

SOUKROMÁ VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ ZNOJMO, s. r. o.

Bakalářský studijní program: **Ekonomika a management**

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

Analýza koncepčních rozdílů účtování nákladů v České republice a dle IFRS

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

Autor: **Marianna ORTOVÁ**

Vedoucí bakalářské práce: **Marina PURINA**

Znojmo, 2018

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci na téma *Analýza koncepčních rozdílů účtování nákladů v České republice a dle IFRS* vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí bakalářské práce za použití pramenů uvedených v příloženém Seznamu použité literatury.

V Praze 23. 11. 2018

Marianna Ortová

Poděkování:

Ráda bych zde poděkovala své vedoucí práce Marině Purině za cenné rady a čas, který mi věnovala při zpracování bakalářské práce.

Dále poděkování patří mé rodině při vypracování bakalářské práce za trpělivost a poskytnutou podporu.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Autor	Marianna ORTOVÁ
Bakalářský studijní program	Ekonomika a management
Obor	Účetnictví a finanční řízení podniku
Název	Analýza koncepčních rozdílů účtování nákladů v České republice a dle IFRS
Název (v angličtině)	Analysis of conceptual differences in cost accounting in the Czech Republic and according to IFRS

Zásady pro vypracování:

Cíl práce: Cílem práce je analyzovat standardy řešící náklady dle českých účetních standardů (dále jen „ČSU“) a IFRS, následně tyto teoretické poznatky aplikovat na modelovaný příklad a zhodnotit rozdíly.

Postup práce:

1. Na základě ČSU a IFRS vymezit a shrnout pravidla, postupy a metody týkající se účtování nákladů.
2. Prostudované a získané poznatky aplikovat na modelový příklad a vyhodnotit jejich dopady. Dále vyvodit závěry z prostudovaných poznatků, vytyčit pozitivní a negativní stránky těchto dvou účetních systému.

Metody: pozorování, srovnávání, analýza, modelování

Rozsah práce: 40 - 55

Seznam odborné literatury:

1. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: Bizbooks, 2014, 328 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
2. KOLEKTIV, autorů. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2016*. 14.vyd. Olomouc: Anag, 2016, 432 s. ISBN 978-80-7554-001-0.
3. Nařízení komise (ES) č. 1126/2008 ze dne 3. listopadu 2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002.
4. PASEKOVÁ, Marie. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1.vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2012, 184 s. ISBN 978-80-7357-866-4.
5. TRÁVNÍČKOVÁ, Jana. *Postupy účtování pro podnikatele 2015*. 8. vyd. Olomouc: Anag, 2015, 344s. ISBN 978-80-7263-930-4.
6. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví.

Datum zadání bakalářské práce: duben 2016

Termín odevzdání bakalářské práce: duben 2017



Ortova

Marianna ORTOVÁ
student

Purina

Marina PURINA
vedoucí bakalářské práce

[Signature]

doc. Ing. Hana BŘEZINOVÁ, CSc.
garant studijního oboru

[Signature]

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

ABSTRAKT

Tato bakalářská práce se zabývá porovnáním nákladů v podnikatelském prostředí dvou účetních systémů dle českých účetních standardů a mezinárodních standardů účetního výkaznictví, okrajově je zmíněn US GAAP.

V první, teoretické části jsou vysvětleny základní pojmy související s náklady a metody týkající se účtování a vykazování nákladů dle ČÚS a IFRS. Práce je zaměřena zejména na problematiku finančního leasingu a vykazování smluv o dílo.

Ve druhé, analytické části jsou teoretické poznatky vybrané problematiky aplikované na konkrétní společnost a porovnané dle ČÚS a IFRS. V závěru jsou poznatky dané oblasti shrnuté a vyhodnocené.

Klíčová slova: účetní systémy, náklady, finanční leasing, smlouva o dílo

ABSTRACT

The subject of this Bachelor Thesis is a comparison of costs within the business environment of two accounting systems according to Czech Accounting Standards and International Financial Reporting Standards, US GAAP is marginally mentioned as well.

The first theoretical part is devoted to an explanation of the basic terms related to costs, as well as methods regarding accounting and reporting of costs under the Czech GAAP and IFRS. The thesis is especially focused on the problematics of both financial leasing and work contracts accounting.

The second analytical part includes theoretical insights on the chosen problematics applied to a specific company and compared in accordance with Czech GAAP and IFRS. In the end, the findings within the given area are summarized and evaluated.

Keywords: accounting systems, costs, financial leasing, contract on work

OBSAH

1	ÚVOD.....	10
2	CÍL PRÁCE A METODIKA.....	11
3	TEORETICKÁ ČÁST.....	12
3.1	Nejpoužívanější regulace účetnictví na území ČR.....	12
3.1.1	České účetní standardy	12
3.1.2	Evropské účetní předpisy	17
3.1.3	Účetní předpisy v rámci nadnárodních společností	19
3.2	Charakteristika nákladů a s nimi souvisejících výnosů.....	19
3.2.1	Charakteristika z pohledu českých účetních standardů	20
3.2.2	Charakteristika z pohledu IAS/IFRS	21
3.3	Oceňování nákladů a s nimi souvisejících výnosů.....	23
3.3.1	Hodnoty v rámci českých účetních standardů	23
3.3.2	Hodnoty v rámci IAS/IFRS	24
3.4	Uplatňování nákladů a s nimi souvisejících výnosů	26
3.4.1	Uznávání v rámci českých účetních standardů	26
3.4.2	Uznávání v rámci IAS/IFRS	26
3.5	Nejvýraznější rozdíly vykazování dle ČÚS a IFRS.....	28
3.5.1	Rozdílnost vykazování leasingu	28
3.5.2	Rozdílnost vykazování ve smlouvách o dílo	30
4	ANALYTICKÁ ČÁST	34
4.1	Charakteristika vybrané společnosti	34
4.2	Firemní politika.....	35
4.3	Hospodářská situace analyzované společnosti.....	36
4.3.1	Analýza stavových veličin	36
4.3.2	Analýza tokových ukazatelů	42
4.3.3	Analýza poměrových ukazatelů.....	43

4.4	Hospodářské výsledky z pohledu ČÚS a mezinárodních standardů	44
4.4.1	Finanční leasing z pohledu českých účetních standardů	44
4.4.2	Finanční leasing z pohledu IFRS	45
4.4.3	Smlouvy o zhotovení dle českých účetních standardů	50
4.4.4	Smlouvy o zhotovení dle IFRS	52
5	ZÁVĚR	58
6	SEZNAM LITERATURY.....	60
7	SEZNAM GRAFŮ A TABULEK.....	62

1 ÚVOD

Tato bakalářská práce se zaměřuje na vymezení pravidel českých účetních standardů a IFRS. Hlavním cílem této práce je interpretovat metody týkající se účtování a vykazování nákladů dle předpisů ČSÚ a IFRS. Práce také zmiňuje vykazování nákladů z pohledu GAAP (US), které vedle IFRS patří k často zmiňovaným i na území České republiky.

V současném světě je nutností každou ekonomickou transakci zachytit nejen v peněžní podobě, ale také v podobě papírové. Je tedy nutná určitá evidence (účetnictví), která je na území každého státu regulována. Vzhledem ke globalizaci, která se v posledních letech prohlubuje na celosvětové úrovni, dochází i u podnikatelských subjektů k evidenci nejen dle regulatoriky českých účetních standardů. Každý podnikatelský subjekt zapsaný v obchodním rejstříku na území České republiky je povinen vykazovat své hospodaření dle českých účetních standardů a na základě toho také odvádět daně a všechny povinné odvody týkající se jejich podnikatelské činnosti. Vzhledem k přelévání kapitálu na světové úrovni a k hospodaření společností na nadnárodní úrovni je i po podnikatelských subjektech působících na území České republiky vyžadována povinnost vykazovat své hospodaření na základě regulace v podobě IFRS nebo GAAP (US).

Práce se dělí na základní dvě části, kde první část práce se zaměřuje na teoretická východiska zpracovaná s pomocí již publikované literatury. Druhá část práce pak vychází z teoretických poznatků na základě, kterých je zpracován modelový příklad vycházející z praxe. Vzhledem k tomu, že se práce primárně zaměřuje na vykazování nákladů dle českých účetních standardů a IFRS, zaměřuje se tato část práce zejména na problematiku leasingu a smluv o dílo. Modelový příklad vychází z dat stavební společnosti, a to z toho důvodu, že vykazování a uplatňování nákladů a výnosů v případě rozestavěnosti je v oblasti českých účetních standardů a IFRS značně odlišná.

Výstupem této práce je zhodnocení výkaznictví na úrovni českých účetních standardů a IFRS.

Analytická část práce vychází vzhledem k problematice z hodnot stavební společnosti, která se zaměřuje na velké stavby, jedná se o středně velkou společnost PKD, s. r. o.

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

Cílem práce je analýza dvou různých účetních systémů s vybranou problematikou výkaznictví nákladů v oblasti finančního leasingu a smluv o dílo, a to jak z pohledu českých účetních standardů, dále jen ČÚS a mezinárodních standardů účetního výkaznictví, dále jen IFRS. Nápomocné metody jsou pozorování, srovnání a analýza.

Teoretická část charakterizuje české účetní standardy a evropské účetní standardy, zmínka je také o amerických standardech. Dále se v této části zaměříme na oceňování nákladů a s tím souvisejících výnosů jak z pohledu ČÚS, tak z pohledu IFRS. Podrobněji je rozebrána rozdílnost vykazování finančního leasingu a rozdílnost vykazování smlouvy o dílo.

V analytické části jsou nasbírané poznatky aplikované na záměrně vybranou konkrétní stavební společnost, a to z důvodu, že se zaměřuje na výstavbu staveb. Tudíž vykazuje smlouvy o zhotovení, a také finančního leasingu. Ve zmíněných oblastech jsou představené rozdíly ve vykazování mezi ČÚS a IFRS. U těchto společností je také provedena finanční analýza pro lepší představení analyzované společnosti.

Závěrem je zhodnocení rozdílů ve výkaznictví nákladů na úrovni Českých účetních standardů a IFRS.

3 TEORETICKÁ ČÁST

Teoretická část je zaměřena na charakteristiku nákladů z pohledů českých účetních standardů (ČÚS) a mezinárodních účetních standardů (IFRS).

3.1 Nejpoužívanější regulace účetnictví na území ČR

Účetnictví lze definovat jako písemné zaznamenávání informací, zapsané ručně nebo elektronicky o hospodářských jevech v podniku, např. kolik finančních prostředků podnik má, jaké závazky má vůči dodavatelům atd., které souvisí s podnikatelskou činností v peněžních jednotkách.

3.1.1 České účetní standardy

České účetní standardy patří již od roku 2004 k důležitým metodikám v oblasti účetnictví týkajícího se podnikatelských subjektů působících na území České republiky. Tyto standardy vycházejí z § 36 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s cílem dosažení souladu při používání účetních metod zajištění vyšší míry srovnatelnosti. Tyto metodiky jsou vyhlášovány ve finančním zpravodaji. Samotný zákon o účetnictví a dané vyhlášky jsou vydávány podle § 37b zákona o účetnictví, a to ve Sbírce zákonů.

Od 1. 1. 2016 došlo v oblasti českých účetních standardů ke změnám, proto je aktuálně možné najít na Ministerstvu financí České republiky aktualizované české účetní standardy v úplném znění, a to:

- České účetní standardy týkající se účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. – podnikatelé, tento sektor účetních jednotek bude zájmem této práce.
- České účetní standardy týkající se účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 504/2002 Sb. – nepodnikatelské subjekty.
- České účetní standardy týkající se účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. – veřejný sektor.

Od 1. 1. 2016 došlo ke změnám týkajícím se vykazování, tedy zejména v rozsahu vykazování, a ke změnám podob jednotlivých výkazů – rozvaha, výkaz zisku a ztráty. Nedošlo však ke změnám dat vykazování nákladů a výnosů. Tato práce se tak nebude

podrobněji zabývat všemi změnami, které vešly v platnost od 1. 1. 2016. V rámci těchto změn také došlo ke změnám účtování v aktivaci, tato změna je výrazná zejména z toho důvodu, že již tyto účty nespádají do výnosových (tedy do třídy 6), ale již jsou účtovány jako náklad (tedy do třídy 5) – tyto změny jsou pak znatelné nejen při účtování, ale i vykazování. (Ministerstvo financí, ČÚS, vyhláška č. 500/2002).

Změny v informační funkci účetnictví českých účetních standardů a novela **zákona o účetnictví** a vyhlášky pro podnikatele, která nabyla účinnosti již **od 1. 1. 2016**. (Ministerstvo financí České republiky, 2016).

1. Účetní soustavy

- **Finanční účetnictví** – dříve označováno jako podvojný účetnictví. V případě finančního účetnictví je nutno každou položku vedenou na účtu zároveň spárovat s položkou na účtu jiném, a to z pohledu stran účtování – tedy jedna položka je vždy zúčtována na straně Má dáti a druhá na Dal.
- **Jednoduché účetnictví** – je zvláštní typ účetnictví, jehož cílem je podat přehled o příjmech a výdajích, o majetku, závazcích a je založeno na peněžní bázi, tedy sledujeme příjmy a výdaje. Tento typ evidence mohou používat právnické osoby jako jsou spolky, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, církve, náboženská a honební společenství, a to za podmínek že nejsou plátcí daně z přidané hodnoty, celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 000 000 Kč a hodnota jejich majetku nepřesáhne 3 000 000 Kč.

2. Předmět účetnictví

- Účetnictví má za úkol zaznamenávat informaci o hospodářských jevech v podniku v peněžních jednotkách. Účetní jednotka tak má přehled o stavu peněžních prostředků, o pohledávkách vůči svým odběratelům, o závazcích vůči dodavatelům, tedy o veškerých jevech, které s podnikáním souvisí.

Dle nového občanského zákoníku je rozdíl mezi závazkem a dluhem definován následovně:

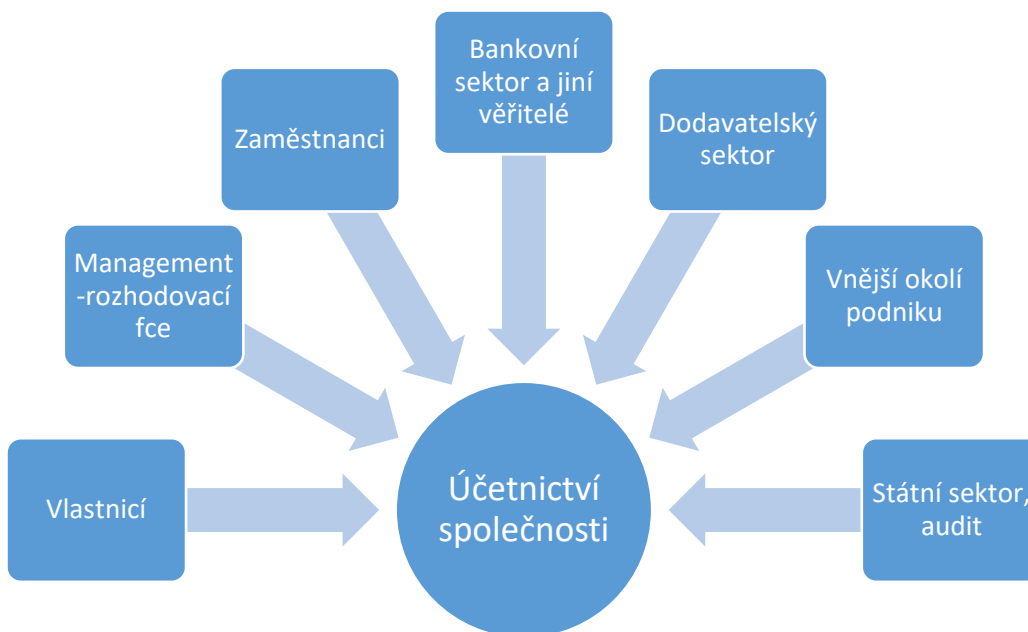
- **Závazek** – jedná se o vztah mezi dlužníkem a věřitelem, kde obsahem smluvního vztahu jsou nejen povinnosti těchto dvou stran, ale také jejich práva. Závazek by se však neměl stávat dluhem.
- **Dluh** – finanční obnos po splatnosti.

