

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV EKONOMIKY

INSTITUTE OF ECONOMICS

KOMPARACE FINANČNÍHO VÝKAZNICTVÍ DLE IFRS A ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

COMPARISON OF FINANCIAL REPORTING BASED ON THE IFRS AND CZECH
ACCOUNTING STANDARDS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Kateřina Žáková

VEDOUcí PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

BRNO 2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Žáková Kateřina, Bc.

Podnikové finance a obchod (6208T090)

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č.111/1998 o vysokých školách, Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně a Směrnicí děkana pro realizaci bakalářských a magisterských studijních programů zadává diplomovou práci s názvem:

Komparace finančního výkaznictví dle IFRS a české účetní legislativy

v anglickém jazyce:

Comparison of Financial Reporting Based on the IFRS and Czech Accounting Standards

Pokyny pro vypracování:

Úvod a cíl diplomové práce

Východiska finančního reportingu

Analýza postupů finančního výkaznictví dle IFRS a české účetní legislativy

Dopady rozdílů na vykazování obraz o finanční pozici a výkonnosti podnikatelského subjektu

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Seznam odborné literatury:

- FICBAUER, J. a D. FICBAUER. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.
- JÍLEK, J. a J. SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013, 448 s., ISBN 978-80-247-8430-4.
- RYNEŠ, P. Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2014 po rekodifikaci soukromého práva. 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, 1142 s. ISBN 978-80-7263-853-6.
- SVATOŠOVÁ, J. a J. TRÁVNIČKOVÁ. Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele. Olomouc: Anag, 2012. 367 s. ISBN 978-80-7263-729-4.
- ŠRÁMKOVÁ, A. a M. JANOUŠKOVÁ. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace. 6., aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2015, 329 s. ISBN 978-80-86716-99-2.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Michaela Beranová, Ph.D.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2015/2016.

L.S.

doc. Ing. Tomáš Meluzín, Ph.D.
Ředitel ústavu

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
Děkan fakulty

V Brně, dne 29.2.2016

ABSTRAKT

Diplomová práce se zaměřuje na komparaci požadavků při sestavování účetních výkazů v rámci české účetní legislativy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V této práci jsou také stručně definovány typy ukazatelů výkonnosti podniku, a to jak se jejich hodnoty pro transformaci účetní závěrky změní.

KLÍČOVÁ SLOVA

IFRS, česká účetní legislativa, mezinárodní standardy, účetní výkazy, hmotný majetek, nehmotná aktiva, ukazatele.

ABSTRACT

The diploma thesis focuses on comparison of demands for making financial statements complying with Czech Accounting Legislation and International Financial Reporting Standards. Furthermore you will also find definitions for types of business performance indicators and how the values for financial statement transformation change.

KEYWORDS

IFRS, Czech Accounting Legislation, International Standards, Annual Financial Statements, Tangible Assets, Intangible Assets, Indicators.

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

Žáková, K. *Komparace finančního výkaznictví dle IFRS a české účetní legislativy*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2016. 89 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Michaela Beranová, PhD.

ČESTNÉ PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně, dne 20. května 2016

.....

Podpis

PODĚKOVÁNÍ

Chtěla bych poděkovat paní Ing. Michaele Beranové, PhD. za její cenné připomínky a rady, které mi za dobu psaní diplomové práce poskytla. Velké poděkování také patří mé rodině, přátelům a kolegům v práci, kteří se mnou měli po celou dobu mého studia velkou trpělivost a byli mi velkou oporou.

OBSAH

ÚVOD.....	10
Cíl práce.....	11
1 Teoretická východiska pro účetní vykazování dle české účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	12
1.1 Harmonizace účetních systémů v rámci EU.....	12
1.2 Harmonizace účetních systémů v USA.....	15
1.3 Česká účetní legislativa a Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	17
1.3.1 Právní předpisy finančního účetnictví v ČR a účetní zásady.....	17
1.3.2 Účetní závěrka dle české účetní legislativy.....	19
1.3.3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.....	21
1.3.4 Účetní závěrka dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	27
1.4 Vykazování majetku dle české účetní legislativy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	29
1.4.1 Dlouhodobý hmotný majetek dle české účetní legislativy.....	29
1.4.2 Dlouhodobý hmotný majetek dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	34
1.4.3 Dlouhodobý nehmotný majetek dle české účetní legislativy.....	39
1.4.4 Dlouhodobý nehmotný majetek dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	41
1.4.5 Dlouhodobý finanční majetek dle české účetní legislativy.....	42
1.4.6 Dlouhodobý finanční majetek dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	43
2 Teoretická východiska pro finanční analýzu.....	47
2.1 Analýzy poměrových ukazatelů.....	47
2.2 Analýzy rozdílových ukazatelů.....	49
2.3 Analýzy soustav ukazatelů.....	49
3 Transformace účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví u vybrané společnosti.....	52
3.1. Stručný popis společnosti.....	52
3.2 Rozvaha a výkaz zisk a ztráty dle české účetní legislativy a její transformace na výkaz dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	52
3.2.1 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	53
3.2.2 Dlouhodobý hmotný majetek.....	55
3.2.3 Krátkodobé pohledávky.....	58
3.2.4 Časové rozlišení aktiv.....	58
3.2.5 Vlastní kapitál.....	59
3.2.6 Cizí zdroje.....	59
3.2.7 Výkaz zisku a ztráty.....	60
3.3 Změny ve výkaznictví dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	61

3.4 Výkaz finanční pozice a Výkaz o úplném výsledku společnosti dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.....	63
3.4.1 Převodový můstek pro Výkaz finanční pozice a jeho sestavení.....	63
3.4.2 Převodový můstek pro Výkaz o úplném výsledku a jeho sestavení	66
4 Dopady rozdílů na obraz o finanční pozici a výkonnosti podnikatelského subjektu	69
4.1 Analýzy poměrových ukazatelů	69
4.2 Analýzy rozdílových ukazatelů.....	74
4.3 Analýzy soustav ukazatelů	76
4.3.1 Quicktest	76
4.3.2 Altmanův model finančního zdraví	77
4.4 Diskuze.....	79
ZÁVĚR.....	83
Literatura.....	85
Seznam tabulek.....	89

ÚVOD

České účetnictví se vyvíjí od roku 1993, kdy vznikly nové podmínky pro tržní hospodářství. Se vstupem České republiky do Evropské unie dne 1.5.2004 vznikly další nové podmínky pro vedení účetnictví a byly tak zakomponovány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, a to jak IFRS, tak uznávané americké US GAAP.

V Evropě dochází nejen ke sjednocování z hlediska Evropské unie, ale také zde roste velký význam mezinárodního obchodu a souběžně je tak důležité upevňování konkurenceschopnosti společností. To vše vede k mezinárodní harmonizaci účetnictví, která je z pohledu současné globalizace a propojování světového hospodářství velmi důležitá. Je třeba, aby byla data jednoduše srovnatelná, srozumitelná a také spolehlivá skrze svou informační skutečnost.

Pokud je společnost registrována na evropském trhu, vyvstává jí povinnost vykazovat svou účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (dále IFRS). Jsou avšak i společnosti, které sestavují své výkazy v souladu s IFRS dobrovolně bez toho, aniž by měly právě tuto povinnost. Vede je k tomu větší možnost získání investorů či obchodních partnerů a posílení konkurenceschopnosti.

Pro společnosti je také důležité si uvědomit, jak jednotlivé úpravy účetnictví dokážou ovlivnit obraz o jejich finanční pozici a výkonnosti, jelikož transformací účetní závěrky dojde k mnoha úpravám ve vykazování, příkladem může být přeúčtování odepisování, finanční leasing a podobně. Ze samotných finančních analýz, kterým mohou být podrobeny jak výkazy sestavené v souladu s českou účetní legislativou či v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, je třeba vždy odvodit nejen důsledky, ale především i příčiny toho, proč je situace podniku na takové úrovni, jakou finanční analýza vyhodnotí.

CÍL PRÁCE

Cílem této diplomové práce je definovat rozdíly mezi českou účetní legislativou (dále ČÚL) a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a dopady transformace účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví na obraz o finanční pozici a výkonnosti podnikatelského subjektu.

V teoretické části diplomové práce vymezím historii harmonizace v evropských zemích a v USA. Popíši z hlediska české účetní legislativy právní předpisy, účetní zásady, oceňování a účetní závěrku. To stejné jsem provedu i pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. V další části teoretických východisek vymezím účtování dlouhodobého majetku dle vykazování v souladu s ČÚL i IFRS a porovnáím rozdíly ve vykazování mezi těmito dvěma přístupy. Na konec ve stručnost definuji ukazatele finanční analýzy, a to poměrové, rozdílové a soustavy ukazatelů.

V praktické části dle teoretických východisek provedu transformaci účetní závěrky společnosti XYZ s.r.o. v souladu s IFRS. Dojde zde k jednotlivým úpravám v oblasti majetku společnosti a vypracuji převodový můstek pro rozvahu a výkaz zisku a ztráty (dále VZZ). Z výsledných i původních výkazů provedu výpočet finančních ukazatelů, kde poukážu na to, jak dokážou jednotlivé úpravy ovlivnit finanční situaci podniku.

Praktickou část zakončím finanční analýzou jednotlivých ukazatelů a mými doporučeními na jejich optimalizaci. Přínosem této diplomové práce bude samotná transformace účetních výkazů v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a bude moci společnosti sloužit jako návod k tomu, jak tuto transformaci v budoucnu provést, pokud by se pro tento převod účetních dat rozhodla.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRO ÚČETNÍ VYKAZOVÁNÍ DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

V první kapitole své diplomové práce se budu nejdříve věnovat harmonizaci účetních systémů jak v Evropské unii tak USA. Následně teoreticky vymezím podmínky pro účetnictví dle české účetní legislativy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Definuji zde jednotlivé rozdíly a požadavky na sestavení účetní závěrky dle obou přístupů.

Jelikož má světová ekonomika v posledních letech čím dál tím více globální charakter, pak vyvstala potřeba sjednotit informační systémy tak, aby se urychlila komunikace, zvýšila srovnatelnost a všeobecná srozumitelnost a spolehlivost informací o ekonomických ukazatelích (Dvořáková, 2008).

Dle Dvořákové (2008, str. 3) „v současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, účetní směrnice Evropské unie (zejména 4., 7. a 8. směrnice) a v neposlední řadě hrají v tomto procesu důležitou roli národní účetní standardy USA - US GAAP (General Accepted Accounting Principles).“

1.1 HARMONIZACE ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ V RÁMCI EU

V roce 1957, kdy bylo založeno Evropské hospodářské společenství, započal vznik sjednocování politiky a hospodaření celé Evropy. Aby byla Evropa konkurenceschopná dalším světovým ekonomikám, je třeba aby se zaváděla jednotná pravidla. Byly a stále jsou tak kladeny požadavky na sjednocení právních, ekonomických a sociálních podmínek. Evropská unie vydává jednotlivé legislativní předpisy, které regulují dané oblasti. V rámci účetnictví se jedná o direktivy Evropské unie a jsou rozděleny do 4 oblastí (Ficbauer J., Ficbauer D., 2012):

- direktivy týkající se účetnictví:
 - 4. direktiva č. 78/660/EEC týkající se účetnictví v určitých typech společností;
 - 7. direktiva č. 83/349/EEC týkající se konsolidovaných účetních závěrek;

- direktiva č. 86/635/EEC týkající se účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek bank a ostatních finančních firem;
- direktiva č. 91/674/EEC týkající se účetních závěrek a konsolidovaných účetních závěrek pojišťovacích společností;
- direktivy týkající se regulace ISA:
 - nařízení č. 1606/2002/EC k použití Mezinárodních účetních standardů (IAS);
 - rozhodnutí Rady č. 1999/468/EC týkající se implementace rozhodnutí Komise;
 - komentáře týkající se určitých článků IAS, 4. a 7. direktivy;
- direktivy týkající se transparentnosti a oznamování;
 - direktiva č. 2004/109/EC k harmonizaci požadavků na transparentnost;
 - direktiva 2007/14/EC implementující direktivu č. 2004/109/EC;
 - direktiva č. 2003/71/EC k oznamování;
 - nařízení Komise č. 809/2004/EC implementující direktivu č. 2003/71/EC;
 - direktiva č. 1569/2007/EC týkající se vyváženosti mechanismů;
 - rozhodnutí Komise č. 2008/961/EC o použití národních účetních standardů a IFRS emitenty určitých třetích zemí;
- ostatní direktivy
 - direktiva č. 2006/43/EC o statutárním auditu;
 - 11. direktiva č. 86/666/EC týkající se požadavků na zveřejňování s ohledem na odvětví podnikání.

Jak jsem uvedla výše, k vedení se vztahují tři direktivy a popíši je tedy blíže.

Čtvrtá direktiva byla vydána 25.7.1978 a vymezuje společnosti, na které se vztahuje. De facto se jedná o společnosti, které český obchodní zákoník označuje jako kapitálové obchodní společnosti. Tedy není zde řešena problematika bank, pojišťoven a jiných finančních institucí - je upravují jiné direktivy (Bartková, Paseková, 2008).

Dle této direktivy obsahuje účetní závěrka rozvahu (uvedeny dva vzory), výsledovku (uvedeny 4 vzory) a přílohu. Direktiva požaduje pravdivé a věrné zobrazení majetku, dluhů a vlastního kapitálu.

Dle Hýblové a kol. (2004, str. 12) „se v této direktivě podařilo sjednotit názory na nejdůležitější všeobecně uznávané účetní zásady, jejichž dodržování vytváří společenský teoretický základ pro účetnictví i výkaznictví členských států. Jde zejména o tyto zásady:

- zásadu kontinuity podnikové činnosti (shody formy a obsahu);
- zásadu stálosti používaných oceňovacích metod;
- zásadu opatrnosti (vykazování jen realizovaných zisků, anticipace rizik a budoucích ztrát, promítání změny hodnoty bez ohledu na to zda se dosáhne zisku nebo ztráty v bilančním roce);
- zásadu účtování nákladů a výnosů bez ohledu na to, kdy vzniknou výdaje a příjmy;
- zásadu, že majetek vykazovaných na položkách aktiv i pasiv je nutno oceňovat samostatně;
- zásadu bilanční kontinuity (počáteční rozvaha se musí shodovat s konečnou rozvahou předchozího roku)."

Sedmá direktiva byla vydána 13.6.1983 a týká se sestavování konsolidovaných účetních závěrek, které jsou povinni sestavovat určité podniky jako například holdingy, koncerny a podobně (Hýblová a kol., 2004).

Jak Bartková a Paseková (2008, str. 32) dále rozvíjejí první část direktivy: „povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku se vztahuje na podniky, které:

- mají většinu hlasovacích práv jiného podniku;
- mají právo jmenovat nebo odvolat většinu členů správního, řídicího nebo dozorčího orgánu nějakého podniku a jsou zároveň akcionáři nebo společníky tohoto podniku;
- mají právo rozhodujícího vlivu na nějaký podnik ve smyslu existující smlouvy;
- jsou akcionáři nebo společníky nějakého podniku a většina členů orgánů tohoto podniku byla jmenována na základě využití jejich hlasovacího práva nebo kontrolují sami většinu hlasovacích práv v tomto podniku.

Direktiva uvádí právní formy podniku, které podléhají konsolidaci, pokud je v nich založena mateřský nebo dceřiný podnik. Tyto právní formy direktiva uvádí přímo v

jazyce příslušné členské země. Další ustanovení uvádějí podmínky, za kterých mohou členské státy povolit výjimky z výše uvedených požadavků."

V druhé části se direktiva věnuje samotné podobě sestavené konsolidované účetní závěrky. Konsolidovaná závěrka obsahuje vždy: konsolidovanou rozvahu, konsolidovanou výsledovku a přílohu. V samotném textu direktivy je obsažen požadavek na věrné zobrazení majetku, dluhů a finanční výkonnosti společností zahrnutých do konsolidace. Používané metody při konsolidaci jsou: metoda plné konsolidace, metoda poměrné konsolidace a ekvivalenční metoda (Bartková, Paseková, 2008).

Osmá direktiva vydaná v roce 1984 byla nahrazena direktivou č. 2006/43/EC o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek ze dne 17.5.2006 a ta je doplněna direktivou č. 2008/30/EC ze dne 11.3.2008, která stanovuje pravidla pro získání oprávnění k profesi auditora, možnosti výkonu profese ve všech členských státech EU a zavedení veřejného dohledu nad auditory (Ficbauer J., Ficbauer D., 2012).

1.2 HARMONIZACE ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ V USA

Účetní systém v USA se vyvinul díky pádu americké burzy v roce 1929 a následné ekonomické krizi ve světovém měřítku. SEC (Securities and Exchange Commission) má od roku 1934 plnou moc stanovovat účetní zásady, metody a formy. Tato komise pak delegovala pravomoc i na soukromé instituce, a to AICPA, poté APB a jako poslední od roku 1973 FASB. Na FASB je delegována i pravomoc a odpovědnost spojená s otázkami ohledně účetnictví USA (Ficbauer J., Ficbauer D., 2012).

Ekonomika USA má velký vliv na celosvětový vývoj hospodaření, a to hned z několika důvodů:

- jedná se o nejstarší ucelený účetní systém odpovídající potřebám rozvinutého trhu vůbec a poskytuje tak informace všem, kteří využívají kapitálový trh a všechny jeho možnosti pro podnikání;
- zásadami je primárně zaměřen na sestavování finančních výkazů předkládaným uživatelům;
- využití tohoto systému není založeno na zákonné povinnosti, ale je zcela dobrovolné;

- informace tohoto systému jsou již dlouhodobě uznávány a současně využívány na všech světových burzách;
- vyplývající informace z tohoto systému jsou auditovány a výrok auditora má v tomto případě zcela rozhodující faktor v rámci obchodních vztahů mezi jednotlivými podniky (Ficbauer J., Ficbauer D., 2012).

Z těchto důvodů se stále pracuje na propojení systému US GAAP a IFRS.

Jak uvádí Ficbauer J. a Ficbauer D. (2012, str. 16) „rozvaha sestavená podle US GAAP obsahuje na straně aktiv běžná a stálá aktiva a na straně pasiv běžné závazky, dlouhodobé závazky a jmění akcionářů (majitelů). Je však nutné konstatovat, že v sestavování výkazů existuje poměrně značná volnost a jejich struktura musí být účetní jednotkou volena tak, aby podávala všechny rozhodné informace svým uživatelům. Výkazy jsou sestavovány tak, že je zcela běžná pětiletá srovnatelnost, mnohé firmy pak poskytují srovnání výsledků až deseti let.“

Systémy US GAAP spadají do skupiny anglosaských účetních systémů a vytváří takový systém, který podá informace především investorům, majitelům akcií, držitelům dluhopisů a dalším zájmovým skupinám, které operují na rozvinutém trhu a využívají jeho nástroje. US GAAP je založen na pěti všeobecně uznávaných principech, a to:

- zásada historické hodnoty - historical cost;
- zásada uznávání tržeb - revenue recognition;
- zásada časové a věcné souvislosti - matching principle;
- zásada plného sdělení - full disclosure;
- zásada omezení - constrain (Ficbauer J., Ficbauer D., 2012).

Zásada historické ceny znamená, že se vždy účtuje na základě pořizovací ceny. Pokud hodnota majetku roste, pak je zakázáno o tom účtovat a informuje se o tom pouze v příloze.

Zásada uznání tržeb uznává takové tržby, které jsou realizované nebo realizovatelné - nelze nijak zpochybnit jejich vznik a nebo jsou zasloužené - dodavatel musí splnit vše - dodávka nemůže být neúplná, nevhodná a podobně.

Zásada časové a věcné souvislosti slouží je správném třídění výdajů a nákladů, určení časového rozlišení a rozdělení aktiv na dlouhodobé a krátkodobé. Výdaje se uznávají za náklady ve chvíli, kdy umožnily vznik tržeb. Pokud to takhle nelze určit, pak se přistupuje k účtování do nákladů formou odhadů - například u odpisů, časového rozlišení a administrativních či režijních výdajů.

