

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

**Vypovídací schopnosti účetní závěrky sestavené
podle IFRS v oblasti majetku na výběrovém
vzorku účetních jednotek v ČR**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Michaela Hackerová**

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Eva SLÁDKOVÁ

Znojmo, 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma *Vypovídací schopnosti účetní závěrky sestavené podle IFRS v oblasti majetku na výběrovém vzorku účetních jednotek v ČR* vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příloženém Seznamu použité literatury.

V Praze dne 16. 4. 2016

Michaela Hackerová

Poděkování

Ráda bych poděkovala své vedoucí bakalářské práce Ing. Evě Sládkové za pomoc při zpracování bakalářské práce, za odbornou konzultaci a poskytnuté rady.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Michaela ROUSKOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Vypovídací schopnosti účetní závěrky sestavené podle IFRS v oblasti majetku na výběrovém vzorku účetních jednotek v ČR
Název (v angličtině)	Explanatory Power of Financial Statement Prepared under IFRS in the Area of Assets Shown on a Selected Sample of Units of Account in the Czech Republic

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem práce je charakteristika majetku a jeho vykazování dle IFRS a porovnání vykazování majetku v účetní závěrce podle IFRS a ČÚS na vybraných účetních jednotkách a analýza vypovídacích schopností jednotlivých účetních závěrek.

Postup práce:

1. Na základě literární rešerše a analýzy právních norem zpracovat teoretické předpoklady pravidel týkajících se vykazování majetku v účetní závěrce dle IFRS a ČÚS.
2. Seznámení s charakteristikou jednotlivých složek dlouhodobého hmotného majetku, způsoby jeho oceňování a odepisování.
3. Základní informace o vybraných účetních jednotkách, jejichž účetní závěrka bude analyzována
4. Porovnání vykazování majetku, analýza vypovídacích schopností
5. Vyhodnocení zjištěných poznatků

Metody: deskripce, komparace, analýza, syntéza

Rozsah práce: 40 - 55


Seznam odborné literatury:

1. JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1
2. KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: VOX 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0
3. ŠRÁMKOVÁ, Alice; JANOUŠKOVÁ, Martina. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - praktické aplikace*. 6. vyd. Praha: Institut certifikace účetních 2015. 329 s. ISBN 978-80-8671-699-2

Datum začání bakalářské práce: duben 2015

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2016




Michaela ROUSKOVÁ
student


Ing. Eva SLÁDKOVÁ
vedoucí bakalářské práce


doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
guarantor of the study


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

Abstrakt

Bakalářská práce se zaměřuje na dlouhodobý hmotný majetek a jeho vykázání v účetních výkazech podle mezinárodních účetních standardů a porovnání oblasti dlouhodobého hmotného majetku a výkaznictví s českou legislativou. Teoretická část je věnovaná mezinárodním účetním standardům a českým účetním předpisům, jejich požadavkům na výkaznictví, vymezením nejdůležitějších účetních oblastí, které se zabývají dlouhodobým hmotným majetkem, a porovnáním obou účetních systémů. Praktická část analyzuje oblast dlouhodobého hmotného majetku na účetních závěrkách vybraných společností a ty potom porovnává. Dále je doplněna o další možné varianty, jak by společnosti mohly postupovat, a v účtování leasingu se zaměřuje i na výhled do budoucnosti.

Klíčová slova

IFRS, CAS, dlouhodobý hmotný majetek, leasing, odpisování, výkaz

Abstract

The bachelor thesis focuses on tangible fixed assets and their reporting in accounting statements according to the International Financial Reporting Standards (IFRS) and a comparison of the tangible fixed assets concept and reporting with the Czech legislation. The theoretical part is concerned with IFRS and CAS (Czech Accounting Standards), their reporting requirements, defining the essential accounting areas related to tangible fixed assets, and a comparison of the two accounting systems. The practical part analyzes the concept of tangible fixed assets in financial reports of selected companies and compares them. Furthermore, additional practicable options of proceeding are presented, and with carrying leasing to accounts, attention is paid to the future outlook as well.

Key words

IFRS, CAS, tangible fixed assets, leasing, depreciation, statement

OBSAH

1	ÚVOD	9
2	CÍL PRÁCE A METODIKA	11
3	TEORETICKÁ ČÁST	12
3.1	Harmonizace účetnictví	12
3.2	Účetnictví a účetní výkaznictví v ČR.....	13
3.2.1	Česká legislativa	13
3.2.2	Požadavky na sestavení účetní závěrky dle ČÚS	13
3.3	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)	15
3.3.1	Struktura IFRS	15
3.3.2	Koncepční rámec	16
3.3.3	Účetní závěrka dle IFRS	16
3.4	Srovnání hlavních rozdílů ve vykazování podle IFRS a CAS	17
3.5	Vymezení dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚS	19
3.5.1	Dlouhodobý hmotný majetek.....	20
3.5.2	Oceňování dlouhodobého hmotného majetku	21
3.5.3	Odpisování dlouhodobého hmotného majetku	22
3.6	Dlouhodobý hmotný majetek dle IFRS.....	22
3.6.1	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení.....	23
3.6.2	IAS 40 – Investice do nemovitostí.....	25
3.6.3	IAS 17 – Leasingy	26
3.6.4	IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv	27
3.6.5	IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti.....	28
3.7	Srovnání IFRS a české legislativy v oblasti DHM.....	28
3.8	Základní metody finanční analýzy	29
3.9	Shrnutí teoretické části	30
4	PRAKTICKÁ ČÁST	31
4.1	Profily vybraných společností	31
4.2	Výkaznictví.....	32
4.3	Účetní metody v oblasti DHM a odpisy.....	33
4.4	Struktura vykazovaného DHM.....	37

4.5	Pozemky, budovy a zařízení.....	40
4.6	Leasing.....	41
4.7	Investice do nemovitostí.....	47
4.8	Snížení hodnoty DHM.....	49
4.9	Aktiva držaná k prodeji	51
4.10	Analýza trendů.....	52
5	ZÁVĚR.....	56
6	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	58
7	SEZNAM TABULEK.....	61

1 ÚVOD

V rámci světové globalizace, rozvoji národních ekonomik a jejich rozšiřování přes národní hranice bylo třeba stanovit společná pravidla pro účetní postupy a sestavování účetních závěrek. Do té doby měl každý stát svou vlastní účetní legislativu a vzhledem k tomu, že mezi nimi byly podstatné rozdíly, nebyly účetní závěrky srovnatelné. Pro investory vznikla potřeba vytvoření jednotného účetního systému, díky němuž by účetní závěrky byly sestaveny podle stejných pravidel, a finanční výkazy jednotlivých společností bylo možné srovnat. V rámci Evropské unie byly Mezinárodní účetní standardy, které jsou dále novelizovány, vycházejí nové, podle nových požadavků pro finanční výkaznictví. Jejich působnost se rozšířila i do dalších oblastí mimo Evropu

I pro české společnosti, jejichž cenné papíry jsou obchodovatelné na veřejném trhu cenných papírů v některém ze států EU, je stanovena povinnost sestavit svoji účetní závěrku dle Mezinárodních účetních standardů, IFRS. Také pro sestavení konsolidovaných účetních závěrek se IFRS používá.

České účetní předpisy (CAS) jsou úzce spojené s daňovými zákony, základ daně vychází z výsledku hospodaření zjištěného dle CAS, často také staví hledisko právní nad hledisko ekonomické. Pro IFRS naproti tomu je prvořadá zásada poctivého a věrného zobrazení, kterému dává přednost před právním stavem.

Práce se podrobněji zabývá oblastí dlouhodobého hmotného majetku, který je nerozšířenější a tvoří významnou část majetku každé firmy. Dále řeší požadavky na jeho evidování, odpisování a poté vykazování v účetních závěrkách podle obou účetních systémů. Mapuje rozdílné přístupy k dlouhodobému hmotnému majetku z pohledu mezinárodních a českých předpisů a zaměřuje se na oblasti, kde se IFRS a CAS výrazně odlišují a oblasti, které česká legislativa vůbec neřeší.

Pro práci byly vybrány účetní závěrky tří společností, dvě vykazující podle IFRS a jedna vykazující podle CAS. Snaží se posoudit, nakolik se českým společnostem daří vyhovět mezinárodním předpisům a jakou vypovídací hodnotu jejich účetní závěrky mají pro externího uživatele. Zároveň porovnává tyto závěrky se závěrkou sestavenou podle českých předpisů a porovnává je.

Práce vychází z účetních předpisů platných pro rok 2014, protože analyzované účetní závěrky jsou sestavené k 31. 12. 2014, ale jak do teoretické, tak i praktické části jsou zapracované změny účetních předpisů od roku 2014 a jaké by tyto změny měly dopady na

vybrané účetní jednotky. Hlavními změnami, kterými se práce také zabývá, je novela zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb. a navazujícími Českými účetními standardy a nový mezinárodní standard IFRS 16 Leasingy.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Předmětem práce bude oblast dlouhodobého hmotného majetku a vliv na jeho vykazování podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, implementace těchto standardů do českých účetních závěrek společností vykazujících podle IFRS a porovnání s vykazováním dlouhodobého hmotného majetku podle českých předpisů.

Hlavním cílem bude poukázat na rozdíly ve vykazování podle IFRS a CAS a posoudit vliv těchto rozdílností na vypovídací schopnosti účetních závěrek sestavených v souladu s jednotlivými účetními systémy.

V první fázi budou na základě rešerše dostupných literárních a dalších pramenů popsána účetní pravidla týkající se sestavení účetních závěrek, jejich součástí dle IFRS a CAS. Následně bude navazovat popis a rozbor účetních pravidel, která se vztahují k dlouhodobému hmotnému majetku, jeho oceňování, odpisování a vykazování v účetní závěrce účetních jednotek vykazujících podle IFRS a CAS. Teoretická část bude doplněna srovnáním obou účetních systémů v popsáných oblastech.

V dalších částech bude na konkrétních účetních závěrkách analyzován postup vybraných účetních jednotek při vykazování dlouhodobého hmotného majetku a jejich vzájemné porovnání. Části jsou členěny podle jednotlivých IFRS standardů zabývajících se DHM. Problematika DHM bude také demonstrována na modelových příkladech a bude zobrazen dopad na účetní závěrky při různém způsobu účtování. Bude také analyzován vliv změn předpisů, kterými jsou novela zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb. a navazujícími Českými účetními standardy pro vykazování podle CAS a nový mezinárodní standard IFRS 16 Leasingy pro vykazování podle IFRS. I když tyto předpisy ještě nebyly pro vykazující jednotky účinné, budou uvedeny dopady těchto změn do účetních závěrek.

Jednou z oblastí, kde se oba účetní systémy výrazně odlišují je oblast leasingu, proto bude práce na tuto oblast více zaměřena, včetně vlivu nového standardu IFRS a jeho vlivu na finanční ukazatele účetní jednotky, které mají vliv na podnikatelské i investiční rozhodování.

V závěru práce budou shrnuty zjištěné poznatky a zhodnocena vypovídací schopnost jednotlivých závěrek.

3 TEORETICKÁ ČÁST

3.1 Harmonizace účetnictví

V rámci rozvoje národních ekonomik a díky globalizačním procesům dochází k rozšiřování ekonomických subjektů i přes národní hranice. Vznikají nadnárodní společnosti, dochází ke vstupu podniků na mezinárodní kapitálové trhy. Hlavním impulsem pro sblížení nesourodých standardů účetního výkaznictví v různých zemích bylo usnadnění volného toku kapitálu, aby investoři byli ochotni investovat i v zahraničí. Bylo důležité eliminovat historicky hlavní překážku pro investory, někdy označovanou jako „účetní riziko“, tedy aby investoři měli přístup k účetním závěrkám a ty, aby byly sestavené ve stejném „jazyce“ (Mackenzie et al., 2013).

Z toho důvodu začíná v druhé polovině 20. století probíhat proces harmonizace účetnictví, nejdříve v USA, později i v Evropě. Tento proces se vyvíjí v několika proudech. V USA jsou výsledkem harmonizace americké účetní standardy US GAAP a v rámci Evropské unie byly přijaty standardy nejdříve pod zkratkou IAS (International Accounting Standards – Mezinárodní účetní standardy), později byly přijímány další pod názvem IFRS (International Financial Reporting Standards – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví). Dalším proudem je snaha o vytvoření kompatibility mezi US GAAP a IFRS, tzv. konvergenční proces. Ten byl zahájen v roce 2006 podpisem dohody o spolupráci s cílem odstranit podstatné rozdíly mezi IFRS a US GAAP a postupovat společně při vytváření dalších standardů (Jílek a Svobodová, 2013, s. 54).

Vstupem České republiky do Evropské unie dnem 1. 5. 2004 vznikla i některým českým obchodním společnostem povinnost přizpůsobit se evropským účetním pravidlům a vykazovat účetní závěrku podle IFRS. Toto se týká účetních jednotek, které jsou emitenty obchodovatelných investičních cenných papírů na veřejném trhu cenných papírů v některém státě EU. Také se většinou povoluje používat IFRS i nekótovaným společnostem při sestavování konsolidovaných účetních závěrek. (Deloitte, 2015)

3.2 Účetnictví a účetní výkaznictví v ČR

3.2.1 Česká legislativa

Základní právní normou upravující účetnictví v ČR je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Zákon o účetnictví *stanoví v souladu s právem Evropské unie rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost* (Zákon č. 563/1991 Sb., § 1). Touto normou jsou povinny se řídit veškeré účetní jednotky. Na ni navazují prováděcí vyhlášky, které se podrobněji zabývají účetními postupy pro jednotlivé specifické skupiny subjektů. Účetnictví podnikatelů upravuje vyhláška č. 500/2002 Sb. Prováděcí vyhlášky jsou ještě dále rozváděny Českými účetními standardy (dále jen „ČÚS“). ČÚS nejsou závazným právním předpisem, ale pouze metodickým doporučením vydávaným Ministerstvem financí. Vedení účetnictví ovlivňují i další relevantní předpisy, jako veškeré daňové zákony, občanský zákoník, zákon o obchodních korporacích a další.

