

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Zhodnocení účetní závěrky podle české právní úpravy a  
mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS**

**Pavla Šafránová**

**© 2020 ČZU v Praze**

# ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Pavla Šafránová

Hospodářská politika a správa

Podnikání a administrativa

Název práce

Zhodnocení účetní závěrky podle české právní úpravy a mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS

Název anglicky

Assessment of Financial Statements According to the Czech Accounting Legislation and IAS/IFRS

---

### Cíle práce

Cílem diplomové práce je zhodnocení účetní závěrky a kvality vykazovaných účetních informací vybrané společnosti dle české právní úpravy a mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, identifikace problémových oblastí a nejvýznamnějších rozdílů při zavádění IAS/IFRS v dané společnosti, zpracování návrhů řešení pro dané oblasti a určení výhod a nevýhod vykazování podle obou přístupů.

### Metodika

Metodika zpracování bude vycházet ze studia relevantní odborné české a zahraniční literatury, článků a dalších zdrojů elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr teoretických východisek řešené problematiky. Praktická část práce bude vycházet z charakteristiky vybrané účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů společnosti. Pro formulaci problémových oblastí a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

#### Doporučený rozsah práce

80

#### Klíčová slova

účetní závěrka, účetní výkazy, české účetní standardy, mezinárodní standardy finančního výkaznictví, IAS/IFRS, dlouhodobý majetek, zásoby, rezervy, odpisy, IAS 17/IFRS 16, leasing.

---

#### Doporučené zdroje informací

Česko. Ministerstvo financí. Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav

Česko. Vláda. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: BizBooks, 2017, 368 s., ISBN 978-80-265-0692-8

HRUŠKA, V. Účetní manuál pro podnikatelské subjekty, Průvodce účetními operacemi a účetní závěrkou.

Praha: Grada Publishing, 2016, 640 s., ISBN 978-80-247-5805-3

KŘIVÁNKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: cvičné příklady. Praha: Institut certifikace účetních, 2016, 256 s., ISBN 978-80-87985-04-5

KUBÍČKOVÁ, D. IFRS implementation in the Czech Republic – conditions, possibilities and constraints.

Prague: VŠFS, 2018, 161 s., ISBN 978-80-7408-180-4

MÜLLEROVÁ, L., ŠINDELÁŘ, M. Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích. Praha: Grada, 2016, 208 s., ISBN 978-80-247-5806-0

RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2018. Olomouc: ANAG, 2018, 1064 s., ISBN 978-80-7554-116-1

WILEY Interpretation and Application of IFRS Standards (Wiley Regulatory Reporting). UK : John Wiley & Sons, TJ International Ltd., 2018, 1016 p., ISBN-13: 978-1119461500

---

#### Předběžný termín obhajoby

2019/20 LS – PEF

#### Vedoucí práce

Ing. Enikő Lőrinczová, Ph.D.

#### Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

---

Elektronicky schváleno dne 18. 3. 2020

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

---

Elektronicky schváleno dne 18. 3. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 03. 04. 2020

---

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zhodnocení účetní závěrky podle české právní úpravy a mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 6. dubna 2020

---

## **Poděkování**

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Enikő Lőrinczové, Ph.D. za cenné rady a konzultace při psaní mé diplomové práce.

# Zhodnocení účetní závěrky podle české právní úpravy a mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS

## Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá porovnáním české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů. Teoretická část se věnuje legislativní úpravě účetnictví v České republice, dále definuje účetní závěrku a její výkazy. V dalších kapitolách jsou popsány mezinárodní standardy účetního výkaznictví a vybrané položky účetních výkazů, které jsou následně porovnány s českými právními předpisy. Praktická část se zaměřuje na komparaci a analýzu zjištěných rozdílů u vybraných položek na konkrétních datech společnosti XY a.s. V závěrečné kapitole jsou zhodnoceny rozdíly dané problematiky a dopady na vybranou účetní jednotku. Dále jsou shrnuty výhody a nevýhody při zavedení mezinárodního účetnictví v dané společnosti.

**Klíčová slova:** účetní závěrka, účetní výkazy, české účetní standardy, mezinárodní standardy finančního výkaznictví, IAS/IFRS, dlouhodobý majetek, zásoby, rezervy, odpisy, IAS 17/IFRS 16, leasing

# **Assessment of Financial statements according to Czech accounting legislation and IAS/IFRS**

## **Abstract**

This diploma thesis focuses on the comparison of the Czech Accounting Standards with International Accounting Standards. The theoretical part is dedicated to legislative frame of accounting in the Czech Republic, further it defines financial statements and their components. The following chapters describe the International Financial Reporting Standards and selected positions of financial statements that are then compared to the Czech frame. The practical part focuses on comparison and analysis of ascertained differences in certain positions illustrated on specific data of XY a.s. The final chapter evaluates the differences in specific areas and the impact on the particular entity. Furthermore, the advantages and disadvantages of introducing international accounting in the specific company are summarized there.

**Keywords:** financial statements, czech accounting standards, international financial reporting standards, IAS/IFRS, fixed assets, inventories, reserves, depreciation, IAS 17/IFRS 16, leasing

# Obsah

<b>1 Úvod .....</b>	<b>13</b>
<b>2 Cíl práce a metodika .....</b>	<b>15</b>
2.1 Cíl práce .....	15
2.2 Metodika .....	15
<b>3 Teoretická východiska .....</b>	<b>16</b>
3.1 Legislativní úprava účetnictví v České republice .....	16
3.2 Účetní závěrka podle české účetní legislativy.....	17
3.2.1 Účetní výkazy.....	19
3.2.1.1 Rozvaha (bilance).....	20
3.2.1.2 Výkaz zisku a ztráty (výsledovka) .....	21
3.2.1.3 Příloha k účetní závěrce .....	21
3.2.1.4 Přehled o peněžních tocích.....	22
3.2.1.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu .....	23
3.3 Harmonizace mezinárodního účetnictví.....	23
3.3.1 Mezinárodní standardy finanční výkaznictví .....	23
3.4 Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky .....	24
3.5 Účetní závěrka v souladu s mezinárodními účetními standardy .....	25
3.5.1 Uživatelé účetní závěrky dle IAS/IFRS .....	25
3.5.2 Základní předpoklady sestavení finančních výkazů.....	25
3.5.3 Základní prvky účetní závěrky dle IAS/IFRS .....	26
3.5.4 Metody oceňování položek účetní závěrky v konceptním rámci .....	27
3.6 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky dle IAS 1 .....	28
3.6.1 Výkaz finanční pozice.....	29
3.6.2 Výkaz o úplném výsledku .....	30
3.6.3 Výkaz změn vlastního kapitálu .....	32
3.6.4 Výkaz peněžních toků .....	32
3.6.5 Komentář k účetním výkazům .....	33
3.6.6 Vymezení obecných rozdílů účetní závěrky v souladu s IFRS/IAS a ČÚL.....	33
3.7 Charakteristika vybraných standardů ÚZ dle IAS/IFRS.....	35
3.7.1 Dlouhodobý majetek v IAS/IFRS .....	35
3.7.1.1 IAS 16 – Dlouhodobý hmotný majetek.....	36
3.7.1.2 IAS 38 – Nehmotná aktiva .....	38
3.7.1.3 IAS 17/IFRS 16 - Leasingy .....	39
3.7.1.4 IAS 36 – Impairment.....	41
3.7.1.5 IAS 23 - Výpůjční náklady.....	41
3.7.1.6 IAS 40 – Investice do nemovitostí .....	42



3.7.1.7	IAS 5 – Majetek určený k prodeji .....	42
3.7.2	IAS 2 – Zásoby.....	43
3.7.3	IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva .....	44
<b>4</b>	<b>Vlastní práce .....</b>	<b>46</b>
4.1	Analýza a komparace vybraných položek účetních výkazů dle ČÚL a IAS/IFRS ....	46
4.1.1	Představení účetní jednotky XY a.s. ....	46
4.1.2	Účetní závěrka akciové společnosti XY.....	48
4.1.3	Dlouhodobý nehmotný majetek .....	49
4.1.3.1	Komparace dlouhodobého nehmotného majetku dle ČÚS a IAS/IFRS.....	50
4.1.4	Dlouhodobý hmotný majetek .....	52
4.1.4.1	Komparace dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚS a IAS/IFRS .....	53
4.1.5	Zásoby .....	60
4.1.5.1	Komparace zásob dle ČÚS a IAS/IFRS .....	61
4.1.6	IAS 37 – Rezervy .....	62
4.1.6.1	Komparace rezerv dle ČÚS a IAS/IFRS .....	62
<b>5</b>	<b>Výsledky a diskuse .....</b>	<b>65</b>
5.1	Zhodnocení účetní závěrky společnosti XY a.s. dle ČÚL a IAS/IFRS.....	65
5.1.1	Rozvaha.....	65
5.1.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek .....	67
5.1.1.2	Dlouhodobý nehmotný majetek .....	68
5.1.1.3	Zásoby .....	68
5.1.1.4	Pohledávky .....	69
5.1.1.5	Krátkodobý finanční majetek .....	69
5.1.1.6	Časové rozlišení aktivní .....	70
5.1.1.7	Vlastní kapitál .....	70
5.1.1.8	Výsledek hospodaření minulých let .....	70
5.1.1.9	Výsledek hospodaření běžného období.....	71
5.1.1.10	Rezervy .....	71
5.1.1.11	Závazky .....	71
5.1.1.12	Časové rozlišení aktivní .....	72
5.1.2	Výkaz zisku a ztráty .....	72
5.1.3	Výkaz o změně vlastního kapitálu a cash flow .....	74
5.1.4	Příloha .....	74
5.2	Shrnutí výhod a nevýhod ve vykazování dle IFRS a ČÚL pro společnost XY a.s. ....	74
<b>6</b>	<b>Závěr .....</b>	<b>77</b>
<b>7</b>	<b>Seznam použitých zdrojů .....</b>	<b>79</b>

<b>8 Seznam příloh .....</b>	<b>82</b>
<b>9 Přílohy .....</b>	<b>83</b>

## Seznam obrázků

Obrázek 1: Účetní uzávěrka - zjednodušeně.....	18
Obrázek 2: Části účetní závěrky podle kategorizace účetních jednotek.....	20
Obrázek 3: Schéma Skupiny XY .....	48
Obrázek 4: Multifunkční kotel pro výrobu sýrů .....	58

## Seznam grafů

Graf 1: Analýza vývoje tržeb a nákladů v Kč za rok 2018.....	47
--	----

## Seznam tabulek

Tabulka 1: Rozvaha dle IAS/IFRS – základní požadavky na zveřejnění položek .....	30
Tabulka 2: Výkaz o úplném výsledku hospodaření – minimální požadavky dle IAS/IFRS .....	31
Tabulka 3: Rozdíly mezi ÚZ dle IFRS/IAS a ČÚL.....	34
Tabulka 4: Kategorizace účetní jednotky, údaje v tis. Kč. ....	49
Tabulka 5: Hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku k 31.12.2018 v tis. Kč .....	50
Tabulka 6: Odpisy ostatních ocenitelných práv v tis. Kč dle ČÚL .....	51
Tabulka 7: Test na snížení hodnoty ochranných značek .....	52
Tabulka 8: Komponentní metoda s lineárními odpisy stroje a motoru dle IFRS v tis. Kč..	54
Tabulka 9: Splátková kalendář vč. výše měsíčního úroku z úvěru v Kč .....	56
Tabulka 10: Lineární odpisy výrobního stroje dle ČÚL a IFRS.....	57
Tabulka 11: Rozdíly ve výpočtu odpisů dle ČÚL a IFRS za rok 2018 .....	57
Tabulka 12: Vykazování leasingů na straně nájemce dle IFRS 16.....	59
Tabulka 13: Výpočet ČSH leasingových plateb .....	60
Tabulka 14: Opravné položky k materiálu .....	61
Tabulka 15: Odpisy náhradního dílu v tis. Kč dle IFRS.....	62
Tabulka 16: Tvorba rezervy k dlouhodobému hmotnému majetku dle ČÚL v tis. Kč .....	63
Tabulka 17: Převodový můstek - rozvaha .....	65
Tabulka 18: Převodový můstek – výkaz zisku a ztráty .....	73

## **Seznam použitých zkratk**

ČSH	čistá současná hodnota
ČÚL	česká účetní legislativa
ČÚS	české účetní standardy
IAS	mezinárodní účetní standardy
IFRS	mezinárodní standardy finančního výkaznictví
HV	hospodářský výsledek
US GAAP	všeobecně uznávané účetní standardy
ÚJ	účetní jednotka
ÚZ	účetní závěrka
WACC	vážený průměr nákladů na kapitál

# 1 Úvod

V České republice se účetní jednotky řídí úpravou účetnictví podle české účetní legislativy (dále také jen ČÚL), která vychází z obecných pravidel. Za nejdůležitější účetní právní předpis je považován zákon o účetnictví, který vymezuje úpravy účetních metod a výkaznictví pro všechny účetní jednotky v tuzemsku. Velice aktuálním tématem je účetní harmonizace, neboť v současné době dochází ke stále většímu sjednocování účetnictví ve světě. Mezi nejdůležitější a světově nejuznávanější účetní systém, který je založený na principech a zásadách, jednoznačně patří mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále také jen IFRS). Tyto standardy mohou mít i značný vliv na české účetní jednotky (dále také jen ÚJ), jelikož dle Nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o používání IFRS, vyplývá povinnost všem účetním jednotkám, které jsou obchodní společnostmi anebo společnostmi emitující cenné papíry registrované na burzách cenných papírů, sestavit konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IFRS. Účetní jednotky, které nejsou registrované na burze, mohou používat IFRS dobrovolně. V České republice neustále narůstá počet účetních jednotek, které sestavují své účetní závěrky v souladu s IFRS, ačkoliv jim tuto povinnost zákon nenařizuje. Děje se tak kvůli kapitálovému zapojení mateřských společností, které tuto povinnost mají a z konsolidačních důvodů ji vyžadují po svých dceřiných společnostech. Mezi další významné účetní systémy patří všeobecně uznávané účetní standardy (dále jen US GAAP), které zajišťují globalizaci kapitálových trhů. IFRS a US GAAP se snaží odstranit rozdíly mezi těmito účetními systémy a sjednotit tak účetní závěrky v celosvětovém rozsahu.

Diplomová práce je rozdělena na teoretickou část a praktickou část. Teoretická část začíná popisem legislativní úpravy účetnictví v České republice, která vymezuje účetní závěrku a její části. Další kapitola je zaměřena na harmonizaci mezinárodního účetnictví a podává informace především o mezinárodních standardech účetního výkaznictví. Důležitou součástí IFRS je koncepční rámec, který je základem při sestavování účetních výkazů v souladu s mezinárodními standardy. Značná část je věnována účetní závěrce dle IFRS a vymezení obecných rozdílů mezi českou legislativou. Na základě obsahu účetních výkazů, zejména rozvahy, jsou uvedeny teoretické poznatky vybraných položek, které jsou důležité pro zpracování praktické části.

V praktické části jsou uvedeny stručné informace a představení konkrétní účetní jednotky, která si nepřála být jmenována. Na základě teoretických poznatků a identifikovaných rozdílů ve vybraných položkách, jsou dle poskytnutých interních podkladů od účetní jednotky a její účetní závěrky, porovnány a zanalyzovány rozdíly dle české legislativy a IFRS. Rozdíly jsou vypracovány a zhodnoceny na konkrétních příkladech. V závěrečné kapitole jsou též shrnuty výhody a nevýhody aplikace mezinárodního účetnictví.

## **2 Cíl práce a metodika**

Pro účely diplomové práce byly definovány níže uvedené cíle. Dále byly použity metody a postupy popsané v metodice.

### **2.1 Cíl práce**

Cílem diplomové práce je zhodnocení účetní závěrky a kvality vykazovaných účetních informací vybrané společnosti dle české právní úpravy a mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, identifikace problémových oblastí a nejvýznamnějších rozdílů při zavádění IAS/IFRS v dané společnosti, zpracování návrhů řešení pro dané oblasti a určení výhod a nevýhod vykazování podle obou přístupů.

### **2.2 Metodika**

Metodika zpracování bude vycházet ze studia relevantní odborné české a zahraniční literatury, článků a dalších zdrojů elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr teoretických východisek řešené problematiky. Praktická část práce bude vycházet z charakteristiky vybrané účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů společnosti. Pro formulaci problémových oblastí a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

### 3 Teoretická východiska

Tato kapitola je věnována účetním metodám a postupům podle českých účetních standardů (dále také jen ČÚS) a mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Dále poukazuje na rozdíly mezi těmito metodami, jelikož mohou nabývat nejen odlišné formy, ale mohou mít i rozdílné vypovídací schopnosti.

#### 3.1 Legislativní úprava účetnictví v České republice

Účetnictví v ČR je upraveno soustavou předpisů na úrovni zákonů a dalších závazných právních norem vydaných státními orgány. Tato soustava předpisů navazuje na jiné věcné právní předpisy a zákony a ve svém komplexu vytváří účetní systém. (Ryneš, 2018, s. 15)

Účetnictví podnikatelských subjektů v České republice je upraveno zejména těmito základními předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále zákon o účetnictví),
- vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb.,
- české účetní standardy. (Ryneš, 2018, s. 15–19)

Zákon o účetnictví je základním předpisem, který upravuje podvojně účetnictví podnikatelských subjektů v České republice. Zákon je rozdělen na sedm částí, jimiž jsou:

- Obecná ustanovení,
- rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy,
- účetní závěrka,
- způsoby oceňování,
- inventarizace majetku a závazků,
- úschova účetních záznamů,
- ustanovení společná, přechodná a závěrečná. (Ryneš, 2018, s. 15–19)

Těchto sedm částí je rozděleno do jednotlivých paragrafů, ve kterých lze nalézt například informace o účetních jednotkách, které jsou ze zákona povinny vést účetnictví, předmětu účetnictví, zahájení a ukončení vedení účetnictví, povinnostech účetní jednotky, účetních zásadách (věrného a poctivého zobrazení, zásada účetní jednotky a jejího neomezeného trvání, stálosti metod, nezávislosti účetních období, významnosti a zákazu kompenzace) a principech (podvojnosti, souvztažnosti, dokumentace, bilančního principu



a kontinuity), zveřejňování informací, rozsahu vedení účetnictví (zjednodušený a plný), obsahu účetních dokladů, účetních knihách (hlavní kniha, kniha analytických účtů, deník, kniha podrozvahových účtů), směrné účtové rozvaze a rozvrhu, otevírání a zavírání účetních knih, účetní závěrce (viz kapitola 3.2), oceňování majetku a závazků, inventarizaci (fyzická a dokladová inventura, inventurní soupisy a inventarizační rozdíly), účetních záznamech a jejich opravách a sankcích. Zákon o účetnictví ukládá povinnost účetní jednotce, která je obchodní společností, a zároveň je emitentem cenných papírů na regulovaném trhu v členských státech Evropské unie (dále také jen EU), aby pro účtování a sestavení účetní závěrky používala mezinárodní účetní standardy upravené právem EU. (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 17, zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

Vyhlášku č. 500/2002 Sb. vydalo Ministerstvo financí, již se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Prováděcí vyhláška upravuje zejména rozsah a jednotlivé části individuální i konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy pro podnikatelské subjekty, formát jednotlivých účetních výkazů a položky účetní závěrky dle jejího obsahu, uspořádání a označení. Vyhláška č. 500/2002 Sb. dále vymezuje podnikatelské subjekty, které vyhláše podléhají, a na které se naopak nevztahuje, jako například účetní jednotky účtující a sestavující účetní závěrku podle IFRS (§ 19a zákona o účetnictví). (Ryneš, 2018, s. 19)

České účetní standardy zajišťují soulad při používání účetních metod účetními jednotkami a jsou vydány Ministerstvem financí ve smyslu § 36 zákona o účetnictví. Standardy obsahují zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. Za naplnění účetních metod a věrného a poctivého obrazu předmětu účetnictví lze považovat, pokud účetní jednotka používá ČÚS. Tato práce se zabývá pouze ČÚS určenými pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., tedy pro podnikatele. Dále se dají standardy členit pro pojišťovny, banky, nepodnikatelské subjekty apod. (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 37)