Zásada plné informovanosti stanovuje, že musí finanční výkazy obsahovat dostatečné informace tak, aby bylo možno situaci jednoznačně posoudit a rozhodnout o následujících krocích. Informace musí být vždy kompletní, srozumitelná a výstižná.

V rámci zásady omezení platí určité výjimky z výše popsanych zásad a jedná se především o:

- upřednostnění ceny proti užitečnosti;
- využití průmyslových zvyklostí;
- uplatnění opatrnosti;
- rovnováhu kvalitativních charakteristik;
- včasnost podání informací;
- významnost a podstatnost informací (Ficbauer J., Ficbauer D., 2012).

1.3 ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA A MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

V této kapitole definuji právní předpisy, ze kterých vychází finanční účetnictví v České republice a jakými účetními zásady by se měla účetní jednotka řídit. Rozsáhlou částí bude vysvětlení toho, jak se sestavuje účetní závěrka. Stejně skutečnosti pak definuji i pro účetní závěrku sestavenou dle Mezinárodních standardů finančního účetnictví a vliv Koncepčního rámce.

1.3.1 PRÁVNÍ PŘEDPISY FINANČNÍHO ÚČETNICTVÍ V ČR A ÚČETNÍ ZÁSADY

Účetnictví je v České republice upraveno soustavou několika předpisů. Základními právními předpisy jsou:

- zákon č. 563/1991 Sb. O účetnictví, ve znění pozdějších předpisů;
- vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů;
- České účetní standardy pro podnikatele.

Účetnictví je také upraveno dalšími nepřímo souvisejícími předpisy, a to např. novým obchodním zákoníkem (v platnosti od 1.1.2014), zákonem o veřejných rejstřících, zákonem o obchodních korporacích, zákonem o dani z příjmu, insolvenčním zákonem a dalšími. Tyto zákony dále rozvíjí a specifikují povinnosti účetních jednotek při vedení účetnictví a také slouží k posouzení a následnému vykázání účetních případů (Ryneš, 2014).

Zákon o účetnictví je základní právní normou pro regulaci účetnictví a skládá se ze sedmi částí. První část tvoří obecná ustanovení, kde jsou vymezené účetní jednotky, které mají povinnost vést účetnictví a je jim stanoven způsob zachycování hospodářských situací a požadavky na jejich prokazatelnost. V druhé části je popsán rozsah vedení účetnictví, povinnosti a náležitosti účetních dokladů, zápisů a knih. Třetí část je věnována úpravě účetní závěrky - použití mezinárodních účetních standardů, povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, způsob jejího zveřejňování a podobně. Ve čtvrté části se definují způsoby oceňování majetku a závazků, v páté části se pak definuje inventarizace. Šestá část předpisu ukládá povinnost úschově účetních záznamů a poslední sedmá část tvoří ustanovení společná, přechodná a závěrečná a najdeme zde další vymezení právních deliktů za porušení některé z povinností účetní jednotky (Svatošová, Trávníčková, 2012).

Fedorová (2007, str. 48) k novele vyhlášky č. 500/2002 Sb. ze dne 1.1.2004 uvádí, že „obsahuje:

- *rozsah a způsob sestavování účetní závěrky;*
- *uspořádání, označování a obsahové vymezení položek majetku a jiných aktiv, závazků a jiných pasiv v účetní závěrce;*
- *uspořádání, označování a obsahové vymezení nákladů, výnosů a výsledku hospodaření v účetní závěrce;*
- *uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze k účetní závěrce;*
- *uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změně vlastního kapitálu;*
- *směrnou účtovou osnovu;*
- *účetní metody a jejich použití;*

- *metody přechodu z jednoduchého účetnictví nebo daňové evidence podle zvláštního zákona na účetnictví;*
- *uspořádání, označování a obsahové vymezení položek konsolidované závěrky;*
- *metody konsolidace účetní závěrky a*
- *postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku."*

České účetní standardy pro podnikatele jsou stejně jako vyhláška vydány Ministerstvem financí, které je vydalo s cílem sjednotit používání účetních metod účetními jednotkami. ČÚS definují metody účtování a jejich postup a jsou formulovány v souladu se zákonem o účetnictví (Ryneš, 2014).

Obecné zásady účetnictví jsou zakotveny v zákoně o účetnictví, a to následujícím způsobem:

- je respektována zásada účetní jednotky a je zde přesně vymezena;
- předpokládá se trvání podniku i do budoucna;
- zásada pravidelného zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace - účetním obdobím je jeden rok, složený ze 12 po sobě jdoucích měsíců a může být kalendářní či hospodářský;
- zásada objektivit;
- při uskutečnění účetního případu je využito principu historické ceny;
- zásada aktuálnosti - případy se účtují vždy v době, kdy se udály, a to bez ohledu na to, zda již proběhly nějaké s nimi spojené peněžní toky;
- zásada konzistence neboli stálosti metod poskytuje srovnatelnost údajů v čase;
- zásada materiálnosti - věrný a poctivý obraz účetnictví a jeho kvalita;
- zásada opatrnosti říká, že se zisk vykazuje až v okamžiku, kdy je skutečně realizován, avšak ztráty, rizika, znehodnocení se vykazují již v daném účetním období (Kovanicová, 2004).

1.3.2 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Účetní závěrka musí být sestavena tak, aby podávala věrný a poctivý obraz o účetní jednotce a jejím hospodaření. Uváděné informace v účetní závěrce musí být:

- správné - účetnictví vedené dle předpisů;

- úplné - musí být zaúčtovány všechny účetní předpisy, které nastaly v daném účetním období a dále musí účetní jednotka sestavit účetní závěrku a výroční zprávu;
- průkazné - doložení všech dokladů pro účetní případy při inventarizaci;
- srozumitelné - účetní jednotka musí spolehlivě určit obsah účetních případů a záznamů;
- přehledné;
- trvalé - uložení a archivace účetních záznamů ve stanovených lhůtách (Ryneš, 2014).

Kovanicová (2004, str. 357) uvádí, že „roční účetní závěrku tvoří:

- rozvaha (balance);
- výkaz zisku a ztráty;
- příloha k účetním výkazům. *Součástí přílohy mohou být další dva výkazy (resp. Přehledy), a to:*
 - *přehled o peněžních tocích, který vysvětluje rozdíl mezi počátečním a konečným stavem peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů;*
 - *přehled o změnách vlastního kapitálu, jehož účelem je vysvětlit zvýšení nebo snížení, k čemuž došlo u jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny.* "

Dále je třeba uvažovat o tom, zda je účetní závěrka řádná (vyhotovuje se jednou ročně) nebo mimořádná (např. při likvidaci, konkursu a podobně). Den, ke kterému se sestavuje řádná či mimořádná účetní závěrka, se nazývá rozvahový den a jsou zde přebírány konečné stavy. Pokud vybrané právní předpisy vyžadují, podnik může sestavit tzv. mezitímní účetní závěrku v průběhu účetního období aniž by podnik uzavřel účetní knihy (Kovanicová, 2004).

Kovanicová (20014, str. 359) dále uvádí „*dvě varianty sestavení účetní závěrky*:

- *účetní závěrka vyhotovená v plném rozsahu;*
- *účetní závěrka vyhotovená ve zjednodušeném rozsahu, nestanoví-li zákon jinak, v tomto rozsahu ji mohou sestavovat ty účetní jednotky, které nejsou povinny mít*

účetní závěrku ověřenou auditorem (s výjimkou akciových společností které ji sestavují vždy v plném rozsahu).

Vyhláška upřesňuje rozsah povinností při sestavování účetní závěrky v plném či zjednodušeném rozsahu, včetně odlišných požadavků na rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu."

Rozvaha podává informace o funkční skladbě aktiv - je třeba odlišit stálá aktiva od oběžných, o likviditě podniku - což určuje schopnost podniku platit své závazky, o finanční struktuře - velikost zastoupení vlastních a cizích zdrojů a o struktuře vlastního kapitálu - člení se zde interní a externí zdroje (Kovanicová, 2004).

Úkolem výkazu zisku a ztráty je dle Kovanicové (2004, str. 361) „*informovat o finanční výkonnosti podniku. Výkaz má vertikální podobu a je uspořádán stupňovitě - tak, aby umožnil vyčíslit:*

- *provozní výsledek hospodaření (před zdaněním);*
- *finanční výsledek hospodaření;*
- *výsledek hospodaření za běžnou činnost (pro zdanění daní z příjmů);*
- *mimořádný výsledek hospodaření po zdanění;*
- *(celkový) výsledek hospodaření za účetní období."*

Příloha k účetní závěrce doplňuje a případně objasňuje informace, které jsou uvedeny v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Příloha by měla obsahovat obecné údaje, informace o použitých metodách účtování, obecných účetních zásadách a způsobech oceňování (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

1.3.3 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů nese zkratku IASC (International Accounting Standards Committee) a byl založen v roce 1973. Jeho cílem bylo dosažení harmonizace účetních systémů a členy byly Austrálie, Japonsko, Kanada, Francie, Nizozemí, Mexiko, Spojené království a USA. Výbor se v průběhu několika let spojil s dalšími profesními institucemi, a to například s IFAC (International Federation of Accountants) - Mezinárodní federací účetních a vydali v letech 1973-2001 celkem 41 standardů označených jako IAS /Mezinárodní účetní standardy.

Jejich interpretaci vydával SIC (Standing Interpretations Committee) - Stálý interpretační výbor, který posuzoval sporné účetní problémy a dělal tak interpretace pro sjednocení řešení. Dále pak od roku 2002 vznikla IASB (International Accounting Standards Board) a nahradila tak IASC. Tato asociace nese plnou zodpovědnost za Mezinárodní účetní standardy IAS a stejně tak Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IFRS (Dvořáková, 2008) (Ficbauer J., Ficbauer D., 2012).

Standardy nejsou závazné, jde spíše o doporučení, jak správně sestavovat finanční výkazy účetní závěrky a využívají se ve spoustě zemí - jako například země Evropské unie, Austrálie, Turecko a další. Struktura standardů je následující:

- úvod - definuje se zde účel IASB, postupy při vytváření IFRS a stanoví Rady pro IFRS;
- předmluva k výkladům standardů;
- koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů;
- účetní standardy;
- interpretace standardů (Bohušová, 2008).

Stěžejní částí IFRS je Koncepční rámec pro účetní výkaznictví, ve kterém jsou obsaženy veškeré náležitosti aplikace IFRS. Ačkoliv není koncepční rámec sám o sobě standardem, jeho znalost je velmi důležitá pro celkové pochopení tohoto účetního systému (Šrámková, Janoušková, 2015).

Koncepční rámec pro účetní výkaznictví vymezuje tyto oblasti:

- uživatele účetní závěrky a jejich informační potřeby;
- cíl účetní závěrky;
- základní předpoklady zpracování účetní závěrky;
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky;
- obsah a způsob rozpoznání a oceňování základních prvků účetní závěrky;
- pojetí kapitálu a jeho uchování (Dvořáková, 2008).

Jak autorky Šrámková a Janoušková (2015, str. 13) uvádějí, že, „*koncepční rámec neruší ani nenahrazuje žádný standard ani interpretaci, ale je základnou, na které jsou jednotlivé standardy a interpretace postaveny.*“

Cílem koncepčního rámce je zejména pomáhat:

- *Radě IASB při přípravě budoucích IFRS a posuzování stávajících IFRS;*
- *národním orgánům při přípravě národních standardů;*
- *pracovníkům sestavujícím účetní závěrku při aplikaci IFRS a při nakládání s hlavními tématy, která teprve budou předmětem IFRS;*
- *auditorům při posuzování souladu účetní závěrky s IFRS;*
- *uživatelům účetních závěrek při výkladu informací obsažených v účetních závěrkách vypracovaných v souladu s IFRS."*

Koncepční rámec se vztahuje jak na účetní závěrky jako takové, tak i na konsolidované účetní závěrky a je využitelný pro komerční, průmyslové a podnikatelsky zaměřené podniky v soukromém a stejně tak i ve státním sektoru (Hýblová a kol., 2004).

Uživatelé účetní závěrky

Mezi uživatele účetní závěrky se řadí: investoři a jejich poradci, zaměstnanci, poskytovatelé finančního kapitálu, dodavatelé a ostatní obchodní věřitelé, zákazníci, státní instituce, veřejnost.

Každý uživatel účetní závěrky má své specifické požadavky na to, jaké informace mu mají být pomocí účetní závěrky poskytnuty. A tyto požadavky jsou důležitým aspektem pro sestavování jednotlivých standardů. Například investoři zkoumají účetní závěrku z pohledu rizika investice a její rentability a dále potřebují znát informace pro rozhodnutí, zda budou nakupovat a nebo prodávat. Dodavatele a věřitele zase zajímá, zda budou jejich pohledávky uspokojeny (Hýblová a kol., 2004) (Šrámková, Janoušková, 2015).

Cíl účetní závěrky

Cílem účetní závěrky je poskytovat informace i finanční situaci účetní jednotky. Finanční pozice společnosti je ovlivněna finanční strukturou, likviditou a solventností finančních zdrojů, které ke svému fungování využívá. Výkonnost společnosti lze měřit ziskovostí, a to je informace důležitá pro zhodnocení možných změn v ekonomických zdrojích a lze tak předvídat, jaká bude schopnost podniku vytvářet zisk. Změny ve finanční pozici pak lze využít pro vyhodnocení investičních, finančních a výdělečných činností podniku ve vykazovaném období.

Informace o finanční pozici najdeme v rozvaze, ohledně výkonnosti ve výkazu zisku a ztráty a informace o změnách ve finanční pozici pak v cash flow. Tyto výkazy je třeba zkoumat vždy v souvislostech (Hýblová, 2004).

Dle Šrámkové a Janouškové (2015, str. 14) „*se koncepční rámec nevztahuje na ostatní výkazy, které jsou obvykle předloženy spolu s účetní závěrkou např. ve výroční zprávě. Základním předpokladem zpracování účetní závěrky je nepřetržité trvání činnosti podniku. Účetní závěrka předpokládá, že účetní jednotka bude v dohledné budoucnosti pokračovat ve své činnosti a nemá tedy v úmyslu ani není nucena likvidovat nebo podstatně omezit rozsah činností.*”

Základní předpoklady sestavení účetní závěrky

Jedná se o dva principy, a to aktuální princip a nepřetržitá činnost podniku, jak již bylo zmíněno výše. Aktuální princip znamená, že všechny výsledky transakcí a jiných skutečností jsou zaúčtovány v okamžiku, kdy k nim dochází a jsou zaznamenány v účetních knihách a dále pak jsou zohledněny v účetních závěrkách za uskutečněné období (Bartková, Paseková, 2008).

Kvalitativní charakteristiky informací obsažených v účetní závěrce

Od prosince roku 2010 Koncepční rámec zavádí dvě kategorie kvalitativních charakteristik, a to:

- fundamentální kvalitativní charakteristiky - sem se řadí relevance a věrné zobrazení;
- vylepšující kvalitativní charakteristiky - zahrnují srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost.

Relevance neboli relevantní informace je důležitá pro rozhodování uživatelů informací účetní závěrky. Díky ní se dá předpovídat a ujišťovat, že rozhodnutí byla správná. Předpovědní a ujišťovací hodnoty spolu souvisí, a to např. z tržeb běžného období můžeme odhadovat tržby nadcházejícího období a souběžně můžeme tržby srovnat s tržbami předchozími. Relevantní informací je také významnost - značí informaci významnou jako tu, která pokud by byla vynechána nebo špatně zaznamenána v účetní závěrce, může razantně ovlivnit rozhodnutí uživatelů.

Věrné zobrazení lze charakterizovat třemi pojmy: úplnost, nezaujatost a bezchybnost. Z toho plyne, že informace musí být uvedeny všechny tak, aby podaly věrný obraz účetní jednotky, musí být nezkrácené a celkový popis informací musí být vyjádřeny bezchybně.

Srovnatelnost umožňuje uživatelům získané informace mezi sebou srovnávat a chápat tak jejich podobnosti a difference. Se srovnatelností je úzce spjata konzistence - stejné položky jsou vždy vykazovány stejně, a to v rámci času, v jednom účetním období, v rámci jedné účetní jednotky tak i v rámci několika účetních jednotek.

Díky ověřitelnost dokážou uživatelé informací zhodnotit, zda účetní závěrka zobrazuje hodnoty takové, jaké má a že určitá transakce nebo položka v ní je věrně zobrazena.

Včasnost zajišťuje, že se uživatelé díky včasně získaným informací mohou aktuálně rozhodovat.

Účetní závěrka musí být srozumitelná - informace musí být podány jednoznačně a stručně. Účetní závěrky jsou předkládány uživatelům, kteří mají znalosti v oblasti podnikání a ekonomie a dokážou tak analyzovat informace správně (Šrámková, Janoušková, 2015).

Základní prvky účetní závěrky

Základní prvky je třeba v účetní závěrce rozpoznat (neboli zaknihovat, zachytit v účetnictví či uznat pro zobrazení v účetnictví) a patří mezi ně:

- prvky vztahující se k vyjádřen finanční pozice:
 - aktiva;
 - závazky;
 - vlastní kapitál;
- prvky vztahující se k výkonnosti:
 - náklady;
 - výnosy.

Aktivum se vyznačuje tím, že jeho existence je výsledkem předchozích skutečností a očekává se, že přinese v budoucnosti společnosti zisk. Aby mohlo být aktivum

obsaženo v rozvaze, musí splnit, že budoucí ekonomický zisk poplyne do společnosti s dostačující jistotou a bude spolehlivě ocenitelný.

Závazek lze definovat jakou současnou povinnost podniku, která vznikla na základě minulých událostí a od jeho vypořádání se očekává, že vyústí v prospěch podniku. Závazek je uznán v rozvaze, pokud je velmi pravděpodobné, že jeho vypořádání vyvolá odliv zisku a dále pokud je částka spolehlivě ocenitelná.

Vlastním kapitálem je chápán zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jeho závazků.

Náklady jsou snížením ekonomického prospěchu, kdy došlo ke zvýšení závazků nebo úbytku či snížení užitečnosti aktiv, a to následně vedlo ke snížení vlastního kapitálu (jiným způsobem než rozdělením vlastního kapitálu vlastníkům). Náklady se zachycují ve výkazu zisku a ztráty ve chvíli jejich rozpoznání a dále pakliže jsou spolehlivě vyjádřitelné.

Výnosy naopak zvyšují ekonomický prospěch za dané období, a to formou zvýšení hodnoty aktiv nebo snížení závazků, což znamená zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem od vlastníků. Výnosy lze ve výsledovce zachytit, pokud byly spolehlivě vyjádřeny (Dvořáková, 2008).

Pojetí kapitálu a jeho uchování

Dle Šrámkové a Janouškové (2015, str. 17) „většina účetních jednotek používá finanční pojetí kapitálu, kdy kapitál představuje čistá aktiva/vlastní kapitál účetní jednotky, tedy investované peníze či kupní sílu. Podle fyzického pojetí kapitálu, kdy kapitál představuje například provozní kapacitu, je za kapitál považována produkční kapacita účetní jednotky založená například na jednotkách výkonu za určitý časový úsek.

Zachování finančního kapitálu: zisk představuje zvýšení nominálního finančního kapitálu za dané účetní období. Zvýšení cen aktiv (přínosy z držby) je v tomto pojetí ziskem. Lze ho měřit buď v nominálních peněžních jednotkách, nebo jednotkách stálé kupní síly.

Zachování fyzického kapitálu: zisku je dosaženo, jen když produkční kapacita (provozní kapacita) účetní jednotky ke konci účetního období přesáhne produkční kapacitu na počátku účetního období (po vyloučení transakcí s vlastníky během účetního období). Změny cen aktiv se považují za změny v ocenění fyzické produkční kapacity, a tvoří část vlastního kapitálu."

1.3.4 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA DLE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Sestavování účetní závěrky vychází ze standardu IAS 1 - Prezentace účetní závěrky. Tento standard úzce navazuje na Koncepční rámec účetního výkaznictví a udává všeobecné požadavky na prezentaci účetních výkazů, jako je jejich struktura a obsah. Cílem tohoto standardu je zajistit srovnatelnost účetních závěrek v rámci několika období jak jedné účetní jednotky, tak více účetních jednotek mezi sebou (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 2005).

