

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Dopady navrhovaného zákona o účetnictví na účetní
jednotky v České republice**

Josef Machala

© 2024 ČZU v Praze

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Josef Machala

Podnikání a administrativa

Název práce

Dopady navrhovaného zákona o účetnictví na účetní jednotky v ČR

Název anglicky

Impacts of the proposed Act on Accounting on accounting entities in the Czech Republic

Cíle práce

Cílem diplomové práce je zjistit, jaké dopady bude mít nový zákon o účetnictví na vybrané účetní jednotky v prostředí České republiky, jejich základ daně z příjmů, na kategorizaci účetních jednotek a na povinnost auditu. Dílčím cílem práce bude identifikace míry konvergence přístupů nového zákona o účetnictví se světovými účetními systémy.

Metodika

Literární rešerše bude vypracována metodou deskripce tuzemských i zahraničních literárních zdrojů. Ve vlastní části práce bude použita metoda komparace přístupů nového zákona o účetnictví s přístupy světově uznávaných účetních systémů IAS/IFRS a US GAAP. Dále bude využit statistický vzorek subjektů z vybraných odvětví ze seznamu Czech Top sto, u kterých budou využity účetní závěrky za předchozí účetní období a data poskytnutá od České asociace leasingových společností. Na těchto společnostech dojde k demonstrování vlivu přístupů nového zákona o účetnictví (zařazení předmětu finančního leasingu do rozvahy, vyřazení některých výnosů z obrátu atd.) na výkonnost, na finanční pozici a na základ daně z příjmů PO. Výsledky budou generalizovány.

Doporučený rozsah práce

60 – 80 stran

Klíčová slova

IFRS, podnik, účetní jednotka, zákon o účetnictví.

Doporučené zdroje informací

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

JÍLEK, J. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-247-2774-5.

MLÁDEK, Robert; MLÁDEK, Robert. *IFRS and US GAAP : accounting policies and procedures = IFRS a US GAAP : postupy účtování*. Praha: Leges, 2017. ISBN 978-80-7502-194-6.

RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka – Průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2023*. Praha: Anag, 2023. ISBN 978-80-7554-379-0



Předběžný termín obhajoby

2023/24 LS – PEF

Vedoucí práce

doc. Ing. Jana Hinke, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 28. 2. 2023

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 28. 2. 2023

doc. Ing. Tomáš Šubrt, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 31. 03. 2024

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Dopady navrhovaného zákona o účetnictví na účetní jednotky v České republice" jsem vypracoval samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autor uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 31.3.2024

Poděkování

Rád bych touto cestou poděkoval vedoucí mé diplomové práce doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D. za její drahocenné rady a čas, jenž mi věnovala při psaní diplomové práce a řešení dané problematiky. Dále bych chtěl poděkovat expertům působících ve zkoumaných společnostech, auditorům a daňovým poradcům, se kterými jsem komunikoval v souvislosti s expertními rozhovory.

Dopady navrhovaného zákona o účetnictví na účetní jednotky v České republice

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá analýzou dopadů navrhovaného zákona o účetnictví na účetní jednotky v České republice. Práce odhaluje klíčové změny zavedené novým zákonem o účetnictví, které zahrnují oceňování současnou hodnotou, vykazování leasingů, volbu funkční měny a upravenou definici obratu. Tyto změny mají zásadní dopad na transparentnost, relevanci a srovnatelnost účetních výkazů. Analýza ukázala, že i přes absenci statisticky významných rozdílů v některých oblastech mají změny významný účetní dopad na některé zkoumané účetní jednotky. Oceňování současnou hodnotou, společně s aktivací leasingu je považováno za nejvýznamnější změnu, která ovlivní účetní výkazy většiny účetních jednotek. Expertní rozhovory poukázaly na několik možností, jak se vypořádat s aktivovaným leasingem v praxi. Tyto možnosti jsou uvedeny v kapitole věnované výsledkům a doporučením.

Klíčová slova: zákon o účetnictví, IFRS, US GAAP, účetní jednotka, podnik, účetnictví, leasing, audit, účetní výkazy, současná hodnota, funkční měna, obrat

Impacts of the proposed Act on Accounting-on-accounting entities in the Czech Republic

Abstract

This thesis deals with the analysis of the impacts of the proposed accounting law on accounting entities in the Czech Republic. The work reveals the key changes introduced by the new accounting law, which include valuation at current value, reporting of leases, choice of functional currency, and a revised definition of turnover. These changes have a fundamental impact on the transparency, relevance, and comparability of financial statements. The analysis showed that despite the absence of statistically significant differences in some areas, the changes have a significant accounting impact on some of the examined accounting entities. Valuation at current value, along with the activation of leases, is considered the most significant change that will affect the financial statements of most accounting entities. Expert interviews pointed out several options for dealing with activated leases in practice, which are processed in the chapter on results and recommendations.

Keywords: Accounting Act, IFRS, US GAAP, entity, company, accounting, leasing, audit, accounting statements, present value, functional currency, turnover

Obsah

1	Úvod.....	11
2	Cíl práce a metodika	12
2.1	Cíl práce	12
2.2	Metodika	12
3	Teoretická východiska	16
3.1	Charakteristika právních předpisů o účetnictví ve znění platném k 1.1.2023 a jejich porovnání s novým zákonem o účetnictví	16
3.1.1	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví	16
3.1.2	Vyhlášky provádějící některá ustanovení zákona o účetnictví.....	31
3.1.3	České účetní standardy pro podnikatele	38
3.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS a Americké všeobecně uznávané účetní standardy (US GAAP).....	39
3.2.1	US GAAP	39
3.2.2	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS	42
4	Vlastní práce	46
4.1	Komparace nového zákona o účetnictví s mezinárodními účetními standardy	46
4.1.1	Koncepční rámec.....	47
4.1.2	Vyřazení výnosů z obratu.....	48
4.1.3	Leasing	48
4.1.4	Funkční měna	50
4.2	Aplikace nového zákona o účetnictví na účetní jednotky v ČR.....	50
4.2.1	Výsledky expertních rozhovorů.....	51
4.2.2	Vyřazení některých výnosů z obratu	52
4.2.3	Funkční měna	54
4.2.4	Ocenění současnou hodnotou.....	55
4.2.5	Leasing	61
5	Výsledky a doporučení.....	67
6	Závěr.....	76
7	Seznam použitých zdrojů	78
7.1	Knižní zdroje	78
7.2	Elektronické zdroje.....	78
8	Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk.....	82
8.1	Seznam obrázků	82
8.2	Seznam tabulek.....	82
8.3	Seznam použitých zkratk.....	82

Přílohy **83**

1 Úvod

Účetnictví je klíčovou součástí každého podniku a jeho správná aplikace má zásadní vliv na finanční zdraví a výkonnost podniku. S postupujícím časem a stále větší integrací České republiky do evropského prostoru, je nezbytné přizpůsobit českou účetní legislativu evropským standardům. Je důležité, aby účetnictví, které poskytuje ekonomické informace o firmách, odpovídalo aktuálním potřebám uživatelů těchto informací. Tyto informace jsou zejména důležité pro externí uživatele, jako jsou investoři, kteří na základě těchto informací činí ekonomická rozhodnutí a hledají příležitosti pro investice, či stát, protože účetnictví pomáhá ke stanovení základu daně z příjmů.

Pro tyto rozhodující faktory je klíčové mít srovnatelné, spolehlivé a relevantní účetní údaje. Je tedy nutné přizpůsobit české účetní postupy evropským standardům, aby byl zachován rozvoj a konkurenceschopnost podnikatelského prostředí v ČR.

S ohledem na nedávné změny v oblasti účetnictví v České republice a na požadavky mezinárodních účetních standardů byl vytvořen návrh nového zákona o účetnictví, který byl do března 2023 v připomínkovém řízení. Tento zákon má modernizovat a zlepšovat české účetnictví tak, aby bylo v souladu se současnými světovými trendy.

Důvodem, proč je toto téma aktuální, je aplikace nového zákona o účetnictví, který by měl vejít v platnost k 1.1.2025. Vzhledem k této významné změně je nezbytné provést důkladnou analýzu tohoto zákona a zhodnotit možné dopady na účetní jednotky a jejich daňové základy, aby bylo možné přispět k diskusi o správné aplikaci účetních pravidel v České republice.

Výsledky této diplomové práce budou mít využití nejen pro všechny subjekty, které vedou účetnictví, ale také pro ministerstvo financí, finanční správu a profesní komory, které se zabývají touto problematikou. Výsledky budou sloužit jako cenný zdroj informací a podkladů pro rozhodování v oblasti účetnictví a přispějí k efektivní a správné aplikaci nového zákona o účetnictví.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je zjistit, jaké dopady bude mít nový zákon o účetnictví na stanovený vzorek podniků v prostředí České republiky, jejich základ daně z příjmů, na kategorizaci účetních jednotek a na povinnost auditu. Dílčím cílem práce bude identifikace míry konvergence přístupů nového zákona o účetnictví se světovými účetními systémy.

2.2 Metodika

Literární rešerše bude vypracována metodou deskripce tuzemských i zahraničních literárních zdrojů. Pro účely této práce bude pojem „současný zákon o účetnictví“ označovat Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví a pojem „nový zákon o účetnictví“ bude označovat návrh nového zákona o účetnictví. Ve vlastní části práce bude použita metoda komparace přístupů nového zákona o účetnictví s přístupy světově uznávaných účetních systémů IAS/IFRS a US GAAP.

Nový zákon o účetnictví přináší několik významných změn, u kterých lze předpokládat, že ovlivní účetnictví účetních jednotek v ČR. Z ekonomické a účetní teorie lze očekávat, že významný vliv na účetní jednotky bude mít aktivace leasingu, vyřazení některých výnosů z obratu, ocenění dlouhodobých pohledávek, závazků a rezerv současnou hodnotou a možnost účtovat a vykazovat ve funkční měně. Z tohoto důvodu byly vybrány následující výzkumné otázky, které jsou v této práci zkoumány:

- Jak ovlivní vyřazení výnosů z obratu, kromě těch z prodeje výrobků, zboží a služeb, velikost obratu sledovaných podniků?
- Jaký mají experti názor na zavedení funkční měny v účetnictví podle nového zákona o účetnictví?
- Jak ovlivní ocenění dlouhodobých rezerv, závazků a pohledávek bilanční sumu sledovaných podniků a jejich výsledek hospodaření?
- Jak ovlivní aktivace leasingu bilanční sumu a výsledek hospodaření sledovaných podniků?

Pro zjištění, zda bude změna statisticky významná, bude použit párový t-test s hladinou významnosti 0,05 %. Párový t-test hodnotí dvě skupiny dat (před a po) a zjišťuje,

zda je přítomen statisticky významný rozdíl. Tyto testy byly provedeny v programu Statistica.

Pro výpočet párového t-testu je použit vzorec:

$$t = \frac{\bar{X} - \bar{Y}}{s^2(n/1+m/1)} \quad (1)$$

kde:

\bar{X} je průměr prvního vzorku,

\bar{Y} je průměr druhého vzorku,

s^2 je kombinovaný odhad variance z obou vzorků,

n je počet pozorování v prvním vzorku,

m je počet pozorování ve druhém vzorku.

Tento vzorec testuje nulovou hypotézu H_0 , proti alternativní hypotéze H_1 .

H_0 : Rozdíl není statisticky významný.

H_1 : Rozdíl je statisticky významný.

Výsledek párového t-testu je porovnán s hladinou významnosti, která pro účely této práce činí 0,05 %. Pokud je hodnota párového t-testu větší než hladina významnosti, je potvrzena H_0 a naopak.

Nulová hypotéza znamená, že neexistuje statisticky významný rozdíl mezi hodnotou před a hodnotou po. Pokud bude hodnota t-testu menší než 0,05, tak se nulová hypotéza zamítne a platí hypotéza, že existuje statisticky významný rozdíl. V případě, že bude hodnota t-testu vyšší než 0,05, tak nulová hypotéza není zamítnuta a platí, že neexistuje statisticky významný rozdíl.

V novém zákoně o účetnictví není definováno, jakým způsobem se bude přecházet ze současného zákona o účetnictví na nový zákon o účetnictví. To, jakým způsobem se bude přecházet na nový zákon o účetnictví je podstatné především pro leasing. Na základě rozhovoru se čtyřmi experty (dvěma certifikovanými auditory a dvěma experty z České leasingové a finanční asociace) bylo zjištěno, že existuje několik možností, jak se bude na nový zákon o účetnictví přecházet. Jednou z možností je převzít přechod podle IAS/IFRS, kdy se upravují předchozí účetní období. Druhou, dle expertů pravděpodobnější možností je aktivace zbývající hodnoty leasingu, která bude oceněna na současnou hodnotu. Experti byli vybráni na základě oslovení ČLFA a z řad auditorů došlo k oslovení přes seznam Komory auditorů ČR. Veškeré rozhovory s těmito experty proběhly osobně v Praze. Z tohoto důvodu je pro účely této práce použita druhá varianta s aktivací zbývající hodnoty leasingu.

K dosažení cíle práce bude využit statistický vzorek sta subjektů z vybraných odvětví ze seznamu CZECH TOP 100, u kterých budou využity individuální účetní závěrky za předchozí účetní období a data poskytnutá od České asociace leasingových společností. Ze statistického vzorku sta subjektů budou vyřazeny účetní jednotky, které k 31.12.2023 neměly zveřejněnou účetní závěrku za rok 2022. Důvodem je relevantnost použitých dat. Dále budou vyřazeny podniky, které vykazují a zveřejňují účetní závěrku pouze podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS, a neposkytnou potřebné dodatečné informace, bez kterých není možné upravit účetní závěrku tak, aby odpovídala českým účetním předpisům. K získání dat z účetních závěrek bude použita databáze ekonomických subjektů MERK, veřejný rejstřík a sbírka listin a také dojde k expertním rozhovorům s odpovědnými osobami, které působí v daných společnostech.

Společnosti byly osloveny s žádostí o poskytnutí expertního rozhovoru s vedoucím pracovníkem finančního oddělení. Preferencí je, aby se jednalo o osoby, které se aktivně podílejí na implementaci účetních standardů v daných společnostech. Expertní rozhovor byl rozdělen do pěti částí. V úvodu byl dotazovaný seznámen s tématem, kterým se zabývá tato diplomová práce a seznámen s anonymizací poskytnutých informací. V první části rozhovoru se měl vyjádřit dotazovaný k tomu, zda společnost ve které působí vykazuje podle mezinárodních účetních standardů, dále k novému zákonu o účetnictví, co považuje za významné změny, co se mu zdá nevýznamné, jak a zda se již připravují na přijetí nového zákona o účetnictví a co považují na novém zákoně za problematické. Druhá část byla zaměřena na vyřazení některých výnosů z obrátu, zda tato změna jejich společnost nějakým způsobem ovlivní. Třetí část byla zaměřena na funkční měnu. V této části se otázky týkaly identifikace funkční měny, zda ji už identifikovali, nebo nikoliv. Zda očekávají, že funkční měnu budou identifikovat v budoucnu a zda by na funkční měnu přešli, případně za jakých okolností. Dále jaké očekávají dopady, přínosy a nevýhody, které funkční měna přináší. Čtvrtá část byla zaměřena na ocenění dlouhodobých pohledávek, závazků a rezerv na současnou hodnotu a s ní spojenou problematiku. Expert byl dotázán na to, zda jejich už podnik přeceňuje (např. dle IFRS) tyto rozvahové položky na současnou hodnotu, jaké používají diskontní sazby, jakou mají metodiku pro tvorbu těchto sazeb, zda mají odhady, jaký rozdíl vznikne při těchto přeceněních, jaká je průměrná doba splatnosti dlouhodobých pohledávek a závazků a na jak dlouho tvoří rezervy. Pátá část byla zaměřena na leasing, zda a jaký leasing společnost používá, jaký majetek na leasing případně pořizuje, jaká je průměrná doba leasingu. Zda vykazují leasing v aktivech (např. dle IFRS 16), zda leasing

plánují po účinnosti nového zákona zrušit, nebo naopak zavést a jaké bude mít tato změna dopady na jejich podnik. Z důvodu rozsahu nebudou přepisy rozhovorů součástí práce ani příloh. Struktura rozhovoru bude součástí příloh této práce.

Na těchto vybraných společnostech dojde k demonstrování vlivu přístupů nového zákona o účetnictví (zařazení předmětu finančního leasingu do rozvahy, vyřazení některých výnosů z obrátu atd.) na výkonnost, na finanční pozici a na základ daně z příjmů PO. Vliv změn, které přináší nový zákon o účetnictví, na základ daně z příjmů bude zjišťován na základě expertních rozhovorů se třemi certifikovanými daňovými poradci. Tito poradci jsou experty na daň z příjmů právnických osob a na účetnictví. Daňoví poradci byli vybráni a osloveni na základě doporučení členů Komory daňových poradců ČR. Rozhovory probíhaly v lednu a únoru 2024 osobně v Praze. Výsledky budou generalizovány.

3 Teoretická východiska

V této části práce bude charakterizován současný stav českých právních předpisů, a také budou popsány důležité změny, které přináší nový zákon o účetnictví. Dále budou představeny nejčastěji používané Mezinárodní standardy pro účetní výkaznictví IAS/IFRS a standardy US GAAP, jejichž přístupy budou ve vlastní části práce porovnány s přístupy nového zákona o účetnictví.

3.1 Charakteristika právních předpisů o účetnictví ve znění platném k 1.1.2023 a jejich porovnání s novým zákonem o účetnictví

Hlavním předpisem, který upravuje podvojně účetnictví podnikatelů v ČR, je zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ, nebo „zákon o účetnictví“). Další důležitou soustavou předpisů, které jsou na úrovni zákonů a norem jsou vyhlášky, které provádí některá ustanovení zákona o účetnictví. Pro tuto práci je důležitá především vyhláška č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v podvojném účetnictví. Další účetní předpisy tvoří České účetní standardy pro podnikatele, které mají nižší úroveň než zákony a normy (Ryneš 2023, s. 16-17).

3.1.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Současný zákon o účetnictví je ze dne 12. prosince 1991 a je pravidelně novelizován. K novelám dochází především proto, že je potřeba, aby byl zákon v souladu s moderními přístupy, ale také nutnosti implementovat změny, které plynou z předpisů Evropské unie. Evropská unie reguluje účetnictví členských států pomocí směrnic, které mají být implementovány do národních legislativ. Jedná se především o směrnici Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU. Směrnice má zajistit, aby byly požadavky na podniky v celé Evropské unii harmonizovány (ZoÚ, 2023; Směrnice, 2013).

V úvodu zákona o účetnictví je uvedeno: „*Tento zákon upravuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, rozsah a způsob zveřejňování informací z účetnictví a podmínky pro předávání účetních záznamů pro potřeby státu*“ (§ 1 ZoÚ, 2023).

Zákon o účetnictví (2023) definuje a upravuje následující rámce a pravidla:

- účetní jednotky, tedy subjekty, které podléhají ZoÚ;
- předmět účetnictví a účetní období (hospodářský, nebo kalendářní rok);
- kategorizace účetních jednotek (mikro, malé, střední a velké ÚJ);
- jednoduché účetnictví a subjekty, které ho mohou vést;

- podvojný účetnictví a stanovuje povinnosti, kterých je potřeba se držet;
- odpovědnost za vedení účetnictví;
- povinnost vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky podle mezinárodních účetních standardů pro konsolidační účetní jednotky a účetní jednotky, které jsou obchodní společnosti a emitovaly cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech EU;
- použití účetních metod (např. odpisování, oceňování);
- účetní knihy v podvojném účetnictví, jejich otevírání a uzavírání, účetní doklady, směrnou účtovou osnovu a rozvrh, archivaci a inventarizace apod.;
- účetní závěrka v plném a zkráceném rozsahu a základní požadavky na její obsah a zveřejňování, výroční zpráva, či ověření účetní závěrky auditorem;
- pravidla pro oceňování;
- sankce za nedodržení povinností stanovených ZoÚ.

Níže budou uvedeny jednotlivé rámce a pravidla, u kterých dojde k nejvýznamnějším změnám v novém zákoně o účetnictví. Bude popsán současný stav, a také stav po zavedení nového zákona o účetnictví.

Koncepční rámec

První díl nového zákona o účetnictví (2022) se věnuje především cíli účetního výkaznictví a požadavkům na kvalitu účetních informací. Jedná se o koncepční rámec českého účetnictví, který nebyl komplexně zakotven ve stávajícím zákoně o účetnictví. Některé prvky jsou známé již ze současného zákona o účetnictví, další byly doplněny. Cíl účetního výkaznictví je klíčovým faktorem pro regulaci účetnictví, a proto je v novém zákoně o účetnictví specifikován (Důvodová zpráva, 2022, s. 144).

Cílem účetního výkaznictví je poskytnutí informace vnějším uživatelům. Účetními informacemi se rozumí informace o finanční situaci (tj. informace o stavu aktiv a pasiv ÚJ), finanční výkonnosti (tj. informace o výnosech, nákladech a VH, které slouží k posouzení, zda vedení ÚJ využívá zdroje efektivně a účinně) a jiných změnách finanční situace (tj. informace o peněžních tocích, případně změnách vlastního kapitálu, které vykazují jen některé ÚJ), nezbytné pro:

- podporu ekonomického rozhodování;
- umožnění predikce budoucích peněžních toků, finančního stavu a výkonnosti;
- hodnocení akcí osob zodpovědných za řízení účetní jednotky;

- hodnocení efektivního využívání veřejných zdrojů v rámci veřejné správy u účetních jednotek veřejného sektoru (§ 2 NZoÚ, 2022; Důvodová zpráva, 2022, s.144).

„Pro účely účetnictví se rozumí:

- a) vnějším uživatelem uživatel účetních informací, který se nepodílí na jejich tvorbě,*
- b) finanční situaci stav aktiv a pasiv,*
- c) finanční výkonností změny ve finanční situaci projevující se změnou vlastního kapitálu prostřednictvím výsledku hospodaření,*
- d) peněžním tokem změny finanční situace ve formě přírůstků a úbytků peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů a*
- e) peněžním ekvivalentem aktivum, které je vykazováno jako investice, je snadno a pohotově směnitelné za předem známou částku peněžních prostředků u kterého se nepředpokládá významná změna hodnoty v čase“ (§ 2 NZoÚ, 2022).*

V díle druhém nového zákona o účetnictví (2022), jsou uvedeny požadavky na kvalitu účetních informací. Aby byl naplněn cíl účetního výkaznictví, musí být účetní informace relevantní, to znamená, že může ovlivnit rozhodnutí vnějšího uživatele, které činí na jejím základě. Dále musí být hodnověrná, tím je myšleno, že vystihuje ekonomickou podstatu dané skutečnosti a zobrazuje tuto danou skutečnost správně, úplně a neutrálně. Informace také musí být včasná, což znamená, že musí být uživateli k dispozici v takovou dobu, kdy může ovlivnit jeho rozhodování, které činí na jejím základě. V neposlední řadě musí být informace srozumitelná (jasná a výstižná), spolehlivá (nezávislý odborník ji shledá hodnověrnou) a srovnatelná. Srovnatelnou informací se rozumí možnosti tuto informaci porovnat s jinou účetní informací, což umožňuje učinit závěr, ohledně jejich podobnosti nebo odlišnosti mezi účetními obdobími účetní jednotky, nebo mezi různými účetními jednotkami (§ 3-9 NZoÚ, 2022).

Třetí díl nového zákona o účetnictví (2022) je věnován prvkům účetního výkaznictví. Jsou zde popsány prvky účetního výkaznictví, které se vztahují k finanční situaci. Vysvětlují, čím se rozumí aktiva, podmíněná aktiva, dluhy, podmíněnými dluhy, rezervami, vlastním kapitálem a pasivy. Dále jsou zde popsány prvky účetního výkaznictví, které se vztahují k finanční výkonnosti. Vysvětlují, čím se rozumí výnosy, náklady a výsledek hospodaření. Tyto prvky nejsou v současném zákoně definovány.

V posledním, čtvrtém díle první části nového zákona o účetnictví (2022) jsou uvedeny ostatní zásady účetnictví. Ač níže uvedené principy vyplývají ze stávajícího zákona o účetnictví, nejsou v něm přesně definovány. Patří mezi ně:

- zásada trvání účetní jednotky;
- akruálnost;
- zásada významnosti;
- zásada kompenzace;
- zásada bilanční kontinuity;
- účetní metody;
- zásada konzistence;
- retrospektivní úprava účetní závěrky.

Vykazování leasingů

Velkou změnou, která přichází s novým zákonem o účetnictví, je vykazování leasingů. Leasing je specifická forma financování, kdy se poskytuje užívání investičních prostředků, jako jsou výrobní zařízení, dopravní prostředky, stroje, nemovitosti a další objekty, na základě předem dohodnutých a smluvně potvrzených podmínek. Tento způsob umožňuje získat tyto prostředky bez nutnosti jejich okamžitého nákupu nebo vlastnictví, což přináší různé výhody pro podniky i jednotlivce. Jedná se o smluvně dohodnutý vztah mezi vlastníkem (pronajímatelem) a uživatelem (nájemcem) určitého majetku, při kterém vlastnictví zůstává po celou dobu trvání smlouvy na straně vlastníka. Uživatel získává právo na používání daného majetku. Dva hlavní druhy leasingu, které budou použity v této práci, lze rozdělit na finanční a operativní (Brychta et al., 2023, s. 277-278).

Finanční leasing: Rozumí se tím dlouhodobý pronájem, kdy vlastnické právo zůstává majetkem pronajímatele. Nájemce na začátku uhradí akontaci a následně platí pravidelné částky. Po dobu trvání leasingu leží náklady na údržbu, pojištění apod. na nájemci. Po splacení celé částky získává nájemce právo dané aktivum odkoupit za předem domluvenou cenu (Moneta, 2023). Podle § 28 odst. 3 NZoÚ (2022) se finančním leasingem rozumí: „...poskytnutí majetku za úplatu do užívání, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku“. Dále je finanční leasing definován v § 21d ZDP (2023) pro daňové účely.

Operativní leasing: Na rozdíl od finančního leasingu se svou podobou daleko více přibližuje pronájmu. Nájemce na začátku neplatí žádnou akontaci, pouze platí po předem stanovenou dobu splátky. Po skončení leasingu je v případě zájmu vyměněno aktivum za nové. Po trvání leasingu jsou většinou náklady s opravami, údržbou a servisem hrazeny

pronajímatelem (Moneta, 2023). Operativní leasing není v české legislativě specifikován. Zákon o daních z příjmů pohlíží na operativní leasing jako na nájem (§ 24 ZDP, 2023).