### **3.2 Účetní závěrka podle české účetní legislativy**

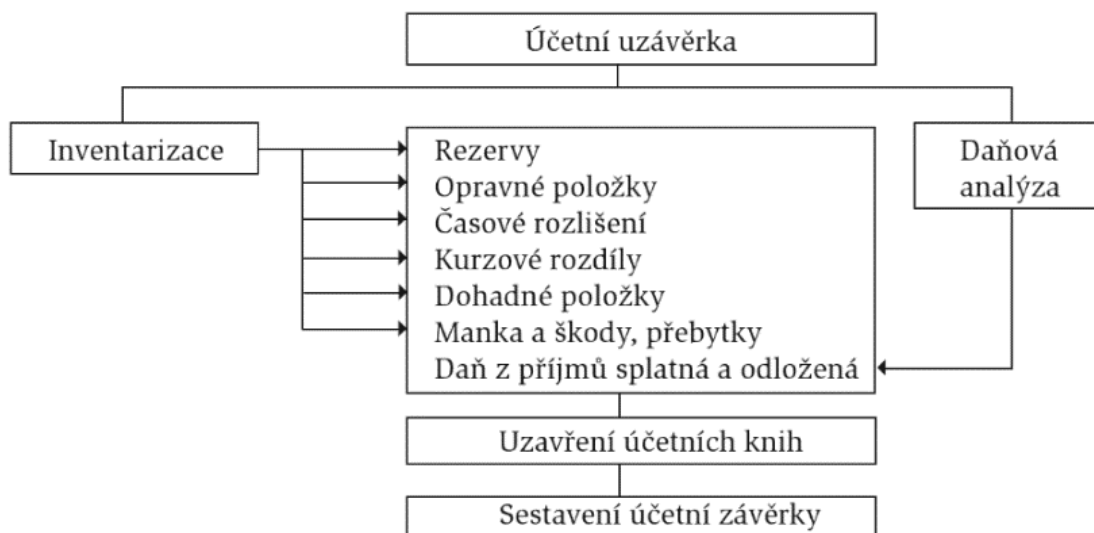
Účetní závěrka je upravena podle českých účetních předpisů v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vyhláše č. 500/2002 Sb., o účetnictví,

ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. (Ryneš, 2018, s. 268)

Účetní závěrce nejprve předchází přípravné práce v rámci účetní uzávěrky. Tento sled činností je nazýván uzávěrkové operace, jejichž výsledek je nazýván účetní závěrkou. (Ryneš, 2018, s. 268)

Při etapě uzávěrkových operací účetní jednotka vychází z požadavků daných zákonem o účetnictví, prováděcí vyhlášky k účetnictví, popřípadě z ČÚS a z vnitropodnikové směrnice dané účetní jednotky. Zpravidla se jedná o zaúčtování časového rozlišení nákladů a výnosů, zaúčtování dohadných položek, zaúčtování kurzových rozdílů, provedení inventarizace a zaúčtování případných rozdílů, na základě výsledků inventarizace vyčíslit opravné položky k aktivům, zaúčtování zákonných opravných položek k pohledávkám a odpis pohledávek, tvorbu nebo zúčtování rezerv, dále provést výpočet a následné zaúčtování splatné a odložené daně. Zjednodušený přehled účetní uzávěrky představuje obrázek 1. (Ryneš, 2018, s. 268)

**Obrázek 1: Účetní uzávěrka - zjednodušeně**



Zdroj: Ryneš, 2018, s. 266

Již zmiňované účetní operace by měly vést k tomu, aby účetní závěrka poctivě a věrně zobrazovala stav majetku (aktiva) a zdrojů jeho krytí (pasiva) a výsledek hospodaření za účetní období. Dalšími základními kvalitativními požadavky na uvedené informace jsou spolehlivost, srovnatelnost, srozumitelnost a významnost. (Ryneš, 2018, s. 268)

Hlavním cílem účetní závěrky je poskytnout komplexní a plastický obraz o podniku a jeho hospodaření v účetním období. Tento klíčový a vrcholový dokument je důležitý zejména pro vedení obchodní společnosti, společníky, akcionáře, státní správu, bankovní instituce, věřitele, burzy i veřejnost. (Skálová, 2019. s. 134, Ryneš, 2018, s. 268)

Zákon uvádí, že účetní závěrka obchodních společností, které mají povinnost auditu, zahrnuje také přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví)

### **Druhy účetní závěrky:**

Zákon o účetnictví vymezuje čtyři druhy účetních závěrek – řádnou, mimořádnou, mezitímní a konsolidovanou. Řádná účetní závěrka se sestavuje k poslednímu dni běžného období, zatímco mimořádná závěrka je sestavená k jinému dni, než je poslední den účetního období. Tato závěrka bývá sestavována v mimořádných situacích, například při zániku společnosti. Zvláštním typem je mezitímní účetní závěrka, která může být sestavena v průběhu účetního období i k jinému okamžiku než ke konci rozvahového dne, ale neuzavírají se účetní knihy, pouze se provádí inventarizace. Konsolidovaná účetní závěrka je upravená a sestavená podle konsolidačních metod. (Ryneš, 2018, s. 269)

Účetní závěrku je možno dělit také podle obsahu a to buď na plný, nebo zjednodušený rozsah. Rozvahu a výsledovku v plném rozsahu sestavují a předkládají podnikatelé, kteří mají dle zákona o účetnictví povinnost ověřovat účetní závěrku povinně auditorem a zveřejňovat údaje z ní ve sbírce listin obchodního rejstříku. Akciové společnosti bez ohledu na povinnost auditu, sestavují účetní závěrku vždy v plném rozsahu. Zatímco zjednodušený rozsah účetní závěrky mohou sestavovat a zveřejňovat společnosti, které nepodléhají auditu podle § 20 zákona o účetnictví. (Ryneš, 2018, s. 269)

### **3.2.1 Účetní výkazy**

Účetní závěrku v soustavě podvojného účetnictví tvoří pět částí:

- Rozvaha (bilance),
- výkaz zisku a ztráty (výsledovka),
- příloha k účetní závěrce
- přehled o změnách vlastního kapitálu,
- přehled o peněžních tocích.

Zákon o účetnictví uvádí, že účetní závěrka obchodních společností zahrnuje i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu, výjimkou jsou bankovní instituce, pojišťovny apod. Kolik částí a v jaké podrobnosti musí účetní jednotka účetní závěrku vyhotovit, stanovuje zákon, a to podle kategorií účetních jednotek, viz obrázek 2. (zákon o účetnictví)

**Obrázek 2: Části účetní závěrky podle kategorizace účetních jednotek**

Účetní jednotky	Součástí účetní závěrky
<b>Mikro</b>	Rozvaha
	Příloha
<b>Malé bez povinného auditu</b>	Rozvaha
	Příloha
<b>Malé s povinným auditem</b>	Rozvaha
	Výkaz zisku a ztráty
	Příloha
<b>Střední a velké</b>	Rozvaha
	Výkaz zisku a ztráty
	Příloha
	Výkaz o peněžních tocích
	Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Zdroj: Skálová, 2019, s. 138

### 3.2.1.1 Rozvaha (balance)

Rozvaha je bilančně uspořádaný přehled majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv. Uspořádání a označování položek ve výkazu je stanoveno ve vyhlášce Ministerstva financí č. 500/2002 Sb.

V rozvaze se výše aktiv za běžné období vykazuje podle jednotlivých položek neupravená o opravné položky a oprávký (brutto hodnota). Výše opravných položek a oprávek k nim se vázícím (korekce) a výše aktiv ponížena o opravné položky o oprávký (netto hodnota) je v netto hodnotě. Výše aktiv za minulé období se v rozvaze uvádí jako hodnota snížena o opravné položky a oprávký, tzn. v netto hodnotě. Pasiva se vykazují za běžné i srovnatelné minulé období pouze v účetních hodnotách. V bilanci i v účetních knihách se aktiva a závazky člení na krátkodobé (doba použitelnosti do 1 roku) a dlouhodobé (doba

použitelnosti více let). Pohledávky a závazky včetně úvěrů se uvádějí podle sjednané doby splatnosti. Položka „aktiva celkem“ v netto hodnotě se musí rovnat položce „pasiva celkem“.

Rozvaha se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky se vykazují v celých tisících korun. (Skálová, 2019, s. 139; Ryneš, 2018, s. 273–274)

### **3.2.1.2 Výkaz zisku a ztráty (výsledovka)**

Výkaz zisku a ztráty podává primárně informace o finanční výkonnosti podniku v intervalu vykazovaného období. Podrobněji rozvádí rozvahou položku a to zisk nebo ztrátu za dané účetní období. Základní struktura výsledovky má vertikální podobu v souladu s českými účetními předpisy, která zachycuje stupňovitě jednotlivé položky výnosů a na ně vynaložených nákladů tak, aby bylo možné vyčíslit:

- Provozní výsledek hospodaření,
- finanční výsledek hospodaření,
- výsledek hospodaření před zdaněním,
- výsledek hospodaření po zdanění,
- výsledek hospodaření za účetní období,
- čistý obrat za účetní období. (Cardová a Carda, 2018)

Členění nákladů a výnosů může být druhové anebo účelové. Druhé členění ukazuje, jaké náklady byly v podniku vynaloženy, zatímco účelové členění nákladů popisuje, v jakém útvaru podniku byly náklady vynaloženy. (iÚčto, 2019)

### **3.2.1.3 Příloha k účetní závěrce**

Nedílnou součástí účetní závěrky je i příloha, která poskytuje vysvětlení a doplňující informace k účetním výkazům, tj. k rozvaze, výkazu zisku a ztráty a případně přehledu o peněžních tocích anebo přehledu o změnách vlastního kapitálu. Uvedené údaje by měly být významné, srozumitelné, spolehlivé a měly by se uvádět v pořadí, v jakém jsou vykázány položky v bilanci, výsledovce či dalších výkazech. (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 244)

Existují dva druhy příloh, které se liší dle obsahu. Auditované účetní jednotky a akciové společnosti musí podle vyhlášky Ministerstva financí sestavovat přílohu k účetní závěrce v plném rozsahu, zatímco neauditované společnosti mohou vyhotovit přílohu ve zkráceném rozsahu. (Šteker a Otrusinová, 2016, s. 244)

#### **3.2.1.4 Přehled o peněžních tocích**

Přehled o peněžních tocích neboli cash flow doplňuje bilanci a výsledovku a poskytuje informace o způsobu, jakým účetní jednotka vyprodukovala své peněžní prostředky a o způsobu jejich použití.

Cílem výkazu o peněžních tocích je prokázat změnu stavu peněžních prostředků a ekvivalentů za minulé období a rozčlenit jejich přírůstky a úbytky dle jednotlivých činností. (Hruška, 2019, s. 59)

Jednotlivými činnostmi cash flow se rozumí:

- Provozní činnost – to jsou základní činnosti účetní jednotky a ostatní činnosti, které není prakticky možné zahrnout do investiční nebo finanční činnosti,
- investiční činnost – to je pořízení a prodej dlouhodobému majetku (včetně prodeje), popřípadě činnosti, které souvisejí s poskytováním úvěru či zápůjček a nejsou považovány za provozní činnost,
- finanční činnost – to jsou takové operace, jejichž následkem jsou změny ve velikosti a složení vlastního kapitálu a dlouhodobých či krátkodobých závazků. (Hruška, 2019, s. 59–60)

Účetní jednotka má možnost vykazovat přehled peněžních toků z provozní činnosti dvěma způsoby a to přímou metodou a nepřímou. Přímou metodou se vykází vhodně zvolené a uspořádané skupiny peněžních příjmů a výdajů, např. v návaznosti na členění ve výsledovce. U nepřímé metody je výsledek hospodaření účetní jednotky upraven o nepeněžní transakce, neuhrazené náklady a výnosy uplynulých nebo budoucích účetních období a položky příjmů a výdajů spojených s investiční a finanční činností. (Hruška, 2019, s. 59–60)

### **3.2.1.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu**

Přehled o změnách vlastního kapitálu je rozpis položky „vlastní kapitál“ z rozvahy a podává informaci o uspořádání jeho položek, které vyčíslí jeho celkovou změnu za účetní období. Tento výkaz dále podává informace o zvýšení nebo snížení jednotlivých položek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. (Hruška, 2019, s. 62)

## **3.3 Harmonizace mezinárodního účetnictví**

Podle Novotného (2019, s. 20) představuje harmonizace mezinárodního účetnictví v rámci Evropských zemí vytvoření jednotného podnikatelského prostředí včetně účetního, daňového systému a právních norem pro kapitálové společnosti.

V současné době však existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace, a těmi jsou:

- Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS),
- účetní směrnice Evropské unie,
- národní účetní standardy USA – US GAAP. (Dvořáková, 2017, s. 17)

### **3.3.1 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví**

Jak již bylo zmíněno v předešlé kapitole 3.3, mezinárodní standardy finančního výkaznictví se týkají především EU, ale existují i další státy mimo Evropskou unii, které IAS/IFRS povolují nebo dokonce vyžadují.

Evropská komise dne 3. června 2019 představila novinku, která nabyla účinnosti 1. ledna 2020. Všechny společnosti kótované v Evropské unii jsou povinny podávat účetní závěrky digitálně kvůli podpoře digitalizace podnikového výkaznictví a pro dosažení vyšší transparentnosti informací. (European Commission , 2019)

Podle Bakker, Randse a kolektivu (2019) mezinárodní finanční standardy obsahují:

- Úvod, který vymezuje řídicí orgány Výboru pro mezinárodní účetní standardy a jejich pracovní programy a definici účelu IAS/IFRS,
- předmluvu,
- koncepční rámec,
- mezinárodní finanční standardy (původní IAS a nové IFRS),

- interpretaci.

První stěžejní obsahovou částí IFRS je koncepční rámec, který formuluje kvalitativní charakteristiky finančního výkaznictví, charakterizuje základní účetní zásady a předpoklady, definuje jednotlivé účetní kategorie, výchozí varianty oceňování a dále koncepce uchování podnikové podstaty. Koncepčnímu rámci bude věnována samostatná kapitola 3.4. (Dvořáková, 2017, s. 22)

V dalších částech svazku IFRS jsou obsaženy jednotlivé standardy IAS/IFRS, dále jednotlivé interpretace SIC a IFRIC, významový slovník vybraných výrazů (glossary) a jako poslední je užitečný rejstřík (index). (Dvořáková, 2017, s. 22)

### **3.4 Koncepční rámec pro sestavování a předkládání účetní závěrky**

Koncepční rámec je důležitou součástí IFRS, jelikož v něm jsou definovány účetní zásady, předpoklady a základní prvky účetní závěrky, jako jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy, a dále kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Definice a zásady, které jsou uvedeny v koncepčním rámci, zásadně ovlivňují obsah informací zveřejňovaných v účetní závěrce. Proto je důležité porozumět koncepčnímu rámci pro pochopení všech standardů IAS/IFRS. (Dvořáková, 2017, s. 27)

Jak již bylo zmíněno, mezinárodní standardy účetního výkaznictví vycházejí z koncepčního rámce. Tento rámec představuje ideový koncept pro řešení konkrétních požadavků standardů IAS/IFRS. Lze říci, že je základním nástrojem sjednocení přístupu k sestavení účetní závěrky. Ta se sestavuje alespoň jednou ročně a jejím hlavním cílem je poskytnout informace o finanční pozici podniku, dále o jeho výkonnosti a změnách ve finanční situaci. (Dvořáková, 2017, s. 27, 29)

Každá země je povinna se řídit svými právními předpisy, do kterých by měly být tyto standardy implementovány anebo mohou být přijaty jako závazný předpis. Do problémových oblastí, které IAS/IFRS řeší, je možno zařadit např. prezentaci účetní závěrky, zásoby, pozemky, budovy a zařízení, leasingy, snížení hodnoty aktiv, rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva a nehmotná aktiva. (Novotný, 2019, s. 20)



Koncepční rámec je rozdělen do 8 kapitol – nová struktura nabyla účinnosti dne 29. března 2018:

- Kapitola 1 – Cíl obecného účetního výkaznictví,
- kapitola 2 – Kvalitativní charakteristiky užitečnosti účetních informací,
- kapitola 3 – Účetní závěrka a vykazující účetní jednotka,
- kapitola 4 – Součásti účetní závěrky
- kapitola 5 - Vykázání a odúčtování,
- kapitola 6 – Ocenění,
- kapitola 7 – Vykazování a zveřejnění,
- kapitola 8 – Koncept kapitálu a uchování kapitálu. (Kadlecová, 2018)

### **3.5 Účetní závěrka v souladu s mezinárodními účetními standardy**

Účetní jednotky v České republice, které jsou emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na regulovaném trhu se sídlem v členském státě EU, mají podle zákona o účetnictví povinnost použít účetní standardy IAS/IFRS pro účtování a sestavení účetní závěrky. Tyto společnosti tedy mají povinnost od první chvíle účtovat a vykazovat účetní data v souladu s mezinárodním účetním systémem. (Hinke a Bárková 2017, s. 8)

Pro účely zjištění základu daně z příjmu nelze použít údaje z účetnictví dle IFRS. V České republice musí tyto účetní jednotky čerpat data z účetnictví sestaveného podle právních předpisů České republiky, což představuje povinnost převést výsledek hospodaření podle požadavků českých právních předpisů, a to v souladu s prováděcí vyhláškou Ministerstva (Hinke a Bárková 2017, s. 8)

#### **3.5.1 Uživatelé účetní závěrky dle IAS/IFRS**

Účetní závěrku v souladu s IFRS používají především externí uživatelé, tj. věřitelé, investoři, dodavatelé, odběratelé, zaměstnanci, stát a orgány statní správy, finanční analytici, poradci a další. (Dvořáková, 2017, s. 29)

#### **3.5.2 Základní předpoklady sestavení finančních výkazů**

V koncepčním rámci jsou vymezeny dva základní předpoklady sestavení účetní závěrky, jimiž jsou aktuální báze a předpoklad trvání podniku.

- Aktuální báze – znamená zachycení účetních operací v době, kdy k nim dochází, tzn. věcně a časově spolu souvisí a nikoliv až v okamžiku, kdy dojde k pohybu peněžních prostředků.
- Předpoklad trvání podniku – účetní závěrka vychází z předpokladu, že účetní jednotka v budoucnu bude nadále trvat (going concern) a neuvažuje o ukončení své činnosti anebo není nucena likvidovat či zúžit rozsah svého podnikání. (Dvořáková, 2017, s. 29)

Tyto dva předpoklady jsou ještě doplněny o následující:

- Periodicita vykazování – znamená, že se účetní závěrka sestavuje jednou ročně (kalendářní nebo hospodářský rok). Pokud se účetní závěrka vyhotoví za delší anebo kratší období, než je jeden rok, je povinna účetní jednotka zveřejnit důvod zkrácení či prodloužení účetního období.
- Věrné a poctivé zobrazení skutečnosti v účetnictví – představuje úplné zobrazení finanční situace, výkonnosti a peněžní toky účetní jednotky. Věrné zobrazení představuje přesné vymezení účinků transakcí a dalších skutečností a podmínek v souladu s definicemi rozpoznávání aktiv, závazků, nákladů a výnosů uvedených v koncepčním rámci. Ty jsou dále konkretizovány v jednotlivých standardech IAS/IFRS. (Dvořáková, 2017, s. 30)

### 3.5.3 Základní prvky účetní závěrky dle IAS/IFRS

Dvořáková (2017) uvádí tyto základní prvky účetní závěrky:

- V rozvaze – aktiva, pasiva a vlastní kapitál,
- ve výsledovce – náklady a výnosy.