3. Uživatelé účetnictví

- Uživatelé účetnictví zároveň určují funkce účetnictví, jedná se o určité informační potřeby ze strany uživatele. Každý z uživatelů má potřebu jiných informací nebo informací shodných, ale v jiném čase, množství, struktuře či rozlišení. Každá skupina uživatelů nahlíží na účetnictví účetní jednotky z jiného úhlu, evidence účetnictví však musí zaznamenávat informace pro potřeby všech uživatelů. Uživatelé účetnictví se dělí na základní dvě skupiny, a to:

- **Interní** (vnitřní) uživatelé – vlastníci, management, ostatní zaměstnanci.
- **Externí** (vnější) uživatelé – banky, dodavatelé, stát, ostatní vnější okolí.

Obrázek 1 – Uživatelé účetnictví



Zdroj: (Navrátil, 2012, Uctovani.net: Jasně a srozumitelně)

- **Vlastníci** – hlavním cílem vlastníků je ziskovost (rentabilita) podnikatelské činnosti, účelem je maximalizace hodnoty majetku vlastníka.
- **Manažeři** – důležitý aspekt při rozhodování, tedy plnění jejich funkcí, mezi které patří zejména: plánování, organizování, kontrola.
- **Účetní** – vždy záleží na velikosti společnosti, u menších společností účetní na základě výsledku hospodaření radí vyššímu managementu, v případě větších korporací jsou pro tuto činnost určena další oddělení, a to oddělení interního auditu nebo controllingu.

- **Ostatní zaměstnanci** – zaměstnance vedle zhodnocování svého mzdového ohodnocení také zajímá jistota a bezpečnost jejich pracovního zařazení.
- **Stát** – hlavní funkcí účetnictví pro státní sektor je sledování vyměření daňové povinnosti, vedle těchto povinností se také státní sektor zaměřuje na statistické výkazy. Některé účetní jednotky také žádají o dotace, ke kterým je také nutností sledovat finanční hospodaření účetní jednotky.
- **Odběratelé** – mají zájem na včasém uspokojení svých potřeb za přínosných cenových podmínek.
- **Dodavatelé** – zajímají se zejména o likviditu společnosti a schopnost dostat jejich závazků řádně a včas.
- **Konkurence** – sledují zastoupení konkurence na jejich trhu.
- **Banky** – banky zajímá zejména schopnost splácet, tedy řádně a včas dostat svým závazkům, a to včetně příslušných úroků. Bankovní sektor vždy před poskytnutím úvěrového financování vyžaduje nejen účetní výkazy, ale také komentáře a vysvětlení okolností.
- **Ostatní veřejnost** – řada dalších subjektů se zajímá o hospodaření účetní jednotky, vzhledem ke svému hospodaření – další podnikatelské subjekty mohou být přímo ovlivněny hospodařením sledované účetní jednotky. (Máče, 2013, s. 20–22).

4. Funkce účetnictví

- Účetnictví plní pět základních funkcí, a to:
 - **Informační funkce** – účetnictví podává číselný výstup hospodářských výsledků, tedy přehled o nákladech, tržbách a výsledku hospodaření.
 - **Důkazní prostředek** – v případě sporů je možné využití účetní dokumentace k dokazování.
 - **Podklady při rozhodování a řízení podniku** – v případě jednání o budoucích investicích a plánování lze predikovat na základě historického vývoje hospodářských výsledků.
 - **Daňová správa** – zajištění podkladů pro vyčíslení daní.
 - **Kontrolní funkce** – evidence majetku, kontrola hospodaření atd.

5. Další charakteristiky účetních dokladů a informací

- **Přehlednost a srozumitelnost** – účetní informace jsou jasné, logicky strukturované.
- **Významnost** – účetní informace jsou relevantní vždy s ohledem na jejich účel.
- **Spolehlivost** – evidence v účetnictví musí být vždy pravdivá, věcná, neutrální a nestranná a vždy musí odpovídat ekonomické podstatě.
- **Srovnatelnost** – i v případě využití jiných postupů a metod musí být podmínky odpovídající a shodné.
- **Dokladovatelnost** – všechny účetní záznamy musí být průkazné a každá účetní transakce musí být účtována na základě daného dokladu.

6. Právní úpravy účetnictví na území České republiky

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění – hlavní norma.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele ve znění pozdějších předpisů.
- České účetní standardy pro podnikatele.
- další zákony, které souvisí s účetnictvím, ale přímo nedefinují:
 - Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmů.
 - Zákon č. 235/234 Sb., daň z přidané hodnoty.
 - Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích.
 - Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Tabulka 1 – Kategorizace účetních jednotek podle novely 2016

Účetní jednotka	Aktiva celkem	Roční úhrn obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	do Kč 9 mil. včetně	do Kč 18 mil. včetně	do 10 včetně
Malá	do Kč 100 mil. včetně	do Kč 200 mil. včetně	do 50 včetně
Střední	do Kč 500 mil. včetně	do Kč 1 mld. včetně	do 250 včetně
Velká	Při překročení alespoň dvou kritérií střední jednotky		

Zdroj: (Běhounek, Behounek.eu)

České účetnictví k IFRS se zaměřuje převážně na používané účetní metody, jejich postupy a směrné účetní osnovy:

- Změny v oblasti oceňování zásob, které společnost vyprodukovala na základě vlastní výroby – nově lze vedle přímých nákladů zahrnout i náklady nepřímé, které přímo souvisejí s výrobní činností.
- Změny účtování v oblasti aktivace – skupiny 61 a 62 nahrazeny skupinou 58 – vykazování změny stavu zásob vlastní výroby a aktivace je tak evidována jako náklad a může být vykazována v záporných hodnotách.
- Se změnou účtování změny stavu zásob a aktivace došlo také ke změně ve výkaznictví.
- Výkaznictví českého účetnictví nyní již nevykazuje mimořádnou činnost – tato oblast byla přesunuta do provozní činnosti, došlo tak ke zrušení skupin 58 a 68.
- Rozšíření o definici reálné hodnoty – nyní již MIKRO účetní jednotky nepoužívají reálnou hodnotu.
- Změny v oblasti názvosloví – samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí jsou dnes vykazovány pod názvem „Hmotné movité věci a jejich soubory“.
- Změny v oblasti výkaznictví při snížení hodnoty majetku, a to jak v případě trvalého snížení hodnoty majetku – tedy odpisů, tak i při dočasném snížení hodnoty – tedy opravné položky – nyní vykazováno pod názvem „Úpravy hodnot v provozní oblasti“. (Pilátová, 2015, 18–35).

3.1.2 Evropské účetní předpisy

První zmínky o účetnictví dosahují na území Evropy až do čtrnáctého století, problematiku účetnictví tehdy rozvinul Luca Pacioli. Luca Pacioli byl filozof z Itálie, který vydal několik děl, kde mezi nejznámější patřilo „Summa de Arithmetica, Geometrica, Praportioni et Proportionalita“

Základní ustanovení účetnictví zůstalo z té doby zachováno, došlo ovšem k rozvoji systematizace dle jednotlivých zemí světa a s tím souvisejících požadavků ze strany právní, ekonomické, politické, společenské atd. V posledních letech je však s ohledem na globalizaci trhu cílem systematizaci sjednocovat, a to i v oblasti účetnictví. První náznaky harmonizace evropských účetních předpisů přišly již v sedmdesátých letech dvacátého

století, kdy byl vytvořen kodex účetní legislativy pro Evropskou unii – tento kodex implementoval první společné směrnice, které členské země Evropské unie byly povinny zahrnout do svých účetních předpisů a zákonů. Směrnice se v první řadě zaměřovaly na výkaznictví, aby bylo možné v rámci účetní závěrky na území Evropské unie identifikovat závěry. Patří sem:

- Směrnice zaměřující se na výkaznictví velkých a středních kapitálových účetních jednotek, kde Čtvrtá směrnice č. 78/660/EEC ze dne pětadvacátého července roku 1978 vymezovala požadovaný obsah účetní závěrky.
- S ohledem na globalizaci trhu a rozšiřování podnikatelské činnosti jedné společnosti se další směrnice také zaměřovala na výkaznictví, které však vymezovalo požadavky v oblasti konsolidované účetní závěrky – jednalo se zde o Sedmou směrnici č. 83/349/EEC ze dne třináctého června roku 1983.
- S rozvojem podnikatelské činnosti a s tím i požadavků na kvalifikované ověření účetních závěrek, tedy auditu, byla vydána další směrnice dne desátého dubna roku 1984, která vymezovala přesné kvalifikační požadavky na osobu vykonávající auditorskou činnost.

Výše uvedené směrnice byly předchůdcem sjednocení přístupu výkaznictví a účetních předpisů na území Evropské unie. První ustanovení vycházela z právních předpisů typických pro Velkou Británii, dále pak z účetních standardů vycházejících z německého a francouzského účetnictví. Členské státy Evropské unie bezesporu dodržovaly dané předpisy, problémy však nastaly ve spolupráci se zeměmi mimo Evropskou unii, které dané předpisy neakceptovaly. Nadnárodní společnosti tak byly nuceny vykazovat výsledky hospodaření dle dvou různých předpisů.

Problematika výkaznictví však byla problémem a s ohledem na požadavky výkaznictví byla pro nadnárodní společnosti náročná, v roce 2004 tak došlo k významné harmonizaci v oblasti výkaznictví a koncepce účetnictví na území Evropské unie – k této harmonizaci bylo využito dnes velice rozsáhlých standardů IAS/IFRS. V té době se však nejednalo o nové standardy, IAS/IFRS jsou vytvořeny Výborem pro mezinárodní účetní standardy, díky čemuž podávají jednotné srozumitelné informace, které jsou využitelné v globálním měřítku.

Dle nařízení Evropského parlamentu a Evropské rady jsou všechny účetní jednotky registrované na regulované evropské burze cenných papírů povinny vykazovat

konsolidované účetní závěrky v souladu s předpisem IFRS. Na území České republiky je v posledních letech tendence se předpisům IAS/IFRS přibližovat a regulace českých účetních standardů tomu jde naproti. Tato tendence je značně viditelná ve všech změnách, které se ve prospěch českých účetních standardů v posledních udály, a to od roku 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie.

3.1.3 Účetní předpisy v rámci nadnárodních společností

Standarty IAS/IFRS jsou využívány nejen na území Evropy, ale také celosvětově, vedle těchto standardů jsou i další. Mezi nejvíce používané a uznávané světové účetní standardy dále patří standardy Americké tzv. US GAAP – US Generally Accepted Accounting Standards. US GAAP patří k nejdéle využívaným účetním standardům, díky čemuž jsou také nejvíce propracovány. Účetní standardy US GAAP se začaly vyvíjet již po celosvětové ekonomické krizi, která byla v třicátých letech dvacátého století. Již v té době docházelo k velice významným investicím na kapitálovém trhu, kde bylo nutno stanovit jednotná pravidla při vykazování. Hospodářské výsledky jednotlivých účetních jednotek sloužily na kapitálovém trhu k předávání informací významným investorům, kteří požadovali a stále požadují nejpresnější informace, které jsou zároveň důvěryhodné. Na světě tak patří mezi nejvýznamnější sjednocení účetních výkazů v podobě standardů GAAP v Americe a IAS/IFRS v Evropě. Financial Accounting Standards Board – FASB a IASB již však spojily své síly a začaly pracovat na společném projektu „Convergence 2002“, kde účelem projektu je postupné sladování nejvýznamnějších světových standardů účetnictví.

3.2 Charakteristika nákladů a s nimi souvisejících výnosů

Náklady v peněžním vyjádření vyčíslují spotřebu, pro jejich vznik je tak rozhodující okamžik skutečné spotřeby. Z pohledu účetního je tak nutno rozlišovat náklad a výdaj, výdaj vzniká v době úbytku peněžních prostředků, kdežto náklad v okamžiku skutečné spotřeby. S charakteristikou nákladů se také úzce pojí výnosy, kde nákladové a výnosové účty vytvářejí funkci výsledkových účtů a účetní jednotka je tak schopna vyčíslit výsledek jejich hospodaření. Stejně jako u nákladů je důležité rozlišovat náklad a výdaj, tak u výnosů je nutné rozlišovat výnos a příjem. Výnos vzniká v okamžiku provedení příslušného výkonu, kdežto příjem vzniká v okamžiku příjmu finančních prostředků.

3.2.1 Charakteristika z pohledu českých účetních standardů

Český účetní standard pro podnikatele č. 019 – Náklady a výnosy stanovuje dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v znění pozdějších předpisů, vyhláška č. 500/2002 Sb. o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou povinné účtovat v soustavě podvojného účetnictví, vymezují náklady a výnosy následovně. (Bohušová, 2008, s. 308).

Obsahové vymezení nákladů a výnosů vychází z § 20 až 38 vyhlášky, dále pak § 15a vyhlášky. Náklady jsou účtovány ve třídě 5, na jednotlivé účty jsou evidovány tokovým způsobem náklady za dané účetní období (hospodářský rok, který se zpravidla rovná roku kalendářnímu). Výnosy jsou stejně jako náklady evidovány tokově, tedy narůstajícím způsobem od počátku období.

Náklady i výnosy musí dle předpisu odpovídat danému období, některé transakce jsou tak evidovány na základě časového rozlišení.

Dle českých účetních standardů byly náklady a výnosy děleny do základních tří skupin, a to:

- provozní,
- finanční,
- mimořádné – zrušeno od 1. 1. 2016.

V současné době tak rozdělení nákladů odpovídá charakteristice IAS/IFRS, výkaznictví se tak člení na provozní a finanční.

Postupy v účtování nákladů vycházejí také z vymezení českých účetních standardů, kde nákladové účty jsou dle účetní osnovy pro podnikatele evidovány v účtové třídě 5. Zůstatky jednotlivých účtů ve skupině 5 jsou pak převáděny na vrub příslušného účtu na účet zisku a ztráty. Dle českých účetních standardů se náklady a výnosy účtují do období, se kterým věcně a časově souvisejí, nejsou zde přesně definována pravidla pro jejich vykazování, jako tomu je v případě IAS/IFRS, kde se dočteme v Koncepčním rámci základní definice a kritéria pro vykazování nákladů a dalších prvků účetní závěrky jako jsou výnosy, aktiva a pasiva.

3.2.2 Charakteristika z pohledu IAS/IFRS

Dle koncepčního rámce vznikají náklady v mezinárodních účetních standardech ve chvíli snížení hospodářského prospěchu, který se může projevit snížením či úbytkem aktiv nebo také zvýšením dluhů, což má pak za následek v daném účetním období pokles vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky. Dle definice Bohušové náklady znamenají snížení ekonomických užitků, které následně vedou i k poklesu vlastních prostředků a je možné je přesně vyčíslit.