Dle § 28 současného zákona o účetnictví (2023) a ČÚS č. 013 (2019) vykazuje předmět leasingu (operativního, i finančního) po dobu trvání leasingové smlouvy poskytovatel leasingu, který ho musí uvést ve svých aktivech v rozvaze a účtuje o jeho odpisech v souladu s účetními metodami.

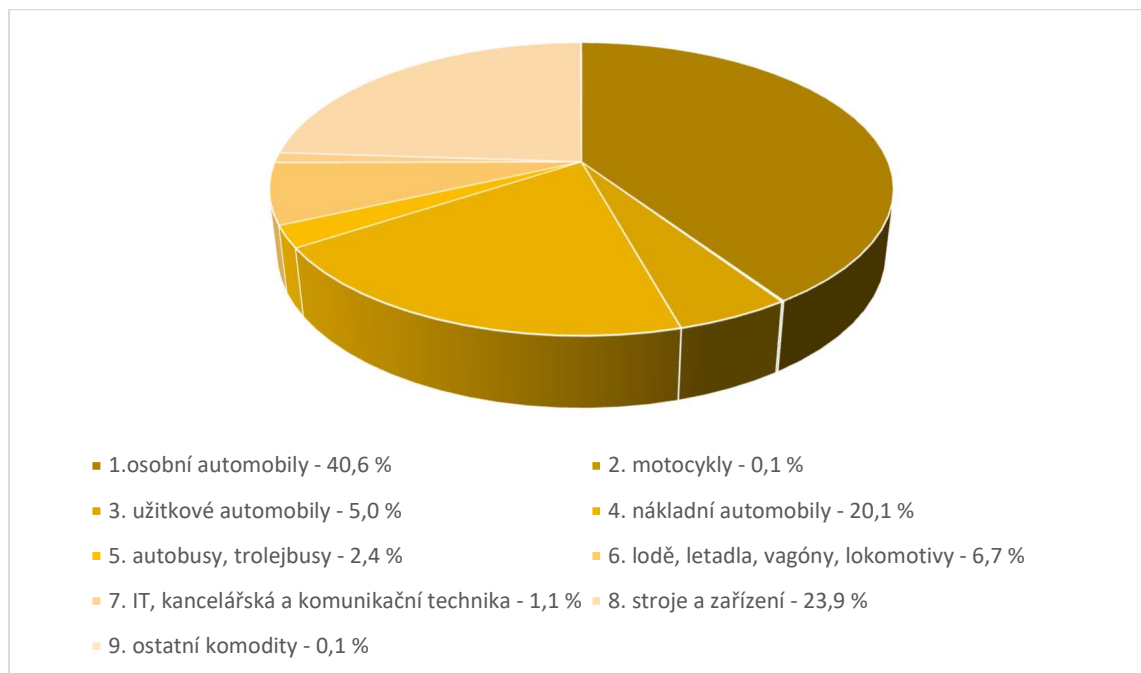
Jestliže vede účetní jednotka účetnictví dle § 13 odst. 1 písm. d) ZoÚ (2023), zaznamenává leasing na podrozvahových účtech. Nájemce zaznamenává a monitoruje klíčové informace na těchto účtech, které jsou důležité pro vyhodnocení majetkového stavu a právních vztahů účetní jednotky, jakož i jejích ekonomických zdrojů, které může využít. (ČÚS č. 001, 2019, s. 2).

Podrozvahové účty nejsou zveřejňovány, dochází tak k podhodnocení vykazovaného majetku, který je využíván k podnikání. Z tohoto důvodu se leasing vykazuje v příloze účetní závěrky. Toto vykazování je upraveno ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kde je stanoven obsah a rozsah informací, které mají být v příloze účetní závěrky vykázány. Mezi informace, které musí být zveřejněny, patří mimo jiné i informace o majetku, který účetní jednotka využívá ke své ekonomické činnosti, a který není vykázán v rozvaze, společně se závazky, které se k tomuto majetku vztahují (§ 39 VyZoÚ, 2023).

V novém zákoně o účetnictví bude vyžadována aktivace dle světových trendů, tj. vykázání aktiva a souvisejícího závazku v rámci smluv o operativním, i finančním leasingu (Wolters Kluwer, 2023). Znamená to tedy, že účetní jednotka, která je příjemcem leasingu, bude vykazovat tento majetek ve svých aktivech a zároveň ho bude odepisovat. Důvodem je kladení důrazu na finanční výkaznictví, kde nájemce skutečně využívá danou věc k uskutečňování svých ekonomických činností (Důvodová zpráva, 2022, s. 150).

Podle statistiky Asociace českých leasingových společností (2023) jsou nejčastěji pořizovanými aktivy ze strany podnikatelů automobily (nejvíce osobní - 40,6 %) a stroje a zařízení (23,9 %). Nemovitosti zde nejsou vykazovány, protože se s nimi v této statistice nepočítá jako s leasingem. Nemovitosti jsou vykazovány v souvislosti s podnikatelskými úvěry v jiné statistice. Objem těchto úvěrů u nemovitostí tvoří 1,1 % ze všech poskytnutých podnikatelských úvěrů. Na Obrázku 1 se nachází graf poskytnutého leasingu za rok 2022 v ČR a jeho procentuální rozdělení podle komodit.

Obrázek 1 Leasing podle komodit



Zdroj: vlastní zpracování podle ČLFA (2022)

Charakteristika účetní jednotky

V § 1 ZoÚ (2023) jsou uvedeny účetní jednotky, na které se vztahuje zákon o účetnictví. „Účetními jednotkami jsou:

- a. právnické osoby se sídlem na území ČR,
- b. zahraniční právnické osoby a zahraniční jednotky, které jsou podle právního řádu, podle kterého jsou založeny nebo zřízeny, účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území České republiky podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- c. organizační složky státu (ministerstva, soudy a státní zastupitelství apod.),
- d. fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- e. ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- f. ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- g. ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou uvedenou v písmenech a) až f) nebo h) až l),

- h. ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vedení účetnictví ukládá zvláštní právní předpis,*
- i. svěřenské fondy podle občanského zákoníku,*
- j. fondy obhospodařované penzijní společnostmi podle zákona upravujícího doplňkové penzijní spoření,*
- k. investiční fondy bez právní osobnosti podle zákona upravujícího investiční společnosti a investiční fondy, nebo*
- l. ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu“ (§ 1 ZoÚ, 2023).*

Významnou změnou, kterou lze nalézt v novém zákoně o účetnictví, je okruh účetních jednotek, který nezahrnuje fyzické osoby, které již nebudou mít povinnost být účetní jednotkou. I nadále zůstává možnost, že se fyzická osoba může stát účetní jednotkou na základě svého rozhodnutí. Zároveň dochází ke změně u investičních fondů, tedy písmen k. a l., které budou nahrazeny podílovými fondy, podfondy investičního fondu a fondy ve správě Garančního systému finančního trhu podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu (§ 24 NZoÚ, 2022).

Jednoduché a podvojně účetnictví

V jednoduchém účetnictví (dále jen „JÚ“) účetní jednotka účtuje jen o příjmech a výdajích peněžních prostředků. Tyto operace jsou účtovány do peněžního deníku. Dále je předmětem JÚ majetek a závazky, které jsou vykazovány v knize pohledávek a knize závazků. Poslední účetní knihou, kterou vedou ÚJ, jsou pomocné knihy o ostatních složkách majetku (§2 a §13b ZoÚ, 2023). Jednoduché účetnictví představuje zjednodušený systém, který má účetní jednotce sloužit ke snížení administrativní zátěže. Důvodem je, že u těchto jednotek není důležité požadovat tak vysoký standard poskytovaných informací o tom, jak účetní jednotka hospodáří (Důvodová zpráva, 2022, s. 146).

Oproti tomu podvojně účetnictví znamená, že účetní jednotky účtují podvojnými zápisy o stavu a pohybu aktiv, pasiv, a také o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Tyto zápisy jsou účtovány do období, s nímž tyto skutečnosti časově a věcně souvisí. (§ 2 a § 3 ZoÚ, 2023).

Jednoduché účetnictví vede jen omezený okruh účetních jednotek. Účetní jednotky, které nesplňují níže uvedená pravidla, účtují v systému podvojně účetnictví.

„Účetní jednotky mohou vést jednoduché účetnictví, jestliže:

- 1) nejsou plátcem daně z přidané hodnoty,*
- 2) jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřekročí 3 mil. Kč,*
- 3) hodnota majetku nepřesáhne 3 mil. Kč a*
- 4) jsou současně*
 - a) spolkem nebo pobočným spolkem,*
 - b) odborovou organizací, pobočnou odborovou organizací, mezinárodní odborovou organizací nebo pobočnou mezinárodní odborovou organizací,*
 - c) organizací zaměstnavatelů, pobočnou organizací zaměstnavatelů, mezinárodní organizací zaměstnavatelů nebo pobočnou mezinárodní organizací zaměstnavatelů,*
 - d) církví, náboženskou společností nebo církevní institucí, která je právnickou osobou evidovanou podle zákona upravujícího postavení církví a náboženských společností, nebo*
 - e) honebním společenstvem“ (§ 1f ZoÚ, 2023).*

Pojem „jednoduché účetnictví“ bude v novém zákoně o účetnictví nahrazen pojmem „hotovostní účetnictví“. Změní se název, ale účetní jednotky, které ho mohou využívat, zůstávají stejné, jako v případě jednoduchého účetnictví. Stejně tak i principy zůstávají stejné.

K obdobné změně došlo i u podvojného účetnictví, které bude nově nazýváno „akruální účetnictví“. Tyto změny jsou zapříčiněny především důrazem nového zákona o účetnictví na výkaznictví. To znamená, že bude důležité určit, zda účetní jednotka sleduje změny ve finanční situaci na akruální bázi (výnosy a náklady), nebo zda sleduje tyto změny na cash bázi (sleduje peněžní toky, tj. příjmy a výdaje). Již se tedy nebude rozlišovat podvojně a jednoduché účetnictví, protože i jednoduché účetnictví lze vést podvojně (Důvodová zpráva, 2022, s. 102).

Měna, v níž je vedeno účetnictví

Dle § 4 zákona o účetnictví (2023), vede účetní jednotka účetnictví v peněžních jednotkách české měny. Pokud ÚJ obchoduje v jiné měně, než je česká, musí přepočítat danou měnu zvoleným kurzem do české měny. Jedná se např. o pohledávky a závazky, cenné papíry, deriváty a ceniny, nebo podíly v obchodních společnostech, pokud jsou v cizí měně.

K přepočtu u majetku a závazků, se používá kurz vydaný Českou národní bankou, přičemž si může účetní jednotka zvolit, jaký kurz ČNB použije. ÚJ může použít aktuální

denní kurz ČNB, nebo pevný kurz, který si sama stanoví (např. měsíc, čtvrtletí). Při nákupu, nebo prodeji valut může ÚJ použít kurz, za který byly nakoupeny, nebo prodány (§ 24 ZoÚ, 2023). ÚJ má na konci účetního období povinnost přepočtu všech položek v cizí měně kurzem ČNB a porovnat je s hodnotou, kterou vedou v účetnictví. Pokud vzniknou kurzové rozdíly, musí je zaúčtovat na výnosové, případně nákladové účty (ČÚS, 2019, s. 12)

Dle nového zákona o účetnictví (2022) může účetní jednotka účtovat i v cizí měně, pokud se jedná o funkční měnu. Funkční měna je definována jako měna, v níž účetní jednotka provádí většinu svých operací. Změna měny v účetnictví je možná pouze na začátku účetního období. V situaci, kdy vede ÚJ účetnictví v cizí měně, změnit tuto měnu není dovoleno, s výjimkou případů, kdy tato cizí měna již dále není funkční měnou. Při vedení v české měně zůstávají podmínky obdobné, jako je tomu u stávajícího zákona o účetnictví (§ 55, § 56 a §57 NZoÚ, 2022).

Podle Důvodové zprávy (2022, s. 109), je důvodem pro zavedení funkční měny a možnosti účtovat v cizí měně působení České republiky nejen na evropském, ale i globálním trhu. Tato úprava pouze reflektuje současný ekonomický stav, neboť mnoho účetních jednotek již nyní splňuje kritéria pro vedení účetnictví v cizí měně. Dalším motivem pro její zavedení je omezení množství nutných výpočtů pro určení kurzových rozdílů, což vede k menší administrativní náročnosti. Současně to pomáhá snižovat kurzové riziko, což přispívá k přesnějšímu a spravedlivějšímu zobrazení finančního stavu firmy. Použití funkční měny dává účetním jednotkám možnost vést účetnictví v měně, která odpovídá měně většiny jejich obchodních operací. Není nijak právně upraveno, o jakou měnu se jedná, volba tedy zůstává na účetní jednotce. Pokud účetní jednotka splní podmínky pro funkční měnu, je volba pouze na ní, zda se rozhodne pro českou, nebo funkční měnu. Funkční měna tedy není povinná.

Kategorizace účetních jednotek

V zákoně o účetnictví jsou vymezeny celkem čtyři druhy velikostí účetních jednotek. Mikro, malá, střední a velká. Do těchto skupin jsou rozděleny dle sumy netto aktiv, velikosti čistého obratu za rok a průměrného počtu zaměstnanců, přičemž při splnění dvou z těchto tří podmínek je automaticky zařazena do vyšší skupiny (Ryneš, 2023, s. 31-34). Subjekty veřejného zájmu jsou automaticky vedeny jako velké účetní jednotky. Za subjekty veřejného zájmu jsou považovány ÚJ se sídlem v ČR, které jsou pojišťovnou, nebo zajišťovnou, bankou, zdravotní pojišťovnou, penzijní společností, spořitelním a úvěrním družstvem,

nebo obchodní společností, která emitovala investiční cenné papíry, které jsou obchodovatelné na evropském regulovaném trhu (Ryneš, 2023, s. 31-34).

Tabulka 1 Kategorie účetních jednotek

Kategorie účetní jednotky	Aktiva – netto (mil. Kč)	Roční úhrn čistého obratu (mil. Kč)	Průměrný počet zaměstnanců	Způsob testování k rozvahovému dni
mikro ÚJ	do 9	do 18	do 10	nepřekročí dvě kritéria
malá ÚJ	do 100	do 200	do 50	nepřekročí dvě kritéria a není mikro
střední ÚJ	do 500	do 1 000	do 250	nepřekročí dvě kritéria a není mikro, nebo malá
velká ÚJ	nad 500	nad 1 000	nad 250	překročí dvě kritéria, nebo je subjektem veřejného zájmu

Zdroj: vlastní zpracování podle Ryneš (2023, s. 33).

V novém zákoně o účetnictví (2022) zůstává stejná kategorizace účetních jednotek. Ke změně nedochází ani u podmínek, které musí splňovat ÚJ, aby byla zařazena do dané kategorie. Změna ovšem nastává u vymezení pojmu „roční úhrn čistého obratu“ pro účely kategorizace ÚJ. V § 1d současného zákona o účetnictví (2023), se za roční úhrn čistého obratu považuje „výše výnosů, která je snížena o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, které trvalo účetní období, a vynásobená 12“. V § 33 nového zákona o účetnictví (2022) se ročním úhrnem čistého obratu rozumí „výše výnosů z prodeje výrobků a zboží a z poskytování služeb bez zahrnutí prodejních slev za účetní období, pokud účetní období trvá 12 kalendářních měsíců nebo 52 nebo 53 kalendářních týdnů. Pokud má účetní období jiné trvání, rozumí se ročním úhrnem čistého obratu výše výnosů podle věty první přepočtená na účetní období trvající 365 dní.“ To znamená, že se již nebude vycházet z celkové výše výnosů za dané období, ale pouze z výnosů z prodeje zboží, výrobků a služeb. Podle směrnice EU 2013/34/EU by mělo být určení velikosti ÚJ založeno na její schopnosti vytvářet tržby, nikoliv na náhodných transakcích, jako je prodej dlouhodobého majetku. Ustanovení evropské směrnice je tak implementováno (Důvodová zpráva, 2022, s. 191).

Povinnost auditu

S velikostí podniku také souvisí povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem. Dle § 20 zákona o účetnictví (2023), mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem střední a velké účetní jednotky. U malých účetních jednotek je povinné mít ověřenou účetní závěrku auditorem, jsou-li akciovou společností, nebo svěřenským fondem podle občanského zákoníku a překročily, případně již dosáhly k rozvahovému dni jednu z níže uvedených hodnot:

- celková hodnota aktiv 40 mil. Kč;
- roční úhrn čistého obratu 80 mil. Kč;
- průměrný počet zaměstnanců během účetního období 50.

Výše uvedené účetní jednotky nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem,

- která je vytvořená během období konkursu po dobu 36 po sobě následujících kalendářních měsíců, začínající prvním dnem měsíce následujícím po dni, kdy konkurs nabyl účinnosti, pokud věřitelský výbor nerozhodne, že její ověření provede auditor;
- vytvořená k datu před dnem, kdy nabude účinnosti schválený reorganizační plán, pokud věřitelský výbor nerozhodne, že její ověření provede auditor;
- v případě, že byl konkurs zrušen z důvodu nedostatečného majetku dlužníka k pokrytí uspokojení věřitelů (§ 20 ZoÚ, 2023).

V novém zákoně o účetnictví platí stejné podmínky pro velké a střední účetní jednotky. Povinný audit bude také platit pro mateřské entity, které plní konsolidační povinnost v podobě sestavení konsolidační účetní závěrky, nebo konsolidované zprávy vedení. V první variantě jsou uvedeny pouze tyto účetní jednotky. Malé účetní jednotky by byly úplně vynechány a povinný audit by u nich nebyl. Důvodem je snížení administrativní zátěže ÚJ. Ve druhé variantě platí povinnost zajistit povinný audit pro malou účetní jednotku, která je akciovou, nebo evropskou společností, nebo svěřenským fondem podle občanského zákoníku a k poslednímu dni účetního období, za nějž se povinný audit provádí, a účetního období bezprostředně předcházejícího dosáhla alespoň jednu z hodnot rozhodných pro povinný audit, nebo jiná malá účetní jednotka, která k poslednímu dni účetního období, za nějž se povinný audit provádí, a účetního období bezprostředně předcházejícího dosáhla alespoň 2 hodnot rozhodných pro povinný audit (§ 114 NZoÚ,

2022; Důvodová zpráva, 2022, s. 295-296). Tyto hodnoty se mění oproti současnému stavu na:

- aktiva celkem 65 000 000 Kč;
- roční úhrn čistého obratu 130 000 000 Kč;
- průměrný počet zaměstnanců za účetní období 50 (§ 114 NZoÚ, 2022).

K navýšení hodnot dojde kvůli růstu inflace od roku 2002, což je rok, kdy byla zavedena tato kritéria. K výpočtu se použil tzv. bazický index, který zveřejnil Český statistický úřad. Tento index uvádí míru inflace vyjádřenou přírůstkem indexu spotřebitelských cen k určitému období. V případě nového zákona o účetnictví jde o období 2002-2023 (Důvodová zpráva, 2022, s. 296). Výjimky z povinného auditu zůstávají stejné, jako v případě stávajícího zákona o účetnictví (§ 115 NZoÚ, 2022).

Použití mezinárodních účetních standardů

V případě, že jsou účetní jednotky, nebo konsolidační účetní jednotky emitenty cenných papírů, které jsou obchodovatelné na regulovaném trhu v jakémkoli členském státě EU, jsou povinny účtovat a vykazovat podle mezinárodních účetních standardů, které jsou schválené právními předpisy EU. Pokud není konsolidační účetní jednotka vázána povinností používat mezinárodní účetní standardy, může se rozhodnout je dobrovolně adoptovat. Musí tak ale učinit s ohledem na dodržení českých účetních pravidel. (§ 19a ZoÚ, 2023; Brychta et al., 2023, s. 7).

Konsolidační účetní jednotky mohou také použít mezinárodní účetní standardy, pokud u nich lze předpokládat, že se k rozhodnému dni budou muset podrobit konsolidaci za pomoci mezinárodních účetních standardů, jestliže to schválí nejvyšší orgán společnosti (§ 23a ZoÚ, 2023).

V novém zákoně o účetnictví (2022) je použití mezinárodních účetních standardů vymezeno v části desáté, v § 136–141. V §136 je vysvětleno, co jsou mezinárodní účetní standardy pro účely účetnictví, což v současném zákoně není. Dále dochází k rozšíření účetních jednotek, které mají povinnost sestavovat účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů. Kromě obchodních korporací, jejíž investiční cenné papíry jsou přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu, se bude dále jednat o účetní jednotky, které jsou uvedeny ve Vyhlášce č. 501/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou bankami a jinými finančními institucemi. Jedná se tedy například o banky, penzijní

společnosti, investiční fondy, tuzemské pojišťovny a zajišťovny, spořitelní a úvěrní družstva apod. (§ 137 NZoÚ, 2022). Také je rozšířen okruh účetních jednotek, které mohou vést účetnictví podle mezinárodních účetních standardů dobrovolně. Stejně jako v současném znění zákona může vést ÚJ dobrovolně účetnictví dle mezinárodních účetních standardů, pokud má důvod předpokládat, že bude zahrnuta v konsolidované účetní závěrce sestavené podle mezinárodních účetních standardů. Nově může vést účetnictví dle mezinárodních účetních standardů také daňový subjekt, jehož daň z příjmů spravuje Specializovaný finanční úřad a který není účetní jednotkou podle odstavce 1 § 137 NZoÚ (2022).

V § 19a ZoÚ (2023), jsou stanoveny podmínky, za kterých účetní jednotka začne účtovat dle mezinárodních účetních standardů. V novém zákoně o účetnictví (2022) jsou tyto podmínky uvedeny v § 138.

Subjekty, které účtují dle mezinárodních účetních standardů, nepoužijí při účtování a sestavování účetních výkazů české účetní předpisy. Toto platí i obráceně, kdy subjekt účtuje dle českých účetních předpisů, nemůže použít ustanovení dle IFRS a uplatňovat je v účetnictví, které není podle IFRS vedeno (Brychta et al., 2023, s. 487).

Pro účetní jednotky není problémem účtování dle IFRS, problém vzniká až při sestavování daňového přiznání, jelikož v § 23, odst. 2 ZDP (2023) je uvedeno, že základem daně před úpravami, je výsledek hospodaření, na který nemají vliv mezinárodní účetní standardy. To znamená, že účetní jednotky, které vedou účetnictví podle mezinárodních účetních standardů povedou dvojité účtování účetních případů. Jednou pro účely mezinárodních účetních standardů a jednou pro daň z příjmů. Na účetní jednotce zůstává, zda se rozhodne, současně vést účetnictví dle české legislativy, nebo zda upraví výsledek hospodaření až při sestavování daňového přiznání (ASB Group, 2021). V návaznosti na nový zákon o účetnictví jsou očekávány navazující úpravy jiných zákonů. Jedním z nich je i zákon o daních z příjmů. Dá se tak očekávat, že se zjednoduší úprava výsledku hospodaření podle IFRS, pro stanovení základu daně (Deloitte, 2023).

V § 140 NZoÚ (2022) je vymezen vztah mezinárodních účetních standardů k účetním předpisům. *„Při použití mezinárodních účetních standardů se nepoužije ustanovení účetních předpisů upravující:*

- *cíle, zásady a prvky účetního výkaznictví,*
- *účetní období a konsolidační období,*
- *účetní výkaznictví s výjimkou náležitostí účetní závěrky a obsahu přílohy účetní závěrky a*

- *závaznou strukturu účtového rozvrhu“.*

Poslední změna je v § 141 NZoÚ (2022), který se týká částečného použití mezinárodních účetních standardů. Pro zajištění dodržování pravidel určených Evropskou centrální bankou týkajících se účetnictví a finančního výkaznictví v rámci Evropského systému centrálních bank, má Česká národní banka možnost uplatňovat při vykazování finančních nástrojů postupy, které se liší od mezinárodních účetních standardů. Podmínkou je, že o těchto odlišných postupech bude informovat v příloze účetní závěrky.

Oceňování dlouhodobých pohledávek a závazků

V souladu s § 25 zákona o účetnictví (2023) se pohledávky v době jejich vzniku oceňují jejich jmenovitou (nominální) hodnotou. Pokud je však pohledávka získána za úplatu, oceňuje se pořizovací cenou a při bezúplatném nabytí reprodukční pořizovací cenou, nebo navázáním na výši ocenění v účetnictví jednotky, která o dané pohledávce naposledy účtovala. Reálnou hodnotou se oceňují pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování.

Pořizovací cena pohledávky zahrnuje také vedlejší náklady, které souvisejí s jejím získáním (např. náklady na znalecké ocenění, odměny za právní a jiné služby nebo provize). Vedlejší náklady jsou dále definovány v § 50 Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení ZoÚ. Toto opatření je důležité pro správné zohlednění nákladů spojených s nabytím pohledávky a správnou prezentací hodnoty pohledávek v účetních výkazech (Nakladatelství Sagit, 2023).

V novém zákoně o účetnictví dojde ke změnám v oblasti oceňování, které vychází ze zásady opatrnosti. Nejprve dojde k prvotnímu ocenění. To znamená určení počáteční hodnoty aktiva, nebo dluhu, v okamžiku, kdy je začleněno do účetního systému. Tato počáteční hodnota je známa jako "historická cena", tedy cena, za kterou bylo aktivum původně získáno účetní jednotkou. Obecně platí, že účetnictví oceňuje aktiva a dluhy na základě historické ceny, což odpovídá skutečně vynaloženým prostředkům. Existují však výjimky, které se týkají jak prvotního ocenění samotného, kdy se mohou využít koncepty běžné reprodukční ceny, současné hodnoty, nebo reálné hodnoty, tak i následného ocenění tzv. aktiv a dluhů, které mohou být oceněny na základě aktuálních cen. V takových případech dochází k ocenění na následnou hodnotu a původní hodnota aktiv či dluhů již není v účetním systému uvedena. Poté dojde k následnému ocenění. Tím se rozumí ocenění, které je

provedeno kdykoliv po prvotním ocenění, nejpozději však vždy při sestavování individuální účetní závěrky (Důvodová zpráva, 2022, s.106-107).