3.2.2 Požadavky na sestavení účetní závěrky dle ČÚS

Účetní závěrka má v současné ekonomice velký význam jako základní zdroj informací pro její uživatele. Lze z ní zjistit majetkovou, hospodářskou a finanční situaci podniku, jeho růst či naopak zhoršení jeho ekonomické pozice. Je potřeba podotknout, že uživateli účetní závěrky nejsou vlastní podnik a jeho vedení, ale externí uživatelé, především banky, investoři, stát, věřitelé, ale třeba i zaměstnanci a běžní spotřebitelé a samozřejmě vlastníci (např. akcionáři). Účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku podle české legislativy, vycházejí především z § 18 až 23 zákona o účetnictví, vyhlášky č. 500/2002 Sb. a ČÚS. V ČR jsou stanoveny jako povinné součásti účetní závěrky rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, která vysvětluje a doplňuje informace z rozvahy a výkazu zisku a ztráty, informace jsou uváděny ve stejném pořadí, v jakém jsou vykázány v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Dále účetní jednotky sestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Pro které účetní jednotky je sestavení těchto výkazů povinné ukazuje následující tabulka.

Tabulka č. 1 Povinnost sestavení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu

Účetní jednotka	Přehled o peněžních tocích	Přehled o změnách vlastního kapitálu
Obchodní společnosti		
Akciová společnost s výjimkou mikro a malých	Povinně ano	Povinně ano
Společnost s ručením omezeným s výjimkou mikro a malých	Povinně ano	Povinně ano
Komanditní společnost s výjimkou mikro a malých	Povinně ano	Povinně ano
Veřejná obchodní společnost s výjimkou mikro a malých	Povinně ano	Povinně ano
Evropská společnost s výjimkou mikro a malých	Povinně ano	Povinně ano
Evropské hospodářské a zájmové sdružení s výjimkou mikro a malých	Povinně ano	Povinně ano
Subjekty veřejného zájmu		
Účetní jednotky postupující podle IFRS	Povinně ano	Povinně ano
Banky, spořitelny a úvěrní družstva	Není povinný	Povinně ano
Pojišťovna nebo zajišťovna	Není povinný	Povinně ano
Penzijní společnosti	Není povinný	Povinně ano
Zdravotní pojišťovny	Povinně ano	Povinně ano
Mikro a malé účetní jednotky		
Mikro a malé účetní jednotky	Není povinný	Není povinný
Vybrané účetní jednotky		
Při překročení hodnoty aktiv 40 milionů Kč a ročního úhrnu čistého obrátu 80 milionů Kč	Povinně ano	Povinně ano

Zdroj: Pilátová, 2015, s. 28–29

Účetní závěrka může být sestavena v plném nebo zkráceném rozsahu. Rozvahu v plném rozsahu jsou povinny sestavit velké a střední účetní jednotky, malé a mikro účetní jednotky, které mají povinnost ověření závěrky auditorem. Výkaz zisku a ztrát v plném rozsahu jsou povinny sestavit obchodní společnosti a z ostatních účetních jednotek velké a střední účetní jednotky, dále malé a mikro účetní jednotky, které mají povinnost sestavení účetní jednotky auditorem. Uspořádání a označení rozvahy a výkazu zisku a ztráty je dané, na rozdíl od IFRS. Součástí účetní závěrky ještě může být výroční zpráva, její sestavení je povinné především pro společnosti s povinností ověření závěrky auditorem. Společnost, která tuto povinnost nemá, ale chce zveřejnit více informací o své činnosti, zhodnocení současného stavu, výhledu do budoucna a další zásadní informace, výroční zprávu také

vytvoří. Informace v ní musí být v souladu s účetní závěrkou. Výroční zpráva by ještě měla být doplněna zprávou o vztazích, kde by měla být popsána veškerá jednání a úkony mezi ovládající a ovládanou osobou.

Povinností účetních jednotek, které jsou zapsané v obchodním rejstříku, je sestavenou (sestavená je teprve po připojení podpisového záznamu statutárního orgánu) a schválenou účetní závěrku zveřejnit ve sbírce listin příslušného rejstříkového soudu. Účetní jednotky s povinností ověření závěrky auditorem zveřejňují účetní závěrku až po ověření auditorem. Sbírkou listin je elektronicky veřejně přístupná, takže kdokoli má možnost se s údaji seznámit. Hlavními požadavky na informace obsažené v účetní závěrce jsou srozumitelnost, významnost, spolehlivost, srovnatelnost a dokladovost.

3.3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

V roce 1973 byl dohodou mezi profesionálními účetními institucemi založen Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee – IASC), který měl za cíl celosvětově sjednotit účetní zásady finančního výkaznictví (Jílek a Svobodová, 2013, s. 17). V roce 2001 pokračovala v této činnosti Rada pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB), která vypracovala účetní standardy pro účely globálního použití – International Accounting Standards (IAS). Od roku 2003 došlo ke změně názvu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), neboť hlavním cílem je standardizace účetního výkaznictví, nikoliv účetních postupů (Bohušová, 2008, s. 16).

3.3.1 Struktura IFRS

IFRS jsou především určeny pro kapitálové společnosti s cílem dosahování zisku. Cílem je vytvoření komplexního systému účetních standardů, které budou využitelné nejenom v Evropě, ale po celém světě.

Podle Bohušové (2008, s. 21) je struktura souboru IFRS následující:

- úvod, který definuje účel a řídicí orgány Rady pro Mezinárodní účetní standardy, její postupy při tvorbě IFRS a stanoví nadace Rady;
- předmluva k výkladu standardů, jejímž cílem je stanovení úkolů a pracovních postupů Rady, vysvětlení předmětu, závaznosti a účinnosti IFRS;

- koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů;
- účetní standardy (IAS/IFRS);
- interpretace standardů (SIC/IFRIC).

3.3.2 Koncepční rámec

Koncepční rámec je základním východiskem pro pochopení jednotlivých standardů a jejich správnou interpretaci, aby nedocházelo ke zkreslení jednotlivých účetních závěrek. Dále je východiskem pro tvorbu nových IFRS a změny stávajících. Nenahrazuje žádný standard ani interpretaci, ale je to základna, na které jsou jednotlivé standardy a interpretace postaveny.

Koncepční rámec vymezuje cíl účetního výkaznictví, kvalitativní charakteristiky, obsah, způsob rozpoznávání a oceňování položek účetní závěrky, pojetí kapitálu a uchování kapitálu (Šrámková a Janoušková, 2015, s. 13).

3.3.3 Účetní závěrka dle IFRS

Smyslem účetní závěrky je poskytnutí finančních informací o účetní jednotce, které jsou důležité pro investory, poskytovatele půjček a ostatní věřitele při jejich investičním rozhodování. Účetní závěrka *věrně zobrazuje finanční pozici, výkonnost a změny ve finanční pozici účetní jednotky* (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 2005, s. 42).

Aby byly finanční informace kvalitní, musí mít podle Jílka a Svobodové (2013) tyto vlastnosti:

- relevantnost – informace musí být významná, důležitá pro rozhodování uživatelů;
- věrnou reprezentaci – musí zachycovat jevy věrně, úplně, neutrálně a bez chyb;
- srovnatelnost – informace je užitečnější, pokud je možno ji porovnat se stejnou informací za jiné období;
- ověřitelnost – zabezpečuje uživatele, že je věrným zobrazením;
- včasnost – aby byla informace schopná ovlivnit činěná rozhodnutí;
- srozumitelnost – jasná kvalifikace, popis a prezentace informace;
- going concern – předpoklad trvání účetní jednotky v dohledné budoucnosti.

Základními prvky účetní závěrky jsou:

- aktivum – ekonomický zdroj, který je kontrolovaný podnikem, je výsledkem minulých událostí a očekává se od něj budoucí ekonomický prospěch pro společnost, není rozhodující vlastnické právo;
- závazek – současná povinnost jednotky, vznikla na základě minulých skutečností a očekává se odliv zdrojů ekonomického prospěchu při vypořádání;
- vlastní kapitál – zbytkový podíl na aktivech po odečtení závazků;
- výnosy – zvýšení ekonomického prospěchu jednotky zvýšením aktiv nebo snížením závazků, přičemž došlo ke zvýšení základního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků;
- náklady – snížení ekonomického prospěchu jednotky snížením aktiv nebo zvýšením závazků, přičemž došlo ke snížení základního kapitálu jiným způsobem než výplatou vlastníků. (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), 2005, s. 43–47)

3.4 Srovnání hlavních rozdílů ve vykazování podle IFRS a CAS

Společnosti připravující účetní závěrky v souladu s IFRS jsou povinny aplikovat všechny platné standardy IFRS a jejich interpretace. Nicméně české společnosti jsou při zveřejňování povinny se řídit i českou legislativou. Vzhledem k rozdílným požadavkům účetní jednotky toto řeší buď vedením účetnictví v souladu s IFRS a současně s českou účetní legislativou (dále jen „CAS“), nebo vedou účetnictví v souladu s CAS a při přípravě účetní závěrky v souladu s IFRS zohlední rozdíly mezi CAS a IFRS formou dodatečných úprav. Druhé řešení nelze ale příliš doporučit, protože rozdíly mezi CAS a IFRS jsou natolik podstatné, že dodatečné úpravy nelze provést bez chyb. Následující tabulka ukazuje některé z rozdílů ve vykazování.

Tabulka č. 2 Hlavní rozdíly mezi účetní závěrkou podle IFRS a podle CAS

Rozdíl	IFRS	CAS
Účetní závěrka	Úplná sada účetní závěrky obsahuje výkaz o finanční situaci, výkaz o úplném výsledku, případně samostatný výkaz zisku a ztráty a ostatního úplného výsledku (pokud jsou připraveny odděleně od výkazu o úplném výsledku), výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích a přílohu (včetně přehledu podstatných účetních pravidel a vysvětlujících poznámek).	Je to nedílný celek, který tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha (včetně účetních postupů a komentářů). Výkaz o peněžních tocích a výkaz změn vlastního kapitálu není povinný.
Měna vykazování	Může být libovolná a i rozdílná od funkční měny (měna ekonom. prostředí, ve kterém jednotka působí).	Pouze v české měně.
Formát rozvahy/výkazu o finanční situaci	Není předepsán formát, ale jsou specifikovány položky, které se musí vykázat samostatně.	Je předepsán závazný minimální rozsah, uspořádání a označení položek.
Klasifikace dlouhodobých položek	Rozlišování mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami (pokud není výkaz sestaven podle likvidity). Jako krátkodobá se vykazují aktiva určená k prodeji nebo spotřebě během 12 měsíců, peníze a peněžní ekvivalenty. Všechna ostatní aktiva se vykazují jako dlouhodobá. Mezi krátkodobými závazky se vykazují závazky, jejichž předpoklad vypořádání je během 12 měsíců, závazky určené k obchodování. Ostatní závazky společnost vykáže jako dlouhodobé.	Rozlišování krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků, s výjimkou časového rozlišení. Hmotný a nehmotný majetek se klasifikuje na základě doby předpokládané použitelnosti (jeden rok) a hranice pořizovací ceny, kterou jednotka stanoví s přihlédnutím k zachování věrného a poctivého zobrazení položek. Pohledávky a závazky se rozlišují podle jejich splatnosti k rozvahovému dni (do jednoho roku či nad jeden rok).
Formát výkazu zisku a ztráty / výkazu o úplném výsledku	Položky výnosů a nákladů se vykazují buď v jednom výkazu o úplném výsledku, nebo ve dvou výkazech (výsledovka a výkaz o úplném výsledku). Není předepsán závazný formát, stanovuje pouze minimální obsah. Náklady jsou členěny podle druhu nebo účelu.	Je předepsáno závazné uspořádání výkazu zisku ztráty. Náklady jsou členěny podle druhu nebo účelu.
Výkaz změn vlastního kapitálu	Uvádí pro každou kategorii vlastního kapitálu změny	Není povinný, s výjimkou určitých společností, pohyby ve

	vyplývající z hospodářského výsledku, ostatního úplného výsledku, transakcí s vlastníky jednajícími v rámci své pravomoci jako vlastníci. Výkaz je připravován povinně.	vlastním kapitálu mohou být uvedeny v příloze namísto samostatného výkazu.
Výkaz o peněžních tocích	Uvádí peněžní toky v členění na provozní činnost, investiční činnost a finanční činnost. Pro sestavení výkazu je umožněno použití přímé i nepřímé metody. Výkaz je povinný.	Je stanoveno členění peněžních toků a formát výkazu při použití nepřímé metody: peněžní toky z provozní, investiční a finanční činnosti. Samostatně jsou uváděny peněžní toky spojené s mimořádnými položkami, s inkasem a vyplacením dividend (podílu na zisku) a platby daně z příjmů. Pro sestavení výkazu je umožněno použití přímé i nepřímé metody. Výkaz o peněžních tocích není povinný, pouze pro vybrané společnosti.
Příloha	Velké množství rozsáhlých povinných informací uváděných v příloze k účetní závěrce, povinné informace jsou specifikovány jednotlivými standardy.	Jsou specifikovány pouze povinné informace týkající se účetní jednotky a okamžiku sestavení účetní závěrky. Obecně požaduje vysvětlení významných položek účetní závěrky v příloze.

Zdroj: Ernst & Young, ©2013

3.5 Vymezení dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚS

Dlouhodobý hmotný majetek (DHM) patří mezi důležitou část aktiv společnosti. Z účetního pohledu je pro určení DHM nutno splnit několik podmínek. Na rozdíl od mezinárodního pojetí je v ČR důležité splnění podmínky právního vlastnictví majetku. Pouze vlastník může DHM zařadit do DHM. Situací, kdy společnost sice majetek využívá, ale není vlastníkem, a tedy se u ní nejedná o DHM, je finanční leasing nebo nájem. DHM musí mít hmotnou nebo fyzickou podstatu. Je to majetek dlouhodobé povahy, jeho doba použitelnosti musí být delší než rok. Poslední podmínkou je výše jeho vstupní ceny, která musí být rovna nebo vyšší než limit stanovený účetní jednotkou ve vnitřní směrnici pro evidenci DHM. Toto neplatí pro pozemky a stavby, které jsou DHM vždy (Honzíková, 2014).

Dlouhodobý hmotný majetek se nespotřebovává jednorázově, ale opotřebovává se postupně po celou dobu své životnosti, proto jeho hodnotu zahrnujeme do nákladů postupně formou odpisů. Je třeba upozornit, že některé druhy majetku se neodpisují. DHM není primárně určen k prodeji, jedná se o jedno z nejméně likvidních aktiv, ale k chodu a rozšiřování činnosti podniku. V účetních předpisech se dlouhodobým hmotným majetkem zabývá, kromě zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 Sb., Český účetní standard č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.

3.5.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je vykazován jako nejméně likvidní aktivum, spotřebovává se postupně, do nákladů se zahrnuje formou odpisů. Rozdělení DHM a zobrazení v jednotlivých položkách rozvahy ukazuje následující tabulka.