Účetní závěrka zahrnuje:

- výkaz o finanční pozici na konci období (dříve rozvaha);
- výkaz o úplném výsledku hospodaření (dříve výkaz zisku a ztráty);
- výkaz změn vlastního kapitál;
- výkaz o peněžních tocích;
- komentář.

Forma těchto výkazů není pevně předepsána, jen je doporučeno určité množství povinných položek, které musí obsahovat.

Účetní jednotka má možnost dále zveřejnit:

- jen jeden výkaz o výsledku hospodaření, který obsahuje dvě části. Jedna část je o výsledku a druhá o ostatním úplném výsledku.
- Část výsledku - jde o samostatný výkaz zisku a ztráty a musí vždy předcházet výkazu, který sestavuje úplný výsledek a který výsledkem začíná (Jílek, Svobodová, 2013).

Výkaz o finanční pozici

Tento výkaz vypovídá o struktuře aktiv a pasiv účetní jednotky. Standard IAS 1 předepisuje minimální náplň položek, které výkaz musí obsahovat a jaké je členění položek na krátkodobé a dlouhodobé. Sestavení výkazů je také možné dle seřazení položek vzhledem k jejich likvidnosti, a to v případě, že jsou tak poskytnuty relevantnější a spolehlivější informace. Formát výkazu tímto standardem není předepsán a tak je přímo na účetní jednotce, jakou formu zvolí (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 2005).

Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Jednou možností účetní jednotky je zpracovat výkaz jeden - výkaz o úplném výsledku hospodaření, který obsahuje veškeré výnosy a náklady a i operace, které souvisí se změnami vlastního kapitálu s výjimkou transakcí s vlastníky. Druhou možností je, že se zpracovávají dva výkazy - jeden o úplném výsledku a druhý formou výsledovky. Oba tyto výsledky spolu úzce souvisejí a navazují na sebe, a to tak, že výsledovce jsou uvedeny transakce ovlivňující výsledek hospodaření, ten je dále převzat do výkazu o úplném výsledku, který jej dále doplní o ostatní účetní případy. (Dvořáková, 2008)

Výkaz změn vlastního kapitálu

Výkaz o změnách v rámci vlastního kapitálu informuje o počátečním a končném zůstatku položek vlastního kapitálu a dále o transakcích, které jeho strukturu a výši ovlivňují. Obsahuje plný výsledek o výsledku hospodaření, údaje o transakcích s vlastníky, nákladové a výnosové položky a dopady retrospektivních operací a přepočtů (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 2005).

Výkaz o peněžních tocích

Zmíněný výkaz je upraven standardy IAS 1 a IAS 17. Uživatelé jsou informováni o vývoji peněžních toků v průběhu daného účetního období a je tak možnost předpovídat schopnost podniku vytvářet finanční zdroje. Peněžní toky jsou ve výkazu členěny na provozní, investiční a finanční. Provozní se vztahují na ty výdělečné činnosti účetní jednotky, které nepatří do jiných skupin. Investiční činnosti jsou nabývání a pozbytvání dlouhodobých aktiv.

Finanční činnosti jsou aktivity vedoucí ke změně vlastního kapitálu a závazku společnosti. Peněžní toky lze vyjadřovat přímou či nepřímou metodou (International financial reporting standard foundation, 2012).

Komentář

Komentář neboli příloha je nedílnou součástí účetní závěrky a poskytuje doplňující informace účetní jednotce. Jsou zde uvedeny informace, které nejsou přímo vyjádřeny ve výkazech, ale současně jsou relevantní k porozumění účetních výkazů společnosti (Krupová, 2009).

1.4 VYKAZOVÁNÍ MAJETKU DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A DLE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

V následující části diplomové práce pojednám o tom, jak se vykazuje majetek společnosti s ohledem na českou účetní legislativu a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Především se zaměřím na dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek, a to z toho důvodu, že právě v něm v rámci praktické části této diplomové práce provedu změny v souladu s IFRS.

1.4.1 DLOUHODOBÝ HMO TNÝ MAJETEK DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Jak už z názvu vyplývá, jedná se o majetek, jehož doba životnosti je delší, a to přesahující alespoň jeden rok a spadá do účtové skupiny 02 a 03.

Charakteristické pro tuto skupinu aktiv je:

- fyzická podstata;
- dlouhodobost využití majetku delší jak jeden rok;
- dosažení určité výše ocenění, kterou stanoví účetní jednotka vzhledem k významnosti a věrnému a poctivému obrazu.

Do kategorie dlouhodobého hmotného aktiva spadají:

- pozemky - bez ohledu na jejich ocenění, avšak nesmí být předmětem zboží;
- stavby - bez ohledu na jejich výši ocenění a dobu použitelnosti a jedná se o stavby včetně budov, důlní díla a stavby pod povrchem, vodní díla a další díla

dle zvláštní úpravy zákona, byty a nebytové prostory, technické rekultivace, otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť;

- samostatné movité věci a soubory movitých věcí - předměty z drahých kovů bez ohledu na ocenění, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, které jsou použitelné déle jak jeden rok a jejich ocenění je do výše určené pro tento majetek účetní jednotkou. Souběžně zde může společnost vykázat i majetek, který má životnost delší jak jeden rok, ale cenou nedosahuje ocenění (pokud tak účetní jednotka neučiní, majetek je považován za drobný hmotný majetek a účtuje se s ním v zásobách);
- pěstitelské celky trvalých porostů;
- základní stádo a tažná zvířata - bez ohledu na výši ocenění;
- jiný dlouhodobý hmotný majetek - umělecká díla (pokud nejsou součástí stavby) a ložiska nevyhrazeného nerostu bez ohledu na výši ocenění;
- nedokončený dlouhodobý hmotný majetek - od doby jeho pořízení do doby změny jeho použitelného stavu;
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek - zde jak dlouhodobé, tak i krátkodobé zálohy;
- oceňovací rozdíl k nabytému majetku - rozdíl může být kladný (aktivní) nebo záporný (pasivní) a je mezi oceněním podniku nabytého koupí či vkladem a nebo mezi oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti (výjimkou je změna právní formy podniku). Další možností vzniku je souhrn ocenění jednotlivých položek majetku společnosti, která onen majetek prodává, vkládá a nebo pokud společnost sama zaniká (Kovanicová, 2004) (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Principy ocenění, pořízení, odepisování i vyřazení dlouhodobého hmotného majetku je shodné s principy pro dlouhodobý nehmotný majetek.

Ocenění dlouhodobého majetku

K oceňování dlouhodobého hmotného majetku se přistupuje dle okamžiku ocenění - ocenění při nabytí a ocenění k rozvahovému dni.

Dle Kovanicové (2004, str. 226) „při nabytí dlouhodobého majetku přichází v úvahu tři oceňovací základny:

- pořizovací cena;
- vlastní náklady;
- reprodukční pořizovací cena.

Na tomto místě je vhodné si připomenut, že určitá specifika oceňování vyplývají z nabytí podniku nebo jeho části zejména koupi a vkladem, jakož z přeměn společností. Při těchto transakcích vzniká goodwill (jako položka dlouhodobého nehmotného majetku), případně oceňovací rozdíl k nabytému majetku (jako položka dlouhodobého hmotného majetku), jak jsme vymezili při klasifikaci tohoto majetku)."

Ocenění pořizovací cenou se oceňuje majetek pořízený za úplaty a patří sem jak cena pořízení, tak i náklady spojené s pořízením majetku. Tyto náklady nejsou zcela specifikovány předpisy, proto zde uvedu ty, které předpisy za náklady vynaložené na pořízení majetku nepovažují:

- výdaje na opravu a údržbu;
- kursové rozdíly;
- smluvní pokuty a úroky z prodlení;
- náklady nájemce na uvedení pronajatého majetku zpět do původního stavu.

Ocenění vlastními náklady se využívá u majetku, který byl vytvořen vlastní činností. Do vlastních nákladů patří veškeré přímé náklady a dále nepřímé náklady, které souvisí s vytvořením dlouhodobého majetku - tzv. výrobní/provozní režie a případně i režijní náklady administrativní povahy.

Reprodukční pořizovací cena je ta, za kterou by byl dlouhodobý majetek pořízen v době o jeho účtování. Dle zákona lze tuto cenu použít v případě, že byl majetek nabytý bez úplaty (dar, zjištěný přebytek při inventarizace atd.) a nebo to byl majetek vytvořený vlastní činností tak, že jeho vlastní náklady nelze zjistit.

Oceňování k rozvahovému dni se u dlouhodobého majetku využívá k ocenění co možno nejnižší cenou, a to s pomocí historických nákladů, které jsou sníženy odpisy a opravné položky. Historické náklady vyjadřují pořizovací cenu, vlastní náklady a nebo reprodukční pořizovací cenu (Kovanicová, 2004).

Pořízení dlouhodobého majetku

K pořízení majetku může dojít buď jeho koupí, vkladem od externího subjektu, bezúplatným nabytím - např. darem, vytvořením vlastní činností a nebo převodem z osobního užívání do podnikání (České účetní standardy pro podnikatele, 2014).

Dlouhodobým majetkem je také technické zhodnocení dlouhodobého drobného majetku, který byl účetní jednotkou zaúčtován do nákladů či zásob. (Sedláček a kol., 2005)

Jak Sedláček a kol. (2005, str. 181) dále uvádějí, *„je-li proces pořizování ukončen, převede se investice do dlouhodobého majetku do účtové skupiny 01, 02 nebo 03. Říkáme, že dlouhodobý majetek byl uveden do užívání, tj. jsou splněny všechny technické funkce nutné k jeho používání a povinnosti vyplývající z právních předpisů (stavebních, ekologických, požárních, bezpečnostních a hygienických). Neznamena to však, že dlouhodobý majetek začal být fakticky využíván, ale že je připraven k užívání.“*

Odepisování dlouhodobého majetku

Dle Kovanicové (2004, str. 238) *„dlouhodobý majetek se (v závislosti na své povaze) užíváním fyzicky i morálně opotřebovává, je proto třeba (alespoň jednou ročně) toto opotřebení vypočítat a v účetnictví vyjádřit. Zde se rozcházejí požadavky účetnictví s daňovými hledisky. Zatímco účetní odpisy mají odpovídat reálnému opotřebení majetku a proto způsob jejich výpočtu je v pravomoci podniku, daňové odpisy (odpisy počítané pro účely daňové, jejichž výše se uznává při výpočtu daně z příjmů) nepřihlízejí ke specifickým (provozním, finančním aj.) podmínkám podniku. Výše účetních a daňových odpisů bude tedy málokdy shodná.“*

Proto by do účetnictví měly vstupovat odpisy účetní, protože ty vypovídají o skutečnosti. Majetek by měla odepisovat ta účetní jednotka, která jej vlastní nebo se k němu vztahuje jiný právní vztah a nebo ta jednotka, která hospodaří s majetkem státu.

Účetní odpisy se vztahují pouze na dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek (nikoliv na dlouhodobý finanční majetek). Z účetních odpisů jsou vyloučeny pozemky, umělecká díla a sbírky - tento majetek má trvalou hodnotu a je zařazen v účtové skupině 03 jako dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný.

V peněžním vyjádření opotřebení dlouhodobého majetku se snižuje ocenění daného majetku a souběžně vstupuje do nákladů ve firmě odpisů za dané účetní období. Snížení hodnoty majetku vzhledem k jeho opotřebení se vyjadřuje nepřímo, a to pomocí opravného účtu k příslušné položce dlouhodobého majetku (účtová skupiny 07 - Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku a účtová skupina 08 - Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku) (Kovanicová, 2004).

Dále ve své knize Kovanicová uvádí (2004, str. 240-241), že „výpočet výše účetních odpisů může být založen na různých přístupech, je lze shrnout do těchto základních metod:

- *Metody vycházející z doby použitelnosti majetku (odpisy časové). Tuto dobu, jakož i případnou zbytkovou hodnotu (zůstatkovou cenu) je třeba odhadnout. Doba použitelnosti závisí nejen na technických parametrech, ale i na finanční politice podniku: za jak dlouho podnik chce či může nahradit dané aktivum novým. Pořizovací cena aktiva snížená o zbytkovou hodnotu představuje odpisovou základnu, z níž se odpis provádí. Tyto metody se dále člení na:*
 - *lineární, rovnoměrné (každý rok se do nákladů zahrne stejná výše odpisů);*
 - *zrychlené, které umožňují odepsat majetek rychleji než lineární odpisy. Při grafickém zobrazení ročních odpisů křivka klesá, proto se tyto metody označují jako degresivní.*
- *Metody založené na výkomu: odpisy se odvozují z množství výrobních nebo obdobných jednotek, které podnik (dle předpokladu) získá prostřednictvím daného aktiva (odhaduje se množství výkomů, které lze při užívání majetku vyrobit či provést). Takové odpisy se nazývají odpisy výkonové.*"

Vyřazení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek může být vyřazen prodejem, likvidací v důsledku opotřebení, bezúplatným převodem, přeřazením z podnikání do osobního vlastnictví, vkladem do jiné společnosti, zjištěním škody nebo manka. Majetek, který je odpisovaný, je vyřazen vždy v pořizovací ceně spolu s oprávkami, neodepsaný majetek se vyřazuje pouze v pořizovací ceně (Kovanicová, 2004).

1.4.2 DLOUHODOBÝ HMO TNÝ MAJETEK DLE MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Dlouhodobý hmotný majetek je v rámci IFRS upraven celkem pěti standardy, a to IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení, IAS 17 - Leasingy, IAS 40 - Investice do nemovitostí, IAS 41 - Zemědělství a v neposlední řadě IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držena k prodeji.

IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení

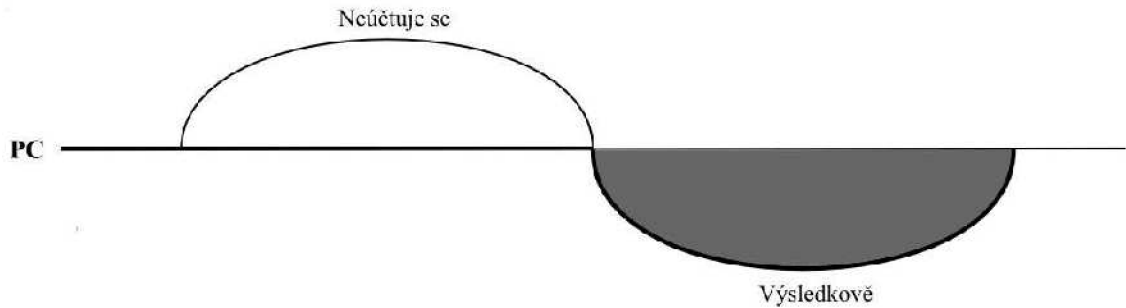
Tento standard definuje jako hmotná aktiva pozemky, budovy a zařízení, u kterých se doba využitelnosti považuje za delší jak jeden rok/ jedno účetní období a společnost jej drží za účelem využití ve výrobě, zásobování zbožím a službami, k administrativním účelům či skrze pronájem jiným osobám. Tento standard navazuje na Koncepční rámec ve smyslu toho, že aktiva musí vytvářet ekonomický užitek a souběžně musí být spolehlivě ocenitelné (International financial reporting standard foundation, 2012).

Standard IAS 16 nestanovuje žádnou peněžní hranici, dle které lze zařadit dlouhodobý majetek do výkazů.

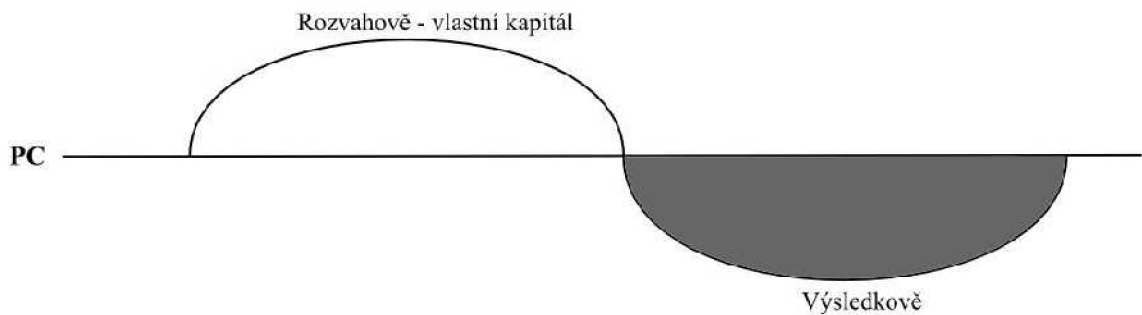
Ocenění dlouhodobého hmotného majetku je možné dvěma metodami:

- Ocenování v okamžiku pořízení - dle pořizovacích nákladů, které obsahují všechny náklady vynaložené na pořízení majetku a jeho fungování.
- Ocenování k rozvahovému dni - dle ISA 16 je možno využít jednoho ze dvou modelů ocenění, a to modelu pořizovací ceny a modelu přecenění (Hinke, 2006) (International financial reporting standard foundation, 2012):
 - Model pořizovací ceny - oceňuje se v pořizovací ceně, od které se odečtou oprávky a ztráty ze snížení hodnoty;

- Model přecenění - oceňuje se v reálné hodnotě v okamžiku přecenění, která je snižena o oprávky a ztráty ze snížené hodnoty (Paseková, 2006).



Obr. č. 1 Model pořizovací ceny (Zdroj: Krupová, 2009, str. 320)



Obr. č. 2: Model přecenění (Zdroj: Krupová, 2009, str. 320)

Ficbauer J. a Ficbauer D. (2012, str. 95) ve své publikaci uvádějí, že „*ocenění majetku odpovídá reálné hodnotě, tj. fair valuek datu přecenění, které umožňuje přecenění jak směrem dolů, tak směrem nahoru.*”

Jestliže se dlouhodobý hmotný majetek skládá z více částí a každá část má svou vlastní dobu použitelnosti, pak se využívá komponentního odepisování, kdy se každá položek odepisuje zvlášť. Při tomto odepisování společnost nevytváří rezervy na opravu majetku.

Vhodnou odpisovou metodou dle standardu je lineární odepisování, metoda snižujícího se základu a metoda výkonová. Odpis se považuje za náklad a měl by se brát ohled na případnou zbytkovou hodnotu. Výpočet odpisů totiž nevychází z pořizovací ceny, ale z odpisové základny. IFRS umožňují majetek je také možné odepisovat metodami DBD a SYD.

Metoda Double Declining Balance Method, zkráceně DDB, odepisuje konstantní odpisovou sazbou, která je vynásobená lineární sazbou a odepsatelnou částkou, která je klesající. Metoda Sum of the Year's Digits, zkráceně SYD), vede ke klesajícímu podílu odpisů z odpisové základny a vypočítává se jako počet let, které ještě zbývají do konce použitelnosti aktiva od počátku jeho využívání, což vydělíme součtem počtu let celkové životnosti aktiva, které ještě zbývají do konce této životnosti od jejího samotného počátku.

Majetek se vyřazuje z výkazů ve chvíli, kdy se neočekávají žádné další ekonomické užítky z jeho využívání či vyřazení. Zisk nebo ztráta se vykazuje ve výkazu zisku ztráty v okamžiku odúčtování položky (Krupová, 2009).

IAS 17 - Leasing

Jak uvádí Vrtalová a kol. (str. 6) „cílem standardu je stanovit účetní pravidla pro zobrazení operativních a finančních leasingů z hlediska nájemce a pronajímatele. Podle IAS při finančním leasingu pronajímatel převádí na nájemce všechna rizika i ekonomické užítky z vlastnictví aktiva. Pro klasifikaci není rozhodující, zda po skončení pronájmu dojde k převedení předmětu pronájmu do vlastnictví nájemce.

U pozemků se jedná o operativní leasing. Mají neomezenou životnost, a pokud na konci nájemního období nepřechází vlastnictví na nájemce, nejsou na nájemce přenesena podstatná rizika a odměny z vlastnictví."