Aktivum lze definovat tak, že jeho existence je výsledkem minulých skutečností a očekává se, že společnosti přinese budoucí ekonomický prospěch. Za předpokladu, že budoucí ekonomický prospěch poplyne účetní jednotce s dostatečnou jistotou a aktivum bude spolehlivě ocenitelné. (Dvořáková, 2017, s. 33)

Základní charakteristikou závazku je, že současná povinnost účetní jednotky, která vznikla na základě minulých skutečností a od jejího vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášejí účetní jednotce ekonomický prospěch. (Dvořáková, 2017, s. 34)

Vlastní kapitál lze charakterizovat jako zbytkový podíl na aktivech po odečtení všech závazků účetní jednotky. (Dvořáková, 2017, s. 35)

Výnosy lze definovat jako zvýšení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo za účetní období zvýšením aktiv nebo snížením závazků, které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků. (Dvořáková, 2017, s. 35–36)

Náklady naopak představují snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo zvýšením závazků či úbytkem aktiv a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než odčerpáním prostředků vlastníky. (Dvořáková, 2017, s. 33–36)

#### **3.5.4 Metody oceňování položek účetní závěrky v koncepčním rámci**

Metody oceňování jsou prvkem, který významně ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací. Pro přijatý způsob oceňovací báze je důležité, zda je splněn předpoklad trvání společnosti a je-li známo, že účetní jednotka předpokládá v budoucnu ukončení své podnikatelské činnosti, přístup k oceňování se změní. (Dvořáková, 2017, s. 37)

V koncepčním rámci jsou charakterizovány výchozí metody oceňování pro sestavení účetní závěrky:

- Historická cena (historical cost),
- běžná (reprodukční) cena (current cost),
- realizovatelná cena (realisable value),
- současná hodnota (present value). (Dvořáková, 2017, s. 37)

Oceňovací metoda v historických cenách představuje takové ocenění, které vychází z původních nákladů vynaložených při pořízení aktiv anebo při jejich bezúplatném pořízení. V případě bezúplatného pořízení se vychází z odhadnuté částky, kterou by bylo potřeba za aktiva vynaložit na jejich získání v době, kdy se pořídila. Závazky jsou vykazovány v cenách, které bude zapotřebí dle očekávání vynaložit na úhradu závazku. (Dvořáková, 2017, s. 37)

Reprodukční cena je taková částka, která by musela být uhrazena, pokud by se stejné anebo obdobné aktivum pořizovalo v současnosti. Závazky se vykazují v nediskontované částce peněz, kterou by bylo zapotřebí vynaložit k vypořádání závazku k datu ocenění. (Dvořáková, 2017, s. 37)

Realizovatelná neboli vypořádací hodnota je definována, jako ocenění aktiv na úrovni peněžních prostředků, které je možno získat při běžném způsobu pozbytí, např. prodejem. Závazky se oceňují v nediskontovaných částkách, které bude zapotřebí dle očekávání vynaložit k úhradě závazků k datu ocenění. (Dvořáková, 2017, s. 37)

Současná hodnota je oceňovací báží, při níž jsou aktiva oceněna v diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz vyvolaných budoucím použitím nebo prodejem. Při ocenění závazků se použije diskontovaná hodnota budoucích čistých peněžních výdajů, kdy se očekává, že budou nutné k vypořádání závazků v běžném podnikání. (Dvořáková, 2017, s. 37)

Koncepční rámec nezahrnuje ocenění na bázi fair value, přitom je velmi důležitou oceňovací základnou používanou v IFRS. Toto ocenění je definováno pouze v jednotlivých standardech. Fair value neboli reálná hodnota je cena, za níž by mohlo být prodáno aktivum nebo vypořádán závazek mezi znalými a ochotnými stranami za oboustranně výhodných podmínek. (Dvořáková, 2017, s. 38)

### **3.6 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky dle IAS 1**

Standart IAS 1 vymezuje minimální požadavky na obsah pro sestavení účetní závěrky v souladu s IFRS, ale nezabývá se specifiky účetního zobrazení jednotlivých oblastí. Těm jsou věnovány samostatné standardy. IAS 1 úzce navazuje na koncepční rámec, jelikož rozvádí některé základní zásady a předpoklady sestavení finančních výkazů. (Dvořáková, 2017, s. 85)

Cílem IAS 1 je sjednocení struktury a základních požadavků na obsah účetní závěrky pro obecné účely a tím zajistit srovnatelnost účetní závěrky mezi účetními jednotkami navzájem, ale také i srovnatelnost po obsahové stránce účetní závěrky účetní jednotky za předešlé období. (Deloitte, 2018a)

IAS 1 je využíván pro standardní individuální i konsolidované účetní závěrky, tzn. řádné i mimořádné, které jsou sestavovány a předkládány veřejnosti. Požadavky, které jsou ve standardu vytyčeny, musí respektovat všechny účetní jednotky, tedy i pojišťovny, banky a ostatní finanční instituce, jejichž závěrka je sestavena v souladu s IFRS. (Dvořáková, 2017, s. 85)

Části účetní závěrky dle IAS 1:

- Výkaz finanční pozice,
- výkaz o úplném výsledku,
- komentář k účetním výkazům,
- výkaz změn vlastního kapitálu,
- výkaz peněžních toků.

### 3.6.1 Výkaz finanční pozice

Základní prvky tohoto výkazu představují aktiva, závazky a vlastní kapitál, které jsou již definovány v kapitole 3.5.3. Obecné požadavky na sestavení výkazu o finanční pozici k určitému okamžiku neboli rozvahy, jsou formulovány zejména v IAS 1. Tento standard ani žádná jiná část IFRS nepředepisují konkrétní formát toho výkazu, na rozdíl od české legislativy. Účetní jednotka si může sama zvolit vertikální nebo horizontální uspořádání rozvahy a jaké mezisoučty bude ve výkazu uvádět nebo zda detailní informace zveřejní až v komentáři. (PwC, 2012, Dvořáková, 2017, s. 86)

Požadavky standardu na sestavní rozvahy jsou zaměřeny zejména na přístup ke kvalifikaci aktiv a závazků a to na krátkodobé (očekávaná přeměna na peníze je do jednoho roku nebo v rámci provozního cyklu) a dlouhodobé a jejich řazení v rozvaze, určení položek, které mají být zveřejněny přímo ve výkazu a vymezení informací, které mají být uvedeny přímo v rozvaze nebo v komentáři. (Dvořáková, 2017, s. 86)

Standart IAS 1 předepisuje základní položky, které musí být zveřejněny přímo v rozvaze, viz tabulka 1 a dále stanovuje formální náležitosti rozvahy. Musí být uveden název výkazu, identifikace účetní jednotky a informace, zda se jedná o individuální či konsolidovanou rozvahy, datum sestavení výkazu, vykazovací měnu a číselný řád uváděných položek. (Dvořáková, 2017, s. 87)

**Tabulka 1: Rozvaha dle IAS/IFRS – základní požadavky na zveřejnění položek**

<b>Aktiva</b>	<b>Pasiva</b>
Pozemky, budovy a zařízení	Emitovaný kapitál a rezervní fondy
Investice do nemovitostí	Menšinový podíl
Nehmotná aktiva	
Odložená daňová pohledávka	Odložený daňový závazek
Finanční aktiva	Rezervy
Investice účtované metodou ekvivalence	Finanční závazky
Pohledávky z titulu běžných daní	Závazky z titulu běžných daní
Biologická aktiva	Obchodní a ostatní závazky
Aktiva držena k prodeji	Závazky, které jsou součástí celků určených k prodeji
Zásoby	
Obchodní a ostatní pohledávky	
Peníze a peněžní ekvivalenty	

Zdroj: vlastní zpracování, 2019 dle Dvořákové, 2017, s. 92 a PwC, 2012

### 3.6.2 Výkaz o úplném výsledku

Stejně jako u rozvahy je tento výkaz upraven standardem IAS 1.

Účelem výkazu je poskytnout uživateli informaci o celkové výkonnosti účetní jednotky za účetní období. Základními prvky jsou všechny výnosy a náklady uznané v daném účetním období.

Úplný výsledek hospodaření obsahuje změny ve vlastním kapitálu, které pocházejí z transakcí a jiných skutečností, které se během účetního období uskutečnily a ovlivnily vlastní kapitál, avšak s výjimkou transakcí s vlastníky. Podle Dvořákové (2017, s. 321) výkaz zahrnuje:

- Celkové náklady a výnosy, které ovlivňují v běžném účetním období výši zisku anebo ztráty,
- ostatní změny vlastního kapitálu s výjimkou transakcí s vlastníky a jsou označovány ve standardu jako ostatní výsledky hospodaření.

Zisk anebo ztrátu účetní jednotky neovlivní transakce, které se označují jako ostatní výsledky hospodaření a patří mezi ně například:

- Kurzové rozdíly zachycené přímo do vlastního kapitálu v souladu s IAS 21,
- zisk nebo ztráta z definovaných pojistných plánů, viz IAS 19,

- dopady přecenění finančních aktiv, která jsou přeceňována na reálnou hodnotu s dopadem do ostatního výsledku hospodaření. (Dvořáková, 2017, s. 321)

Účetní jednotka prezentuje informace o úplném výsledku hospodaření v rámci jednoho souhrnného výkazu nebo dvou oddělených výkazů. V rámci jednoho výkazu o úplném výsledku hospodaření, jsou zahrnuty celkové náklady a výnosy, které mají dopad do výsledku hospodaření a také přínosy a újmy, které jsou zachyceny kapitálovým způsobem. V rámci dvou výkazů, a to výkazu zisku a ztráty, který obsahuje transakce ovlivňující výsledek hospodaření a výkazu o úplném výsledku hospodaření, ten naopak zachycuje kapitálově účtované transakce. Tyto dva výkazy na sebe navazují a tvoří výkaz o úplném výsledku. (Dvořáková, 2017, s. 322)

Standard IAS 1 vyžaduje základní požadavky na strukturu výkazu o úplném výsledku, které jsou zobrazeny v tabulce 2.

**Tabulka 2: Výkaz o úplném výsledku hospodaření – minimální požadavky dle IAS/IFRS**

Výnosy	Operace ovlivňující výsledek hospodaření
Finanční náklady	
Podíly zisků a ztrát přidružených podniků a společných podniků zachycených při použití metody ekvivalence	
Daňové náklady	
Zisk anebo ztráta z ukončovaných činností po zdanění	
Zisky anebo ztráty z přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků držených k prodeji v důsledku ukončovacích činností	
<b>Zisk nebo ztráta - výsledek hospodaření</b>	Ostatní výsledky hospodaření
Jednotlivé položky ostatního výsledku hospodaření: - položky, které mohou být v budoucnu reklasifikovány do hospodářského výsledku, - položky, které se v budoucnu nestanou součástí hospodářského výsledku	
Podíly na ostatních výsledcích hospodaření přidružených a společných podniků zachycených při použití metody ekvivalence	
<b>Ostatní výsledek hospodaření celkem</b>	
<b>Úplný výsledek hospodaření</b>	Rozdělení zisku nebo ztráty vlastníkům
Zisk anebo ztráta - připadající na menšinový podíl, - připadající vlastníkům mateřské společnosti.	
Úplný výsledek hospodaření - připadající na menšinový podíl, - připadající vlastníkům mateřské společnosti.	Rozdělení úplného výsledku hospodaření

Zdroj: vlastní zpracování, 2019 podle Dvořákové, 2017, s. 323

Účetní jednotka si může sama zvolit formát jako u výkazu o finanční situaci. Dále IAS 1 povoluje sestavení horizontální či vertikální výsledovky a to v druhovém nebo účelovém členění nákladů dle poskytnutí relevantnějších a spolehlivějších informací. Pokud si účetní jednotka zvolí účelové členění, musí v komentáři zveřejnit i informace o druhovém členění nákladů, například o odpisech a mzdách z důvodu jejich důležitosti při predikci v budoucnu očekávaných peněžních toků. (Dvořákové, 2017, s. 327)

### **3.6.3 Výkaz změn vlastního kapitálu**

Smyslem tohoto výkazu je informovat uživatele o počátečním a konečném stavu položek vlastního kapitálu zveřejňovaných ve výkazu o finanční situaci či v komentáři k účetním výkazům, zároveň i o celkových přírůstcích a úbytcích položek vlastního kapitálu, ke kterým došlo během účetního období. Standard IAS 1 neurčuje žádnou konkrétní formu tohoto výkazu. (Dvořáková, 2017, s. 44)

Výkaz změn vlastního kapitálu je povinnou složkou účetní závěrky podle IFRS a každá účetní jednotka by měla vykázat:

- Celkový úplný výsledek hospodaření, jež zahrnuje veškeré výnosy a náklady, které představují výsledek hospodaření daného účetního období,
- pro každou položku vlastního kapitálu retrospektivně zachycený důsledek opravy chyb a dopady retrospektivního zachycení změn v účetních metodách, ke kterým došlo v minulém období je upraveno v IAS 8 (Účetní pravidla, změna v účetních odhadech a chyby),
- vklady vlastníků, které vložily do podniku a distribuce z podniku, např. rozhodnutí o výplatě dividend a výběry kapitálu,
- pro každou položku vlastního kapitálu všechny změny odděleně, ke kterým za minulé účetní období došlo. (Dvořáková, 2017, s. 44–45)

### **3.6.4 Výkaz peněžních toků**

Tímto výkazem se zabývá standard IAS 7 a vzhledem k důležitosti této oblasti je výkaz peněžních toků povinnou součástí účetní závěrky sestavené v souladu s IFRS pro všechny typy účetních jednotek bez ohledu na předmět podnikání. (Dvořáková, 2017, s. 331)

Účelem výkazu je poskytnout uživatelům účetní závěrky obraz o vývoji peněžních toků a peněžních ekvivalentů. Ve výkazu peněžních toků jsou oblasti členěny na provozní,



finanční a investiční. Provozní oblast představuje hlavní výdělečnou činnost podniku a zahrnuje ostatní aktivity, které nespádají pod investiční činnost a nejsou spojeny s financováním. Investiční oblast je spojena s nabýváním dlouhodobých aktiv, zatímco finanční představují změnu výše a struktury vlastního kapitálu a závazků podniku. Standard neurčuje žádnou konkrétní formu tohoto výkazu. (Dvořáková, 2017, s. 339)

Mezinárodní standardy pro sestavení výkazu umožňují použít přímou a nepřímou metodu, avšak standard IAS 7 upřednostňuje přímou metodu. Ta spočívá ve zveřejnění hlavních tříd peněžních příjmů a výdajů, které jsou uskutečněny v již zmíněných oblastech, a tím je umožněno odhadnout vývoj finančních toků v budoucnu. Nepřímou metodou lze sestavit pouze provozní oblast výkazu, kde čistý peněžní tok z provozní činnosti je zjištěn prostřednictvím úprav dosaženého výsledku hospodaření. (Dvořáková, 2017, s. 322)

### **3.6.5 Komentář k účetním výkazům**

Komentář k účetní závěrce obsahuje doplňující informace, které umožní uživateli lepší porozumění finančním výkazům. Minimální požadavky na obsah komentáře k zveřejňovaným výkazům jsou upraveny v IAS 1. Komentář by měl zahrnovat informace v následujícím pořadí:

- Prohlášení o souladu s IFRS,
- informace o základu sestavení účetní závěrky a konkrétních použitých účetních pravidlech (např. oceňovací báze a další pravidla, která jsou relevantní k pochopení účetní závěrky),
- doplňující informace k jednotlivým položkám účetních výkazů,
- ostatní zveřejnění (např. sídlo, právní formu a hlavní činnost účetní jednotky anebo předpokládaná rizika následujícího období, která by mohla významně upravit účetní hodnoty aktiv a závazků). (Bakker, Rands a kolektiv, 2019, s. 138)

### **3.6.6 Vymezení obecných rozdílů účetní závěrky v souladu s IFRS/IAS a ČÚL**

V tabulce 3 jsou vymezeny obecné rozdíly mezi účetní závěrkou v souladu s IFRS/IAS a českou účetní legislativou.

**Tabulka 3: Rozdíly mezi ÚZ dle IFRS/IAS a ČÚL**

	<b>České předpisy</b>	<b>IFRS</b>
<b>Účetní závěrka</b>	Části ÚZ jsou: rozvaha, výkaz zisku a ztráty, výkaz změn vlastního kapitálu a výkaz peněžních toků. Některé účetní jednotky nemají povinnost sestavovat výkaz peněžních toků a výkaz vlastního kapitálu.	Části ÚZ: Výkaz o finanční situaci, Výkaz o úplném výsledku (jeho částí je Výkaz z/z), Výkaz změn vlastního kapitálu a Výkaz peněžních toků. Avšak poslední dva výkazy jsou vždy povinnou součástí ÚZ.
<b>Příloha k ÚZ</b>	České předpisy upřesňují pouze povinné informace týkající účetní jednotky a okamžiku sestavení ÚZ. Obecně požaduje vysvětlení pouze významných položek účetní závěrky v příloze.	Komentář obsahuje velké množství rozsáhlých povinných informací uváděných k účetní závěrce podle IFRS. Povinné informace jsou upřesněny v jednotlivých standardech.
<b>Formát výkazů</b>	Formáty finančních výkazů jsou definovány prováděcími předpisy, kromě výkazu změn vlastního kapitálu.	Ve standardu IAS 1 jsou pouze stanoveny minimální požadavky na obsah finančních výkazů. Jen standard IAS 7 upravuje požadavky na sestavení výkazu peněžních toků. Všechny výkazy jsou vždy požadovány a mají stejnou důležitost.
<b>Charakteristika a vykazování základních položek účetní závěrky</b>	Není definována základní charakteristika aktiv, závazků, nákladů a výnosů a kritéria pro jejich vykazování.	Obsahuje základní charakteristiku aktiv, závazků, nákladů a výnosů a kritéria pro jejich vykazování.
<b>Měna vykazování</b>	Je umožněno sestavovat a zveřejňovat výkazy pouze v české měně.	Dle IFRS je HV stanoven v tzv. měně vykazování. Finanční výkazy ale smí být přepočteny a zveřejněny i v jiné měně.
<b>Metody oceňování</b>	Nejsou jednoznačně specifikovány pro veškeré druhy aktiv a závazků.	V jednotlivých standardech jsou specificky upraveny metody oceňování aktiv a závazků.
<b>Mimořádné položky ve výkazu zisku a ztráty</b>	Jsou od 1.1.2016 zrušeny a ve výsledovce se již samostatně nevykazují. Jsou účtovány obdobně jako v IFRS.	Vykazují se v rámci běžných činností, nikoli samostatně.

Zdroj: vlastní zpracování, 2019 dle Vojáčkové, 2018

## 3.7 Charakteristika vybraných standardů ÚZ dle IAS/IFRS

Tato kapitola se zabývá základní charakteristikou vybraných standardů, které budou použity pro praktickou část v diplomové práci.

### 3.7.1 Dlouhodobý majetek v IAS/IFRS

Oblast dlouhodobého majetku, hmotného a nehmotného, upravuje několik mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Každý standard řeší určitou specifickou skupinu dlouhodobých aktiv a přístup účetní jednotky k ní. Na rozdíl od českých účetních předpisů neobsahuje taxativní výpočet položek, které se z účetního hlediska považují za majetek. Spíše vyjmenovává vlastnosti, které by měly položky majetku splňovat. (Deloitte, 2018b,c)

Dlouhodobý hmotný majetek je tak v rámci mezinárodních účetních standardů definován jako aktivum, které podnik drží pro použití ve výrobě nebo k prodeji zboží a služeb, pro pronájem ostatním subjektům či pro administrativní účely a předpokládá se jeho využití po dobu delší než jedno účetní období (zpravidla 1 rok). (Deloitte, 2018b)

Dlouhodobý nehmotný majetek je pak definován jako nepeněžní aktivum bez fyzické podstaty, kontrolované podnikem, držené pro účely užití ve výrobě nebo k prodeji zboží a služeb, pro pronájem ostatním subjektům či pro administrativní účely. (Deloitte, 2018c)

V rámci IAS/IFRS se dlouhodobému majetku věnují tyto standardy:

- IAS 16 Property, Plant and Equipment - nejdůležitější standard v oblasti hmotného majetku,
- IAS 38 Intangible Assets – upravuje oblast nehmotného majetku,
- IFRS 16 Leases – upravuje leasingy (platnost od 1.1.2019, předchozí standard IAS 17),
- IAS 36 Impairment of Assets – problematika snížení hodnoty majetku,
- IAS 23 Borrowing Costs – řeší tzv. výpůjční náklady,
- IAS 40 Investment Property – pro majetek držený za účelem příjmů z nájemného či prodeje (pokud to není hlavní činnost společnosti),
- IFRS 5 Non-current Assets Held for Sale – majetek určený k prodeji.

V následujících podkapitolách bude ve zkratce popsán obsah výše uvedených standardů a zdůrazněny nejzásadnější specifika.

### **3.7.1.1 IAS 16 – Dlouhodobý hmotný majetek**

Tento standard vymezuje účetní postupy pro pozemky, budovy a zařízení, které účetní jednotka používá ve své provozní činnosti. Výrobní činností se rozumí výroba, poskytování služeb a prodej zboží, případně administrativní činnost. Standard IAS 16 se zabývá jejich uznáním v rozvaze, vykazáním, způsoby jejich oceňování a odepisování.

Obecně platí, že pořizovací náklady na položky pozemků, budov a zařízení se uznají jako dlouhodobý majetek pokud je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užitky spojené s danou položkou budou zahrnuty do aktiv účetní jednotky a pokud je možno spolehlivě vyčíslit pořizovací náklady dané položky. (Deloitte, 2018b)

Standard IAS 16 nijak nedefinuje, co přesně je pozemek, budova a zařízení. Nechává účetní jednotce volnost, pokud daná položka splní podmínky pro aktivaci jako dlouhodobý majetek. V rámci evidence majetku umožňuje seskupit jednotlivě nevýznamné položky do jedné větší položky (doporučuje se) a na tu aplikovat kritéria standardu. (Deloitte, 2018b)

IAS/IFRS na rozdíl od českých účetních předpisů netrvá na vykazování v pevně daných skupinách majetku, ale příklání se k internímu rozdělení majetku v rámci dané společnosti.