Tabulka č. 3 DHM podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. s platností od 1. 1. 2016

Položka rozvahy	Název	Obsahové vymezení
B.II.1.1.	Pozemky	Pozemky bez ohledu na výši ocenění, pokud nejsou zbožím. Nezahrnuje položky, které se vykazují v položce Stavby, Pěstitelské celky trvalých porostů a Jiný DHM.
B.II.1.2.	Stavby	Bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti. Zahrnuje stavby, právo stavby (může být vykazováno jako součást ocenění stavby, do položky Stavby se nezahrne, pokud je součástí ocenění v rámci položky Zásoby), otvírky lomů pískoven a hlinišť, technické rekultivace, byty, nebytové prostory. Může zahrnovat i technické zhodnocení.
B.II.2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	Předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění, hmotné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou. Může zahrnovat i technické zhodnocení.
B.II.4.1.	Pěstitelské celky trvalých porostů	Ovocné stromy nebo keře s vymezením velikosti pozemku a počtu stromů nebo keřů a trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.
B.II.4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	S dobou použitelnosti delší než rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou.
B.II.4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	Bez ohledu na výši ocenění ložiska nevyhrazeného nerostu, umělecká díla, která

		nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty, věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva, není zde vykazováno, pokud je součástí ocenění položky Stavby nebo Zásoby.
B.II.7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	Pořizovaný DHM po dobu jeho pořizování do uvedení dostavu způsobilého k užívání.
B.II.8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	Zálohy poskytnuté na pořízení DHM.
B.II.9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	Kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním obchodního závodu nabytého převodem nebo přechodem za úplaty a vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn obchodní korporace.

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb.

3.5.2 Oceňování dlouhodobého hmotného majetku

Oceňování DHM upravuje zákon o účetnictví v § 25 až 28. Oceňuje se podle způsobu jeho nabytí pořizovací cenou, vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou.

Je-li majetek pořízen úplatně, oceňuje se pořizovací cenou, do které se zahrnují, kromě ceny majetku, i vedlejší pořizovací náklady přímo související s pořízením (Honzíková, 2014). Vedlejší pořizovací náklady jsou náklady spojené s pořízením DHM a s jeho uvedením do provozu. Jedná se např. o clo, montáž, dopravu, poradenské a zprostředkovatelské služby, projektové práce. Do pořizovací ceny mohou být zahrnuty i úroky z úvěrů a půjček, které naběhnou do data uvedení majetku do užívání, pokud se tak účetní jednotka rozhodne (Ryneš, 2009, s. 98–100).

U majetku vytvořeného vlastní činností se použije ocenění vlastními náklady. Vlastními náklady se rozumí všechny přímé náklady, nepřímé náklady, které bezprostředně souvisejí s vytvořením DHM a případně i nepřímé náklady správní, jestliže vytvoření majetku je dlouhodobé povahy. (Bulla, 2008)

Reprodukční pořizovací cena je cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Tou to cenou se oceňuje DHM pořízený bezúplatně (darovaný majetek, vklad majetku, s výjimkou případu, kdy je vklad oceněn podle společenské smlouvy nebo

zakladatelské listiny jinak) a DHM nově zjištěný, který není v účetnictví dosud zachycen. (Skálová, 2015, s. 39)

3.5.3 Odpisování dlouhodobého hmotného majetku

V průběhu používání DHM dochází k jeho opotřebovávání, které se vyjadřuje odpisy. Odpisový plán si stanoví účetní jednotka, přičemž vychází z předpokládané životnosti majetku nebo z předpokladu produkce výrobků nebo výkonů, které majetek vyprodukuje. Společnost v souvislosti s odpisováním může počítat také s ekonomickou životností majetku, tedy dobou, po kterou bude přinášet ekonomický prospěch. Fyzická a ekonomická životnost se mohou výrazně lišit. Při stanovení odpisového plánu lze vzít v úvahu i zůstatkovou cenu, pokud společnost předpokládá, že majetek prodá ještě před skončením jeho životnosti. Pokud účetní jednotka v průběhu odpisování zjistí, že došlo ke změně v životnosti majetku, je nutné, aby byl odpisový plán upraven podle nově zjištěné skutečnosti (Honzíková, 2014). *Majetek se odpisuje jen do výše jeho ocenění v účetnictví (Zákon č. 563/1991 Sb., § 28).*

Dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. nelze odpisovat pozemky, umělecká díla, která nejsou součástí stavby, movité kulturní památky, nedokončený DHM a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do užívání, najatý a obdobně užívaný DHM a další.

3.6 Dlouhodobý hmotný majetek dle IFRS

Dlouhodobý, fixní majetek je majetek, který není likvidní a nebude se likvidovat (prodejem nebo spotřebou) do konce operačního cyklu, obvykle po dobu 12 měsíců. Je to majetek s hmotnou podstatou, který účetní jednotka užívá ve svých operacích a nedrží ho za účelem jeho prodeje. (Mládek, 2009)

Podle Šrámkové a Janouškové (2015, s. 94) je oblast vykazování DHM dle IFRS poměrně rozsáhlá, mezi standardy, které ji upravují, patří:

- IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení;
- IAS 40 Investice do nemovitostí;
- IAS 17 Leasingy – upravuje stanovení pořizovacích cen aktiv pořízených formou finančního leasingu;
- IAS 36 Snížení hodnoty aktiv – obsahuje pravidla k rozpoznání, zda je aktivum znehodnocené, a další postup při zaúčtování znehodnocení;

- IAS 5 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti – stanovuje pravidla pro aktiva, která jsou určena k prodeji, např. na konci životnosti aktiva.

Je třeba vzít v úvahu komplexnost IFRS, kdy aktiva jsou vykazována v různých položkách výkazu o finanční situaci podle jejich využití nebo podle toho, jaký úmysl s ním účetní jednotka má.

3.6.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Nejdůležitějším standardem v oblasti dlouhodobého hmotného majetku je IAS 16. *Cílem tohoto standardu je popsat přístup k účtování pozemků, budov a zařízení tak, aby uživatelé účetních závěrek měli na základě účetních informací možnost rozeznat investice účetní jednotky do pozemků, budov a zařízení a změny těchto investic* (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), 2005, s. 860). Standard se zabývá otázkami uznání aktiv v rozvaze, určení jejich účetních hodnot, odpisových sazeb a snížení hodnot.

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva:

- *kteřá jednotka drží z důvodu používání ve výrobě nebo zásobování zbožím či službami nebo k administrativním účelům a*
- *u kterých se očekává, že budou užívána během více než jednoho období* (Jílek a Svobodová, 2013, s. 109).

Podmínkou vykazování aktiv je dostatečná jistota, že jednotka bude mít z dané položky ekonomický užitek, je nezbytné, aby aktivum bylo podnikem kontrolováno, aby podnik nesl veškerá rizika a prospěch z těchto aktiv. Zde je důležité, na rozdíl od přístupu k aktivům v české legislativě, že pro uznání aktiva není podstatné vlastnické právo, ale existence práva aktivum užívat a přisvojovat si užitky z něho získané (např. majetek najatý formou finančního leasingu). Zároveň aktiva musí být spolehlivě ocenitelná. Např. v probíhajícím soudním řízení nelze položku spolehlivě ocenit, nelze ji uznat jako aktivum, ale je třeba toto uvést v komentáři (Dvořáková, 2012). V okamžiku, kdy tato kritéria přestanou platit, musí podnik aktivum z rozvahy vyřadit.

Účetní jednotka se rozhoduje, které položky pozemků, budov a zařízení bude vykazovat samostatně a které jako celek. Významné náhradní díly, u kterých je předpoklad používání déle jak jedno účetní období, jsou považovány za součást zařízení a ne za zásoby. Vzhledem k využití delší než jedno období už se nejedná o krátkodobé aktivum, ale

o dlouhodobé a tomu by mělo odpovídat jeho vykázání ve výkazu o finanční situaci. (Šrámková a Janoušková, 2015, s. 95–96)

Při pořízení se aktivum oceňuje pořizovacími náklady, které zahrnují zejména:

- nákupní cenu po odečtení všech slev a rabatů;
- clo;
- náklady na uvedení aktiva do stavu, kdy je způsobilé přinášet užitek (doprava, manipulace, instalace, montáž, příprava místa, odměny profesním specialistům atd.);
- odhadované náklady na demontáž, přemístění majetku a uvedení místa, kde je majetek umístěn, do původního stavu;
- náklady na testování funkce aktiva, po odpočtu příjmu z prodeje položek vyrobených při testování.

Náklady spojené s budoucím odstraněním aktiva při ukončení činnosti, které buď vyplývají z legislativy, nebo mohou být stanoveny smluvně, musí jednotka rozpoznat, ocenit a vykázat v účetní závěrce jako rezervu, tyto náklady zároveň zvyšují pořizovací cenu aktiva. Zde je nutno počítat se současnou hodnotou nákladů a zároveň je diskontovat dle výše úrokové sazby. Průběžně je potřeba řešit změny v odhadovaných peněžních tocích, změnu v úrokové míře atd. Řešení závisí na tom, jestli se jednotka rozhodne pro oceňování po okamžiku uznání použít model oceňování pořizovacími náklady nebo model přecenění. V modelu pořizovací ceny jsou aktiva vykazována v pořizovacích nákladech snížených o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Model přecenění lze použít u aktiv, kde reálná hodnota může být spolehlivě určena. Aktiva se pak vykazují v reálné hodnotě k datu přecenění, která je snížena o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. V modelu přecenění se musí přecenit celá třída pozemků, budov a zařízení, do které aktivum patří.

Mládek (2009, s. 159) uvádí, že IAS 16 úmyslně nedefinuje povinné třídy, a to z toho důvodu, že každá společnost je jedinečná a aby tato jedinečnost nebyla předepsanými třídami skryta. Obecně platí, že by společnost měla své třídy stanovit na základě těchto kritérií a i v tomto pořadí:

- účel, kterému majetek slouží;
- doba, po kterou bude majetek podle očekávání sloužit svému účelu.

Pokud jednotka aktivum v průběhu jeho životnosti začne používat k jinému účelu, je obvyklé, že se přesune z jedné třídy do druhé a bude se vykazovat podle jeho skutečného využití nebo podle toho, jaký má jednotka s aktivem úmysl.

Standard uvádí obecná kritéria pro určení a vykázání účetních odpisů. Metoda odpisování by měla odrážet způsob využití ekonomických užitků majetku a odpisy by měly být rozloženy na celou dobu jeho ekonomické životnosti. Významné komponenty položky pozemků, budov a zařízení se odpisují samostatně. Aktivum se odpisuje ve výši odpisovatelné částky do zbytkové hodnoty. Zbytková hodnota je odhadovaná částka, kterou by podnik v současnosti získal při vyřazení aktiva. Pokud je zbytková hodnota nevýznamná, stanoví se jako nulová. Zbytková hodnota a doba použitelnosti by měly být prověřovány nejméně jednou ročně při účetní závěrce, a pokud by se lišily od dřívějších odhadů, je třeba rozdíl zaúčtovat (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), 2005, s. 868–869). Odpisování se nepřerušuje na dobu, kdy aktivum není využíváno, protože i během této doby zastarává. Pokud je ale používán způsob odpisování založený na výkonu, bude v této době odpis nulový (Šrámková a Janoušková, 2015, s. 106).

Odpisování aktiva se zahájí okamžikem, kdy je aktivum schopné užívání podle požadavků jednotky, a končí buď ke dni, kdy bude drženo pro prodej (IFRS 5), nebo ke dni vyřazení aktiva, a to tím okamžikem, který nastane dříve.

Použitá odpisová metoda odráží očekávaný způsob, kterým budou budoucí ekonomické užitky z aktiva spotřebovávány jednotkou (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), 2005, s. 870). Mezi tyto metody patří metoda lineární, metoda výkonová, metoda zmenšujícího se základu.

Vynětí aktiva z rozvahy se provede, pokud je aktivum vyřazeno nebo když se z jeho používání neočekávají žádné budoucí ekonomické užitky (Jílek a Svobodová, 2013, s. 112).

3.6.2 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Pokud podnik investuje do nemovitostí, které ale nebudou používány pro výrobu nebo dodání zboží a služeb, ani pro administrativní účely, ani nejsou určeny na prodej, ale budou sloužit k pronájmu nebo za účelem zhodnocení, použije se pro ně standard IAS 40. Jestliže nastane např. situace, kdy část budovy slouží k pronájmu a část k administrativním účelům podniku a tyto části nejsou oddělitelné, posuzuje se využití podstatné části budovy. Jako investice do nemovitostí se bude posuzovat, pokud využití účetní jednotkou bude nevýznamné (Krupová, 2009, s. 343–345). Pronajímanou nemovitost lze zahrnout mezi investice jen v případě, že poskytované doplňkové služby nájemníkům představují jen

nevýznamnou součást hodnoty. Např. nemovitost, ve které vlastník provozuje ubytovací zařízení, spadá pod IAS 16 (Dvořáková, 2014, s. 140).

Počáteční oceňování investičních nemovitostí se stanoví podobně jako u IAS 16, na úrovni pořizovacích nákladů, do kterých se zahrnou i vedlejší náklady spojené s pořízením nemovitosti. Jako následné ocenění investic do nemovitostí si účetní jednotka zvolí buď model ocenění reálnou hodnotou, nebo ocenění v pořizovací hodnotě, snížené o oprávk. Toto pravidlo pak použije pro všechny investiční nemovitosti. V případě použití ocenění reálnou hodnotou platí následující pravidla:

- přecenění se provádí každoročně;
- změny reálné hodnoty se promítají do hospodářského výsledku;
- přeceňované nemovitosti se neodpisují.

Pro vyřazování, prodej a vynětí nemovitostí z rozvahy platí obdobná pravidla jako pro pozemky, budovy a zařízení. (Šrámková a Janoušková, 2015, s. 108–111)

3.6.3 IAS 17 – Leasingy

Tento standard se zabývá účetními postupy jak pro nájemce, tak pro pronajímatele v případě leasingových smluv. Leasingová smlouva je smlouva mezi nájemcem a pronajímatelem, která opravňuje nájemce užívat aktivum po určenou dobu. Pro účely zobrazení v účetnictví je třeba rozlišit leasingy na finanční a operativní. *Finanční leasing je leasing, který převádí všechna podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být na konci vztahu převedeno. Operativní leasing je jiný leasing než finanční leasing* (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), 2005, s. 892). Důležitá je klasifikace leasingu. K posouzení, zda se jedná o leasing finanční, je třeba zhodnotit, zda skutečně dochází k převodu všech rizik a výhod. Podstatná je zde skutečnost, ne pouze smluvní ujednání. Některé situace, které je možno hodnotit jako finanční leasing, jsou:

- po ukončení leasingu se převádí aktivum do vlastnictví nájemce;
- nájemce má možnost po skončení doby leasingu aktivum odkoupit za cenu nižší než reálná hodnota aktiva k tomuto datu;
- doba leasingu je sjednaná na podstatnou část ekonomické životnosti aktiva;
- současná hodnota minimálních leasingových plateb na počátku leasingu se rovná nebo je větší než reálná hodnota aktiva;

- při zrušení leasingu nájemcem nese pronajímatelovy ztráty spojené se zrušením leasingu nájemce;
- jedná se o aktivum speciální povahy, které bez zvláštních úprav může využít jen konkrétní nájemce.