Účtování na straně nájemce:

Majetek, pořízený formou finančního leasingu je v rozvaze nájemce vykázán jako aktivum a dluh následovně:

- v reálné hodnotě pronajatého aktiva nebo
- v současné hodnotě minimálních leasingových splátek - present value.

Pakliže jsou známy obě hodnoty, musí se účtovat v nejnižší z nich. Pokud by to tak nebylo, jednalo by se o podvod.

Vzorec pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek je následovný:

$$\text{Present value} = \sum \frac{P}{(1+i)^n}$$

P ... částka k úhradě

n ... počet plateb

i ... úroková míra

Jako úrokovou míru zvolíme tu, která vyplývá přímo z konkrétního leasingu - implicate rate. Případně použijeme incremental rate, neboli mezní/ přírůstkovou úrokovou míru, která byla použita o obdobného leasingu, nebo za kterou nájemce může získat další leasing (Ficbauer, J., Ficbauer D., 2012).

Jak Ficbauer J. a Ficbauer D. (2012, str. 100) dále uvádějí, „*jakékoliv přímé výdaje související s leasingem jsou součástí vstupní ceny tohoto aktiva. Minimální leasingové splátky jsou rozvrženy mezi finanční náklad a závazek. Finanční náklad přitom představuje konstantní periodickou výši. Leasingové aktivum je odepisováno v souladu s IAS 16 - Pozemky, budovy, zařízení, a to po dobu ekonomické životnosti aktiva.*“

Účtování na straně pronajímatele:

V rozvaze pronajímatele se leasing vykazuje jako pohledávka, která je současně rovna čisté investici do leasingu. O přímých nákladech se účtuje vždy v době jejich vzniku a finanční výnosy se účtují rovnoměrnou částkou dle míry návratnosti čisté nesplacené investice pronajímatele.

Využívá se stejného vzorce, jako v případě účtování na straně nájemce, avšak jako úroková míra se používá taková, až je vypočítána fair value. Dle standardu se musí vždy použít obecně platná úroková míra, a to i v případě, že je předmět půjčen bezúročně (Ficbauer, J., Ficbauer, D., 2012).

IAS 40 - Investice do nemovitostí

Zmíněný standard vysvětluje postupy účtování v oblasti investic do nemovitostí - u pozemků, budov a staveb držených za účelem prodeje nebo příjmů z nájemného nebo kapitálového zhodnocení. Nemovitosti se v rozvaze vykazují jako:

- zásoby;
- dlouhodobá hmotná aktiva;
- finanční investice - např. při pronájmu nebo pokud se majetek nevyužívá pro hlavní podnikatelskou činnost.

Investice se nejdříve oceňují v pořizovací ceně, a to včetně nákladů na jejich pořízení. Následně se zvolí jeden model oceňování: model pořizovací ceny nebo ocenění reálnou hodnotou. Zvolený model je nutné využívat po celou dobu existence aktiva (Ficbauer J., Ficbauer, D., 2012).

IAS 41 - Zemědělství

Ve své publikaci Šrámková a Janoušková (2015, str. 267) uvádějí, že „*cílem tohoto standardu je stanovit pravidla pro vykazování a zveřejňování v účetní závěrce těch transakcí, které se vztahují na zemědělské činnosti, což jsou:*

- *transakce s biologickými aktivy. Biologické aktivum je žijící zvíře nebo rostlina;*
- *zachycení zemědělské produkce v okamžiku sklizně, která je výsledkem biologických aktivit účetní jednotky. Po sklizni tato aktiva přejdou do rozsahu působnosti IAS 2 Zásoby, který definuje jiné oceňovací základny než IAS 41;*
- *ostatní související dotace.*

Zemědělská činnost je definována jako účetní jednotkou zřízená transformace biologických aktiv na prodej, na zemědělské produkty nebo na další biologická aktiva."

Biologická aktiva se oceňují reálnou hodnotou, která je snížena o náklady prodeje zahrnující zprostředkovatelské provize, komoditní burzy, cla a tak podobně. Nejsou zde zahrnuty náklady na dopravu a jiné výdaje, které byly odečteny již při stanovení reálné hodnoty. V rámci dotací se jedná o výnos, pokud se jedná o:

- nepodmíněnou dotaci v době jejího přiznání;
- podmíněnou dotaci ve chvíli splnění určitých podmínek (Ficbauer, J., Ficbauer, D., 2012).

IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená k prodeji

Jak se uvádí v publikaci IFRS (2009, str. 47), „*je dlouhodobé aktivum klasifikováno jako držené za účelem prodeje tehdy, jestliže se jeho účetní hodnota realizuje zejména prodejem, a nikoli pokračujícím užíváním. Aktivum by mělo být k dispozici pro okamžitý prodej ve svém současném stavu a jeho prodej by měl být vysoce pravděpodobný.*

Prodej je vysoce pravděpodobný, když se management firmy na příslušné úrovni zaváže k plánovanému prodeji aktiva a k zahájení aktivních kroků pro hledání kupce a k realizaci tohoto plánu. Majetek by měl být aktivně nabízen na trhu za cenu, která je srovnatelná s jeho současnou reálnou hodnotou. Prodej by měl splnit takové podmínky, aby byl dokončen během 1 roku od data klasifikace, a kroky nezbytné k realizaci plánu by měly zajistit, že není pravděpodobné, že by se v plánu prováděly významné změny nebo že by se měl plán zrušit.

Jakmile je aktivum označeno jako držené za účelem prodeje, je oceněno nižší z hodnot: účetní hodnota nebo reálná hodnota snižená o náklady na prodej."

1.4.3 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku, se dlouhodobý nehmotný majetek vyznačuje dobou využitelnosti delší jak jeden rok, spadá do účtové skupiny 01 a řadí se do něj:

- zřizovací výdaje (účet 011) - jsou souhrnem všech výdajů, které byly uskutečněny před založením účetní jednotky až do jejího vzniku (např. soudní a správní poplatky, nájemné, úhrada poradenských a zprostředkovatelských služeb);

- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje (účet 012) - které byly vytvořeny vlastní činností obchodování s nimi a nebo byly získané od jiných osob;
- software (účet 013) - jedná se o programy vytvořené vlastní činností a určené k dalšímu obchodování s nimi, případně získané od jiných osob;
- ocenitelná práva (účet 014) - předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní tvůrčí činnosti a práva dle zvláštních právních předpisů (např. licence, know how, předměty průmyslových práv);
- goodwill - je kladným nebo záporným rozdílem mezi oceněním podniku a souhrnem jeho individuálně přeceněných položek majetku, sníženým o převzaté závazky. Tento rozdíl vzniká při koupi podniku, vkladem a nebo při přeměnách společnosti;
- povolenky na emise skleníkových plynů
- preferenční limity - jedná se zejména o individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv;
- jiný dlouhodobý nehmotný majetek;
- nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek - zachycuje majetek do doby jeho dokončení - stavu způsobilého k užívání;
- poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek - jsou zde zahrnuty jako krátkodobé tak dlouhodobé zálohy na pořízení tohoto majetku (Fedorová, 2007), (Kovanicová, 2004).

Jak ve své publikaci uvádí Kovanicová (2004, str. 222), „účtová skupina 01 dlouhodobého nehmotného majetku má následující znaky:

- *je nehmotné podstaty*
- *doba používání je delší než jeden rok; touto dobou se rozumí doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou činnost (nebo uchovatelný pro další činnost), nebo po kterou může sloužit jako podklad nebo součást zdokonalovaných nebo jiných postupů a řešení (včetně doby ověřování nehmotných výsledků);*
- *dosahuje určité výše ocenění, kterou stanoví sama účetní jednotka, a to s ohledem na povinnosti uložené zákonem o účetnictví a se zvláštním zřetelem na princip věrného a poctivého obrazu."*

Oceňování, pořízení a vyřazení se u dlouhodobého nehmotného majetku provádí shodně jako u dlouhodobého hmotného majetku. Proto tuto problematiku v této části již nebudu znova uvádět.

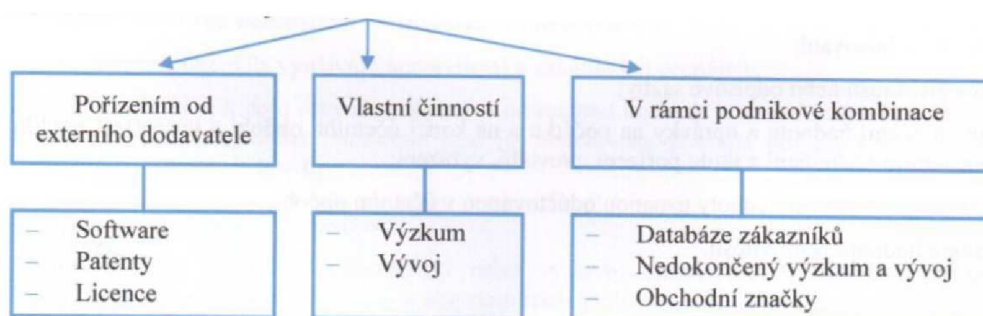
1.4.4 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK DLE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

V oblasti dlouhodobého nehmotného majetku je definován standard IAS 38 - Nehmotná aktiva. Tento standard považuje za nehmotné nepeněžitě aktivum takové, které splňuje podmínku toho, že:

- nemá fyzickou podstatu;
- je identifikovatelné - což znamená, že je oddělitelné v rámci účetní jednotky a může tak být samostatně prodáno, převedeno, pronajato a podobně;
- je zdrojem společnosti, ze kterého jí plyne ekonomický užitek, vytváří do budoucna výnosy a i úsporu nákladů (Šrámková, Janoušková, 2015).
- Společností vytvořený goodwill, hodnoti, názvy publikací, značky a podobně nejsou považovány za nehmotná aktiva (Ficbauer, J., Ficbauer, D., 2012).

Společností vytvořený goodwill, hodnoti, názvy publikací, značky a podobně nejsou považovány za nehmotná aktiva (Ficbauer, J., Ficbauer, D., 2012).

Nehmotné aktivum může společnost získat jedním z následujících způsobů uvedených v obrázku č.3.



Obr. č. 3 - Pořízení nehmotných aktiv (Zdroj: Šrámková, Janoušková, 2015, str. 112)

Nehmotná aktiva pořízená od externího dodavatele se nejdříve vykazuje v pořizovací ceně, kde jsou zahrnuty veškeré celní poplatky, nevratné daně a ostatní náklady vynaložené na přípravu aktivu pro jeho použití.

Dále se bere v potaz, že je splněn předpoklad pravděpodobnosti ekonomického přínosu. Reklama a marketing avšak tvoří výjimku, jelikož jsou nelze jako nehmotné aktivum rozeznat a jsou účtovány v okamžiku získání aktiva od dodavatele přímo do zisku či ztráty.

Nehmotná aktiva, která jsou vytvořena vlastní činností, se dělí na výzkum a vývoj. V rámci výzkumu nevzniká nehmotné aktivum, se kterým by se dalo účtovat. Nehmotná aktiva vznikající při vývoji avšak již lze účetně vykázat v případě, že společnost potvrdí, že:

- vývoj byl technicky uskutečnitelný;
- záměr společnosti byl vývoj dovézt do konce;
- společnost je schopna prodat nebo dále využívat dané nehmotné aktivum;
- společnost má dostatek zdrojů pro dokončení vývoje aktiva;
- společnost dokáže spolehlivě vyčíslit náklady na vývoj (PricewaterhouseCoopers, 2013).

Ficbauer J. a Ficbauer D. (2012, str. 133-134) uvádějí, že „*odepsatelná částka nehmotného aktiva s konečnou dobou použitelnosti musí být v souladu se standardem systematicky rozdělena na celé období použitelnosti aktiva. Zbytková hodnota aktiva je přitom nulová, pokud neexistuje aktivní trh pro toto konkrétní aktivum a nebo závazek třetí strany k jeho koupi.*”

1.4.5 DLOUHODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY

Následující kapitola nebude příliš obsáhle rozebrána, jelikož v praktické části nebudu dlouhodobý finanční majetek analyzovat, jelikož veškeré položky evidované v rámci podnikatelského subjektu odpovídají podmínkám vykazování dle IFRS.

Dlouhodobý finanční majetek se nachází v účtové skupině 06 a zahrnuje aktiva, které podnik nakupuje, vlastní a případně půjčuje dalším subjektům s cílem dlouhodobě investovat volné peněžní prostředky či nepeněžítá aktiva tak, aby mu to přineslo výnos v podobě dividend, úroku a podobně.

Do dlouhodobého finančního majetku řadíme:

- majetkové účasti v jiném podniku, a to formou podstatného, rozhodujícího nebo menšinového vlivu;
- jiné cenné papíry majetkového charakteru, které jsou drženy společností déle jak jeden rok a plynou z něj nároky na určité výnosy, či které společnost drží za účelem kapitálového zhodnocení;
- cenné papíry úvěrové povahy - nakoupené dluhopisy s pevným či pohyblivým úrokem nebo s diskontem s dobou delší jak jeden rok;
- půjčky poskytnuté jiným subjektům s platností delší jak jeden rok;
- pronajatý dlouhodobý majetek v rámci smlouvy o nájmu podniku dle Obchodního zákoníku;
- dlouhodobé termínované vklady peněžních prostředků (Kovanicová, 2004).

Oceňování dlouhodobého finančního majetku probíhá dvěma způsoby, a to oceněním v okamžiku pořízení či oceněním k rozvahovému dni (Jílek, Svobodová, 2013).

Pořízení a vyřazení dlouhodobého finančního majetku

Dlouhodobý finanční majetek pořizuje společnost formou akcií a cenných papírů od externího subjektu. Nepeněžitým vkladem, upsáním akcií a nebo získáním obchodního podílu v jiné společnosti. Postup účtování je shodný s DHM a DNM.

Vyřazený dlouhodobý finanční majetek se účtuje zůstatkovou hodnotou na patričný účet dle účelu zařazení. Následně se zaúčtují ostatní transakce jako tržby z prodeje DFM, likvidace nebo daru (Kovanicová, 2004).

1.4.6 DLOUHODOBÝ FINANČNÍ MAJETEK DLE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Dlouhodobý finanční majetek, neboli finanční nástroje jsou blíže definovány v následujících standardech: IAS 32 - Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování, IAS 39 - Finanční nástroje: účtování a oceňování, IFRS 7 - Finanční nástroje - zveřejnění, IFRS 9 - Finanční nástroje.

IAS 32 - Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování

Dle Dvořákové (2008, str. 183) „je finanční nástroj smlouva, na základě které vzniká finanční aktivum jedné účetní jednotky a zároveň finanční závazek, či kapitálový nástroj jinému podniku. Finanční nástroje zahrnují jak aktiva tak závazky, ale i kapitálové položky.“

Finanční aktiva pak lze definovat jako:

- peněžní prostředky;
- smluvní právo přijmout peněžní prostředky nebo jiné peněžní aktivum od jiné účetní jednotky (pohledávky, dluhopisy a podobně);
- smluvní právo směniti peněžní prostředky nebo jiné peněžní aktivum s jinou účetní jednotkou za výhodných podmínek (smlouvy - deriváty atd.);
- kapitálové nástroje jiné účetní jednotky - např. akcie.

Finanční závazky jsou pak:

- smluvní povinnosti předat peněžní prostředky nebo jiná finanční aktiva jiné účetní jednotce (např. závazky z úvěrů nebo z obchodního styku);
- smluvní povinnosti směniti finanční aktiva nebo závazky s jiným podnikem za nevýhodných podmínek (např. derivát).

Kapitálovým nástrojem je pak chápána smlouva, která dokládá zbytkový podíl na aktivech společnosti po odečtení všech závazků a mají podíl na vzniku kapitálu obchodní společnosti (Dvořáková, 2008).

IAS 39 - Finanční nástroje - účtování a oceňování

Standardem jsou přesně stanovené postupy účtování a oceňování finančních aktiv, závazků a určitých smluv o koupi či prodeji nefinančních položek podniku. Požadavky na vykazování těchto zjištění jsou uvedeny v IAS 32. Zveřejňování těchto položek pak řeší standard IFRS 7 (Oswald, IAS 39).

IFRS 7 - Finanční nástroje - zveřejnění

Jak uvádí Dvořáková (2008, str. 201) „*je cílem standardu, aby zveřejňované informace o finančních nástrojích umožnily zhodnotit vliv finančních nástrojů, kterými účetní jednotka disponuje, na její finanční pozici a finanční výkonnost a posoudit rizika s finančními nástroji spojená*“

Dle standardu musí každá účetní jednotka rozlišit finanční nástroje na:

- informace o významných finančních nástrojích z pohledu jejich vlivu na finanční pozici a výkonnost podniku;
- informace ohledně povahy, charakteru a míry rizik, které jsou obsaženy ve finančním nástroji a zajistit tak způsob řízení těchto rizik podnikem (Ficbauer, J., Ficbauer, D., 2012).

IFRS 9- Finanční nástroje

V červenci roku 2014 nahradil IAS 39, avšak v platnost vstoupí až v roce 2018.

Ficbauer J. a Ficbauer D. (2012, str. 71) uvádí, že „*standard řeší povinnost účetních jednotek v oblasti klasifikace a oceňování finančních aktiv vč. Hybridních a finančních závazků. Vyžaduje, že všechna finanční aktiva musí být:*

- *klasifikována na základě podnikatelského modelu účetní jednotky pro řízení finančních aktiv a charakteristiky smluvních podmínek určujících tok cash.flow z držby těchto aktiv;*
- *prvotně oceněna ve fair value vč. Transakčních nákladů;*
- *k datu sestavení účetní závěrky oceněna v zůstatkové ceně a nebo ve fair value.*“

Finanční nástroje se v návaznosti na IAS 1 - Sestavování a zveřejňování účetní závěrky musí členit na dlouhodobé a krátkodobé dle jejich pořízení a jejich splatnosti. Existuje jedna specifická skupina dlouhodobých finančních nástrojů, které nejsou upraveny výše zmíněným standardy a těmi jsou tzv. dlouhodobé finanční investice do podniků nesoucí rozhodující nebo podstatný vliv a dlouhodobé finanční investice do společných podniků.

Investice do společných podniků jsou pak upraveny standardy IAS 27 - Individuální účetní závěrka, IAS 28 - Investice do přidružených podniků, IAS 31 - Účasti ve společných podnicích a IFRS 10 - Konsolidovaná účetní závěrka (Dvořáková, 2008) (Ficbauer, J., Ficbauer, D., 2012).

2 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRO FINANČNÍ ANALÝZU

Jak uvádí Scholleová (2012, str. 163), „*finanční analýza je soubor činností, jejímž cílem je zjistit a komplexně vyhodnotit finanční situaci podniku.*“ V této kapitole popíšeme stručně možnosti finanční analýzy podnikatelského subjektu, a to u vybraných ukazatelů, které budou v praktické části používat.

2.1 ANALÝZY POMĚROVÝCH UKAZATELŮ

Poměrové ukazatele jsou často využívány pro jejich rychlost a jednoduchost použití. Nevýhodou avšak je jejich neschopnost vysvětlit vypočítané údaje.