V porovnání se současným zákonem o účetnictví (2023) je rozdíl v omezení použití jmenovité hodnoty pro ocenění. Nově bude jmenovitá hodnota aplikována pouze na peněžní prostředky, kdežto dříve se tímto způsobem oceňovaly také pohledávky a závazky (dluhy) v době jejich vzniku. V novém zákoně o účetnictví bude zaveden nový postup pro ocenění pohledávek a závazků (dluhů), a to buď jako úhrn očekávaných toků peněžních prostředků, nebo jako současná hodnota takového úhrnu, tedy jeho diskontovaná hodnota. Hodnota dluhů a pohledávek se totiž automaticky nerovná jejich jmenovité hodnotě, proto je nutné zohlednit, co z nich účetní jednotka skutečně obdrží (v případě pohledávek) nebo zaplatí (v případě závazků). V případě dlouhodobých aktiv a pohledávek je vhodné zohlednit současnou hodnotu očekávaných peněžních toků, která bere v úvahu odlišnost hodnoty v závislosti na době, kdy budou peněžní prostředky obdrženy nebo zaplaceny. Střední a velké účetní jednotky budou povinně používat současnou hodnotu u dlouhodobých pohledávek a dluhů, zatímco ostatní účetní jednotky si budou moci tento způsob ocenění vybrat podle svého uvážení (Důvodová zpráva, 2022, s.107).

Současnou hodnotou budou podle § 67 NZoÚ (2022) oceňovány pohledávky, dluhy a rezervy velkých a středních účetních jednotek, nebo účetní jednotky veřejného sektoru, jestliže se jedná o:

- „*dlouhodobý dluh s výjimkou odloženého daňového dluhu,*
- *dlouhodobou rezervu a*
- *dlouhodobou pohledávku s výjimkou odložené daňové pohledávky“.*

Pohledávky, závazky a rezervy musí být oceněny stejně. Pokud účetní jednotka vykazuje závazek, jehož hodnota je oceněna současnou hodnotou nebo pořizovacími náklady, musí v příloze k účetní závěrce poskytnout úhrn očekávaných peněžních toků spojených s tímto závazkem (§ 67 NZoÚ, 2022).

Podle Dvořákové (2017, s. 37-38) představuje současná hodnota oceňovací přístup, kdy jsou aktiva vykazována jako současná diskontovaná hodnota budoucích čistých peněžních toků, které jsou očekávány v průběhu běžného podnikání za obvyklých podmínek. Závazky jsou oceňovány jako současná diskontovaná hodnota budoucích čistých peněžních výdajů, nutných k úhradě závazků za obvyklých podmínek.

Vzorec pro diskontování je:

$$PV = FV / (1+i) \quad (2)$$

kde:

PV je současná hodnota

FV je budoucí zaplacená částka

i je úroková sazba

n je počet let

3.1.2 Vyhlášky provádějící některá ustanovení zákona o účetnictví

Pro tuto práci bude důležitá Vyhláška Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro účetní jednotky, které jsou podnikateli, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví. Ostatní vyhlášky byly vydány pro účetní jednotky, kterými jsou např. banky, pojišťovny, neziskové organizace apod. (Ryneš, 2023, s. 19; Skálová et al., 2023, s. 12). V § 171 nového zákona o účetnictví (2022) lze nalézt zrušovací ustanovení. Kromě současného zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví se ruší i vyhlášky, které provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.

Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Tato vyhláška, která implementuje příslušný předpis EU, upravuje:

- postup a kroky pro sestavení účetní závěrky a výroční zprávy;
- způsoby organizace a identifikace položek aktiv a pasiv v účetní závěrce;
- strukturování a identifikace nákladů, výnosů a hospodářského výsledku v účetní závěrce;
- vysvětlující a doplňující informace v příloze účetní závěrky;
- formát a obsah konsolidované účetní závěrky, metody konsolidace a zařazení účetních jednotek do konsolidačního celku;
- rozvržení a obsah přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu;
- směrná účtová osnova a účetní metody;
- postup při přechodu z daňové evidence na účetnictví;
- metodu ocenění při pořízení souboru hmotných movitých věcí s technickoekonomickým určením;

- ocenění při přeměně obchodní korporace podle zákona o přeměnách, včetně úprav provedených v rámci přeměn obchodní korporace;
- metodu sestavení zahajovací rozvahy při přeměně obchodní korporace;
- změny v rámci přeshraniční přeměny, převodu obchodního závodu, pobočky nebo jiné části obchodního závodu;
- metodu ocenění při převodu nebo přechodu více než jedné složky majetku, včetně možnosti použití způsobu oceňování dle § 24 odst. 3 písm. a) bodu 1 při přeshraniční přeměně, vkladu nebo prodeji obchodního závodu;
- ocenění majetku a závazků při přeměně obchodní korporace včetně okamžiku účtování ocenění reálnou hodnotou (§ 1 VyZoÚ, 2023).

Jak již bylo zmíněno výše, ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., jsou uvedeny povinné náležitosti pro sestavení účetní závěrky. Výkazy účetní závěrky budou blíže specifikovány níže. Důvodem je seznámení čtenáře s těmito výkazy, protože budou využity ve vlastní části práce.

Rozvaha

Rozvaha je jedním ze základních účetních výkazů, který prezentuje finanční situaci účetní jednotky v určitém časovém období. Je důležitým nástrojem pro hodnocení finančního stavu účetní jednotky, poskytuje informace o majetku, závazcích a vlastním kapitálu. Dále umožňuje zhodnotit solventnost a likviditu dané účetní jednotky. Rozvaha se skládá z aktiv a pasiv, jejichž struktura je uvedena v přílohách č. 1 a č. 2 této práce. Platí zde bilanční princip, což znamená, že aktiva se rovnají pasivům. Aktiva zahrnují veškerý majetek, kterým podnik disponuje, a jsou rozdělena do několika kategorií, jedná se o:

- pohledávky za upsaný základní kapitál;
- stálá aktiva, která lze dále rozdělit na hmotný (např. stroje, budovy), nehmotný (např. software) a finanční (např. cenné papíry, podíly v jiných společnostech);
- oběžná aktiva, kde jsou zahrnuty zásoby (např. polotovary, hotové výrobky), finanční prostředky na bankovních účtech a v hotovosti, pohledávky od zákazníků, krátkodobý finanční majetek a časové rozlišení aktiv;
- časové rozlišení, kde se jedná o náklady příštích období, komplexní náklady příštích období a příjmy příštích období (Šteker a Otrusínová, 2021, s. 41-111; § 5-13 VyZoÚ, 2023).

Pasiva na druhé straně představují finanční závazky podniku a vlastní kapitál. Znamená to, z čeho je financován majetek podniku (aktiva). Závazky jsou rozděleny do několika kategorií. Jedná se o:

- vlastní kapitál, který představuje část majetku podniku, která zbyde poté, co jsou odečteny všechny závazky (vlastní kapitál je tvořen například vklady majitelů, ziskem či ztrátou za dané období a dalšími kapitálovými transakcemi);
- závazky, které lze dále rozdělit na dlouhodobé, kam patří úvěry, hypotéky a dlouhodobé závazky, které podnik splácí po delší dobu (déle než jeden rok) a krátkodobé, kam patří krátkodobé půjčky, úvěry, neuhrazené faktury, splatné daně, mzdové a dodavatelské závazky a další krátkodobé finanční závazky;
- rezervy, které jsou určeny na pokrytí závazků nebo nákladů, u kterých je jejich účel jasně určen a je pravděpodobné, že nastanou, ale není známa jejich výše a ani okamžik, kdy vzniknou;
- časové rozlišení, kde se jedná o výdaje příštích období a výnosy příštích období (Šteker a Otrusinová, 2021; s. 125-199 § 14-19 VyZoÚ, 2023).

Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty (VZZ, nebo výsledovka) je důležitý účetní výkaz v účetnictví podle českých právních předpisů, který prezentuje výnosy, náklady a výsledek hospodaření podniku převážně za účetní období. Výkaz zisku a ztráty informuje o zisku (případně ztrátě), který vznikl z každodenní činnosti společnosti. Výkaz zisku a ztráty je obvykle rozdělen na části, které uvádějí různé druhy výnosů a nákladů. Výsledovku lze rozdělit do tří částí, které jsou provozní výsledek hospodaření, finanční výsledek hospodaření a výsledek hospodaření za účetní období (Březinová, 2020, s. 62-63).

Struktura VZZ a obsahové vymezení je obsaženo ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., konkrétně v hlavě III. Podnik může výkaz sestavovat podle přílohy č. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. v druhovém členění nebo podle přílohy č. 3 v účelovém členění v plném, nebo zkráceném rozsahu (§ 3a VyZoÚ, 2023). Vzor VZZ je uveden v příloze č. 3 této práce.

Pokud účetní jednotka sestavuje výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu, pak při sestavování tohoto výkazu použije všechny položky uvedené v příloze číslo 2 nebo 3 VyZoÚ (2023). Naopak, v případě zkráceného rozsahu se výkaz zisku a ztráty sestavuje pouze s použitím položek označených písmenem, římskou číslicí a výpočtovou položkou. Zkrácený rozsah výkazu zisku a ztráty se používá pouze u mikro a malých účetních jednotek,

které nejsou obchodními společnostmi a nemají povinnost podrobit se auditu, v souladu s § 3a, odst. 4) VyZoÚ (2023).

Výkaz zisku a ztráty se často dělí na části, které uvádějí různé druhy výnosů a nákladů. Mezi nejtýpější části výkazu zisku a ztráty patří:

- výnosy z prodeje, které představují výnosy společnosti z prodeje zboží, služeb nebo výrobků, které tvoří jejich hlavní činnost;
- výrobní náklady, které zahrnují náklady na materiál, práci a další náklady spojené s tvorbou zboží nebo služeb;
- provozní náklady, u kterých se jedná o náklady na každodenní provoz firmy, jako jsou mzdy zaměstnanců, nájemné, služby, marketingové aktivity apod.;
- finanční výnosy a náklady, které představují výnosy nebo náklady spojené s financováním podniku, jako jsou úroky z bankovních účtů, úroky z úvěrů nebo úrokové náklady, ale také výnosy z podílů (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 247-248; VyZoÚ, 2023).

Přehled o peněžních tocích

Přehled o peněžních tocích (cash flow) je účetní výkaz, který poskytuje informace o příjmech a výdajích peněžních prostředků, mezi které patří peníze v hotovosti, ceniny, peníze na běžných účtech, případně peníze na cestě a peněžních ekvivalentů, kterými lze chápat krátkodobý likvidní finanční majetek, který lze snadno a rychle změnit na předem známou částku peněžních prostředků (např. cenné papíry k obchodování na veřejném trhu) v průběhu účetního období (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 248).

Malé a mikro účetní jednotky nemají povinnost sestavovat a zveřejňovat tento výkaz. Podmínkou ale je, že nemají povinnost auditu dle § 20 odst.1 písm. c) zákona o účetnictví (2023).

Dle § 41 VyZoÚ (2023) sledujeme peněžní toky během účetního období za činnost:

- provozní, u které se jedná o výdělečnou činnost a ostatní činnost ÚJ, kterou nelze přiřadit k investiční, nebo finanční činnosti;
- investiční, u které se jedná o pořízení, či prodej dlouhodobého majetku nebo činnost, která souvisí s poskytováním úvěrů, zápůjček a výpomocí, které nejsou považovány za provozní činnost;
- finanční, u které se jedná o činnost, která způsobí změny ve velikosti a složení vlastního kapitálu a závazků.

Účetní jednotka se také může rozhodnout, zda bude vykazovat peněžní toky přímou, nebo nepřímou metodou dle § 42 vyhlášky (2023).

- 1. Přímá metoda:** tato metoda je založena na opravdovém pohybu peněžních prostředků. V účetnictví nejsou sledovány platby podle požadovaných činností tohoto výkazu, je potřeba jednotlivé pohyby peněz dohledat a roztrždit, nebo s tím pracovat už v průběhu účetního období (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 248).
- 2. Nepřímá metoda:** tato metoda vychází z hospodářského výsledku účetní jednotky, který je upraven na tok peněžních prostředků. VH je rozdíl mezi výnosy a náklady, avšak výnosy, nebo náklady nemusí znamenat úbytek/přírůstek peněžních prostředků. S tím musí účetní jednotka pracovat a tyto operace je třeba provést úpravou VH (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 249).
- 3. Nepravá přímá metoda:** tato metoda vychází z výnosů a nákladů, které jsou převedeny na příjmy a výdaje úpravami o změny stavu zásob, pohledávek a závazků. Výnosy, které nejsou současně příjmem, se vylučují stejně jako náklady, které nejsou zároveň výdajem (Caflou, 2023).

Volba metody je v pravomoci účetní jednotky, podmínkou však je respektování zásad, které jsou uvedeny ve VyZoÚ (2023) v §40-43. V ČÚS č. 023 je uvedeno možné řešení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 249). Vzor výkazu o cash flow je součástí přílohy č. 4 této práce.

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Posledním výkazem je přehled o změnách vlastního kapitálu. Tento přehled podává informace o uspořádání položek vlastního kapitálu a vyjadřuje jeho celkovou změnu za účetní období. V českém účetnictví není forma ani obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu regulován. Účetním jednotkám může pomoci interpretace Národní účetní rady I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu (Březinová, 2020. s. 67). Změny, ke kterým dochází během účetního období a které ovlivní vlastní kapitál podniku, mohou zahrnovat:

- vklady vlastníků (jestliže majitelé vkládají do podniku finančními prostředky, tyto vklady jsou zaznamenány jako zvýšení vlastního kapitálu);
- vyplácení finančních prostředků vlastníkům (jestliže majitelé podniku obdrží finanční prostředky zpět z podniku, např. formou dividend, vyplacených úroků nebo jiných výnosů, jsou tyto částky zaznamenány jako snížení vlastního kapitálu);

- zisk nebo ztráta (pokud podnik vykazuje zisk v účetním období, tento zisk je přičten k vlastnímu kapitálu. Naopak, pokud podnik vykazuje ztrátu, tato ztráta je odečtena od vlastního kapitálu);
- převedení zisku/ztráty (v případě, že majitelé rozhodnou převést určitou částku zisku nebo ztráty z vlastního kapitálu do jiných rezerv nebo fondů, jsou tyto transakce zaznamenány v přehledu o změnách vlastního kapitálu) (Březinová, 2020, s. 67-68).

Stejně jako je tomu u cash flow, i přehled o změnách vlastního kapitálu nemusí povinně sestavovat mikro a malé účetní jednotky, pokud nemusí mít účetní závěrku ověřenou auditorem dle § 20 odst.1c) zákona o účetnictví (ZoÚ, 2023). Vzor výkazu o změnách vlastního kapitálu je v příloze č. 5 této práce.

Příloha v účetní závěrce

Příloha v účetní závěrce již není výkazem, ale spíše komentářem k výše uvedeným účetním výkazům. Její úloha je významná, doplňuje a vysvětluje informace zobrazené ve výkazech a společně s výkazy pak tvoří účetní závěrku. Slouží uživatelům účetnictví (např. investorům, akcionářům), kterým sděluje, nejen to, o jakou účetní jednotku se jedná, ale také to, jakými účetními metodami jednotka účtuje, jaké má účetní zásady apod. (Březinová, 2020, s. 149). Upravuje ji §7 a §18 ZoÚ (2023) a také §39 VyZoÚ (2023).

Základní informace, které dle výše upravené legislativy je nutné v příloze účetní závěrky uvést, jsou následující:

- identifikační údaje (např. název, identifikační číslo, sídlo, předmět podnikání);
- používané obecné účetní zásady, používané účetní metody, odchylky (např. účetní zásady a účetní metody, změny účetních metod a odchylky od nich, oceňování);
- doplňující údaje k výkazům;
- informace, které nejsou ve výkazech (např. průměrný počet zaměstnanců, podmíněné pohledávky a dluhy).

Toto jsou základní informace, které účetní závěrka musí obsahovat. V § 39a VyZoÚ (2023) jsou uvedeny doplňující informace pro mikro a malé účetní jednotky, které mají povinnost ověřit účetní závěrku auditorem. Jedná se např. o následující údaje:

- výňatek z tabulkové předvahy za veškerá dlouhodobá aktiva (počáteční a konečné stavy, obraty na stranách má dáti a dal);
- povahu a obchodní účel operací ÚJ, které nejsou v rozvaze;
- informace o transakcích se spřízněnými osobami.

Dále jsou v § 39a VyZoÚ (2023) uvedeny doplňující informace pro střední a velké účetní jednotky, které kromě vybraných údajů uvedených u mikro a malých účetních jednotek uvedou např.

- sídlo konsolidovaných účetních jednotek, nebo přidružených účetních jednotek;
- počet a jmenovitou, nebo účetní hodnotu vydaných akcií během účetního období;
- informaci o navrhovaném rozdělení zisku nebo vypořádání ztráty;
- výši odložené daně.

Výroční zpráva

V souladu se zákonem o účetnictví mají některé společnosti povinnost zveřejnit výroční zprávu, což je dokument, který má dle § 21 zákona o účetnictví (2023) podávat ucelené, vyvážené a komplexní informace o vývoji, efektivitě, činnosti a současném hospodářském postavení účetní jednotky. Tuto povinnost mají zejména obchodní společnosti a družstva, jak je stanoveno v § 21 zákona o účetnictví (2023), tedy společnosti, které ověřují svou účetní závěrku auditorem.

Povinnost sestavit výroční zprávu existuje také pro politické strany, nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, účelová zařízení církví a náboženských společností, veřejné výzkumné instituce, občanská sdružení, veřejné a soukromé vysoké školy a zdravotní pojišťovny. Výroční zpráva musí obsahovat kromě informací, které jsou nezbytné pro splnění jejího účelu také informace, které stanovuje zákon o účetnictví. Jedná se o:

- významné události, které se odehrály mezi rozvahovým dnem a dnem vypracování výroční zprávy;
- budoucí směřování a očekávaný vývoj firmy;
- činnosti související s výzkumem a rozvojem;
- opatření týkající se ochrany životního prostředí a pracovních vztahů;
- organizační složky v zahraničí;
- další informace vyžadované zvláštními právními předpisy, například informace o podnikatelské činnosti společnosti nebo stavu majetku (Březinová, 2020, s. 173-175).

Výroční zpráva zahrnuje také účetní závěrku a zprávu auditora o auditu účetní závěrky. Pokud je společnost součástí podnikatelského seskupení, musí také vypracovat zprávu o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou. Tato zpráva o vztazích je součástí

výroční zprávy. Pokud je účetní závěrka společnosti ověřená auditorem, pak jí musí být ověřena také výroční zpráva (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 257).

V návaznosti na směrnici 2013/34/EU, dochází k nahrazení pojmu „výroční zpráva“, pojmem „zpráva vedení“. Pojem „výroční zpráva“, byl z nového zákona úplně vypuštěn a je nahrazen konceptem statutární výroční zprávy a zprávy vedení. Statutární výroční zpráva představuje nový pojem, přestože nejde o unikátní dokument s odlišným obsahem. Jedná se o označení souboru dokumentů, které vytvoří účetní jednotka, buď na základě zákona o účetnictví, nebo na základě jiného zákona. Zpráva vedení, jak je stanoveno v navrhovaném zákoně, odpovídá původní výroční zprávě a představuje dokument s vlastním obsahem. Jejím hlavním účelem je poskytovat komplexní a vyvážený popis vývoje a výkonnosti účetní jednotky a její hospodářské situace. V případě, že účetní jednotka má povinnost vyhotovit tuto zprávu, stává se součástí souboru dokumentů označovaných jako statutární výroční zpráva (Důvodová zpráva, 2022, s. 117).

Zveřejnění účetní závěrky

U akciových společností a společností s ručeným omezením schvaluje účetní závěrku valná hromada, nejpozději do 6 měsíců od posledního dne předcházejícího účetní období. Musí tak učinit na základě § 181, § 403 a § 638 zákona o obchodních korporacích (2023). Po schválení účetní závěrky již nesmí ÚJ provádět účetní operace do uzavřených účetních knih, s výjimkou přeměny obchodní korporace (ZoÚ, 2023). Účetní jednotky zapsané ve veřejném rejstříku, zveřejňují kompletní účetní závěrku jejím vložení do sbírky listin rejstříkového soudu. Účetní uzávěrka je publikována v takovém rozsahu, v jakém byla vypracována. V případě, že účetní uzávěrka podléhá auditu, je veřejnosti přístupná až po jejím ověření auditorem a následném schválení odpovídajícím orgánem do 30 dnů od dokončení těchto kroků. Avšak nejdéle do 12 měsíců od data rozvahového dne musí účetní jednotka zpřístupnit účetní uzávěrku veřejnosti, bez ohledu na to, zda byla účetní závěrka oficiálně schválena (Šteker a Otrusinová, 2021, s. 259-260; ZoÚ, 2023).

3.1.3 České účetní standardy pro podnikatele

České účetní standardy (ČÚS) jsou souborem pravidel a postupů, kterými se účetní jednotky řídí při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. ČÚS jsou vydávány ve Finančním zpravodaji Ministerstva financí ČR. Účetní standardy mají za úkol zajistit transparentnost a srovnatelnost účetních informací. Jejich hlavním cílem je poskytnout

uživatelům účetních výkazů relevantní a spolehlivé informace. V současné době existuje celkem 23 standardů, které doplňují zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. a vyhlášku č. 500/2002 Sb. (Svobodová, 2023). Soupis standardů je v příloze č. 6 této práce.

3.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS a Americké všeobecně uznávané účetní standardy (US GAAP)

Tato část literární rešerše je zaměřena na základní popis Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS a standardů US GAAP. Pochopení těchto dvou rozdílných účetních rámců je v dnešní globalizované ekonomice klíčové, protože české podniky stále častěji obchodují na mezinárodní úrovni a musí se přizpůsobit mezinárodním standardům.

Konkrétní části US GAAP a IAS/IFRS, které jsou podstatné pro tuto diplomovou práci, budou blíže specifikovány ve vlastní části této diplomové práce, kde dojde ke komparaci mezinárodních účetních standardů a nového zákona o účetnictví.

V úvodu je důležité říci, že mezi IFRS a US GAAP existují fundamentální rozdíly. Zatímco US GAAP jsou účetním systémem založeným na pravidlech, která jsou velmi podrobná, stanovují, jak obecné zásady aplikovat a interpretovat v praxi (představují asi 17 000 stran textu), IFRS jsou systémem, který je založen na zásadách (obsahují v porovnání s US GAAP „pouze“ necelých 1 400 stran). Vzhledem k tomu, že jsou IFRS méně obsáhlé, často to sebou nese problémy s interpretací a použitím obecných zásad, které nemusí být interpretovány vždy stejně, což může snižovat srovnatelnost účetních závěrek (Jílek, 2018, s.16).

3.2.1 US GAAP

US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles), jsou souborem účetních pravidel, postupů a standardů, které jsou v USA uznávány a používány pro finanční výkaznictví veřejných i soukromých společností. Tyto zásady slouží k zajištění srovnatelnosti finančních výkazů a transparentnosti na finančním trhu, což je nezbytné pro investory, věřitele a státní orgány (Jílek, 2018, s.15-17).

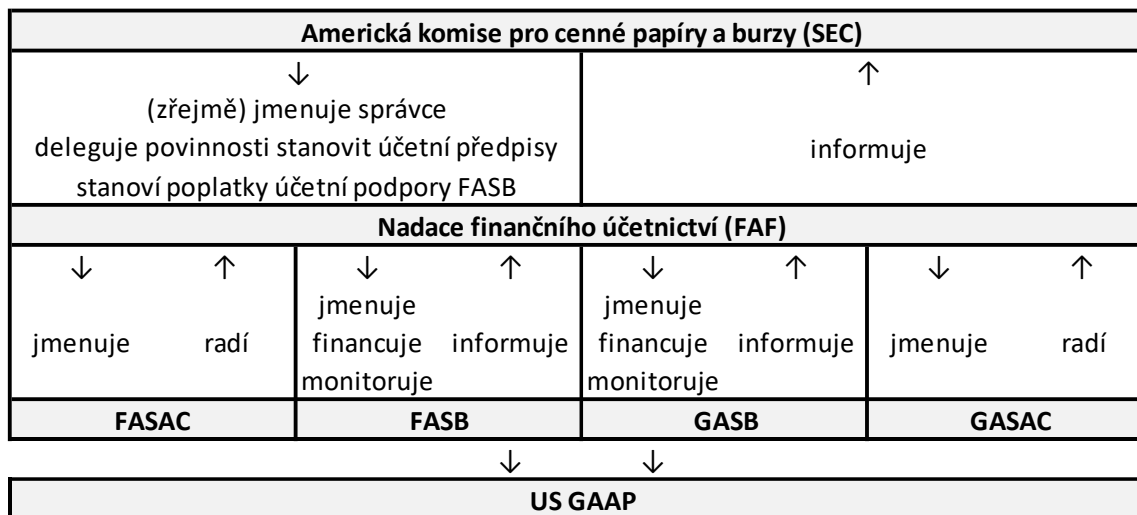
Rozvoj US GAAP

US GAAP mají bohatou historii a jejich vývoj byl ovlivněn řadou faktorů, včetně potřeby standardizace účetních pravidel v USA a reakce na ekonomické a regulační události.

Jak již bylo zmíněno výše, US GAAP jsou velmi obsáhlé. Lze tak říci, že americké účetnictví bylo a stále je nejpropracovanějším účetním systémem na světě (Jílek, 2018, s.23).

Finanční účetnictví v USA bylo tradičně ovlivňováno dvěma organizacemi: Financial Accounting Standards Board (FASB) a Governmental Accounting Standards Board (GASB). FASB je odpovědný za stanovení pravidel pro soukromé společnosti, zatímco GASB se specializuje na účetnictví ve veřejném sektoru (FASB, 2023a).

Obrázek 2 Struktura řízení tvorby US GAAP



Zdroj: Jílek (2018, s. 25).

Na obrázku č. 2 je vyobrazena struktura řízení tvorby US GAAP. Na samém vrcholu je Komise pro cenné papíry (Securities Exchange Commission – SEC), jejímž hlavním cílem je zajistit poskytování úplných a pravdivých informací pro investory. Rozhodnutí SEC o registraci cenných papírů pro obchodování na regulovaných trzích v USA závisí mimo jiné na tom, zda daná společnost dodržuje účetní standardy US GAAP. Přestože má SEC význačnou pozici, přímo nepodílí na vytváření účetních standardů. Tato role byla svěřena jiným institucím, které nyní řídí proces tvorby účetních standardů (Jílek, 2018, s. 25).