Operativní leasing se považuje za pronájem, u nájemce se jedná o náklad, u pronajímatele o výnos. Pronajatý majetek vykazuje jako aktivum pronajímatel, který jej odpisuje.

U finančního leasingu je majetek uznán jako aktivum u nájemce, který jej také odpisuje. Zároveň se u něho zobrazuje jako závazek, zatímco u pronajímatele jako pohledávka. (Loja a Vojáčková, 2005)

3.6.4 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

Aktiva mají být v účetnictví vedena v částce, která je nižší nebo rovna zpětně získatelné částce. Tato částka představuje hodnotu z užívání, tedy současnou hodnotu očekávaných peněžních toků, které aktivum přinese, nebo hodnotu při prodeji, tedy reálnou hodnotu sníženou o náklady na prodej. Zpětně získatelná částka je ta, která je z těchto dvou vyšší. Pokud je tato skutečnost porušena, jedná se o aktivum se sníženou hodnotou a účetní jednotka je povinna snížit účetní hodnotu aktiva na zpětně získatelnou částku. (Loja a Vojáčková, 2005)

U dlouhodobého hmotného majetku není povinné testování na sníženou hodnotu aktiva, ale testuje se pouze v případě náznaku, že by mohlo ke snížení hodnoty dojít. Takovým náznakem může být například situace, pokud se tržní hodnota aktiva výrazně sníží oproti očekávané nebo pokud výkonnost aktiva je nižší, než byl předpoklad. Při testování není nutné zjišťovat obě hodnoty, tedy hodnotu z užívání a hodnotu při prodeji. Stačí, když jedna z nich je prokazatelně vyšší než účetní hodnota aktiva, v tom případě aktivum sníženou hodnotu nemá.

Pokud jednotka zjišťuje zpětně získatelnou hodnotu aktiva, je potřeba aktiva seskupit do peněžotvorných jednotek, tedy nejmenších identifikovatelných skupin aktiv, které přinášejí peněžní příjmy.

3.6.5 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti

Tento standard společnost použije, pokud očekává, že aktivum bude v dohledné době prodáno, a tento prodej je vysoce pravděpodobný. To znamená, že:

- musí existovat plán k prodeji;
- musí být zahájeny kroky k nalezení kupce;
- tyto kroky by měly vést k prodeji aktiva za cenu blízkou reálné hodnotě;
- očekává se, že k prodeji dojde do jednoho roku.

Cílem standardu je, aby se tato aktiva v účetnictví oceňovala nižší ze dvou částek: účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady spojené s prodejem, dále aby se aktiva přestala odpisovat a v rozvaze aby byla vedena odděleně. (Krupová, 2009, s. 367–368)

3.7 Srovnání IFRS a české legislativy v oblasti DHM

V oblasti účtování a vykazování dlouhodobého hmotného majetku jsou mezi IFRS a českou legislativou stále značné rozdíly.

Tabulka č. 4 Hlavní rozdíly mezi IFRS a českými předpisy v oblasti majetku

Rozdíl	IFRS	ČR
Náhradní díly	Hlavní náhradní díly jsou součástí aktiva a odpisují se.	Náhradní díly jsou klasifikovány jako zásoby a při spotřebě se účtují do nákladů.
Uvedení do užívání	Odpisování aktiva se zahájí okamžikem, kdy je aktivum připravené k užívání.	Je kladen důraz na splnění právních požadavků při zařazování DHM (kolaudace, právní přechod vlastnictví).
Zbytková hodnota	Její stanovení je povinné, i záporná hodnota.	Její stanovení je dobrovolné, pouze kladná hodnota.
Komponentní odpisování	Povinné použití.	Dobrovolné použití.
Sloučení komponent	Se shodnou dobou použitelnosti a odpisovou metodou lze.	Nelze.
Náklady spojené s odstraněním aktiva a uvedením místa do původního stavu	Tyto náklady jsou součástí pořizovací ceny aktiva a odpisují se.	Lze vytvořit rezervu.

Přeceňování aktiv	Položky mohou být vedeny v reálné hodnotě snížené o oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty.	Přecenění je umožněno pouze v rámci přeměn společností či transakcí s podnikem.
Opravy a údržba DHM	Opravy a údržba DHM jsou obecně účtovány do nákladů, pokud ale splňují definici komponenty, jsou generální opravy kapitalizovány do hodnoty aktiva.	Opravy a údržba DHM jsou účtovány do nákladů, lze řešit pomocí rezervy.
Investice do nemovitostí	Nemovitost držena za účelem pronájmu nebo zhodnocení.	Nemá tuto kategorii. Řeší jako standardní DHM.
Finanční leasing	Pronajímané aktivum je zachyceno v rozvaze nájemce, který je i odpisuje. Pronajímatel účtuje o prodeji a pohledávce.	Pronajímané aktivum je zachyceno v rozvaze pronajímatele, který je i odpisuje, o splátkách účtuje jako o výnosech, nájemce jako o nákladech, rovnoměrně rozložených.
Zveřejňování informací ohledně leasingu	Je vyžadováno zveřejnění informací jak na straně nájemce, tak na straně pronajímatele.	Nejsou specifické požadavky, pouze zveřejnění informací týkajících se pronájmu v příloze.

Zdroj: Ernst & Young, ©2013

3.8 Základní metody finanční analýzy

Cílem finanční analýzy je zhodnocení finančního zdraví podniku, identifikace jeho silných a slabých stránek. Jejimi uživateli jsou všichni stakeholdeři – vlastníci, management, investoři, banky a další věřitelé atd. Základními informačními zdroji pro finanční analýzu jsou výkazy účetní závěrky. Z finanční analýzy lze vyhodnotit i budoucí vývoj hospodaření společnosti, a proto hraje významnou roli při jejím řízení. Finanční analýzu lze rozdělit na externí a interní. Pro interní analýzu je nutné mít k dispozici, kromě veřejně dostupných informací, i údaje vnitřní, např. z manažerského nebo vnitropodnikového systému. Pro účely externí finanční analýzy jsou postačující veřejně dostupné informace. Finanční analýzu neupravují žádné obecně závazné předpisy, proto neexistuje jednotné názvosloví a často jsou shodné pojmy různými autory nazývány rozdílně (Pilařová a Pilátová, 2012, s. 158).

Mezi základní metody finanční analýzy patří horizontální analýza, vertikální analýza, analýza fondů finančních prostředků (analýza čistého pracovního kapitálu, čistých pohotových prostředků, peněžně pohledávkových fondů) a analýza poměrových ukazatelů

(ukazatelů likvidity, finanční stability, aktivity, rentability, ukazatelů založených na cash flow, ukazatelů kapitálového trhu). (Pilařová a Pilátová, 2012, s. 158)

Meziroční porovnání vývoje hodnot jednotlivých složek DHM umožňuje analýza trendů (horizontální analýza). Ta umožňuje zjistit změny, ke kterým dochází v analyzované společnosti v průběhu více časových období, a vyhodnotit trendy, kterým se hospodaření ubírá. (Landa, 2008, s. 71)

3.9 Shrnutí teoretické části

Základní zásady mezi IFRS a českými účetními předpisy si jsou vcelku blízké, nicméně existuje řada rozdílů, které při aplikaci mohou mít dopad na údaje zveřejněné v účetní závěrce. Mezi základní principy účetního výkaznictví podle IFRS patří prioritně věrné zobrazení skutečnosti, dále pak aktuální princip, princip opatrnosti a princip trvání podniku. Česká účetní pravidla se postupně IFRS přibližují, ale i přesto je české výkaznictví stále výrazně ovlivňováno daňovými pravidly. V účetních závěrkách podle IFRS je také požadováno mnohem podrobnější zveřejnění informací než v závěrkách podle CAS. K některým oblastem mají IFRS a CAS naprosto odlišný přístup, jedná se například o finanční leasing, DHM nevyužívaný společností k vlastní činnosti. Vzhledem k rozdílným přístupům podle IFRS a CAS vyvstává pro společnosti sestavující individuální účetní závěrku podle českých účetních předpisů a konsolidovanou závěrku podle IFRS problém správného převodu rozdílných položek. Pokud společnost vykazuje individuální závěrku podle IFRS, musí se zase vyrovnat s problémem převodu výsledku hospodaření na základ daně podle českých daňových zákonů.

4 PRAKTICKÁ ČÁST

Praktická část je zaměřena na porovnání vypovídací schopnosti závěrek sestavených podle CAS a IFRS. Jako výběrový vzorek byly vybrány společnosti působící v oblasti stavebnictví Metrostav a.s. (dále jen Metrostav), společnosti OHL ŽS, a.s. (dále jen OHL ŽS) a GEOSAN GROUP a.s. (dále jen Geosan) a jejich účetní závěrky za rok 2014. Vzhledem ke změnám zákona o účetnictví novelou č. 221/2015 Sb. od roku 2016 je zde pojednáno i o tom, zda se v oblasti výkaznictví pro tyto společnosti něco mění.

4.1 Profily vybraných společností

Společnost Metrostav je součástí koncernu Skupina Metrostav, vznikla jako právní nástupce stejnojmenného státního podniku, do obchodního rejstříku byla zapsaná 23. 5. 1991. Jejím majoritním vlastníkem je společnost DDM Group a.s., která vlastní 51,34 %. Metrostav je stavební společnost univerzálního zaměření, zabývá se především činností v oblasti dopravních staveb, metra, podzemních staveb a dalších. Účetní období je kalendářní rok. Pro práci byla použita konsolidovaná účetní závěrka. V roce 2014 společnost dosáhla zisku před zdaněním ve výši 774 670 tis. Kč a za rok 2013 je to 560 737 tis. Kč. Pro roky 2016–2018 se očekává mírný růst zisku.

Společnost OHL ŽS je přímým nástupcem státního podniku Železniční stavitelství Brno, do obchodního rejstříku byla zapsaná 1. 4. 1992, kdy byla také transformována na akciovou společnost. Jejím majoritním vlastníkem je španělská stavební skupina OHL, která vlastní 97,71 % akcií společnosti OHL ŽS, zčásti přímo a zčásti prostřednictvím české stavební společnosti ŽPSV a.s. Společnost se zaměřuje na realizace, rekonstrukce a modernizace stavebních děl v oboru drážních staveb, inženýrských staveb a silnic a dalších. Její účetní období je kalendářní rok. Pro práci byla použita nekonsolidovaná účetní závěrka za rok 2014. Za rok 2014 společnost dosáhla ztráty ve výši 298 907 tis. Kč., za předchozí rok zisku 34 007 tis. Kč. Přitom tržby proti roku 2013 vzrostly a dostaly se nad hranici 10 miliard Kč. Důvodem ztráty může být snížení rentability výstavby dopravních staveb v ČR. Bilanční suma se zvýšila o 1,3 miliardy Kč na 8,5 miliardy Kč.

Společnost Geosan je zapsaná v obchodním rejstříku od 13. 6. 1998 a je právním nástupcem společnosti Geosan spol. s r. o. Dne 1. 10. 2015 došlo k restrukturalizaci společnosti a nyní vedle sebe působí společnosti dvě, GEOSAN GROUP a.s. a GEOSAN

STAVEBNÍ a.s. GEOSAN GROUP se zabývá výstavbou pozemních budov, objektů a komunikací, odstraňováním starých ekologických zátěží, výstavbou čistíren odpadních vod a kanalizací, hydrotechnických staveb a dalším. V roce 2014 skončilo hospodaření společnosti ziskem ve výši 186 166 tis. Kč.

4.2 Výkaznictví

Dle novely zákona o účetnictví č. 221/2015 Sb., jejíž ustanovení se poprvé vztahují na účetní závěrku za účetní období, které započalo v roce 2016, by vybrané společnosti patřily mezi velké účetní jednotky a zároveň podle konsolidovaných účetních závěrek mezi velké skupiny účetních jednotek. Jak podle nových, tak podle předchozích předpisů jim vzniká povinnost sestavit účetní závěrku v plném rozsahu, včetně přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu. K zařazení mezi velké účetní jednotky stačí překročení alespoň dvou hraničních hodnot.

Tabulka č. 5 Hraniční hodnoty pro velké účetní jednotky

Kritéria pro velké účetní jednotky	Metrostav	OHL ŽS	Geosan
Aktiva netto > 500 000 tis. Kč	18 98 459 tis. Kč	8 562 367 tis. Kč	2 06 827 tis. Kč
Roční úhrn čistého obratu > 1 00 000 tis. Kč	20 457 008 tis. Kč	10 663 185 tis. Kč	1 566 734 tis. Kč
Průměrný počet zaměstnanců > 250	2 889	1 391	129

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

4.3 Účetní metody v oblasti DHM a odpisy

Společnost Metrostav vykazuje budovy a zařízení v historických cenách (původních pořizovacích) po odečtení oprávek a opravných položek. Pro odpisování společnost používá rovnoměrnou metodu s následující dobou odpisování.

Tabulka č. 6 Doba odpisování DHM společnosti Metrostav

Druh DHM	Doba odpisování
Pozemky	Neodpisují se
Budovy	20–35 let
Stroje a zařízení	3–15 let
Dopravní prostředky	4–6 let
Inventář	4 roky
Ostatní dlouhodobý majetek	3–5 let

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

Následné výdaje, pokud zvyšují užitečnost aktiva, jsou zahrnuty do účetní hodnoty aktiva nebo vykázány jako samostatné aktivum. Pořizovací cena musí být spolehlivě měřitelná. Běžné opravy a údržby jsou účtovány jako náklady do období, ve kterém byly vynaloženy. Pokud je účetní hodnota aktiva vyšší než jeho realizovatelná hodnota, účetní hodnota je snížena na hodnotu realizovatelnou. Zisky a ztráty spojené s likvidací a vyřazením aktiv, které tvoří rozdíl mezi výnosem a účetní hodnotou aktiva, se zahrnují do provozního hospodářského výsledku.

Společnost OHL ŽS v oblasti DHM používá stejné účetní metody jako společnost Metrostav. Má ale rozdílně stanovenou odhadovanou dobu životnosti aktiv. Díky tomu se mění i doba odpisování.