Ukazatele rentability

Dle Kislíngerové (2007, str. 83) jsou ukazatele „*konstruovány jako poměr konečného efektu dosaženého podnikatelskou činností (výstupu) k nějaké srovnávací základně (vstupu).*“

Rentabilita aktiv - poměřuje zisk společnosti s celkovými aktivy, a to bez ohledu na to, zda jsou financovány z vlastních zdrojů nebo z cizího kapitálu.

$$ROA = \frac{EBIT}{aktiva}$$

Rentabilita vlastního kapitálu - vystihuje efektivnost kapitálu poskytnutého vlastníky a vyjadřuje, kolik čistého zisku připadá na jednu vlastníky investovanou jednotku.

$$ROE = \frac{\text{čistý zisk}}{\text{vlastní ka pítál}}$$

Rentabilita tržeb - určuje, kolik jednotek zisku společnost vytvoří z jedné jednotky tržeb. Pakliže tento ukazatel neukazuje pozitivní hodnoty, je předpokladem, že ani ostatní ukazatele se nebudou vyvíjet dobře (Scholleová, 2012).

$$ROS = \frac{EAT}{(\text{tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb} + \text{tržby z prodeje zboží})}$$

Ukazatele likvidity

Likvidita vyjadřuje schopnost podniku přeměňovat svá aktiva na peněžní prostředky a těmi včas pokrýt své závazky. Ukazateli likvidity jsou (Scholleová, 2012):

Běžná likvidita neboli likvidita 3. stupně - určuje, kolikrát jsou oběžná aktiva vyšší než krátkodobé závazky. Doporučené hodnoty ukazatele jsou 1,8 - 2,5.

$$\text{běžná likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

Pohotová likvidita neboli likvidita 2. stupně - je přísněji vypočítaným ukazatelem běžné likvidity - od oběžných aktiv se zde odečítá zásoby. Vhodnou vypočítanou hodnotou je 1 - 1,5.

$$\text{pohotová likvidita} = \frac{(\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby})}{\text{krátkodobé závazky}}$$

Okamžitá likvidita neboli likvidita 1. stupně - je poměrem finančního majetku a krátkodobých závazků. Optimální hodnotou ukazatele je 0,2 - 0,5.

$$\text{okamžitá likvidita} = \frac{\text{finanční majetek}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

Ukazatele aktivity

Tyto ukazatele poměří položky aktiv s výnosy či náklady a vyjadřují tak schopnost podniku efektivně využívat svá aktiva (Sedláček, 2007).

Obrat aktiv - určuje, kolikrát se celková aktiva obrátí za rok a měl by se pohybovat kolem hodnoty 1.

$$\text{obrat aktiv} = \frac{\text{tržby}}{\text{aktiva}}$$

Doba splatnosti pohledávek - udává, kolik dní musí společnost počkat, než dostane zapláceno za své prodané výrobky a služby.

$$\text{doba splatnosti pohledávek} = \frac{\text{pohledávky}}{\left(\frac{\text{tržby}}{360}\right)}$$

Doba splatnosti krátkodobých závazků - kolik dní potřebuje společnost na splacení svých závazků a po které využívá od svých dodavatelů obchodní úvěr.

$$\text{doba splatnosti krátkodobých závazků} = \frac{\text{krátkodobé závazky}}{\left(\frac{\text{tržby}}{360}\right)}$$

Ukazatele zadluženosti

Ukazatele zadluženosti poměřují mezi sebou jak cizí a vlastní zdroje a zabývají se schopností hradit náklady dluhu. Mezi ukazatele zadluženosti patří (Scholleová, 2012) (Konečný, 2006):

Celková zadluženost - pokud zapojíme cizí zdroje do financování podniku, můžeme pak snížit náklady na využívání kapitálu. Průměrná hodnota je 0,3 - 0,5, neboli 30 - 50%.

$$\text{celková zadluženost} = \frac{\text{celkové dluhy}}{\text{celková aktiva}}$$

Ukazatel úrokového krytí - udává, kolikrát je podnik schopen krýt úroky z cizího kapitálu poté, co jsou uhrazeny všechny náklady související s produktivitou podniku.

$$\text{úrokové krytí} = \frac{EBIT}{\text{nákladové úroky}}$$

2.2 ANALÝZY ROZDÍLOVÝCH UKAZATELŮ

Tato analýza hodnotí finanční situaci podniku, a to zejména jeho likviditu (Kovanicová, Kovanic, 1997) (Scholleová, 2012). Ve své práci budu využívat k výpočtu Čistý pracovní kapitál, který vypočítává rozdíl mezi hodnotou celkových oběžných aktiv a celkových krátkodobých závazků.

$$\text{ČP K} = \text{oběžná aktiva} - \text{krátkodobé závazky}$$

2.3 ANALÝZY SOUSTAV UKAZATELŮ

V rámci analýz poměrových ukazatelů rozeznáváme modely bonitní a bankrotní. Mezi bonitní modely patří například Quicktest, Tamariho model a nebo Indikátor bonity. Do bankrotních modelů pak řadíme Altmanův index finančního zdraví, Index IN či Beaverův bankrotní model. (Konečný, 2006)

V rámci této diplomové práce jsem se rozhodla pro vyhodnocení použit z bonitního modelu Quicktest a z bankrotního modelu Altmanův index, proto v následujících podkapitolách popíši blíže tyto dva modely.

Quicktest

Tato soustava je testem čtyř poměrových ukazatelů z oblastí stability, likvidity, rentability a výsledku hospodaření.

$$\text{kvóta vlastního ka \textit{p}tálu} = \frac{\text{vlastní ka \textit{p}tál}}{\text{celková aktiva}}$$

$$\text{doba splácení dluhu z CF} = \frac{(\text{cizí ka \textit{p}tál} - \text{krátkodobý finanční majetek})}{\text{bilanční CF}^1}$$

$$\text{Cash Flow v procentech tržeb} = \frac{\text{CF}}{\text{tržby}}$$

$$\text{rentabilita celk. ka \textit{p}tálu} = \frac{\text{zisk před zdaněním} + \text{úroky} \times (1 - \text{daňová sazba})}{\text{celková aktiva}}$$

Jednotlivé výsledky se oznamují od 1 do 5 dle stupnice v tabulce č. 1.

TABULKA 1: HODNOCENÍ UKAZATELŮ QUICKTESTU

Ukazatel	Výborný [1]	Velmi dobrý [2]	Dobrá [3]	Špatný [4]	Ohrožen insolvenčí [5]
Kvóta vlastního kapitálu	> 30 %	> 20 %	> 10 %	> 0 %	< 0 %
Doba splácení dluhu z Cash Flow	< 3 roky	< 5 let	< 12 let	> 12 let	> 30 let
Cash Flow v procentech tržeb	> 10 %	> 8 %	> 5 %	> 0 %	< 0 %
Rentabilita celkového kapitálu	> 15 %	> 12 %	> 8 %	> 0 %	< 0 %

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Sedláček, 2007)

¹Bilanční Cash Flow = (VH za účetní období – daň z příjmů + odpisy DHM + Odpisy DNM) / počet měsíců x 12 - saldo přechodných účtů aktiv + saldo přechodných účtů pasiv.

Jako výsledek se použije aritmetický průměr známek výsledků jednotlivých ukazatelů. Bude-li se hodnota držet do hodnoty 2, podnik je považován za bonitní, v hodnotě nad 3 je podnik považován za spějící k bankrotu (Sedláček, 2007).

Altmanův index finančního zdraví

Cílem této sestavy ukazatelů, také Z-Skóre, je stanovit určitou hranici, podle které určité podniky zbankrotují pravděpodobněji a jiné ne, a to dle tabulky č.2.

TABULKA 2: VYHODNOCENÍ ALTMANOVA INDEXU FINANČNÍHO ZDRAVÍ

Zóna ohrožení bankrotem	Šedá zóna	Bezpečná zóna
< 1,2	1,2 - 2,7	> 2,7

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Kubičková, 2005)

Altmanův vzorec upravený pro české podmínky zahrnuje ukazatele s jejich váhami je uveden v následující tabulce č. 3.

TABULKA 3: INDEXY Z-SKÓRE S JEJICH VÁHAMI

	Poměrový ukazatel	Váha
x₁	čistý provozní kapitál / celková aktiva	0,717
x₂	zadržené výděly / celková aktiva	0,847
x₃	EBIT / celková aktiva	3,107
x₄	hodnota vlastního jmění / účetní hodnota celkových závazků	0,420
x₅	tržby / celková aktiva	0,998
x₆	závazky po lhůtě splatnosti / tržby	1

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Kubičková, 2005)

Podoba vzorce Z-funkce:

$$z_0 = 0,717 \times x_1 + 0,847 \times x_2 + 3,107 \times x_3 + 0,420 \times x_4 + 0,998 \times x_5 + 1 \times x_6$$

3 TRANSFORMACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ U VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

V této části diplomové práce stručně charakterizují podnikatelskou činnost mnou vybrané účetní jednotky a následně transformují s pomocí požadavku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Definují tak jednotlivé položky výkazů a provedu u nich požadovaný přepočítání. Tyto hodnoty následně pomocí převodových můstků převedu do konečných výkazů v souladu s IFRS, tedy na Výkaz finanční pozice a na Výkaz o úplném výsledku.

3.1. STRUČNÝ POPIS SPOLEČNOSTI

Společnost XYZ s.r.o. se věnuje vývoji a prodeji informačních systémů pro účetnictví. Dále je nedílnou součástí poradenství v oblasti informačních technologií a vydávání publikací k oblasti účetnictví. Dle klasifikace CZ-NACE tedy spadá mezi 3 oblasti, a to 58.29 Ostatní vydávání softwaru, 62.02 Poradenství v oblasti informačních technologií a 581 Vydávání knih, periodických publikací a ostatní vydavatelské činnosti(CZ-NACE, 2014).

Společnost působí jak na českém, tak i zahraničním trhu a v současné době zaměstnává asi 13 pracovníků, kteří se podílí na kompletní tvorbě informačních systémů, jejich prodeji, distribuci a následném servisu. V týmu se nachází jak manažeři, obchodní zástupci a konzultanti, tak programátoři, IT specialisté, analytici a podobně. Ve vedení společnosti je jednatel a prokurista. Ti rozhodují spolu s mateřskou společností o veškerý podniknutých krocích.

3.2 ROZVAHA A VÝKAZ ZISK A ZTRÁTY DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A JEJÍ TRANSFORMACE NA VÝKAZ DLE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

V následující části popíši konkrétní změny položek ve výkazech společnosti XYZ s.r.o. Z rozvahy se zaměřím na všechny oblasti dlouhodobého majetku, Krátkodobé pohledávky, Časové rozlišení aktiv, Vlastní kapitál a Cizí zdroje. Dále provedu analýzu Výkazu zisku a ztráty z hlediska úprav pro jeho transformaci.

3.2.1 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK

Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti je zachycen v rozvaze v aktivech výhradně softwarem a je v rozvaze zachycen dle tabulky č. 4.

TABULKA 4: DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK SPOLEČNOSTI XYZ S.R.O. KE 31.12.2015

Dlouhodobý nehmotný majetek	Brutto Kč	Korekce Kč	Netto Kč
Software	1.249.992,44	-822.002,44	427.990,00

(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních dat společnosti)

Implementaci IFRS výkaznictví provedu na následujících dvou softwarech, které společnost pořídila koupí pro své používání, viz tabulka č.5..

TABULKA 5: POŘÍZENÝ SOFTWARE SPOLEČNOSTI XYZ S.R.O.

Název SW	Datum aktivace	Pořizovací cena	Životnost	Odepisování	Získání SW
APLIK	1.1.2015	115.500,-Kč	3 roky	Lineární	Koupě
TaxEdit Complet III	1.9.2015	24.200,- Kč	3 roky	Lineární	Koupě

(Zdroj: Vlastní zpracování dle informací od společnosti)

Obě položky splňují kritérium IFRS pro nehmotná aktiva - jsou nehmotné podstaty, dokumentově identifikovatelné a plně kontrolovatelné společností, které generují ekonomický užitek. Každý ze softwaru byl pořízen zvlášť a proto jej při implementaci můžeme ocenit pořizovacími cenami, které jsou uvedeny v tabulce výše.

Rozdílem mezi účtováním ČÚL a IFRS je, že IFRS umožňuje určit aktivum buď s určitelnou dobou použitelnosti nebo neurčitelnou dobou použitelnosti, kdy licence k SW může být časově neomezená nebo není ze začátku přesně jisté, kdy aktivum přinese účetní jednotce ekonomický užitek.

SW APLIK a TaxEdit budou dle IFRS označeny jako ty s neurčitelnou dobou použitelnosti a jejich zařazení do odepisování proběhne nejdříve v roce 2016. A jelikož se tato aktiva dle pravidel IFRS neodepisují, bude třeba položky ve výkazech retrospektivně upravit dle standardu IAS 8 - Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby.

Aktuální lineární odpisy dle ČÚL jsou uvedeny v tabulce č. 6.

TABULKA 6: ODPISY DLE ČÚL, (V KČ)

Název SW	Životnost	2015		2016		2017		2018	
		odpisy	oprávky	odpisy	oprávky	odpisy	oprávky	odpisy	oprávky
APLIK	3 roky	38.500	38.500	38.500	77.000	38.500	115.500	0	0
Tax-Edit C. III	3 roky	2.689	2.689	8.667	11.356	8.667	20.023	4.177	24.200

(Zdroj: Vlastní zpracování dle informací od společnosti)

Pakliže provedeme implementaci IFRS s ohledem na účtování od roku 2016, bude nutné provést následující úpravy položek rozvahy roku 2015 společnosti XYZ s.r.o.:

Odpisy DNM

APLIK 38.500,- Kč
TaxEdit 2.689,- Kč
<hr/>
Σ 41.189,- Kč

Oprávkky DNM

APLIK 38.500,- Kč
TaxEdit 2.689,- Kč
<hr/>
Σ 41.189,- Kč

Účet zisku a ztráty

	APLIK 38.500,- Kč
	TaxEdit 2.689,- Kč
	<hr/>
	Σ 41.189,- Kč

Změna v rozvaze r. 2015

Oprávky APLIK + 38.500,- Kč	VH běžného období + 41.189,- Kč
Oprávky TaxEdit + 2.689,- Kč	

Změna ve VZZ r. 2015

Odpisy DN a DHM APLIK - 38.500,- Kč
Odpisy DN a DHM TaxEdit - 2.689,- Kč
<hr/>
VH běžného období + 41.189,- Kč

3.2.2 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK

V oblasti dlouhodobý hmotný majetek eviduje společnost položky pouze na Samostatných hmotných movitých věcech a souborech hmotných movitých věcí, viz tabulka č.7.

TABULKA 7: DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK SPOLEČNOSTI XYZ S.R.O. KE 31.12.2015

Dlouhodobý hmotný majetek	Brutto Kč	Korekce Kč	Netto Kč
Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	2.009.252,89	-1.852.430,56	93.963,91

(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních dat společnosti)

K datu 1.1.2015 společnost aktivovala nový server a vykázala ho tak na výše zmíněné položce. Server odpovídá požadavkům dlouhodobého hmotného majetku, jelikož jeho pořizovací cena byla vyšší jak 40.000,- Kč a doba životnosti je delší jak jeden rok. Společnost tento server odepisuje lineárně se životností 3 roky. Údaje o serveru jsou uvedeny v tabulce č.8.

TABULKA 8: POLOŽKA DHM

Položka DHM	Datum aktivace	Pořizovací cena	Životnost	Odepisování
Server Lenovo Systém X 3550 M5	1.1.2015	47.590,-Kč	3 roky	Lineární

(Zdroj: Vlastní zpracování dle informací od společnosti)

Současné odpisy serveru jsou uvedeny v tabulce č. 9.

TABULKA 9: ODPISY DLE ČÚL, (V KČ)

Název	Životnost	2015		2016		2017	
		odpisy	oprávky	odpisy	oprávky	odpisy	oprávky
Server ²	3 roky	15.864	15,864	15.864	31.728	15.862	47.590

(Zdroj: Vlastní zpracování dle informací od společnosti)

Podle IFRS lze DHM odepisovat lineárně a nebo lze použít další dvě metody odepisování. Těmi je metoda DDB - Double Declining Balance a metody SYD - Sum of Year Digits. Provedu výpočet oběma metodami a na závěr vyberu tu, která mi výsledek hospodaření ovlivní v nejvíce pozitivním měřítku.

Odepisování dle metody DDB:

$$DDB = 2 \times (100\% / t) = 2 \times (100\% / 3) = 66\%$$

$$\text{Odpisy 1. rok} = 66\% \times 47.590 = 31.409,- \text{ Kč}$$

$$\text{Odpisy 2. rok} = 66\% \times (47.590 - 31.409) = 10.679,- \text{ Kč}$$

$$\text{Odpisy 3. rok} = 66\% \times (47.590 - 31.409 - 10.679) = 3.631,- \text{ Kč}$$

² Celý název položky: Server Lenovo System X 3550 M5

Touto metodou nedojde k úplnému odepsání v průběhu 3-leté životnosti. Proto poslední odpisy musí být zařazeny do roku 2018. Výpočet odepisování je v tabulce č. 10.

TABULKA 10: METODA DDB, (V KČ)

Název	Životnost	2015		2016		2017		2018	
		odpisy	oprávky	odpisy	opráv.	odpisy	opráv.	odpisy	opráv.
Server ³	3 roky	31.409	31.409	10.679	42.169	3.631	45.800	1.790	47.590

(Zdroj: vlastní zpracování dle informací od společnosti)

Odepisování dle metody SYD:

$$\text{Odpisy 1. rok} = \frac{3}{3+2+1} \times 47.590 = 23.795,- \text{ Kč}$$

$$\text{Odpisy 2. rok} = \frac{2}{3+2+1} \times 47.590 = 15.863,- \text{ Kč}$$

$$\text{Odpisy 3. rok} = \frac{1}{3+2+1} \times 47.590 = 7.932,- \text{ Kč}$$

Touto metodou bude odepsán celý majetek ve třech letech, viz tabulka č. 11.

TABULKA 11: METODA SYD, (V KČ)

Název	Životnost	2015		2016		2017	
		odpisy	oprávky	odpisy	oprávky	odpisy	oprávky
Server	3 roky	23.795	23.795	15.863	39.658	7.932	47.590

(Zdroj: vlastní zpracování dle informací od společnosti)

Následující tabulka č. 12 srovnává odpisy lineární s metodou DDB a metodou SYD a jejich vliv na výsledek hospodaření.

TABULKA 12: METODY ODPISOVÁNÍ

Metoda odpisování	Odpis v roce 2015
Lineární metoda	15.864,- Kč
Metoda DDB	31.409,- Kč
Metoda SYD	23.795,- Kč

(Zdroj: vlastní zpracování)

³ Celý název položky: Server Lenovo System X 3550 M5

Z tabulky č. 12 na předchozí straně tedy plyne, že využitím metody DDB či SYD bychom ještě více snížili výsledek hospodaření v roce 2015. Proto při implementaci výkazů dle IFRS zanechám metodu lineární, která taktéž vyhovuje Mezinárodním standardům účetního výkaznictví a nebudu provádět žádnou změnu.

3.2.3 KRÁTKODOBÉ POHLEDÁVKY

V tabulce č. 13 je uvedeno, jak společnost eviduje krátkodobé pohledávky v souladu s českou účetní legislativou.

TABULKA 13: KRÁTKODOBÉ POHLEDÁVKY SPOLEČNOSTI XYZ S.R.O. KE 31.12.2015

Aktiva	Brutto Kč	Korekce Kč	Netto Kč
Krátkodobé pohledávky	7.129.682,88	-18.099,90	7.111.582,98
=> Pohledávky z obchod. vztahů	7.075.246,88	-18.099,90	7.057.146,98
=> Krátkodobé poskytnuté zálohy	20.000,00	0,00	20.000,00
=> Dohadné účty aktivní	32.400,00	0,00	32.400,00
=> Jiné pohledávky	2.036,00	0,00	2.036,00

(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních dat společnosti)

Krátkodobé pohledávky se vyznačují splatností kratší jak 1 rok, proto se zde nebude provádět žádné diskontování na současnou hodnotu budoucích peněžních toků. S toho důvodu se nebude ani provádět žádná změna z důvodu implementace IFRS.

3.2.4 ČASOVÉ ROZLIŠENÍ AKTIV

Časové rozlišení aktiv společnosti XYZ s.r.o. eviduje v podobě Nákladů příštího období, viz tabulka č. 14. Komplexní náklady příštích období a Příjmy příštích období jsou nulové.

TABULKA 14: ČASOVÉ ROZLIŠENÍ AKTIV SPOLEČNOSTI XYZ S.R.O. KE 31.12.2015

Časové rozlišení aktiv	Brutto Kč	Korekce Kč	Netto Kč
Náklady příštích období	68.402,72	0,00	68.402,72

(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních dat společnosti)

Ve výkazech dle IFRS není položka Časové rozložení aktiv vykazována a řadí se do krátkodobých či dlouhodobých pohledávek dle jejich splatnosti.

Společnost v položce Náklady příštích období eviduje krátkodobé náklady na marketing a dále pak programové licence. Proto bude tato položka přesunuta v rámci implementace IFRS do Krátkodobých pohledávek.