V rámci IFRS není pro náklady upraven zvláštní standard (IAS/IFRS), ale náklady jsou obsaženy v koncepčním rámci. (Bohušová, 2008, s. 309) Je nutno zmínit, že koncepční rámec není standard, je to jakési výchozí motto, můžeme to trochu přirovnat k zákonu o účetnictví. Koncepční rámec nastavuje základní pravidla, atributy a zásady, ze kterých standardy vycházejí. V případě, že by byl koncepční rámec v rozporu se standardem, má vždy přednost standard, platí to i pro interpretace. Interpretace řeší dílčí problém nějaké oblasti, které samotný standard nepostihl.

Dle mezinárodních standardů IFRS/IAS jsou náklady rozděleny následovně:

1. Provozní náklady

Druhové členění nákladů – v IFRS označované jako metoda „druhů nákladů“, která odpovídá na otázku, co bylo spotřebováno, např. odpisy, spotřeba materiálu, energie, osobní náklady atd.

- **Účelově členěné náklady** – v IFRS označované jako metoda „funkce nákladů“ a odpovídá na otázku, na co náklady byly spotřebované, např. náklady na výroby, správu, odbyt atd.
- změna stavu a aktivace není chápána jako výnos, nýbrž jako úprava nákladů – toto nově shodně vykazováno i v českých účetních standardech, a to od 1. 1. 2016, jak již bylo zmíněno výše.

2. Finanční náklady

- Náklady přímo související s finanční činností účetní jednotky, jedná se zejména o nákladové úroky, kterými se podrobněji zabývá IAS 23 – výpůjční náklady, a dále pak také finanční náklady z titulu finančních leasingů uznatelných podle

IAS 17 – Leasingy kurzové rozdíly vznikající z půjček v cizí měně v rozsahu, ve kterém jsou požadovány za úpravu úrokových nákladů.

Dle koncepčního rámce jsou náklady a výnosy vymezeny následovně:

- **VÝNOSY** (revenues) z běžné činnosti,
 - tržby z prodeje zboží,
 - tržby z prodeje služeb,
 - tržby z úroků, poplatků a dividend.
- **NÁKLADY** (expenses) z běžné činnosti,
 - náklady spojené s prodejem výkonů,
 - osobní náklady,
 - snížení hodnoty dlouhodobého majetku.
- **PŘÍNOSY** (gains) x **ZTRÁTY**,
 - náklady spojené s vyřazením majetku x zisk spojený s jeho prodejem,
 - neovlivnitelné náklady, např. znehodnocení majetku vlivem živelných událostí,
 - nerealizované zisky a ztráty – např. z přecenění aktiv.

Přínosy i ztráty jsou vykazovány odděleně, od přínosu jsou vždy odečteny náklady s tím související a přínosy jsou pak vykazovány v čistých hodnotách.

Ve světovém standardu US GAAP jsou náklady definovány jako snížení majetku nebo nárůst závazků z důvodu dodání zboží či služeb. Tržby jsou v tomto standardu definovány opačně od nákladů, tedy výnosy znamenají nárůst majetku či pokles závazků s ohledem na poskytování služeb či prodej výrobků. Vždy však účetní operace musejí souviset s podstatnou ekonomickou činností společnosti. Zvláště jsou pak v US GAAP vykazovány zisky či ztráty, které účetní jednotka nemůže sama přímo ovlivnit – jedná se například kurzové rozdíly, obchody s cennými papíry atd.

V US GAAP stejně jako u ostatních standardů výnosy a náklady tvoří hospodářský výsledek, rozdíl oproti jiným standardům je však v tom, že v US GAAP se zahrnují i nerealizované zisky a ztráty, které se nezařazují do běžného hospodářského výsledku. (Alves, 2011, s. 256).

3.3 Oceňování nákladů a s nimi souvisejících výnosů

Oceňování nákladů a výnosů souvisí s vlastností obchodovaných aktiv a závazků, jak již bylo definováno výše, že náklady vyčíslují snížení ekonomického prospěchu, který se vykazuje snížením či úbytkem aktiv nebo nárůstem dluhu. Tyto změny je pak pro vyčíslení nákladů nutno vyčíslit, tedy ocenit, ve skutečnosti se tedy jedná o ocenění změn aktiv a závazků.

3.3.1 Hodnoty v rámci českých účetních standardů

V rámci oceňování českých účetních standardů jsou aktiva a závazky oceňovány na základě historických cen vyjma některých cenných papírů, které se přeceňují na reálnou hodnotu. V oblasti českých účetních standardů není přímo definována problematika oceňování nákladů a výnosů. V českém účetnictví je však nutno dodržovat AKRUÁLNÍ princip – tedy účetní operace jsou uplatňovány v období, se kterým věcně a časově souvisejí (k tomu jsou nápomocné účty časového rozlišení). Oceňování jako takové není v českém účetnictví významně odlišné od IAS/IFRS. Významné rozdíly nejsou sledovány v oceňování nákladů a výnosů, nýbrž v jejich uplatňování. V českém účetnictví dle českých účetních standardů však není možné diskontovat aktiva a závazky na současnou hodnotu, výkaznictví je tak s ohledem na dlouhodobé transakce řešeno s ohledem na akruální princip bez zohlednění faktoru času (smluvní úroky je však možné diskontovat i podle českých účetních standardů). Tato kapitola je zaměřena na zachycení základních pojmů souvisejících s oceňováním dle předpisů platných v České republice a dle předpisů vycházejících z mezinárodních účetních standardů. V České republice vychází metody oceňování ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v § 25 a patří sem:

- **Pořizovací cena** – cena vycházející z nákladů na pořízení, a to v souhrnu s náklady souvisejícími s pořízením.
- **Reprodukční pořizovací cena** – cena, za kterou je možné reálně pořídit daný majetek v den, kdy dochází k účetní operaci.
- **Vlastní náklady** – cena vycházející z přímo vynaložených nákladů na pořízení daného aktiva, dále pak i nepřímé náklady související s pořízením aktiv vytvořených vlastní činností (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů § 25).

3.3.2 Hodnoty v rámci IAS/IFRS

Náklady a jejich ocenění nejsou upravovány zvláštním standardem, v IAS/IFRS jsou náklady a transakce s nimi spojené řešeny v rámci koncepčního rámce – IAS1 a dalšími standardy v příslušných speciálních případech. Tato práce zmiňuje i standardy US GAAP, v tomto případě lze říci, že pravidla pro oceňování nákladů a výnosů platí v IAS/IFRS stejná jako pro US GAAP.

V rámci IAS/IFRS se náklady a výnosy oceňují s ohledem na reálnou hodnotu v období vykazování. V těchto standardech platí pravidlo AKRUÁLNÍHO principu – je zde tedy zohledněno jak věčné, tak i časové hledisko.

Na rozdíl od českých účetních standardů je v rámci IAS/IFRS v případě časového rozlišení nutné peněžní příjem diskontovat na současnou hodnotu, diskont však vychází z implicitní úrokové míry. V následujícím období je účetní operace rozdělena do dvou předkontací, a to v podobě účtování výnosu a zúčtování úroků, které vycházejí z časového rozlišení, tedy z odložené platby. V těchto standardech jsou pak reálně zhodnocovány hodnoty, které jsou upraveny o jakékoli ekvivalenty, nejčastěji se však jedná o zohlednění obchodních slev a rabatů.

Vyčíslení současné hodnoty pomocí implicitní úrokové míry:

$$PV = \frac{P}{(1+i)^n} \quad (1)$$

kde význam použitých zkratk:

- PV = vyčíslená současná hodnota
- P = budoucí hodnota
- i = implicitní úroková míra
- n = počet období

Implicitní úroková míra „interest rate implicit in the lease“ je diskontní sazba, která je vyčíslena při vzniku kontraktu, a to tak, aby se souhrn současné hodnoty minimálních leasingových plateb a případné zbytkové hodnoty rovnal reálné hodnotě pronajatého aktiva.

Vyčíslení úrokové míry:

$$i = \sqrt[n]{\frac{P}{PV}} - 1 \quad (2)$$

kde význam použitých zkratek je shodný jako v předešlém příkladu.

Reálná hodnota je v oblasti standardů IAS/IFRS a US GAAP brána za běžný tržní ekvivalent při okamžité platbě, tedy za současnou hodnotu budoucích očekávaných příjmů.

Při vyhodnocení oceňování nákladů a výnosů z pohledu českých účetních standardů a IAS/IFRS lze říci, že zásadní rozdíl je v historických cenách, ze kterých české účetní standardy stále vycházejí na rozdíl od IAS/IFRS a US GAAP, které vždy vycházejí se současné hodnoty, tedy z běžného tržního ekvivalentu v době platby.

Oceňování nákladů vychází z jednotlivých standardů zaměřujících se na oceňování aktiv a s tím spojených nákladů na jejich pořízení, v oblasti oceňování lze tedy zmínit:

- **IAS 2** – Zásoby, zásoby z pohledu oceňování patří k velmi složitým aktivům. V souhrnu ceny na pořízení zásob jsou zahrnuty náklady na koupi zásob, na přeměnu, ale také ostatní pořizovací náklady (tedy vedlejší náklady na pořízení zásob). Vedle reálné hodnoty je zde však zmiňována i čistá realizovatelná hodnota – cena daného zboží snižená o předpokládané náklady na prodej daného zboží.
- **IFRS 15** – Výnosy ze smluv se zákazníky, při stanovování ceny jsou vždy zohledněny části protihodnoty v podobě slev, časová hodnota, tedy doba dodání daného aktiva či služby, reálná hodnota možné směny a další protihodnoty.
- **IAS 17 (novelizace r. 2016 IFRS 16)** – Leasingy, tomuto standardu se práce věnuje v samostatné kapitole. V oblasti oceňování je však nutno zmínit, že IAS zmiňuje zejména reálnou hodnotu, a to s ohledem na ekonomickou životnost i dobu použitelnosti daného aktiva.
- **IAS 18** – Výnosy, výnosy jsou oceňovány na základě hrubého přírůstku pro hospodářský užitek v daném období vycházejícího z běžné podnikatelské činnosti, který následně vede ke zhodnocování vlastního kapitálu.
- **IAS 21** – Dopad změn směnných kurzů cizích měn.

- **IAS 36** – Snížení hodnoty aktiv, v souvislosti se snížením hodnoty aktiv se tento standard zaměřuje zejména na hodnotu užívání, čistou prodejní cenu, náklady prodeje, ale také na ztráty ze snížení hodnoty a zpětně získanou cenu.
- **IAS 38** – Dlouhodobý nehmotný majetek, v rámci IAS 38 jsou zachycena všechna nehmotná aktiva, mimo těch, které jsou zachyceny v samostatných IAS (např. stavební smlouvy, finanční nástroje aj.). V oblasti oceňování se IAS vedle nákladů na pořízení dané aktivum také zaměřuje na zbytkovou hodnotu aktiva, reálnou hodnotu, aktivní trh i ztrátu ze snížení hodnoty.
- **IAS 37** – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva, v oblasti oceňování vychází částka z odhadů výdajů, které jsou nezbytné k vypořádání současného závazky k danému datu.

atd. jednoduše lze říci, že jakékoliv oceňování aktiv vychází z oceňování nákladů, v oblasti mezinárodních standardů je však tato problematika značně rozsáhlejší, než je tomu v oblasti českých účetních standardů. (International Accounting Standards Board, ©2017)

3.4 Uplatňování nákladů a s nimi souvisejících výnosů

Rozdílnost v uplatňování nákladů a s tím souvisejících výnosů je z pohledu českých účetních standardů a standardů IAS/IFRS významně rozdílná. Problematika českých účetních standardů je v porovnání s uplatňováním dle standardů IAS/IFRS naprosto jednoduchá.

3.4.1 Uznávání v rámci českých účetních standardů

Z pohledu českých účetních standardů je nutno dodržovat správnost formální stránky transakce, nejsou však dána přesná kritéria pro uplatnění. Z pohledu českého účetnictví je vždy nutno dodržovat akruální bázi – tato povinnost je dána zároveň i u IAS/IFRS. Vykazování výnosů a nákladů není z pohledu českého účetnictví přímo spojeno, vychází se z přímého výkaznictví.

3.4.2 Uznávání v rámci IAS/IFRS

Oblast uplatňování výnosů a nákladů dle standardů IAS/IFRS je oproti českým účetním standardům významně rozsáhlejší. Všechny vykazované náklady a výnosy jsou v rámci

IAS/IFRS vždy správně oceněny (viz předchozí kapitola). Standardy IFRS říkají, že při uplatnění výnosů musí být dána pravděpodobnost, která přináší ekonomické požitky z dané transakce. Tyto požitky však musí být přínosem pro danou účetní jednotku. Náklady a výnosy jsou vždy účtovány ve správně identifikovatelné době, musejí být vykazovány současně, bez souvisejících nákladů nelze dle standardů IAS/IFRS vykazovat ani výnosy. V případě přijaté platby nejsou účtovány výnosy, dochází k evidenci závazků ve formě zálohy.

Standardy IAS/IFRS v oblasti jednotlivých druhů nákladů a výnosů zohledňují i další kritéria:

- **Tržby z prodeje zboží** – uplatňování výnosu z prodeje zboží je přesně definováno, dodavatel na sobě nenechává žádná spjatá rizika, veškeré užítky spojené s daným zbožím jsou s vlastnictvím převedeny na odběratele. V případě dokončovacích prací je jasně stanoven daný stupeň a dodavatel na sobě nezanechává žádnou kontrolu daného zboží.
- **Tržby z prodeje služeb** – při uplatňování musí být vždy přesně identifikován stupeň rozpracovanosti (dokončenosti).
- **Tržby z úroků** – tyto výnosy jsou vždy uplatňovány na základě již výše uvedené efektivní úrokové sazby daného aktiva.
- **Tržby z poplatků a finančních aktiv** – dodržování AKRUÁLNÍHO principu.
- **Tržby z dividend** – tento typ výnosu vyčísluje druhá strana, uplatnění výnosů z dividend přichází v době připsání práva na jeho výplatu, ať už je dané právo připsáno za kterékoliv období.

IFRS a US GAAP neřeší uplatňování výnosů a nákladů v období fakturace, ale v období ekonomické skutečnosti, tedy v době, kdy opravdu došlo k předání nebo poskytnutí daného statku (zboží či služby). Další zásadní odlišnost oproti českým účetním standardům je taková, že z pohledu IFRS a US GAAP musí být vždy daná vázanost nákladů a výnosů, tato problematika v oblasti českých účetních standardů není řešená – náklady a výnosy jsou uplatňovány samostatně.

Z pohledu US GAAP mají účetní jednotky na rozdíl od českého výkaznictví tendenci zvyšovat své tržby a vykazovat zisk. V oblasti vykazování US GAAP není žádná souvislost výsledku hospodaření s daňovou povinností, účetní jednotky se tak snaží

vykazovat lepší výsledky pro přesvědčivost současných i potencionálních investorů a tím k jejich dalšímu rozvoji.

3.5 Nejvýraznější rozdíly vykazování dle ČÚS a IFRS

Tato práce se zaměřuje na základní dva rozdíly, a to leasing z pohledu ČÚS a IFRS, dále se práce zaměřuje na smlouvy o dílo a vykazování jejich rozpracovanosti.