Tabulka č. 7 Doba odpisování DHM společnosti OHL ŽS

Druh DHM	Doba odpisování
Pozemky a nedokončené investice	Neodpisují se
Budovy	45–50 let
Stavby – komunikace, inženýrské stavby, zpevněné plochy	20–50 let
Obytné, sanitární, skladovací a kancelářské kontejnery	2–15 let
Energetické stroje a zařízení	5–15 let
Pracovní stroje, přístroje a zařízení	2–20 let
Výpočetní technika	3–8 let
Lešení, bednění a mobilní oplocení	2–20 let
Inventář	3–15 let
Osobní a užitkové automobily do 3,5 t	2–8 let
Ostatní dopravní prostředky	4–25 let

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

V případě, že části budov a zařízení mají odlišnou životnost, odpisuje je společnost samostatně. Nedokončený majetek je evidován v pořizovacích nákladech snížených o ztráty ze snížení hodnoty.

I společnost Geosan používá stejné metody, tedy vykazuje DHM v pořizovacích cenách a používá rovnoměrné odpisování DHM. Ocenění DHM se zvyšuje o technické zhodnocení, pokud náklady na něj za rok převýší částku 40 000 Kč. Skupiny DHM má stanovené dle následující tabulky.

Tabulka č. 8 Doba odpisování DHM společnosti Geosan

Druh DHM	Průměrná doba odpisování
Budovy	30 let
Stroje a jiná zařízení	5 let
Výpočetní technika	4 roky
Automobily	4 roky

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

Z výše uvedeného vyplývá, že vybrané společnosti vykazující dle IFRS i dle CAS používají stejné metody oceňování a odpisování. Obě společnosti vykazující dle IFRS se výrazně odlišují ve stanovení doby životnosti DHM, tyto rozdíly budou mít dopad na výši odpisů v jednotlivých letech, a tedy i vliv na hospodářský výsledek a účetní hodnotu aktiv. Jaký vliv doba životnosti má na účetní výkazy, ukazuje následující porovnání, jak by se hodnoty změnily, pokud by společnost Metrostav použila pro stanovení doby životnosti budov průměrnou hodnotu společnosti OHL ŽS, která činí 48 let. Příklad vychází z předpokladu lineárních odpisů celé hodnoty budov a nezměněné hodnoty aktiv v průběhu roku.

Tabulka č. 9 Porovnání změn při stanovení různé doby životnosti budov

Položka	Hodnota	
Budovy (po odečtu pozemků)	1 921 778 Kč	
Odpisy	72 329 Kč	
Průměrná doba odpisování	27 let	
Položka	Hodnota při době odpisování 27 let	Hodnota při době odpisování 48 let
Budovy	1 921 778 Kč	1 921 778 Kč
Odpisy	72 329 Kč	40 037 Kč
Účetní hodnota aktiv	1 849 449 Kč	1 881 741 Kč
Změna aktiv		+32 292 Kč
Změna HV		+32 292 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

Z tabulky vyplývá, že změna stanovení doby životnosti DHM, a tedy i doby odpisování, má vliv na výši vykazovaných aktiv a na druhé straně dochází ke změně výše odpisů, a tedy i hospodářského výsledku společnosti. Stanovení doby životnosti, tedy podle IFRS doby využití aktiva pro svou činnost, je v kompetenci účetní jednotky a z důvodu dodržení zásady věrného zobrazení by měl být odhad životnosti co nejpřesnější. Pokud v průběhu užívání aktiva dojde ke změnám, které mají vliv na tuto dobu, je třeba odhad neprodleně změnit podle skutečnosti. Zároveň by měl být správně stanoven způsob

odpisování, který by měl co nejlépe vystihovat způsob přínosu ekonomických prospěchů a podle toho přiřadit hodnotu odpisů aktiva.

Rozdílný přístup je u následných výdajů u společností vykazujících DHM podle IFRS a podle CAS. Podle IFRS zvyšují hodnotu aktiva pouze v případě, že zvýší užitečnost aktiva. U DHM vykazovaného podle CAS je podstatná částka technického zhodnocení za rok. Dalším rozdílem je, že dle IFRS je třeba při odpisování oddělit významné součásti, tzv. komponenty, pokud mají výrazně odlišnou dobu odpisování. Další povinností zakotvenou v IAS 16 je stanovení odepisovatelné částky zbytkové hodnoty aktiva. V rámci přibližování se IFRS jsou v CAS oba tyto postupy povoleny, ale pouze jako možnost, nikoliv jako povinnost. V případě nepoužití těchto zásad dochází ke zkreslení účetních výkazů.

Příklad komponentní a nekomponentní metody odpisování:

Společnost pořídila stroj s předpokládanou životností 10 let za 15 mil. Kč. Každých 5 let je nutné vyměnit motor, jehož cena je 2 mil. Kč, práce související s výměnou 100 tis. Kč.

Tabulka č. 10 Porovnání metody komponentního a nekomponentního odpisování (hodnoty v Kč)

Nekomponentní odpisování	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok
Odpis stroje	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500
Výměna motoru					2 100
Vliv na VH	1 500	1 500	1 500	1 500	3 600
DHM v rozvaze	13 500	12 000	10 500	9 000	7 500

Nekomponentní odpisování s tvorbou rezervy	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok
Odpis stroje	1 500	1 500	1 500	1 500	1 500
Tvorba rezervy	420	420	420	420	420
Výměna motoru					2 100
Rozpuštění rezervy					-2 100
Vliv na VH	1 920	1 920	1 920	1 920	1 920
DHM v rozvaze	13 500	12 000	10 500	9 000	7 500

Komponentní odpisování	1. rok	2. rok	3. rok	4. rok	5. rok
Odpis stroje	1 300	1 300	1 300	1 300	1 300
Odpis motoru	400	400	400	400	400
Výměna motoru					2 100
Vliv na VH	1 700	1 700	1 700	1 700	1 700
DHM v rozvaze	13 300	11 600	9 900	8 200	8 600

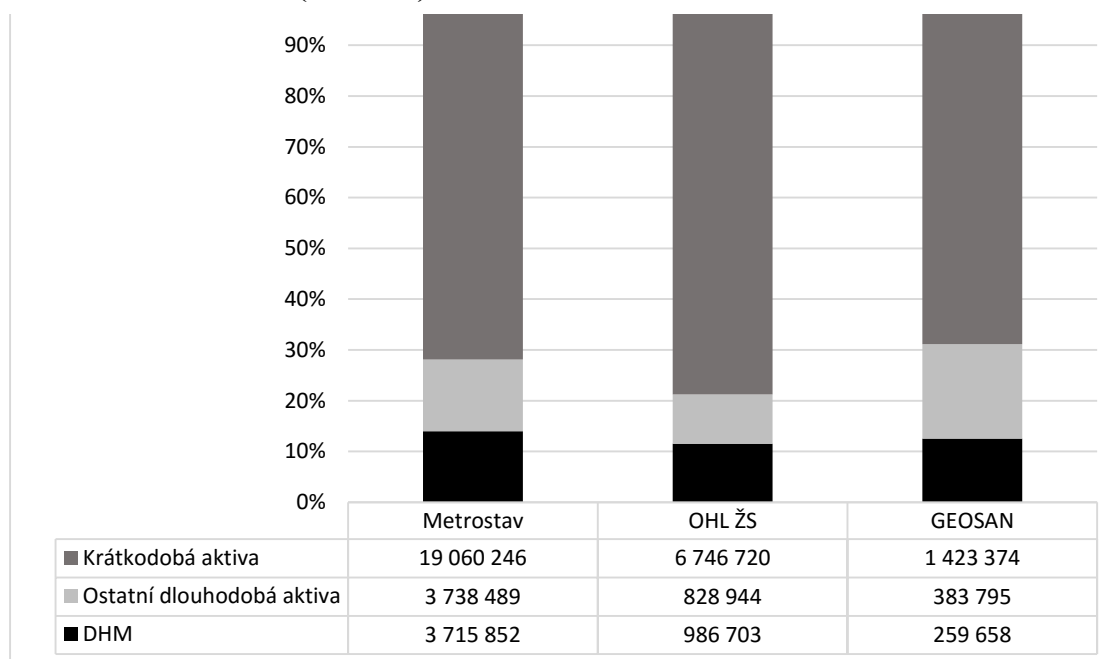
Zdroj: Vlastní zpracování

Výběr metody odpisování má vliv na výsledek hospodaření, při nepoužití metody komponentního odpisování a ani netvoření rezervy je zkreslení významné, zejména v roce provedení opravy. V rozvaze je aktivum v tomto případě nejdříve nadhodnocené a po provedení opravy podhodnocené. V případě vysokých hodnot vyměňovaných částí může být toto podhodnocení významné.

4.4 Struktura vykazovaného DHM

I když u vybraných společností netvoří DHM největší podíl na aktivech, u Metrostavu je to 14,01 %, u OHL ŽS je to 11,49 % a u společnosti Geosan 12,56 %, přesto částky nejsou zanedbatelné. Podíl jednotlivých složek aktiv ukazuje následující graf.

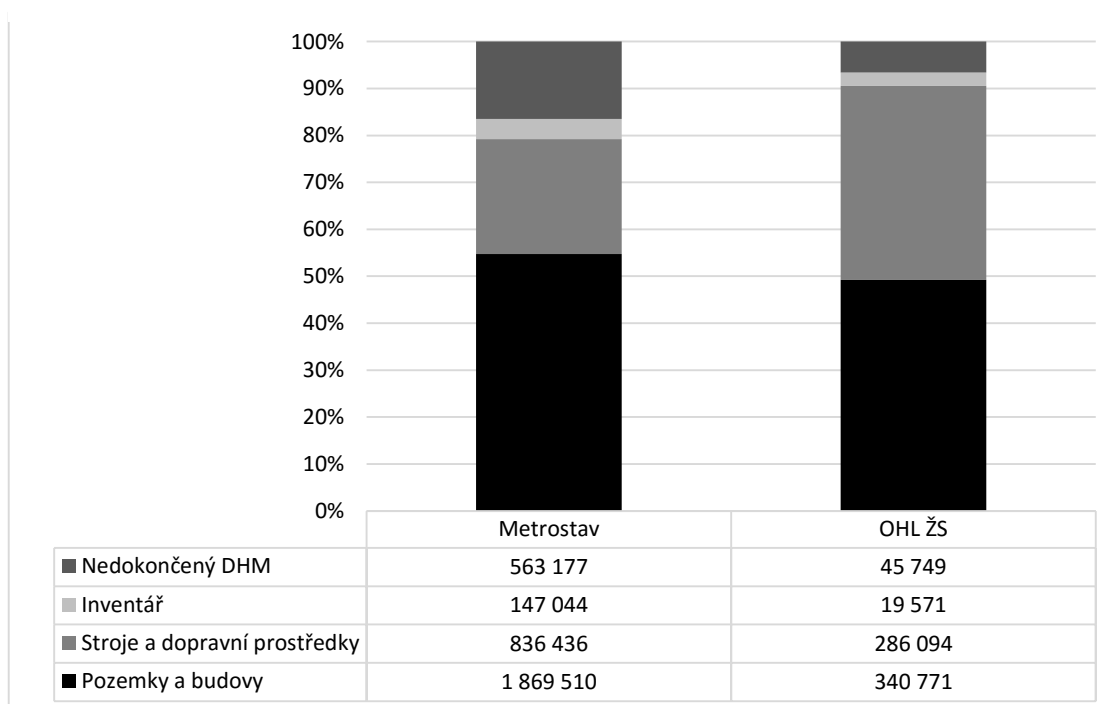
Graf 1 Přehled aktiv (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

Pro následné porovnání jednotlivých složek DHM společností je připojen graf podílu jednotlivých složek DHM na jeho celkové hodnotě.

Graf 2 Podíl jednotlivých složek majetku na celkovém DHM u společností vykazujících účetní závěrku podle IFRS (v tis. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

IFRS, konkrétně IAS 1, stanoví pouze minimální položky, které je třeba zveřejnit ve výkazu o finanční situaci. Ale účetní jednotka by měla vykazovat položek více, pokud se liší např. funkcí jednotlivých složek majetku, tak, aby pomohly uživateli lépe finanční pozici podniku pochopit. Sledované jednotky využily ve výkazu o finanční situaci pouze minimální členění, jak ukazuje následující tabulka.

Tabulka č. 11 DHM podle výkazu o finanční situaci

Popis	Metrostav	OHL ŽS
Pozemky, budovy a zařízení	3 416 167 000 Kč	692 185 000 Kč
Investice do nemovitostí	299 685 000 Kč	291 518 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

Samotný výkaz o finanční pozici v oblasti DHM by pro uživatele měl minimální vypovídací hodnotu. Proto společnosti další údaje podrobněji rozvíjejí v komentáři. Tento postup je také možný. CAS má na rozdíl od IFRS přesně stanovené formáty výkazů, ale přesto je požadováno popsat významné položky rozvahy dále v příloze.

Tabulka č. 12 DHM podle rozvahy

Popis	Geosan
Pozemky	65 701 000 Kč
Stavby	29 903 000 Kč
Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných věcí	10 406 000 Kč
Jiný DHM	56 000 Kč
Nedokončený DHM	153 592 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

Pokud by se porovnálo vykazování DHM pouze podle rozvahy, vyšší vypovídací schopnost má rozvaha společnosti Geosan sestavená dle CAS, z které uživatel může vyčíst zvláště výši pozemků, staveb a dalších. Rozvahy společností dle IFRS mají veškerý DHM zahrnutý pod jednou položkou. Zvláště mají vyčíslené pouze Investice do nemovitostí. Z této položky je jasné, jaké částky jsou investované do nemovitostí, které nejsou přímo využívány společností a jsou dále pronajímány. V české rozvaze tuto položku uživatel nenajde, i když

pro případného budoucího investora by význam měla. V CAS neexistuje speciální úprava těchto nemovitostí, v rozvaze nejsou rozlišeny nemovitosti používané společností pro vlastní činnost a k pronájmu.

4.5 Pozemky, budovy a zařízení

Dle IAS 16 je účetní jednotka povinna vést DHM dle jednotlivých tříd, do kterých jsou seskupena aktiva stejné povahy, stejného využití. V účetní závěrce je třeba pro každou třídu zveřejnit informace, z kterých by bylo možné identifikovat přírůstky, vyřazení, převody.