Změna v rozvaze r. 2015

Časové rozlišení aktiv - 68.402,72,- Kč	
Krátkodobé pohledávky -> Pohledávky z obchodních vztahů + 68.402,72,- Kč	

3.2.5 VLASTNÍ KAPITÁL

Položky vlastního kapitálu vykazovaného společností XYZ s.r.o. v pasivech jsou uvedeny v tabulce č. 15.

TABULKA 15: VLASTNÍ KAPITÁL SPOLEČNOSTI XYZ S.R.O. KE 31.12.2015

Pasiva	Kč
Vlastní kapitál	6.524.112,62
=> Základní kapitál	10.000.000,00
=> Kapitálové fondy	12.590.000,00
=> Výsledek hospodaření minulých let	-16.334.891,07
=> Výsledek hospodaření běžného období	269.003,69

(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních dat společnosti)

U všech položek můžu konstatovat, že splňují definice vlastního kapitálu a mohou tak být v nezměněné podobě vykázány i dle IFRS. Jen dle výše uvedených úprav v rámci dlouhodobého nehmotného majetku (viz kapitola 3.2.1) bude pozměněn Výsledek hospodaření běžného období.

3.2.6 CIZÍ ZDROJE

Z hlediska implementace IFRS nebude provedena žádná změna na položkách Cizích zdrojů, jelikož všechny odpovídají definici dle standardů a mohou tak být vykány ve stejné podobě, jako jsou vykazovány aktuálně v souladu s ČÚL, viz tabulka č. 16 na následující straně.

TABULKA 16: CIZÍ ZDROJE SPOLEČNOSTI XYZ S.R.O. KE 31.12.2015

Pasiva	Kč
Cizí zdroje	7.220.226,01
=>Dlouhodobé závazky	5.056.377,50
=>Krátkodobé závazky	2.163.848,51

(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních dat společnosti)

3.2.7 VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

Na začátek zrekapituluji změnu Výsledku hospodaření za běžnou činnost, která vyplynula z implementace úprav v DNM dle IFRS (viz kapitola 3.2.1). Odpisy dlouhodobého nehmotného a dlouhodobého hmotného majetku a tím tedy Výsledek hospodaření za běžnou činnost a Výsledek hospodaření za účetní období se zvýší o 41.189,- Kč.

Jelikož společnost XYZ s.r.o. obchoduje i na zahraničních trzích, dochází k přepočtům měn a dle IFRS dojde ke změně na vykázání položek Ostatních finančních výnosů a Ostatních finančních nákladů, viz tabulka č. 17. Dle IFRS se vykazuje Kurzový zisk/ztráta, který se vypočítá rozdílem těchto dvou hodnot.

TABULKA 17: OSTATNÍ FINANČNÍ VÝNOSY A NÁKLADY SPOLEČNOSTI XYZ S.R.O. KE 31.12.2015

VZZ	Kč
Ostatní finanční výnosy	155.895,31
Ostatní finanční náklady	163.517,67

(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních dat společnosti)

Rozdílem těchto hodnot vzniká Čistá kurzová ztráta - 7.622,36,- Kč.

3.3 ZMĚNY VE VÝKAZNICTVÍ DLE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

V této kapitole do tabulek dosadím vyvstalé změny v rámci implementace IFRS na výkazy společnosti XYZ s.r.o., které byly sestaveny v souladu s Českou účetní legislativou. Změny provedené dle předchozích aplikací v rozvaze za rok 2015 jsou uvedeny v tabulce č. 18 a v tabulce č. 19 na následující straně.

TABULKA 18: ZMĚNY V ROZVAZE SPOLEČNOSTI XYZ S.R.O. KE 31.12:2015, 1. ČÁST⁴

AKTIVA	PS Kč	ZMĚNA Kč	KS Kč
Dlouhodobý majetek	548.812,33		590.001,33
Dlouhodobý nehmotný majetek	427.990,00		469.179,00
=> Software	427.990,00	+ 38.500,00 + 2.689,00	469.179,00
Dlouhodobý hmotný majetek	156.822,33		156.822,33
=> Samostatné hmotné věci a soubory hmotných movitých věcí	156.822,33		156.822,33
Oběžná aktiva	13.091.123,58		13.159.526,30
Krátkodobé pohledávky	7.111.582,98		7.179.985,70
=> Pohledávky z obchodních vztahů	7.057.146,98	+ 68.402,72	7.125.549,70
=> Krátkodobé poskytnuté zálohy	20.000,00		20.000,00
=> Dohadné účty aktivní	32.400,00		32.400,00
=> Jiné pohledávky	2.036,00		2.036,00
Krátkodobý finanční majetek	5.979.540,60		5.979.540,60
=> Peníze	141.174,18		141.174,18
=> Účty v bankách	5.838.366,42		5.838.366,42
Časové rozlišení	68.402,72	- 68.402,72	0
∑ aktiv	13.744.338,63		13.785.527,63
PASIVA	PS	ZMĚNA	KS
Vlastní kapitál	6.524.112,62		6.565.301,62
Základní kapitál	10.000.000,00		10.000.000,00
=> Základní kapitál	10.000.000,00		10.000.000,00
Kapitálové fondy	12.590.000,00		12.590.000,00
=> Ostatní kapitálové fondy	12.590.000,00		12.590.000,00
Výsledek hospodaření minulých let	-16.334.891,07		-16.334.891,07
=> Neuhrazená ztráta minulých let	-16.334.891,07		-16.334.891,07

(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních dat společnosti)

⁴ Pro lepší přehlednost jsem uvedla jen ty položky výkazů, na kterých se nachází nějaká hodnota. Nulové položky tedy neuvádím.

TABULKA 19: ZMĚNY V ROZVAZE SPOLEČNOSTI XYZ S.R.O. KE 31.12.2015, 2. ČÁST

AKTIVA	PS Kč	ZMĚNA Kč	KS Kč
Výsledek hospodaření běžného období	269.003,69	+ 38.500 + 2.689	310.192,69
Cizí zdroje	7.220.226,01		7.220.226,01
Dlouhodobé závazky	5.056.377,50		5.056.377,50
=> Jiné závazky	5.056.377,50		5.056.377,50
Krátkodobé závazky	2.163.848,51		2.163.848,51
=> Závazky z obchodních vztahů	1.132.839,51		1.132.839,51
=> Závazky k zaměstnancům	464.105,00		464.105,00
=> Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	241.914,00		241.914,00
=> Stát - daňové závazky a dotace	158.332,00		158.332,00
=> Krátkodobé přijaté zálohy	3.465,00		3.465,00
=> Dohadné účty pasivní	163.193,00		163.193,00
Σ pasiv	13.744.338,63		13.785.527,63

(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních dat společnosti)

Změny ve výkazu zisku a ztráty za rok 2015 jsou zpracovány v tabulce č.20 a tabulce číslo 21 na následující straně.

TABULKA 20: ZMĚNY VE VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY SPOLEČNOSTI XYZ S.R.O. KE 31.12. 2015, 1. ČÁST⁵

Položka	PS	ZMĚNA	KS
I. Tržby za prodej zboží	11.172,80		11.172,80
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	7.433,62		7.433,62
Obchodní marže	3.739,18		3.739,18
II. Výkony	15.734.116,22		15.734.116,22
B. Výkonová spotřeba	4.894.523,29		4.894.523,29
C. Osobní náklady	9.954.227		9.954.227
D. Daně a poplatky	39.484,46		39.484,46
E. Odpisy DN a DHM	126.846,53	- 38.500 - 2.689	85.657,53
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů př. období	-122.016,25		-122.016,25
IV. Ostatní provozní výnosy	700.551,06		700.551,06

(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních dat společnosti)

⁵ Pro lepší přehlednost jsem uvedla jen ty položky výkazů, na kterých se nachází nějaká hodnota. Nulové položky tedy neuvádím.

TABULKA 21: ZMĚNY VE VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY SPOLEČNOSTI XYZ S.R.O. KE 31.12.2015, 2. ČÁST

Položka	PS	ZMĚNA	KS
H. Ostatní provozní náklady	978.405,92		978.405,92
Provozní VH	566.935,51		608.124,51
X. Výnosové úroky	27.799,47		27.799,47
N. Nákladové úroky	211.718,71		211.718,71
XI. Ostatní finanční výnosy	155.895,31		155.895,31
O. Ostatní finanční náklady	163.517,67		163.517,67
Finanční VH	-191.541,60		-191.541,60
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost	106.390,22		106.390,22
VH za běžnou činnost	269.003,69	+ 38.500 + 2.689	310.192,69
VH za účetní období	269.003,69	+ 38.500 + 2.689	310.192,69
VH před zdaněním	375.393,91		416.582,84

(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních dat společnosti)

3.4 VÝKAZ FINANČNÍ POZICE A VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU SPOLEČNOSTI DLE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

V následujících kapitolách provedu transformaci rozvahy a výkazu zisků a ztráty dle požadavků IFRS na výkaz o finanční pozici a výkaz o úplném výsledku. Požadavky na změny ve výkazech byly uvedeny v předchozí části diplomové práce.

3.4.1 PŘEVODOVÝ MŮSTEK PRO VÝKAZ FINANČNÍ POZICE A JEHO SESTAVENÍ

V následující tabulce vypíši položky z rozvahy společnosti XYZ s.r.o., které obsahují nějaké hodnoty a uvedu překlasiﬁkaci položek dle IFRS. Výkaz o finanční pozici je stručný a vykazuje pouze ty nejvýznamnější položky. Stejně jako rozvaha dle ČÚL se dělí na aktiva a pasiva.

V aktivech je stejné členění dlouhodobého majetku na hmotný a nehmotný. V případě výkazu o finanční pozici se na rozdíl od rozvahy začíná dlouhodobým hmotným majetkem, kde je na prvním místě uvedena položka Pozemky, budovy a zařízení. Po ní je položka Investice do nemovitostí, kterou jinak ČÚL nevykazuje a nijakým způsobem nerozeznává. Následně se objevují položky Nehmotná aktiva, Nedokončený nehmotný majetek, Odložená daňová pohledávka, Finanční investice a Dlouhodobé pohledávky.

Dále se v aktivech vykazují Oběžná aktiva, které tvoří Zásoby, Pohledávky z obchodních styků a jiné pohledávky a Peníze a peněžní ekvivalenty. Jedná-li se o krátkodobé položky v rámci Časové rozlišení, pak jsou zahrnuty do Pohledávek z obchodních styků a jiných pohledávek. Dlouhodobí položky časového rozlišení jsou zahrnuty v Dlouhodobých pohledávkách.

V následující tabulce č. 22 uvádím pouze položky, které jsou dle společnosti XYZ s.r.o. za rok 2015 vykazovány.

TABULKA 22: PŘEKLASIFIKACE POLOŽEK AKTIV DLE POŽADAVKŮ IFRS

Položka	Překlasifikace položek dle IFRS
AKTIVA CELKEM	
Dlouhodobý majetek	Dlouhodobá aktiva
Dlouhodobý nehmotný majetek	Nehmotná aktiva
Software	Nehmotná aktiva
Dlouhodobý hmotný majetek	Pozemky, budovy a zařízení
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	Pozemky, budovy a zařízení
Oběžná aktiva	Oběžná aktiva
Krátkodobé pohledávky	Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky
Pohledávky z obchodních vztahů	Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky
Ostatní poskytnuté pohledávky	Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky
Jiné pohledávky	Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky
Finanční majetek	Peníze a peněžní ekvivalenty
Peníze	Peníze a peněžní ekvivalenty
Účty v bankách	Peníze a peněžní ekvivalenty
Časové rozlišení	Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky
Náklady příštích období	Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Pasiva nejsou ve Výkazu o finanční pozici pojmenovány stejně, ale jsou zde označeny jako Vlastní kapitál a závazky. V položce Základní kapitál je obsažen Vlastní kapitál, Základní kapitál, Kapitálové fondy, Fond z přecenění, Nerozděleným výsledkem hospodaření, kde se Výsledek hospodaření minulých let a Výsledek hospodaření běžného období vykazuje součtem.

Dále se Vlastní kapitál a závazky dělí na Dlouhodobé závazky, Ostatní dlouhodobé závazky, Krátkodobé závazky a Závazky z obchodního styku a jiné závazky. Časové rozlišení je pak dle požadavků IFRS součástí Závazků z obchodního styku a jiných závazků, a to dle jejich dlouhodobého či krátkodobého zařazení.

V následující tabulce č. 23 uvádím opět pouze položky, které jsou dle společnosti XYZ s.r.o. za rok 2015 vykazovány.

TABULKA 23: PŘEKLASIFIKACE POLOŽEK PASIV DLE POŽADAVKŮ IFRS

Položka	Překlasifikace dle IFRS
PASIVA CELKEM	VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY
Vlastní kapitál	Základní kapitál
Základní kapitál	Základní kapitál
Základní kapitál	Základní kapitál
Kapitálové fondy	Kapitálové fondy
Výsledek hospodaření minulých let	Nerozdělený výsledek hospodaření
Výsledek hospodaření běžného období	Nerozdělený výsledek hospodaření
Cizí zdroje	
Dlouhodobé závazky	Dlouhodobé závazky
Jiné dlouhodobé závazky	Ostatní dlouhodobé závazky
Krátkodobé závazky	Krátkodobé závazky
Závazky z obchodních vztahů	Závazky z obchodního styku a jiné závazky
Dohadné účty pasivní	Závazky z obchodního styku a jiné závazky

(Zdroj: Vlastní zpracování)

V předchozí části diplomové práce došlo k několika přepočtům účetních položek tak, aby byly v souladu s požadavky na vykazování dle IFRS. S využitím převodového můstku je podoba Výkazu finanční pozice uvedena v tabulce č. 24 na následující straně.

TABULKA 24: VÝKAZ FINANČNÍ POZICE K 31.12.2015

AKTIVA	Netto (Kč)
Dlouhodobá aktiva	
Pozemky, budovy a zařízení	156.822,33
Nehmotná aktiva	469.179,00
Dlouhodobá aktiva celkem	590.001,33
Oběžná aktiva	
Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky	7.179.985,70
Peníze a peněžní ekvivalenty	5.979.540,60
Oběžná aktiva celkem	13.159.526,30
Aktiva celkem	13.785.527,63
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY	
Vlastní kapitál	
Základní kapitál	10.000.000,00
Kapitálové fondy	12.590.000,00
Nerozdělený výsledek hospodaření	-16.024.698,38
Vlastní kapitál celkem	6.565.301,62
Dlouhodobé závazky	
Ostatní dlouhodobé závazky	5.056.377,50
Dlouhodobé závazky celkem	5.056.377,50
Krátkodobé závazky	
Závazky z obchodního styku a jiné závazky	2.163.848,51
Krátkodobé závazky celkem	2.163.848,51
Závazky celkem	6.189.217,01
Vlastní kapitál a závazky celkem	13.785.527,63

(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních dat společnosti)

3.4.2 PŘEVODOVÝ MŮSTEK PRO VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU A JEHO SESTAVENÍ

Název Výkaz zisku a ztráty dle IFRS nabývá názvu Výkaz o úplném výsledku a na rozdíl od VZZ dle ČÚL vykazuje pouze provozní zisk hospodaření. Finanční a mimořádný výsledek hospodaření je vyjádřen v celkovém výsledku hospodaření za účetní období.

V tabulce č. 25 na následující straně vypíší položky z Výkazu zisku a ztráty společnosti XYZ s.r.o. za rok 2015, které obsahují nějaké hodnoty a uvedu překlasifikaci položek dle IFRS.

TABULKA 25: PŘEKLASIFIKACE POLOŽEK VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY DLE POŽADAVKŮ IFRS NA VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU

Položka	Překlasifikace dle IFRS
Tržby za prodej zboží	Tržby z prodeje zboží
Náklady vynaložené na prodané zboží	Náklady na prodané zboží
Obchodní marže	
Výkony	
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	Tržby za výrobky a služby
Výkonová spotřeba	
Spotřeba materiálu a energie	Spotřeba seriálu a služeb
Služby	Spotřeba seriálu a služeb
Přidaná hodnota	
Osobní náklady	Osobní náklady
Mzdové náklady	Osobní náklady
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	Osobní náklady
Sociální náklady	Osobní náklady
Daně a poplatky	Ostatní provozní náklady a výnosy
Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	Odpisy a amortizace
Změna stavu rezerv a opravných položek	Ostatní provozní náklady a výnosy
Ostatní provozní výnosy	Ostatní provozní náklady a výnosy
Ostatní provozní náklady	Ostatní provozní náklady a výnosy
Provozní výsledek hospodaření	Provozní výsledek hospodaření
Výnosové úroky	Finanční výnosy
Nákladové úroky	Finanční náklady
Ostatní finanční výnosy	Čisté kurzové zisky, Finanční výnosy
Ostatní finanční náklady	Čisté kurzové ztráty, Finanční náklady
Finanční výsledek hospodaření	
Daň z příjmů za běžnou činnost	Daně ze zisku
Odložená	Daně ze zisku
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	
Výsledek hospodaření za účetní období	
Výsledek hospodaření za účetní období před zdaněním	

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Vzhledem k přepočtům ve výkazech, které byly provedeny v předcházející části diplomové práce, uvádím hodnoty v tabulce číslo 26 na následující straně.

TABULKA 26: VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU K 31.12.2015

Položka	Netto (Kč)
Tržby z prodeje zboží	12.172,80
Tržby za výrobky a služby	15.734.116,22
Tržby celkem	15.746.289,02
Náklady na prodané zboží	7.433,62
Spotřeba materiálu a služeb	4.894.523,29
Osobní náklady	9.954.227,00
Odpisy a amortizace	85.657,53
Ostatní provozní náklady a výnosy	1.556.940,73
Provozní náklady celkem	16.581.160,17
<i>Provozní výsledek hospodaření</i>	608.124,51
Finanční výnosy	27.799,47
Finanční náklady	211.718,71
Čisté kurzové ztráty	-7.622,36
Výsledek hospodaření před zdaněním	416.582,84
Daně ze zisku	106.390,22
Výsledek hospodaření za účetní období	310.192,69

(Zdroj: Vlastní zpracování dle účetních dat společnosti)

4 DOPADY ROZDÍLŮ NA OBRAZ O FINANČNÍ POZICI A VÝKONNOSTI PODNIKATELSKÉHO SUBJEKTU

V následující části diplomové práce provedu vyčíslení ukazatelů a sestav ukazatelů dle výkazů v souladu s českou účetní legislativou a v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Tyto ukazatele zanalyzuji a porovnáám mezi sebou a poukážu tak na dopad transformace výkazů na vyhodnocení finanční situace podniku.

4.1 ANALÝZY POMĚROVÝCH UKAZATELŮ

V rámci poměrových ukazatelů jsem vypočítala ukazatele rentability, likvidity, aktivity a zadluženosti. Tyto ukazatele uvádím jak pro ČÚL tak IFRS a srovnám je mezi sebou, abych poukázala na dopad transformace výkazů na finanční situaci podniku.

Ukazatele rentability

Z těchto ukazatelů jsem vybrala k porovnání ROA, ROE a ROS. Jejich hodnoty jsou uvedeny v tabulce č. 27, a to jak pro ČÚL tak IFRS. Pro podnik je důležité, aby se hodnoty ukazatelů rentability pohybovaly v kladných číslech.

TABULKA 27: UKAZATELE RENTABILITY

UKAZATEL	ČÚL	IFRS
ROA	4,3	4,6
ROE	4,1	4,7
ROS	1,7	2,0

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Rentabilita celkového vloženého kapitálu (ROA) byla vypočítána ze zisku před zdaněním a hodnota se pohybuje v kladných číslech, což je pro společnost pozitivním jevem. Jak lze vidět v tabulce č. 27, rentabilita se nijak výrazně nemění v případě převodu účetní závěrky dle IFRS. ROA nám udává, že podnik na 1 Kč vloženého kapitálu má zisk ve výši 4,3 haléřů v případě ČÚL a 4,6 haléřů v případě vykazování dle IFRS. Mohu tedy říci, že pokud bude účetní závěrka sestavena v souladu se Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, pak bude dle ukazatelů podnik vykazovat vyšší rentabilitu celkových aktiv. Ale jak jsem uvedla již výše, číselná změna je nepatrná. Tento ukazatel je důležitý pro management společnosti.