3.5.1 Rozdílnost vykazování leasingu

IFRS je v oblasti rozlišování mezi leasingem finančním a leasingem operativním důslednější, a tím dochází i k výrazným rozdílům v oblasti vykazování v účetní závěrce. Na straně českých účetních standardů není zachycen v účtování rozdíl v případě finančního a operativního leasingu. Významné změny týkající se vykazování leasingu z pohledu ČÚS a IFRS zachycuje následující tabulka. V případě mezinárodních standardů je leasing regulován na základě IAS 17.

Využívání leasingu je rozšířenou formou nájmu movitých i nemovitých věcí. V oblasti leasingu je zásadní jeho rozdělení:

- **Finanční leasing** – po skončení doby splatnosti kontraktu dochází k převedení vlastnických práv a povinností na nájemce.
- **Operativní leasing** – po skončení doby splatnosti kontraktu zůstává majetek pronajímateli.

V oblasti českých účetních standardů není problematice leasingu věnována značná pozornost, jeho vykazování vychází z nájmu a majetek není evidován v majetku nájemce – zásadní rozdíly z pohledu českých účetních standardů a IFRS vystihuje následující tabulka.

Tabulka 2 – Rozdílnost finančního leasingu z pohledu ČÚS a IFRS/IAS17

	Pravidla ČÚS	Pravidla IFRS (IAS 17)	§ ČÚS
Definice	Jedná se o určitou formu pronájmu (finanční leasing), kdy po ukončení užívání je uživatel (tedy nájemce) oprávněn či povinen po skončení smluvního vztahu nebo v jeho průběhu nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku.	V případě finančního leasingu přechází z pronajímatele na nájemce téměř všechna rizika a užítky spojené s vlastnictvím poskytnutého aktiva (majetku). IAS 17 zohledňuje řadu tzv. indikátorů, které vedou k naplnění finančního leasingu. Operativní leasing je v případě IFRS/IAS chápán oproti finančnímu leasingu odlišně.	§28/3 ZÚ
Finanční leasing z pohledu nájemce	V případě českých účetních standardů je v době leasingu majetek v evidenci pronajímatele, tudíž i odpisy uplatňuje pronajímatel, který má k danému majetku vlastnické právo. Nájemce však po dobu trvání leasingu uplatňuje do nákladu celkové leasingové splátky, které věcně a časově souvisí s daným obdobím – tyto splátky však zahrnují veškeré služby týkající se využívání majetku.	Na začátku leasingu nájemce vykazuje aktivum a závazek, aktivum je následně odpisováno, závazek je snižován jednotlivými leasingovými splátkami, zároveň dochází k vykazování úroku za použití metody efektivní úrokové sazby.	§28/1 a 3 ZÚ
Finanční leasing z pohledu pronajímatele	Pronajímatel je v pozici vlastnického práva k danému majetku a je tak oprávněn uplatňovat do nákladů odpisy daného aktiva. Pronajímatel však neúčtuje o pohledávkách z titulu budoucích leasingových plateb.	Na začátku leasingu pronajímatel vykazuje pohledávku a tržbu (je-li zároveň výrobcem nebo prodejcem), nebo pohledávku a závazek (je-li pouze poskytovatelem výpůjčního kapitálu). Pohledávka je snižována jednotlivými leasingovými splátkami, zároveň dochází k vykazování úroku za použití metody efektivní úrokové sazby.	§28/1 a 3 ZÚ

Zdroj: ČÚS a IFRS/IAS17

V oblasti evropských standardů IAS/IFRS je problematice leasingu věnován celý IAS, a to IAS 17 – tento IAS byl první, který dával přednost obsahu před formou. V prvním měsíci roku 2016 však došlo ze strany Rady pro mezinárodní účetní standardy k vydání nových standardů IFRS, a to IFRS 16 Leasingy, tento standard nahrazuje standard IAS 17 Leasingy. Nový standard IFRS 16 definuje veškeré modely v ujednání leasingových kontraktů účetních jednotek ze strany pronajímatele i nájemce.

IFRS 16 vydané v lednu 2016

- **Účetnictví pronajímatele** – účetní evidence v oblasti leasingu v rámci IFRS 16 nepřináší výrazné změny pro pronajímatele, operativní i finanční leasing zůstává v rámci účetnictví zachován jako IAS 17 (viz předchozí tabulka).

Rozdíly jsou zejména:

- při aplikaci definice leasingu pronajímatelem – dle IFRS 16 Smlouva o leasingu dává zákazníkovi právo kontrolovat použití identifikovaného aktiva ve stanoveném časovém období, v rámci IAS 17 byl leasing definován jako smlouva, kde pronajímatel dává nájemci právo užívat aktivum po dobu stanovenou za určitou cenu,
- **prodej nebo zpětný leasing,**
- **subleasing,**
- **modifikace leasingu.**
- **Účetnictví nájemců** – dle IFRS 16 již nedochází ke klasifikaci operativního či finančního leasingu, všechny typy leasingu jsou nyní evidovány, jako tomu dle IAS 17 bylo u finančního leasingu.

Rozdílnost ve výkaznictví po platnosti IFRS 16 bude u nájemce zejména v nárůstu leasingových aktiv a finančních závazků u účetních jednotek, které využívaly ve velké míře operativní leasing. Také dojde ke změně ve výkazu zisku a ztráty, kde jak již bylo uvedeno dojde na straně nájemce k účtování odpisů v rámci provozního výsledku hospodaření a pak k účtování finančních nákladů v rámci finančního výsledku hospodaření. (Edu.Deloitte, 2016).

3.5.2 Rozdílnost vykazování ve smlouvách o dílo

O správném účtování nákladů a výnosů ze smluv, které jsou spjaty s více různými obdobími, pojednává IAS 11. IAS 11 – Smlouvy o zhotovení byl dříve také označován

jako „Účtování stavebních smluv“, tato problematika byla řešena zejména v rámci rozestavěnosti staveb. Výstavby jsou otázkou několika účetních období a v rámci IAS/IFRS je nutno náklady a výnosy vykazovat ve správné výši a správném období. V rámci těchto typů smluv se využívají dvě možnosti, a to:

- Smlouva vycházející ze skutečně vynaložených nákladů, ke kterým je účtována přírážka.
- Smlouva s pevnou cenou.

IAS 11 se přímo zabývá problematikou těchto smluv a definuje přímo náklady a výnosy z nich vyplývající. Vykazované náklady musí být pevně spjaty s konkrétním smluvním kontraktem. Dochází-li během kontraktu k přijetí částečných plateb, tak jsou tyto platby vykazovány jako závazek, nikoli jako výnos. Výnos je vykazován až v období dokončení zakázky, kde v tento okamžik jsou vykazovány náklady i výnosy a tím i příslušný zisk z daného projektu.

V rámci českých účetních standardů tyto dvě metody nejsou definovány, české účetnictví vychází z metody dokončené smlouvy. V rámci problematiky IAS/IFRS jsou využívány dvě metody vykazování – metoda rozpracovanosti a metoda nulového zisku.

METODA ROZPRACOVANOSTI

Využití metody rozpracovanosti není vždy možné, lze tedy využít pouze v případě, kdy je možné výstupy smlouvy správně definovat a vyčíslit. Metodě rozpracovanosti je však dáována přednost, a to z toho důvodu, že přesně informuje o vývoji projektu a podává tak přesné informace o hospodaření účetní jednotky. Jak již bylo v této práci opakovaně zmíněno, v oblasti výkaznictví je nutnost dodržování AKRUÁLNÍHO principu, který je díky této metodě přesně dodržován. Pro využití metody rozpracovanosti však musí ze smlouvy vyplývat následující:

- Přesné vyčíslení celkových tržeb z daného projektu.
- Musí být pravděpodobně dané, že ekonomický prospěch z dané smlouvy poplyne účetní jednotce.
- Náklady spojené s daným projektem, tedy vyčíslenými výnosy musí být také přesně vyčísleny.

Pro vyčíslení stupně rozpracovanosti je využíváno tří postupů:

- Stupeň dokončení na základě odborného posudku.
- Stupeň dokončení odpovídající dokončení určitých smluvních objemů.
- Vyčíslení faktického vynaložení nákladů v porovnání s předpokládanými celkovými náklady, nejsou zde však zohledněny práce nad rámec, které zároveň nejsou ani odběrateli vyúčtovány.

$$SD = \frac{\text{Náklady vynaložené za sledované období}}{\text{Náklady vynaložené za sledované období} + \text{odhad vyčíslených nákladů}} * 100 \quad (3)$$

Pomocí stupně dokončení jsou pak vyčísleny samotné výnosy týkající se sledovaného období:

$$\text{Výnosy} = \frac{(SD * CC)}{100} - VV \quad (4)$$

kde:

- Výnosy – výnosy vykazované ve sledovaném období
- SD – stupeň rozpracovanosti
- C – celková cena smluvního kontraktu
- VV – výnosy, které již byly uplatněny v předchozím zúčtovacím období

METODA NULOVÉHO ZISKU

V případě, že není možné vyčíslení rozpracovanosti z dané smlouvy, jsou pak vykazovány výnosy pouze ve výši vykazovaných nákladů, které však budou získány zpět. Náklady jsou vykazovány v období, ve kterém vzniknou.

Nejčastěji účtované transakce:

- Náklady spojené s vyhotovením smluv.
MD – nedokončená zakázka / D – pokladna, závazky.
- Vystavené fakturace.
MD – pohledávky / D – postupné fakturace.
- Faktury vyinkasované.
MD – pokladna, závazky / D – pohledávky.

- Vykazování nákladů a výnosů.
MD – náklady / D – výnosy = zisk vykázán na MD – nedokončená zakázka.
- Evidence dokončených smluv.
MD – postupné fakturace / D – nedokončená zakázka (Bohušová, 2008, s. 111).

Smlouvy o dílo v rámci vykazování českých účetních standardů, zde musí výnosy a náklady vykazované v daném účetním období také s daným účetním obdobím věcně a časově souviset. Není zde rozlišován příjem a výdej peněžních prostředků. Rozpracovanost dané zakázky je vyčíslena na základě vlastních nákladů. Účetní operace jsou tak velice často odvíjeny od smluvního ujednání fakturací a hrazení smluvních závazků. Jedná se tedy o formu dokončeného kontraktu, kde tato forma v rámci IAS/IFRS není povolena.

V rámci US GAAP je problematika těchto typů smluv a jejich vykazování řešena na základě metody procenta dokončení a metody ukončeného projektu. Metoda vykazování na základě rozpracovanosti je obdobná jako u IAS/IFRS. Metoda ukončeného projektu je naprosto jednoduchá a říká, že náklady i výnosy související s daným projektem jsou vykazovány až v době úplného dokončení zakázky.

4 Analytická část

Tato část práce se zaměřuje na výkaznictví společnosti působící v oblasti stavebnictví a vliv na výkaznictví z pohledu mezinárodních účetních standardů. Pro vypracování analytické části této práce byla zvolena středně velká společnost působící v oblasti stavebnictví, tato společnost doposud vykazuje výsledky hospodaření pouze dle českých účetních standardů, takto práce se zaměřuje na možné změny a vlivy, případně vykazování a účtování prostřednictvím mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS.

4.1 Charakteristika vybrané společnosti

Jak již bylo uvedeno výše, tato bakalářská práce se zaměřuje na společnost v oblasti stavebnictví, nejedná se však o standardní stavební firmu. Analytická část práce vychází z výkaznictví společnosti PKD, s. r. o., která se zaměřuje zejména na výstavbu hal z ocelových konstrukcí. Tato společnost vznikla již v roce 1995, hned v počátku podnikatelské činnosti se společnosti PKD, s. r. o., podařilo odkoupit ve velké privatizaci provozovnu v průmyslové zóně, kde již tehdy byl dostatek prostoru pro výrobu ocelových konstrukcí. Společnost PKD, s. r. o., však pro své klienty zpracovává dílo jako celek, jedná se tedy o výstavbu od samotné projektové dokumentace až k předání hotového díla.

V současnosti má již společnost díky svému managementu a dlouholetému vývoji zařízení s moderními technologiemi, a to nejen z pohledu stavebnictví, ale právě i strojírenství. Společnost pro výkon své činnosti disponuje svářečským průkazem, který je platný pro státy Evropské unie a dalšími certifikáty, jako je ISO 9001, 14001, EN 1090 a osvědčení Bezpečného podniku.

Obchodní jméno:..... PKD, s. r. o.

Datum zápisu do OR: 2. března 1995

Sídlo: Dělnická 413/V, 380 01 Dačice

Právní forma: společnost s ručením omezeným

Statutární orgán:..... Hynek Falta

Zapísaný základní kapitál:..... 100 000 Kč

Předmět podnikání:

- zámečnictví, nástrojářství,
- silniční motorová doprava,
- montáž, opravy, revize a zkoušky el. zařízení,
- vodoinstalatérství, topenářství,
- provádění staveb, jejich změn a odstraňování,
- výroba, instalace, opravy el. strojů a přístrojů,
- výroba, obchod a služby,
- montáž opravy, revize a zkoušky zdvihacích zařízení.

4.2 Firemní politika

Jak již bylo uvedeno výše, firma se zaměřuje na stavební práce, a to zejména na výstavbu hal či větších areálů. Firma vznikla již v roce 1995, v počátku si prošla velmi úspěšným rozvojem, v roce 2008 však byla značně ovlivněna krizí, která působila nejen na území České republiky, ale celosvětově. V současné době se společnosti daří, vedení společnosti se tak rozhodlo pro rozvoj své podnikatelské činnosti. Vedení společnosti si je vědomo vlivu krize na vývoj stavebnictví, z toho důvodu se společnost rozhodla pro rozvoj své podnikatelské činnosti a uvažuje o nákupu CNC strojů a zaměření se vedle stavebnictví i na strojírenský průmysl, který je v okolí sídla společnosti velice rozšířen. V posledních letech, ze kterých vychází tato práce, se však společnost zaměřovala pouze na stavební práce.

Firemní politiku a zvažování rozšíření podnikatelské činnosti patří k velice pozitivním stránkám firemní politiky, ale nese s sebou také mnoho rizik a nákladů. Analyzovaná společnost PKD patří ve svém oboru k velice uznávaným společnostem a zaměstnává dlouholeté a ve svém oboru spolehlivé pracovníky. V případě rozšíření podnikatelské činnosti nemá firma zkušené pracovníky ani žádné odborníky a je třeba také zmínit, že odvětví strojírenství je v této oblasti velice rozšířeno.

4.3 Hospodářská situace analyzované společnosti

Posuzování hospodářské situace je velice důležitým parametrem v rozhodovacím procesu každého podnikatelského subjektu. Ekonomická situace se posuzuje na základě finanční analýzy, která vychází z účetních výkazů daného podnikatelského subjektu. Tato práce se zaměřuje na vykazování nákladů a výnosů podnikatelského subjektu v oblasti stavebnictví. Na základě zpracované teoretické části bylo zjištěno, že účetní postupy jsou téměř shodné, zásadní rozdíly jsou pak v rámci časového období uplatňování těchto účetních případů. Finanční situace podniku by však měla být zhodnocována minimálně za období tří let, aby bylo možno určit stabilitu a vývoj hospodaření. Lze tedy říci, že z dlouhodobého hlediska by mělo dojít k narovnání výsledku hospodaření z pohledu českých účetních standardů a IAS/IFRS. Tato práce se však v dalších kapitolách zaměřuje zejména na tokové veličiny v podobě nákladových a výnosových účtů. Rozdílnost vykazování stavových veličin, jako jsou aktiva a pasiva, není součástí této práce. Stavové veličiny jsou zohledněny pouze v této kapitole pro lepší představení analyzované společnosti.