Hierarchie US GAAP

US GAAP se skládají ze 3 úrovní, jimiž jsou fundamentální postuláty, koncepční rámec a účetní standardy. Právě fundamentální postuláty jsou nejdůležitější částí. Lze je rozdělit na principy a předpoklady. Dle Flood (2021) mezi základní principy patří:

- předpoklad stabilního dolaru;
- předpoklad trvání podniku;
- oceňování peněžní jednotkou;

- akruální koncept;
- periodicita;
- koncept ekonomické jednotky;
- princip pravdivého a věrného zobrazení.

Mezi základní předpoklady patří:

- princip opatrnosti;
- princip pravdivého a objektivního zobrazení;
- princip věcné a časové souvislosti a konzistentnosti;
- princip pravidelnosti;
- princip konzistence apod.

Další úrovní, ze které se US GAAP skládají, je koncepční rámec. Jedná se o souhrn konceptů, které definují základní požadavky a cíle, kterých by finanční výkaznictví mělo dosahovat. Jílek (2018, s. 29) ve své knize popisuje, že v letech 1978 až 2010 bylo vydáno 8 prohlášení o koncepci finančního účetnictví (SFAC). Jedná se o:

- SFAC 1 Cíle finančního výkaznictví podnikatelských jednotek,
- SFAC 2 Kvalitativní charakteristiky účetních informací,
- SFAC 3 Prvky finančních výkazů podnikatelských subjektů,
- SFAC 4 Cíle finančního účetnictví nepodnikatelských jednotek,
- SFAC 5 Uznávání a oceňování v účetních výkazech obchodních společností,
- SFAC 6 Prvky finančních výkazů, které nahradilo SFAC 3 a novelizovalo SFAC 2,
- SFAC 7 Používání informací o peněžních tocích a současné hodnoty při účetním oceňování.
- SFAC 8 Koncepční rámec pro finanční výkaznictví, (toto prohlášení nahradilo SFAC 1 a SFAC 2).

Koncepční rámec finančního účetnictví není zahrnut do kodifikace účetních standardů. Důvodem je, že SFAC nejsou tolik důležitá pro účetní praxi, ale jsou velmi důležitá při tvorbě nových účetních standardů (Jílek, 2018, s. 29).

Poslední úrovní US GAAP jsou účetní normy, známé také jako ASC (Accounting Standards Codifications). Tyto normy představují podrobný soubor pravidel a směrnic, které upravují konkrétní aspekty účetnictví v souladu s těmito zásadami (Flood, 2021).

3.2.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS

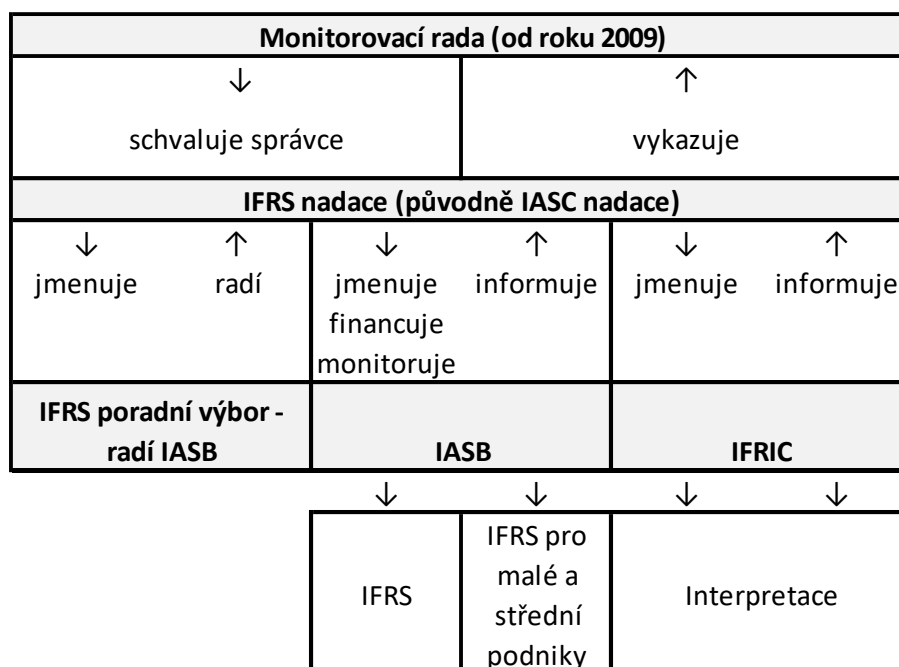
Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS) představují jedny z nejvýznamnějších a nejrozšířenějších účetních standardů na světě. Jejich cílem je usnadnit srovnatelnost finančních výkazů a zvýšit transparentnost ve světovém obchodě a investicích.

Rozvoj IAS/IFRS

Historie není příliš dlouhá. Předchůdcem IFRS byly Mezinárodní účetní standardy (IAS), které vznikaly v období let 1973-2000. Roku 1973 vznikl v Londýně Výbor pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee – IASC), který začal vydávat IAS. Tento výbor fungoval až do roku 2001, kdy byl nahrazen Radou pro Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Board – IASB). Po roce 2001 byly IAS přejmenovány na IFRS. Tyto standardy, vyvíjené a udržované IASB, mají za cíl sjednotit a harmonizovat účetní postupy a prezentaci finančních informací v rámci celosvětového obchodu (Jílek, 2018, s. 31; Dvořáková, 2017, s. 17-20).

Stejně jako u US GAAP, i zde je určitá struktura řízení tvorby IFRS. Na obrázku č. 2 je zobrazeno schéma této struktury.

Obrázek 3 Struktura řízení tvorby IFRS



Zdroj: Jílek (2018, s. 33).

Složení IAS/IFRS

Dvořáková (2017, s. 22) uvádí, že IASB každý rok vydává publikaci, která obsahuje kompletní, aktualizovanou verzi IFRS. V předmluvě stanovuje převážně cíle a náplň činnosti IFRS Foundation a jejích orgánů (IASB, IFRS Advisory Council a IFRS Interpretations Committee).

První část publikace je věnována koncepčnímu rámci. Koncepční rámec IFRS je základní soubor konceptů a principů, které slouží jako směrnice pro tvorbu a používání IFRS. Tento rámec slouží pro tvorbu, prezentaci a hodnocení finančních výkazů (Dvořáková, 2017, s. 27). V roce 2018 prošel Koncepční rámec pro finanční výkaznictví novelou, která má 8 kapitol:

- cíl obecného účetního výkaznictví;
- kvalitativní charakteristiky účetních informací;
- účetní závěrka a vykazující jednotka;
- prvky účetní závěrky;
- vykazání v účetních výkazech a vyřazení z účetních výkazů;
- oceňování;
- prezentace a zveřejnění;
- koncepty kapitálu a zachování kapitálu (IFRS Foundation, 2023a).

Účetní závěrka

Účelem účetní závěrky je poskytovat uživatelům komplexní informace, které se týkají finanční situace a eventuálních změn ve finanční situaci konkrétní účetní jednotky. Účetní závěrka také zobrazuje výsledky dozoru vedení nad svěřenými zdroji. Aby bylo dosaženo tohoto cíle účetní závěrka poskytuje informace o následujících položkách ÚJ:

- aktiva;
- závazky;
- vlastní kapitál;
- výnosy a náklady včetně zisků a ztrát;
- vklady a výplaty vlastníkům jednajícím v rámci své pravomoci jako vlastníci;
- peněžní toky.

Uživatelé tyto informace využívají k posouzení, do jaké míry je daná účetní jednotka schopna generovat potřebné peněžní prostředky a jakým způsobem jsou tyto prostředky

využívány v určitém časovém horizontu (Dvořáková, 2017, s.27-29, IFRS Foundation 2023b).

Informace o finanční situaci, které jsou uvedeny převážně v rozvaze (v IFRS výkaz o finanční situaci), umožňují uživatelům získat odpovědi na otázky ohledně potřeby externího financování a schopnosti účetní jednotky tyto zdroje efektivně získat.

Údaje o změnách ve finanční situaci podniku slouží uživatelům k posouzení finanční výkonnosti účetní jednotky. Hlavní zdroje těchto informací představují výkaz o úplném výsledku hospodaření a výkaz cash flow (Dvořáková, 2017, s. 29).

Při sestavování účetní závěrky se vychází dle Dvořákové (2017, s. 30) ze základních předpokladů, kterými jsou:

- akruální báze (akruální báze účetnictví se zaměřuje na zaznamenávání finančních událostí v okamžiku, kdy se skutečně odehrály, a to bez ohledu na časový okamžik příjmu peněz nebo provedení platby);
- předpoklad trvání účetní jednotky (neuvažuje se o ukončení činnosti apod.);
- periodicita vykazování (účetním obdobím je rok, periodicita by měla být alespoň jednou ročně);
- věrné a úplné zobrazení skutečností (účetní závěrka by měla prezentovat poctivě finanční situaci, výkonnost a peněžní toky ÚJ).

Ve standardu IFRS (2023b) IAS 1 Sestavení a zveřejnění účetní závěrky je popsáno, co má být obsahem účetní závěrky a jaké jsou její základní náležitosti. Povinnou součástí účetní závěrky jsou:

- výkaz o úplném výsledku hospodaření (statement of comprehensive income);
- výkaz o finanční situaci (statement of financial position);
- výkaz o peněžních tocích (statement of cash flows);
- výkaz o změnách vlastního kapitálu (statement of changes in equity);
- komentář k účetní závěrce (notes).

Dále jsou v publikaci uvedeny jednotlivé účetní standardy (IAS a IFRS). Jedná se o soubory účetních pravidel a standardů, které byly vytvořeny Mezinárodní radou pro standardy účetnictví (IASB). Tyto standardy jsou navrženy tak, aby vytvořily jednotné a srovnatelné účetní normy pro společnosti po celém světě (Dvořáková, 2017, s. 22-23). Standardy jsou označeny číslem, s popisem toho, čeho se týkají. Jedná se např. o IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, IAS 7 Výkaz o peněžních tocích apod. Pro tuto práci budou stěžejní především IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky, IFRS 16 Leasing

a IAS 21 Dopady změn směnných kurzů cizích měn. Tyto standardy budou blíže specifikovány ve vlastní části této diplomové práce.

Dále následují jednotlivé interpretace (SIC a IFRIC), které jsou stejně jako standardy označeny číslem a názvem. Poté následuje významový slovník vybraných výrazů a na konci se nachází užitečný rejstřík.

4 Vlastní práce

Tato část práce je rozdělena na dvě dílčí části. První část je zaměřena na komparaci nového zákona o účetnictví s mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS a US GAAP. Druhá část práce se týká aplikace nového zákona o účetnictví na vybrané účetní jednotky. Aplikovat se budou nejvýznamnější změny, které nový zákon o účetnictví přináší.

V Tabulce č. 2 je uvedena komparační matice, kde jsou ve sloupcích uvedeny mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS a US GAAP a v řádcích jsou uvedeny zkoumané jevy. V tabulce je vždy uvedeno, zda se změna v NZoÚ shodují s mezinárodními standardy. Pokud tomu tak není, je text zvýrazněn červeně.

Tabulka 2 Komparační matice

	IFRS	US GAAP
Oceňování současnou hodnotou	NZoÚ je v souladu s Koncepčním rámcem IFRS u velkých a středních ÚJ a v rozporu u malých a mikro ÚJ	NZoÚ je v souladu s Vyhláškou US GAAP SFAC 7
Oceňování a vykazování leasingu	NZoÚ je v souladu s IFRS 16	NZoÚ je v souladu se standardem ASC 842 u finančního leasingu a v rozporu u operativního leasingu
Počítání obratu pouze z tržeb za výrobky, zboží a služby	NZoÚ je v souladu s IFRS 15	NZoÚ je v souladu s ASC 606 Metody uznávání výnosů
Funkční měna	NZoÚ není v souladu s IAS 21	NZoÚ není v souladu s ASC 830

Zdroj: vlastní zpracování

4.1 Komparace nového zákona o účetnictví s mezinárodními účetními standardy

Nový zákon o účetnictví představuje významný krok v oblasti účetního a finančního výkaznictví v České republice. Tato reforma účetní legislativy přináší řadu změn, které mají zajistit soulad s mezinárodními účetními standardy, zejména s IAS/IFRS. Nový zákon klade důraz na kvalitu účetních informací, stanovuje nová pravidla pro oceňování aktiv a závazků a přináší jasnější výklad pro účetní jednotky.

V následujícím textu je provedena komparace nového zákona o účetnictví s mezinárodními účetními standardy, se zaměřením na výzkumné otázky této práce.

4.1.1 Koncepční rámec

Nový zákon o účetnictví obsahuje koncepční rámec, který v zákoně č. 563/1991 Sb. o účetnictví není. Obsah koncepčního rámce a důvod jeho zavedení byl již popsán v literární rešerši této práce. Co ale zmíněno není je to, že obsahově koncepční rámec vychází z mezinárodních účetních standardů. Zahrnuje některé koncepční a zásadní prvky účetního výkaznictví, které jsou v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS a standardy US GAAP. To naznačuje snahu o harmonizaci účetních pravidel a standardů s mezinárodními normami a o zvýšení transparentnosti a kvality účetních informací v účetnictví podle českých účetních předpisů.

Součástí koncepčního rámce US GAAP je ocenění dlouhodobých pohledávek, závazků a rezerv současnou hodnotou (present value). Vyhláška US GAAP SFAC 7 Použití informací o peněžních tocích a současné hodnoty v účetním ocenění stanoví, že dlouhodobé závazky, pohledávky a rezervy se mají oceňovat současnou hodnotou, tedy hodnotou budoucích peněžních toků a musí tak dojít k diskontování těchto položek (FASB, 2021).

Stejně jako US GAAP, tak i koncepční rámec IAS/IFRS obsahuje ocenění současnou hodnotou. Současná hodnota se využívá v situacích, kdy jsou platby odloženy oproti běžným podmínkám. Aktiva jsou oceněna na současnou diskontovanou hodnotu budoucích čistých peněžních toků, u kterých se předpokládá, že tyto toky budou přeneseny do podnikání. Závazky jsou oceněny na současnou diskontovanou hodnotu budoucích čistých odtoků peněz, u kterých se očekává, že budou nezbytné k vyrovnání závazků v průběhu běžného podnikání (Dvořáková, 2017, s. 37-38).

V současném zákoně o účetnictví není dovoleno používat současnou hodnotu. Nový zákon o účetnictví (2022) ji ale obsahuje v § 67. „*Pohledávkou nebo dluhem oceňovanými současnou hodnotou je pohledávka nebo dluh střední nebo velké účetní jednotky nebo ÚJ veřejného sektoru, pokud se jedná o:*

- a) *dlouhodobý dluh s výjimkou odloženého daňového dluhu,*
- b) *dlouhodobou rezervu a*
- c) *dlouhodobou pohledávku s výjimkou odložené daňové pohledávky“.*

Lze tedy konstatovat, že oceňování současnou hodnotou je v souladu s mezinárodními účetními standardy, tedy co se týče velkých a středních ÚJ. Mikro a malé ÚJ nebudou muset

oceňovat tyto položky současnou hodnotou, zde se tedy rozchází s mezinárodními účetními standardy, protože pokud podle nich účtují, musí oceňovat současnou hodnotou ať už mají jakoukoliv velikost.

4.1.2 Vyřazení výnosů z obratu

Obrat se podle zákona o účetnictví (2023) platném k 31.12.2023, počítá tak, že účetní jednotka sečte veškeré výnosy, které během účetního období generuje. Kromě výnosů z prodeje výrobků, zboží a služeb se jedná např. i o výnosy z prodeje dlouhodobého majetku, či finanční výnosy.

V novém zákoně o účetnictví se do výše obratu započítávají pouze výnosy z prodeje výrobků, zboží a služeb. To vychází zejména z mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a US GAAP. Standard IFRS 15 Výnosy ze smluv se zákazníky se týká rozpoznávání a vykazování výnosů plynoucích ze smluv se zákazníky. Výnosy vznikají z běžných, opakovaných aktivit a činností účetní jednotky. Předmětem smluv je pak dodání zboží, výrobků, nebo služeb (Dvořáková, 2018). Jedná se tedy o obdobný postup, který přináší nový zákon o účetnictví. Stejně tak postupuje i US GAAP, který nese označení ASC 606 Metody uznávání výnosů (FASB, 2023b). Oba standardy jsou tedy v souladu s novým zákonem o účetnictví.

4.1.3 Leasing

Podle českých účetních předpisů se leasingový majetek obecně považuje za dlouhodobý majetek vlastníka, nikoli nájemce. Tento zažitý postup mění nový zákon o účetnictví. U leasingů a pronájmů se pronajatý majetek bude vykazovat u firmy, která ho skutečně používá (nájemce) a nikoliv u pronajímatele. To vychází z koncepčního rámce nového zákona o účetnictví, kdy mají být účetní výkazy hodnověrné (Důvodová zpráva 2022; NZoÚ 2022).

V Mezinárodních standardech účetního výkaznictví IAS/IFRS se leasingem zabývá standard IFRS 16 Leasingy, který nahrazuje standard IAS 17. Tento standard upravuje především vykazování z pohledu nájemce, kdy IFRS 16 požaduje jediný účetní model pro všechny leasingy (tj. pro finanční i operativní). Podle IFRS 16 se všechny formy leasingu zaznamenávají v rozvaze jako aktivum, konkrétně jako právo k užívání aktiva na straně aktiv a jako leasingové závazky na straně pasiv. V účetním výkazu zisků a ztrát bude nájemce účtovat amortizaci práva k užívání aktiva v rámci provozních nákladů a úrok

z leasingového závazku v části věnované finančním nákladům. Z hlediska pronajímatele se zásady pro účetní zpracování a prezentaci leasingů významně nezměnily ve srovnání s IAS 17. Pronajímatel je vlastníkem majetku a nájemce užívá pronajatý majetek tím, že pravidelně platí pronajímateli. Je důležité poznamenat, že účtování leasingu na straně pronajímatele a nájemce není zrcadlové. (Krupová 2017, s. 32, 60, 90, 98; Mládek 2017 s. 289-349).

V US GAAP se leasingem zabývá standard ASC 842. Tento standard na rozdíl od IFRS 16 dělí leasingy na finanční a operativní. Je důležité poznamenat, že rozdíly mezi IAS/IFRS a US GAAP se týkají zejména účetního zachycení a vykázání leasingů u nájemce. Zatímco IAS/IFRS považuje všechny leasingy za finanční leasingy, US GAAP rozlišuje mezi operativním a finančním leasingem.

Pokud se jedná o finanční leasing, podléhá účtování v souladu s principy stanovenými ve standardu IFRS 16. U nájemce je leasing uveden v rozvaze jako aktivum, protože je s ním spojeno právo užívání a současně je zaznamenán závazek z leasingu jako pasivum. Metody ocenění jsou rovněž totožné s předpisy IFRS 16. Aktivum je odpisováno, zatímco závazek je postupně snižován o úroky, které jsou vykazovány ve finanční části výkazu zisku a ztráty. Ve výkazu peněžních toků je úrok uveden v provozní části výkazu, zatímco splátky jistiny jsou zaznamenány ve finanční části. Pronajímatel vykazuje leasingové aktivum jako prodej a zaznamenává zisk nebo ztrátu z prodeje. (PricewaterhouseCoopers, 2023b, Mládek 2017, s. 289-349).

Operativní leasing, označovaný jako takový, je vykázán v rozvaze nájemce jako aktivum s označením "právo na užívání", spolu s odpovídajícím závazkem z leasingu, stejně jako u finančního leasingu. Nicméně závazek z leasingu je oceněn během průběhu leasingové doby současnou hodnotou budoucích minimálních leasingových splátek, stejně jako při původním ocenění. Aktivum nepodléhá odpisům a jeho hodnota vždy odpovídá hodnotě závazku z leasingu, upravené o přeplatky, časově odložené platby nájemného, leasingové pobídky, neamortizované počáteční náklady a případné znehodnocení aktiva. Pokud je leasing klasifikován jako operativní, pronajímatel jako vlastník majetku, vykazuje leasingové aktivum ve své rozvaze a odepisuje ho podle příslušných účetních pravidel (PricewaterhouseCoopers, 2023b, Mládek 2017, s. 289-349).

Vykazování finančního leasingu podle nového zákona o účetnictví je v souladu s vykazováním podle mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS a US GAAP. Operativní

leasing by měl být plně převzat podle IAS/IFRS, což znamená, že bude v rozporu s vykazováním podle US GAAP (PKF APOGEO Group, 2024).

4.1.4 Funkční měna

Na rozdíl od současného zákona, bude možné použít funkční měnu při vedení účetnictví. Bude na dané účetní jednotce, zda se rozhodne používat funkční měnu, nebo měnu českou. Zde dochází k rozporu mezi novým zákonem o účetnictví a mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS a US GAAP.

Standard IAS 21 stanovuje, jak by měla entita účtovat za transakce v cizí měně, překládat účetní závěrky zahraniční operace do funkční měny entity a překládat účetní závěrky entity do prezentace měny, pokud se liší od funkční měny entity. Jakmile tedy účetní jednotka, která účtuje podle IAS/IFRS, identifikuje funkční měnu, musí ji používat. Nemusí být totožná s měnou státu, v němž účetní jednotka podniká. Funkční měnou standard označuje měnu primárního ekonomického prostředí, v němž společnost vyvíjí svou činnost. Na rozdíl od nového zákona o účetnictví nemá účetní jednotka možnost volby, kterou měnou bude účtovat. (IFRS Foundation, 2023c).

Obdobný standard US GAAP nese název ASC 830. Stejně jako IAS 21, i tento standard stanovuje, jak by měla entita účtovat za transakce v cizí měně. Stejně jako v případě IAS/IFRS, pokud účetní jednotka identifikuje funkční měnu, pak v ní musí být vedeno účetnictví (PricewaterhouseCoopers, 2023a; FASB, 2023c).

Na základě toho, že si bude moci účetní jednotka vybrat, v jaké měně bude vést účetnictví, lze konstatovat, že může docházet ke zkreslení dat v účetních výkazech. To může mít za následek negativní vliv na věrné a poctivé zobrazení finanční situace podniku.

4.2 Aplikace nového zákona o účetnictví na účetní jednotky v ČR

Tato kapitola přináší důkladný pohled na čtyři klíčové změny nového zákona o účetnictví, které byly popsány výše, v kontextu vybraných podniků v České republice. Výzkumný soubor sta podniků byl ponížěn o účetní jednotky, které nemají k 31.12.2023 zveřejněné účetní závěrky za rok 2022. Počet takto vyřazených účetních jednotek je deset. Dále byly vyřazeny účetní jednotky, které vykazují a zveřejňují účetní závěrku pouze dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS, a i přes jejich kontaktování neposkytly potřebné dodatečné informace, bez kterých není možné upravit účetní závěrku tak, aby odpovídala potřebám této práce. Těchto účetních jednotek je dvanáct. Celkový

výzkumný soubor tak činí sedmdesát osm subjektů. Data byla získána z databáze MERK a z Veřejného rejstříku a sbírky listin, která byla doplněná o data získaná z expertních rozhovorů. Seznam zkoumaných subjektů je v příloze č. 7 této práce.

Účetní jednotky byly osloveny s žádostí o expertní rozhovor vztahující se k novému zákonu o účetnictví, se zaměřením na konkrétní zkoumané změny. Celkový počet účetních jednotek, které se zúčastnily rozhovorů a poskytly potřebné informace je deset. Každý z rozhovorů proběhl s odborníkem přes MS Teams a doba jednoho rozhovoru se pohybovala v rozmezí 30-40 minut. Expertní rozhovory proběhly se čtyřmi hlavními účetními, pěti finančními manažery, jedním vedoucím controllingu a jedním vedoucím daňového oddělení. Ve všech případech se jednalo o pracovníky zkoumaných ÚJ. Struktura a otázky expertního rozhovoru jsou uvedeny v příloze č. 8 této práce.

V následujících kapitolách budou zkoumány a zodpovězeny výzkumné otázky, které jsou následující:

- Jak ovlivní vyřazení výnosů z obratu, kromě těch z prodeje výrobků, zboží a služeb, velikost obratu sledovaných podniků?
- Jaký mají experti názor na zavedení funkční měny v účetnictví podle nového zákona o účetnictví?
- Jak ovlivní ocenění dlouhodobých rezerv, závazků a pohledávek bilanční sumu a výsledek hospodaření sledovaných podniků?
- Jak ovlivní aktivace leasingu bilanční sumu a výsledek hospodaření sledovaných podniků?

Jednotlivé otázky budou zpracovány v rámci samostatných kapitol níže a následně shrnuty ve výsledcích práce, kde budou podrobeny doporučením.

4.2.1 Výsledky expertních rozhovorů

V této části práce jsou popsány výsledky expertních rozhovorů, resp. je popsána první část, přičemž následující části budou popsány v jednotlivých podkapitolách, které jsou věnovány konkrétní změně. Celkem bylo provedeno deset rozhovorů s experty z jednotlivých účetních jednotek.

Rozhovory potvrdily vhodný výběr zkoumaných změn v novém zákoně o účetnictví. Deset expertů shledalo aktivaci leasingu a oceňování současnou hodnotou jako klíčové novinky ovlivňující podniky.

- **Nový výpočet obratu:** Změně ve výpočtu obratu přisoudili experti nejmenší váhu. Pouze dva z nich ji považují za významnou, přičemž tato změna jejich podnik neovlivní.
- **Leasing a současná hodnota:** Tyto dvě oblasti jsou považovány za nejvýznamnější, což potvrdilo všech deset dotazovaných expertů. Tyto dvě změny budou mít vliv na všechny ÚJ, se kterými byl rozhovor proveden.
- **Funkční měna:** Šest expertů považuje zavedení možnosti volby funkční měny za významnou změnu.

Většina expertů (osm z deseti) pracuje ve společnostech, které vykazují podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS. Tito experti by uvítali možnost stanovit základ daně pro daň z příjmů PO na základě výsledků hospodaření dle IAS/IFRS.