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) se pohybuje taktéž v kladných hodnotách. Ukazatel poskytuje informace o tom, jak jsou zhodnoceny vložené prostředky od majitelů společnosti. Tudiž je tento ukazatel důležitým pro majitele podniku či potencionální investory. Ukazatel se vypočítává z výsledku hospodaření po zdanění a udává nám, že na 1 Kč vloženého kapitálu připadá zisk ve výši 4,1 haléř při vykazování dle ČÚL a 4,7 haléře při vykazování dle IFRS. Opět tedy mohu konstatovat, že na základě transformace účetní závěrky společnosti XYZ s.r.o. v souladu IFRS vykazuje podnik vyšší rentabilitu celkového kapitálu.

Společnost vykazuje po transformaci účetní závěrky vyšší ziskovost i z hlediska rentability tržeb (ROS) dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví ve srovnání s českou účetní legislativou. Tento ukazatel je velmi důležitý pro společnost z hlediska konkurenceschopnosti. Hodnoty ukazatelů, které vycházejí z výsledku hospodaření po zdanění, nabývají taktéž pozitivních hodnot, a to dle ČÚL jako 1,7 haléřů zisku na 1 Kč tržeb a 2 haléře zisku na 1 Kč tržeb dle IFRS.

Co se týká vypočtených ukazatelů rentability, společnost se pohybuje v ziskových číslech jak při analýze výkazu dle ČÚL, tak i dle IFRS, kdy je avšak nepatrný rozdíl a společnost je vzhledem k vypočteným ukazatelům považována za o trochu více ziskovější. To bylo dáno navýšením výsledku hospodaření z důvodu navýšení vzhledem ke změně odepisování dlouhodobého nehmotného majetku. Ukazatele rentability je vždy dobré sledovat z hlediska jejich vývoje, což jsem bohužel u své diplomové práce nemohla, jelikož mi byly poskytnuty ze strany společnosti pouze údaje za rok 2015. Nicméně alespoň můžeme konstatovat, že společnost by se měla snažit vždy o co možná nejvyšší ziskovost a také, že výše rentability je ovlivněna likviditou společnosti.

Ukazatele likvidity

V ukazatelích likvidity jsem provedla výpočet pro všechny 3 stupně likvidity dle účetní závěrky sestavené dle ČÚL a následně po transformaci dle IFRS a výsledky jsou uvedeny v tabulce č. 28 na následující straně.

TABULKA 28: UKAZATELE LIKVIDITY

UKAZATEL	ČÚL	IFRS	DOPORUČENÉ HODNOTY
Běžná likvidita	6,0	6,1	1,8 - 2,5
Pohotová likvidita	6,0	6,1	1 - 1,5
Okamžitá likvidita	2,8	2,8	0,2 - 0,5

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Hodnoty běžné a pohotové likvidity se z hlediska transformace účetní závěrky nijak nemění a vykazují stejné hodnoty. Je to z toho důvodu, že společnost neeviduje žádné zásoby, které se využívají u výpočtu pohotové likvidity.

Hodnoty se v rámci běžné a pohotové likvidity v porovnání ČÚL s IFRS liší o jednu desetinu. Tento rozdíl je dán navýšením oběžných aktiv z důvodu přesunu položky Časového rozlišení aktiv do položky Krátkodobých pohledávek.

Pokud zanalyzují hodnoty běžné likvidity dle ČÚL i dle IFRS, pak je hodnota vyšší, než je doporučené rozmezí. Likvidita 3. stupně udává, kolikrát je podnik schopen uspokojit své věřitele, jestliže by v danou chvíli proměnil svá veškerá aktiva v hotovost. Pro podnik je pozitivní, že je likvidita ve vyšší hodnotě a podnik se tedy nenachází v platební neschopnosti. Na druhou stranu to pro podnik značí to, že nedokáže optimálně využívat své volné peněžní prostředky a nejsou tak generovány požadované zisky, což tedy znamená nižší hodnoty rentability.

Jak lze z tabulky č. 28 na poznat a jak jsem zmínila již výše, ukazatele běžné a pohotové likvidity jsou stejné, a to z toho důvodu, že ve výpočtu pohotové likvidity jsou navíc zahrnuty zásoby, které společnost XYZ s.r.o. avšak nevykazuje. Proto se analýze téhle likvidity nebudu blíže věnovat.

Likvidita 1. stupně, tedy okamžitá likvidita, vypovídá o skutečné platební schopnosti, jelikož zde jsou poměřována nejlíkvinnější aktiva podniku s krátkodobými závazky. Vypočtené hodnoty jsou opět nad optimální hranicí, což je pro společnost pozitivním jevem z toho pohledu, že by dokázala okamžitě hradit své závazky, avšak na druhou stranu opět poukazuje na to, že by společnost mohla se svými volnými peněžními prostředky disponovat efektivně a generovat tak vyšší zisk. V rámci účetní závěrky před i po transformací dle IFRS činí 2,8.

Management společnosti musí udržovat optimální poměr mezi likviditou a rentabilitou tak, aby byla rentabilita co nejvyšší a likvidita byla souběžně v optimální hranici, tedy ani nízká a ani zbytečně vysoká, jako je v našem případě. Proto bych společnosti doporučila, aby se zaměřila na své volné peněžní prostředky a pokusila se využít více ke svému prospěchu, a to například investicemi. Dále společnost eviduje majetek v relativně vysoké výši v krátkodobých pohledávkách. Pokusila bych se tedy motivovat své odběratele k lepší platební morálce, jestliže je problém na této straně. Ovšem je možné, že platební morálka je zcela v pořádku a problém jsou domluvené delší doby splatnosti. Pak by se společnost měla zamyslet nad tím, zda je možno tyto splatnosti nějakým způsobem snížit, a to například využitím skonta. Na výšce likvidity také přidává skutečnost, že společnost neeviduje žádné zásoby.

Ukazatele aktivity

Skupina těchto ukazatelů prezentuje, jak efektivně dokáže podnik hospodařit se svými aktivy. Pro výpočet jsem zvolila obrat aktiv, dobu splatnosti pohledávek a dobu splatnosti krátkodobých závazků, a to jak dle účetní závěrky sestavené dle české účetní legislativy, tak i v rámci účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

TABULKA 29: UKAZATELE AKTIVITY

UKAZATEL	ČÚL	IFRS	DOPORUČENÉ HODNOTY
Obrat aktiv	1,1	1,1	min. 1
Doba splatnosti krátkodobých pohledávek	187 dní	188 dní	< doba obratu závazků
Doba splatnosti krátkodobých závazků	57 dní	57 dní	> doba obratu pohledávek

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Obrat aktiv udává, jak společnost zhodnocuje celková aktiva bez ohledu na jejich krytí. Hodnota by měla být vyšší jak 1, jelikož pak to znamená, že podnik alespoň jedenkrát za rok otočí svůj majetek v tržbách. Toto kritérium společnost splňuje jak v rámci výpočtu dle ČÚL i IFRS (hodnoty jsou stejné, viz tabulka č. 29), avšak hodnota by mohla být vyšší. Všeobecně platí, že čím vyšší tato hodnota je, tím je to pro podnik mnohem pozitivnější.

Doba obratu pohledávek pro podniky vyjadřuje, kolik dní bude muset počkat, než mu jeho odběratelé zaplatí, je tedy v zájmu společnosti, aby tato doba byla co nejkratší. V rámci společnosti XYZ s.r.o. jsem vypočítala tento ukazatel v rámci krátkodobých pohledávek, jelikož dlouhodobé pohledávky společnost žádné neeviduje a tak stejně jsem provedla výpočet pro dobu splatnosti krátkodobých závazků, abych tyto hodnoty mohla mezi sebou srovnat. Doba splatnosti krátkodobých pohledávek je dle ČÚL 187 dní a dle IFRS 188 dní. Tedy rozdíl je zde jen v jednom dni. Tato hodnota by měla být ideálně menší, než doba obratu závazků.

Tato dlouhá doba splatnosti pohledávek může znamenat buď špatnou platební morálku a nebo to může být důsledkem nastavením delších splatností. Jestliže společnost eviduje pohledávky k nějaké velké společnosti, pak je možné, že si tato společnost diktuje podmínky splatnosti co nejlepší pro ni a proto by tato splatnost mohla být delší, než bývá standardem. Platební by byla problém špatná platební morálka odběratelů, bylo by dobré odběratele buď nějakým způsobem motivovat k včasnému splacení, například udělením skonta, či být důslednější v hlídání právě této splatnosti. Možná by stálo za úvahu zanalyzovat důvody, proč zde tento problém vyvstává, jestli je chyba v délce splatnosti, ve výši cen za produkty a podobně. Případně pak tedy zavést opatření v podobě úroků z prodlení pro nespolehlivé klienty a naopak pro dlouholeté klienty, kteří hradí své závazky včas, nabídnout nějaké benefity za včasné splacení - sleva, produkt navíc a podobně. V případě neudržitelné situace splatnosti krátkodobých pohledávek by společnost XYZ s.r.o. mohla uvažovat o využití faktoringu.

Doba obratu závazku je dle ČÚL 57 dní a srovnám-li tuto hodnotu s dobou obratu pohledávek, je značně menší. Dle IFRS je doba obratu krátkodobých pohledávek také 57 dní, což je způsobeno tím, že se v rámci transformace účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví neprovedla žádná změna ve vykazování. Pro společnost je dobré mít tento ukazatel na co nejnižší hodnotě, jelikož to vypovídá o její stabilitě z hlediska splácení svých závazků a tato informace je důležitá pro její dodavatele.

Ukazatele zadluženosti

V rámci ukazatelů zadluženosti jsem vypočítala celkovou zadluženost a úrokové krytí opět pro obě varianty účetní závěrky (viz tabulka č. 30).

TABULKA 30: UKAZATELE ZADLUŽENOSTI

UKAZATEL	ČÚL	IFRS	DOPORUČENÉ HODNOTY
Celková zadluženost	53%	52%	30 - 50%
Úrokové krytí	2,8	3,0	min. 5

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Jak je uvedeno v tabulce č. 30, celková zadluženost se dle ČÚL a IFRS nijak výrazně neliší. Hodnoty by se měly pohybovat maximálně mezi 30 až 50%. Společnost se v rámci obou variant účetní závěrky pohybuje lehce nad touto hranicí. Ukazatel zadluženosti poměřuje krátkodobé a dlouhodobé závazky a bankovní úvěry s celkovým majetkem společnosti. Čím je tato hodnota vyšší, tím může pro věřitele představovat vyšší riziko toho, že jejich pohledávka nebude ze strany společnosti splacena. V rámci posuzované společnosti je ukazatel vyšší a je to způsobeno závazky k mateřské společnosti. Dokáže-li společnost efektivně využívat cizích zdrojů, není třeba se vyšší hodnoty obávat. Tento ukazatel je opět dobré sledovat ve vývoji v čase a bylo by dobré, pokud by měl klesající tendenci.

Úrokové krytí podává informaci o tom, kolikrát výsledek hospodaření před zdaněním a úroky převyšuje úrokové platby a majitelům společnosti tak říká, zda společnost dokáže hradit úroky plynoucí ze svých závazků.

4.2 ANALÝZY ROZDÍLOVÝCH UKAZATELŮ

Z rozdílových ukazatelů jsem provedla výpočet pouze čistého pracovního kapitálu, jelikož jsem od společnosti XYZ s.r.o. nedostala doplňující informace o okamžitě splatných závazcích, které je nutno využít při výpočtech zbylých rozdílových ukazatelů. V tabulce č. 31 na následující straně je proveden výpočet ČPK dle české účetní legislativy a dle IFRS.

TABULKA 31: ČISTÝ PRACOVNÍ KAPITÁL

UKAZATEL	ČÚL	IFRS
Čistý pracovní kapitál	10.927.275,07 Kč	10.927.275,07 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Čistý pracovní kapitál ukazuje tu část oběžného majetku, která je kryta dlouhodobými zdroji a souvisí s běžnou likviditou. Jinými slovy nám tento ukazatele říká, kolika prostředky bude společnost disponovat, pokud se od oběžných aktiv odečtou krátkodobé závazky. Hodnota ČPK by měla být spíše nižší, ale stále by měla být v kladné hodnotě. Pakliže by byla příliš nízká nebo snad nulová, znamenalo by to, že podnik nemá dostatečný kapitál pro svou činnost. Pokud by byla hodnota naopak příliš vysoká, signalizovalo by to, že je fungování společnosti financováno především z dlouhodobých cizích či vlastních zdrojů. Úkolem managementu je tedy hodnotu udržet na takové úrovni, aby bylo zajištěn plynulý provoz společnosti a souběžně nebyly nadbytečně náklady na financování z dlouhodobých vlastních či cizích zdrojů, jelikož financování z dlouhodobých zdrojů je vždy dražší než financování z krátkodobých zdrojů. Jelikož se ale jedná o dlouhodobé závazky k mateřské společnosti, společnost XYZ s.r.o. tuto skutečnost nejspíše nebude řešit a nebude se snažit o větší využívání krátkodobých cizích zdrojů.

Ukazatel ČPK je dle české účetní legislativy stejný jako dle přepočtených požadavků v souladu s IFRS, a to z důvodů žádných změn v rámci výkazů.

Čím vyšší je hodnota, tím to více vypovídá o tom, že podnik využívá k financování své činnosti dlouhodobých zdrojů.

4.3 ANALÝZY SOUSTAV UKAZATELŮ

V této části diplomové práce použiji dvě soustavy ukazatelů, a to jednu bonitní a jednu bankrotní. Jako bonitní modelem zvolila Quicktest a bankrotní Altmanův model finančního zdraví. Obě soustavy zanalyzují jak dle účetní závěrky sestavené v souladu s ČÚL, tak dle transformované účetní závěrky v souladu s požadavky IFRS.

4.3.1 QUICKTEST

Pro tuto soustavu se použijí výpočty ukazatelů z oblasti finanční stability a oblasti výnosové. Z hlediska finanční stability jsem tedy vypočítala kvótu vlastního kapitálu, která v procentech udává kapitálovou sílu a dobu splacení dluhu z Cash flow, která vyhodnocuje zadlužení společnosti. Jako ukazatele oblasti výnosnosti vypočítám Cash flow v procentech tržeb a rentabilitu aktiv. Tyto vypočtené hodnoty uvedené v tabulce č. 32 následně ohodnotím známkami (viz tabulka č. 33), ze kterých udělám průměr. Bude-li celková známka do hodnoty 2, bude společnost považována za bonitní, bude-li nad 3, podnik se nachází ve velmi špatné situaci, která může vézt k bankrotu.

TABULKA 32: QUICKTEST

UKAZATEL	ČÚL	IFRS	VYHODNOCENÍ VÝSLEDKU
Kvóta vlastního kapitálu	47%	48%	> 30% = výborný
Doba splacení dluhu z CF	3,5 roku	2,3 roku	< 5 let = velmi dobrý < 3 roky = výborný
CF v procentech tržeb	2,5	2,5	> 0% = špatný > 5% = dobrý
ROA	4,3	4,6	> 0% = špatný > 8 % = dobrý

(Zdroj: Vlastní zpracování)

TABULKA 33: QUICKTEST - VYHODNOCENÍ

UKAZATEL	Známka - ČÚL	Známka - IFRS
Kvóta vlastního kapitálu	1	1
Doba splacení dluhu z CF	2	1
CF v procentech tržeb	4	4
ROA	4	4
Vyhodnocení	2,75	2,5

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Dle vyhodnocení v tabulce č. 33 na předchozí straně mohu konstatovat, že finanční stabilita podniku je výborná, a to jak z hlediska účetní závěrky dle ČÚL, tak dle IFRS. Jediným větším rozdílem je doba splacen dluhu z CF, která je u vyjádření dle IFRS nižší.

Co se týká oblasti výnosnosti, ta je jako celek hodnocena špatně. Pokud udělám průměr těchto dvou oblastí, vyjde nám výsledek, který řadí bonitu společnosti spíše do šedé zóny a společnost je tedy považována za tu, u které není jasná finanční situace do budoucna. Souběžně mohu konstatovat, že transformace účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví opět staví společnost XYZ s.r.o. do lepší pozice.

Společnost by se tady měla snažit zvyšovat své tržby a přitom minimalizovat své výdaje. Tržby má společnost poměrně vysoké, ale souběžně má také výkonovou spotřebu, a to především co se týká služeb. Vedení společnosti bych tedy doporučila, aby zanalyzovali položky, které do těchto služeb spadají a zda-li je zde nějaká možná náprava k jejich minimalizaci. Může se jednat o zbytečné náklady na cestovné zaměstnanců, automobily, zbytečně vysoký nájem kancelářských prostor a podobné náklady.

4.3.2 ALTMANŮV MODEL FINANČNÍHO ZDRAVÍ

Z-skóre neboli Altmanův model finančního zdraví je bankrotním modelem. V případě této soustavy je třeba vypočítat 6 ukazatelů, kterým je přidělen koeficient a následně je vypočítána celková hodnota.

Pod indexem x_1 je vypočítán poměr čistého pracovního kapitálu a celkových aktiv, x_2 je poměrem zadržených výdělků a celkových aktiv, x_3 je výsledek hospodaření před zdaněním a úroky vůči celkovým aktivům, x_4 poměruje účetní hodnotu vlastního kapitálu a účetní hodnotu celkových závazků, x_5 je poměrem tržeb s celkovými aktivy a x_6 pak poměruje závazky ve lhůtě po splatnosti vůči tržbám.

Po dosazení ukazatelů do rovnice, kde se jednotlivé indexy vynásobí předem stanovenými koeficienty, bude výsledek vyhodnocen, zda je podnik finančně stabilní, v šedé zóně či v zóně, kde společnosti může hrozit bankrot.

V tabulce č. 34 jsou vypočítány jednotlivé hodnoty ukazatelů. Hodnota indexu x je nulová, jelikož společnost XYZ s.r.o. neviduje žádné závazky po lhůtě splatnosti. Tato hodnota se nedá vyčíst z finančních výkazů, ale je součástí přílohy k účetní závěrce.

TABULKA 34: ALTMANŮV MODEL FINANČNÍHO ZDRAVÍ - VYPOČTENÉ INDEXY

INDEX	ČÚL	IFRS
X ₁	0,79504	0,58284
X ₂	-1,16891	-1,16243
X ₃	0,04272	0,04558
X ₄	0,90359	0,90929
X ₅	1,14558	1,14216
X ₆	0	0

(Zdroj: vlastní zpracování)

Rovnice výpočtu Z-skóre s ukazateli dle ČÚL:

$$Z_0 = 0,717 * 0,79504 + 0,847 * (-1,16891) + 3,107 * 0,04272 + 0,420 * 0,90359 + 0,998 * 1,14558 + 1 * 0 = 1,2349 \doteq 1,2$$

Rovnice výpočtu Z-skóre s ukazateli dle IFRS:

$$Z_0 = 0,717 * 0,58284 + 0,847 * (-1,16243) + 3,107 * 0,04558 + 0,420 * 0,90929 + 0,998 * 1,14216 + 1 * 0 = 1,09671 \doteq 1,1$$

Dle výpočtu Z-skóre mohu říci, že hodnoty vycházející z ukazatelů dle ČÚL a ukazatelů dle IFRS se liší pouze o jednu desetinu. Avšak aby výsledky jsou signálem toho, že se podnik nachází ve velmi špatné situaci a řadí se tedy do zóny, kdy je ohrožen bankrotem. Největším problémovou hodnotou pro výpočet této soustavy je vysoká neuhrazená ztráta minulých let, která činí přes -16.000.000,- Kč jak ve vyjádření pro ČÚL, tak IFRS. Jelikož nemám údaje za více let, nemohu konstatovat, zda se jedná jej o jednorázovou situaci, či se objevuje častěji. Společnost XYZ s.r.o. by se tedy měla zaměřit na tuto ztrátu a do budoucna zajistit, aby se taková situace neopakovala. Nebýt této negativní hodnoty, vyšel by model Z-skóre v mnohem příznivějších hodnotách.