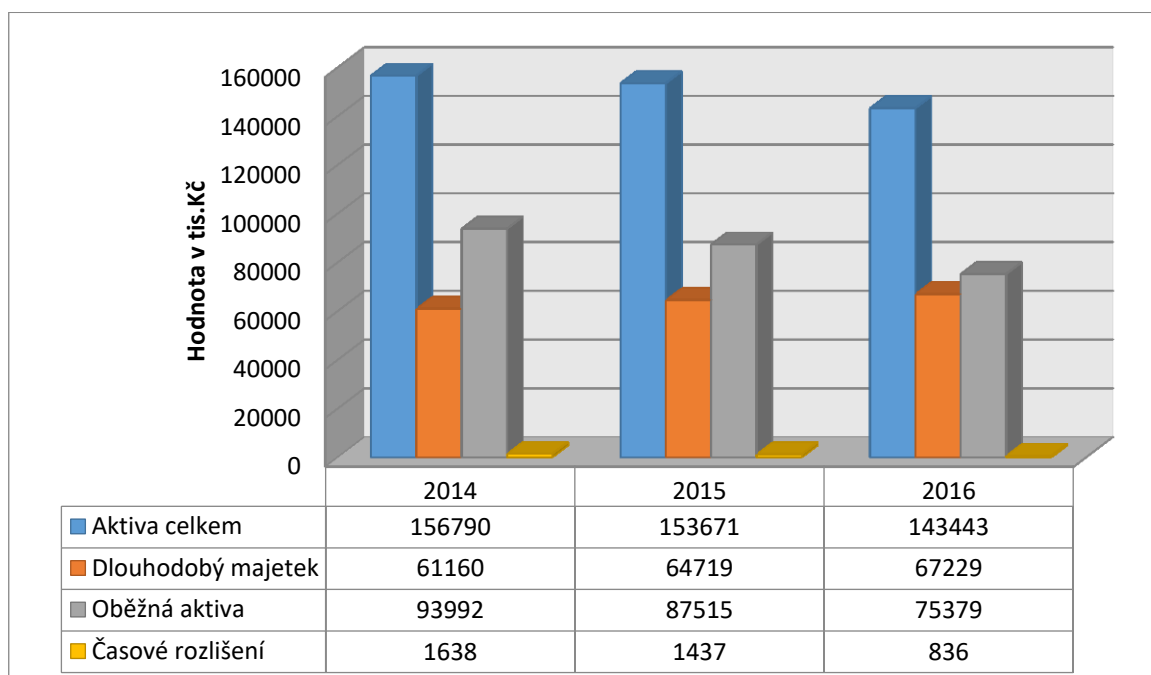
4.3.1 Analýza stavových veličin

Mezi stavové veličiny patří všechny řádky vycházející z rozvahy, kde jsou zachyceny hodnoty rozvahových položek aktivních a pasivních. V rámci stavových veličin je nejčastěji vyčíslena horizontální a vertikální analýza ekonomického vývoje podnikatelské činnosti.

V první řadě se tato část práce zaměřuje na vyčíslení a vývoj rozvahových položek aktivních analyzované společnosti PKD, s. r. o., za poslední tři roky, jak je již uvedeno výše, jedná se o minimální období pro vyhodnocení vývoje podnikatelské činnosti.

První část této práce se zaměřuje na analýzu rozvahových položek, a to rozvahových položek aktivních, kde jsou vyčísleny souhrnné řádky z rozvahy za poslední tři roky. V první řadě je zobrazeno grafické znázornění přehledu aktiv, dále se pak práce zaměřuje na horizontální a vertikální finanční analýzu, a to jak u rozvahových položek aktivních, tak i u těch pasivních.

Graf 1 – Vývoj aktiv a jejich struktura v letech 2014–2016



Zdroj: vlastní zpracování z dat účetní závěrky a zprávy auditora za roky 2014 až 2016

Lze říci, že se jedná o středně velký podnik, celková aktiva se pohybují okolo 150 mil. Kč. Nejvýznamnější část aktiv tvoří právě oběžná aktiva, která v případě společnosti PKD, s. r. o., tvoří zejména zásoby a pohledávky z obchodních vztahů. Souhrn oběžných aktiv odpovídá podnikatelské činnosti společnosti, společnost v zásobách eviduje ocelové konstrukce a další finančně nákladné stavební materiály, výše pohledávek z obchodních vztahů je k celkovým tržbám odpovídající. Dále je třeba zdůraznit, že se nejedná o rychloobrátkové zboží a vzhledem k velikosti zakázek jsou tato čísla odpovídající. Firma v posledních letech nerealizovala významné investice, jednalo se zejména o investice do strojů a zařízení, které odpovídají cca výši uplatňovaných odpisů. Nejvýznamnější položkou dlouhodobých aktiv jsou právě stavby, jedná se o areál společnosti, kde jsou nejen administrativní prostory, ale právě také výroba a sklady daného materiálu, který vyžaduje velké úložné prostory.

Následující tabulka se zaměřuje na horizontální analýzu aktiv, tato analýza zachycuje změnu jednotlivých rozvahových položek v porovnání k předchozímu účetnímu období.

Tabulka 3 – Horizontální analýza aktiv ve sledovaném období

	2015	2016
Aktiva celkem	98 %	93 %
Dlouhodobý majetek	106 %	104 %
Oběžná aktiva	93 %	86 %
Časové rozlišení	88 %	58 %

Zdroj: vlastní zpracování z dat účetní závěrky a zprávy auditora za roky 2014 až 2016

Jak bylo uvedeno již výše, v posledních letech nebyla realizována významná investice, nedošlo tedy ani k výraznému nárůstu dlouhodobého majetku, společnost investovala především do strojů a zařízení, což nemělo výrazný vliv na celkovou výši majetku po zohlednění odpisů. Oběžná aktiva vykazují spíše klesající tendenci, nejedná se o příliš vysoký výkyv – firma se v posledních letech snaží snižovat skladové zásoby, tak aby byla flexibilní při stavbách, ale zároveň jsou zohledněny finanční faktory – nákladovost skladování, čerpání kontokorentního úvěru spojeného s financováním zásob.

Vertikální analýza aktiv zachycuje poměr jednotlivých rozvahových položek k celkové bilanční sumě aktiv.

Tabulka 4 – Vertikální analýza aktiv společnosti ve sledovaném období

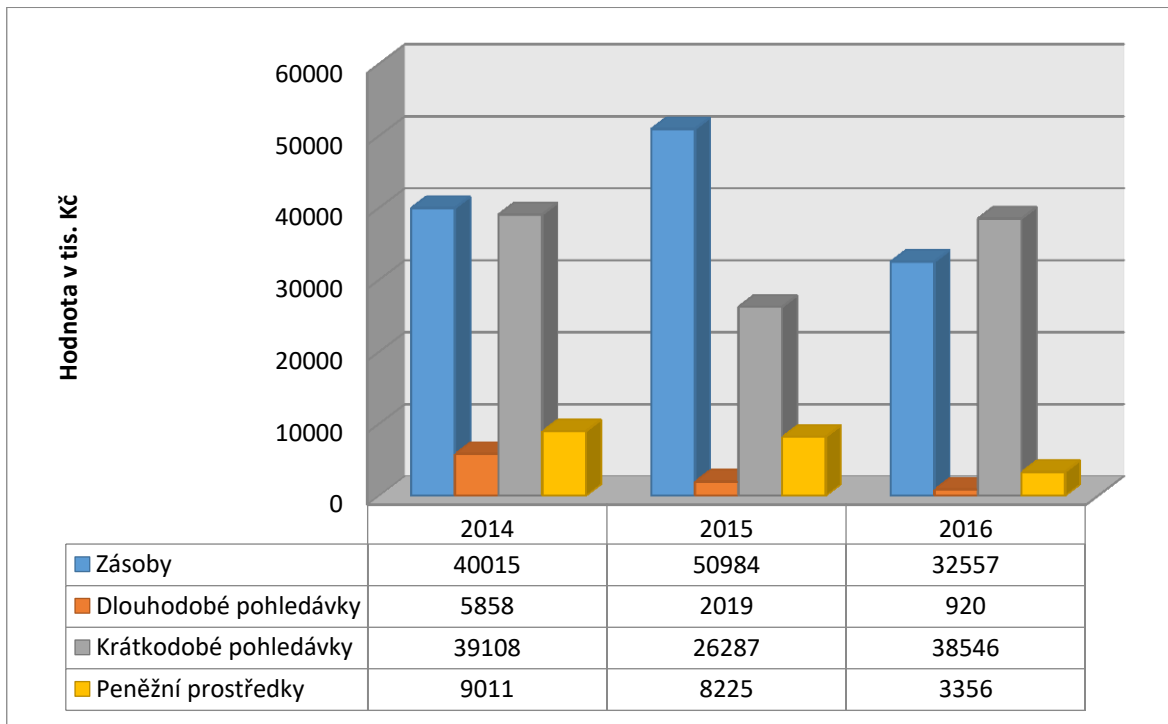
	2014	2015	2016
Aktiva celkem	100 %	100 %	100 %
Dlouhodobý majetek	39 %	42 %	47 %
Oběžná aktiva	60 %	57 %	53 %
Časové rozlišení	1 %	1 %	1 %

Zdroj: vlastní zpracování z dat účetní závěrky a zprávy auditora za roky 2014 až 2016

Z výše uvedené tabulky je v posledních letech patrný poměrný nárůst dlouhodobého majetku a postupné snižování oběžného majetku k celkové bilanční sumě, tento trend byl vysvětlen již výše, firma se v posledních letech zaměřuje na optimalizaci zásob na skladě a dochází tak ke snižování evidovaných zásob, které tvoří významnou část.

Práce se s ohledem na výši a vývoj oběžného majetku dále zaměřuje na vývoj a strukturu oběžného majetku společnosti PKD, s. r. o., za poslední tři roky.

Graf 2 – Vývoj složek oběžných aktiv v letech 2014–2016



Zdroj: vlastní zpracování z dat účetní závěrky a zprávy auditora za roky 2014 až 2016

Jak již bylo uvedeno výše, nejvýznamnější část tvoří právě zásoby, kde se společnost v posledních letech zaměřuje na jejich optimalizaci, dále také záleží na plánovaných zakázkách, společnost neviduje žádné ležáky. Z výše uvedeného grafického znázornění je viditelné, že krátkodobé pohledávky se vyvíjí s vývojem zásob – také již bylo uvedeno výše, vždy záleží na jednotlivých zakázkách a jejich stavu.

Stejně jako u celkových aktiv tak i u oběžného majetku je následně zpracována horizontální a vertikální analýza.

Tabulka 5 – Horizontální analýza oběžného majetku

	2015	2016
Zásoby	127 %	64 %
Krátkodobé pohledávky	67 %	147 %
Peněžní prostředky	91 %	41 %

Zdroj: vlastní zpracování z dat účetní závěrky a zprávy auditora za roky 2014 až 2016

Vývoj zásob má opačný trend oproti krátkodobým pohledávkám, totéž lze říci i o peněžních prostředcích, že jejich vývoj je opačný oproti krátkodobým pohledávkám. Jedná se vždy o fázi jednotlivých zakázek, kde v první řadě firma eviduje zásoby, poté jsou evidovány pohledávky z obchodních vztahů a pak dochází na inkasování pohledávek.

Tabulka 6 – Vertikální analýza oběžného majetku

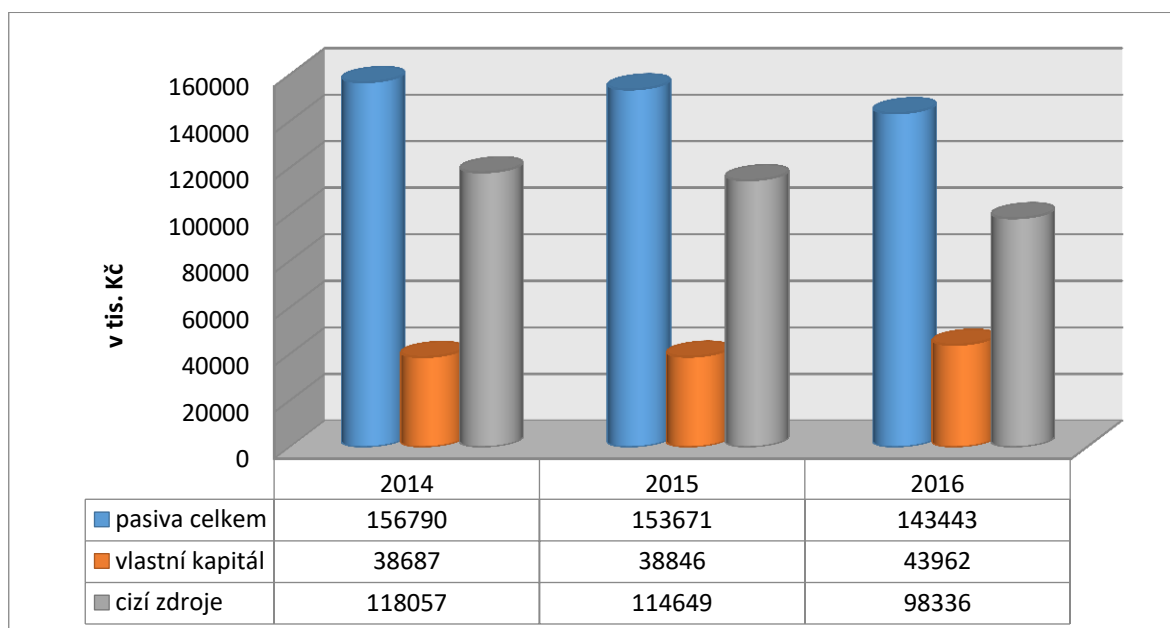
	2014	2015	2016
Oběžná aktiva	100 %	100 %	100 %
Zásoby	43 %	58 %	43 %
Dlouhodobé pohledávky	6 %	2 %	1 %
Krátkodobé pohledávky	42 %	30 %	51 %
Krátkodobý finanční majetek	10 %	9 %	4 %

Zdroj: vlastní zpracování z dat účetní závěrky a zprávy auditora za roky 2014 až 2016

Nejvýznamnější položku oběžného majetku stále tvoří zásoby, dále pak krátkodobé pohledávky. Vzhledem k výši zásob nastává otázka, zda se nejedná o ležáky – nejedná, společnost vzhledem ke svému oboru podnikání potřebuje takovéto zásoby. S poměrem pohledávek nastává otázka, zda se nejedná o nedobytné pohledávky, dle vyjádření vedení společnosti se opravdu o nedobytné pohledávky nejedná – opět způsobeno oborem podnikání, jsou zde evidovány pohledávky po splatnosti – jedná se však o krátké lhůty.

Následující část práce se zaměřuje na analýzu rozvahových položek aktivních, struktura analýzy je shodná, jako tomu bylo u rozvahových položek aktivních.

Graf 3 – Vývoj pasiv a jejich struktura v letech 2014–2016



Zdroj: vlastní zpracování z dat účetní závěrky a zprávy auditora za roky 2014 až 2016

Výše uvedené grafické znázornění přesně zachycuje vývoj a strukturu pasiv, jedná se o základní součtové řádky, tedy o evidenci vlastního jmění a cizího kapitálu.