Všichni dotazovaní odborníci vnímají nový zákon o účetnictví jako krok vpřed a podporují jeho zavedení, především kvůli sjednocení s mezinárodními standardy a zlepšení orientace pro investory a akcionáře. Na druhou stranu, poukázali na problémy spojené se zdlouhavým schvalovacím procesem zákona a vysokými počátečními investicemi do účetních softwarů a školení zaměstnanců.

4.2.2 Vyřazení některých výnosů z obratu

Tato kapitola se zaměřuje na změnu v definici obratu, kde nově se do obratu budou započítávat pouze tržby z prodeje zboží, výrobků a služeb.

Jak již bylo zmíněno, pouze dva experti považují změnu výpočtu obratu za podstatnou změnu, kterou zákon přináší. Na jejich podnik tato změna mít vliv nebude, ale domnívají se, že bude mít vliv na podniky, jejichž obrat z větší části tvoří přijaté dividendy, úroky, nebo prodej dlouhodobého majetku. Obzvláště se jedná o střední a malé podniky, u kterých při změně výpočtu obratu, spojeném s navýšením limitů pro velikost firmy a povinný audit může dojít k významným změnám. Na základě tohoto rozhovoru a literární rešerše lze konstatovat, že za předpokladu, že účetní jednotka má povinný audit, případně je zařazena do velikostní skupiny na základě překročení dvou ze tří kritérií, přičemž jedno je právě obrat, může dojít k zařazení účetní jednotky do nižší kategorie, případně ke zrušení povinnosti auditu účetní závěrky. To by pro účetní jednotky mohlo znamenat menší administrativní zátěž a ušetřené finance, které mohou použít k jiným účelům. Toto tvrzení je však nutno ověřit další studií.

U 78 zkoumaných účetních jednotek byla zjištěna výše obratu z jejich účetní závěrky, podle současného znění zákona o účetnictví. Následně byl proveden výpočet obratu podle nového zákona o účetnictví. Tyto dvě hodnoty byly porovnány a byl zjištěn procentuální rozdíl, mezi těmito dvěma údaji. Podkladová data jsou uvedena v příloze č. 9 této práce. Výsledky jsou rozděleny do procentuálních úseků. Tyto úseky společně s mediánem jsou zobrazeny v Tabulce č. 3.

Tabulka 3 Vyřazení některých výnosů z obratu

Rozmezí v % z bilanční sumy	Počet účetních jednotek pohybujících se v daném úseku	Účetní jednotky v %	Medián v %
0-1 %	12	15,38	0,61
1-2 %	10	12,82	1,38
2-3 %	11	14,10	2,44
3-4 %	8	10,26	3,35
4-5 %	6	7,69	4,32
5-10 %	8	10,26	7,39
10-20 %	8	10,26	15,39
20-30 %	6	7,69	27,18
30-50 %	3	3,85	34,44
50 % a více	6	7,69	99,60
Celkem subjektů	78	100,00	

Zdroj: vlastní zpracování

Nejpočetnější skupinu 15,38 % (12 ÚJ) tvoří podniky, u kterých má změna výpočtu obratu nejmenší vliv, 0-1 % z bilanční sumy. Následně 2-3 % a 1-2 %. Důvodem nízkého vlivu změny výpočtu obratu je ten, že téměř celý obrat tvoří tržby a výnosy z ekonomické činnosti.

Dle Komory auditorů ČR (2010) vychází míra významnosti pro účetní závěrku z odborného úsudku auditora. Tento úsudek určuje, jak velká „nesprávnost“ v účetních dokumentech je ještě akceptovatelná, aniž by ovlivnila rozhodnutí čtenářů účetní závěrky. Jestliže souhrn neopravených chyb přesahuje určenou hranici významnosti pro daný audit, považuje se účetní závěrka za materiálně zkreslenou. Stanovená hranice významnosti odráží obecné informační potřeby skupiny uživatelů finančních výkazů a nezohledňuje specifické požadavky jednotlivých uživatelů, jejichž informační potřeby se mohou výrazně lišit.

Za předpokladu, že by byla stanovena významnost, která v auditorské praxi obvykle činí 1-5 %, tak u 47 účetních jednotek (60 %) by nedošlo k významné změně v účetnictví. U zbylých 40 % by došlo k významné změně v účetnictví. U 6 účetních jednotek (téměř

8 %), je medián ve výši 99,6 %. Důvodem je, že se jedná o mateřské společnosti, jejichž obrat dle současného zákona o účetnictví tvoří především dividendy a úroky.

Výsledná hodnota párového t-testu, vypočítaného podle vzorce (1), činí 0,53556, je tedy vyšší než hladina významnosti 0,05 %. Z tohoto důvodu nelze zamítnout H_0 , takže rozdíl mezi výpočtem dle současného zákona o účetnictví a nového zákona o účetnictví není statisticky významný.

Odpověď na otázku: „Jak ovlivní vyřazení výnosů z obratu, kromě těch z prodeje výrobků, zboží a služeb, velikost obratu sledovaných podniků?“ je, že dle statistického vyhodnocení, je celková změna obratu všech zkoumaných jednotek nevýznamná. Z účetního/auditorského pohledu, u 47 účetních jednotek (60 %) nedojde k významnému ovlivnění výše obratu, zatímco u 40 % účetních jednotek ano. Vzhledem k tomu, že se jedná o velké společnosti, které překračují všechny tři kritéria pro zařazení mezi velké jednotky a povinný audit, nebude mít tato změna, byť je významná, větší dopad na tyto účetní jednotky. V případě, že by výše obratu měla vliv na velikost podniku, dostal by se daný podnik na velikost střední. I střední podniky mají povinnost auditu, což znamená, že i kdyby došlo ke změně velikosti, povinnost ověření účetní závěrky auditorem zůstává zachována.

4.2.3 Funkční měna

Další změnou, kterou nový zákon o účetnictví přináší, je funkční měna. Šest z deseti expertů označilo funkční měnu jako významnou změnu, kterou nový zákon přináší, a která bude mít vliv na účetní jednotky v ČR. Devět expertů odpovědělo, že jejich společnost zatím neidentifikovala funkční měnu, ani ve vykazování podle IAS/IFRS, ani ve vykazování dle českých předpisů a ani v roce 2023 neočekávají identifikaci této měny. V případě, že by funkční měnu identifikovaly, tak účetní jednotky, které vykazují podle českých účetních předpisů, by na funkční měnu přešly za předpokladu, že by tvořila alespoň 65 % - 70 % účetních operací v účetním období. To vyplývá z rozhovoru s experty, kteří působí ve společnostech, které vykazují jen podle českých předpisů. Účetní jednotky, které vykazují podle IAS/IFRS by musely přejít na funkční měnu, pokud by ji identifikovaly. V účetnictví podle českých předpisů, které vedou separátně k IAS/IFRS, by na funkční měnu přešly jen za předpokladu, že nebude možné vycházet z IAS/IFRS pro stanovení základu daně, a také za předpokladu, že se ve funkční měně bude moci podávat daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob a v této měně budou moci daň i zaplatit. Aby mohla účetní jednotka vycházet pro základ daně z IAS/IFRS, případně v ní podávat daňové přiznání a platit daň,

je důležité správně připravit navazující zákony k novému zákonu o účetnictví. Zejména zákon o daních z příjmů.

Jeden z expertů působí ve společnosti, která již identifikovala funkční měnu (euro) v IAS/IFRS. I přes tento fakt společnost neplánuje přejít na funkční měnu v rámci českých předpisů. Důvodem je složitost a finanční náročnost této změny. Společnost by uvažovala o přechodu na funkční měnu i podle českých předpisů za předpokladu, že by český zákon o účetnictví umožňoval funkční měnu již v době, kdy na ni účetní jednotka přecházela v IAS/IFRS. Společnost očekává možnost vycházet pro základ daně z IAS/IFRS a podávat daňové přiznání k dani z příjmů PO ve funkční měně. To samé platí i pro možnost platby daně z příjmů právnických osob ve funkční měně na cizoměnové účty správce daně.

Funkční měna se podle expertů zjišťuje na základě několika účetních operací a ekonomických faktorů, které odrážejí transakce, události apod. Mezi tyto faktory typicky patří:

- měna, v níž společnost primárně realizuje příjmy a výdaje (peněžní toky);
- měna, která významně určuje ceny prodávaných produktů a služeb (tj. měna, v níž jsou ceny těchto produktů a služeb stanoveny a placeny), a stát, jehož tržní dynamika a legislativa mají klíčový vliv na ceny těchto produktů a služeb;
- měna, která výrazně ovlivňuje mzdy, náklady na suroviny a ostatní výdaje spojené s prodejem zboží či poskytováním služeb.

Podle mezinárodních standardů volba funkční měny závisí na ekonomickém prostředí, ve kterém firma působí, a měla by odrážet hlavní ekonomické faktory ovlivňující firmu. V České republice bude možnost volby ponechána na účetní jednotce.

4.2.4 Ocenění současnou hodnotou

Důležitou změnou, kterou přináší nový zákon o účetnictví, je bezesporu ocenění dlouhodobých pohledávek (vyjma odložené daňové pohledávky), dlouhodobých rezerv a dlouhodobých závazků (vyjma odloženého daňového závazku), tak jako je tomu u mezinárodních účetních standardů. Důvodem je dosažení transparentnosti, relevantnosti a srovnatelnosti informací mezi různými společnostmi a odvětvími. Reflektuje to potřeby moderního ekonomického prostředí a usiluje o poskytnutí relevantních informací, které umožní lepší rozhodování uživatelům finančních výkazů.

Z provedených expertních rozhovorů vyplývá, že všichni dotazovaní považují právě tuto změnu za nejvýznamnější, protože dojde k ovlivnění rozvahy všech dotazovaných účetních jednotek. Zároveň to umožní komparativnost s jednotkami, které vykazují podle mezinárodních účetních standardů, nejen v ČR, ale i ve světě.

Osm expertů, s nimiž byl proveden rozhovor, mají zkušenost s přeceněním na současnou hodnotu v rámci IAS/IFRS. Společnosti vykazují podle IAS/IFRS svou individuální účetní závěrku, případně vykazují podle IAS/IFRS konsolidovanou účetní závěrku jako skupina. Dva experti působí ve společnostech, které podle IAS/IFRS nevykazují.

Experti byli dotázáni na to, jaké používají diskontní sazby a zda pro stanovení těchto sazeb mají metodiku. Společnosti, které podle IAS/IFRS nevykazují, zatím nemají žádnou metodiku, kterou by použily pro stanovení diskontní sazby pro přecenění na současnou hodnotou. Touto otázkou se budou zabývat po schválení nového zákona o účetnictví. V souvislosti s tím zatím nedovedou odhadnout dopady do bilanční sumy.

Společnosti, které vykazují podle IAS/IFRS, tak přecenění na současnou hodnotu používají a mají již připravené metodiky pro stanovení konkrétních diskontních sazeb. Tyto účetní jednotky znají dopady ocenění současnou hodnotou do bilanční sumy. Stanovení diskontních sazeb je složitější, než se na první pohled zdá. Společnosti stanovují konkrétní sazby podle několika faktorů. Mezi tyto faktory lze uvést např. inflaci, rizikovost, typ položky rozvahy, která je přeceňována (závazek, pohledávka, rezerva), sazby PRIBOR, EURIBOR apod.

Na základě rozhovoru bylo zjištěno, že použitá diskontní sazba u dlouhodobých rezerv se u zkoumaných ÚJ pohybuje od 1,35 % do 5,40 %, přičemž medián činí 3,47 %. Diskontní sazba u dlouhodobých pohledávek se pohybuje od 0,12 % do 15,21 % a medián je 4,67 %. U dlouhodobých závazků se sazby pohybovaly od 3,15 % do 16,32 % a medián je 6,10 %. Dále bylo zjištěno, že medián doby tvorby dlouhodobých rezerv je 3 roky a 10 měsíců, splatnost dlouhodobých pohledávek je 2 roky a 5 měsíců a u dlouhodobých závazků jsou to 3 roky a 4 měsíce. Tato získaná data budou použita při aplikaci ocenění současnou hodnotou u zkoumaných účetních jednotek. Pro ocenění současnou hodnotou jednotlivých rozvahových položek je použit vzorec (2) pro diskontování. Podkladová data jsou uvedena v příloze č. 10 této práce.

Pro ilustraci dopadů na jednotlivé subjekty je použit příklad jednoho vybraného podniku, u kterého dojde k detailnímu zpracování ocenění na současnou hodnotu. Výběr

účetních jednotek byl zúžen na podniky, které vykazují dlouhodobé pohledávky, rezervy a závazky v rozvaze. Následně byl vybrán podnik z tohoto výběru, který poskytl detailní přehled o těchto položkách rozvahy. Tento přístup umožní detailní zhodnocení praktických dopadů ocenění současnou hodnotou a zároveň zachování obecné perspektivy, jelikož následně je analýza rozšířena na všech 87 podniků z výzkumného souboru. Příklad je uveden v příloze č. 12 této práce.

Přecenění na současnou hodnotu u zkoumaných podniků

V této části dojde k přecenění na současnou hodnotu u všech 78 zkoumaných účetních jednotek. Budou použita získaná data z rozhovorů. V ocenění dlouhodobých rezerv, dlouhodobých pohledávek a dlouhodobých závazků se vychází z předpokladu, že pro všechny zkoumané účetní jednotky bude použita mediánová hodnota diskontních sazeb, mediánová hodnota tvorby rezerv a mediánová hodnota splatnosti dlouhodobých pohledávek a závazků. Konkrétní mediánové hodnoty, které byly získány z expertních rozhovorů, jsou uvedeny v Tabulce č. 4.

Tabulka 4 Hodnoty pro diskontování zkoumaných ÚJ

	Mediánová hodnota diskontní sazby v %	Mediánová hodnota tvorby/splatnosti v letech
Dlouhodobé rezervy	3,47	3,825
Dlouhodobé pohledávky	4,67	2,41
Dlouhodobé závazky	6,10	3,35

Zdroj: vlastní zpracování

Do hodnoty dlouhodobých závazků, které jsou oceňovány na současnou hodnotu, se zahrnují i závazky, které nejsou vykázány v rozvaze. Jedná se o leasing a nájemní smlouvy, které se za leasing považují. Leasingu je věnována samostatná část práce.

Z analýzy vyplývá, že nejčastější dlouhodobou položkou jsou rezervy, které tvoří 90 % zkoumaných účetních jednotek. Dlouhodobé pohledávky a závazky pak shodně vykazují 67 % účetních jednotek. Výsledky jsou rozděleny do procentuálních úseků. Tyto úseky společně s mediánem jsou zobrazeny v Tabulce č. 5.

Tabulka 5 Ocenění současnou hodnotou u zkoumaných ÚJ

Rozmezí v % z bilanční sumy	Počet účetních jednotek pohybujících se v daném úseku	Účetní jednotky v %	Medián v %
0-1 %	36	46,15	0,26
1-2 %	15	19,23	1,26
2-3 %	7	8,97	2,43
3-4 %	4	5,13	3,15
4-5 %	5	6,41	4,21
5-10 %	7	8,97	8,06
10-20 %	2	2,56	12,22
20-30 %	2	2,56	24,72
Celkem subjektů	78	100,00	

Zdroj: vlastní zpracování

Z analýzy vyplývá, že nejpočetnější skupinu účetních jednotek tvoří podniky, u kterých bude dopad do bilanční sumy menší než 1 %. Celkové množství těchto ÚJ je 36 (46,15 %), přičemž medián činí 0,26 %. Na tyto ÚJ tak bude mít přecenění na současnou hodnotu minimální dopad. Za předpokladu, že se použije auditory používaná míra spolehlivosti 5 %, tak 67 účetních jednotek (86 %) nebude považovat ocenění současnou hodnotou za účetně významnou změnu bilanční sumy.

U zbylých 11 účetních jednotek (14 %) se bude jednat o významnou změnu v účetnictví. Důvodem je, že změna bilanční sumy je vyšší než 5 %. Sedm ÚJ je v rozmezí 5-10 %, dvě ÚJ jsou v rozmezí 10-20 % a dvě jsou v rozmezí 20-30 %. U žádné ÚJ nedochází ke změně bilanční sumy převyšující 30 % její původní hodnoty. Účetní jednotky, u kterých je ocenění současnou hodnotou významné, se převážně pohybují v primárním sektoru národního hospodářství.

Na základě podkladových dat byly provedeny 4 párové t-testy podle vzorce (1). Byl proveden párový t-test pro každou přeceňovanou položku zvlášť a následně i jako celek. Hladina významnosti činí 0,05 %.

H0: Rozdíl není statisticky významný.

H1: Rozdíl je statisticky významný.

Výsledné hodnoty párového t-testu jsou zobrazeny v Tabulce č. 6.

Tabulka 6 Výsledky párových t-testů u bilanční sumy

	Dlouhodobé pohledávky	Dlouhodobé závazky	Dlouhodobé rezervy	Přeceněné položky celkem
Párový t-test	0,886350	0,68367	0,738796	0,666081

Zdroj: vlastní zpracování

Žádný z párových t-testů nevyšel menší než hladina významnosti 0,05. Z tohoto důvodu u žádného t-testu nelze zamítnout nulovou hypotézu, což znamená, že změny při přecenění na současnou hodnotu nejsou u bilanční sumy statisticky významné.

Ocenění na současnou hodnotu nemá vliv jen na bilanční sumu společnosti, ale i na výsledek hospodaření. Změna hodnoty dlouhodobých pohledávek v důsledku ocenění na současnou hodnotu se ve výkazu zisku a ztráty projeví jako náklad, nebo výnos, závisle na povaze a směru úpravy. V případě snížení hodnoty je rozdíl účtován jako náklad a naopak při navýšení hodnoty jako výnos.

Při změně hodnoty dlouhodobých závazků a rezerv v důsledku jejich ocenění na současnou hodnotu se výrazně liší od přístupu k dlouhodobým pohledávkám, protože tato úprava má opačný efekt na finanční výkaznictví společnosti. Když dojde ke snížení hodnoty dlouhodobých závazků po jejich ocenění na současnou hodnotu, je tento proces obvykle zaúčtován jako výnos. To odráží snížení budoucích peněžních výdajů potřebných k vyrovnání těchto závazků vzhledem k jejich současné hodnotě. V opačném případě by se jednalo o náklad.

Na základě expertního rozhovoru s auditory a daňovými poradci lze předpokládat, že při prvotním ocenění bude rozdíl zaúčtován jako výsledek hospodaření minulých let, protože dochází ke změně účetní metody. Existuje také možnost, že bude rozdíl zaúčtován do výnosů nebo nákladů, ale to je spíše pravděpodobné až při následných oceněních na současnou hodnotu.

U všech zkoumaných podniků došlo při ocenění na současnou hodnotu ke snížení hodnot dlouhodobých pohledávek, závazků a rezerv. Za předpokladu, že by se rozdíly účtovaly do výnosů v případě závazků a rezerv a do nákladů v případě pohledávek, tak by došlo k ovlivnění výsledku hospodaření.

Aby byly zjištěny dopady do výsledku hospodaření, vychází se z předpokladu, že jsou použity obraty zkoumaných účetních jednotek, které byly zjištěny v kapitole, která se vztahuje k počítání obratu. K této hodnotě se přičtou výnosy vzniklé v souvislosti s oceněním dlouhodobých závazků a rezerv a náklady spojené s oceněním dlouhodobých

pohledávek budou odečteny. Následně se zjistí rozdíl mezi původní a novou hodnotou výsledku hospodaření.

Výnosy se mohou ve výkazu zisku a ztráty objevit v provozním výsledku hospodaření, nebo ve finančním výsledku hospodaření, to závisí na tom, zda jsou spojeny s provozní činností ÚJ, nebo jsou považovány za součást finančního řízení společnosti, snížení jejich hodnoty může být klasifikováno jako finanční výnos. Tato klasifikace naznačuje, že změna hodnoty souvisí s finančními a investičními aktivitami společnosti. V případě nákladů je to obdobné, jen v opačném směru.

Tabulka 7 Vliv ocenění současnou hodnotou na celkový výsledek hospodaření

Rozmezí v % z výsledku hospodaření	Počet účetních jednotek pohybujících se v dané škále	Účetní jednotky v %	Medián v %
0-1 %	48	61,54	0,18
1-2 %	11	14,10	1,27
2-3 %	5	6,41	2,34
3-4 %	3	3,85	3,67
4-5 %	2	2,56	4,32
5-10 %	2	2,56	7,41
10-20 %	2	2,56	13,87
30-50 %	1	1,28	35,38
50 % a více	4	5,13	99,41
Celkem subjektů	78	100,00	

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledky jsou rozděleny do procentuálních úseků. Tyto úseky společně s mediánem jsou zobrazeny v Tabulce č. 7. Z analýzy vyplývá, že nejpočetnější skupinu účetních jednotek tvoří podniky, u kterých bude dopad do výsledku hospodaření menší než 1 %. Celkové množství těchto ÚJ je 48 (61,54 %), přičemž medián činí 0,18 %. Na tyto ÚJ tak bude mít přecenění na současnou hodnotu minimální dopad. Za předpokladu, že se použije auditory používaná míra spolehlivosti 5 %, tak 69 účetních jednotek (88 %) nebude považovat ocenění současnou hodnotou za účetně významnou změnu výsledku hospodaření. U 9 účetních jednotek (12 %) dojde k významnému ovlivnění.

Stejně jako při zkoumání statistické významnosti u bilanční sumy, i v tomto případě došlo k provedení 4 párových t-testů podle vzorce (1). Byl proveden párový t-test pro každou přečtenou položku zvlášť a následně i jako celek. Hladina významnosti činí 0,05 %.

H0: Rozdíl není statisticky významný.

H1: Rozdíl je statisticky významný.

Výsledné hodnoty párového t-testu jsou zobrazeny v Tabulce č. 8.

Tabulka 8 Výsledky párových t-testů u výsledku hospodaření

	Dlouhodobé pohledávky	Dlouhodobé závazky	Dlouhodobé rezervy	Přeceněné položky celkem
Párový t-test	0,994657	0,910060	0,989318	0,904863

Zdroj: vlastní zpracování

Žádný z párových t-testů nevyšel menší než hladina významnosti 0,05. Z tohoto důvodu u žádného t-testu nelze zamítnout nulovou hypotézu, což znamená, že změny při přecenění na současnou hodnotu nejsou u výsledku hospodaření statisticky významné.

Odpověď na otázku „Jak ovlivní ocenění rezerv, dlouhodobých závazků a pohledávek bilanční sumu sledovaných podniků a jejich výsledek hospodaření?“ je, že dle statistického vyhodnocení je celková změna bilanční sumy a výsledku hospodaření u všech zkoumaných jednotek nevýznamná. To samé platí i pro jednotlivé položky, které jsou přeceňovány samostatně, tj. dlouhodobé pohledávky, závazky a rezervy. Z účetního/auditorského pohledu, u 67 účetních jednotek (86 %) nedojde k významnému ovlivnění bilanční sumy, zatímco u 11 účetních jednotek (14 %) ano.

4.2.5 Leasing

Poslední zkoumanou změnou, kterou nový zákon o účetnictví přináší, je vykazování leasingu, které bude shodné s vykazováním dle IAS/IFRS, konkrétně IFRS 16 Leasingy. Na základě expertních rozhovorů bylo zjištěno, že všech 10 dotazovaných považuje aktivaci leasingu po vzoru IFRS 16 za významné. Osm z deseti podniků již dle IAS/IFRS vykazuje, tudíž je tato aktivace ovlivňuje. U podniků, které podle IAS/IFRS nevykazují, se dle dotazovaných expertů očekává významné ovlivnění.

Všech 10 expertů sdělilo, že jejich podnik využívá leasing. Nejvíce je využíván operativní leasing, ten využívá všech 10 podniků a finanční leasing využívají 4 podniky. Účetní jednotky, které vykazují podle IFRS 16 již nerozlišují mezi operativním a finančním leasingem. Pokud ale sestavují individuální účetní závěrku podle českých účetních předpisů, tak v této závěrce stále rozlišují mezi operativním a finančním leasingem. Nejčastěji je leasing využíván na automobily, výrobní stroje a nájmy budov a kanceláří. Z pohledu IFRS 16 je i nájem budovy, či kanceláře považován za leasing, který bude účetní jednotka (nájemce) vykazovat v aktivech.

Vzhledem k tomu, že většina expertů působí ve společnostech, které vykazují podle IAS/IFRS, tak nemají v plánu zrušit leasingy a nájmy. To samé platí pro účetní jednotky, které vykazují podle českých účetních standardů. U podniků vykazujících podle IAS/IFRS

jsou známy dopady, protože již s aktivací leasingu pracují. U podniků, které vedou účetnictví podle českých účetních předpisů, ještě není znám dopad aktivace leasingu, protože podniky stále čekají, zda a kdy bude zákon schválen. Společnosti samozřejmě znají výši leasingů a nájmu, které bude nutné aktivovat, ale prozatím nemají připravenou diskontní sazbu, kterou by se tyto závazky ocenily na současnou hodnotu.

Data získaná z expertních rozhovorů korespondují s daty České asociace leasingových společností za rok 2022, která byla popsána v literární rešerši této práce.

Doba leasingu se dle dotazovaných expertů pohybuje v rozmezí 3–10 let, přičemž medián činí 4,3 roku. Diskontní sazba použitá pro leasingy se pohybuje od 3,85 % do 14,91 %. Medián činí 7,62 %.

Na základě analýzy účetních závěrek bylo zjištěno, že 30 účetních jednotek nevyužívá leasing, ani jiné nájemní smlouvy, které by odpovídaly leasingu. U zkoumaných jednotek bude aktivována zbytková hodnota leasingu k 1.1.2023, která bude oceněna na současnou hodnotu. Poté budou provedeny operace v průběhu roku spojené s leasingem. Jedná se o odpisy, úroky a splátku jistiny. Změna bude aplikována na všech 48 zkoumaných účetních jednotek s použitím vnitřního výnosového procenta, které činí 9,01 %. Na základě rozhovoru s experty ČLFA bylo zjištěno, že ČLFA nezjišťuje hodnotu vnitřního výnosového procenta leasingových společností. ČLFA ale následně odkázalo na experty působící v leasingových společnostech, kteří poskytli potřebná data pro správné určení úrokové míry. Tato změna bude znázorněna ze strany nájemce, protože ve zkoumaném souboru nefiguruje žádná účetní jednotka, která by byla pronajímatelem.