Do pořizovací ceny dlouhodobého majetku patří nákupní cena včetně dovozních cel a daní, přímo přiřaditelné náklady na dopravu a instalaci daného majetku. Příkladem přímo přiřaditelných nákladů jsou osobní náklady vynaložené v rámci budování nebo pořizování majetku, na přípravu místa, na dopravu a manipulaci, na montáž, na zkušební provoz (zde je ale nutné odečíst tržby z prodeje prototypů nebo vzorků vyrobených daným aktivem – rozdíl oproti českému účetnictví, kde jde rovnou do výsledku) nebo na odměny externím specialistům. V rámci IAS/IFRS (na rozdíl od českých předpisů) vstupují přímo do pořizovací ceny i počáteční odhadované náklady na demontáž aktiva a uvedení místa montáže do původního stavu (pokud taková povinnost vzniká, například ze smlouvy). Naopak do pořizovací ceny se nezahrnují například náklady na zaškolení personálu pro práci s novým majetkem, náklady na otevření nového závodu nebo na propagaci nového výrobku nebo služby. (Deloitte, 2018b)

Zvláštní skupinou dlouhodobého majetku jsou náhradní díly. Ty jsou v českém účetnictví obvykle evidovány jako zásoby, ale hlavní náhradní díly a přídavná zařízení lze dle mezinárodních účetních standardů klasifikovat jako dlouhodobá aktiva (pokud je předpoklad jejich používání po více než jedno účetní období). (Deloitte, 2018b)

S náhradními díly je spojena problematika oprav. Části některých položek dlouhodobého majetku totiž mohou vyžadovat výměnu v pravidelných intervalech. Náklady na tuto výměnu může účetní jednotka v okamžiku jejich vynaložení aktivovat do majetku. Při respektování doby životnosti se uplatňuje komponentní přístup (každá část majetku se odepisuje zvlášť podle doby její životnosti a použitelnosti). Zatímco v českém účetnictví je pouze možnost opravy kapitalizovat, v IAS/IFRS je to povinnost. (Deloitte, 2018b)

Pro majetek se používají dva způsoby ocenění – model oceňování pořizovacími náklady (typický pro české účetnictví) a přeceňovací model. V rámci ocenění pořizovacími náklady se položky majetku vykazují v pořizovacích nákladech snížených o opravy a případné opravné položky. V přeceňovacím modelu je majetek oceněn reálnou hodnotou (fair value). Přecenění by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností (1x za rok) a daný model se musí vztáhnout na celou skupinu majetku – nelze si tedy vybírat jen položky, u kterých se ocenění reálnou hodnotou vyplatí. Zisk z přecenění se účtuje do vlastního kapitálu (lze následně snižovat), ztráta pak do výsledku běžného období (pokud nelze snižovat dřívější zisk z přecenění v rámci vlastního kapitálu). (Deloitte, 2018b)

Majetek oceněný pořizovacími náklady se odepisuje. Odepisovatelná částka musí být systematicky rozprostřena na celou dobu životnosti daného majetku. V IFRS se často pracuje se zbytkovou hodnotou majetku – jedná se o hodnotu, která se neodepisuje a je to například prodejní cena aktiva ponížená o náklady související s prodejem. Odepisovatelná částka pak je pořizovací cena bez této zbytkové hodnoty. Zbytkovou hodnotu je třeba pravidelně (jednou ročně při účetní závěrce) prověřit a případné změny zohlednit – neopravuje se zpětně, jen prospektivně. Nejvíce rozšířená metoda je lineární, avšak záleží na účetní jednotce, jakou metodu odepisování si zvolí. Standard uvádí dvě metody odpisování, a to metodu na základě času a metodu založenou na výkonu aktiva. (Dvořáková, 2017, s. 120)

Metoda založená na čase rozeznává mezi lineárními a zrychlenými odpisy. Zrychlená metoda se dále člení na metodu zmenšujícího se základu, která spočívá v tom, že se odpis

vypočte jako násobek konstantního procenta a aktuální zůstatkové ceny. Například zrychlená metoda DDB (Double Declining Balance Method) pracuje s dvojnásobkem lineární sazby. Další zrychlenou metodu představuje sumace čísel (SYD), která je založena na základě klesajícího podílu z vstupní ceny aktiva, respektive odpisové základy. Metoda založená na výkonu aktiva, spočívá v určení objemu produkce, který se pomocí daného aktiva vyprodukuje během doby jeho životnosti. Například pro odpisy staveb a zařízení se používá tzv. komponentní odpisování, přičemž se odpisují jednotlivé komponenty dlouhodobého majetku samostatně. (Dvořáková, 2017, s. 121)

### **3.7.1.2 IAS 38 – Nehmotná aktiva**

Nehmotné aktivum je dle Standardu 38 identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá fyzickou podstatu. Základní podmínky pro uznání aktiva nehmotným majetkem jsou identifikovatelnost, ovladatelnost a existence budoucích příjmů z používání daného majetku. Další podmínkou je spolehlivé (objektivní) ocenění nehmotného aktiva. Identifikovatelnost aktiva znamená, že je aktivum oddělitelné (lze ho samostatně prodat nebo jinak převést, licencovat, pronajmout, směniti apod.), případně vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná. Ovladatelnost zjednodušeně znamená, že zisky z aktiva jdou do účetní jednotky a ne jinam. Výše uvedené definice tak nesplňují například oceňovací rozdíl (používaný v českém účetnictví), know-how nebo nehmotná aktiva vytvořená vlastní činností (značky, seznamy zákazníků apod.). (Deloitte, 2018c)

Stejně jako u hmotného majetku si účetní jednotka sama určí, zda daný nehmotný majetek ocení pořizovacími náklady nebo skutečnou hodnotou. Dále účetní jednotka musí rozhodnout, zda je doba použitelnosti majetku konečná nebo neurčitá. Položka nehmotného majetku s konečnou dobou použitelnosti se standardně odepisuje. Naopak neurčitou dobu použitelnosti má majetek, pokud na základě analýzy všech možných faktorů není možné určit termín, do kterého můžeme očekávat tvorbu zisku daným majetkem. Nehmotné aktivum s neurčitou dobou použitelnosti se neodepisuje, ale účetní jednotka musí jeho hodnotu a dobu použitelnosti (zda je stále neurčitá) pravidelně testovat. Pro stanovení doby použitelnosti nehmotného majetku musí účetní jednotka zohlednit řadu faktorů, například očekávané využití aktiva, možnost fungování pod jiným vedením, životní cyklus daného aktiva, opotřebení a zastarávání (morální, technické, technologické,

komerční), stabilitu odvětví, ve kterém se aktivum chystá využívat, chování konkurence, délku licenční smlouvy k aktivu apod. (Deloitte, 2018c)

### 3.7.1.3 IAS 17/IFRS 16 - Leasingy

Leasing je smluvní vztah, ve kterém pronajímatel poskytuje nájemci právo užívat předmět smlouvy po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu pravidelných plateb. Základní všeobecně známé typy leasingu jsou finanční a operativní. Finanční leasing je pro IFRS pronájem, který na nájemce převádí všechna podstatná rizika a odměny spojené s vlastnictvím aktiva. Nezáleží na tom, zda bude vlastnické právo po vypršení smlouvy převedeno nebo ne. Na rozdíl od českého účetnictví tak převažuje podstata transakce před formou smlouvy. Cokoliv, co nespĺňuje výše uvedenou definici finančního leasingu je leasing operativní. Pomoci určit, zda se jedná o finanční leasing, mohou i níže uvedená pravidla (stačí, aby platilo jedno z nich):

- Na konci nájmu přejde vlastnictví na nájemce,
- nájemce má opci na koupi aktiva za výhodnou cenu,
- pronájem kryje podstatnou část ekonomické životnosti (cca 85-90%),
- na počátku leasingu je současná hodnota všech leasingových plateb stejná nebo větší než reálná hodnota (fair value) pronajaté věci,
- pronajatá věc je tak zvláštní povahy, že jsou de facto určena jen pro jednoho nájemce,
- platí, že finanční leasing se v rámci IFRS vykazuje v majetku. V rámci doplňkových informací (příloha) chce IFRS více informací než české standardy, kde stačí uvést budoucí hodnotu závazků. V rámci IFRS se zveřejňují informace, podle kterých by mělo být možné zhodnotit výhodnost leasingu pro účetní jednotku. (Ernst & Young, 2015)

Od 1.1.2019 je v platnosti nový standard IFRS 16, který nahradil IAS 17 a přináší zásadní změny. V podstatě nájemcům končí možnost klasifikovat leasing jako operativní a musí účtovat o každém leasingu jako o aktivu. U pronajímatele jsou zachovány požadavky na rozlišování mezi finančním a operativním leasingem a zachycení či následné vykázání leasingu se prakticky od IAS 17 nijak nemění. (Dvořáková, 2017, s. 162)

Jakákoliv leasingová smlouva vede ke vzniku aktiva (kromě krátkodobých pronájmů a pronájmů nevýznamné hodnoty). Objevuje se nové aktivum – Právo užívání (Right-Of-

Use), které přináší nájemci po dobu leasingu právo získat všechny ekonomické užítky z identifikovaného aktiva a právo řídit užívání tohoto aktiva. (Dvořáková, 2017, s. 162)

U nájemců mají tyto změny vliv na výkazy (pozice v reporting package). Dochází k přesunu aktiv i závazků z operativního leasingu z podrozvahové evidence do rozvahy. V rámci výsledovky se pak náklady z provozních přesunou do odpisů a finančních nákladů (úroky). Nájemce dále zveřejní splátky leasingových závazků ve výkazu peněžních toků a to v rámci peněžních toků z financování. Zatímco krátkodobé leasingy anebo s nízkou hodnotou účetní jednotka zveřejní v rámci peněžních toků z provozní činnosti. (Dvořáková, 2017, s. 162)

Nedílnou součástí je zveřejnění informace o leasingu v komentáři k účetním výkazům, které uvede nájemce v rámci jedné samostatné poznámky s odkazem na informace v již uveřejněných výkazech. Podle Dvořákové (2017, s. 162) se jedná o údaje:

- Odpisy práv k užívání identifikovaných aktiv,
- úroky z leasingů,
- náklady na krátkodobé leasingy (1 – 12 měsíců),
- výnosy ze sub-leasingů,
- celkové výdaje spojené s leasingem,
- výnosy a náklady ze zpětného leasingu,
- účetní hodnotu práv k užívání identifikovaných aktiv na konci období podle jednotlivých tříd,
- podrobné informace o přecenění v případě, že je leasing přeceněn.

### **Prvotní oceňování**

Nájemce závazek z leasingu prvotně oceňuje ve výši současné hodnoty leasingových plateb splatných po dobu trvání nájmu. Platby diskontuje implicitní úrokovou mírou za předpokladu, že je snadno určitelná. Pokud nelze tuto sazbu snadno stanovit, použije nájemce přírůstkovou úrokovou míru, což představuje takovou úrokovou sazbu, kterou by nájemce dostal, pokud by si na financování vzal půjčku za podobných podmínek. (Deloitte, 2018d)



#### **3.7.1.4 IAS 36 – Impairment**

Jedná se o snížení hodnoty aktiv (obdoba opravných položek k majetku v českém účetnictví). Ukazatele snížení hodnoty majetku (vnitřní i vnější) by se měly prověřovat pravidelně k datu účetní závěrky. Ztráta je pak uznána, pokud účetní hodnota převyšuje zpětně získatelnou částku (což je – reálná hodnota majetku nebo hodnota vzniklá z jeho užívání – bere se vyšší hodnota z těchto dvou částek). Impairment se nepoužívá pro majetek oceněný na reálnou hodnotu, u kterého se dělá roční přecenění. Ztráta z přecenění je zachycena ve výsledovce a je možné ji rozpustit, pokud přestane být relevantní (výjimkou je goodwill). (Deloitte, 2018e)

Zjištění hodnoty z užívání probíhá ve třech krocích. Vyčíslí se budoucí příjmy a výdaje spojené s aktivem, následně se diskontují na současnou hodnotu a porovnají s účetní hodnotou aktiva k datu zjišťování. Při odhadech budoucích peněžních toků je nutný vedením společnosti schválený plán založený na rozumných a podložených předpokladech a na posledních finančních předpovědích. Takový plán se dělá maximálně na 5 let dopředu a neměl by obsahovat náklady na budoucí restrukturalizace. Plán obsahuje budoucí peněžní příjmy, výdaje a efekty případného prodeje. (Deloitte, 2018e)

#### **3.7.1.5 IAS 23 - Výpůjční náklady**

Jedná se o úroky a ostatní náklady, které účetní jednotka vynaloží ve spojení s půjčkou finančních prostředků, pokud se jedná o půjčku na pořízení dlouhodobého majetku. Mohou zahrnovat úroky z úvěrů a krátkodobých půjček, diskonty, vedlejší náklady nebo prémie související s půjčkami, finanční náklady z pronájmů, kurzové rozdíly z půjček v cizí měně atp. Aktivace těchto nákladů do pořizovací ceny aktiva je v IAS/IFRS možná a začíná, když jsou vynakládány výdaje za dané aktivum, jsou vynaloženy výpůjční náklady nebo probíhají nezbytné činnosti k přípravě majetku. Úroky se tím okamžikem přestávají účtovat do nákladů a začínají se aktivovat k dané položce majetku. Aktivaci těchto nákladů lze během přípravy majetku přerušit (pokud se přeruší příprava samotného majetku) a končí, když jsou skončeny veškeré podstatné činnosti nezbytné pro použití daného majetku. U budovy se nemusí nutně jednat o kolaudaci, ale například o zahájení plánované činnosti v ní nebo začátek první nájemní smlouvy. (Deloitte, 2018f)

### **3.7.1.6 IAS 40 – Investice do nemovitostí**

Jedná se o nemovitosti držené za účelem příjmu z nájemného nebo jejich zhodnocení (anebo obojího). Například pozemek držení za účelem zhodnocení, pozemek, u kterého účetní jednotka zatím nerozhodla o budoucím použití či pronajatá budova (jednomu nebo více nájemcům, může být i neobsazená a pronájem teprve plánovaný). (Deloitte, 2018g)

Naopak investicí do nemovitostí nejsou nemovitosti určené k prodeji v rámci běžné činnosti účetní jednotky (developer), nemovitost stavěná z pověření třetí strany, vlastníkem užívaná nemovitost nebo nemovitost pronajatá jiné účetní jednotce na finanční leasing. (Deloitte, 2018g)

Investice do nemovitostí se oceňují pořizovací cenou anebo reálnou hodnotou. Na rozdíl od běžného hmotného majetku, přínosy i újmy vzniklé ze změn reálné hodnoty investice padají do výsledků běžného účetního období. Reálná hodnota investice by měla odpovídat tržní hodnotě k rozvahovému dni. (Deloitte, 2018g)

### **3.7.1.7 IAS 5 – Majetek určený k prodeji**

Jedná se o majetek, u kterého účetní jednotka plánuje prodej spíše než využití pro svou běžnou činnost. Majetek se musí nacházet ve stavu umožňujícím okamžitý prodej a tento prodej musí být pravděpodobný. Jako aktiva držena k prodeji, tak nejsou klasifikována aktiva, která budou opuštěna, a u kterých se předpokládá vlastnění do konce ekonomické životnosti. (Deloitte, 2018h)

Majetek se vykazuje mimo běžný majetek a z důvodu opatrnosti se ocení v hodnotě, která je nižší ze dvou hodnot – účetní hodnota nebo reálná hodnota snižená o náklady na prodej. Změny v hodnotě majetku určeného k prodeji se vykážou ve výsledovce. Pokud pominou kritéria pro klasifikaci majetku jako určeného k prodeji, překlasifikuje se zpět na běžný majetek a ocení se nižší hodnotou z těchto dvou hodnot:

- Účetní hodnota, kterou by majetek měl, pokud by nebyl v minulosti přeložen do majetku držení k prodeji,
- zpětně ziskatelná částka k datu rozhodnutí majetek neprodat. (Deloitte, 2018h)

### 3.7.2 IAS 2 – Zásoby

Zásoby zahrnují aktiva držená k prodeji v běžném podnikání (zboží), aktiva ve výrobním procesu určena k prodeji v běžném podnikání (nedokončená výroba a hotové výrobky) a materiály a suroviny, které jsou spotřebovány při výrobě. Zásoby lze dále členit na nakoupené a vyráběné. (Deloitte, 2018ch)

IAS 2 však z jeho působnosti vylučuje některé zásoby:

- finanční nástroje upravené v IFRS 9 a IAS 32,
- biologická aktiva související se zemědělskou produkcí a činností až do okamžiku sklizně. (Deloitte, 2018ch)

Významným rozdílem v oblasti zásob mezi ČÚL a IFRS jsou významné náhradní díly dlouhodobé povahy. České standardy je klasifikují jako zásoby, avšak v IFRS jsou součástí dlouhodobých aktiv a jsou upraveny v IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. V ČÚL nejsou nijak zvlášť upravena biologická aktiva a platí pro ně stejná pravidla jako pro ostatní zásoby. V oblasti ocenění stanovuje IFRS přísnější pravidla pro ocenění vyráběných zásob. Na rozdíl od mezinárodních standardů se české předpisy nezabývají neproduktivně vynaložených nákladů, jako jsou náklady na zmetky, odpady apod., které IFRS nepovoluje aktivovat. Lze konstatovat, že znění IAS 2 je v porovnání s českou metodikou založeno na přísnějším uplatnění zásady opatrnosti při ocenění zásob. (Dvořáková, 2017, s. 189-190)

Zásoby se oceňují k okamžiku pořízení, k okamžiku vyskladnění a ke konci rozvahového dne.

K okamžiku pořízení se zásoby oceňují pořizovací cenou, která zahrnuje náklady na nákup (např. cena pořízení, dovozní cla, dopravné, manipulace, nevratné daně a ostatní náklady – bez obchodních a množstevních slev) a náklady na přeměnu, tzn. náklady na přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu a poté na dokončené výrobky (např. přímé náklady – mzdy a nepřímé náklady – odpisy, náklady na údržbu budov a další). (Dvořáková, 2017, s. 184)

K okamžiku vyskladnění zásob se používá metoda individuálního ocenění pro zásoby přiřaditelné k určité zakázce anebo metoda FIFO či vážený aritmetický průměr. (Dvořáková, 2017, s. 188)

K rozvahovému dni se zásoby podle IAS 2 oceňují na základě zásady LCM (Lower of Cost or Market), tzn. ocenění na nižší z:

- Pořizovací náklady,
- čistá realizovatelná hodnota.

### **Zveřejnění**

Dle Dvořákové (2017, s. 189) se v účetní závěrce zveřejňuje zejména:

- Pravidla a způsob ocenění zásob,
- celkovou účetní hodnotu zásob,
- ostatní účetní politiky související se zásobami.

### **3.7.3 IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva**

Standard IAS 37 se zabývá odlišením dohadných položek pasivních a rezerv. Rezervu je možno charakterizovat jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší.

Zavazující události vznikají na základě zákona či jiného právního předpisu a to prostřednictvím uzavření smlouvy (smluvní závazek) nebo jako důsledek určité situace, která zakládá vznik mimosmluvního závazku a účetní jednotka nemá jinou alternativu než závazek uhradit. Ke každému rozvahovému dni účetní jednotka vyhodnocuje potřebu rezerv a jejich výši a případně provádí změny odhadů. Dohadné položky pasivní představují závazek k jednotlivým dodavatelům či jiné osobě, se kterými ještě nedošlo k odsouhlasení konkrétní částky a vykazuje se v odhadnuté výši. Dohadné položky pasivní jsou např. závazky vůči zaměstnancům z titulu nevybrané dovolené anebo závazek z titulu nevyfakturovaných dodávek zboží. Rezervy představují ještě větší míru neurčitosti. (Dvořáková, 2017, s. 251)

Účetní jednotka vykazuje rezervy pouze tehdy, když splňují definici a pokud lze provést spolehlivý odhad. Výši rezervy tvoří nejspolehlivější odhad částky k rozvahovému dni, kterou společnost v budoucnu uhradí, aby splnila svou povinnost. Podnik při odhadu částky na tvorbu rezervy vychází z předešlých zkušeností, využití názorů nezávislých expertů či užitím statistických metod apod. V úvahu by měla být brána rizika a nejistoty a respektování zásady opatrnosti. (Dvořáková, 2017, s. 251)

Rezervy se oceňují v současné hodnotě budoucích peněžních toků. Pokud je časová hodnota peněz významná, je nutné diskontování rezervy. Použitá diskontní sazba je před zdaněním a představuje tržní situaci a rizika spojená s rezervou. Výše rezerv je odhadována bez vlivu na daně z příjmů. (Dvořáková, 2017, s. 252)

Podmíněné aktivum je možno definovat jako aktivum vycházející z předešlých událostí, jehož existence bude potvrzena, pokud nastane či nenastane jedna nebo více budoucích událostí, které nejsou zcela pod kontrolou účetní jednotky. (Dvořáková, 2017, s. 248)

Podmíněný závazek představuje závazek, který není spolehlivě ocenitelný, vznik závazku je nejistý anebo není pravděpodobné, že k vyrovnání existujícího závazku bude nutný odtok aktiv. Klasickým příkladem jsou soudní spory. (Dvořáková, 2017, s. 248)

V rozvaze nelze vykázat podmíněné aktivum ani podmíněné závazky a jsou-li významné je nutno je zveřejnit v příloze.

## **4 Vlastní práce**

Čtvrtá část diplomová práce obsahuje následující kapitoly, ve kterých je představena účetní jednotka a její účetní závěrka. Dále jsou demonstrovány největší vlivy, který vyplývají z implementace vybraných standardů IFRS a rozdíly mezi ČÚS. Praktické příklady vycházejí přímo z vybrané účetní jednotky na základě jejích interních dokumentů a navazují na kapitoly ze třetí části diplomové práce.