Tabulka č. 13 Třídy DHM vybraných společností zveřejněné v komentáři

Metrostav	OHL ŽS	Geosan
	Pozemky	Pozemky
Budovy a pozemky	Stavby	Stavby
Stroje a dopravní prostředky	Stroje a dopravní prostředky	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
Inventář a ostatní	Inventář a vybavení	Jiný DHM
Nedokončené hmot. invest.	Nedokončený HM	

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

Z tabulky je patrné, že společnosti mají DHM vykázány v malém počtu tříd, o něco větší vypovídací schopnost mají údaje společností OHL ŽS a Geosan. Společnost Metrostav nemá ani rozlišené třídy budov a pozemků, pouze je připojená poznámka, jaká je hodnota pozemků z celkové částky. Přitom pozemky se na rozdíl od budov neodpisují a mají neomezenou dobu životnosti. Pro externího uživatele by tyto údaje pro to, aby si udělal představu o DHM společností, nebyly dostačující. V následující tabulce je návrh členění DHM u stavební společnosti.

Tabulka č. 14 Návrh členění DHM

Pozemky
Budovy
Stavby
Stavební stroje
Dopravní prostředky nákladní
Dopravní prostředky osobní
Inventář

Zdroj: Vlastní zpracování

4.6 Leasing

IFRS rozlišuje leasing na operativní a finanční. Předmět finančního leasingu se v souladu s IFRS 17 vykazuje jako aktivum v DHM nájemce, oceněný v reálné hodnotě najatého majetku nebo v současné hodnotě minimálních leasingových hodnot, a to v té, která je nižší. Aktivum nájemce zatřídí a odpisuje jako svůj jiný DHM. Obě vybrané společnosti sestavující závěrku dle IFRS mají v komentáři uvedenou hodnotu DHM, který je pořízen formou finančního leasingu a který je zahrnutý v DHM společnosti. Protože společnost s majetkem pořízeným formou finančního leasingu nakládá jako se svým vlastním, nese podstatná rizika i zisky s ním spojené, je jeho zachycení v závěrce jako DHM optimálnější. Dle CAS se splátky finančního leasingu zahrnují do nákladů a po ukončení leasingové smlouvy je na společnost převedeno odepsané aktivum. V tomto ohledu je účetní závěrka zkreslená. Společnost Geosan v příloze uvádí, že žádný majetek pořízený formou finančního leasingu nemá, proto v tomto případě ke zkreslení nedošlo.

Společnost Metrostav si formou finančního leasingu pořizuje stroje a dopravní prostředky. Pořizovací cena vybraného předmětu leasingu je 1 100 000 Kč, leasingová smlouva je uzavřená na 5 let, tj. 60 měsíců, první splátka ve výši 200 000 Kč je uhrazena při uzavření smlouvy, roční splátky hrazené vždy na konci roku činí 180 000 Kč, stanovená úroková míra 8 %. Po skončení pronájmu přejde předmět leasingu do vlastnictví nájemce, jedná se o finanční leasing. Reálná hodnota předmětu leasingu uvedená ve smlouvě je 950 000 Kč, společnost začala předmět užívat 1. 1. 2013. Pro zjednodušení bylo abstrahováno od DPH.

$$\text{ČSH} = 200\,000 + \frac{180\,000}{1,08} + \frac{180\,000}{1,08^2} + \frac{180\,000}{1,08^3} + \frac{180\,000}{1,08^4} + \frac{180\,000}{1,08^5} = 918\,688$$

Společnost rozhodla o životnosti zařízení na dobu 5 let, uplatňuje lineární odpisování. Pro správné vykázání leasingu podle IFRS je třeba ke každému leasingu vyhotovit tabulku s rozpisem splátky, úroku, snížení závazku, závazku.

Tabulka č. 15 Rozpis leasingu v jednotlivých letech (v Kč)

Rok	Závazek k počátku období	Splátka	Úrok	Snížení závazku	Závazek ke konci období	Odpis
1. 1. 2013	918 688	200 000	-	200 000	718 688	-
2013	718 688	180 000	57 495	122 505	596 183	183 738
2014	596 183	180 000	47 695	132 305	463 878	183 738
2015	463 878	180 000	37 110	142 890	320 988	183 738
2016	320 988	180 000	25 679	154 321	166 667	183 738
2017	166 667	180 000	13 333	166 667	0	183 736
Cekem		1 100 000	181 312	918 688		918 688

Zdroj: Vlastní zpracování

Následující tabulka porovnává vliv finančního leasingu na výkaz o finanční situaci a VH společnosti vykazující dle IFRS a CAS v jednotlivých letech.

Tabulka č. 16 Vykázání leasingu dle IFRS a CAS v jednotlivých letech (v Kč)

2013	IFRS	CAS
Vykázání DHM v aktivech	734 950	-
Vykázání závazku	596 183	-
Vykázání časového rozlišení	-	160 000
Vliv na VH	-241 233	-220 000
2014	IFRS	CAS
Vykázání DHM v aktivech	551 212	-
Vykázání závazku	463 878	-
Vykázání časového rozlišení	-	120 000
Vliv na VH	-231 433	-220 000

2015	IFRS	CAS
Vykázání DHM v aktivech	367 474	-
Vykázání závazku	320 988	-
Vykázání časového rozlišení	-	80 000
Vliv na VH	-220 848	-220 000
2016	IFRS	CAS
Vykázání DHM v aktivech	183 736	-
Vykázání závazku	166 667	-
Vykázání časového rozlišení	-	40 000
Vliv na VH	-209 417	-220 000
2017	IFRS	CAS
Vykázání DHM v aktivech	0	-
Vykázání závazku	0	-
Vykázání časového rozlišení	-	0
Vliv na VH	-197 069	-220 000

Zdroj: Vlastní zpracování

V oblasti finančního leasingu dává IFRS přednost podstatě před právním hlediskem, v CAS je to naopak. Z tabulky je vidět rozdílné zobrazení ve výkazu o finanční situaci, kde podle IFRS je u nájemce vykazován DHM a na druhé straně závazek. V české rozvaze toto nenajdeme, pouze akontace je zde časově rozlišená. Z tohoto pohledu účetní závěrka sestavená podle IFRS pravdivěji zobrazuje skutečnosti. Díky zkreslení výkazů dle CAS dochází i ke zkreslení finančních ukazatelů, např. ukazatele zadluženosti. Protože leasing představuje podobný závazek jako třeba úvěr, je nutné údaje o leasingu uvést v příloze a při výpočtu ukazatelů upravit dluhy i o tento závazek.

Operativní leasing je dle IFRS a CAS zatím účtován obdobně. Aktivum je evidováno u pronajímatele a nájemce si uplatňuje splátky do nákladů, v případě nerovnoměrných splátek časově rozlišené. Společnost Metrostav má vyšší nákladů vynaložených na operativní leasing uvedenou v komentáři, v roce 2014 činily 101 160 tis. Kč.

V lednu 2016 Rada pro mezinárodní účetní standardy vydává nový standard IFRS 16, zabývající se leasingy. Tento standard nahradí standard IAS 17 a jeho účinnost je od

1. 1. 2019. K výrazné změně dochází u nájemce, který již nebude rozlišovat operativní a finanční leasing, ale většinu leasingů vykáže ve výkazu o finanční situaci. Výjimkou budou krátkodobé leasingy a majetek s nízkou hodnotou. Jedním z důvodů bylo, že při operativním leasingu nebyly informace o těchto aktivech uvedeny v rozvaze a závazcích a docházelo tím ke zkreslování, které mohlo být i záměrné při volbě financování. Nová definice uvádí, že smlouva obsahuje leasing, pokud má nájemce právo kontrolovat použití aktiva za protihodnotu. Tímto se rozdíl mezi IFRS a CAS ještě více prohlubuje.

Nové pojetí leasingu bude mít u společností, které mají operativní leasing v podstatnějším hodnotách, vliv na růst hodnoty aktiv a závazků u výkazu o finanční situaci a na změnu druhu nákladů u výkazu zisku a ztráty. Vliv změn ukazuje následující tabulka, která vychází z údajů předchozího příkladu pro rok 2014 a předpokládá, že původně šlo o operativní leasing s lineárními ročními splátkami ve výši 220 000 Kč.

Tabulka č. 17 Vliv změny v účtování operativního leasingu na účetní výkazy (v Kč)

Výkaz o finanční situaci	Rok 2014	Rok 2019
Aktiva	-	551 212
Závazky	-	463 878
Výkaz zisku a ztráty		
Provozní náklady bez odpisů	220 000	-
EBITDA	-220 000	0
Odpisy	-	183 738
EBIT	-220 000	-183 738
Finanční náklady	-	47 695
Zisk před zdaněním	-220 000	-231 433

Zdroj: Vlastní zpracování

Vzhledem ke změně složení nákladů dojde ke změně finančních ukazatelů společnosti. Společnost Metrostav uvádí náklady na operativní leasing ve výši 101 160 tis. Kč a tímto způsobem financuje dopravní prostředky. Lze předpokládat, že se nejedná o aktiva s nízkou hodnotou. Dále budeme předpokládat, že smlouvy jsou uzavřené na dobu životnosti těchto aktiv, která činí 5 let, a splátky jsou lineární. Pořizovací hodnota činí 505 800 tis. Kč, k uzavření smluv došlo vždy k 1. 1. daného roku, úroková míra vychází

z předchozího příkladu ve výši 8 %. Pro rok 2019 je předpoklad stejných údajů, pouze změněných o účtování operativního leasingu podle nového standardu.

$$\text{ČSH} = \frac{101\,160}{1,08} + \frac{101\,160}{1,08^2} + \frac{101\,160}{1,08^3} + \frac{101\,160}{1,08^4} + \frac{101\,160}{1,08^5} = 403\,903$$

Tabulka č. 18 Rozpis leasingových splátek v jednotlivých letech (v Kč)

Rok	Závazek k počátku období	Splátka	Úrok	Snížení závazku	Závazek ke konci období	Odpis
2019	403 903	101 160	32 312	68 848	335 055	80 781
2020	335 055	101 160	26 804	74 356	260 699	80 781
2021	260 699	101 160	20 856	80 304	180 395	80 781
2022	180 395	101 160	14 432	86 728	93 667	80 781
2023	93 667	101 160	7 493	93 667	0	80 779
Cekem		505 800	101 897	403 903		403 903

Zdroj: Vlastní zpracování

Při změně účtování operativního leasingu podle nového standardu IFRS 16 dochází ke změně hodnoty aktiv, nákladů a závazků. Změny hodnot ukazuje následující tabulka.

Tabulka č. 19 Změna hodnot při změně účtování operativního leasingu (v Kč)

2019	Změna hodnot
Aktiva brutto	403 903
Odpisy	80 781
Úrok	32 312
Krátkodobý závazek	74 356
Dlouhodobý závazek	260 699

Zdroj: Vlastní zpracování

Díky účtování podle nového standardu dojde k věrnějšímu zobrazení aktiv a závazků účetních jednotek. Účetní závěrka nebude ovlivněna operativním leasingem neúčtovaným jako aktivum nájemce, v případě dlouhodobého nájmu budov, letadel a podobných aktiv

s vysokou hodnotou může být toto zkreslení velké. Účetní závěrky společností budou díky tomu lépe porovnatelné. Vliv na jednotlivé položky zobrazuje následující tabulka.

Tabulka č. 20 Vybrané údaje z účetních výkazů společnosti Metrostav v tis. Kč

Údaje z výkazů	2014	2019
Aktiva	26 514 587	26 837 709
Oběžná aktiva	19 060 246	19 060 246
Vlastní kapitál	8 574 242	8 562 309
Závazky	17 940 345	18 275 400
Krátkodobé závazky	14 550 949	14 625 305
Tržby	30 531 704	30 531 704

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

Došlo k nárůstu aktiv a závazků a snížení vlastního kapitálu. Důvodem ke snížení vlastního kapitálu je, že odpisy, a tedy snižování aktiv je zpočátku větší než snižování závazků z leasingu.

Jak již bylo uvedeno, změna hodnot položek účetních výkazů bude mít vliv i na finanční ukazatele. V následující tabulce jsou uvedeny některé ukazatele, na které bude mít změna dopad. U společnosti Metrostav nejsou změny tak výrazné jako budou u společností, které mají výraznější objem operativních leasingů.

Tabulka č. 21 Dopad změny účtování leasingu na finanční ukazatele Metrostavu

Ukazatel	Výpočet	2014	2019
Obrat celkových aktiv	$\frac{\text{Tržby}}{\text{Aktiva}}$	1,1515	1,1376
Zadluženost	$\frac{\text{Závazky}}{\text{Vlastní kapitál}}$	2,093	2,134
Celková zadluženost	$\frac{\text{Závazky}}{\text{Aktiva}} * 100$	67,66 %	68,10 %
Běžná likvidita	$\frac{\text{Oběžná aktiva}}{\text{Krátkodobé závazky}}$	1,3099	1,3032
EBIT	Zisk před úroky a zdaněním	942 673 Kč	963 052 Kč

EBITDA	Zisk před úroky, zdaněním, odpisy a amortizací	1 407 080 Kč	1 589 021 Kč
ROA	$\frac{\text{EBIT}}{\text{Aktiva}} * 100$	3,56 %	3,59 %

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je vidět z předchozí tabulky, obrat aktiv se snížil, díky nárůstu aktiv. Ukazatel celkové zadluženosti vzrostl vzhledem ke zvýšení hodnoty závazků a poklesu vlastního kapitálu. Také se mění další ukazatele, a to i díky změně složení nákladů. Ukazatele již nebude možné ovlivňovat různým složením portfolia leasingů a budou mít pro vlastníky i investory vyšší vypovídací hodnotu.

4.7 Investice do nemovitostí

Investice do nemovitostí zahrnují nemovitosti (budovy a pozemky) držené společností k pronájmu na operativní leasing nebo ke kapitálovému zhodnocení a ne k vlastnímu využití, ať už pro výrobu, administrativu apod. Investicemi do nemovitostí se zabývá IAS 40. V CAS speciální úprava není a nemovitosti, ať jsou využité přímo společností nebo dále pronajaté, jsou vykázány v rozvaze pod položkou stavby, případně pozemky.

Společnost Metrostav i společnost OHL ŽS vykazují investice do nemovitostí v pořizovacích cenách po odečtení oprávek. Pro výpočet odpisů používají metodu lineárních odpisů, Metrostav odpisuje budovy 35 let, OHL ŽS 45–50 let.

Povinností společností oceňujících investice do nemovitostí v historických cenách je zveřejnění fair value tohoto majetku ve výkazu finanční pozice. Metrostav tuto povinnost plní, ocenění reálné hodnoty bylo provedeno nezávislým znalcem. Srovnání hodnoty investic do nemovitostí společnosti, pokud by vykazovala majetek v reálné hodnotě, ukazuje následující tabulka.