Následující část práce se tak zaměřuje opět na horizontální a vertikální analýzu.

Tabulka 7 – Horizontální analýza rozvahových položek pasivních

	2015	2016
pasiva celkem	98 %	93 %
vlastní kapitál	100 %	113 %
cizí zdroje	97 %	86 %

Zdroj: vlastní zpracování z dat účetní závěrky a zprávy auditora za roky 2014 až 2016

Bilanční suma nepatrně poklesla, s tím však došlo k poklesu i cizího kapitálu. Naopak došlo k nárůstu vlastního kapitálu, jedná se o mírný nárůst, který odpovídá vykazovanému pozitivnímu výsledku hospodaření.

Tabulka 8 – Vertikální analýza rozvahových položek pasiv

	2014	2015	2016
pasiva celkem	100 %	100 %	100 %
vlastní kapitál	25 %	25 %	31 %
cizí zdroje	75 %	75 %	69 %

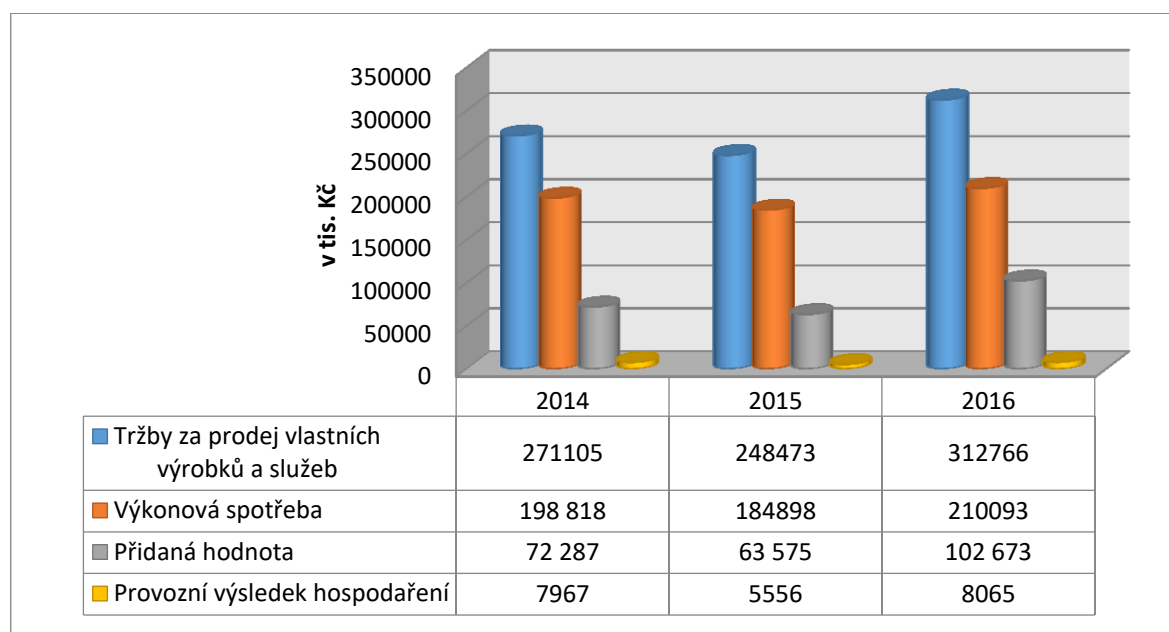
Zdroj: vlastní zpracování z dat účetní závěrky a zprávy auditora za roky 2014 až 2016

Vlastní kapitál činí 25 % bilanční sumy, tj. pozitivní – firma vykazuje pozitivní vlastní kapitál a jeho pozitivní vývoj a zároveň využívá i cizí zdroje, které jsou v současné době významně levnější. Důležité je však zmínit, že nejvýznamnější položku tvoří právě krátkodobé závazky – jedná se o závazky z obchodních vztahů, kde má společnost již dojednané delší doby splatnosti, dále se jedná o čerpaný kontokorentní úvěr na zásoby.

4.3.2 Analýza tokových ukazatelů

Práce se dále zaměřuje na tokové veličiny, kam patří nákladové a výnosové účty, které jsou zachyceny ve výkazu zisku a ztráty.

Graf 4 – Vývoj hospodaření v letech 2014–2016



Zdroj: vlastní zpracování z dat účetní závěrky a zprávy auditora za roky 2014 až 2016

V případě vývoje tržeb je třeba připomenout vývoj zásob a krátkodobých pohledávek, kde vývoj celkových tržeb odpovídá vývoji krátkodobých pohledávek, je tedy na místě připomenout, že společnost vzhledem ke svému oboru podnikání vyhotovuje velké zakázky a na její výsledek hospodaření mají významný vliv jednotlivé zakázky. Lze tedy říct, že výkyvy ve výkaznictví jsou vzhledem k oboru podnikání zdravé a hospodaření společnosti PKD, s. r. o., tak vykazuje pozitivní vývoj.

Dále je vyčíslena horizontální analýza základních tokových ukazatelů společnosti PKD, s. r. o.

Tabulka 9 – Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty

	2015	2016
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	93 %	114 %
Přidaná hodnota	88 %	161 %
Provozní výsledek hospodaření	70 %	145 %

Zdroj: vlastní zpracování z dat účetní závěrky a zprávy auditora za roky 2014 až 2016

Z výše uvedené tabulky je patrný výkyv v podnikatelské činnosti, který byl již zohledněn a komentován výše. V každé finanční analýze je tedy nutností zohledňovat obor podnikání, tři roky je minimum pro zhodnocení hospodářské situace, u stavebních firem by to však měl být delší časový horizont, a to právě s ohledem na velké zakázky a tím výkyvy v daném podnikání.

4.3.3 Analýza poměrových ukazatelů

Analýza poměrových ukazatelů vychází z hodnot zpracovaných v analýze stavových a tokových veličit. Práce vyčísluje pouze základní ukazatele finanční analýzy, které jsou zachyceny v následující tabulce.

Tabulka 10 – Základní ukazatele poměrové finanční analýzy

Rentabilita tržeb = zisk/tržby	0,03	0,02	0,03
Obrat aktiv = tržby/celková aktiva	1,73	1,62	2,18
Zadluženost = cizí zdroje/aktiva	0,75	0,75	0,69
Běžná likvidita = oběžná aktiva /závazky	0,80	0,76	0,77
Z-skóre = 0,717 * X(1) + 0,847 * X(2) + 3,107 * X(3) + 0,42 * X(4) + 0,998 * X(5)	2,09	1,98	2,74

Zdroj: vlastní zpracování z dat účetní závěrky a zprávy auditora za roky 2014 až 2016

Z-skóre je bankrotní model založený na poměrových ukazatelích s cílem vyjádřit finanční stav firmy pomocí jedné hodnoty, kde:

- $X(1) = (\text{oběžná aktiva} - \text{krátkodobé závazky}) / \text{suma aktiv}$
- $X(2) = \text{nerozdělený zisk} / \text{suma aktiv}$
- $X(3) = \text{EBIT} / \text{suma aktiv}$
- $X(4) = \text{tržní hodnota vlastního kapitálu} / \text{účetní hodnota celkového dluhu}$
- $X(5) = \text{tržby} / \text{suma aktiv}$

Z vyčíslené rentability tržeb lze říci, že jedna koruna tržeb přináší v průměru tři haléře do provozního zisku. Celková aktiva se otočí v průměru dvakrát do roka, což je s ohledem na typ materiálu a obor podnikání optimální. Jak již bylo uvedeno výše, zadluženost společnosti je také optimální. Hodnoty běžné likvidity však nejsou naprosto vypovídající, a to vzhledem k tomu, že zde není zohledněna možná výše kontokorentního rámce, kterou má společnost ve své bance dojednanou. Z konečného vyčíslení Z-skóre lze říci, že PKD, s. r. o., je finančně zdravou společností.

4.4 Hospodářské výsledky z pohledu ČÚS a mezinárodních standardů

Jak již bylo uvedeno výše, tato práce se zaměřuje na rozdílnost tokových veličin z pohledu českých účetních standardů a mezinárodních standardů.

4.4.1 Finanční leasing z pohledu českých účetních standardů

V současné době nízkých úrokových sazeb finanční trh „přeje“ zadlužování společností. Analyzovaná společnost PKD, s. r. o., v rámci krátkodobého financování využívá kontokorentní úvěr. Dále společnost splácí střednědobý úvěr na automobil Ford Turneo.

Firma dále využívá tři finanční leasingy, které mají významný vliv na rozdílnost vykazování z pohledu ČÚS a mezinárodních standardů:

Tabulka 11 – Finanční leasingy analyzované společnosti

Název	Výše v tis. Kč
Leasing na Mazda CX-9	516
Leasing na ohýbačku plechů	3 169
Leasing na robotické pracoviště	2 580

Zdroj: vlastní zpracování z dat účetní závěrky a zprávy auditora za rok 2016

Problematika leasingu byla již podrobněji rozebrána v teoretické části této práce. Společnost PKD, s. r. o., využívá finančního leasingu, tato práce se zaměřuje na leasing z pohledu analyzované společnosti – tedy nájemce.

Z výše uvedené tabulky vyplývá, v jaké výši společnost využívá leasing, jedná se o finanční leasingy, kde hodnoty jsou uvedeny včetně daně z přidané hodnoty.

Z pohledu českých účetních standardů není řešena u nájemce hodnota leasingového aktiva. Podle české účetní legislativy je účtováno pouze o splátkách v nominální hodnotě, tyto splátky jsou účtovány stejně jako služby na účet 518 a odkupní cena je pak zahrnuta přímo do spotřeby, tedy na účet 501.

Vzhledem ke skutečnosti, že leasing je z pohledu českého účetního standardu forma nájmu a majetek je evidován u pronajímatele, není možné u nájemce nárokovat odpisy majetku. Nájemce je pouhým uživatelem, a ne vlastníkem majetku, odpisy jsou tedy uplatňovány na straně pronajímatele, který majetek eviduje ve svém majetku. Pronajímatel uplatňuje odpisy po dobu nájemního, tedy pět let – z pohledu ČSÚ se jedná podle § 31 o rovnoměrné odpisy z částky aktiva bez DPH.

Z pohledu českých účetních standardů jsou pak dle legislativy upraveny podmínky pro zahrnutí splátek do daňově uznatelných nákladů, kde je dle §24 odstavce 4 zákona o dani z příjmu nutno dodržet tyto parametry:

- Trvání nájmu je delší než pět let, jedná se tedy o aktivum ve druhé odpisové skupině.
- Finanční leasing – po skončení nájemního vztahu přechází majetek za nepatrnou úplatu do majetku nájemce.
- Zůstatková cena evidovaná u pronajímatele musí být rovna nebo nižší kupní ceně leasingového aktiva.

4.4.2 Finanční leasing z pohledu IFRS

Pro správné ocenění aktiva se práce nejprve zaměřuje na vyčíslení implicitní úrokové míry – tato úroková míra vyjadřuje současnou hodnotu minimálních leasingových plateb a zároveň zohledňuje zůstatkovou cenu majetku, což se pak rovná reálné hodnotě pronajatého aktiva, tím lze říci, že dojde k vyčíslení vstupních nákladů pronajímatele. Vzhledem k tomu, že společnost PKD, s. r. o., využívá pouze finanční leasing, tedy že majetek vždy po skončení smlouvy přechází na nájemce, je počítáno s nulovou zbytkovou hodnotou. Vyčíslení jednotlivých současných hodnot analyzovaného majetku vychází z hodnot bez DPH vzhledem k tomu, že analyzovaná společnost je plátcem DPH, která je účtována zvlášť na účtu 343.

Vyčíslení vhodné úrokové míry pro správný výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek je často problémem. Pro správné vyčíslení je používána tzv. implicitní úroková míra, která není nájemci často známa. Pro účely této práce bylo využito implicitní úrokové míry z interních dat podniku. Dle interních dat, na základě kterých je tato práce zpracována, byly stanoveny dvě rozdílné implicitní úrokové míry – rozdíl vychází z analyzovaného aktiva. Automobil je řazen do spotřebního majetku, který firmě „nic“ nepřináší, již při samotné koupi dochází k výraznému poklesu hodnoty majetku, což je zohledněno i v leasingových splátkách. Stroje a zařízení jsou ve firmě plně v provozu, z pohledu zachování hodnoty a využitelnosti se jedná o dlouhodobější majetek – to vše má vliv na stanovené leasingové splátky a tím i implicitní úrokovou míru.

Pro účely této práce a vyčíslení současné hodnoty jsou čísla jednotlivých leasingů zaokrouhlena:

- **Mazda CX-9** při implicitní úrokové míře **3,8 % p.a.**

Za pomoci finanční funkce v rámci Microsoft Excel byla vyčíslena současná hodnota na **447 064 Kč**.

- **Ohýbačka plechů** při implicitní úrokové míře **2,8 % p.a.**

U vyčíslení současné hodnoty ohýbačky bylo využito stejného postupu jako v bodě 1, současná hodnota ohýbačky plechů tedy činí **2 846.567 Kč**.

- **Robotické pracoviště** při implicitní úrokové míře **2,8 % p.a.**

Robotické pracoviště bylo vyčísleno a jeho současná hodnota odpovídá částce **2 392 278 Kč**.

Na základě výše vyčíslených současných hodnot jednotlivých leasingových strojů a zařízení jsou následně vyčísleny hodnoty dle parametrů IFRS. Všechna z výše uvedených zařízení spadají do odpisové skupiny č. 2, kde je počet let odepisování 5 let, všechny vyčíslené přepočty v rámci IFRS jsou tak vyčísleny na dobu pěti let. Odpisy jsou zohledněny rovnoměrně také na dobu pěti let.

V současné době se již na území České republiky nachází mnoho právnických osob, které se vzhledem k původu kapitálu (zahraničí) účtují dle IFRS i českých účetních standardů, a to z důvodu, že jsou povinni danit dle českých účetních standardů, účtování dle IFRS tak na daň z příjmu nemá vliv.

Tabulka 12 – Splátkový kalendář podle IFRS Mazda CX-9

Položka	Částka v Kč	Jistina v Kč	Úrok v Kč	Saldo v Kč
Čerpání jistiny	447.064,00	447.064,00	-	447.064,00
Splátka č. 1	102.766,00	81.485,75	21.280,25	365.578,25
Splátka č. 2	102.766,00	85.023,27	17.742,73	280.554,98
Splátka č. 3	102.766,00	89.112,32	13.653,68	191.442,66
Splátka č. 4	102.766,00	93.449,12	9.316,88	97.993,54
Splátka č. 5	102.762,56	97.993,54	4.769,02	0,00

Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedený splátkový kalendář je vyčíslen za předpokladu doby splatnosti 5 let, financování celkové ceny ve výši 447 064,00 Kč a s úrokovou sazbou 4,80 % p.a. Jak je vidět ve výše uvedeném splátkovém kalendáři, je kalkulováno s anuitními splátkami vždy jednou za jeden rok, kde anuita v sobě zahrnuje jak výši splátky jistiny, tak dlužný úrok pro financující instituci. Jak již bylo uvedeno výše, automobil je zařazen v odpisové skupině č. 2 a doba odepisování je tak stanovena na pět let. Při zohlednění rovnoměrného odepisování činí roční odpis automobilu 89 412,80 Kč.

