



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANČÍ

INSTITUTE OF FINANCES

VLIV VYBRANÝCH ROZDÍLŮ MEZI ČESKÝM FINANČNÍM ÚČETNICTVÍM A IFRS NA VÝSLEDEK HOSPODAŘENÍ VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

IMPACT OF THE SELECTED DIFFERENCES BETWEEN THE CZECH FINANCIAL ACCOUNTING AND IFRS
ON ECONOMY OF THE PRIVATE CORPORATION

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Marie Kaňová

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Helena Hanušová, CSc.

BRNO 2019

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Marie Kaňová
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	Ing. Helena Hanušová, CSc.
Akademický rok:	2018/19

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Vliv vybraných rozdílů mezi českým finančním účetnictvím a IFRS na výsledek hospodaření vybrané společnosti

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce – porovnáním pojetí IFRS a současně platné účetní legislativy v ČR nalézt podstatnější rozdíly v účtování a vykazování.

Analýza problému a současného stavu – s ohledem na specifika korporace a oboru jejího podnikání vybrat podstatnější rozdíly, které ovlivňují výšku účetních položek v povinných účetních výkazech korporace a provést komparaci vybraných rozdílů mezi IFRS a současnou právní úpravou finančního účetnictví v ČR.

Vlastní návrhy řešení, přínos návrhů řešení – na konkrétních příkladech prokázat dopad odlišného účtování na povinné výkaznictví a hospodaření vybrané společnosti. Na základě vlivu zjištěných rozdílů na hospodaření vybrané společnosti a s přihlédnutím k jejím specifickým navrhnout použití buď IFRS nebo současnou právní úpravu finančního účetnictví v ČR.

Závěr

Seznam použité literatury

Cíle, kterých má být dosaženo:

Na základě vlivu zjištěných rozdílů na hospodaření vybrané společnosti a s přihlédnutím k jejím specifickým navrhnout použití buď IFRS nebo současnou právní úpravu finančního účetnictví v ČR.

Základní literární prameny:

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualiz. a přeprac. vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2018: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2018. 18. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2018. ISBN: 978-80-7554-116-1.

SAXUNOVÁ, D. Financial statements under the US GAAP and IFRS: theory, concepts, problems of financial accounting. Prague: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-646-4.

ŠRÁMKOVÁ, A. a M. KŘIVÁNKOVÁ. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - praktické aplikace. 7. aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2017. ISBN 978-80-87985-10-6.

VAŠEK, L. Účetnictví - výkaznictví vybrané oblasti IFRS. Praha: Institut certifikace účetních, 2016. ISBN 978-80-87985-09-0.

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2018/19

V Brně dne 28.2.2019

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce je zaměřena na komparaci vybraných rozdílů v účtování a vykazování položek v povinných účetních výkazech, které vznikají mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Na základě vybraných rozdílů je popsán vliv aplikace požadavků IAS/IFRS na aktiva, pasiva a výsledek hospodaření společnosti. Závěrem diplomové práce jsou vypočteny vybrané ukazatele finanční analýzy, vypovídající o výkonnosti podniku a o jeho finanční pozici.

Abstract

The diploma thesis is focused on comparison of selected differences in accounting and reporting of items in statutory financial statements which arise between Czech accounting legislation and International Financial Reporting Standards. Based on the selected differences, the effect of applying IAS / IFRS requirements on assets, liabilities and company's financial statements is described there. At the end of the thesis, the selected indicators of financial analysis are calculated, showing the performance of the company and its financial position.

Klíčová slova

účetní závěrka, Česká účetní legislativa, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS, rozvaha, výkaz zisku a ztráty, vybrané rozdíly

Key words

Financial Statements, Czech accounting legislation, International Financial Reporting Standards IAS/IFRS, balance sheet, profit and loss statement, selected differences

Bibliografická citace

KAŇOVÁ, Marie. *Vliv vybraných rozdílů mezi českým finančním účetnictvím a IFRS na výsledek hospodaření vybrané společnosti* [online]. Brno, 2019 [cit. 2019-05-12]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/119493>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Helena Hanušová.

Čestné prohlášení

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

V Brně dne 12. května 2019

.....

Marie Kaňová

Poděkování

Ráda bych poděkovala vedoucí práce Ing. Heleně Hanušové CSc., za cenné rady a připomínky a celkově za ochotný a vstřícný přístup k vedení mé diplomové práce.

OBSAH

ÚVOD.....	11
CÍLE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ.....	13
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE.....	14
1.1 Historie účetnictví.....	14
1.2 Účetní legislativa.....	14
1.2.1 Charakteristické rysy účetnictví.....	15
1.2.2 Funkce účetnictví.....	15
1.2.3 Uživatelé účetnictví.....	16
1.2.4 Věrné zobrazení skutečnosti.....	16
1.3 Účetní závěrka dle České účetní legislativy.....	16
1.3.1 Kategorizace účetních jednotek.....	17
1.3.2 Povinné účetní výkazy.....	18
1.3.3 Rozvaha.....	19
1.3.4 Výkaz zisku a ztráty.....	20
1.3.5 Příloha účetní závěrky.....	21
1.3.6 Výkaz peněžních toků (Cashflow).....	21
1.3.7 Výroční zpráva.....	22
1.3.8 Zveřejnění.....	23
1.4 Účetní závěrka sestavená dle IAS/IFRS.....	23
1.4.1 Koncepční rámec.....	23
1.4.2 Definice základních prvků účetní závěrky dle IFRS.....	24
1.4.3 Oceňování – základní koncepce.....	25
1.4.4 Povinné účetní výkazy účetní závěrky dle IFRS.....	27
1.4.5 Výkaz finanční situace.....	28
1.4.6 Výkaz o úplném výsledku.....	30
1.4.7 Výkaz změn vlastního kapitálu.....	31
1.4.8 Příloha.....	32
1.5 Srovnání vybraných rozdílů mezi ČÚL a IFRS.....	33
1.5.1 Zásoby.....	33