Tabulka č. 22 Porovnání hodnoty majetku vykazovaného pomocí fair value (v tis. Kč)

Rok	Fair value	Požizovací cena	Rozdíl
2013	464 835	398 368	+66 467
2014	428 014	395 289	+32 725

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

Z tabulky lze odvodit, že kdyby společnost Metrostav oceňovala investice do nemovitostí reálnou hodnotou, dosahovala by z přecenění zisku, který by byl zahrnut přímo do výsledku hospodaření v období, kdy k nim došlo. Ocenění reálnou hodnotou podává z hlediska zhodnocení finanční situace věrnější zobrazení, je standardem IAS 40 také preferovanější.

Společnosti vykazující dle IFRS dále zveřejňují výnosy a přímé náklady z těchto investic. Všechny tyto informace umožňují externímu uživateli určit vliv těchto investic na finanční situaci a výsledek hospodaření společnosti. Vzhledem k tomu, že v CAS tato aktiva nejsou řešena, u účetní závěrky společnosti Geosan není možné odlišit DHM používané společností a majetek pronajímáný, zároveň ani výnosy a náklady vytvořené vlastní činností společnosti a získané díky pronajímaným nemovitostem. Na investice do nemovitostí se dle CAS vztahují stejná pravidla jako na ostatní dlouhodobý hmotný majetek.

V okamžiku, kdy aktivum přestane plnit podmínky pro zařazení do investic do nemovitostí, musí dojít k přeřazení a ke změně ve vykazování ve výkazu o finanční situaci. Tato situace může nastat, pokud nemovitost začne společnost sama využívat (vykazování dle IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení) nebo jsou zahájeny kroky k prodeji aktiva (další vykazování dle IAS 2 Zásoby). IAS 16 vyžaduje pro prvotní ocenění pořizovací cenu. Pokud společnost investice do nemovitostí eviduje v historických cenách, použije tuto, pokud v reálné hodnotě, je tato hodnota k datu převodu považovaná za pořizovací. Protože společnost Metrostav i OHL ŽS vykazují investice do nemovitostí v pořizovacích cenách, přeřazení nemá na ocenění žádný dopad. Společnost Metrostav v roce 2014 přeřadila nemovitosti v hodnotě 26 744 tis. Kč, dle komentáře se jedná o administrativní budovy a skladovací prostory, které společnost začala sama využívat pro svou činnost. Nemovitosti se pouze přeúčtovaly z položky Investice do nemovitostí do položky Pozemky, budovy a zařízení. Stejný postup by byl použit i v opačné situaci. U společnosti OHL ŽS k žádnému přeřazení nedošlo.

Největší vypovídací schopnost v oblasti investic do nemovitostí má závěrka Metrostavu, ve které jsou v souladu s IAS 40 zveřejněny všechny požadované údaje.

Společnost OHL ŽS v závěrce neuvádí reálnou hodnotu investic do nemovitostí ani přímé náklady spojené s těmito aktivy, uvádí pouze výnosy z nájmu. Závěrka společnosti Geosan nemá v této oblasti žádnou vypovídací schopnost, k této oblasti nejsou zveřejněny žádné údaje.

4.8 Snížení hodnoty DHM

Nevýhodou oceňování historickými cenami, které používají společnosti vybrané pro tuto práci, je to, že vychází z hodnot v minulosti a neumožňuje zachytit zvýšení hodnoty aktiv. Především u nemovitostí je jejich zhodnocení časté, ve výkazu o finanční situaci jsou pak podhodnocené a vypovídací schopnost se snižuje. Na druhou stranu dle koncepčního rámce hodnota aktiva nesmí přesahovat hodnotu ekonomického prospěchu, který se očekává, že aktivum přinese, tzv. zpětně ziskatelnou částku. Pokud k rozvahovému dni existuje signál, že aktivum může mít sníženou hodnotu, je povinností účetní jednotky provést test na snížení hodnoty. Společnost OHL ŽS toto provádí a jak uvádí v komentáři, je odhadnuta zpětně ziskatelná částka majetku a určen případný rozsah ztráty ze snížení hodnoty. Pokud příslušné aktivum negeneruje peněžní toky samostatně, odhaduje se zpětně ziskatelná částka nejmenší penězotvorné jednotky. Ztráty ze snížení majetku jsou účtovány ihned do nákladů. Případné následné zvýšení zpětně ziskatelné částky se vykáže jako zisk, který nesmí přesáhnout celkové ztráty ze snížení hodnoty. V roce 2014 vykazuje ztrátu ze snížení hodnoty a rozpuštění této ztráty u investic do nemovitostí. Dle zveřejněných údajů je ztráta ze snížení hodnoty stanovena na základě ocenění provedeného odbornými znalci, a u pozemků na základě aktuální cenové mapy. Z toho vyplývá, že společnost nezjišťovala hodnotu z užívání a netestovala, která z hodnot je vyšší, i když v účetních metodách tento postup uvádí. Bylo by tedy možné, že hodnota z užívání by převyšovala účetní hodnotu nemovitostí a ke ztrátě ze snížení hodnoty vůbec nedošlo.

Společnost Metrostav uvádí, že pokud je účetní hodnota aktiva vyšší než jeho odhadovaná realizovatelná hodnota, účetní hodnota aktiva se okamžitě sníží. Ale vyčíslení snížení hodnoty samostatně neuvádí.

Dle CAS je účetní jednotka povinna k rozvahovému dni prověřit účetní hodnotu aktiva v porovnání s jeho tržní hodnotou. Pokud je tržní hodnota nižší než účetní hodnota a toto snížení je přechodné, účetní jednotka vytváří opravnou položku.

Tabulka č. 23 Porovnání přechodného snížení hodnoty aktiva dle IFRS a CAS (v tis. Kč) příklad 1

Hodnoty k rozvahovému dni	IFRS	CAS
Účetní hodnota	1 000	1 000
Reálná hodnota	900	900
Reálná hodnota mínus náklady související s prodejem	800	Nezjišťuje se
Hodnota z užívání	1 200	Nezjišťuje se
Snížení hodnoty IFRS – opravná položka CAS	-	100
Hodnota ve výkazu o finanční situaci (netto v rozvaze)	1 000	900
Vliv na HV	0	-100

Zdroj: Vlastní zpracování

CAS nebere v úvahu budoucí peněžní toky, které aktivum společnosti přinese, ty mohou často převyšovat jak jeho účetní, tak i reálnou hodnotu. Podle IFRS v tomto případě ke snížení hodnoty aktiva nedošlo.

Tabulka č. 24 Porovnání přechodného snížení hodnoty aktiva dle IFRS a CAS (v tis. Kč) příklad 2

Hodnoty k rozvahovému dni	IFRS	CAS
Účetní hodnota	1 000	1 000
Reálná hodnota	900	900
Reálná hodnota mínus náklady související s prodejem	800	Nezjišťuje se
Hodnota z užívání	600	Nezjišťuje se
Snížení hodnoty IFRS – opravná položka CAS	200	100
Hodnota ve výkazu o finanční situaci (netto v rozvaze)	800	900
Vliv na HV	-200	-100

Zdroj: Vlastní zpracování

IFRS testuje reálnou hodnotu z prodeje po odečtení nákladů na prodej a hodnotu z užívání a pro potřeby zjištění snížení hodnoty aktiva vybere hodnotu vyšší. V tomto případě by účetní jednotka měla zvážit, zda by nebylo výhodnější aktivum prodat.

Test na snížení hodnoty u DHM není nutné provádět každoročně, ale pouze pokud existuje signál, že ke snížení hodnoty došlo. CAS stanoví povinnost posoudit snížení

hodnoty každoročně. Pro nižší náročnost zjišťování požadovaných hodnot podle IFRS není vždy nutné zjišťovat reálnou hodnotu i hodnotu z užívání. Pokud je zjištěná jedna z těchto hodnot a ta je vyšší než účetní hodnota, ke snížení hodnoty aktiva nedošlo. V některých případech je totiž obtížné reálnou hodnotu zjistit, pokud se jedná o aktivum, které běžně na trhu není, u porovnávaných stavebních společností se může jednat o specifické stavby.

4.9 Aktiva držená k prodeji

Účetní jednotka by v položce pozemky, budovy a zařízení dle IAS 16 měla vykazovat pouze dlouhodobý majetek užívaný pro ekonomickou činnost jednotky. Pokud některá dlouhodobá aktiva jednotka nepoužívá a chystá se je prodat, musí je zařadit jako aktiva držená k prodeji dle IAS 5. Tato aktiva se neodepisují, je třeba je vykázat ve výkazu o finanční situaci odděleně, včetně odděleného vykázání závazků s nimi souvisejícími. Oceňují se nižší ze dvou hodnot, buď fair value sníženou o náklady prodeje nebo účetní hodnotou. Pokud jednotka rozhodne o prodeji aktiva, které je zařazeno v jiné položce výkazu, je účetní jednotka povinna aktivum přeradit.

Společnost OHL ŽS tato aktiva klasifikuje jako aktiva držená k prodeji, pokud jejich účetní hodnota bude zpětně získána spíše prodejem než následným užíváním a prodej musí být vysoce pravděpodobný. Společnost musí aktivně usilovat o uskutečnění prodeje a za cenu přiměřenou jeho reálné hodnotě. Následně aktiva zařadí pod položku aktiva určená k prodeji a nejsou již odpisována. Ve výkazu o finanční situaci jsou v položce aktiva určená k prodeji vykázána aktiva v hodnotě 2 617 tis. Kč, související závazky nevykazuje žádné. Dle požadavků IAS 5 v komentáři dále rozvádí popis těchto aktiv v rozdělení dle lokalit.

Tabulka č. 25 Aktiva určená k prodeji společnosti OHL ŽS (v tis. Kč)

Popis položky	Lokalita	K 31. 12. 2014	K 31. 12. 2013
Pozemek	Sdružení Doubí Tábor	-	2 946
Pozemek	Chomutov – Olomouc	234	459
Pozemek	Hruškové Dvory – Jihlava	-	1
Pozemek	Střelice u Brna	693	-
Stavby	Hospodářský objekt – Střelice	1 690	-
Celkem		2 617	3 406

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

Další údaje společnost v komentáři neuvádí. Z uvedených údajů není jasné, jestli pozemky, které v přehledu oproti roku 2013 již nejsou, byly prodány nebo přerazeny pod jinou položku. Pro vyšší vypovídací schopnost účetní závěrky by tyto údaje měly být v komentáři dále popsány.

Společnost Metrostav ani ve výkazu o finanční situaci, ani v komentáři nemá aktiva držena k prodeji uvedena, z čehož lze předpokládat, že taková aktiva nevlastní.

Vzhledem k tomu, že společnost Geosan vykazuje podle CAS, v její účetní závěrce údaje o aktivech držných k prodeji nejsou. Veškerý DHM je evidován pod položkou Dlouhodobý hmotný majetek bez rozlišení, jestli slouží k činnosti podniku nebo ho společnost nevyužívá a chystá se ho prodat. CAS oblast aktiv držných k prodeji vůbec neřeší a tato aktiva jsou dále odpisovaná, stejně jako aktiva využívaná k činnosti společnosti. Protože tato aktiva nejsou využívána a společnosti nepřinášejí žádné výnosy, je odpisování a zahrnování odpisů do nákladů v rozporu s aktuálním principem.

4.10 Analýza trendů

Analýza trendů (horizontální analýza) se zabývá porovnáním změn položek účetních výkazů v čase a interpretací těchto změn. Pro vyhotovení této analýzy je třeba znát údaje z účetních výkazů minimálně za dvě období. Údaje musí být srovnatelné, měly by být očištěné od mimořádných změn. Tento poslední požadavek ale pro externí analýzu není většinou proveditelný, bylo by potřeba znát další údaje. V následujících tabulkách je zhodnocen vývoj hodnot DHM a celkových aktiv u vybraných společností. Pro výpočet jsou použity tyto vzorce:

$$\text{Absolutní změna} = \text{Ukazatel}_t - \text{Ukazatel}_{t-1}$$

$$\text{Procentní změna} = \frac{\text{Absolutní změna} * 100}{\text{Ukazatel}_{t-1}}$$

Tabulka č. 26 Analýza trendů vybraných položek rozvahy společnosti Geosan

Název	2014 (v tis. Kč)	2013 (v tis. Kč)	Absolutní změna (v tis. Kč)	Procentní změna
Pozemky	65 701	65 701	0	0 %
Stavby	29 903	47 271	-17 368	-36,74 %
Samostatné hmotné věci	10 406	11 873	-1 467	-12,36 %
Jiný DHM	56	89	-33	-37,08 %
Nedokončený DHM	153 592	153 592	0	0 %
Dlouhodobá aktiva celkem	813 451	907 825	-94 374	-10,40 %
Aktiva celkem	2 066 827	2 349 389	-282 562	-12,03 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

Z analýzy vyplývá nepříznivý trend ve vývoji jak DHM, tak aktiv celkově. Proti roku 2013 došlo v roce 2014 ke snížení téměř všech složek DHM. Samozřejmě je třeba vzít v úvahu, že hodnota odepisovatelného DHM se každoročně snižuje o odpisy. Ale i přesto je částka snížení vyšší. Z toho lze usoudit, že společnost část svého majetku prodala nebo vyřadila a do nového DHM investovala již menší částku. Zde by bylo potřeba sledovat vývoj v dalších obdobích a ujistit se, že tento trend je pouze přechodný.

Další analyzovanou společností je společnost Metrostav, vybrané údaje uvádí následující tabulka.

Tabulka č. 27 Analýza trendů vybraných položek výkazu finanční pozice společnosti Metrostav

Název	2014 (v tis. Kč)	2013 (v tis. Kč)	Absolutní změna (v tis. Kč)	Procentní změna
Pozemky	555 347	409 482	145 865	35,62 %
Budovy	1 314 163	1 369 590	-55 427	-4,05 %
Stroje a dopravní prostředky	836 436	813 930	22 506	2,77 %
Inventář a ostatní	147 044	93 333	53 711	57,55 %
Nedokončené hmotné investice	563 177	81 872	481 305	587,87 %
Investice do nemovitostí	299 685	284 108	15 577	5,48 %
Dlouhodobá aktiva celkem	7 454 341	6 692 153	762 188	11,39 %
Aktiva celkem	26 514 587	26 370 312	144 275	0,55 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

Celkový nárůst aktiv společnosti Metrostav mezi roky 2013 a 2014 činil pouze 0,55 %, tedy jsou v obou letech v přibližně stejné výši s lehce rostoucím trendem. Vzhledem k tomu, že hodnota většiny skupin stálých aktiv vzrostla, což je pozitivní vývoj, je možno předpokládat, že došlo ke snížení oběžných aktiv. Těmi se tato práce nezabývá, ale k případnému dalšímu hodnocení lze doporučit analýzu i oběžných aktiv a zjistit, kde k poklesu došlo.