### **4.1 Analýza a komparace vybraných položek účetních výkazů dle ČÚL a IAS/IFRS**

Tato kapitola se věnuje analýze vybraných položek účetní závěrky společnosti XY a.s. Zvolené oblasti jsou teoreticky popsány v kapitole 3.7. Na základě analýzy a teoretických znalostí je provedena komparace vybraných položek v souladu s IAS/IFRS a ČÚL a následné rozdíly jsou vyčísleny na konkrétních příkladech.

#### **4.1.1 Představení účetní jednotky XY a.s.**

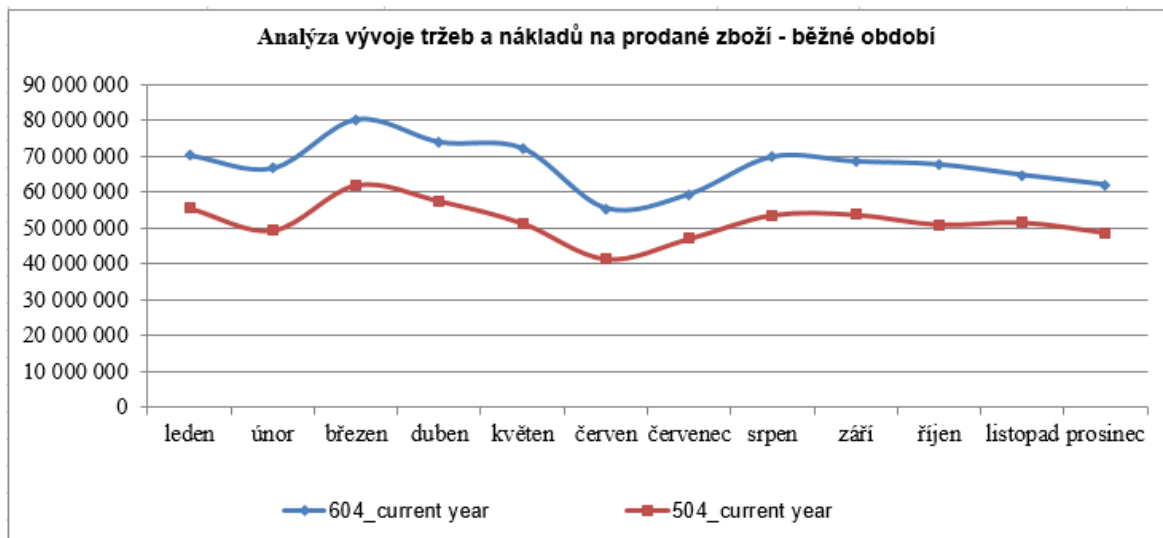
Účetní jednotka XY a.s. byla založena jako akciová společnost koncem 20. století. V České republice se výrobní závod nachází na jižní Moravě a komerční zastoupení dané společnosti sídlí v Praze.

Společnost vyniká v potravinářském průmyslu a to zejména v mlékárenství, kde se specializuje na výrobu balených sýrů. Výrobky si vysloužily oblibu nejen u spotřebitelů v České republice, ale po celém světě. Jen ve výrobním závodě na Moravě se vyrobí více než čtyři tisíce tun sýrů za rok a obrat společnosti dosahuje jedné miliardy korun českých. Společnost XY a.s. dále exportuje vlastní výrobky do Maďarska, Polska, Rumunska a dalších zemí.

Graf 1 znázorňuje provedenou analýzu tržeb a nákladů v Kč na prodané zboží společnosti XY a.s. dle jednotlivých měsíců za celý rok 2018. Z analýzy je patrné, že si účetní jednotka na trhu vede dobře. Zvýšení tržeb v měsících březen až duben bylo způsobeno velkým odběrem zboží od významného obchodního řetězce, naopak propad tržeb je patrný v měsících červen až červenec. Což je přisuzováno standardnímu sezónnímu výpadku, kdy lidé čerpají dovolené a tráví čas mimo Českou republiku, čímž je způsoben pokles prodeje.

Zbylé měsíce jsou poměrně stabilní. Červená křivka znázorňuje náklady na prodané zboží a modrá výnosy.

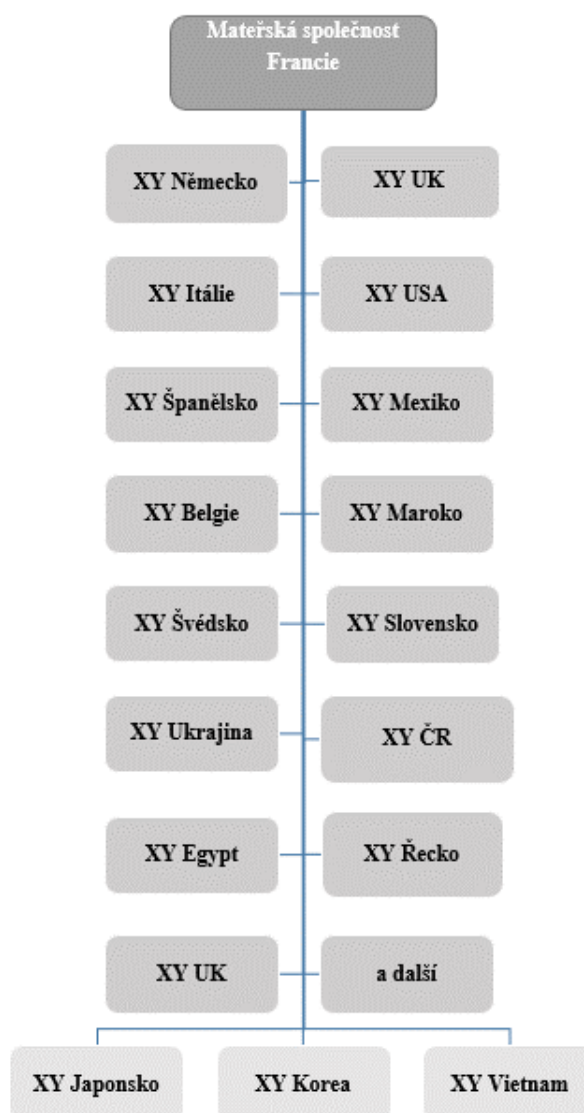
**Graf 1: Analýza vývoje tržeb a nákladů v Kč za rok 2018**



Zdroj: vlastní zpracování, 2019 dle interních dokumentů XY a.s., 2018

Jediným vlastníkem společnosti XY a.s. je společnost XY S.A. sídlící ve Francii. Skupina XY je rodinný mezinárodní podnik řízený již šestou generací, který se řadí mezi jednoho z největších světových výrobců ve své kategorii. Obrázek 3 zobrazuje základní schéma skupiny XY, která má své obchodní závody po celém světě. Skupiny XY má více jak 30 výrobních závodů ve 30 zemích světa, a to například v USA, Francii, Belgii a Maroku a zaměstnává více jak 12 500 zaměstnanců. Aktuální stav pracovníků, které podnik v České republice zaměstnává, je bezmála 200.

Obrázek 3: Schéma Skupiny XY



Zdroj: vlastní zpracování, 2020

#### 4.1.2 Účetní závěrka akciové společnosti XY

Data pro diplomovou práci vycházejí z řádné individuální účetní závěrky společnosti XY a.s., které byla sestavena v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb. Účetní závěrka byla sestavena v plném rozsahu za hospodářský rok od 1.1.2018 do 31.12.2018, v peněžních jednotkách české měny a v celých tisících. Účetní závěrka obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o změnách vlastního kapitálu, přehled o peněžních tocích a přílohu. Společnost vede své podvojně účetnictví pomocí účetního programu SAP.



Z tabulky 4 vyplývá, že se společnost XY a.s. podle kategorizace účetních jednotek řadí do skupiny středních účetních jednotek a její povinností je, mít ověřenou účetní závěrku nezávislým auditorem. A to z důvodu, že akciové společnosti mají povinnost auditu v případě dosažení jednoho z níže uvedených kritérií v běžném a bezprostředně předcházejícím období, což účetní jednotka XY a.s. splňuje. Kritéria pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem jsou následující:

- Aktiva v celkové výši 40 000 tis. Kč,
- roční úhrn čistého obratu 80 000 tis. Kč,
- průměrný počet zaměstnanců 50.

**Tabulka 4: Kategorizace účetní jednotky, údaje v tis. Kč.**

Kategorie	2018	2017	2016	2015
Aktiva celkem	302 108	331 650	385 099	377 665
Roční úhrn čistého obratu	1 296 351	1 249 301	1 257 561	1 378 057
Průměrný počet zaměstnanců	167	163	171	180
<b>Povinnost auditu</b>	<b>ano</b>	<b>ano</b>	<b>ano</b>	<b>ano</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2020, dle interních podkladů XY a.s., 2018

#### 4.1.3 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek společnost vymezuje dle ČÚL jako majetek, jehož cena je nad 60 tis. Kč, výjimku však tvoří drobný nehmotný majetek, který má dobu použitelnosti delší než 1 rok a jeho pořizovací cena je do 60 tis. Kč.

Dlouhodobý nehmotný majetek v účetním období 2018 tvoří softwary a ochranné známky.

Společnost oceňuje software v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení a náklady, které s pořízením souvisejí. Odpisy jsou vypočteny z pořizovací ceny software a předpokládané doby životnosti, která je stanovena od 3 do 5 let a odpisují se do nákladů. Opravy a údržbu tohoto majetku společnost XY a.s. účtuje též do nákladů.

Ochranné známky účetní jednotka XY a.s. při pořízení prvotně oceňuje pořizovací cenou a odpisuje lineárně v závislosti na době své odhadované životnosti 15 let. Ke dni účetní závěrky je pak posuzována jejich realizovatelná hodnota.

#### 4.1.3.1 Komparace dlouhodobého nehmotného majetku dle ČÚS a IAS/IFRS

##### IAS 38 – Dlouhodobý nehmotný majetek

Počáteční cena softwarů k 1.1.2018 činí 74 199 tis. Kč. V roce 2018 společnost nakoupila 8 nových softwarů v celkové hodnotě 3 133 tis. Kč, z nichž nejvýznamnější přírůstek představuje Software IT SHARP 2018 Commercial v hodnotě 2 064 tis. Kč, který slouží zejména pro marketingové účely. Dále byly vyřazeny 2 softwary v celkové výši 764 tis. Kč. Odpisy za rok 2018 činí 1 616 tis. Kč, oprávky jsou k rozvahovému dni 70 030 tis. Kč (součet všech odpisů za celou dobu používání) a zůstatková cena softwarů je ve výši 4 169 tis. Kč (rozdíl mezi vstupní cenou a celkovými oprávkami).

V tabulce 5 jsou přehledně shrnuty a vyčísleny hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku za rok 2018 v tis. Kč, které společnost vykázala v účetní závěrce dle ČÚL k 31.12.2018.

**Tabulka 5: Hodnoty dlouhodobého nehmotného majetku k 31.12.2018 v tis. Kč**

Druh	Pořizovací cena	Oprávky k 1.1.2018	Odpis	Oprávky celkem	Zůstatková cena
Software	74 199	69 178	1 616	70 030	4 169
Ostatní ocenitelná práva	71 293	66 540	4 753	71 293	0
<b>Celkem</b>	<b>145 492</b>	<b>135 718</b>	<b>6 369</b>	<b>141 323</b>	<b>4 169</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2020 dle interních podkladů XY a.s., 2018

V IFRS jsou softwary upraveny dle standardu IAS 38. Aby mohly být vykázány v rozvaze jako aktivum, musí splňovat charakteristiku nehmotného aktiva, což znamená, že musí být charakterizovány jako identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá fyzickou podstatu, viz kapitola 3.5.3. Softwary, které účetní jednotka využívá splňují uvedená kritéria a budou v IFRS vykázány v nezměněné výši a ve výkazu o finanční pozici se překlasifikují na „nehmotná aktiva“.

##### IAS 6 – Snížení hodnoty aktiv

Společnost uzavřela smlouvu o převodu ochranných známek dne 23.12.2003 a v rozvaze dle ČÚL tento majetek zařadila jako ostatní ocenitelná práva. Odepisovat tento majetek začala až následující měsíc, tzn. v lednu 2004. Jak již bylo výše zmíněno, odhadovaná doba životnosti činí 15 let. První roční odpis byl vypočten jako podíl pořizovací ceny

a odhadované doby životnosti. Přehled odpisů, oprávek a zůstatkové ceny za 15 let je vypočten v tabulce 6. Počáteční cena ochranných známek k 1.1.2018 činí 71 293 tis. Kč, roční odpis 4 753 tis. Kč a oprávky 71 293 tis. Kč. Účetní jednotka v roce 2018 ochranné známky zcela odepsala, proto netto hodnota v rozvaze je nula.

**Tabulka 6: Odpisy ostatních ocenitelných práv v tis. Kč dle ČÚL**

<b>Rok</b>	<b>Roční odpis</b>	<b>Oprávky celkem</b>	<b>Zůstatková cena</b>
<b>2004</b>	4 753	4 753	66 540
<b>2005</b>	4 753	9 506	61 787
<b>2006</b>	4 753	14 259	57 034
<b>2007</b>	4 753	19 011	52 282
<b>2008</b>	4 753	23 764	47 529
<b>2009</b>	4 753	28 517	42 776
<b>2010</b>	4 753	33 270	38 023
<b>2011</b>	4 753	38 023	33 270
<b>2012</b>	4 753	42 776	28 517
<b>2013</b>	4 753	47 529	23 764
<b>2014</b>	4 753	52 282	19 011
<b>2015</b>	4 753	57 034	14 259
<b>2016</b>	4 753	61 787	9 506
<b>2017</b>	4 753	66 540	4 753
<b>2018</b>	4 753	71 293	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2020 dle interních podkladů XY a.s., 2018

Výše hodnoty ochranných známek bude v IFRS rozdílná, neboť ji bude muset účetní jednotka každý rok testovat dle standardu IAS 6 , viz kapitola 3.7.1. To znamená, že k rozvahovému dni pro tato aktiva účetní jednotka vypracuje impairment test neboli test na snížení hodnoty těchto aktiv.

Test na snížení hodnoty ochranných známek vychází z porovnání hodnoty z užívání a účetní hodnoty. Hodnota z užívání ochranných známek byla vypočtena na základě vytvořeného Business plánu pro rok 2019, kde se vyčíslila výše budoucích čistých ročních příjmů, tato hodnota se posléze pronásobila 4% sazbou z licenčních poplatů, a tím se získal roční příjem z těchto poplatků. Procentní sazbu stanovila mateřská společnost dle jejich kalkulace. Dále byla z příjmů z licenčních poplatků vypočtena daň z příjmů právnických

osob ve výši 19%, která se připočetla k příjmům a tím se získala hodnota peněžního toku po zdanění. Posléze byla hodnota diskontována 7,5% sazbou váženého průměru nákladů na kapitál (WACC), který vyjadřuje kolik procent společnost předpokládá, že v průměru zaplatí za využívání svého kapitálu. Sazba WACC byla stanovena na odborném úsudku vedení společnosti XY a.s. Těmito kroky byla vyčíslena současná hodnota ochranných známek k 31.12.2018. Tato hodnota se následně porovnála s účetní hodnotou. Z výsledku testu na snížení hodnoty vyplývá, že účetní hodnota ochranných známek je vyšší, než jejich výše z užívání o 1 124 tis. Kč, viz tabulka 7. Účetní jednotka odepíše ztrátu ze snížení hodnoty aktiva ve výši 1 124 tis. Kč do nákladů. Ztráta se též promítne do výsledku hospodaření běžného období.

**Tabulka 7: Test na snížení hodnoty ochranných značek**

Hodnota ochranných známek	Ocenění v tis. Kč
Hodnota z užívání	70 169
Účetní hodnota	71 293
<b>rozdíl</b>	<b>-1 124</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2020 dle interních podkladů XY a.s., 2018

#### 4.1.4 Dlouhodobý hmotný majetek

Účetní jednotka oceňuje dlouhodobý hmotný majetek dle ČÚS v pořizovacích cenách, které obsahují cenu pořízení, náklady na dopravu, celní poplatky a další náklady spojené s pořízením.

Dlouhodobý hmotný majetek, který byl vyrobený účetní jednotkou, se oceňuje vlastními náklady, které zahrnují přímé materiálové a mzdové náklady a výrobní režijní náklady.

Společnost XY a.s. dále definuje dlouhodobý hmotný majetek jako majetek, jehož cena přesáhne 40 tis. Kč. Drobný hmotný majetek do 40 tis. Kč společnost účtuje do nákladů v roce pořízení a dále ho vede jen v operativní evidenci.

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti příslušného majetku. Odpisový plán je v průběhu používání dlouhodobého hmotného majetku obnovován na základě očekávané doby životnosti a předpokládané zůstatkové hodnoty majetku. Společnost XY a.s. používá metodu lineárního a zrychleného odpisování. Předpokládaná životnost je stanovena

u staveb 10 až 50 let, u výrobních strojů 5 až 20 let, u IT majetku 4 roky, u dopravních prostředků 4 až 15 let a jiného dlouhodobého hmotného majetku 2 roky.

Dlouhodobý hmotný majetek podniku zahrnuje pozemky, stavby, hmotné movité věci a jejich soubory.

#### **4.1.4.1 Komparace dlouhodobého hmotného majetku dle ČÚS a IAS/IFRS**

##### **IAS 16 – Pozemky, stavby, zařízení**

Dlouhodobý hmotný majetek, který je vykázán v rozvaze účetní jednotky splňuje definici dle IFRS, a proto může být zařazen do položky pozemky, budovy a zařízení v nezměněné výši 81 145 tis. Kč. Nejvýznamnější položky představují zejména budovy a výrobní stroje, které účetní jednotka využívá pro svoji podnikatelskou činnost a v budoucnu je neplánuje prodat ani pronajímat.

Společnost XY a.s. také vlastní pozemky, které se nachází na jižní Moravě, kde má účetní jednotka svůj výrobní závod. Pozemky akciové společnosti mají hodnotu 243 tis. Kč. V roce 2018 nedošlo k rozšíření pozemků ani k prodeji. Pozemky se podle ČÚL neodpisují, což je shodné i v souladu s IAS 16. Hodnota pozemku se vykáže ve stejné výši v rozvaze ČÚL, tak i ve výkazu finanční pozice dle IFRS.

Při analýze dlouhodobého hmotného majetku je nutné zmínit úpravy dle IFRS zejména u drobného hmotného majetku, který účetní jednotka dle ČÚL při pořízení účtuje přímo do nákladů. Drobný hmotný majetek, který účetní jednotka vykazuje, tvoří např. mobilní telefony, tiskárny, notebook, a další příslušenství, jejichž doba použitelnosti je delší než 1 rok a cena do 40 tis. Kč. Z tohoto důvodu byl drobný majetek překlasifikován dle IFRS do dlouhodobého majetku, neboť splňuje definici pro aktivaci IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Při aktivaci drobného majetku do dlouhodobého majetku je nutné, aby účetní jednotka tento majetek začala odpisovat.

Z výše uvedeného vyplývá rozdíl mezi ČÚS a IFRS v tom, že dle tuzemských předpisů je drobný majetek vykázán pouze na účtu 501 (Spotřeba materiálu) jako náklad, zatímco v IFRS tento majetek navýší dlouhodobá aktiva v rozvaze a ve výsledovce se promítnou jeho roční odpisy v nákladech.

Dalším rozdílem mezi ČÚL a IAS/IFRS je odpisování dlouhodobého hmotného majetku, který se skládá ze stálých komponent a hlavních náhradních dílů. ČÚL řadí náhradní díly do zásob, ale dle IAS/IFRS splňují tyto náhradní díly definici dlouhodobého hmotného aktiva. Komponentní metodu odpisování je možno od roku 2010 používat i v České republice, nicméně ji účetní jednotky využívají pouze zřídka. V tabulce 8 je znázorněn odpis balicího stroje pomocí komponentní metody. Pořizovací cena stroje činí 750 tis. Kč. Pro účely výpočtu byla stanovena hodnota komponenty ve výši 220 tis. Kč, která představuje motor balicího stroje. Komponenta se bude odpisovat lineárně po dobu životnosti 5 let a následně se vymění. Stroj bude též odpisován lineárně, ale po dobu 10 let. Roční odpis se vypočte jako podíl pořizovací ceny a doby použitelnosti každé komponenty zvlášť. Výhodou komponentních odpisů je rozložení veškerých nákladů na majetek mezi jednotlivé roky odpisování, které mají vliv na hospodářský výsledek (HV) daného roku. Přehled nákladů je vyčíslen ve sloupci s názvem vliv na HV. Tento příklad je pouze ukáзка komponentního odpisování dlouhodobého hmotného majetku dle IAS/IFRS a jelikož účetní jednotka odpisuje tento stroj jako celek, též metodou lineárních odpisů, nebudou zde žádné rozdíly. S tímto příkladem s komponentními odpisy bude dále pracováno v kapitole 4.1.6, kde se projeví značné rozdíly mezi IFRS a ČÚL.