4.4 DISKUZE

V této části shrnu výsledky, ke kterým jsem došla v průběhu zpracování této diplomové práce. V rámci transformace účetní závěrky společnosti XYZ s.r.o. došlo k přepočtům skrze odpisy a přesun položky Časového rozlišení aktiv. Vzhledem k tomu, že společnost XYZ s.r.o. jinak neeviduje žádný majetek formou finančního leasingu a ani nevykazuje žádné další účetní případy, které by bylo možné využít pro poukázání dopadů transformace na finanční ukazatele, došlo pouze k nepatrným změnám, které shrnu následně.

V rámci účetních dat společnosti XYZ s.r.o. byly největší přepočty provedeny v odpisech dlouhodobého nehmotného majetku. Důvodem bylo to, že IFRS umožňují vykazovat tento majetek s určitelnou dobou použitelnosti a i neurčitelnou dobou použitelnosti. V případě společnosti XYZ s.r.o. byly oba vykazované softwary zařazeny do skupiny, kdy se budou opakovaně zkoumat, kdy doba použitelnosti začne běžet a majetek se začne lineárně odepisovat. Úpravy těchto odpisů se promítnou taktéž ve výkazu zisku a ztráty.

Dále došlo k transformaci položky Časového rozlišení aktiv. Tato položka se dle IFRS započítává do Krátkodobých pohledávek, jelikož IFRS ji nedefinují jako samostatnou položku. Společnost XYZ s.r.o. v Nákladech příštích období eviduje krátkodobé náklady na marketing a programové licence v podobě nákladů příštích období.

Jak v rozvaze, tak ve výkazu zisku a ztráty dojde ke změně výsledku hospodaření a to tak, že se při převodu na výkazy sestavené v souladu s IFRS zvýší a to o celých 41.189,- Kč. Tato skutečnost plyne ze změny odepisování dlouhodobého nehmotného majetku.

Navazující částí této diplomové práce bylo po transformaci výkazů provést finanční analýzu jak účetní závěrky sestavené v souladu s ČÚL, tak v souladu s IFRS. Transformací účetní závěrky společnosti XYZ s.r.o. se zlepšil obraz o její finanční pozici a výkonnosti.

Rentabilita zůstala de facto na stejné úrovni, vlivem IFRS se nepatrně její hodnoty zvýšily a to jak rentabilita celkových aktiv - ROA, rentabilita celkového kapitálu - ROE tak i rentabilita tržeb - ROS. Tento nepatrný růst byl důsledkem zvýšení výsledku hospodaření. Zvýšení výsledku hospodaření tedy vede ke zvýšení ziskovosti a je všeobecným pravidlem udržovat rentabilitu na vysoké úrovni.

Ukazatele likvidity byly v souladu s ČÚL i IFRS ve vysokých hodnotách, a to vyšších než je doporučováno odbornou literaturou. Vzhledem k tomu, že došlo ke změně pouze u oběžných aktiv a v rámci krátkodobých závazků, oběžných aktiv a finančního majetku, nedošlo k žádné změně při transformaci, byly ukazatele prakticky shodné. Ukazatele likvidity 3. a 2. stupně se lišily o jednu desetinu.

Ukazatele aktivity vykazovaly opět přibližně stejné hodnoty jak při výpočtu na základě výkazů sestavených v souladu s ČÚL, tak pro IFRS.

Ukazatele zadluženosti se opět změnilы nepatrně ve srovnání obou přístupů, tedy ČÚL a IFRS. Celková zadluženost vypočtená z výkazů dle IFRS je o procento nižší a úrokové krytí je naopak o 0,2% vyšší. Tato změna byla způsobena zvýšením celkových aktiv skrze změnu v odpisech DNM a dále pak skrze nárůst výsledku hospodaření.

Rozdílovým ukazatelem, který byl vypočten, byl pouze čistý pracovní kapitál. Jeho hodnota se transformací účetní závěrky nezměnila, jelikož nedošlo k žádným úpravám na položkách rozvahy, které byly využity k jeho výpočtu.

Dále jsem provedla výpočet bonitního a bankrotního modelu. Za bonitní model jsem zvolila metodu Quicktest. Celkové vyhodnocení Quicktestu po implementaci IFRS bylo lepší, přesto se podnik stále řadí do šedé zóny. Problémovou hodnotou v této analýze jsou vysoké výdaje na výkonovou spotřebu, konkrétně pak služby.

Pro výpočet bankrotního modelu jsem vybrala Altmanův model finančního zdraví. Hodnoty této sestavy jak dle ČÚL tak IFRS jsou špatné. Kritickou položkou, která se v rámci této sestavy ukazatelů počítala, je vysoká neuhrazená ztráta minulých let.

Shrnu-li analýzu finančních ukazatelů, pak se transformací účetní závěrky dle IFRS mírně zlepšil obraz o finanční pozici a výkonnosti společnosti XYZ s.r.o. To bylo dáno především zvýšením výsledku hospodaření.

Pokud by se společnost v budoucnu rozhodla pro pořízení nějakého dlouhodobého majetku prostřednictvím finančního leasingu, byl by dopad na obraz o finanční pozici a výkonnosti mnohem větší. IFRS vykazují toto aktivum na straně nájemce v položce Pozemky, budovy a zařízení. Zpravidla se tak projevuje například nárůst dlouhodobých a krátkodobých závazků plynoucích z finančního leasingu, dochází tedy ke zvýšení vlastního kapitálu. Na základě těchto změn pak dochází ke změně výsledku hospodaření. A právě tyto skutečnosti by se projevíly na ukazatelích rentability, likvidity a také celkové zadluženosti a úrokového krytí.

Jak již bylo v úvodu této diplomové práce zmíněno, v současné době roste význam sestavování účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Pro první přijetí IFRS jsou důležitými kroky:

- Příprava společnosti na první přechod - zde je třeba seznámit zaměstnance s důvodem a následnými postupy spojenými s přechodem na vykazování dle IFRS.
- Analýza účetní závěrky sestavené podle ČÚL - je třeba zanalyzovat jednotlivé položky výkazů zda odpovídají vykazování dle IFRS. Pokud nejsou definovány dle Koncepčního rámce, je třeba tyto položky z výkazů vyloučit.
- Analýza problémů, které nejsou obsaženy v českých účetních výkazech - jedná se o položky, které nejsou v rámci ČÚL definovány, ale IFRS pro tyto položky mají definované individuální standardy. Příkladem je finanční leasing nebo investice do nemovitostí.
- Určení hranice významnosti pro první převod - pravidlem je, že se stanoví hranice, kdy za nevýznamné položky jsou považovány ty, které pokud nebudou uvedeny či budou nepřesně vykázány, pak nebudou mít negativní dopad na ekonomické rozhodování.
- Volba oceňovacích základů a účetních politik - zvolení oceňovacích základů a účetních politik při vykazování v souladu s IFRS ještě předtím, než dojde k samotnému převodu.

- Vlastní převod účetní závěrky na IFRS - přímá aplikace požadavků, které definují Mezinárodní standardy účetního výkaznictví.
- Sestavení účetní závěrky podle IFRS - samotnému sestavení se věnuje IAS 1 - Prezentace účetní závěrky. Tento standard jsem definovala blíže v teoretické části (Krupová, 2009).

Proto pokud by se společnost XYZ s.r.o. rozhodla k tomu, že bude své výkazy sestavovat v souladu s IFRS, musí postupovat v rámci sedmi výše zmíněných kroků. Sestavování účetní závěrky se věnuje standard IFRS 1 - Prezentace účetní závěrky. Je ale třeba si uvědomit, že tento standard pouze poskytuje návod, jak účetní závěrku prezentovat. Je tedy nutné mít znalosti i v rámci ostatních standardů IFRS, jelikož ty se do IFRS 1 promítají.

Jedním z rozdílů sestavování účetní závěrky rámci ČÚL a IFRS je způsob jejího sestavování. Zatímco ČÚL považuje za povinnost sestavit 2 výkazy, a to rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu, tak IFRS požaduje účetní závěrku mnohem rozsáhlejší. Dle IFRS má být sestaven výkaz finanční pozice, výkaz o úplném výsledku či ostatní úplný výsledek, komentář, výkaz o peněžních tocích a výkaz změn vlastního kapitálu.

Pokud by se společnost XYZ s.r.o. rozhodla sestavovat výkazy dle IFRS, musí si uvědomit náročnost implementace, která bude jak z časového hlediska, tak i z hlediska finančních nákladů. Bude nutno s tímto seznámit a zaškolit stávající zaměstnance, případně pokud by to situace vyžadovala a účetnictví by bylo natolik rozsáhlé, pak by bylo řešením zaměstnat nového pracovníka, který se bude přímo problematice IFRS věnovat a dále pak případně pořídit specializovaný software.

ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce bylo definovat rozdíly mezi českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a dopady transformace účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví na obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku.

V teoretické části diplomové práce jsem popsala postup harmonizace účetnictví jak v rámci EU, tak v USA. Dále jsem vymezila právní předpisy, účetní zásady, oceňování a účetní závěrku dle české účetní legislativy. To stejné jsem provedla i pro Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Navázala jsem popisem účtování dlouhodobého majetku dle obou způsobech vykazování a tyto dva způsoby mezi sebou srovnala. Teoretickou část jsem zakončila stručným přehledem ukazatelů finanční analýzy, a to poměrovými, rozdílovými a soustavami ukazatelů.

Veškeré poznatky nabyté v teoretické části jsem aplikovala v části praktické, kde jsem provedla transformaci účetní závěrky společnosti XYZ s.r.o. v souladu s IFRS. Při převodu účetních dat v souladu s IFRS bylo nutné jinak vykázat odpisy softwaru a následně pak překlasifikovat položky ve výkazech. Jednou z významných překlasifikací byl převod Časového rozlišení aktiv přímo do Krátkodobých pohledávek, jelikož dle IFRS se časová rozlišení nevykazují na samostatných položkách. Na základě výše uvedených úprav byly pomocí převodového můstku sestaveny nové výkazy dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, a to Výkaz o finanční pozici a Výkaz o úplném výsledku.

Následně jsem vypočítala ukazatele finanční analýzy jak z původní účetní závěrky sestavené dle ČÚL, tak nově převedené v souladu s IFRS. Byly využity poměrové, rozdílové a soustavy ukazatelů, kde jsem v rámci bonitního modelu zvolila metodu Quicktest a z bankrotního modelu Altmanův model finančního zdraví.

Finanční analýza odhalila jak silné stránky, tak i slabá místa. Transformací účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví byly některé ukazatele vyhodnoceny v lepší úrovni než při výpočtech z výkazů sestavených dle české účetní legislativy

Je zajímavé, jak se určitým úpravami účtování může změnit obraz o finanční pozici a výkonnosti společnosti. V rámci společnosti XYZ s.r.o. nemohlo být využito mnoho změn, jelikož tomu účetnictví neodpovídalo. Je ale obecně známým faktem, že například finanční leasing či účtování výzkumu a vývoje dokáže výrazně změnit ukazatele finanční pozice podniku.

Na závěr mohu konstatovat, že v rámci aplikace drobných změn ve vykazování se obraz o finanční pozici a výkonnosti společnosti XYZ s.r.o. po transformaci účetní závěrky v souladu s IFRS zlepšil, jelikož se finanční ukazatele prezentovaly na základě jiných čísel. Přínos této práce tedy spatřuji v tom, že společnost v rámci finanční analýzy jak dle ČÚL tak IFRS může zhodnotit svou dosavadní činnost a bude-li v budoucnu potřebovat vykazovat účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, může jí sloužit jako návod, jelikož zde byl zpracován převodový můstek a byla definována jednotlivá opatření pro úpravu výkazů. Bylo také popsáno to, jaký dopad mohou mít změny provedené v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví na obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku. Uživatelé účetních závěrek si tedy musí vždy dobře uvědomit, v souladu s jakými standardy byla tato účetní závěrka sestavena a pokud ji budou srovnávat s výkazy jiných společností, je třeba srovnávat vždy data sestavená v souladu stejných standardů.

Sestavování výkazů v souladu s IFRS dává společností větší možnost navazovat kontakty se zahraničním a rozvíjet tak dále své podnikání, jelikož jsou výkazy sestavené jednotnou formou a zahraniční partneři či investoři pak mohou snadno zjistit informace, které z účetní závěrky společnosti potřebují ke svému rozhodování o případné spolupráci.

LITERATURA

BARTKOVÁ, Hana a Marie PASEKOVÁ. *Mezinárodní účetnictví*. 1. vyd. Ostrava: VŠB - Technická univerzita, 2008, 165 s. ISBN 978-80-248-1181-2.

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

CZ-NACE. *Kódy NACE - Klasifikace ekonomických činností* [online]. 2014 [cit. 26.3.2016]. Dostupné z: <http://www.nace.cz/>.

České účetní standardy pro podnikatele: České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. Business.center.cz [online]. 2014 [cit. 1.2.2016]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/>.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008, 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

International financial reporting standard foundation. A guide through international financial reporting standards: as issued at 1 July 2012. London: IFRS foundation, 2012. ISBN 978-1-907877-64-3, 978-1-907877-65-0.

FEDOROVÁ, Anna. *Účetnictví: studijní materiál pro bakalářský studijní program oboru Daňové poradenství*. Vyd. 1. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007, 93 s. ISBN 978-80-214-3363-2.

FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2012, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.

HINKE, Jana. *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případová studie*. Praha: Alfa Publishing, 2006. ISBN 978-80-903962-1-0.

JÍLEK, Josef., SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vydání, Praha: Grada Publishing, 2013, 448 s., ISBN 978-80-247-8430-4.

KISLINGEROVÁ, Eva a kol. *Manažerské finance*. 2. přepracované a doplněné vydání. Praha: C.H. Beck, 2007. 745 stran. ISBN 978-80-7179-903-0.

KONEČNÝ, M. *Finanční analýza a plánování* /Brno :Zdeněk Novotný,2006. Vyd. 11., upr. 83 s. : il. ISBN 80-7355-061-X.

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 14. aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2004, 444 s. ISBN 80-7273-036-3.

KOVANICOVÁ, Dana. - KOVANIC, Pavel. *Poklady skryté v účetnictví. Díl 2, Finanční analýza účetních dokladů*. 3. aktualizované vydání. Praha: Polygon, 1997. 288 stran. ISBN 80-85967-56-1.

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

KUBÍČKOVÁ, Dana. *4. Přednáška* [online]. 2005 [cit. 24.3.2016]. Dostupné z: https://is.vsfs.cz/el/6410/leto2005/BP_FAP/FA4.pred.pdf.

MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. 3., aktualizované a přeprac. vyd. Praha: Linde, 2005, 415 s. ISBN 80-7201-519-2.

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

OSWALD. *Mezinárodní účetní standard 39, IAS 39*[online]. [cit. 1.2.2016]. Dostupné z: http://www.ucetni-portal.cz/stahnout/ias-39-cz_886.pdf/.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. *IFRS a české účetní předpisy, podrobnosti a rozdíly.* 2009[online] [cit. 29.1.2016]. Dostupné z http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. *Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2013*[online]. [cit. 1.2.2016]. Dostupné z : <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2014 po rekodifikaci soukromého práva.* 14. vyd. Olomouc: ANAG, 2014, 1142 s. ISBN 978-80-7263-853-6.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Finanční analýza podniku.* 1. vydání. Brno: Computer Press, 2007. 154 stran. ISBN 978-80-251-1830-6.

SEDLÁČEK, J. A KOL.: *Základy finančního účetnictví.* Ekopress, Praha, 2005. 1. vydání, 331 stran. ISBN 80-86119-95-5.

SCHOLLEOVÁ, Hana. *Ekonomické a finanční řízení pro neekonomy.* 2., aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 272 stran. ISBN 978-80-247-4004-1.

SKÁLOVÁ, Jana et al. *Podvojný účetnictví 2013*. 20. vyd. Praha: Grada, 2013, 224 s. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4633-3.

STROUHAL, Jiří, ŽIDLICKÁ, Renata, KNAPOVÁ, Bohuslava a CARDOVÁ, Zdenka. *Účetnictví 2012: Velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2012, 760 s. ISBN 978-80-265-0008-7.

Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013 [online]. 2013[cit. 3.2.2016]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf).

SŮVOVA, Helena a kol. *Finanční analýza v řízení podniku, v bance a na počítači*. 1. vydání. Praha: Bankovní institut, 1999. 622 stran. ISBN 80-7265-027-0.

SVATOŠOVÁ, J. a TRÁVNÍČKOVÁ, J. *Účtová osnova, České účetní standardy, postupy účtování pro podnikatele*. Olomouc: Anag, 2012. 367 s. ISBN 978-80-7263-729-4.

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

VRTALOVÁ, Jana, Vendula BÍLKOVÁ a Veronika SOLILOVÁ. *Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dle IAS/IFRS a českých účetních standardů* [online]. [cit. 28.1.2016]. Dostupné z : http://kvf.vse.cz/wp-content/uploads/2010/06/1239811636_sb_vrtalovblkovsolilov.pdf.

Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. [online] [cit. 19.1.2016]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/>.

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Hodnocení ukazatelů Quicktestu.....	50
Tabulka 2: Vyhodnocení Altmanova indexu finančního zdraví.....	51
Tabulka 3: Indexy Z-skóre s jejich váhami.....	51
Tabulka 4: Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti XYZ s.r.o. ke 31.12.2015.....	53
Tabulka 5: Pořízený software společnosti XYZ s.r.o.....	53
Tabulka 6: Odpisy dle ČÚL, (v Kč).....	54
Tabulka 7: Dlouhodobý hmotný majetek společnosti XYZ s.r.o. ke 31.12.2015.....	55
Tabulka 8: Položka DHM.....	56
Tabulka 9: Odpisy dle ČÚL, (v Kč).....	56
Tabulka 10: Metoda DDB, (v Kč).....	57
Tabulka 11: Metoda SYD, (v Kč).....	57
Tabulka 12: Metody odpisování.....	57
Tabulka 13: Krátkodobé pohledávky společnosti XYZ s.r.o. ke 31.12.2015.....	58
Tabulka 14: Časové rozlišení aktiv společnosti XYZ s.r.o ke 31.12.2015.....	58
Tabulka 15: Vlastní kapitál společnosti XYZ s.r.o. ke 31.12.2015.....	59
Tabulka 16: Cizí zdroje společnosti XYZ s.r.o. ke 31.12.2015.....	60
Tabulka 17: Ostatní finanční výnosy a náklady společnosti XYZ s.r.o. ke 31.12.2015.....	60
Tabulka 18: Změny v rozvaze společnosti XYZ s.r.o. ke 31.12.2015, 1. část.....	61
Tabulka 19: Změny v rozvaze společnosti XYZ s.r.o. ke 31.12.2015, 2. část.....	62
Tabulka 20: Změny ve Výkazu zisku a ztráty společnosti XYZ s.r.o. ke 31.12. 2015, 1. část.....	62
Tabulka 21: Změny ve výkazu zisku a ztráty společnosti XYZ s.r.o. ke 31.12.2015, 2. část.....	63
Tabulka 22: Překlasifikace položek aktiv dle požadavků IFRS.....	64
Tabulka 23: Překlasifikace položek pasiv dle požadavků IFRS.....	65
Tabulka 24: Výkaz finanční pozice k 31.12.2015.....	66
Tabulka 25: Překlasifikace položek Výkazu zisku a ztráty dle požadavků IFRS na Výkaz o úplném výsledku.....	67
Tabulka 26: Výkaz o úplném výsledku k 31.12.2015.....	68
Tabulka 27: Ukazatele rentability.....	69
Tabulka 28: Ukazatele likvidity.....	71
Tabulka 29: Ukazatele aktivity.....	72
Tabulka 30: Ukazatele zadluženosti.....	74
Tabulka 31: Čistý pracovní kapitál.....	75
Tabulka 32: Quicktest.....	76
Tabulka 33: Quicktest - vyhodnocení.....	76
Tabulka 34: Altmanův model finančního zdraví - vypočtené indexy.....	78