Tabulka č. 28 Analýza trendů vybraných položek výkazu finanční pozice společnosti OHL ŽS

Název	2014 (v tis. Kč)	2013 (v tis. Kč)	Absolutní změna (v tis. Kč)	Procentní změna
Pozemky	65 343	65 409	-66	-0,10 %
Stavby	275 428	288 188	-12 760	-4,43 %
Stroje a dopravní prostředky	286 094	302 231	-16 137	-5,34 %
Inventář a vybavení	19 571	10 013	9 558	95,46 %
Nedokončený hmotný majetek	45 749	48 135	-2 386	-4,96 %
Investice do nemovitostí	291 518	307 905	-16 387	-5,32 %
Dlouhodobá aktiva celkem	1 815 647	1 711 430	104 217	6,09 %
Aktiva celkem	8 562 367	7 241 948	1 320 419	18,23 %

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z Veřejného rejstříku

U společnosti OHL ŽS je situace opačná než u Metrostavu. S výjimkou Inventáře a vybavení jednotlivé složky stálých aktiv při meziročním srovnání klesly. Celková hodnota stálých aktiv se i přesto, díky investicím do Inventáře a vybavení, zvýšila. Zde by bylo dobré sledovat vývoj v budoucnosti, případně analyzovat ještě předchozí roky a zjistit tak, zda má tento vývoj poklesu jednotlivých složek stálých aktiv dlouhodobý trend, nebo je to výjimečný stav.

Pomocí horizontální analýzy lze porovnat vývoj jednotlivých složek DHM, zde jsou pro analýzu použity údaje ze dvou let. Protože DHM je dlouhodobý, a tedy relativně stálý, pro zjištění dlouhodobého trendu by bylo lepší ještě delší časové období. Z hodnocených společností má nejlepší výsledky v oblasti DHM společnost Metrostav, obě další společnosti zaznamenaly pokles. Ale pro celkové zhodnocení finanční situace společností a příčin poklesu DHM by bylo vhodné doplnit ještě další analýzy.

5 ZÁVĚR

Cílem práce bylo porovnat rozdíly ve vykazování podle IFRS a CAS, posoudit vliv těchto rozdílů na vypovídací schopnosti účetních závěrek sestavených v souladu s jednotlivými účetními systémy a zhodnotit účetní závěrky vybraných společností.

Zásadním zjištěným rozdílem mezi IFRS a CAS je už sama podstata, z které oba systémy vycházejí. IFRS upřednostňuje ekonomickou podstatu před právní, zatímco u CAS je tomu naopak. V CAS jsou přesně stanovené postupy a pravidla účetnictví, ale přitom přesně nedefinuje některé pojmy a kritéria pro jejich uznání. IFRS naproti tomu stanoví přesné definice prvků účetní závěrky, kritéria pro uznání, vyjádření v účetní závěrce, ocenění. Tyto základní definice stanovuje Konceptní rámec a dále je podle jednotlivých oblastí rozvíjejí jednotlivé standardy. Dalším rozdílem jsou koncoví uživatelé účetní závěrky. České účetní závěrky jsou určeny především státním institucím a slouží k vyměření daně z příjmů. Proto jsou CAS stále svázány se zákony daňovými a mnoho menších podniků při stanovování vnitřních účetních předpisů vychází spíše z pohledu daňového než věrného a poctivého zobrazení. Uživatelé výkazů sestavených podle IFRS jsou vlastníci, investoři, hlavní zásadou je věrné a poctivé zobrazení. Na rozdíl od CAS nepředepisují IFRS žádnou účetní osnovu, souvztažnosti ani formát účetních výkazů.

Vzhledem k tomu, že IFRS klade mnohem větší důraz na skutečnou podstatu věci a na zásadu věrného a poctivého zobrazení, je vypovídací schopnost závěrek sestavených podle IFRS větší. Vybrané účetní jednotky vykazující podle IFRS splňují povinné náležitosti v minimálním rozsahu, ale vzhledem k výroku auditora bez výhrad, je tento rozsah dostačující. Nicméně pro externího uživatele, který by se chtěl zorientovat v oblasti dlouhodobého hmotného majetku společností, by bylo dobré některé údaje v komentáři rozvést.

Vybrané společnosti splňují povinnost a své závěrky mají řádně zveřejněné ve veřejném rejstříku se všemi náležitostmi. V závěrce mají popsány účetní metody, zajímavý je velký rozdíl ve stanovené době životnosti DHM u obou společností vykazujících podle IFRS. Doba životnosti ovlivňuje i výši odpisů, a tedy hospodářský výsledek a hodnotu vykázaných aktiv. Proto by společnosti měly dobu životnosti stanovit co nejpřesněji a s ohledem na ekonomický přínos v jednotlivých letech a svůj odhad mít vysvětlený ve vnitřní směrnici. Všechny tři společnosti používají pouze lineární odpisy, žádnou jinou metodu nevyužily. Dle CAS jsou umožněny některé metody, jako je komponentní odepisování, určení zbytkové hodnoty. Podle IFRS je povinné stanovení odpisů podle

způsobu, jakým přináší společnosti ekonomické užitky. Jako DHM je uznáno pouze aktivum, které s velkou pravděpodobností bude přinášet ekonomický užitek. Podle IFRS lze přeceňovat na fair value nebo vést v historických cenách, CAS model přecenění neumožňuje.

Podle CAS evidují a odepisují DHM účetní jednotky, které k němu mají vlastnické právo, podle IFRS je určujícím kritériem ekonomická podstata. Tento rozdíl se projevuje v oblasti leasingu, kde podle IFRS vykazuje a odepisuje aktivum nájemce, podle CAS pronajímatel. Po přijetí nového IFRS 16, kdy se toto pravidlo bude týkat i operativního leasingu, se rozdíl mezi výkaznictvím podle CAS a IFRS ještě prohloubí. Nový standard bude mít vliv i na účetní závěrku společností vykazujících podle IFRS, obzvlášť pokud mají operativní leasing ve větším objemu. Z hlediska srovnatelnosti účetních jednotek bude nový postup přínosný. Aby se společnosti mohly na změny připravit, je účinný až od 1. 1. 2019.

Z výkazů společností sestavených podle IFRS uživatel jasně rozpozná, která aktiva společnost používá pro svou ekonomickou činnost, která používá k pronájmu, či jsou zatím bez využití, a která se chystá prodat. U pronajímaných aktiv je zároveň uvedeno, jaké výnosy přinášejí a jaké náklady byly na ně vynaloženy. Tyto oblasti CAS vůbec neřeší, veškerý DHM společnosti, ať už slouží jakémukoliv využití, je vykázán pod položkou Dlouhodobý hmotný majetek. Společnost má možnost v příloze další skutečnosti uvést, ale protože to není povinnost, další informace neuvádí.

Mezinárodní účetní standardy mnohem pružněji reagují na nové požadavky a neustále se vyvíjejí. V ČR by bylo předně potřeba oddělit hospodářský výsledek od základu daně, jinak bude stále trend účetnictví spojovat s daní z příjmu. Vzhledem ke stále více se propojujícím ekonomikám bude další přiblížení IFRS a CAS nezbytné, ale určitě to nebude v dohledné době.

V závěru práce bylo ukázáno, jak lze dále pracovat s účetními výkazy a vyhodnotit je pomocí metody finanční analýzy. Vzhledem k omezenému předmětu zkoumání, pouze DHM, byla použita horizontální metoda analýzy, která ukazuje trend vývoje v čase. Požadované údaje lze vyčíst jak z výkazů sestavených podle CAS, tak podle IFRS. Pro posouzení celkového finančního zdraví firem ale pouze analýza DHM nestačí, bylo by vhodné ji ještě doplnit dalšími analýzami.

6 SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

BOHUŠOVÁ, Hana, 2008. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

BULLA, Miroslav, 2008. ČÚS č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. In: *daňáři online, portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 1. 12. 2008 [cit. 2015-11-22]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d4436v6388-cus-c-013-dlouhodoby-nehmotny-a-hmotny-majetek/>

Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. In: *Finanční zpravodaj*.

DELOITTE, 2015. *IFRS do kapsy 2015* [online]. 25. 9. 2015 [cit. 2015-11-9]. Dostupné z: https://edu.deloitte.cz/Upload/Brochures/PDF/2015/cz_IFRS_do_kapsy_2015.pdf

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2014. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. akt. a rozš. vyd. Brno: BizBooks. 327 s. Daně a účetnictví. ISBN 978-80-265-0149-7.

DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2012. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS a jejich aplikace v zemědělství: Součásti účetní závěrky a definice základních prvků účetní závěrky. In: *Účetní kavárna* [online]. 1. 6. 2012 [cit. 2015-11-27]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d39190v49189-mezinarodni-standardy-ucetniho-vykaznictvi-ifrs-a-jejich-apl/>

ERNST & YOUNG, 2013. *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013* [online]. ©2013 [cit. 2015-11-28]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf)

HONZÍKOVÁ, Klára, 2014. Dlouhodobý hmotný majetek. In: *Fučík & partneři* [online]. 10. 10. 2014 [cit. 2015-11-22]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/audit-a-ucetni-poradenstvi/dlouhodoby-hmotny-majetek/>

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

KRUPOVÁ, Lenka, 2009. *IFRS, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 804 s. Účetnictví. ISBN 978-80-86324-76-0.

LANDA, Martin, 2008. *Jak číst finanční výkazy: [analýza účetních výkazů, hodnocení finanční výkonnosti, měření efektivnosti investic: případové studie, příklady, koncepce podnikového účetního systému]*. Brno: Computer Press. ISBN 978-80-251-1994-5.

LOJA, Radka a Helena VOJÁČKOVÁ, 2005. *Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek*. Praha: Bilance, 325 s. ISBN 80-86371-48-4.

MACKENZIE, Bruce et al., 2013. *Wiley 2013 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards* [online]. ©2013 [cit. 2016-01-12]. Dostupné z <http://www.ifrs.org/ua/wp-content/uploads/2014/06/Wiley-IFRS-2013-Mackenzie-Coetsee.pdf>

MLÁDEK, Robert, 2009. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS Policies and Procedures*. Praha: Leges, 351 s. Praktik. ISBN 978-80-87212-13-4.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) 2005 včetně Mezinárodních účetních standardů (IAS) a Interpretací k 1. lednu 2005: úplné znění všech Mezinárodních standardů účetního výkaznictví k 1. lednu 2005, 2005. Praha: International Accounting Standards Board, 2249 s. ISBN 80-239-5721-x.

MINISTERSTVO SPRAVEDLNOSTI ČESKÉ REPUBLIKY. *Justice.cz: Veřejný rejstřík* [online]. [cit.v2016-03-30]. Dostupné z: <http://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>

PILÁTOVÁ, Jana, 2015. *Zákon o účetnictví s komentářem: s účinností od 1. 1. 2016*. Praha: Grada. 95 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-5804-6.

PILAŘOVÁ, Ivana a Jana PILÁTOVÁ, 2012. *Účetní závěrka, základ daně a finanční analýza podnikatelských subjektů roku 2012*. 5. akt. vyd. Praha: 1. VOX. 208 s. Účetnictví. ISBN 978-80-87480-06-9.

RYNEŠ, Petr, 2009. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2009*. 9. akt. vyd. Olomouc: Anag. 974 s. ISBN 978-80-7263-503-0.

SKÁLOVÁ, Jana, 2015. *Podvojně účetnictví 2015*. 21. vyd. Praha: Grada. 179 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-5418-5.

ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ, 2015. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. 6. akt. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 329 s. Vzdělávání účetní profese v ČR. ISBN 978-80-86716-99-2.

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 5. 12. 2002.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších právních předpisů. In: *Sbírka zákonů*. 12. 12. 1991.

7 SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1 Povinnost sestavení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu.....	14
Tabulka č. 2 Hlavní rozdíly mezi účetní závěrkou podle IFRS a podle CAS	18
Tabulka č. 3 DHM podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. s platností od 1. 1. 2016	20
Tabulka č. 4 Hlavní rozdíly mezi IFRS a českými předpisy v oblasti majetku.....	28
Tabulka č. 5 Hraniční hodnoty pro velké účetní jednotky.....	32
Tabulka č. 6 Doba odpisování DHM společnosti Metrostav.....	33
Tabulka č. 7 Doba odpisování DHM společnosti OHL ŽS	34
Tabulka č. 8 Doba odpisování DHM společnosti Geosan	34
Tabulka č. 9 Porovnání změn při stanovení různé doby životnosti budov	35
Tabulka č. 10 Porovnání metody komponentního a nekomponentního odpisování (hodnoty v Kč)	36
Tabulka č. 11 DHM podle výkazu o finanční situaci	39
Tabulka č. 12 DHM podle rozvahy	39
Tabulka č. 13 Třídy DHM vybraných společností zveřejněné v komentáři.....	40
Tabulka č. 14 Návrh členění DHM.....	41
Tabulka č. 15 Rozpis leasingu v jednotlivých letech (v Kč)	42
Tabulka č. 16 Vykázání leasingu dle IFRS a CAS v jednotlivých letech (v Kč).....	42
Tabulka č. 17 Vliv změny v účtování operativního leasingu na účetní výkazy (v Kč)	44
Tabulka č. 18 Rozpis leasingových splátek v jednotlivých letech (v Kč)	45
Tabulka č. 19 Změna hodnot při změně účtování operativního leasingu (v Kč).....	45
Tabulka č. 20 Vybrané údaje z účetních výkazů společnosti Metrostav v tis. Kč.....	46
Tabulka č. 21 Dopad změny účtování leasingu na finanční ukazatele Metrostavu.....	46
Tabulka č. 22 Porovnání hodnoty majetku vykazovaného pomocí fair value (v tis. Kč)....	48
Tabulka č. 23 Porovnání přechodného snížení hodnoty aktiva dle IFRS a CAS (v tis. Kč) příklad 1	50
Tabulka č. 24 Porovnání přechodného snížení hodnoty aktiva dle IFRS a CAS (v tis. Kč) příklad 2	50
Tabulka č. 25 Aktiva určená k prodeji společnosti OHL ŽS (v tis. Kč).....	51
Tabulka č. 26 Analýza trendů vybraných položek rozvahy společnosti Geosan.....	53

Tabulka č. 27 Analýza trendů vybraných položek výkazu finanční pozice společnosti Metrostav	54
Tabulka č. 28 Analýza trendů vybraných položek výkazu finanční pozice společnosti OHL ŽS.....	55