Tabulka 13 – Splátkový kalendář podle IFRS Ohýbačka plechů

Položka	Částka v Kč	Jistina v Kč	Úrok v Kč	Saldo v Kč
Čerpání jistiny	2.846.431,00	2.846.431,00	-	2.846.431,00
Splátka č. 1	643.431,00	524.871,48	118.559,52	2.321.695,52
Splátka č. 2	643.431,00	544.836,33	98.594,67	1.776.859,19
Splátka č. 3	643.431,00	567.766,41	75.664,59	1.209.092,78
Splátka č. 4	643.431,00	591.943,80	51.487,20	617.148,98
Splátka č. 5	643.429,24	617.148,98	26.280,26	0,00

Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedený splátkový kalendář je vyčíslen za předpokladu doby splatnosti 5 let, financování celkové ceny ve výši 2 846 567,00 Kč a s úrokovou sazbou 4,20 % p.a. Jak je vidět ve výše uvedeném splátkovém kalendáři, je také kalkulováno s anuitními splátkami vždy jednou za jeden rok, kde anuita v sobě zahrnuje jak výši splátky jistiny, tak dlužný úrok pro financující instituci. Jak již bylo uvedeno výše, stroje a zařízení jsou zařazeny v odpisové skupině č. 2 a doba odepisování je tak stanovena na pět let. Při zohlednění rovnoměrného odepisování činí roční odpis automobilu 569 286,20 Kč.

Tabulka 14 – Splátkový kalendář podle IFRS Robotické pracoviště

Položka	Částka v Kč	Jistina v Kč	Úrok v Kč	Saldo v Kč
Čerpání jistiny	2.392.278,00	2.392.278,00	-	2.392.278,00
Splátka č. 1	540.745,00	441.106,62	99.638,38	1.951.171,38
Splátka č. 2	540.745,00	457.885,26	82.859,74	1.493.286,12
Splátka č. 3	540.745,00	477.155,90	63.589,10	1.016.130,22
Splátka č. 4	540.745,00	497.474,79	43.270,21	518.655,43
Splátka č. 5	540.741,51	518.655,43	22.086,08	0,00

Zdroj: vlastní zpracování

Výše uvedený splátkový kalendář je vyčíslen za předpokladu doby splatnosti 5 let, financování celkové ceny ve výši 2 392 278,00 Kč a s úrokovou sazbou 4,20 % p.a. Jak je vidět ve výše uvedeném splátkovém kalendáři, je kalkulováno stejně jako v předchozích dvou případech s anuitními splátkami vždy jednou za jeden rok, kde anuita v sobě zahrnuje jak výši splátky jistiny, tak dlužný úrok pro financující instituci. Jak již bylo uvedeno výše, stroje a zařízení jsou zařazeny v odpisové skupině č. 2 a doba odepisování je tak stanovena na pět let. Při zohlednění rovnoměrného odepisování činí roční odpis automobilu 478 455,60 Kč.

MD	Stálá aktiva	D	MD	Jiné závazky	D
1a)	447.064,00		3a)	121.484,00	1a) 447.064,00
1b)	2.846.567,00		3b)	749096,00	1b) 2.846.567,00
1c)	2.392.278,00		3c)	650.075,00	1c) 2.392.278,00
			5a)	81.485,75	2a) 121.484,00
			5b)	524.871,48	2b) 749.096,00
			5c)	441.106,62	2c) 650.075,00

MD	Daň z přidané hodnoty	D	MD	Peněžní prostředky	D
2a)	121.484,00	4a) 121 484,00	4a)	121.484,00	3a) 121.484,00
2b)	749.096,00	4b) 749 096,00	4b)	749.096,00	3b) 749.096,00
2c)	650.075,00	4c) 650 075,00	4c)	650.075,00	3c) 650.075,00

MD	Peněžní prostředky	D	MD	Finanční náklady	D
	5a) 81.485,75		6a) 21.280,25		
	5b) 524.871,48		6b) 118.559,52		
	5c) 441.106,62		6c) 99.638,38		
	6a) 21.280,25				
	6b) 118.559,52				
	6c) 99.638,38				

MD	Odpisy	D	MD	Oprávky	D
7a) 89.412,80				7a) 89.412,80	
7b) 569.286,20				7b) 569.286,20	
7c) 478.455,60				7c) 478.455,60	

- 1) zúčtování leasingového aktiva
- 2) nárok na odpočet dle daňového dokladu
- 3) platba daně z přidané hodnoty
- 4) připsání platby daně z přidané hodnoty od finančního úřadu
- 5) snížení závazků vůči úvěrující instituci
- 6) úroky plynoucí ze závazku
- 7) odpis aktiva

Následující tabulka vyčísluje rozdílnost účtování finančního leasingu dle českých účetních standardů a IFRS.

Tabulka 15 – Výsledky v účetní závěrce v prvním roce leasingového závazku dle jednotlivých standardů

	dle ČSÚ	dle IFRS
Peněžní prostředky	1.286.942,00	1.286.942,00
VH běžné období	1.286.942,00	1.376.632,75
Stálá aktiva	0,00	5.685.909,00
Odpisy	0,00	1.137.154,60
závazky z leasingu	0,00	4.638.445,15

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedené tabulky je jasné, že leasing je z pohledu ČSÚ pouhý nájem, kde nájemce nemá nárok na daný majetek a nikde ho neeviduje (tedy evidence je vedena v podrozkaze). Lze tedy říci, že i při stejných výdajích nelze z pohledu ČSÚ zachytit všechny účelně vynaložené náklady. Tato problematika zachycuje možné daňové štíty. Z pohledu externího účastníka účetní závěrky v případě finančního leasingu je společnost v případě účtování o finančním leasingu znevýhodněna, kde jsou evidovány náklady ve službách a už není vidět, že ve skutečnosti dochází ke splácení majetku, který zůstane na konci nájmu v evidenci společnosti.

4.4.3 Smlouvy o zhotovení dle českých účetních standardů

Další část práce se zaměřuje na smlouvy o zhotovení, tyto smlouvy jsou takové, které jsou rozloženy do více účetních období. Pro účely zhodnocení těchto typu smluv byla právě zvolena pro analýzu společnost PKD, s. r. o., která se zaměřuje na stavební práce – jedná se zejména o výstavbu výrobních hal z ocelových konstrukcí, společnost PKD, s. r. o., však zajišťuje celou stavbu, která je v některých případech rozdělena do tří let nebo i déle. V rámci českých účetních standardů problematika smluv o zhotovení, které jsou zachyceny ve více účetních obdobích, není podrobněji řešena.

Z hlediska českých účetních standardů je rozhodující ustanovení smluvních podmínek. Samotné účtování pak vychází z průběžné fakturace.

Pro zpracování analýzy smlouvy o zhotovení tato práce vychází z projektu kompletní výstavby haly. Jednalo se o výstavbu výrobní haly v hodnotě 22 000 000,00 Kč včetně pozemku. Samotné dílo pro společnost PKD, s. r. o., bylo stanoveno na částku ve výši 18 500 000,00 Kč, kde předpokládané celkové 14 200 000,00 Kč výše těchto nákladů zohledňuje pouze provozní náklady, nejsou zde tedy zohledněny náklady např. na kontokorentní úvěr, který má společnost za účelem těchto projektů sjednaný u banky a částečně jej čerpala i za účelem výstavby tohoto projektu, dále pak není zohledněna daň z příjmu atd.

Tabulka 16 – Číselné hodnoty analyzovaného projektu

v Kč	2015	2016	2017
Náklady na výstavbu	4.700.000,00	3.800.000,00	3.950.000,00
Predikce nákladů dokončení	11.500.000,00	4.300.000,00	0,00
Vydané fakturace	3.000.000,00	6.000.000,00	9.200.000,00
Úhrady faktur	2.500.000,00	6.500.000,00	9.200.000,00

Zdroj: vlastní zpracování, dle interních informací společnosti

Jak již bylo uvedeno výše, v rámci Českých účetních standardů záleží na jednotlivých fakturacích, postup účtování vyplývající ze smluv o zhotovení (o dílo) znázorňují následující předkontace. Společnost účtuje v rámci postupné fakturace.

MD Závazky z obchodních vztahů D	MD Pohledávky z obchodních vztahů D
1) 4.700.000,00	2) 3.000.000,00 3) 2.500.000,00
4) 3.800.000,00	5) 6.000.000,00 6) 6.500.000,00
7) 3.950.000,00	8) 9.200.000,00 9) 9.200.000,00

MD Provozní náklady D	MD Provozní výnosy D
1) 4.700.000,00	2) 3.000.000,00
4) 3.800.000,00	5) 6.000.000,00
7) 3.950.000,00	8) 9.200.000,00

MD Příjmy D
3) 2.500.000,00
6) 6.500.000,00
9) 9.200.000,00

Jednotlivé předkontace vycházejí z průběhu zpracování projektu. Vývoj výstavby haly byl zachycen v rámci účetnictví následovně. Práce již v tomto případě nekalkuluje s DPH, v rámci stavebních prací již daň odvádí zákazník – společnost PKD, s. r. o., zde jako dodavatel neinkasuje ani neúčtuje DPH zákazníkovi. DPH se projeví v kontrolním hlášení a daňovém priznání k dani z přidané hodnoty.

Jednotlivé body předkontace jsou tak následující:

- 1) provozní náklady na výstavbu v prvním roce projektu
- 2) vydané faktury společností PKD, s. r. o.
- 3) příjem peněžních prostředků z inkasovaných vydaných faktur
- 4) provozní náklady na výstavbu ve druhém roce realizace projektu
- 5) vydané faktury společnosti PKD, s. r. o., ve druhém roce realizace projektu
- 6) příjem peněžních prostředků z inkasovaných vydaných faktur ve druhém období
- 7) provozní náklady na výstavbu ve třetím roce realizace projektu
- 8) vydané faktury společnosti PKD, s. r. o., za poslední rok realizace projektu
- 9) příjem peněžních prostředků z inkasovaných vydaných faktur v posledním roce realizace projektu

Mnoho stavebních firem využívá metodu dokončených smluv o zhotovení, společnost PKD, s. r. o., však tuto metodu nepoužívá. V analyzovaných výkazech je viditelný účet s nedokončeným majetkem, dle sdělení metodiků firmy se však jedná pouze o nedokončený majetek, který je zhotovován přímo pro společnost PKD, s. r. o., nikoli pro zákazníky společnosti.

4.4.4 Smlouvy o zhotovení dle IFRS

Mezinárodní účetnictví v rámci smluv o zhotovení řeší tuto problematiku pomocí metody procenta rozpracovanosti. Vyčíslení procenta rozpracovanosti zobrazuje následující vzorec.

$$\text{Metoda procenta rozpracovanosti} = \frac{\text{Náklady doposud reálně vynaložené}}{\text{Suma celkových nákladů projektu}} \quad (5)$$

$$\text{procento rozpracovanosti v 1. roce} = \frac{4.700.000,00}{14.200.000,00} * 100 = 33\% \quad (6)$$

$$\text{procento rozpracovanosti ve 2. roce} = \frac{8.500.000,00}{14.200.000,00} * 100 = 60\% \quad (7)$$

MD	Závazky z obchodních vztahů	D
	1)	4.700.000,00
	5)	3.800.000,00
	9)	3.950.000,00

MD	Pohledávky z obchodních vztahů	D
	2)	3.000.000,00
	3)	2.500.000,00
	6)	6.000.000,00
	7)	6.500.000,00
	10)	9.200.000,00
	11)	9.200.000,00

MD	Provozní náklady	D
4a)	4.700.000,00	
8a)	3.800.000,00	
12a)	450.000,00	

MD	Provozní výnosy	D
	4)	6.006.000,00
	8)	4.914.000,00
	12)	7.280.000,00

MD	Příjmy	D
3)	2.500.000,00	
7)	6.500.000,00	
11)	9.200.000,00	

MD	Nedokončený majetek	D
1)	4.700.000,00	
4b)	1.306.000,00	
5)	3.800.000,00	
8b)	1.114.000,00	
9)	3.950.000,00	
12b)	6.830.000,00	

MD	Postupné fakturování	D
	2)	3.000.000,00
	6)	6.000.000,00
	10)	9.200.000,00

Účetní předkontace uvedené výše mají tuto posloupnost:

- 1) provozní náklady na výstavbu v prvním roce projektu
- 2) vydané faktury společností PKD, s. r. o.
- 3) příjem peněžních prostředků z inkasovaných vydaných faktur
- 4) uplatňované výnosy dle procenta rozpracovanosti
- 5) provozní náklady na výstavbu ve druhém roce projektu
- 6) vydané faktury společnosti PKD, s. r. o., ve druhém roce realizace projektu
- 7) příjem peněžních prostředků z inkasovaných vydaných faktur ve druhém období
- 8) uplatňované výnosy dle procenta rozpracovanosti ve druhém roce
- 9) provozní náklady na výstavbu ve třetím roce realizace projektu

- 10) vydané faktury společnosti PKD, s. r. o., za poslední rok realizace projektu
- 11) příjem peněžních prostředků z inkasovaných vydaných faktur v posledním roce realizace projektu
- 12) uplatnění zbývajících výnosů ze zakázky v roce posledním po dokončení projektu a jeho předání

Rozdílnost vykazování smluv o zhotovení z pohledu ČSÚ a IFRS je zohledněno v následujících propočtech nákladů výnosů, ale také majetku a závazků vyplývajících z výše uvedené zakázky.

Nejdříve jsou zobrazeny výsledky projektu dle českých účetních standardů, v první řadě jsou vyčísleny provozní náklady, výnosy a výsledek hospodaření za jednotlivé roky.

Tabulka 17 – Výsledky hospodaření dle ČÚS

v Kč	2015	2016	2017
Provozní náklady	4.700.000,00	3.800.000,00	3.950.000,00
Provozní výnosy	3.000.000,00	6.000.000,00	9.200.000,00
Provozní VH	- 1.700.000,00	2.200.000,00	5.250.000,00

Zdroj: vlastní vyčíslení

Z výše uvedené tabulky vyplývá, že na počátku projektu je vždy více nákladů a práce, ale samotná fakturace je realizována až při nebo po zhotovení díla nebo určité části díla, takže v počátku společnost prodělává a objeví se to ve výsledcích hospodaření dle ČSÚ až ke konci projektu, nebo dokonce až po kompletním zhotovení projektu.

Další část této práce vedle výsledku hospodaření zobrazuje promítnutí účtování realizace díla v rámci stavových položek, tedy rozvahových položek aktivních a pasivních.

Tabulka 18 – Rozvahové položky v prvním roce projektu dle ČÚS

AKTIVA		PASIVA	
Pohledávky	500.000,00	Provozní VH	- 1.700.000,00
Finanční prostředky	2.500.000,00	Závazky	4.700.000,00
Bilanční suma	3.000.000,00	Bilanční suma	3.000.000,00

Zdroj: vlastní vyčíslení

Na straně aktiv se zakázky projevují nejdříve v pohledávkách a po uhrazení těchto pohledávek se suma přesouvá do peněžních prostředků, na straně pasiv jsou účtovány

závazky a proces stavby – tedy náklady a výnosy se v rozvaze projeví na základě provozního výsledku hospodaření.

Tabulka 19 – Rozvahové položky v druhém roce projektu dle ČÚS

AKTIVA		PASIVA	
Pohledávky	0,00	Provozní VH	2.200.000,00
Finanční prostředky	9.000.000,00	VH z min. let	- 1.700.000,00
		Závazky	8.500.000,00
Bilanční suma	9.000.000,00	Bilanční suma	9.000.000,00

Zdroj: vlastní vyčíslení

Výčet rozvahy v druhém roce je obdobný, je však viditelné, že důvěra zákazníka je již vyšší a uhradil všechny pohledávky, druhý rok již došlo k dokončení větší části díla a je tak již vedle ztráty z minulého roku zohledněn i zisk z hospodářského roku.