Změna leasingu k 1.1.2023 u zkoumaných podniků

U zkoumaných účetních jednotek, které využívají leasing, nebo nájem, který má charakteristiku leasingu, dojde k aktivaci zbývající hodnoty leasingu, která bude oceněna současnou hodnotou k 1.1.2023. Tím bude zobrazena změna v rozvahách účetních jednotek mezi 31.1.2022 a 1.1.2023. Průměrná zbývající doba leasingu, která byla zjištěna z expertních rozhovorů, činí 4,3 roku a použitá úroková míra pro diskontování, která byla zjištěna od leasingových společností, činí 9,01 %. Hodnota aktiva po ocenění na současnou hodnotu se uvede do aktiv (dlouhodobý majetek) a ve stejné hodnotě i do pasiv (závazky). Podkladová data jsou uvedena v příloze č. 11 této práce. Výsledky jsou rozděleny do procentuálních úseků. Tyto úseky společně s mediánem jsou zobrazeny v Tabulce č. 9.

Tabulka 9 Aktivace leasingu u zkoumaných ÚJ

Rozmezí v % z bilanční sumy	Počet účetních jednotek pohybujících se v daném úseku	Účetní jednotky v %	Medián v %
0-1 %	26	54,17	0,37
1-2 %	7	14,58	1,49
2-3 %	2	4,17	2,32
3-4 %	1	2,08	3,66
4-5 %	1	2,08	4,26
5-10 %	7	14,58	6,24
10-20 %	2	4,17	12,78
20-30 %	1	2,08	21,64
30-40 %	1	2,08	35,33
Celkem subjektů	48	100,00	

Zdroj: vlastní zpracování

Nejpočetnější skupinu tvoří podniky, u kterých dojde při aktivaci leasingu k ovlivnění bilanční sumy, která nepřesahuje 1 %. Jedná se o 26 podniků (54,17 %), medián míry ovlivnění této skupiny podniků činí 0,37 %. Při použití auditory obecně používané odchylky (5 %), nedojde u 37 podniků (77 %) k významnému ovlivnění bilanční sumy. Mezi účetní jednotky, u kterých dochází k významné změně v účetnictví, patří především jednotky působící v sekundárním a terciárním sektoru národního hospodářství.

Toto rozdělení může odrážet specifickou strukturu aktiv a leasingových operací v těchto sektorech. Důvodem ovlivnění může být závislost podniků na fyzickém a finančním majetku. Sekundární sektor, zahrnující výrobní a průmyslové podniky, obvykle využívá rozsáhlé množství strojů a zařízení, které jsou často financovány prostřednictvím leasingu. Terciární sektor, zastupující služby, může mít značné náklady na pronájem nebo leasing komerčních prostor. Aktivace leasingu má přímý vliv na bilanci podniků v těchto sektorech, protože leasingové závazky a samotné aktivum pořízené na leasing je nyní zahrnuto do bilanční sumy. Vyplývá to ze statistiky Leaseurope (2022) za rok 2021, podle které je 23 % celkových leasingů poskytnuto podnikům v sekundárním sektoru a 37 % v terciárním sektoru. Podobné rozdělení, s převahou sekundárního a terciárního sektoru, platilo i v předchozích letech. Pro rok 2022 již taková statistika prezentována nebyla.

Na základě podkladových dat byly provedeny dva párové t-testy podle vzorce. Byl proveden párový t-test pro leasing před a pod ocenění na současnou hodnotu a následně pro celková aktiva před a po aktivaci leasingu. Pro výpočty byl použit vzorec (1). Hladina významnosti činí 0,05 %.

H0: Rozdíl není statisticky významný.

H1: Rozdíl je statisticky významný.

Výsledné hodnoty párového t-testu jsou zobrazeny v Tabulce č. 10.

Tabulka 10 Párový t-test pro leasing a aktiva

	Leasing	Aktiva
Párový t-test	0,481868903	0,939846354

Zdroj: vlastní zpracování

Žádný z párových t-testů nevyšel menší než hladina významnosti 0,05. Z tohoto důvodu u žádného t-testu nelze zamítnout nulovou hypotézu, což znamená, že změny při aktivaci leasingu a jeho přecenění na současnou hodnotu nejsou statisticky významné.

Následně byly u sledovaných ÚJ provedeny úpravy, které proběhnou v prvním roce, ve kterém dojde k aktivaci leasingu. K 1.1.2023 došlo k aktivaci leasingu oceněném na současnou hodnotu viz. text výše. Následně dojde během roku 2023 k odpisům vykázaného aktiva z titulu užívání a k leasingové splátce. Odpis je vypočítán jako poměr aktiva pořízeného na leasing v současné hodnotě a průměrné doby splatnosti leasingu. Splátka je vypočtena jako poměr zbývající hodnoty leasingu před oceněním na současnou hodnotu a průměrné doby splatnosti leasingu. Následně došlo ke zjištění, o kolik se sníží aktivum z titulu užívání po odečtení odpisu a také o kolik se sníží peněžní prostředky, za předpokladu, že dojde k úhradě splátky v roce 2023. Nedojde jen ke změně aktiv, ale samozřejmě i pasiv. Splátka je rozdělena na úrok a splátku jistiny. Jistina sníží hodnotu závazků a úrok sníží hodnotu výsledku hospodaření.

Operace běžného roku, které budou mít vliv na bilanční sumu, jsou uvedeny v Tabulce č. 11, kde jsou účetní jednotky opět rozděleny do skupiny podle procentuálního ovlivnění.

Tabulka 11 Vliv leasingu na rozvahu

Rozmezí v % z bilanční sumy	Počet účetních jednotek pohybujících se v daném úseku	Účetní jednotky v %	Medián v %
0-1 %	32	66,67	0,25
1-2 %	3	6,25	1,27
2-3 %	4	8,33	2,60
3-4 %	3	6,25	3,35
4-5 %	2	4,17	4,40
5-10 %	2	4,17	6,43
10-20 %	2	4,17	12,50
Celkem subjektů	48	100,00	

Zdroj: vlastní zpracování

Za předpokladu, že by nedošlo k jiným operacím, dojde k průměrnému snížení bilanční sumy všech zkoumaných jednotek o 1,69 procentních bodů. U 32 účetních jednotek (67 %) nedojde k ovlivnění přesahující 1 %. U 44 účetních jednotek se nebude jednat o významnou změnu v účetnictví (podle běžné auditorské hladiny významnosti). Dopady bude mít tato změna také na výkaz zisku a ztráty. Dojde ke snížení výsledku hospodaření o zaplacené úroky a odpisy aktiva. Aby byly zjištěny dopady do výsledku hospodaření, vychází se z předpokladu, že jsou použity obraty zkoumaných účetních jednotek, které byly zjištěny v kapitole, která se vztahuje k počítání obratu. Od sumy tržeb budou odečteny odpisy a úroky z leasingu. Následně dojde ke zjištění, o kolik procent se sníží tržby. Předpokladem je, že nedojde k jiným operacím a bude tak zjištěn výsledek hospodaření.

Tabulka 12 Vliv leasingu na celkový výsledek hospodaření

Rozmezí v % z výsledku hospodaření	Počet účetních jednotek pohybujících se v daném úseku	Účetní jednotky v %	Medián
0-1 %	41	85,42	0,17
1-2 %	4	8,33	1,61
2-3 %	1	2,08	2,75
3-4 %	1	2,08	3,52
10-20 %	1	2,08	10,20
Celkem subjektů	48	100,00	

Zdroj: vlastní zpracování

Výsledky jsou rozděleny do procentuálních úseků. Tyto úseky společně s mediánem jsou zobrazeny v Tabulce č. 12. U 41 účetních jednotek (85 %) dojde ke snížení výsledku hospodaření o 0,17 % (medián), nejedná se o významný dopad do výsledku hospodaření. Z pohledu významnosti stanovené auditory dochází pouze u jedné ÚJ k významnému dopadu do účetnictví.

Na základě podkladových dat byl proveden párový t-test podle vzorce (1). Tento t-test zkoumá hodnotu obratu před a po aplikaci úroků a odpisů. Hladina významnosti činí 0,05 %.

H0: Rozdíl není statisticky významný.

H1: Rozdíl je statisticky významný.

Hodnota t-testu činí 0,4923011, což znamená, že nelze zamítnout H0, změna není statisticky významná na této hladině významnosti.

Odpověď na otázku „Jak ovlivní aktivace leasingu bilanční sumu a výsledek hospodaření sledovaných podniků?“ je, že dle statistického vyhodnocení je celková změna bilanční sumy a výsledku hospodaření v souvislosti s leasingem všech zkoumaných jednotek

nevýznamná, protože párový t-test neprokázal statistickou významnost. Z účetního/auditorského pohledu, u 37 účetních jednotek (77 %) nedojde k významnému ovlivnění bilanční sumy v počáteční rozvaze k 1.1.2023, zatímco u 11 účetních jednotek (23 %) ano. Z účetního/auditorského pohledu dojde pouze u jedné ÚJ k významnému ovlivnění výsledku hospodaření. U zbylých ÚJ se jedná o nevýznamná ovlivnění.

Z analýzy dopadů změn během účetního období, které jsou spojeny s leasingem, vyplývá, že nedojde k významnému ovlivnění rozvahy, ani výkazu zisku a ztráty. Je však nutné podotknout, že ke změně dojde. I nevýznamné změny ve výkazu zisku a ztráty mohou mít vliv na celkový výsledek hospodaření a následně i na vyplácení dividend akcionářům. I malé změny mohou ovlivnit čistý zisk a tím pádem i dostupné prostředky k vyplácení dividend. Je důležité brát v úvahu celkový kontext a analyzovat všechny aspekty finanční situace společnosti. I když se procentuálně jedná o malou změnu, může mít kumulativní efekt na celkovou výkonnost a hodnotu firmy.

5 Výsledky a doporučení

Analýza dopadů nového zákona o účetnictví v České republice odhaluje, že přechod na tento zákon přináší řadu významných změn pro účetní praxi. Nejpodstatnější změny jsou zkoumány v této práci a zahrnují oceňování současnou hodnotou, vykazování leasingů, volbu funkční měny a upravenou definici obratu. Tyto změny mají za cíl zvýšit transparentnost, relevanci a srovnatelnost účetních výkazů. Přestože provedené párové t-testy neukázaly statisticky významné rozdíly v některých oblastech, je důležité zdůraznit, že z pohledu účetní významnosti mají tyto změny značný dopad na některé zkoumané účetní jednotky. Přechod na nový zákon vyžaduje od účetních jednotek nejen technické úpravy v účetních systémech, ale také hlubší pochopení nových pravidel a jejich strategických implikací. Účetní jednotky se musí připravit na přezkoumání a případnou revizi svých účetních záznamů, aby odpovídaly novým požadavkům, což může vést k významným změnám v prezentaci finančního zdraví a výkonnosti.

Konvergence s mezinárodními účetními standardy

Mezi novým zákonem o účetnictví a mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS a US GAAP dochází ke konvergenci. Komparativní analýza odhalila, že zatímco v mnoha klíčových aspektech, jako je oceňování současnou hodnotou, vykazování leasingů a počítání obratu, NZoÚ dosahuje vysoké míry konvergence s těmito mezinárodními standardy, stále existují oblasti, kde se účetnictví podle českých předpisů a mezinárodní normy rozcházejí, zejména v otázce funkční měny. Tyto zjištěné rozdíly jsou důležité pro pochopení specifických potřeb a výzev, kterým české účetní jednotky čelí v globalizovaném ekonomickém prostředí. Konvergence má zásadní význam pro zvýšení transparentnosti, srovnatelnosti a vypovídající hodnoty finančních výkazů, a tím usnadňuje rozhodovací procesy investorů a dalších zainteresovaných stran napříč různými jurisdikcemi. Diskuse o konvergenci by měla pokračovat, aby se podpořilo další sbližování českého účetního rámce s mezinárodními standardy.

Změna výpočtu obratu

Dříve účetní jednotky započítávaly do obratu všechny výnosy generované během účetního období, včetně výnosů z prodeje dlouhodobého majetku či finančních výnosů. Nový zákon však stanovuje, že do obratu se započítávají pouze výnosy z prodeje výrobků, zboží a služeb, což je v souladu s mezinárodními účetními standardy IFRS 15 a US GAAP

ASC 606. Tato změna má za cíl zpřesnit a sjednotit definici obratu a zvýšit srovnatelnost účetních výsledků mezi firmami.

Analýza provedená v této práci na vzorku 78 účetních jednotek ukázala, že tato změna neovlivní všechny podniky stejně. Některé společnosti, jejichž obrat z velké části tvoří právě výnosy, které nejsou z hlavní činnosti podniku, mohou zaznamenat významný pokles obratu. Párový t-test provedený na změnách výše obratu před a po aplikaci nového zákona o účetnictví neukázal statisticky významný rozdíl, což naznačuje, že celkový dopad změny způsobu výpočtu obratu na soubor zkoumaných účetních jednotek je minimální. Z účetního a auditorského pohledu u 47 účetních jednotek (60 %) nedojde k významnému ovlivnění výše obratu, zatímco u zbývajících 40 % účetních jednotek může změna výpočtu obratu představovat významný faktor.

Tato zjištění poukazují na to, že dopad nového způsobu výpočtu obratu se liší v závislosti na specifické struktuře příjmů jednotlivých účetních jednotek. Zatímco pro některé podniky může být tento dopad zanedbatelný, pro jiné může změna způsobit potřebu přehodnotit finanční strategii, aby se přizpůsobily novým účetním předpisům. Toto přizpůsobení může vyžadovat nejen změny v interních účetních procesech, ale i v komunikaci s investory, věřiteli a dalšími zainteresovanými stranami, aby bylo zajištěno správné porozumění finančnímu zdraví a výkonnosti podniku.

Funkční měna

Funkční měna je definována v Důvodové zprávě (2022) jako měna, v níž účetní jednotka provádí většinu svých operací. Volba funkční měny jako měny používané v účetnictví, je přenechána na rozhodnutí samotné ÚJ, která má možnost pokračovat v používání české koruny, i když se nejedná o měnu hlavního ekonomického prostředí ve kterém ÚJ působí. V případě, že by došlo ke změně měny v primárním ekonomickém prostředí účetního subjektu, avšak z různých důvodů by subjekt chtěl i nadále využívat pro účetní účely českou korunu, není nutné přecházet na systém funkční měny a může si zachovat pro účetnictví českou korunu.

Zavedení možnosti volby funkční měny podle nového zákona o účetnictví, i když na první pohled přináší flexibilitu a možnost lepšího zohlednění ekonomické reality podnikání, skrývá za sebou významná rizika a omezení, zejména při srovnání s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS, kde je použití funkční měny striktněji regulováno. Hlavní kritický bod spočívá v tom, že v českém účetním rámci není použití

funkční měny povinné a účetní jednotky mohou nadále používat českou měnu, což může vést k následujícím problémům:

- **Omezení vypovídající hodnoty finančních výkazů:** Volitelnost použití funkční měny může vést k situacím, kdy finanční výkazy účetních jednotek, které si zachovávají českou měnu i přesto, že jejich hlavní ekonomické aktivity jsou v jiné měně, nebudou přesně odrážet ekonomickou realitu jejich podnikání. To může vést ke zkreslení finančních výkazů a snížení jejich vypovídající hodnoty pro investory a další zainteresované strany.
- **Nekonzistence s mezinárodními standardy:** IFRS i US GAAP vyžadují, aby podniky používaly jako funkční měnu tu, která nejlépe odráží ekonomickou realitu jejich operací. Volitelnost v českém účetním rámci tak může vést k rozdílům ve finančních výkazech podniků, které by jinak byly podle IFRS, nebo US GAAP vykazovány v jiné měně. To komplikuje mezinárodní srovnání a může vést k nepochopení finanční pozice a výkonnosti podniku.
- **Možnost manipulace:** Volitelnost použití funkční měny otevírá prostor pro účetní manipulace, kdy by účetní jednotky mohly volit měnu tak, aby byly finanční výkazy výhodnější pro jejich momentální potřeby, což by mohlo vést k zavádějícím závěrům o finančním zdraví a výkonnosti. Je však nutno podotknout, že pokud ÚJ přejde na funkční měnu odlišnou od české koruny, je komplikované přejít zpět na českou korunu.

Zatímco záměr umožnit volbu funkční měny vychází z pochopitelného úsilí o flexibilitu a zohlednění specifických potřeb účetních jednotek, je zásadní, aby byly tyto možnosti využívány zodpovědně a s ohledem na zajištění pravdivého a poctivého obrazu o finanční situaci podniku.

Zajímavým zjištěním je, že šest z deseti expertů označilo funkční měnu jako významnou změnu, která bude mít vliv na účetní jednotky v ČR. Devět expertů odpovědělo, že jejich společnost zatím neidentifikovala funkční měnu ani ve vykazování podle IAS/IFRS, ani ve vykazování dle českých předpisů, a ani v roce 2023 neočekávají identifikaci této měny. V případě, že by funkční měnu identifikovaly, tak účetní jednotky, které vykazují podle českých účetních předpisů, by na funkční měnu přešly za předpokladu, že by tvořila alespoň 65 %-70 % účetních operací v účetním období. Toto vyplývá z rozhovoru s experty, kteří působí ve společnostech, které vykazují podle českých předpisů. Účetní jednotky, které vykazují podle IAS/IFRS, by musely přejít na funkční měnu, pokud by ji identifikovaly.

Na základě rešerše a expertních rozhovorů lze doporučit, aby byla v novém zákoně o účetnictví zavedena povinnost funkční měny např. od určitého procenta účetních operací v cizí měně. Jednou z možností je ponechat možnost volby zavedení funkční měny u účetní jednotky, která má např. 50-60 % účetních operací ve funkční měně a povinnost zavedení funkční měny při dosažení více než 60 % účetních operací v této měně.

Současná hodnota

Oceňování současnou hodnotou je změna, kterou nový zákon o účetnictví přináší. Týká se ocenění dlouhodobých pohledávek, dlouhodobých rezerv a dlouhodobých závazků současnou hodnotou, což je v souladu s mezinárodními účetními standardy. Tato změna má za cíl zvýšit transparentnost, relevanci a srovnatelnost účetních informací mezi různými společnostmi a odvětvími. Expertní rozhovory poukázaly na to, že ocenění současnou hodnotou je považováno za nejvýznamnější změnu, protože ovlivňuje rozvahu všech dotazovaných účetních jednotek. Důležitým aspektem je výběr diskontní sazby pro ocenění, která je stanovena na základě několika faktorů, včetně inflace, rizikovosti oceněné položky a tržních úrokových sazeb, jako jsou PRIBOR, EURIBOR apod.

Při detailním hodnocení výsledků práce analýza ukázala, že vliv na bilanční sumu zkoumaných účetních jednotek nebyl v celkovém kontextu statisticky významný. Statisticky významný není ani vliv na výsledek hospodaření zkoumaných podniků. Z účetního/auditorského pohledu, u 67 účetních jednotek (86 %) nedojde k významnému ovlivnění bilanční sumy, zatímco u 11 účetních jednotek (14 %) ano. U vlivu na výsledek hospodaření se jedná u 69 účetních jednotek (88 %) o nevýznamné ovlivnění a u 9 účetních jednotek (12 %) o významné ovlivnění. Zjištění naznačují, že přestože přepočtení na současnou hodnotu může teoreticky přinést značné změny v hodnotách aktiv a závazků, případně ve výnosech a nákladech, v praxi se ukázalo, že pro většinu účetních jednotek je tento dopad minimální. Klíčovým faktorem, který ovlivňuje, zda bude ocenění současnou hodnotou považováno za účetně významné, je interpretace a nastavení významnosti auditorem. Na dopady bude mít dále vliv sama společnost. Rozhodnutí společnosti ohledně použití diskontních sazeb, doby trvání oceněných položek a dalších relevantních faktorů mohou významně ovlivnit, jak je ocenění současnou hodnotou reflektováno v účetních výkazech. V některých případech může nastavení vést k tomu, že ocenění současnou hodnotou bude mít významný dopad na prezentaci finančního zdraví a výkonnosti podniku, zatímco v jiných případech může být tento dopad považován za zanedbatelný.

Výsledky tedy poukazují na to, že přestože nový zákon o účetnictví zavádí ocenění současnou hodnotou jako nástroj pro zlepšení transparentnosti a srovnatelnosti finančního výkaznictví, jeho praktický dopad se může výrazně lišit. Účetní jednotky by měly pečlivě zvážit, jak ocenění současnou hodnotou implementovat ve svých účetních procesech, a zároveň by měly úzce spolupracovat se svými auditory, aby zajistily, že ocenění bude správně reflektováno v jejich finančních výkazech v souladu s novými pravidly a předpisy.

Aktivace leasingu

Změny v účetnictví týkající se aktivace leasingu po vzoru IFRS 16, jak bylo zjištěno z expertních rozhovorů a analýz, mají zásadní vliv na účetní postupy a vykazování v českých podnicích. Tato reforma, přizpůsobující české účetní standardy Mezinárodním standardům účetního výkaznictví IAS/IFRS, představuje významný krok k transparentnosti a srovnatelnosti finančních výkazů. Přestože většina dotazovaných podniků již dle mezinárodních standardů vykazuje, pro ty, které tak dosud nečinily, představuje aktivace leasingu významnou změnu, protože dojde k vykázání leasingu v aktivech a pasivech v rozvaze.

Analýza dopadů aktivace leasingu na bilanční sumu a výsledek hospodaření ukázala, že většina účetních jednotek nezaznamená významné ovlivnění. Párové t-testy pro leasing a celková aktiva před a po aktivaci naznačují, že změny nejsou statisticky významné, což svědčí o tom, že většina podniků nebude v důsledku této změny čelit výrazným rozdílům v účetních výkazech.

Přesto je důležité zdůraznit, že i nevýznamné změny mohou mít dalekosáhlé důsledky pro finanční strategii a rozhodování společností. Aktivace leasingů zvyšuje aktiva a pasiva, což může ovlivnit finanční ukazatele, jako je poměr zadluženosti nebo rentabilita. Tato změna také vyžaduje od účetních jednotek přesnější plánování a řízení cash flow kvůli novým požadavkům na vykazování odpisů a úrokových nákladů spojených s leasingem.

Vzhledem k těmto zjištěním je doporučeno, aby společnosti přezkoumaly své účetní a finanční strategie a aby se přizpůsobily novým požadavkům. Zároveň je klíčové, aby se podniky věnovaly detailnímu školení svých účetních týmů na nové standardy, což zajistí plynulý přechod a zachování srovnatelnosti a transparentnosti finančního vykazování v souladu s mezinárodními standardy.

Vliv nového zákona o účetnictví na velikost účetní jednotky a povinnost auditu

U zkoumaných jednotek se neprokázalo, že by došlo k přeřazení do jiné velikostní skupiny, nebo že by byla zrušena povinnost auditu. Navýšením limitů pro zařazení do určité velikostní skupiny, povinnost auditu a změna výpočtu obratu může mít spíše vliv na malé, případně střední účetní jednotky. Pro ověření tohoto tvrzení je potřeba provést další studii, která se bude zabývat malými a středními podniky.

Vliv nového zákona o účetnictví na finanční výkazy a daň z příjmů právnických osob

Na základě analýzy účetních závěrek a expertních rozhovorů dojde ke zhodnocení vlivu přístupů nového zákona o účetnictví na výkonnost, na finanční pozici a na základ daně z příjmů právnických osob. Výsledky budou generalizovány. Výkonnost odkazuje na výsledky hospodaření společnosti během účetního období, což se běžně vyjadřuje prostřednictvím výkazu zisku a ztrát. Finanční pozice se týká stavu aktiv a pasiv společnosti k určitému datu, což je zaznamenáno v rozvaze. Tuto část práce lze rozdělit do 3 kategorií.

Rozvaha

Na rozvahu společnosti budou mít vliv všechny zkoumané změny, s výjimkou vyřazení některých výnosů z obratu. Aktivace leasingu v souladu s novým zákonem o účetnictví představuje zásadní změnu pro rozvahy společností.

Zavedení funkční měny má přímý vliv na rozvahu společnosti tím, že umožňuje přepočítávání všech položek rozvahy do této měny, což zajišťuje konzistentní a srovnatelné finanční vykazování. V případě využití funkční měny se minimalizují rozdíly položek rozvahy, které se přepočítávají patřičným kurzem a nedochází ke zkreslení kurzovými rozdíly. V případě, že si účetní jednotka ponechá jako měnu, ve které bude účtovat, českou korunu, i přes fakt, že funkční měna je jiná než česká koruna, vzniknou kurzové rozdíly vyšší, než kdyby na funkční měnu přešla. Vlivy kurzových rozdílů na rozvahu si tak společnosti mohou zvolit samy výběrem, zda na funkční měnu přejít, nebo ne.

Ocenění současnou hodnotou vede k přesnějšímu odrazu reálné hodnoty dlouhodobých pohledávek, závazků a rezerv v rozvaze. Tato metodika ocenění upravuje hodnotu těchto položek na základě současné hodnoty jejich budoucích toků peněz, zohledňující časovou hodnotu peněz a riziko. V důsledku toho se mohou celková aktiva a pasiva zvýšit nebo snížit v závislosti na diskontní sazbě a předpokládaných budoucích

tocích peněz. To může vést k významným změnám v hodnocení finanční stability a vlastního kapitálu společnosti, což ovlivňuje její vnímání trhem a rozhodovací procesy vedení.

Zahrnutím leasingových závazků a odpovídajících práv k používání aktiva pořízeného na leasing přímo do rozvahy dojde ke značnému nárůstu bilanční sumy. Tento krok vede k vyšší transparentnosti, jelikož poskytuje jasnější obraz o finančních závazcích a zdrojích společnosti. Změna způsobí, že bilance společností bude lépe odrážet jejich skutečnou finanční situaci, což může ovlivnit hodnocení finančního zdraví a rozhodování o investicích.

Výkaz o peněžních tocích (cash flow)

Změny v účetnictví, jako je aktivace leasingu a ocenění na současnou hodnotu, mají významný vliv na cash flow společnosti. Tyto změny způsobují přesuny mezi kategoriemi cash flow. Aktivace leasingu rozděluje leasingové platby na úrokovou složku a splátku jistiny leasingového závazku (obě v cash flow z financování), zatímco dříve byly tyto platby účtovány jako jeden celkový výdaj v provozním cash flow. V provozním cash flow se objeví odpisy aktivovaného majetku. Ocenění na současnou hodnotu může ovlivnit časování a výši cash flow spojených s dlouhodobými pohledávkami a závazky. Tyto účetní změny vedou k přesnějšímu odrazu skutečné hodnoty peněžních toků a mohou zlepšit analýzu a plánování cash flow.