**Tabulka 8: Komponentní metoda s lineárními odpisy stroje a motoru dle IFRS v tis. Kč**

Rok	Balicí stroj			Motor k balicímu stroji			Vliv na HV
	PC	Roční odpis	ZC	PC	Roční odpis	ZC	
2016	530	53	477	220	44	176	-97
2017		53	424		44	132	-97
2018		53	371		44	88	-97
2019		53	318		44	44	-97
2020		53	265		44	0	-97
2021		53	212	220	44	176	-97
2022		53	159		44	132	-97
2023		53	106		44	88	-97
2024		53	53		44	44	-97
2025		53	0		44	0	-97

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

### IAS 23 – Výpůjční náklady

Společnost XY a.s. pořídila v průběhu roku 2017 nový výrobní stroj v pořizovací ceně 13 500 tis. Kč včetně vedlejších nákladů. Stroj bude využívat pro svoji podnikatelskou

činnost a rozhodla se koupit financovat pomocí investičního úvěru, který začala čerpat od 1.2.2017.

V souladu s IAS 23 smí účetní jednotka navýšit vstupní cenu stroje o úroky, které byly uhrazeny před zařazením stroje do užívání. Tuzemské právní předpisy, na rozdíl od předpisů mezinárodních, s otázkou kapitalizace neboli zahrnováním výpůjčních nákladů do vstupní ceny vůbec nepracují.

Pro vyčíslení rozdílů mezi IAS 23 a ČÚL je nejprve nutné vypočítat měsíční výši úroků, která se následně připočte do vstupní ceny stroje. Společnost XY a.s. uvedla stroj do užívání od 1.1.2018.

Tabulka 9 zobrazuje splátkový kalendář jednotlivých měsíčních splátek úvěru s rozdělením na částky představující výši úroků placených v příslušném kalendářním měsíci a částku, která se měsíčně započte na umoření aktuální výše jistiny úvěru. Hodnota úvěru byla sjednána na celkovou výši pořizovací ceny stroje, tedy 13 500 tis. Kč. Banka stanovila výši úroků z úvěru na 5% p. a. a měsíční splátka činí 400 tis. Kč.

Výše úroku připadajícího na příslušný kalendářní měsíc, je vypočtena jako součin hodnoty představující hodnotu zbývajících částky jistiny úvěru na konci předešlého kalendářního měsíce a roční úrokové sazby 5%, a tato hodnota je následně vydělena číslem 12, představující počet měsíců v kalendářním roce. Úmor, představuje částku, která se měsíčně započte na umoření výše jistiny úvěru, a která je vypočtena jako rozdíl celkové výše měsíční splátky a výše úroků placených v příslušném kalendářním měsíci. Jistina, představuje výši celkové zbývajících částky úvěru v příslušném kalendářním měsíci, která je vypočtena jako rozdíl částky v předešlém kalendářním měsíci a úmoru pro příslušný kalendářní měsíc.

**Tabulka 9: Splátková kalendář vč. výše měsíčního úroku z úvěru v Kč**

Splatnost	Splátka	Jistina	Úroková míra	Úrok	Úmor
		<b>13 500 000</b>			
28.02.2017	400 000	13 156 250	5%	56 250	343 750
31.03.2017	400 000	12 811 068	5%	54 818	345 182
30.04.2017	400 000	12 464 447	5%	53 379	346 621
31.05.2017	400 000	12 116 382	5%	51 935	348 065
30.06.2017	400 000	11 766 867	5%	50 485	349 515
31.07.2017	400 000	11 415 896	5%	49 029	350 971
31.08.2017	400 000	11 063 462	5%	47 566	352 434
30.09.2017	400 000	10 709 560	5%	46 098	353 902
31.10.2017	400 000	10 354 183	5%	44 623	355 377
30.11.2017	400 000	9 997 325	5%	43 142	356 858
31.12.2017	400 000	9 638 981	5%	41 656	358 344
<b>Celkem</b>	<b>4 400 000</b>			<b>538 981</b>	<b>3 861 019</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Pořizovací cena aktiva podle ČÚS činí 13 500 tis. Kč, jejíž součástí jsou náklady spojené s dopravou, balné, náklady na instalaci apod. Účetní jednotka se rozhodla stroj odepisovat lineárně po dobu jeho odhadnuté životnosti 10 let až do jeho nulové zůstatkové ceny. Roční odpis je vypočten jako podíl pořizovací ceny a doby životnosti.

Naproti tomu podle IFRS do pořizovací ceny stroje vstupují i úroky, které byly uhrazeny před aktivací stroje do užívání a to ve výši ve výši 538 981 Kč. Dále se pořizovací cena poníží o předpokládanou zbytkovou hodnotu 2 850 000 Kč, která byla stanovena na základě posouzení cen na trhu stejného výrobního stroje a roku výroby. Odpisová základna aktiva činí 11 188 981 Kč. Účetní jednotka si zvolila lineární metodu odpisování na základě času a to po dobu použitelnosti aktiva 10 let. U výpočtu odpisů dle IFRS nebude odepsána celková pořizovací cena aktiva, ale pouze výše odpisové základny. Roční odpis se vypočte jako podíl odpisové základny a doba použitelnosti.

V tabulce 10 jsou vyčísleny lineární odpisy výrobního stroje dle ČÚS a IFRS.



**Tabulka 10: Lineární odpisy výrobního stroje dle ČÚL a IFRS**

Rok	ČÚL		IFRS	
	Odpis	ZC	Odpis	ZC
2018	1 350 000,00	12 150 000,00	1 118 898,10	12 920 082,90
2019	1 350 000,00	10 800 000,00	1 118 898,10	11 801 184,80
2020	1 350 000,00	9 450 000,00	1 118 898,10	10 682 286,70
2021	1 350 000,00	8 100 000,00	1 118 898,10	9 563 388,60
2022	1 350 000,00	6 750 000,00	1 118 898,10	8 444 490,50
2023	1 350 000,00	5 400 000,00	1 118 898,10	7 325 592,40
2024	1 350 000,00	4 050 000,00	1 118 898,10	6 206 694,30
2025	1 350 000,00	2 700 000,00	1 118 898,10	5 087 796,20
2026	1 350 000,00	1 350 000,00	1 118 898,10	3 968 898,10
2027	1 350 000,00	0,00	1 118 898,10	2 850 000,00

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Základním rozdílem u výpočtu odpisů mezi IFRS a ČÚL je stanovení zbytkové hodnoty. U odpisů v IFRS vycházíme z odpisové základny, kterou tvoří rozdíl mezi pořizovací cenou a zbytkovou hodnotou. V ČÚL se nestanovuje zbytková hodnota aktiva. Z tabulky 11 je patrné, že v případě odpisů daných aktiv dle ČÚL došlo k jejich navýšení, čímž také dojde k výraznému vlivu na výsledek hospodaření, jelikož odpisy se vykazují do nákladů. Ve výkazu o úplném výsledku v IFRS za rok 2018 budou náklady o 231 101 Kč menší než ve výsledovce dle ČÚL.

**Tabulka 11: Rozdíly ve výpočtu odpisů dle ČÚL a IFRS za rok 2018**

Rok	Zůstatková cena ČÚL	Zbytková hodnota IFRS	Rozdíl v ZC	VH ČÚL	VH IFRS	Rozdíl v VH
2018	12 150 000,00	12 920 082,90	-770 082,90	-1 350 000,00	-1 118 898,10	-231 101,90

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

### IAS 17/IFRS 16 – Leasing

Společnosti XY a.s. se na konci roku 2017 porouchal multifunkční kotel pro výrobu sýrů, viz obrázek 4, a nebylo ho možné dále používat. Oprava by byla finančně náročná a vzhledem ke stáří kotle by se ani nevyplatila. Následně společnost analyzovala, zda je pro ni finančně výhodnější pořídit nový kotel anebo obstarat majetek prostřednictvím operativního leasingu.

**Obrázek 4: Multifunkční kotel pro výrobu sýrů**



Zdroj: <https://www.driml-napajacky.cz/>

Nakonec se společnost XY a.s. rozhodla pro operativní leasing. Účetní jednotka uzavřela smlouvu se společností ABC a sjednala dobu pronájmu nového kotle na 3 roky od 1.1.2018, přičemž odhadovaná životnost činí 5 let. Sýrařský kotel bude po skončení leasingu navrácen zpět pronajímateli. V případě poruchy je sjednána podmínka, že je povinností pronajímatele poruchu do 24 hodin opravit anebo obstarat náhradní kotel. Platby jsou hrazeny vždy na konci roku ve výši 180 tis. Kč. Ve smlouvě je rovněž sjednána opce na pronájem kotle na další 3 roky za 215 tis. Kč ročně. Společnost se domnívá, že sjednanou opci nevyužije, jelikož se jí jako nevýhodná.

Z pohledu ČÚL a IAS 17, operativní leasing představuje pouze vykazování splátek po celou dobu nájemního vztahu do nákladů. To znamená, že se v roce 2018 začne účtovat do provozních nákladů (518 – Služby) roční splátka ve výši 180 tis. Kč. Závazek plynoucí z uzavření nájemní smlouvy nebude zahrnutý do bilance společnosti XY a.s. stejně jako právo užívání. Evidenci si účetní jednotka vede pouze v podrozvahové evidenci. V příloze účetní závěrky společnost uvede pouze zmínku o budoucí hodnotě závazku z leasingu.

Velký zlom nastává od 1.1.2019, kdy vstupuje v platnost IFRS 16 a nahrazuje stávající IAS 17. Z pohledu nájemce nastávají velké změny. Již nemůže rozlišovat mezi

operativním a finančním leasingem a musí účtovat o každém leasingu jako aktivu a o souvisejícím závazku. Což se promítne do finančních výkazů, viz shrnutí v tabulce 12.

**Tabulka 12: Vykazování leasingů na straně nájemce dle IFRS 16**

Bilance	Výsledovka	Výkaz cash flow
aktivum = právo k užívání	odpisy	finanční činnost = splátky leasingových závazků
závazek = leasingové platby	finanční náklady = úrok	

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Jak již bylo řečeno, povinnosti stanovené standardem IFRS 16 nabývají účinnosti až od roku 2019, nicméně účetní jednotky mohly tuto novou úpravu leasingu využívat dobrovolně již před rokem 2019.

Nyní budou na stávající leasing účetní jednotky XY a.s. aplikována specifika dle IFRS 16. Nejdříve je nutné ke dni zahájení leasingu ocenit závazek ve výši současné hodnoty minimálních leasingových plateb. K tomu je důležité znát implicitní anebo přírůstkovou úrokovou míru. Implicitní úroková míra, není společnosti XY a.s. známa, a proto využije přírůstkovou úrokovou míru, kterou odhadla na základě toho, jakou úrokovou míru by dostala od banky, kdyby si na kotel vzala půjčku. Odhadnutá přírůstkovou úrokovou míra činí 8% p. a.

Dle vzorce níže, se vypočte čistá současná hodnota (ČSH) leasingových plateb, která se následně porovná s reálnou hodnotou kotle a použije se nižší z nich. Následně se z nižší hodnoty vypočte úrok ve výši 8%, který se odečte od leasingové splátky a získá se úmor, tedy částka, o kterou se snižuje závazek, viz tabulka 13. Vypočtená čistá současná hodnota leasingových plateb činí 463 877 Kč, zatímco reálná hodnota kotle byla oceněna na 580 000 Kč, dle tržní ceny. Použije se tedy nižší z nich a to ČSH.

$$\text{ČSH} = C / (1+i)^t$$

Kde:

C jsou leasingové platby

i je úroková míra

t je čas

**Tabulka 13: Výpočet ČSH leasingových plateb**

Rok	Splátky	Úmor	Úrok 8%	Závazek	ČSH leasingu
				<b>463 877</b>	
2018	180 000	142 890	37 110	320 988	166 667
2019	180 000	154 321	25 679	166 667	154 321
2020	180 000	166 667	13 333	0	142 890
<b>Celkem</b>	<b>540 000</b>	<b>463 877</b>	<b>76 123</b>		<b>463 877</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Ocenění závazku na počátku leasingu činí 463 877 Kč, což představuje i hodnotu práva k užívání aktiva. Lineární roční odpis tohoto práva je ve výši 154 625,67 Kč (463 877 Kč/3 roky).

Účetní jednotka má povinnost dle IFRS 16 v rozvaze vykázat právo užití kotle, které bude klasifikováno jako IAS 16 – Pozemky, stavby a zařízení a proti tomu vykáže finanční závazek z nájmu ve stejné výši 463 877 Kč. Dále se zaúčtuje do nákladů odpis ve výši 154 626 Kč a do finančních nákladů úrok v částce 37 110 Kč.

#### **4.1.5 Zásoby**

K rozvahovému dni společnost eviduje zásoby v celkové hodnotě 49 154 tis. Kč dle ČÚL. Zásoby tvoří materiál v celkové výši 22 916 tis. Kč, nedokončená výroba a polotovary za 732 tis. Kč, výrobky za 10 020 tis. Kč a zboží v hodnotě 15 486 tis. Kč. Účtování zásob je prováděno způsobem A evidence.

Zásoby nakupované jsou oceňovány v pořizovacích cenách, které zahrnují cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady, zejména dopravné a skladovací poplatky, pojistné a provize.

Zásoby vlastní činnosti oceňuje společnost XY a.s. vlastními náklady, které zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i část nepřímých nákladů, která se vztahuje k výrobě nebo k jiné činnosti.

Účetní jednotka účtuje výdaje zásob ze skladu ve standardních cenách a ke konci měsíce vykonává přecenění. Přecenění provádí porovnáním průměrných nákupních cen se standardními cenami a vzniklý rozdíl se zaúčtuje.

Tabulka 14 zobrazuje tvorbu 100% opravné položky, kterou společnost vytvořila k 31.12.2018 k zásobám, u kterých se předpokládá jejich nevyužití. Opravná položka se vztahuje na suroviny, konkrétně na Vitamin D a Tricalcium, které se přidávají

do vlastních výrobků. Tyto suroviny jsou v celkové hodnotě 2 276 tis. Kč a jsou více než rok nevyužity. Dále tvoří účetní jednotka 100% opravnou položku k režijnímu materiálu a obalu, u kterých se též předpokládá jejich nevyužití.

Účetní jednotka k 31.12.2018 netvořila opravnou položku ke zboží, jelikož na skladě nemá žádné zboží s ohroženou dobou záruky.

**Tabulka 14: Opravné položky k materiálu**

<b>Zásoby</b>	<b>Hodnota v tis. Kč</b>	<b>Opravná položka v tis. Kč</b>
Suroviny	2 276	2 276
Režijní materiál	3 511	3 511
Obaly	1 156	1 156
<b>Celkem</b>	<b>6 943</b>	<b>6 943</b>

Zdroj: vlastní zpracování, 2020 dle interních podkladů XY a.s., 2018

#### **4.1.5.1 Komparace zásob dle ČÚS a IAS/IFRS**

##### **IAS 2 – Zásoby**

V případě IFRS účetní jednotka rovněž použije pro ocenění nakoupených zásob pořizovací cenu a zásoby vlastní výroby ocenění vlastními náklady anebo čistou realizovatelnou hodnotu. Dle Dvořákové (2017, s. 188), čistá realizovatelná hodnota znamená hodnotu tržeb sníženou o dodatečné náklady potřebné k dokončení a o odhadované odbytové náklady.

V důsledku zastaralých zásob, které má účetní jednotka na skladě déle než rok, nebudou zásoby vykázány v plné výši, ale dojde k trvalému snížení hodnoty materiálu o 6 943 tis. Kč, stejně jako v ČÚL, viz tabulka 14.

Důležitým rozdílem mezi ČÚS a IFRS jsou významné náhradní díly. Účetní jednotka XY a.s. je eviduje ve svých skladových zásobách a to zejména k automobilům a strojům. Dle ČÚL tyto náhradní díly společnost řadí mezi zásoby a účtuje do spotřeby v okamžiku jejich použití. Náhradní díly mají většinou využití delší než jeden rok a přinášejí ekonomický užitek. Z toho důvodu budou díly ve významné výši v souladu s IAS/IFRS převykázány v rozvaze jako dlouhodobý hmotný majetek, který je předmětem standardu IAS 16 – Pozemky, stavby a zařízení.

Následující tabulka 15 zobrazuje lineární odpisy náhradního dílu a vyčíslení vlivu na výsledek hospodaření. Pracovní hlavice k výrobnímu stroji byla pořízena v lednu 2017 v pořizovací ceně ve výši 115 tis. Kč a předpokládaná doba využití byla stanovena na 5 let. Roční odpis činí 23 tis. Kč.

**Tabulka 15: Odpisy náhradního dílu v tis. Kč dle IFRS**

Rok	PC	Roční odpis	ZC	Vliv na HV
2017	115	23	92	-23
2018		23	69	-23
2019		23	46	-23
2020		23	23	-23
2021		23	0	-23

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Jak již bylo výše zmíněno, dle ČÚS společnost XY a.s. účtuje o náhradních dílech jako zásobách, které jsou aktivovány a promítnuty do nákladů v okamžiku jejich spotřeby. Pokud se vezme v potaz pracovní hlavice, která se v roce 2018 spotřebuje, v tu chvíli bude mít její hodnota vliv na hospodářský výsledek společnosti, neboť se do nákladů zaúčtuje celá pořizovací cena ve výši 115 tis. Kč. Zatímco pracovní hlavice v souladu s IAS/IFRS se odpisuje po dobu její životnosti a každý rok se její hodnota bude rozpouštět rovnoměrně do nákladů prostřednictvím odpisů ve výši 23 tis. Kč.

#### 4.1.6 IAS 37 – Rezervy

Společnost XY a.s. v účetní závěrce dle ČÚL eviduje rezervy ve výši 11 120 tis. Kč. Rezervy jsou tvořeny na soudní spor, na nevyčerpané dovolené zaměstnanců a na opravu dlouhodobého majetku.

##### 4.1.6.1 Komparace rezerv dle ČÚS a IAS/IFRS

Zásadním rozdílem mezi ČÚS a IAS/IFRS je, že dle českých předpisů je povolena tvorba rezervy na dlouhodobý hmotný majetek, zatímco v IFRS je tvorba zakázána, jelikož nesplňuje podmínky pro vykázání rezervy. Nyní bude znovu využit příklad z tabulky 8 z kapitoly 4.1.4.1 pro komparaci tvorby rezervy dle ČÚL.

Účetní jednotka XY a.s. tvoří rezervu na dlouhodobý hmotný majetek dle ČÚL. Konkrétně se jedná o balicí stroj z roku 2016 v pořizovací hodnotě 750 tis. Kč. Doba využití motoru

je stanovena na 5 let. Dle ČÚL je tvořena rezerva na opravu stroje 3 roky před výměnou motoru v celkové výši 220 tis. Kč, viz tabulka 16.

**Tabulka 16: Tvorba rezervy k dlouhodobému hmotnému majetku dle ČÚL v tis. Kč**

Rok	Balicí stroj			Motor k balicímu stroji			Vliv na HV
	PC	Roční odpis	ZC	tvorba rezervy	rozpuštění rezervy	výměna motoru	
2016	750	75	675				-75
2017		75	600				-75
2018		75	525	73			-148
2019		75	450	73			-148
2020		75	375	73			-148
2021		75	300		220	220	-75
2022		75	225				-75
2023		75	150				-75
2024		75	75				-75
2025		75	0				-75

Zdroj: vlastní zpracování, 2020

Při porovnání výsledků obou příkladů výše (tabulka 8 a tabulka 16), lze stanovit, z jakého důvodu se v IFRS neuznávají rezervy na dlouhodobý hmotný majetek. Pokud účetní jednotka tvoří rezervu na opravu dlouhodobého hmotného majetku, je to známka toho, že nemá správně stanoveny odpisy. Dle ČÚS se rezerva na výměnu motoru projeví v nákladech jen v letech tvorby této rezervy, která bude mít značný vliv na výsledek hospodaření. Oproti tomu metoda komponentního odpisování dle IFRS dokáže veškeré náklady rozdělit rovnoměrně po celou dobu odpisování, čímž se zabrání zkreslení nákladů a hospodářského výsledku.

Závěrem lze říci, že využití komponentního odpisování by bylo pro společnost XY a.s. výhodnější, jelikož použití komponentního odpisování podává věrnější a poctivější obraz o účetní jednotce a o hospodářském výsledku společnosti a naopak vykazování rezerv dle ČÚL může vést ke zkreslení hospodářského výsledku, protože ji účetní jednotka nemusí v konečné fázi ani využít.

