:

(tis. Kč)	31. prosince 2014	31. prosince 2013
<b>Pohledávky</b>		
Pohledávky z obchodních vztahů	148 213	152 571
Poskytnuté zápůjčky (IHC)	62 819	0
<b>Celkem</b>	<b>211 032</b>	<b>152 571</b>
<b>Závazky</b>		
Závazky z obchodních vztahů	130 668	125 978
Poskytnuté zápůjčky (IHC)	0	48 220
<b>Celkem</b>	<b>130 668</b>	<b>174 198</b>

Jednatelům Společnosti, manažerům a ostatním členům vedení nebyly poskytnuty v roce 2014 a 2013 žádné úvěry.

Jednatelům Společnosti, manažerům a ostatním členům vedení jsou k dispozici služební vozidla. Výše hrubých leasingových plateb na tyto automobily v průběhu roku 2014 činila 5 259 tis. Kč (2013: 5 255 tis. Kč).

Odměna jednatelem Společnosti činila 60 tis. Kč (2013: 120 tis. Kč). Tyto odměny jsou součástí osobních nákladů.

Kromě výše uvedeného nebylo v průběhu roku 2014 a 2013 jednatelům Společnosti, manažerům a ostatním členům vedení poskytnuto žádné další plnění jak v peněžní, tak v naturální formě.

V souladu s § 39 odst. 10 vyhlášky 500/2002 Sb. Společnost využívá možnost omezit vykazování transakcí a zůstatků se spřízněnými stranami na členy konsolidačního celku, orgány Společnosti a její vedení.

### 14. Odměna auditorské společnosti

Celková odměna auditorské společnosti PricewaterhouseCoopers Audit, s.r.o. za povinný audit účetní závěrky, prověrku výroční zprávy a jiné ověřovací služby spojené se skupinovým výkaznictvím pro účely konsolidace za rok 2014 činila 866 tis. Kč.

**B. Braun Medical s.r.o.**

Příloha účetní závěrky  
za rok končící 31. prosince 2014


**15. Potenciální závazky**

Vedení Společnosti si není vědomo žádných potenciálních závazků Společnosti k 31. prosinci 2014 a 2013 ani žádných potenciálních závazků vyplývajících z jakýchkoliv vyšetřování orgány ČR.

**16. Následné události**

Po rozvahovém dni nedošlo k žádným událostem, které by měly významný dopad na účetní závěrku k 31. prosinci 2014.

23. dubna 2015



Jiří Lukeš  
jednatel



Ing. Petr Macoun Ph.D.  
jednatel

Příloha č. 2: Rozhodovací strom pro klasifikaci operativní a finančního leasingu