Výkaz zisku a ztráty

Na výkaz zisku a ztrát budou mít vliv všechny zkoumané změny. U vyřazení výnosů z obratu se jedná jen o nepodstatnou změnu pro výpočet výsledku hospodaření, jedná se spíše o grafickou změnu. Pokud by zůstal zachován stávající vzhled VZZ (viz. příloha č. 3 této práce), tak by se uvedla nově vypočítaná výše obratu na posledním řádku s označením „*“, kde by také mělo dojít k úpravě, z jakých částí VZZ je čistý obrat počítán.

Na základě rozhovoru s certifikovanými auditory lze předpokládat, že při prvotním ocenění na současnou hodnotu dojde k zaúčtování rozdílu mezi nominální a současnou hodnotou jako výsledek hospodaření minulých let. Následně hodnotou může ocenění současnou hodnotou ovlivnit výkaz zisku a ztrát především prostřednictvím úrokových nákladů a odpisů. Při ocenění dlouhodobých pohledávek nebo závazků na současnou hodnotu se mohou objevit úrokové náklady, které se odrazí v nákladech a ovlivní provozní výsledek. Podobně, pokud jsou dlouhodobá aktiva oceněna na současnou hodnotu, může

dojít k jejich postupnému odpisování, což rovněž ovlivňuje výši nákladů a tím i čistý zisk nebo ztrátu společnosti.

Identifikace a zavedení funkční měny má vliv na výkaz zisku a ztrát. Projevuje se především při přepočtu výnosů a nákladů z různých měn, což může vést ke kurzovým rozdílům. Tyto rozdíly ovlivňují výši vykázaných výnosů a nákladů. Výběr správné funkční měny je proto klíčový pro správné finanční vykazování a může mít významný dopad na finanční výsledky účetní jednotky.

Aktivace leasingu vlivem na výkaz zisku a ztráty mění strukturu nákladů. Místo jednorázových nákladů za leasingové platby se nyní rozpoznávají odpisy leasingových aktiv a úrokové náklady z leasingových závazků. Toto rozdělení může vést k vyšším nákladům v počátečních obdobích a nižším nákladům v pozdějších obdobích, což ovlivňuje výši provozního zisku a čistého zisku v jednotlivých účetních obdobích.

Daň z příjmů právnických osob

V souvislosti s novým zákonem o účetnictví se předpokládají navazující úpravy zákona o daních z příjmů. Vzhledem k provázanosti zákona o účetnictví a zákona o daních z příjmů je tento krok podstatný pro všechny účetní jednotky. Na ř. 10 daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob se vychází z výsledku hospodaření získaného z účetnictví (viz. podkapitola výše) dle § 23 odst. 2 písm. a ZDP.

Výše uvedené změny, které mají vliv na výsledek hospodaření, jsou dle současného zákona o daních z příjmů daňově uznatelné. Úroky vzniklé z dlouhodobých závazků jsou daňově uznatelné náklady, stejně jako kurzové ztráty. Úroky z dlouhodobých pohledávek jsou daňové výnosy, stejně jako kurzové zisky. Problém nastává u leasingu, který bude aktivován. Zákon o daních z příjmů tuto situaci neřeší, takže bude potřeba novelizovat zákon o daních z příjmů. Na základě expertních rozhovorů s daňovými poradci je několik možností, kterými se s aktivovaným leasingem v praxi vypořádat.

- První možností je, že v rámci daňového přiznání zvýší základ daně na odpovídajícím řádku o odpisy a úroky z leasingu, a následně základ daně snížit o uhrazené leasingové splátky. Tento postup je možný, ale dle expertů nejméně pravděpodobný.
- Druhou možností je u nově pořízeného majetku na leasing (po účinnosti nového zákona o účetnictví) aplikovat současné znění zákona o daních z příjmů, které stanoví daňové odpisy rozdílně od účetních odpisů. U majetku, který byl pořízen na leasing před účinností nového zákona o účetnictví a leasing nadále trvá (bude se

aktivovat v rozvaze nájemce), tak by se daňové odpisy rovnaly účetním odpisům, tak jako je to ve znění k 1.1.2024 u odpisů nehmotného majetku.

- Třetí možností je, že se daňové odpisy u práva k užívání budou rovnat účetním odpisům ve všech případech, tj. u nových, i trvajících leasingů.
- Čtvrtou možností je vytvořit novou, zvláštní úpravu pro majetek, který je v rozvaze vykázán jako právo k užívání. V tomto případě je potřeba vytvořit evidenci majetku, který se pořizuje na leasing a přiřadit tento majetek do jednotlivých odpisových skupin.

Možností, jak budou daňové zákony pohlížet na leasing, je spousta. Bude důležité brát v potaz možnost jejich aplikace, tak aby byly pro daňové subjekty, ale i správce daně srozumitelné a jasné.

Na základě rozhovorů s experty, kteří působí ve zkoumaných podnicích, bylo zjištěno, že za nejdůležitější změnu, kterou by přinesl zákon o daních z příjmů, v souvislosti se zákonem o účetnictví, je možnost výpočtu výsledku hospodaření z Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS. Vzhledem k tomu, že se nový zákon o účetnictví přibližuje mezinárodním účetním standardům, není toto přání ÚJ nereálné. Na základě rozhovorů s experty z daňového oboru by tato možnost přicházela v úvahu, ale i tak by bylo nutné upravit určité hodnoty pro získání základu daně. Rozhodně by to ale bylo méně změn, než které musí v současné době jednotky vykazující podle IAS/IFRS provádět. Tato významná změna by usnadnila administrativní úkony účetních jednotek, které vykazují podle IAS/IFRS, protože současně vedou evidenci (příp. kompletní účetnictví) podle českých předpisů pro stanovení základu daně. Ministerstvo financí by mělo na novele zákona o daních z příjmů spolupracovat s daňovými poradci a podniky, aby došlo ke správnému nastavení daňových zákonů.

6 Závěr

Tato diplomová práce se věnuje podrobnému zkoumání dopadů nového zákona o účetnictví na velké účetní jednotky v České republice ze seznamu CZECH TOP 100. Analýza účetních závěrek a expertní rozhovory ukázaly, že změny zavedené novým zákonem přinášejí významné výzvy pro účetní jednotky, ale zároveň nabízí řadu příležitostí pro zlepšení transparentnosti, relevanci a srovnatelnosti účetních informací.

Porovnání s mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS a US GAAP odhalilo, že přestože nový zákon přibližuje české účetnictví k mezinárodním normám, stále existují určité rozdíly, které vyžadují pozornost účetních jednotek při přizpůsobování jejich účetních systémů a postupů. Zvláště ocenění současnou hodnotou, vykazování leasingů, funkční měna a definice obratu jsou oblastmi, kde nový zákon o účetnictví přináší zásadní změny.

Analýza odhalila, že zatímco některé změny mají statisticky nevýznamný dopad na celkovou bilanční sumu zkoumaných účetních jednotek, z auditorského pohledu mohou být tyto změny pro některé podniky považovány za významné.

Výzkum také naznačil, že adaptace na nové účetní standardy vyžaduje od účetních jednotek nejen technické (softwarové) úpravy, ale i hlubší přemýšlení o tom, jak tyto změny ovlivní jejich finanční výkazy a daňové základy. Přejít může být pro některé účetní jednotky náročný, avšak většina z nich uznává dlouhodobé výhody, které nový zákon přináší, zejména v oblasti zvýšené srovnatelnosti a transparentnosti pro investory a ostatní zainteresované strany.

Na základě zjištění v této práci lze účetním jednotkám doporučit, aby pokračovaly ve spolupráci s odborníky na účetnictví, audit a daně, a to nejen při implementaci nových pravidel, ale i při jejich dalším vývoji. Je důležité, aby se na nové účetní požadavky dívaly jako na příležitost ke zlepšení kvality a transparentnosti finančního výkaznictví.

Z hlediska dopadů na daň z příjmů právnických osob je zřejmé, že potenciální změny v zákoně o daních z příjmů, které by doprovázely nový zákon o účetnictví, budou mít zásadní vliv na daňové základy a daňové povinnosti účetních jednotek. Účetní jednotky vyjádřily zájem o možnost využití výsledku hospodaření přímo z mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, jako základ pro výpočet daně. To by zjednodušilo administrativní povinnosti těchto subjektů.

Závěrem lze říci, že nový zákon o účetnictví má zásadní význam pro účetní praxi v České republice. Jeho úspěšná implementace vyžaduje pečlivou přípravu, hluboké

porozumění novým pravidlům a ochotu adaptovat se na změny. V této práci byl poskytnut přehled hlavních změn zavedených novým zákonem a jejich potenciálního dopadu na účetní praxi, s cílem pomoci účetním jednotkám přizpůsobit se novému regulačnímu prostředí a využít příležitostí, které nový zákon nabízí.

7 Seznam použitých zdrojů

7.1 Knižní zdroje

BRYCHTA, Ivan et al. 2023. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2023*. 20. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. 540 s. ISBN 978-80-7676-641-9

BŘEZINOVÁ, H. 2020. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR. 244 s. ISBN 978-80-7598-913-0

FLOOD, J. M. 2021. *Wiley practitioner's guide to GAAP 2021: interpretation and application of Generally Accepted Accounting Principles*. Hoboken: Wiley. 1424 s. ISBN: 978-1-119-73617-2

JÍLEK, J. 2018. *Hlavní účetní systémy: IFRS a US GAAP*. Praha: Grada. 200 s. ISBN: 978-80-247-2186-6

MLÁDEK, R. 2017. *IFRS a US GAAP / IFRS and US GAAP – Postupy účtování / Accounting policies and procedures*. Praha: Leges. 464 s. ISBN: 978-80-7502-194-6

RYNEŠ, P. 2023. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 23. vyd. Praha: ANAG. 1200 s. ISBN 978-80-7554-379-0

SKÁLOVÁ, J. et al. 2023. *Podvojně účetnictví 2023*. Praha: Grada. 200 s. ISBN 978-80-271-3980-4

SVOBODOVÁ, J. 2023. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky 2023*. Praha: Anag. 640 s. ISBN 978-80-7554-386-8

ŠTEKER, K. a OTRUSINOVÁ, M. 2021. *Jak číst účetní výkazy: Základy českého účetnictví a výkaznictví*. 3. vyd. Praha: Grada. 296 s. ISBN 978-80-271-3184-6

7.2 Elektronické zdroje

ASB Group. 2021. Vedení účetnictví podle IFRS a ČÚS. In: *Asbgroup.eu* [online]. Nov 15, 202. [cit. 12.07.2023]. Dostupné z: <https://asbgroup.eu/cz/novinky/veden%C3%AD-%C3%BA%C4%8Detnictv%C3%AD-podle-ifrs-a-%C4%8D%C3%BAs/>

Caflou. 2023. Slovníček pojmů souvisejících s řízením a plánováním cash flow. In: *Caflou.cz* [online]. [cit. 16.07.2023]. Dostupné z: <https://www.caflou.cz/slovnicek-pojmu>

Deloitte. 2023. Otazníky nad účinností nového zákona o účetnictví. In: *Dreport.cz* [online]. 24. dubna 2023, 12:02. [cit. 12.07.2023]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/otazniky-nad-ucinnosti-noveho-zakona-o-ucetnictvi/>

DVOŘÁKOVÁ, D. 2018. IFRS 15 - Výnosy ze smluv se zákazníky. In: *Du.cz* [online]. Praha: Verlag Dashöfer. [cit. 15.11.2023]. Dostupné z: <https://www.du.cz/oncifrs19/onb/33/ifrs-15-vynosy-ze-smluv-se-zakazniky-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EueQyFtLyEm7SDVFJ7zaYTs42OWxNDyDKw/>

FASB. 2023a. ABOUT THE FASB. In: *Fasb.org* [online]. [cit. 05.10.2023]. Dostupné z: <https://www.fasb.org/facts>

FASB. 2023b. REVENUE RECOGNITION. In: *Fasb.org* [online]. [cit. 16.11.2023]. Dostupné z: <https://fasb.org/page/PageContent?pageId=/projects/recentlycompleted/revenue-recognition-summary.html>

FASB. 2023c. SUMMARY OF STATEMENT NO. 52. In: *Fasb.org* [online]. [cit. 21.11.2023]. Dostupné z: <https://fasb.org/summary-of-statement-no-52>

FASB. 2021. CONCEPTS STATEMENT NO. 7—USING CASH FLOW INFORMATION AND PRESENT VALUE IN ACCOUNTING MEASUREMENTS. In: *Fasb.org* [online]. [cit. 19.11.2023]. Dostupné z: https://www.fasb.org/Page/ShowPdf?path=Concepts_Statement_7_As_Amended.pdf&title=CONCEPTS+STATEMENT+NO.+7%E2%80%94USING+CASH+FLOW+INFORMATION+AND+PRESENT+VALUE+IN+ACCOUNTING+MEASUREMENTS+%28AS+A+MENDED+12%2F2021%29&acceptedDisclaimer=true&IsIOS=false&Submit=

IFRS Foundation. 2023a. Conceptual framework for Financial reporting. In: *Ifrs.org* [online]. (PDF). [cit. 10.10.2023]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2023/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>

IFRS Foundation. 2023b. IAS 1 Presentation of Financial Statements. In: *Ifrs.org* [online]. [cit. 10.10.2023]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>

IFRS Foundation. 2023c. IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates In: *Ifrs.org* [online]. [cit. 20.11.2023]. Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-21-the-effects-of-changes-in-foreign-exchange-rates/>

Komora auditorů. 2010. Příručka k uplatňování ISA při auditu účetních závěrek malých a středních podniků. In: *Kacr.cz* [online]. [cit. 10.1.2024]. Dostupné z: <https://www.kacr.cz/prirucka-k-uplatnovani-isa-pri-auditu-ucetnich-zaverek-malych-a-strednich-podniku>

Leaseurope. 2022. Key Facts and Figures. In: *Leaseurope.org* [online]. (PDF). [cit. 04.03.2024]. Dostupné z: https://www.leaseurope.org/_flysystem/s3?file=Statistics/Facts%20and%20Figures/LeaseuropeF%26F_21.pdf

Ministerstvo financí ČR. 2019. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášek č. 500/2002 Sb., č. 501/2002 Sb., č. 502/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. In: *Mfcr.cz* [online]. July 1, 2019, 2:15 p.m. [cit. 15.06.2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>

Ministerstvo financí ČR. 2022a. Nový zákon o účetnictví se zvláštní částí důvodové zprávy. In: *Mfcr.cz* [online]. [cit. 28.06.2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2022/meziresortni-pripominkove-rizeni-k-navrh-49074>

Ministerstvo financí ČR. 2022b. Obecná část důvodové zprávy k novému zákonu o účetnictví. In: *Mfcr.cz* [online]. [cit. 28.06.2023]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2022/meziresortni-pripominkove-rizeni-k-navrh-49074>

MONETA. 2023. Co je leasing? In: *Moneta.cz* [online]. [cit. 20.07.2023]. Dostupné z: <https://www.moneta.cz/caste-dotazy/odpoved/co-je-leasing->

Nakladatelství Sagit. 2023. *Účet 378/001 - Přecenění pohledávek*. In: *Madati.cz* [online]. May 1, 2023 [cit. 14.07.2023]. Dostupné z: https://www.madati.cz/info/delfinuctytxt.asp?cd=217&typ=r&levelid=U_378001.HTM

PKF APOGEO Group. 2024. *Revoluce v účetnictví: Chystající se novela zákona o účetnictví od 1. ledna 2025. Na co se jako účetní jednotka musíme připravit*. In: *Pkfafogeo* [online]. [cit. 2024-08-02]. Dostupné z: <https://www.pkfafogeo.cz/blog/7319/revoluce-v-ucetnictvi-chystajici-se-novela-zakona-o-ucetnictvi-od-1-ledna-2025-na-co-se-jako-ucetni-jednotka-musime-pripravit>

PricewaterhouseCoopers. 2023a. Determining functional currency. In: *Pwc.com* [online]. [cit. 23.11.2023]. Dostupné z: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/foreign_currency/foreign_currency__2_US/chapter_3_determinin_US/32_determining_funcn_US.html

PricewaterhouseCoopers. 2023b. Leases. In: *Pwc.com* [online]. [cit. 25.11.2023]. Dostupné z: https://viewpoint.pwc.com/dt/us/en/pwc/accounting_guides/leases/leases__4_US/preface__12_US.html

Evropský parlament a Rada EU. 2013. SMĚRNICE 2013/34/EU o ročních finančních výkazech, konsolidovaných finančních výkazech a souvisejících zprávách některých typů podniků. In: *Eur-lex.europa.eu* [online]. [cit. 14.05.2023]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=RO>

Vyhláška č. 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví [online]. Copyright © AION CS, s.r.o. 2010-2013 [cit. 15.05.2023]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>

Wolters Kluwer. 2023. Připravovaný nový zákon o účetnictví. In: *Aspi.cz* [online]. [cit. 20.07.2023]. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/7/291654/1/2?vtextu=Covid%2BCoronavirus%2BKoronavirus%2B%22SARS%20CoV-2%22%2BSARS-CoV-2%2Bznovu#lema0>

Zákon č. 90/2012, o obchodních společnostech a družstvech Sb. Zákony pro lidi-Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění [online]. In: Zákony pro lidi. 2010-2013. [cit. 10.06.2023]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-90>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Zákony pro lidi-Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění [online]. In: Zákony pro lidi. 2010-2013. [cit. 15.05.2023]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Zákony pro lidi-Sbírka zákonů ČR v aktuálním konsolidovaném znění [online]. In: Zákony pro lidi. 2010-2013 [cit. 28.06.2023]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

8 Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk

8.1 Seznam obrázků

Obrázek 1	Leasing podle komodit.....	21
Obrázek 2	Struktura řízení tvorby US GAAP.	40
Obrázek 3	Struktura řízení tvorby IFRS.....	42

8.2 Seznam tabulek

Tabulka 1	Kategorie účetních jednotek.....	25
Tabulka 2	Komparační matice	46
Tabulka 3	Vyřazení některých výnosů z obrátu.....	53
Tabulka 4	Hodnoty pro diskontování zkoumaných ÚJ.....	57
Tabulka 5	Ocenění současnou hodnotou u zkoumaných ÚJ.....	58
Tabulka 6	Výsledky párových t-testů u bilanční sumy	59
Tabulka 7	Vliv ocenění současnou hodnotou na celkový výsledek hospodaření	60
Tabulka 8	Výsledky párových t-testů u výsledku hospodaření	61
Tabulka 9	Aktivace leasingu u zkoumaných ÚJ.....	63
Tabulka 10	Párový t-test pro leasing a aktiva	64
Tabulka 11	Vliv leasingu na rozvahu.....	64
Tabulka 12	Vliv leasingu na celkový výsledek hospodaření	65

8.3 Seznam použitých zkratk

ČÚS	České účetní standardy
FAF	Financial Accounting Foundation
FASAC	The Financial Accounting Standards Advisory Council
GASAC	The Governmental Accounting Standards Advisory Council
NZoÚ	Nový zákon o účetnictví
PO	právnícká osoba
ÚJ	účetní jednotka
VH	výsledek hospodaření
VyZoÚ	Vyhláška č. 500/2002 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví
VZZ	Výkaz zisku a ztráty
ZoÚ	Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Přílohy

Příloha 1 Rozvaha ve zkráceném rozsahu podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. (aktiva)

Označ.	AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál				
B.	Stálá aktiva				
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek				
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek				
C.	Oběžná aktiva				
C.I.	Zásoby				
C.II.	Pohledávky				
C.II.1.	Dlouhodobé pohledávky				
C.II.2.	Krátkodobé pohledávky				
C.II.3.	Časové rozlišení aktiv				
C.III.	Krátkodobý finanční majetek				
C.IV.	Peněžní prostředky				
D.	Časové rozlišení aktiv				

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb., (2023). Vlastní zpracování dle Přílohy č. 1.

Příloha 2 Rozvaha ve zkráceném rozsahu podle Vyhlášky č. 500/2002 Sb. (aktiva)

Označ.	Pasiva	Běžné účetní období			Minulé období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
A.	Vlastní kapitál				
A.I.	Základní kapitál				
A.II.	Ážio a kapitálové fondy				
A.III.	Fondy ze zisku				
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)				
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)				
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)				
B.+ C.	Cizí zdroje				
B.	Rezervy				
C.	Závazky				
C.I.	Dlouhodobé závazky				
C.II.	Krátkodobé závazky				
C.III.	Časové rozlišení pasiv				
D.	Časové rozlišení pasiv				

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb., (2023). Vlastní zpracování dle Přílohy č. 1.

Označ.	Výkaz zisku a ztráty	Skutečnost v účetním období	
		sledovaném	minulém
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb		
II.	Tržby za prodej zboží		
A.	Výkonová spotřeba		
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)		
C.	Aktivace (-)		
D.	Osobní náklady		
E.	E. Úpravy hodnot v provozní oblasti		
III.	Ostatní provozní výnosy		
F.	Ostatní provozní náklady		
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)		
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly		
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly		
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku		
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem		
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy		
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti		
J.	Nákladové úroky a podobné náklady		
VII.	Ostatní finanční výnosy		
K.	Ostatní finanční náklady		
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)		
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)		
L.	Daň z příjmů		
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)		
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)		
*	Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.		

Zdroj: Vyhláška č. 500/2002 Sb., (2023). Vlastní zpracování dle Přílohy č. 2.

Označ.	Přehled o peněžních tocích	Skutečnost v účetním období	
		sledovaném	minulém
P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období		
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnosti)			
Z.	Účetní zisk nebo ztráta před zdaněním		
A.1.	Úpravy o nepeněžní operace		
A.*	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami		
A.2.	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu		
A.**	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami		
A.3.	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků (-)		
A.4.	Přijaté úroky (+)		
A.5.	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a za doměrky daně za minulá období (-)		
A.7.	Přijaté podíly na zisku (+)		
A.***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti		
Peněžní toky z investiční činnosti			
B.1.	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv		
B.2.	Příjmy z prodeje stálých aktiv		
B.3.	Půjčky a úvěry spřízněným osobám		
B.***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti		
Peněžní toky z finanční činnosti			
C.1.	VII. Ostatní finanční výnosy		
C.2.	K. Ostatní finanční náklady		
C.***	* Finanční výsledek hospodaření (+/-)		
F.	** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)		
R.	L. Daň z příjmů		

Zdroj: ČÚS č. 024 (2019). Vlastní zpracování.

Označ.	Přehled o změnách vlastního kapitálu	Skutečnost v účetním období	
		sledovaném	minulém
A.	Základní kapitál zapsaný v OR		
B.	Základní kapitál nezapsaný		
C.	Základní kapitál A+/-B		
D.	Ážio		
E.	Kapitálové fondy		
F.	Rozdíly z přecenění nezahrnuté do VH		
G.	Rezervní fondy		
H.	Ostatní fondy ze zisku		
I.	Zisk účetních období		
J.	Ztráta účetních období		
K.	Jiný výsledek minulých období		
L.	Zisk/ztráta za účetní období po zdanění		
M.	Zálohy na podíl na zisku		
	Vlastní kapitál celkem		

Zdroj: NÚR I-32 (2019). Vlastní zpracování.

001 – Účty a zásady účtování na účtech
002 – Otevírání a uzavírání účetních knih
003 – Odložená daň
004 – Rezervy
005 – Opravné položky
006 – Kurzové rozdíly
007 – Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008 – Operace s cennými papíry a podíly
009 – Deriváty
010 – Zvláštní operace s pohledávkami
011 – Operace s podnikem
012 – Změny vlastního kapitálu
013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014 – Dlouhodobý finanční majetek
015 – Zásoby
016 – Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017 – Zúčtovací vztahy
018 – Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019 – Náklady a výnosy
020 – Konsolidace
021 – Vyrovnaní, nucené vyrovnaní, konkurs a likvidace
022 – Inventarizace majetku a závazků při převezech majetku státu na jiné osoby
023 – Přehled o peněžních tocích

Zdroj: Ministerstvo financí ČR (2023). Vlastní zpracování.

Pořadí	IČO	Název
1	28356250	Energetický a průmyslový holding, a.s.
2	26185610	AGROFERT, a.s.
3	28477090	ALPIQ ENERGY SE
4	27773035	Hyundai Motor Manufacturing Czech s.r.o.
5	25938002	Foxconn Česká republika
6	63474808	MORAVIA STEEL a.s.
7	60193531	ČEPRO, a.s.
8	26178541	Lidl Česká republika v.o.s.
9	26513528	Toyota Motor Manufacturing Czech Republic, s.r.o.
10	45788235	Continental Barum s.r.o.
11	18050646	TRINECKÉ ŽELEZÁRNY, a. s.
12	49450301	MOL Česká republika, s.r.o.
13	00014915	Metrostav a.s.
14	43872247	BOSCH Group ČR
15	49241214	VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.
16	64945880	Penny Market s.r.o.
17	24729035	ČEZ Distribuce, a. s.
18	09707662	MVM CEEnergy CZ s.r.o.
19	63080737	GECO, a.s.
20	45308314	Tesco Stores ČR a.s.
21	63217783	ENERGO-PRO, a.s.
22	00000931	METALIMEX a. s.
23	27636801	DEK a.s.
24	07574622	Vitesco Technologies Czech Republic s.r.o.
25	61672599	AT Computers a.s.
26	45359326	PHOENIX lékárenský velkoobchod, s.r.o.
27	14080672	VINCI Construction CS a.s.
28	25654012	Porsche Česká republika s.r.o.
29	3472302	CZECHOSLOVAK GROUP a.s.
30	01759299	AURES Holdings a.s.
31	28511298	ČESKÁ LÉKÁRNA HOLDING, a.s.
32	63473291	Globus ČR, v.o.s.
33	48171131	Iveco Czech Republic, a. s.
34	25029673	Saint-Gobain ČESKÁ REPUBLIKA
35	46995129	Bosch Powertrain s.r.o.
36	27609057	Notino, s.r.o.
37	46711953	Adient Czech Republic s.r.o.
38	25788001	Vodafone Czech Republic a.s.
39	02176475	Avast Software s.r.o.