Tabulka 20 – Rozvahové položky v posledním roce projektu dle ČÚS

AKTIVA		PASIVA	
Pohledávky	0,00	Provozní VH	5.250.000,00
Finanční prostředky	18.200.000,00	VH z min. let	500.000,00
		Závazky	12.450.000,00
Bilanční suma	18.200.000,00	Bilanční suma	18.200.000,00

Zdroj: vlastní vyčíslení

V posledním roce je již dílo celé uhrazené, na straně aktiv jsou tedy všechny položky zahrnuty do finančních prostředků, které zákazník uhradil. Na straně pasiv je již vykázán kompletní zisk – výše zisku se může na první pohled zdát velmi vysoká, je tedy důležité zdůraznit, že pro účely této práce bylo vycházeno z provozního zisku, nejsou zde tedy zahrnuty vedlejší náklady, které s projektem nepřímo souvisí, ale firma si na ně musí vydělat.

Další část práce se zaměřuje na výsledky dle IFRS, metodika je naprosto shodná jako u vyčíslení tokových a stavových veličin u ČÚS spojených s analyzovaným projektem.

Tabulka 21 – Výsledky hospodaření dle IFRS

v Kč	2015	2016	2017
Provozní náklady	4.700.000,00	3.800.000,00	3.950.000,00
Provozní výnosy	6.006.000,00	4.914.000,00	7.280.000,00
Provozní VH	1.306.000,00	1.114.000,00	3.330.000,00

Zdroj: vlastní vyčíslení

Dle IFRS jsou účtovány reálné náklady a zároveň zohledněny výnosy dle procenta rozpracovanosti, provozní výsledek hospodaření je tak kladný již v prvním roce i přesto, že doposud nedošlo k fakturaci a inkasování.

Tabulka 22 – Rozvahové položky v prvním roce projektu dle IFRS

AKTIVA		PASIVA	
Nedokončená výroba	3.006.000,00	Provozní VH	1.306.000,00
Pohledávky	500.000,00	Závazky	4.700.000,00
Finanční prostředky	2.500.000,00		
Bilanční suma	6.006.000,00	Bilanční suma	6.006.000,00

Zdroj: vlastní vyčíslení

V rámci rozvahy je na rozdíl od ČÚS evidována nedokončená výroba, jedná se o již realizovanou část stavby, která doposud nebyla fakturována zákazníkovi.

Tabulka 23 – Rozvahové položky v druhém roce projektu dle IFRS

AKTIVA		PASIVA	
Nedokončená výroba	1.920.000,00	Provozní VH	1.114.000,00
Pohledávky	0,00	VH z min. let	1.306.000,00
Finanční prostředky	9.000.000,00	Závazky	8.500.000,00
Bilanční suma	10.920.000,00	Bilanční suma	10.920.000,00

Zdroj: vlastní vyčíslení

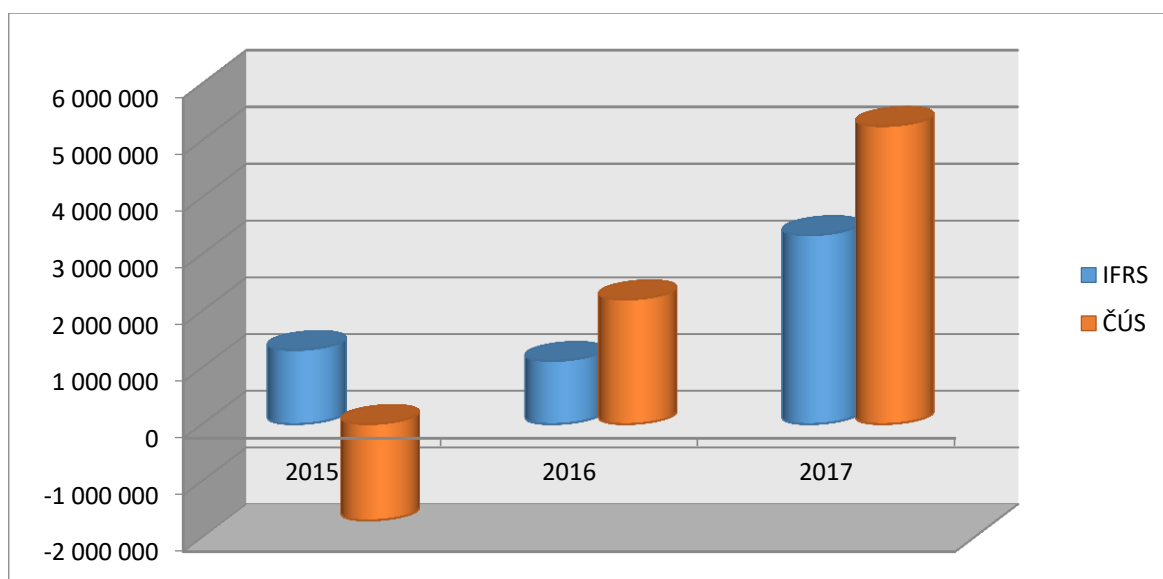
Stejně jako u ČÚS tak i u IFRS je ve druhém roce zohledněn výsledek hospodaření z předchozího hospodářského období spojený s analyzovaným projektem. Pohledávky a finanční prostředky jsou shodné jako v ČÚS.

Tabulka 24 – Rozvahové položky v posledním roce projektu dle IFRS

AKTIVA		PASIVA	
Nedokončená výroba	0,00	Provozní VH	3.330.000,00
Pohledávky	0,00	VH z min. let	2.420.000,00
Finanční prostředky	18.200.000,00	Závazky	12.450.000,00
Bilanční suma	18.200.000,00	Bilanční suma	18.200.000,00

Zdroj: vlastní vyčíslení

Na konci realizace projektu se tak poprvé bilanční suma rozvahy dle IFRS rovná celkové bilanční sumě dle ČÚS. Je však nutno uvést, že výsledky dle IFRS přesněji zachycují hospodářskou situaci dané společnosti. První část analytické práce se věnovala finanční analýze. Dle výše provedené analýzy vykazování smluv o zhotovení lze říci, že dle metodiky IFRS by ve výkaznictví nedocházelo ani ve stavebnictví k významným výkyvům.

Graf 5 – Srovnání výsledků hospodaření projektu dle ČÚS a IFRS

Zdroj: vlastní zpracování

Z výše uvedeného grafického znázornění je viditelné, že dle IFRS dochází k reálnějšímu zachycení, kde v prvním roce je velice důležité stavbu „rozjet“, zabezpečit a získat důvěru zákazníka. Další rok jsou pak zhotovovány důležité práce, které nejsou úplně viditelné a projeví se výrazně až ke konci realizace. Zatímco dle metodiky ČÚS výsledek hospodaření vykazuje ztrátu, což znázorňuje negativní hospodaření, to však není v případě rozestavení významného projektu, který na konci přinese značné zisky, pravdivé zachycení stavu.

5 ZÁVĚR

Tato bakalářská práce se zaměřovala na významné rozdíly ve vykazování nákladů a s tím souvisejících výnosů dle českých účetních standardů a mezinárodních účetních standardů IFRS. Z pohledu vyčíslení a uplatňování nákladů a výnosů jsou odlišnosti dle ČÚS a IFRS znatelné. Jednotlivé rozdíly jsou příčinou odlišných přístupů, kde každý ze sledovaných standardů zachycuje vlastní účel. České účetní standardy, jak napovídá sám název, jsou vydány pouze pro území České republiky, základním účelem těchto standardů je stanovení správného výsledku hospodaření a tím i daňového základu pro účely daně z příjmu právnických osob, problematika daní má tak negativní dopad na účetnictví. České společnosti se netají záměrem platby co nejnižších daní, tedy vykazování a uplatňování co nejvyšších nákladů a s tím souvisejících co nejnižších výnosů. Zatímco mezinárodní standardy jsou vydány za účelem výkaznictví a účtování po celém světě tak, aby byly dostupné a srozumitelné pro investory po celém světě. Pro zachycení správného a jednotného výkaznictví je tak odhlédnuto od jednotlivých legislativ a nedochází tak k daňovým vlivům na účetnictví, které má zobrazovat věrný a poctivý obraz. Česká republika však v posledních letech směřuje ke snaze přizpůsobení se IFRS.

Jednotlivé výnosy a s nimi související náklady hrají pro každý podnikatelský subjekt velmi významnou roli. Z pohledu českých účetních standardů lze říci, že dochází k upřednostňování formy nad obsahem, zatímco u mezinárodních standardů IFRS je to naopak. Tato problematika je značně viditelná právě u analyzovaného finančního leasingu. Finanční leasing spočívá v tom, že majetek přejde vždy na nájemce, zatímco z pohledu ČÚS o majetku nájemce účtuje až po skončení nájmu a tím i odpisu majetku, tak v rámci IFRS je veden majetek v rozvaze nájemce, který jej také na rozdíl od ČÚS odepisuje. V rámci IFRS u finančního nájmu dochází k dlouhodobému závazku a majetek je zachycen na straně aktiv u nájemce, tato rozdílnost má pak dopad i na výsledek hospodaření společnosti. Obsah je přeci takový, že nájemce nejenže s majetkem plně disponuje, ale také on je ten, který jej opotřebovává, on by měl tedy být ten, který majetek také odepisuje. Z pohledu českých účetních standardů lze říci, že u finančního leasingu dochází k narušení věrného a poctivého zobrazení skutečnosti a dochází tak k porušení zásady opatrnosti. Z pohledu opatrnosti není v rámci rozvahových položek pasivních zachycen dlouhodobý závazek, vše se u nájemce projevuje pouze účtováním vysokých nákladů za služby.

Tato práce se zabývala problematikou nákladů a výnosů u stavební společnosti, výběr této společnosti byl záměrný, a to z důvodu analýzy rozdílnosti zachycování smluv o zhotovení z pohledu českých účetních standardů a mezinárodních standardů IFRS. Opět u ČÚS nedochází k věrnému a poctivému výkaznictví – výkaznictví v rámci ČÚS je ovlivněno smluvním ujednáním, kde nejvýznamnější část projektu je nejčastěji zúčtována až na konci realizace dlouholetého projektu. IFRS na rozdíl od ČÚS toto pravidlo nepovoluje a k zachycení smluv o zhotovení dochází pomocí metody procenta rozpracovanosti, která přesně zachycuje stav a průběh celého projektu a tím i jeho dokončení. V rámci IFRS tak dochází k přesnějším zachycení věcných nákladů a výnosů v daném čase.

6 SEZNAM LITERATURY

ALVES, Winfried. *Reporting nach US-GAAP*. 12, 2., erweiterte Auflage. Weinheim, Bergstr: Wiley-VCH, 2010. ISBN 9783527505302.

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 9788073573669.

BĚHOUNEK, Pavel. *Kategorizace účetních jednotek*. Behounek.eu [online]. 2016 [cit. 2018-07-15]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/news/ucto2016/>

Český účetní standard pro podnikatele č. 019 Náklady a výnosy. *Business center.cz* [online]. [cit. 2018-07-15]. Dostupné z: <https://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/019.aspx>

Funkce účetnictví. *Účetnictví: vše co student potřebuje vědět* [online]. ©2018 [cit. 2018-07-15]. Dostupné z: http://ucetnictvi.studentske.cz/2008/10/funkce-etnictv_27.html

International Accounting Standards Board. *IFRS* [online]. ©2017 [cit. 2018-11-20].

Leasing, IAS/IFRS: nový standard IFRS 16. *Edu.deloitte.cz* [online]. 2016 [cit. 2018-07-20]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1604>

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada, 2013. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4574-9.

NAVRÁTIL, J. Účetnictví od A do Z, 2 díl - Význam a funkce účetnictví, uživatelé účetnictví. *Uctovani.net: Jasně a srozumitelně* [online]. 2012 [cit. 2018-07-15]. Dostupné z: <https://www.uctovani.net/clanek.php?t=Ucetnictvi-od-A-do-Z-2-dil-Vyznam-a-funkce-ucetnictvi-uzivatele-ucetnictvi&idc=70>

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

Zákony pro rok 2016 – pro účetnictví státu. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2016 [cit. 2018-07-10]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/pravni-predpisy/platna-legislativa-zakony/2016/zakony-pro-rok-2016-pro-ucetnictvi-statu-25444>

Zákony

Úplné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, s vyznačením změn

ÚZ – zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s vyznačením změn

ÚZ – zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s vyznačením změn

Úplné znění zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, bez vyznačení změn

ÚZ – zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, bez vyznačení změn – k 1. 1. 2016

Zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony – Sbírka zákonů ročník 2015, částka 92, ze dne 10. 9. 2015

7 SEZNAM GRAFŮ A TABULEK

Seznam grafů

Graf 1 – Vývoj aktiv a jejich struktura v letech 2014–2016.....	37
Graf 2 – Vývoj složek oběžných aktiv v letech 2014–2016.....	39
Graf 3 – Vývoj pasiv a jejich struktura v letech 2014–2016.....	41
Graf 4 – Vývoj hospodaření v letech 2014–2016.....	42
Graf 5 – Srovnání výsledků hospodaření projektu dle ČÚS a IFRS.....	57

Seznam tabulek

Tabulka 1 – Kategorizace účetních jednotek podle novely 2016.....	16
Tabulka 2 – Rozdílnost finančního leasingu z pohledu ČÚS a IFRS/IAS17.....	29
Tabulka 3 – Horizontální analýza aktiv ve sledovaném období.....	38
Tabulka 4 – Vertikální analýza aktiv společnosti ve sledovaném období.....	38
Tabulka 5 – Horizontální analýza oběžného majetku.....	39
Tabulka 6 – Vertikální analýza oběžného majetku.....	40
Tabulka 7 – Horizontální analýza rozvahových položek pasivních.....	41
Tabulka 8 – Vertikální analýza rozvahových položek pasiv.....	41
Tabulka 9 – Horizontální analýza výkazu zisku a ztráty.....	43
Tabulka 10 – Základní ukazatele poměrové finanční analýzy.....	43
Tabulka 11 – Finanční leasingy analyzované společnosti.....	44
Tabulka 12 – Splátkový kalendář podle IFRS Mazda CX-9.....	47
Tabulka 13 – Splátkový kalendář podle IFRS Ohýbačka plechů.....	47
Tabulka 14 – Splátkový kalendář podle IFRS Robotické pracoviště.....	48
Tabulka 15 – Výsledky v účetní závěrce v prvním roce leasingového závazku dle jednotlivých standardů.....	49
Tabulka 16 – Číselné hodnoty analyzovaného projektu.....	51
Tabulka 17 – Výsledky hospodaření dle ČÚS.....	54
Tabulka 18 – Rozvahové položky v prvním roce projektu dle ČÚS.....	54

Tabulka 19 – Rozvahové položky v druhém roce projektu dle ČÚS	55
Tabulka 20 – Rozvahové položky v posledním roce projektu dle ČÚS	55
Tabulka 21 – Výsledky hospodaření dle IFRS	56
Tabulka 22 – Rozvahové položky v prvním roce projektu dle IFRS	56
Tabulka 23 – Rozvahové položky v druhém roce projektu dle IFRS.....	56
Tabulka 24 – Rozvahové položky v posledním roce projektu dle IFRS	57