K 31. 12. 2018 má společnost v rozvaze více druhů rezerv, které jsou v bilanci dle ČÚL uvedeny pod položkou „ostatní rezervy“ ve výši 11 120 tis. Kč z toho 10 290 tis. Kč na nevyčerpané dovolené a daň z příjmů fyzických osob, včetně pojištění a 2 686 tis. Kč na soudní spor. Rezerva na nevyčerpané dovolené stejně jako rezerva na dlouhodobí

hmotný majetek dle IFRS nemohou být vykazovány. IAS 37 v odst. 11 uvádí, že nevyčerpaná dovolená by se měla časově rozlišit do závazků, tedy vykázaná jako dohadná položka. Zatímco rezervu na soudní spor dle IFRS může účetní jednotka vytvořit až v okamžiku, kdy již závazek pravomocně existuje. K 31.12.2018 nebyl rozsudek soudu vyneseno a spor stále probíhá. Výsledek soudního sporu není dostatečně pravděpodobný, proto společnost XY a.s. dle IFRS rezervu vykáže jako podmíněný závazek. Tento závazek se nepromítne do rozvahy, ale pouze se o něm účetní jednotka zmíní v příloze.



## 5 Výsledky a diskuse

Pokud účetní jednotka implementuje standardy IAS/IFRS, v účetnictví společnosti nastanou nové situace oproti ČÚS, které jsou zapotřebí vyřešit a správně se v nich zorientovat.

### 5.1 Zhodnocení účetní závěrky společnosti XY a.s. dle ČÚL a IAS/IFRS

Na základě výkazů účetní jednotky XY a.s. budou postupně zhodnoceny jednotlivé položky dle ČÚL a IAS/IFRS a následně budou analyzovány rozdíly ve vykazování, které byly identifikovány v předchozí kapitole 4.

#### 5.1.1 Rozvaha

Rozvaha je jedním z nejdůležitějších výkazů účetní závěrky. Dle ČÚS má tento výkaz přesně definovanou podobu, na rozdíl od IAS/IFRS, dle které nemá jednoznačně definovaný formát. V IFRS jsou stanoveny pouze minimální požadavky na obsah rozvahy. Dle ČÚS má bilance poměrně obsáhlý výkaz, v IFRS většinou obsahuje pouze pár řádků, které jsou dále rozvedeny v příloze účetní závěrky. Bilance společnosti bude v následující podkapitole podrobně rozebrána.

Vzhledem k velikosti účetní jednotky XY a.s. a objemu dat v účetnictví by bylo velice náročné provést transformaci rozvahy podle ČÚL do IFRS. V tabulce 17 je alespoň vytvořen převodový můstek rozvahy. U každé položky bilance je označení mezinárodního standardu, podle kterého dochází k úpravě dané položky. Platný seznam IAS/IFRS je v příloze č. 1. Nejvýznamnější rozdíly v rozvaze mezi ČÚL a IFRS by se promítly u položek dlouhodobého majetku, zásob, rezerv, odložené daně a výsledku hospodaření.

**Tabulka 17: Převodový můstek – rozvaha**

ROZVAHA v plném rozsahu ke dni 31.12.2018 (v celých tisících Kč)	Běžné období			XY a.s.
	Brutto	Korekce	Netto	Příklady relevantních standardů
AKTIVA CELKEM	564 174	-262 066	302 108	
POHLEDÁVKY ZA UPSANÝ ZÁKLADNÍ KAPITÁL				IAS 32, IFRS 7, IFRS 9
STÁLÁ AKTIVA	346 791	-261 477	85 314	

<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	145 492	-141 323	4 169	<b>IFRS 16</b>
Ocenitelná práva	145 492	-141 323	4 169	
Software	74 199	-70 030	4 169	<b>IAS 38, IAS 36</b>
Ostatní ocenitelná práva	71 293	-71 293		<b>IAS 38, IAS 36</b>
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	201 299	-120 154	81 145	
Pozemky a stavby	84 997	-50 210	34 787	
Pozemky	243		243	<b>IAS 16, IAS 40, IAS 36</b>
Stavby	84 754	-50 210	34 544	<b>IAS 16, IAS 40, IAS 36</b>
Hmotné movité věci a jejich soubory	111 434	-69 944	41 490	<b>IAS 16, IAS 20, IAS 36, IFRS 16</b>
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	4 868	0	4 868	<b>IFRS 9, IFRS 7, IFRIC 22, IAS 32</b>
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	4 868		4 868	<b>IAS 16, IAS 23, IAS 40, IAS 36</b>
<b>OBĚŽNÁ AKTIVA</b>	<b>216 103</b>	<b>-589</b>	<b>215 514</b>	
<b>Zásoby</b>	49 154	-7	49 147	
Materiál	22 916	-7	22 909	<b>IAS 2, IAS 16</b>
Nedokončená výroba a polotovary	732		732	<b>IAS 2, IFRS 15</b>
Výrobky a zboží	25 506	0	25 506	
Výrobky	10 020		10 020	<b>IAS 2, IFRS 15</b>
Zboží	15 486		15 486	<b>IAS 2</b>
<b>Pohledávky</b>	154 630	-582	154 048	
<b>Dlouhodobé pohledávky</b>	319	0	319	
Pohledávky ostatní	319	0	319	
Dlouhodobé poskytnuté zálohy	319		319	<b>IFRS 9, IFRS 7</b>
<b>Krátkodobé pohledávky</b>	154 311	-582	153 729	
Pohledávky z obchodních vztahů	144 276	-582	143 694	<b>IFRS 9, IFRS 7</b>
Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	2 368		2 368	<b>IFRS 9, IFRS 7, IAS 24</b>
Pohledávky - ostatní	7 667	0	7 667	
Stát - daňové pohledávky	1 280		1 280	<b>IAS 12</b>
Krátkodobé poskytnuté zálohy	180		180	<b>IFRS 9, IFRS 7, IFRIC 22, IAS 32</b>
Dohadné účty aktivní	5 792		5 792	<b>IFRS 9, IFRS 7</b>
Jiné pohledávky	415		415	<b>IFRS 9, IFRS 7, IAS 32</b>
<b>Peněžní prostředky</b>	12 319	0	12 319	
Peněžní prostředky na účtech	12 319		12 319	<b>IAS 7, IFRS 9, IFRS 7</b>
<b>ČASOVÉ ROZLIŠENÍ AKTIV</b>	<b>1 280</b>	<b>0</b>	<b>1 280</b>	
Náklady příštích období	1 280		1 280	<b>IAS 32, koncepční rámec, IAS 1</b>
<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>302 108</b>			
<b>VLASTNÍ KAPITÁL</b>	<b>160 973</b>			
<b>Základní kapitál</b>	152 000			
Základní kapitál	152 000			<b>IAS32, IFRS 7, IFRS 9</b>
<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>	981			

Nerozdělený zisk nebo neuhrazená ztráta minulých let	981	IAS 32
<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)</b>	7 992	
<b>CIZÍ ZDROJE</b>	<b>141 135</b>	
<b>Rezervy</b>	11 120	
Ostatní rezervy	11 120	IAS 37, IAS 16
<b>Závazky</b>	130 015	
<b>Dlouhodobé závazky</b>	433	
Odložený daňový závazek	433	IAS 12
<b>Krátkodobé závazky</b>	129 582	
Závazky z obchodních vztahů	81 487	IFRS 9, IFRS 7
Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	13	IFRS 9, IFRS 7, IAS 24
Závazky - ostatní	48 082	
Závazky k zaměstnancům	5 064	IAS 19
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	2 816	IAS 32
Stát - daňové závazky a dotace	6 787	IAS 12
Dohadné účty pasivní	33 228	IFRS 9, IFRS 7
Jiné závazky	187	IFRS 9, IFRS 7, IAS 32

Zdroj: vlastní zpracování, 2020 dle interních podkladů XY a.s., 2018 a KAČR, 2020

### 5.1.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek společnosti XY a.s. tvoří 27% z celkových aktiv, přičemž zahrnuje stavby, pozemky a hmotné movité věci a jejich soubory.

Společnost XY a.s. pro svoji podnikatelskou činnost využívá výrobní závod s pozemkem, který má na Moravě. Dále vlastní kanceláře v Praze, kde sídlí komerční zastoupení společnosti. Pozemky účetní jednotka neodepisuje, což je shodné s IFRS. Stavby a pozemky, které společnost vlastní využívá pouze pro svoji podnikatelskou činnost a nepředpokládá prodej těchto aktiv ani jejich pronájem, budou tedy v souladu s IFRS 16 – Pozemky, stavby a zařízení vykázány ve stejné výši.

Rozdíl však bude u hmotných movitých věcí a jejich souborů. V podkapitole 4.1.4.1 byl identifikován rozdíl u prvotního ocenění nově pořízeného stroje, který je financován pomocí investičního úvěru. Dle ČÚS účetní jednotka nesmí úroky z úvěrů, které se vztahují k pořízení tohoto stroje, kapitalizovat do rozvahy. Úroky účtuje přímo do nákladů. Zatímco dle IFRS zaplacené úroky navýší pořizovací cenu stroje, kterou následně účetní jednotka aktivuje do bilance.

Další rozdíl mezi ČÚS a IFRS je vykazování drobného hmotného majetku, který účetní jednotka XY a.s. účtuje rovnou do spotřeby. Zatímco podle IFRS se tato aktiva vykážou jako dlouhodobá hmotná aktiva, neboť jejich doba použitelnosti je delší než 1 rok a budou se odpisovat.

Významnou změnu v rozvaze též způsobí operativní leasing při komparaci IFRS 16, který si účetní jednotka sjednala od 1.1.2018. Jelikož aktiva nabytá formou leasingu se dle IFRS 16 vykazují jako hmotný majetek v účetní závěrce nájemce, zatímco v tuzemských předpisech se účtuje pouze leasingová splátka do nákladů a na leasing je nahlíženo pouze jako na službu.

Ve vztahu k odpisům, IFRS upřednostňuje komponentní odpisování dlouhodobého majetku, kdy se odpisují jednotlivé komponenty zvlášť. Tato metoda odpisování je možná i v českém legislativě. Nicméně není tak hojně využívána. Společnost XY a.s. využívá lineární a zrychlenou metodu pro odpisy svého hmotného majetku. Dle IFRS se odpisuje majetek s určitou dobou použitelnosti do zbytkové hodnoty aktiva, přičemž v české legislativě tento pojem není definován.

#### **5.1.1.2 Dlouhodobý nehmotný majetek**

Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti XY a.s. tvoří 28% z celkových aktiv a zahrnuje softwary a ochranné známky, na které má XY a.s. výlučná práva při jejich užívání a je zapsána do rejstříku.

Softwary účetní jednotka identifikovala jako nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu a nevzniká žádný nesoulad mezi ČÚL a IFRS. Ochranné známky dle ČÚS účetní jednotka odpisuje lineárně. Podle IFRS se místo odpisů tyto známky testují na snížení hodnoty minimálně každoročně. Případná ztráta je zachycena ve výsledku hospodaření běžného roku.

#### **5.1.1.3 Zásoby**

Účetní jednotka eviduje ve své bilanci dle ČÚL stav zásob k rozvahovému dni ve výši 49 147 tis. Kč z toho tvoří 47% materiál a zbylých 53% výrobky a zboží.

Rozdíl ve vykazování zásob společnosti XY a.s. dle IFRS a ČÚL byl zjištěn v účtování náhradních dílů. Účetní jednotka zařazuje náhradní díly jako nakoupený materiál do zásob

a účtuje do spotřeby v okamžiku jejich použití, zatímco dle IFRS významné náhradní díly s dobou použitelnosti delší než jeden rok budou uvedeny jako hmotný majetek, tedy komponenta, která se odpisují. Tato skutečnost představuje pro účetní jednotku nutnost překlasifikování náhradních dílů do dlouhodobého hmotného majetku, konkrétně IAS 16 – Pozemky, stavby a zařízení.

#### **5.1.1.4 Pohledávky**

Pohledávky s dobou splatnosti delší než 5 let činí k 31. 12. 2018 319 tis. Kč. Titulem pro vznik dlouhodobých pohledávek jsou poskytnuté zálohy.

Krátkodobé pohledávky společnosti, představují pohledávky se splatností kratší než 1 rok a v brutto hodnotě činí 154 311 tis. Kč. Značnou část tvoří krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů. K těmto pohledávkám, konkrétně z obchodních vztahů, účetní jednotka tvoří opravnou položku ve výši 582 tis. Kč. Ta představuje standardní nástroj naplňující účetní zásadu opatrnosti, který slouží k vyjádření přechodného snížení hodnoty majetku. Jedná se o nepřímou korekci účtovanou samostatně na jiném účtu, než kde je evidováno problémové aktivum. Dle IFRS 9 je též možné tvořit opravné položky k pohledávkám na základě snížení hodnoty a zaúčtování následného znehodnocení.

Součástí krátkodobých pohledávek je i pohledávka ve skupině vůči společnosti XY S.A. ve výši 2 368 tis. Kč, která je vykázána jako pohledávka vůči ovládající osobě. V IFRS tato půjčka podléhá úpravě dle IAS 24.

Účetní jednotka dále eviduje pohledávku vůči Finančnímu úřadu za žádost o vrácení DPH ve výši 22 tis. Kč. Hodnota je zanedbatelná, nicméně tato pohledávka spadá pod úpravu IAS 12 – Daně ze zisku.

Ostatní pohledávky budou uznány v plné výši, jelikož splňují definici pohledávek podle IFRS.

#### **5.1.1.5 Krátkodobý finanční majetek**

K 31. 12. 2018 má společnost peněžní prostředky v hodnotě 12 319 tis. Kč vedené na bankovních účtech. Účetní jednotka provádí transakce v cizích měnách prostřednictvím bankovního účtu, jelikož jejími partnery je řada zahraničních zákazníků. Účetní závěrka dané společnosti musí být vykázána v souladu s českými účetními předpisy výhradně

v české měně a proto účetní jednotka provedla přepočtení cizí měny kurzem devizového trhu dle České národní banky k 31.12.2018. V IFRS mohou být výkazy i v jiné měně, na rozdíl od ČÚS.

Vykazovaný finanční majetek společnosti dle ČÚL je v souladu s požadavky IFRS, tudíž nebude provedena žádná změna a budou uznány v plné výši.

#### **5.1.1.6 Časové rozlišení aktivní**

Účetní jednotka ve své rozvaze eviduje časové rozlišení, konkrétně se jedná o náklad příštích období ve výši 1 280 tis. Kč. V případě společnosti XY, a.s., jde o peněžní prostředky, které budou zachyceny jako náklad až v následujícím účetním období. Jedná se o platby za energii, vodu a pojištění osobních automobilů a strojů. Z hlediska IFRS budou vykázány jako ostatní krátkodobé pohledávky.

#### **5.1.1.7 Vlastní kapitál**

Základní kapitál společnost XY a.s. vykazuje ve výši zapsané v obchodním rejstříku Krajského soudu v Brně a skládá se ze 152 ks kmenových akcií na jméno v listinné podobě ve jmenovité hodnotě 1 000 tis. Kč. Akcie jsou plně upsané a splacené.

Jak již bylo zmíněno, akcie tvořící základní kapitál, jsou plně splacené, tudíž společnost nevykazuje žádné pohledávky za upsaný základní kapitál a při převodu účetní závěrky dle mezinárodních standardů, nedojde k žádným změnám.

Podle koncepčního rámce je vlastní kapitál považován za základní prvek výkazu o finanční situaci a vždy se musí vykázat, neboť vlastní kapitál představuje zbytkovou část aktiv po odečtení všech závazků.

#### **5.1.1.8 Výsledek hospodaření minulých let**

V hospodářském výsledku minulých let vykazuje společnost XY a.s. zisk ve výši 981 tis. Kč, který byl převeden na nerozdělený zisk minulých let v plné výši.

Při sestavení výkazu dle IFRS by byl nerozdělený zisk minulých let vykázán beze změny.

#### **5.1.1.9 Výsledek hospodaření běžného období**

K datu účetní závěrky 31.12.2018 dosáhl podnik výsledku hospodaření běžného účetního období ve výši 7 992 tis. Kč.

Výsledek hospodaření se bude v IFRS lišit. Tuto změnu způsobí zejména leasing, jelikož účetní jednotka musí aktivovat do dlouhodobého majetku právo na užívání daného aktiva a vypočítat odpisy, které účtuje do nákladů, což má vliv na výsledek hospodaření v daném roce. Dále jsou do finančních nákladů účtovány úroky z leasingových splátek. V kapitole 4.1.4 byl uveden pouze jeden příklad leasingu, nicméně pokud bude mít společnost uzavřených více smluv, může to mít významný dopad na výsledek hospodaření oproti ČÚL. Další změny, které byly identifikovány v předchozích kapitolách a mají vliv na hospodářský výsledek, jsou ztráta ze snížení hodnoty ochranných známek a odpisy dlouhodobého hmotného majetku.

#### **5.1.1.10 Rezervy**

Účetní jednotka eviduje k rozvahovému dni rezervy ve výši 11 120 tis. Kč, které tvoří rezervu na soudní spor, rezervu na nevyčerpané dovolené zaměstnanců a rezervu na opravu dlouhodobého majetku.

Položka rezerv by se dle IFRS ve výkazu lišila. Například rezerva na dlouhodobý hmotný majetek je v IFRS zakázána a je nahrazena komponentním přístupem. Rezerva na dovolené by se vykazovala do časového rozlišení a rezerva na soudní spor by nebyla tvořena vůbec, jelikož ještě nebyl vydán pravomocný rozsudek a není jisté, zda společnosti vznikne závazek.

#### **5.1.1.11 Závazky**

Závazky podniku jsou ve výši 130 015 tis. Kč, z nichž 1% tvoří dlouhodobé závazky a zbylých 99% krátkodobé závazky.

Dlouhodobé závazky mají hodnotu 433 tis. Kč a tvoří je odložený daňový závazek. Ten představuje výši daně z příjmů, kterou bude muset společnost uhradit v budoucích obdobích z titulu těchto přechodných rozdílů.

Odložená daň bude v IFRS rozdílná, neboť na ni mají velký vliv odpisy a rezervy, které podle analýzy v předchozích kapitolách byly rozdílné. V IFRS musí být též dlouhodobé závazky oceněny současnou hodnotou, za použití běžné tržní úrokové míry, zatímco v ČÚL se současná hodnota vůbec nevyužívá.

Krátkodobé závazky činí 129 582 tis. Kč, z nichž 81 487 tis. Kč představují závazky z obchodních vztahů. Krátkodobé pohledávky dále obsahují jiné závazky, zahrnující závazek vůči pojišťovně za zákonné pojištění odpovědnosti zaměstnavatele. Dále také závazky z titulu pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a veřejného zdravotního pojištění, přičemž se nejedná o pojištění po splatnosti.

Podnik vykazuje závazek vůči Finančnímu úřadu, konkrétně se jedná o úhradu daně z příjmu fyzických osob a priznání k DPH za prosinec 2018.

V IFRS je dále nutné zohlednit leasing a to zejména rozlišení splátek na krátkodobý a dlouhodobý závazek. V ČÚL se operativní leasing do rozvahy vůbec nepromítne.

#### **5.1.1.12 Časové rozlišení aktivní**

Společnost vykazuje dohadné položky aktivní z titulu nevyfakturované dodávky zboží a materiálu, což bude shodné i v IFRS.

#### **5.1.2 Výkaz zisku a ztráty**

Výkaz zisku a ztráty je povinnou součástí účetní jednotky, který byl zpracován k datu účetní závěrky, tedy k 31.12.2018. Výkaz prezentuje, jak v daném účetním období podnik hospodařil, jak vysokých tržeb dosáhl ze své podnikatelské činnosti a v jaké výši vynaložil náklady, aby mohl fungovat. V závěru výsledovky je uvedeno, jakého výsledku hospodaření v daném účetním období společnost dosáhla. Jak již bylo zmíněno u rozvahy, transformace výkazu zisku a ztráty do IFRS by bylo velice náročné a opět byl vypracován převodový můstek, viz tabulka 18. Nicméně na základě porovnaných dat z předchozích kapitol, lze zhodnotit, že výkaz o úplném výsledku hospodaření dle IFRS bude v rozdílné výši. Vliv na vykazované položky bude mít zejména leasing. Úroky z leasingu se vykážou do nákladových úroků a splátky do provozních nákladů (výkonová spotřeba). Další rozdílná výše bude způsobena odpisy a ztrátou ze snížení hodnoty aktiva. Tyto změny



budou mít též vliv při výpočtu daně z příjmů právnických osob a odložené daně, které budou tím pádem také v jiné výši.