40	14706725	Mattoni 1873 a.s.
41	42196451	Lesy České republiky, s.p.
42	28822765	BAMONAFT a.s.
43	26161516	Mondi Štětí a.s.
44	60838744	STRABAG a.s.
45	26100045	Faurecia Automotive Czech Republic s.r.o.
46	26151197	Faurecia Emissions Control Technologies, Mladá Bol
47	46678735	Robert Bosch, spol. s r.o.
48	26440181	Ferona, a.s.
49	48038687	OMV Česká republika, s.r.o.
50	26357895	Daikin Industries Czech Republic s.r.o.
51	47114983	Česká pošta, s.p.
52	26455137	Toyota Tsusho Europe SA Czech Republic Branch
53	00064203	Fakultní nemocnice v Motole
54	24235920	PRO-DOMA, SE
55	08504091	eD invest group a.s.
56	14888742	ViaPharma s.r.o.
57	27295567	GasNet, s.r.o.
58	26438356	Panasonic Automotive Systems Czech, s.r.o.
59	05979277	OKD, a.s.
60	28234642	Bidfood Czech Republic s.r.o.
61	25077830	SAS Autosystemtechnik s.r.o.
62	04668995	CARBOUNION HOLDING, a.s.
63	19010290	PHARMOS, a.s.
64	26229854	WOOD & PAPER a.s.
65	25834151	HELLA AUTOTECHNIK NOVA, s.r.o.
66	25411411	Drylock Technologies s.r.o.
67	26905850	Continental HT Tyres, s.r.o.
68	25488627	Krajská zdravotní, a.s.
69	47239581	dm drogerie markt s.r.o.
70	25733770	Continental výroba pneumatik, s.r.o.
71	18380654	Constellium Extrusions Děčín s.r.o.
72	61500780	SCHENKER spol. s r.o.
73	47974516	eD system a.s.
74	00011835	DEZA, a.s.
75	28786009	Elektrárna Chvaletice a.s.
76	43005012	Imperial Brands CR, s.r.o.
77	47252103	Linde Pohony s.r.o.
78	26204967	Internet Mall, a.s.

Zdroj: vlastní zpracování podle CZECH TOP 100 (2023)

Úvod

Představení, účel rozhovoru a zdůraznění anonymizace poskytnutých informací. Dále dotaz na pozici v dané společnosti a zda má dotazovaný na starosti aplikaci účetnictví v dané firmě, aby byla zachována relevantnost rozhovoru. Žádost o rozvedení odpovědí na jednotlivé otázky.

Část 1: Obecné otázky týkající se nového zákona o účetnictví

1. Vykazuje vaše společnost podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS? Pokud ano, účtujete separátně podle českých předpisů pro zjištění základu daně, nebo upravujete výsledek hospodaření podle IAS/IFRS?
2. Pokud vykazujete podle IAS/IFRS, myslíte si, že je to pro vás výhodou pro přechod na nový zákon o účetnictví?
3. Jaké jsou podle Vás nejvýznamnější změny, které přináší nový zákon o účetnictví?
4. Jsou některé z nových požadavků, které považujete za méně významné nebo nepodstatné?
5. Jak se vaše společnost připravuje na implementaci nového zákona o účetnictví?
6. Jsou některé aspekty nového zákona, které považujete za problematické nebo jako výzvu pro vaši společnost?
7. Jaký dopad předpokládáte, že nový zákon o účetnictví bude mít na vaši účetní závěrku?
8. Máte k dispozici dostatečné zdroje (např. finanční, lidské) pro implementaci nového zákona?
9. Plánujete školení nebo další vzdělávací aktivity pro vaše účetní a finanční týmy?

Část 2: Vyřazení některých výnosů z obrátu

1. Ovlivní změna v definici obrátu Vaši společnost? Pokud ano, jak?
2. Jaká je vaše strategie komunikace této změny s investory a dalšími zainteresovanými stranami?
3. Jaká očekáváte dlouhodobá dopady této změny na finanční zdraví a hodnocení Vaší společnosti?

Část 3: Funkční měna

1. Jaká je aktuálně identifikovaná funkční měna Vaší společnosti?
2. Očekáváte změnu vaší funkční měny? Případně v jakém časovém horizontu.
3. Očekáváte, že by byl přechod na funkční měnu pro Vaší společnost výhodný? Jaké přínosy či nevýhody to přinese?
4. Jaké operace jste použili k určení vaší funkční měny?
5. Jaké jsou hlavní faktory, které ovlivňují výběr funkční měny ve Vaší společnosti?
6. Jaký je Váš názor na zavedení funkční měny a možnost jejího zvolení?

Část 4: Ocenění dlouhodobých pohledávek, závazků a rezerv

1. Přeceňuje Vaše společnost tyto položky na současnou hodnotu dle IAS/IFRS?
2. Jaké používáte diskontní sazby a jakou metodiku pro jejich výpočet?
3. Máte stanovené procesy pro pravidelné přehodnocování diskontních sazeb a ocenění na současnou hodnotu? Jak často tyto revize provádíte?
4. Jaká je průměrná doba splatnosti dlouhodobých závazků a pohledávek? Jaká je průměrná doba tvorby dlouhodobých rezerv?
5. Jaký odhadovaný dopad bude mít toto přecenění na bilanční sumu a výsledek hospodaření vaší společnosti?

Část 5: Leasing

1. Jaký typ leasingu (operativní/finanční) vaše společnost primárně využívá a na jaké typy majetku?
2. Jaká je průměrná doba trvání leasingových smluv ve Vaší společnosti?
3. Jaká je průměrná úroková sazba u majetku pořízeného na leasing?
4. Očekáváte, že zavedení nového zákona o účetnictví ovlivní vaše rozhodnutí týkající se stávajícího leasingu? Jak?
5. Jaké jsou vaše plány ohledně budoucího využívání leasingu vzhledem k novému zákonu o účetnictví?
6. Jaký vliv má/bude mít implementace IFRS 16 na bilanci vaší společnosti a finanční ukazatele?

Závěr

Poděkování za poskytnutí rozhovoru.

Název podniku	Obrat podle současného znění zákona v tis. Kč	Obrat podle nového zákona v tis. Kč	% rozdíl
ALPIQ ENERGY SE	169786520	169557656	99,87
MVM CEEnergy CZ s.r.o.	45740439	45578271	99,65
OMV Česká republika, s.r.o.	17947025	17861024	99,52
BAMONAFT a.s.	18461208	18370110	99,51
GECO, a.s.	43031118	42789108	99,44
MOL Česká republika, s.r.o.	55652412	55335363	99,43
Toyota Tsusho Europe SA Czech Republic Branch	15773214	15670753	99,35
dm drogerie markt s.r.o.	11743171	11666666	99,35
ČEPRO, a.s.	91389000	90712000	99,26
Porsche Česká republika s.r.o.	25706155	25508506	99,23
Penny Market s.r.o.	49090025	48708441	99,22
Toyota Motor Manufacturing Czech Republic, s.r.o.	78302081	77648072	99,16
PRO-DOMA, SE	15517563	15333762	98,82
DEK a.s.	27220177	26877059	98,74
Constellium Extrusions Děčín s.r.o.	11406234	11261118	98,73
ČESKÁ LÉKÁRNA HOLDING, a.s.	25121983	24795936	98,70
Globus ČR, v.o.s.	24772107	24430289	98,62
GasNet, s.r.o.	14744761	14540399	98,61
Avast Software s.r.o.	18944000	18662000	98,51
PHOENIX lékárenský velkoobchod, s.r.o.	29271604	28745890	98,20
WOOD & PAPER a.s.	12672670	12423236	98,03
Panasonic Automotive Systems Czech, s.r.o.	14747307	14456867	98,03
Lidl Česká republika v.o.s.	86092380	84358646	97,99
MORAVIA STEEL a.s.	98608349	96497035	97,86
Tesco Stores ČR a.s.	46732000	45693000	97,78
Linde Pohony s.r.o.	10978326	10724280	97,69
Daikin Industries Czech Republic s.r.o.	16495655	16111735	97,67
Krajská zdravotní, a.s.	12280563	11980523	97,56
SCHENKER spol. s r.o.	11482972	11190338	97,45
Mondi Štětí a.s.	19030386	18543260	97,44
ViaPharma s.r.o.	14931699	14545343	97,41
Bidfood Czech Republic s.r.o.	14236437	13865855	97,40
Bosch Powertrain s.r.o.	23556838	22900800	97,22
Internet Mall, a.s.	7858929	7611943	96,86

eD system a.s.	11522374	11157430	96,83
Adient Czech Republic s.r.o.	20487131	19834376	96,81
Vodafone Czech Republic a.s.	21255000	20552000	96,69
OKD, a.s.	14772509	14271982	96,61
Notino, s.r.o.	19126855	18425758	96,33
Imperial Brands CR, s.r.o.	11161765	10740980	96,23
Fakultní nemocnice v Motole	14404008	13831050	96,02
Drylock Technologies s.r.o.	12740601	12211737	95,85
STRABAG a.s.	18768429	17987090	95,84
Saint-Gobain ČESKÁ REPUBLIKA	8391124	8040595	95,82
Metrostav a.s.	23024309	21996436	95,54
METALIMEX a. s.	40553379	38696491	95,42
AURES Holdings a.s.	15770109	14982529	95,01
ČEZ Distribuce, a. s.	48437886	45934447	94,83
BOSCH Group ČR	18537707	17300242	93,32
Robert Bosch, spol. s r.o.	18537707	17300242	93,32
Hyundai Motor Manufacturing Czech s.r.o.	180575809	167734155	92,89
DEZA, a.s.	12055766	11131746	92,34
Vitesco Technologies Czech Republic s.r.o.	37503223	34522013	92,05
Mattoni 1873 a.s.	5715346	5178674	90,61
PHARMOS, a.s.	13835703	12467835	90,11
Foxconn Česká republika	106649341	95025754	89,10
TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a. s.	66138702	57602056	87,09
Feron, a.s.	19837622	17171396	86,56
Elektrárna Chvaletice a.s.	12985411	11092776	85,42
VINCI Construction CS a.s.	1558507	1305858	83,79
AGROFERT, a.s.	25312200	21107439	83,39
Lesy České republiky, s.p.	22240818	18492729	83,15
Česká pošta, s.p.	19054000	15820000	83,03
Continental HT Tyres, s.r.o.	15747703	12198781	77,46
AT Computers a.s.	41072986	30104271	73,20
Iveco Czech Republic, a. s.	32983756	24152813	73,23
Continental Barum s.r.o.	96966734	70224870	72,42
Faurecia Emissions Control Technologies, Mladá Boleslav	25127669	17642658	70,21
SAS Autosystemtechnik s.r.o.	20377262	13373784	65,63
HELLA AUTOTECHNIK NOVA, s.r.o.	12477588	8179999	65,56
Faurecia Automotive Czech Republic s.r.o.	30104271	17899903	59,46
VEOLIA ČESKÁ REPUBLIKA, a.s.	722004	160738	22,26
ENERGO-PRO, a.s.	9034440	890349	9,86

Energetický a průmyslový holding, a.s.	23388455	115066	0,49
CZECHOSLOVAK GROUP a.s.	1152627	1254	0,11
CARBOUNION HOLDING, a.s.	330250	1009	0,31
eD invest group a.s.	38377	-	0,00

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 10 Podkladová data pro výpočet současné hodnoty

Dl. pohledávky v tis. Kč	Dl. závazky v tis. Kč	Dl. rezervy v tis. Kč	Diskontované dl. pohledávky v tis. Kč	Diskontované dl. závazky v tis. Kč	Diskontované dl. rezervy v tis. Kč
7449710	64006875	468487	6673717	52490425	411180
0	0	0	0	0	0
25064	0	139424	22453	0	122369
115536	0	606355	103501	0	532184
0	4823000	9041034	0	3955221	7935108
0	0	13780	0	0	12094
0	186637	2135	0	153056	1874
0	0	226000	0	0	198355
61089	8944207	907011	54726	7334919	796063
0	0	0	0	0	0
0	0	607498	0	0	533187
17263	3726215	438820	15465	3055775	385142
12832	45426	224248	11495	37253	196817
1500727	2097834	2341020	1344405	1720381	2054659
0	256506	271254	0	210354	238073
0	0	0	0	0	0
0	13864	267324	0	11370	234624
9742	27103740	1966390	8727	22227094	1725855
26200	0	16166	23471	0	14189
8552	0	0	7661	0	0
0	53000	1192000	0	43464	1046191
11672820	17128573	1001	10456931	14046711	879
437493	0	107799	391922	0	94613
8800	198068	64429	7883	162431	56548
0	759064	1998817	0	622489	1754316
0	0	38792	0	0	34047
462	0	44267	414	0	38852
13332	0	60473	11943	0	53076
0	6502	557591	0	5332	489385
22223	7720148	50000	19908	6331099	43884
13702	510433	88858	12275	418593	77989
2753920	7407852	331960	2467060	6074993	291354

13300	4791	178414	11915	3929	156590
37322	0	677912	33434	0	594988
4835	95402	157429	4331	78237	138172
32424	522889	307542	29047	428808	269923
10921	100547	93255	9783	82456	81848
129245	0	453659	115782	0	398166
141000	13474000	592000	126313	11049688	519585
0	2019000	843000	0	1655731	739882
5955	2050692	95691	5335	1681721	83986
2289	0	5765049	2051	0	5059851
4181	0	0	3745	0	0
495	1318602	217984	443	1081352	191320
600049	473004	1916459	537545	387899	1682032
0	4299	6796	0	3526	5965
0	44738	13757	0	36689	12074
0	256506	271254	0	210354	238073
3206	60756	2703	2872	49824	2372
143036	0	159955	128137	0	140389
0	13322	156975	0	10925	137773
23000	240000	815000	20604	196818	715307
9406	0	49240	8426	0	43217
17981	36881	0	16108	30245	0
2701	1801834	27879	2420	1477639	24469
0	0	0	0	0	0
11303	700130	38953	10126	574159	34188
1064	44158510	138915	953	36213281	121923
0	8644	207745	0	7089	182333
114	99	5424997	102	81	4761395
3351	371385	138985	3002	304563	121984
2980	0	7436	2670	0	6526
0	4823000	0	0	3955221	0
50661	51354	34909	45384	42114	30639
825	13260	0	739	10874	0
85072	2652650	668872	76211	2175371	587054
100777	2619026	44364	90280	2147797	38937
0	50046	32579	0	41041	28594
0	172481	607592	0	141447	533270
134196	0	296364	120218	0	260112
0	157703	607498	0	129328	533187
0	394752	286166	0	323726	251161
67211	0	112083	60210	0	98373
26557	2507	14615	23791	2056	12827
25853	0	229634	23160	0	201544
1001	779848	159654	897	639534	140125

2914	0	9126	2610	0	8010
0	88479	6314	0	72559	5542
2631	0	88424	2357	0	77608

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 9 Podklady pro výpočet leasingu

Zbývající leasing k 31.12.2022 v tis. Kč	Současná hodnota k 1.1.2023 v tis. Kč	Odpis majetku v tis. Kč	Stav majetku k 31.12.2023 v tis. Kč	Úrok v tis. Kč	Splátka v tis. Kč	Stav závazků k 31.12.2023 v tis. Kč
373518	257754	59943	197811	23224	86865	194113
907	626	146	480	56	211	471
17340	11966	2783	9183	1078	4033	9011
2918	2014	468	1545	181	679	1516
25000	17252	4012	13240	1554	5814	12992
1694576	1169380	271949	897431	105361	394087	880654
115480	79690	18532	61157	7180	26856	60014
276605	190878	44390	146487	17198	64327	143749
1332715	919670	213877	705793	82862	309934	692599
58474	40351	9384	30967	3636	13599	30388
13579	9371	2179	7191	844	3158	7057
1573385	1085750	252500	833250	97826	365903	817672
2627806	1813377	421716	1391661	163385	611118	1365644
285660	197126	45843	151283	17761	66433	148455
349158	240944	56034	184911	21709	81200	181454
252597	174310	40537	133773	15705	58743	131272
48000	33123	7703	25420	2984	11163	24945
45118	31135	7241	23894	2805	10493	23447
113819	78543	18266	60277	7077	26470	59151
331707	228902	53233	175669	20624	77141	172385
341928	235955	54873	181082	21260	79518	177696
232928	160737	37381	123356	14482	54169	121050
622590	429632	99914	329718	38710	144788	323554
9411000	6494273	1510296	4983977	585134	2188605	4890802
117000	80738	18776	61962	7275	27209	60804
120972	83479	19414	64066	7521	28133	62868
115191	79490	18486	61004	7162	26789	59864
243892	168303	39140	129163	15164	56719	126748
33461	23091	5370	17721	2080	7782	17389
304490	210120	48865	161255	18932	70812	158240
58474	40351	9384	30967	3636	13599	30388
319111	220210	51212	168998	19841	74212	165839
39923	27550	6407	21143	2482	9284	20748
1954000	1348402	313582	1034820	121491	454419	1015474

96161	66358	15432	50926	5979	22363	49974
7605	5248	1220	4028	473	1769	3952
221918	153140	35614	117526	13798	51609	115329
691494	477181	110972	366209	42994	160813	359362
199252	137498	31976	105522	12389	46338	103549
18546	12798	2976	9822	1153	4313	9638
444	306	71	235	28	103	231
12743	8794	2045	6749	792	2963	6622
99489	68655	15966	52688	6186	23137	51703
1768496	1220391	283812	936579	109957	411278	919070
19812	13672	3179	10492	1232	4607	10296
35399	24428	5681	18747	2201	8232	18397
363301	250704	58303	192401	22588	84489	188804
458871	316654	73641	243014	28531	106714	238471

Zdroj: vlastní zpracování

Příloha 10 Příklad ocenění na současnou hodnotu u účetní jednotky XYZ, a.s.

Název účetní jednotky byl anonymizován a pro účely této práce bude její označení XYZ, a.s. Auditorská společnost, která ověřuje účetní závěrku společnosti XYZ, a.s. stanovila hladinu významnosti na 3 % z bilanční sumy, která má hodnotu 17 987 090 tis. Kč, tj. 416 680 tis. Kč.

Dlouhodobé rezervy

Společnost XYZ, a.s. vykazuje dle současného zákona o účetnictví dlouhodobé rezervy v celkové hodnotě 2 131 519 tis. Kč. Rezervy se skládají z rezerv na opravy a záruky, sanace, soudní spory a rezerva na konto pracovního času.

U těchto položek rozvahy bude provedeno přecenění na současnou hodnotu. Dále se dlouhodobé rezervy skládají z rezerv na nevyčerpanou dovolenou, odměny a budoucí ztráty, které nebudou přeceněny na současnou hodnotu, protože k jejich rozpuštění dochází vždy v následujícím účetním období v plné výši. Konkrétní hodnoty rezerv, průměrná délka tvorby a diskontních sazeb, současná hodnota a rozdíl jsou uvedeny v tabulce níže.

Dlouhodobé rezervy v tis. Kč

	Hodnota rezerv před oceněním současnou hodnotou v tis. Kč	Průměrná doba tvorby rezervy v letech	Průměrná diskontní sazba v %	Současná hodnota dlouhodobých rezerv v tis. Kč	Rozdíl mezi současnou a původní hodnotou rezerv v tis. Kč
Rezerva na opravy a záruky	1 500 337	4,5	2,51	1 341 964	158 373
Rezerva na sanace	18 165	9	3,40	13 445	4 720
Rezerva na soudní spory	395 765	3,5	4,89	334 864	60 901
Ostatní rezervy	2 192	2,5	1,35	2 120	72
Rezerva na konto pracovního času	39 759	3	1,28	38 271	1 488
Dlouhodobé rezervy celkem	1 956 218	xxx	xxx	1 730 662	225 556

Zdroj: vlastní zpracování

Diskontováním byla provedena ocenění dlouhodobých rezerv na současnou hodnotu. Celkový rozdíl mezi hodnotou před a po ocenění je 225 556 tis. Kč, což představuje 1,62 % z bilanční sumy společnosti XYZ, a.s. Nezávislý auditor stanovil významnost na 3 % z bilanční sumy, což znamená, že rozdíl 1,62 % je nižší než stanovená významnost a z hlediska účetní významnosti je změna hodnoty rezerv nevýznamná.

Byl proveden párový t-test, který zjišťuje, zda je přítomen statisticky významný rozdíl. Hladina významnosti činí 0,05 %.

H0: Rozdíl není statisticky významný.

H1: Rozdíl je statisticky významný.

Hodnota t-testu je 0,909629512, to znamená, že nelze zamítnout nulovou hypotézu a rozdíl není statisticky významný. Na základě provedené analýzy lze konstatovat, že přecenění rezerv na současnou hodnotu má minimální vliv na bilanční sumu společnosti XYZ, a.s.

Dlouhodobé pohledávky

Dlouhodobé pohledávky společnosti XYZ, a.s. se skládají z pohledávek z obchodních vztahů, které lze rozdělit na pohledávek se splatností do 5 let a se splatností nad 5 let. Celková hodnota těchto pohledávek před diskontováním je 263 524 tis. Kč. Dlouhodobé pohledávky tvoří ještě odložená daňová pohledávka ve výši 336 525 tis. Kč, která se ale dle nového zákona o účetnictví nepřeceňuje na současnou hodnotu.

Dlouhodobé pohledávky v tis. Kč

	Hodnota dl. pohledávek před oceněním současnou hodnotou v tis. Kč	Průměrná doba splatnosti dl. pohledávek v letech	Průměrná diskontní sazba v %	Současná hodnota dl. pohledávek v tis. Kč	Rozdíl mezi současnou a původní hodnotou dl. pohledávek v tis. Kč
Pohledávky z obchodních vztahů se splatností do 5 let	133 972	3,2	5,05	114 432	19 540
Pohledávky z obchodních vztahů se splatností nad 5 let	129 552	7,4	3,85	98 142	31 410
Dlouhodobé pohledávky celkem	263 524	xxx	xxx	212 574	50 950

Zdroj: vlastní zpracování

Po přecenění dlouhodobých pohledávek na současnou hodnotu bylo zjištěno, že rozdíl mezi původní a současnou hodnotou je 50 950 tis. Kč, což je 0,37 % z bilanční sumy. Při hladině významnosti 3 %, kterou stanovil auditor společnosti, jsou změny u dlouhodobých pohledávek, stejně jako u dlouhodobých rezerv účetně nevýznamné.

Byl proveden párový t-test, který zjišťuje, zda je přítomen statisticky významný rozdíl. Hladina významnosti činí 0,05 %.

H0: Rozdíl není statisticky významný.

H1: Rozdíl je statisticky významný.

Hodnota t-testu je 0,094452294, to znamená, že nelze zamítnout H₀, rozdíl není statisticky významný. Na základě provedené analýzy lze konstatovat, že přecenění dlouhodobých pohledávek na současnou hodnotu má minimální vliv na bilanční sumu společnosti XYZ, a.s.

Dlouhodobé závazky

Dlouhodobé závazky společnosti XYZ, a.s. lze rozdělit na závazky z obchodních vztahů a závazky k úvěrovým institucím. Obě tyto kategorie lze dále rozdělit na závazky s dobou splatnosti do 5 let a závazky s dobou splatnosti nad 5 let. Celková hodnota dlouhodobých závazků před diskontováním činí 716 896 tis. Kč.

Dlouhodobé závazky v tis. Kč

	Hodnota dl. závazků před oceněním současnou hodnotou v tis. Kč	Průměrná doba splatnosti dl. závazků v letech	Průměrná použitá diskontní sazba v %	Současná hodnota dl. závazků v tis. Kč	Rozdíl mezi současnou a původní hodnotou dl. závazků v tis. Kč
Závazky z obchodních vztahů se splatností do 5 let	331 051	2,9	6,46	276 092	54 959
Závazky z obchodních vztahů se splatností nad 5 let	141 953	7,2	4,80	101 285	40 668
Závazky k úvěrovým institucím do 5 let	138 998	3,6	7,10	108 957	30 041
Závazky k úvěrovým institucím nad 5 let	104 894	8,2	5,22	69 111	35 783
Dlouhodobé závazky celkem	716 896	xxx	xxx	555 445	161 451

Zdroj: vlastní zpracování

Po přecenění dlouhodobých závazků na současnou hodnotu bylo zjištěno, že rozdíl mezi původní a současnou hodnotou je 161 451 tis. Kč, což je 1,16 % z bilanční sumy. Při

hladině významnosti 3 %, kterou stanovil auditor společnosti, jsou změny u dlouhodobých závazků účetně nevýznamné.

Byl proveden párový t-test, který zjišťuje, zda je přítomen statisticky významný rozdíl. Hladina významnosti činí 0,05 %.

H0: Rozdíl není statisticky významný.

H1: Rozdíl je statisticky významný.

Hodnota t-testu je 0,581347822, to znamená, že nelze zamítnout H0, rozdíl není statisticky významný. Na základě provedené analýzy lze konstatovat, že přecenění dlouhodobých pohledávek na současnou hodnotu má minimální vliv na bilanční sumu společnosti XYZ, a.s.

Shrnutí výsledků

U společnosti XYZ, a.s. došlo k přecenění dlouhodobých rezerv, pohledávek a závazků na současnou hodnotu. Samostatně není žádná z těchto položek významná, protože auditor společnosti stanovil hladinu významnosti na 3 % z bilanční sumy. Tyto položky je ale nutné sloučit, protože všechny mají vliv na výši bilanční sumy. Celková změna bilanční sumy činí 437 957 tis. Kč, což je 3,15 % z bilanční sumy. I když těsně, tak tato hodnota již překročila hranici 3 % stanovenou auditorem a jedná se o významnou změnu v účetnictví.

U každé z položek byl proveden t-test, který ani u jedné položky nepotvrdil statistickou významnost změny hodnot před a po diskontování. T-test byl proveden i u celkových hodnot dlouhodobých rezerv, pohledávek a závazků. Hladina významnosti činí 0,05 %.

H0: Rozdíl není statisticky významný.

H1: Rozdíl je statisticky významný.

Hodnota t-testu je 0,841323349, to znamená, že nelze zamítnout H0, rozdíl není statisticky významný. Na základě tohoto zjištění lze konstatovat, že ocenění současnou hodnotou je účetně významné, ale statisticky nevýznamné.