**Tabulka 18: Převodový můstek – výkaz zisku a ztráty**

ROZVAHA v plném rozsahu ke dni 31.12.2018 (v celých tisících Kč)		XY a.s.
	Běžné účetní období	Příklady relevantních standardů
<b>Tržby z prodeje výrobků a služeb</b>	425 870	<b>IFRS 15</b>
<b>Tržby za prodej zboží</b>	811 466	<b>IFRS 15</b>
<b>Výkonová spotřeba</b>	1 140 485	
Náklady vynaložené na prodané zboží	623 458	<b>koncepční rámec, IAS 1</b>
Spotřeba materiálu a energie	262 980	<b>koncepční rámec, IAS 1</b>
Služby	254 047	<b>IFRS 16, IFRS 15</b>
<b>Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)</b>	-1 891	
<b>Osobní náklady</b>	114 626	
Mzdové náklady	85 326	<b>IAS 19</b>
Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	29 300	
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	27 280	<b>IAS 19</b>
Ostatní náklady	2 020	<b>IAS 19</b>
<b>Úpravy hodnot v provozní oblasti</b>	16 129	
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	16 143	
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16 143	<b>IAS 16, IAS 38, IAS 40</b>
Úpravy hodnot zásob	-14	<b>IAS 2</b>
<b>Ostatní provozní výnosy</b>	58 480	
Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	171	<b>IAS 1</b>
Tržby z prodaného materiálu	653	<b>IAS 1</b>
Jiné provozní výnosy	57 656	<b>IAS 1</b>
<b>Ostatní provozní náklady</b>	2 763	
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	94	<b>IAS 1</b>
Prodaný materiál	666	<b>IAS 1</b>
Daně a poplatky	70	<b>IAS 1</b>
Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	-848	<b>IAS 37</b>
Jiné provozní náklady	2 781	<b>IAS 1</b>
<b>Provozní výsledek hospodaření (+/-)</b>	<b>23 704</b>	
<b>Výnosové úroky a podobné výnosy</b>	257	

Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	257	IAS 27
<b>Nákladové úroky a podobné náklady</b>	82	
Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	82	IFRS 9
<b>Ostatní finanční výnosy</b>	278	
<b>Ostatní finanční náklady</b>	12 769	
<b>Finanční výsledek hospodaření (+/-)</b>	-12 316	
<b>Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)</b>	11 388	
<b>Daň z příjmů</b>	3 396	
Daň z příjmů splatná	3 204	IAS 12
Daň z příjmů odložená (+/-)	192	IAS 12
<b>Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)</b>	7 992	
<b>Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)</b>	7 992	
<b>Čistý obrat za účetní období</b>	1 296 351	

Zdroj: vlastní zpracování, 2020 dle interních podkladů XY a.s., 2018 a KAČR, 2020

### 5.1.3 Výkaz o změně vlastního kapitálu a cash flow

Další povinnou součástí účetní závěrky jak dle ČÚL, tak i sestavené podle IFRS jsou výkazy o změně vlastního kapitálu a peněžních tocích. Ve vztahu k výkazu o změně vlastního kapitálu mají účetní jednotky dle obou legislativ poměrně volnost při jeho sestavování. Sestavování výkazu o peněžních tocích dle IFRS a ČÚL se téměř neodlišuje. Identifikovaný rozdíl v případě účetní jednotky byl způsobený v cash flow dle IFRS leasingem, respektive úroky, které se vykážou jako finanční náklad a leasingovými platbami v současné hodnotě leasingové splátky.

### 5.1.4 Příloha

Příloha neboli komentář k účetní závěrce je velice důležitou součástí účetní závěrky dle obou legislativ, ačkoliv v IFRS je poměrně obsáhlejší, neboť je klíčovým zdrojem informací vysvětlujících výkazy. Na rozdíl od přílohy ČÚL, má mnohem detailnější a náročnější požadavky na obsah přílohy. V praktické části nebyla vypracována příloha dle IFRS.

## 5.2 Shrnutí výhod a nevýhod ve vykazování dle IFRS a ČÚL pro společnost XY a.s.

Společnost XY a.s. je součástí mezinárodní skupiny XY a její mateřská společnost, sídlící ve Francii, sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS. Implementace IFRS

ve společnosti XY a.s. by představovala výhodu jednotného vykazování a ulehčila by se tím příprava a ověření konsolidované účetní závěrky mateřské společnosti. Harmonizace účetnictví a finančního výkaznictví by jistě přinesla společnosti větší prestiž na mezinárodním trhu anebo při rozšíření mezinárodních obchodních vztahů. Srovnatelnost výkaznictví zabezpečí zjednodušení provedení finančních analýz, sníží chybovost a vyloučí další nejasnosti, což představuje výhodu pro zahraniční akcionáře, investory či obchodní partnery. Dalším pozitivem je, že účetní závěrka sestavená podle IFRS odráží přesnější a podrobnější informace a finanční situaci účetní jednotky, což může pomoci k snazšímu získání úvěru u bankovních institucí. Také v případě, kdyby se účetní jednotka ucházela o zahraniční zakázku je vykazování dle IFRS ve výběrovém řízení často podmínkou. Možno konstatovat, že implementace IFRS zvyšuje konkurenceschopnost účetní jednotky. Mezi další výhody mezinárodních standardů účetního výkaznictví patří například také důraz kladený na správné vykazování v reálných hodnotách, které co nejpřesněji odráží současnou ekonomickou situaci společnosti, která svá aktiva přeceňuje na reálnou hodnotu, čímž se zvýší částky v bilanci.

Přechod na IFRS představuje i značné nevýhody. Například pro vedení společnosti XY a.s. je srozumitelnější řídit se podle lokálních pravidel ČÚL, na která jsou již zvyklí. Pro účetní či pracovníky provádějící dohled nad účetnictvím, by byly při zavedení IFRS kladeny vysoké kvalifikační požadavky, což představuje zvýšení nákladů společnosti a také časovou náročnost pro zaměstnance, jelikož je nutná znalost jednotlivých standardů IFRS a terminologie. Nevýhodou IFRS také je, že k některým situacím neposkytuje žádné konkrétní instrukce. V mezinárodním účetnictví není nijak zmíněn například nedokončený dlouhodobý majetek, stravenky ani DPH. Navíc by byla společnost nucena při vykazování podle IFRS, vést paralelní účetnictví, které je řízeno podle ČÚL. To je způsobeno zejména kvůli daňovým účelům, neboť podkladem pro zdanění je hospodářský výsledek sestavený v souladu s lokální účetní legislativou. Vykazování dle IFRS vyžaduje v rámci účetní závěrky zveřejňovat mnohem podrobnější a obsáhlejší informace, než požaduje ČÚL, z čehož plyne další nevýhoda kvůli náročnosti.

Dalším negativem anebo pro některé účetní jednotky pozitivem je, že se IFRS nezabývá účtováním, nepředepisuje žádné účty, postupy anebo formality, ale zabývá se především rozpoznáváním, měřením a vykazováním, a místo předepsaného formuláře vyžaduje

zprávu, jejíž struktura a obsah odráží specifickou povahu každé společnosti. Účtování dle IFRS zakázáno není.

Implementace IFRS účetní jednotkou by byla velmi náročná, avšak vedení společnosti XY a.s. shledává diplomovou práci jako přínosnou a se stanovenými závěry souhlasí. Přechod na vykazování podle IFRS do budoucna nevylučuje.

## 6 Závěr

Cílem práce bylo zhodnocení účetní závěrky a kvality vykazovaných účetních informací vybrané společnosti dle české právní úpravy a mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, identifikace problémových oblastí a nejvýznamnějších rozdílů při zavádění IAS/IFRS v dané společnosti, zpracování návrhů řešení pro dané oblasti a určení výhod a nevýhod vykazování podle obou přístupů.

Diplomová práce se v teoretické části zabývala porovnáním mezinárodních standardů účetního výkaznictví a českou účetní legislativou. Tato problematika vyplývá především z harmonizace účetnictví, kde dochází k sjednocování účetních metod, postupů a principů. Obchodní společnosti, které jsou emitenty cenných papírů a jsou registrované na burze cenných papírů, mají povinnost sestavovat účetní závěrku dle IFRS. Ostatní účetní jednotky mohou využívat IFRS dobrovolně.

Část práce se též zabývala českou legislativní úpravou účetnictví. Dle ČÚL, účetní závěrka podává komplexní informace o hospodaření účetní jednotky a je výsledkem veškerých prací za celé účetní období. Společnost XY a.s. je povinna vést své účetnictví tak, aby sestavená účetní závěrka podávala poctivý a věrný obraz o aktivech, pasivech, nákladech, výnosech a v neposlední řadě o výsledku hospodaření. Společnost XY a.s. má povinnost ověření účetní závěrky auditorem, která zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a přílohu.

Praktická část vycházela z teoretických poznatků, kde byla provedena analýza a komparace vybraných položek, které byly identifikovány jako rozdílné. Zvolené oblasti představovaly dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek a jeho odpisy, leasing, zásoby a rezervy. Rozdíly plynoucí z těchto oblastí byly následně podrobně rozebrány, aby mohly být zjištěny změny v hodnotách, které mají vliv na účetní výkazy. Každá oblast byla podrobena analýze, z které vyplynulo, zda splňuje požadavky pro vykazování dle IFRS či nikoliv. Změny byly vyčísleny na konkrétních příkladech a zhodnoceny v souladu s ČÚL a IFRS.

Významné odlišnosti ve společnosti, které měly vliv na účetní výkazy, představovaly leasingy. Podle českých právních předpisů účetní jednotka nezohledňuje operativní leasing v rozvaze, pouze účtuje splátky do nákladů. V IFRS od 1.1.2019 vešel v platnost nový standard IFRS 16, který nahradil IAS 17 a přinesl zásadní změny. Společnosti skončila

možnost klasifikovat leasing jako operativní a musela účtovat o každém leasingu jako aktivu. Tato změna přinesla podstatný vliv na účetní výkazy, jelikož došlo k přesunu aktiv i závazků z operativního leasingu z podrozvahové evidence do rozvahy. V rámci výsledovky se pak náklady z provozních přesunuly do odpisů a finančních nákladů. Další rozdíl byl identifikován u nehmotného aktiva, konkrétně ochranných známek, které účetní jednotka dle ČÚL oceňuje na reálnou hodnotu a každoročně přeceňuje, zatímco dle IFRS použila impairment test neboli test na snížení hodnoty aktiva. Ztráta z přecenění se zachytila ve výsledovce. Další rozdíl nastal u aktivace úroků z úvěrů do pořizovací ceny majetku, ČÚL tuto možnost nepřipouští a úroky se účtují pouze do nákladů, zatímco v IFRS se tyto náklady aktivují do pořizovací ceny aktiva. Významný rozdíl v oblasti zásob mezi ČÚL a IFRS tvořily významné náhradní díly dlouhodobé povahy. Účetní jednotka je podle českých standardů klasifikovala jako zásoby, avšak v IFRS tvoří součást dlouhodobých aktiv a odpisují se, což mělo vliv na výsledek hospodaření. Další odlišnosti byly zachyceny u rezerv. Účetní jednotka tvoří rezervu na dlouhodobý hmotný majetek, kterou ČÚS povolují, ale IFRS nikoliv. Rezervu na soudní spor společnost dle IFRS vykázala pouze jako podmíněný závazek, který nezohlednila v rozvaze, ale pouze se o něm zmínila v příloze účetní závěrky. Podle ČÚS tuto rezervu společnost uvedla v rozvaze v závazcích. Drobný hmotný majetek dlouhodobé povahy účtuje společnost dle tuzemských předpisů rovnou do nákladů, přičemž v IFRS tento majetek překlasifikovala v rozvaze do dlouhodobých aktiv a následně ho začala odpisovat, což způsobilo rozdíl ve výkazech. Výpočty odpisů podle IFRS a ČÚL způsobily též diferenci, jelikož podle IFRS se majetek odpisuje do výše zbytkové hodnoty aktiva a podle ČÚL se majetek odpisuje do výše vstupní ceny.

Pokud by účetní jednotka XY a.s. zvolila přechod na IFRS, bylo by to pro ni poměrně náročné, ale přínosné. IFRS je v několika oblastech detailnější a preciznější, než ČÚL. Přechod do budoucna lze předpokládat. Aplikace IFRS by mohla nastat, kvůli nařízení mateřské společnosti, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku, z důvodu kompatibility účetnictví svých dceřiných společností.

## 7 Seznam použitých zdrojů

BAKKER, Erwin, RANDS, Edward a kolektiv. *Wiley IFRS 2019: Interpretation and Application of IFRS Standards* [online]. United States of America: John Wiley & Sons, Ltd., 2019 [cit. 2019-11-18]. ISBN 978-1-119-57732-4. Dostupné z: <https://books.google.cz/books?id=hO2MDwAAQBAJ&pg=PA919&dq=Interpretation+and+Application+of+IFRS+Standards&hl=cs&sa=X&ved=0ahUKEwig0eD6-PX1AhVDIVAKHY6ZDhsQ6AEIMzAB#v=onepage&q=Interpretation%20and%20Application%20of%20IFRS%20Standards&f=false>

CARDOVÁ, Zdenka a Jindřich CARDA. Výkaz zisku a ztráty (výsledovka) - druhové členění. In: *DU.cz: Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. 21.11.2018 [cit. 2019-10-31]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/vykaz-zisku-a-zraty-vysledovka-druhove-cleneni-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4ErVJ03bowuCFYKJF1mivA6w/>

Deloitte: IASPLUS. *Standards: IAS 1 — Presentation of Financial Statements* [online]. 2018a [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>

Deloitte: IASPLUS. *Standards: IAS 16 — Property, Plant and Equipment* [online]. 2018b [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>

Deloitte: IASPLUS. *Standards: IAS 38 — Intangible Assets* [online]. 2018c [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>

Deloitte: IASPLUS. *Standards: IFRS 16 — Leases* [online]. 2018d [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs-16>

Deloitte: IASPLUS. *Standards: IAS 36 — Impairment of Assets* [online]. 2018e [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias36>

Deloitte: IASPLUS. *Standards: IAS 23 — Borrowing Costs* [online]. 2018f [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias23>

Deloitte: IASPLUS. *Standards: IAS 40 — Investment Property* [online]. 2018g [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias40>

Deloitte: IASPLUS. *Standards: IFRS 5 — Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations* [online]. 2018h [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs5>

Deloitte: IASPLUS. *Standards: IAS 2 — Inventories* [online]. 2018ch [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias2>

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

Ernst & Young, s.r.o. *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2015* [online]. 2015 [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY\\_-\\_FAAS\\_Brochure\\_CZ\\_2015/\\$FILE/EY%20-%20FAAS%20Brochure%20CZ%202015.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_-_FAAS_Brochure_CZ_2015/$FILE/EY%20-%20FAAS%20Brochure%20CZ%202015.pdf)

European Commission. *Memo: Frequently asked questions on the European single electronic format (ESEF)* [online]. 29.5.2019 [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: [https://ec.europa.eu/info/files/190529-faq-rtss-esfs\\_en](https://ec.europa.eu/info/files/190529-faq-rtss-esfs_en)

HINKE, Jana a BÁRKOVÁ, Dana. *Účetnictví 1: Aplikace principů a technik*. 3. vydání. Praha: Grada Publishing, 2017, ISBN 978-80-271-9597-8.

HRUŠKA, Vladimír. *Účetní manuál pro podnikatelské subjekty, aneb, Průvodce účetními operacemi a účetní závěrkou*. 2. vydání. Praha: Grada Publishing, 2019. *Účetnictví a daně (Grada)*. ISBN 978-80-247-2245-5.

iÚcto.cz: Direct Accounting s.r.o. *Výkaz zisků a ztráty neboli výsledovka* [online]. [cit. 2019-10-31]. Dostupné z: <https://www.iucto.cz/vykaz-zisku-a-ztraty-neboli-vysledovka/>

Internetové stránky společnosti XY a.s., 2019

Interní materiály společnosti XY a.s., 2018

KADLECOVÁ, Jitka. *Novelizovaný Konceptní rámec pro IFRS – část II*. In: *IFRS.cz: Deloitte* [online]. 27.6.2018 [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/novelizovany-koncepcni-ramec-pro-ifrs-cast-ii/>



Komora auditorů České republiky. *Účetní závěrka (ČÚS a IFRS)* [online]. 7.2.2020 [cit. 2020-02-23]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/ucetni-zaverka-cus-a-ifrs>

Ministerstvo financí. *Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, ve znění pozdějších úprav*

NOVOTNÝ, Pavel. *Účetnictví pro úplné začátečníky*. 13. vydání. Praha: Grada Publishing, 2019. ISBN 978-80-271-2632-3.

PwC. *Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012* [online]. 2013 [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>

RYNEŠ, Pavel. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2018*. Olomouc:ANAG, 2018. ISBN 978-80-7554-116-1.

SKÁLOVÁ, Jana a kolektiv. *Podvojně účetnictví 2019*. 25. vydání. Praha: Grada Publishing, 2019. ISBN 978-80-271-2652-1.

ŠTEKER, Karel a OTRUSINOVÁ, Milana. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 2. vydání. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-9351-6.

Vláda. *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*

VOJÁČKOVÁ, Helena. *Hlavní rozdíl mezi IFRS a českými předpisy* [online]. 26.3.2018 [cit. 2019-11-09]. Dostupné z: <https://www.du.cz/oncifrs/onb/33/hlavni-rozdil-mezi-ifrs-a-ceskymi-predpisy-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EueQyFtLyEm7v7JZuKc8kxE41OyNFIXTrQ/>

## **8 Seznam příloh**

Příloha č. 1: Seznam Evropskou unií přijatých standardů a interpretací.....	83
---	----

## 9 Přílohy

Příloha č. 1: Seznam Evropskou unií přijatých standardů a interpretací

Standard	Název	Standard	Název
IAS 1	Prezentace účetní závěrky	IFRS 8	Provozní segmenty
IAS 2	Zásoby	IFRS 9	Finanční nástroje
IAS 7	Výkaz o peněžních tocích	IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby	IFRS 11	Společná smluvní ujednání
IAS 10	Události po skončení účetního období	IFRS 12	Zveřejnění účastí v jiných společnostech
IAS 11	Stavební smlouvy	IFRS 13	Oceňování v reální hodnotě
IAS 12	Daně ze zisku	IFRS 15	Výnosy ze smluv se zákazníky
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení	IFRS 16	Leasingy
IAS 17	Leasingy	SIC 7	Zavedení eura
IAS 18	Výnosy	SIC 10	Státní podpora - bez specifické vazby k provozním činnostem
IAS 19	Zaměstnanecké požitky	SIC 15	Operativní leasingy - pobídky
IAS 20	Účtování státních dotací a zveřejňování státní podpory	SIC 25	Daně ze zisku - změny v daňovém statutu podniku nebo jeho akcionářů
IAS 21	Důsledky změn směnných kurzů cizích měn	SIC 27	Vyhodnocování podstaty transakcí uzavřených právní formou leasingu
IAS 23	Výpůjční náklady	SIC 29	Zveřejňování - ujednání o poskytování licencovaných služeb
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran	SIC 31	Výnosy - barterové transakce zahrnující reklamní služby
IAS 26	Účtování a vykazování v plánech penzijních požitků	SIC 32	Nehmotná aktiva - náklady na webové stránky
IAS 27	Individuální účetní závěrka	IFRIC 1	Změny v existujících závazcích souvisejících s ukončením provozu, reaktivací a obdobných závazcích
IAS 28	Investice do přidružených společností a společných podniků	IFRIC 2	Členské podíly v družstvech a podobné nástroje
IAS 29	Účetní výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách	IFRIC 4	Určení, zda smlouva obsahuje leasing
IAS 32	Finanční nástroje: vykazování	IFRIC 5	Práva na podíly ve fondech na ukončení provozu, reaktivaci a ekologickou likvidaci

(pokračování tabulky)

IAS 33	Zisk na akcii	IFRIC 6	Závazky z účasti na specifickém trhu - odpad elektrických a elektronických zařízení
IAS 34	Mezitimní účetní výkaznictví	IFRIC 7	Aplikace přístupu přepracování podle IAS 29 - Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv	IFRIC 10	Mezitimní účetní výkaznictví a snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva	IFRIC 12	Smlouvy o poskytování licencovaných služeb
IAS 38	Nehmotná aktiva	IFRIC 13	Zákaznické věrnostní programy
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování	IFRIC 14	IAS 19 - Hranice pro vykazování aktiv z programů zaměstnaneckých požitků, minimální požadavky na financování programů a jejich interakce
IAS 40	Investice do nemovitostí	IFRIC 15	Smlouvy o výstavbě nemovitostí
IAS 41	Zemědělství	IFRIC 16	Zajištění čisté investice v zahraniční jednotce
IFRS 1	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví	IFRIC 17	Rozdělování nepeněžních aktiv vlastníkům
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie	IFRIC 18	Transfery aktiv od zákazníků
IFRS 3	Podnikové kombinace	IFRIC 19	Vypořádání finančních závazků kapitálovými nástroji
IFRS 4	Pojistné smlouvy	IFRIC 20	Náklady na skrývku v produkční fázi u povrchových dolů
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončené činnosti	IFRIC 21	Poplatky
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů	IFRIC 22	Transakce v cizí měně a zálohy
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování	IFRIC 23	Nejistota spojená s daněmi ze zisku

Zdroj: <https://www.daneprolidi.cz/clanek/mezinarodni-standardy-ifs-v-eu.htm>