1.5.2	Dotace	37
1.5.3	Dlouhodobá hmotná aktiva	40
1.5.4	Dlouhodobý nehmotný majetek	45
1.6	Ukazatele finanční analýzy	49
1.6.1	Metody finanční analýzy	49
1.6.2	Poměrové ukazatele	50
2	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU.....	55
2.1	Představení společnosti	55
2.2	Vybrané rozdíly mezi ČÚL a IAS/IFRS	56
2.2.1	Rozdíl č. 1 – vykazování investiční dotace na pořízení hmotného a nehmotného aktiva.....	57
2.2.2	Rozdíl č. 2 - stanovení předpokládané zbytkové hodnoty	75
2.2.3	Rozdíl č. 3 - významné náhradní díly	78
2.2.4	Rozdíl č. 4 – vliv na odloženou daň	81
2.2.5	Rozdíl č. 5 - změna dohadné položky.....	83
2.2.6	Rozdíl č. 6 - změna časové rozlišení	85
3	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ.....	87
3.1	Změny v rozvaze – AKTIVA.....	87
3.1.1	Dlouhodobý nehmotný majetek	88
3.1.2	Dlouhodobý hmotný majetek.....	88
3.1.3	Oběžná aktiva	89
3.1.4	Krátkodobé pohledávky	89
3.1.5	Změna bilanční sumy.....	89
3.2	Změny v rozvaze – PASIVA.....	90
3.2.1	Výsledek hospodaření za účetní období	91
3.2.2	Cizí zdroje.....	91
3.2.3	Dlouhodobé závazky	91
3.2.4	Krátkodobé závazky	91
3.2.5	Změna bilanční sumy.....	92
3.3	Změny ve výkazu zisku a ztráty	92
3.3.1	Provozní výsledek hospodaření.....	93
3.3.2	Výsledek hospodaření za účetní období	93

3.4	Popis změn	94
3.4.1	Změna č. 1 – vykazování investiční dotace na pořízení hmotného a nehmotného aktiva	94
3.4.2	Změna č. 2 – stanovení předpokládané zbytkové hodnoty	95
3.4.3	Změna č. 3 – významné náhradní díly	96
3.4.4	Změna č. 4 – vliv na odloženou daň	96
3.4.5	Změna č. 5 – dohadné položky	97
3.4.6	Změna č. 6 – časové rozlišení	98
3.5	Vliv změn na finanční analýzu společnosti	98
3.5.1	Ukazatele aktivity	99
3.5.2	Ukazatele rentability	100
3.5.3	Ukazatele zadluženosti	100
3.5.4	Čistý pracovní kapitál	101
3.6	Doporučení pro společnost	102
4	ZÁVĚR.....	104
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	106
	SEZNAM GRAFŮ.....	110
	SEZNAM TABULEK.....	111
	SEZNAM ROVNIC.....	115
	SEZNAM ZKRATEK.....	116
	SEZNAM PŘÍLOH.....	117

ÚVOD

V současné době je významným charakteristickým rysem rozšiřující se globalizace, a s ní související rozvoj obchodu. Významnou roli ve vývoji globalizace hraje hospodářský růst, který vede investory k efektivnější alokaci kapitálu. Dostupnost informací o hospodaření firem je nezbytným předpokladem pro vzájemné srovnání jednotlivých hospodářských subjektů a také pro rozhodování týkající se investic. Z hlediska vývoje účetnictví a účetního výkaznictví je nutná všeobecná srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací (Dvořáková, 2017, s. 17).

V rámci Evropy dochází nejen k ekonomické globalizaci, ale i k politickému sjednocování Evropské unie. S tím souvisí rostoucí potřeba harmonizace účetních systémů. Tento proces je významný nejen pro investiční podnikatelská rozhodnutí, ale i pro získávání různých forem dotací, grantů a podpor (Vašek, 2017, s. 8).

S harmonizací účetních systémů souvisí schopnost srovnání základních zdrojů spolehlivých účetních informací, vypovídajících o ekonomické realitě. Zdrojem těchto informací jsou účetní výkazy. Vzhledem k právním odlišnostem jednotlivých států a jejich rozdílným požadavkům na podobu účetních výkazů, dochází ke zhoršení schopnosti srovnání potřebných účetních informací. Snížená schopnost srovnání účetních dat, vedla již v minulosti ke vzniku nadnárodně uznávaných účetních koncepcí. Jednou z těchto koncepcí jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 11-12).

V § 19a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, má účetní jednotka, obchodující s investičními cennými papíry na evropském regulovaném trhu, povinnost sestavovat účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS. Současně také novela zákona o účetnictví účinná od roku 2011 umožnila dceřiným společnostem, které jsou součástí konsolidačního celku, který sestavuje konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS, účtovat a sestavovat též účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS (Vašek, 2016, s. 9)

Cílem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je podávání jednotného souboru účetních pravidel usilujících o podrobné a komplexní řešení problematiky finančního

účetnictví v celosvětovém měřítku. Hlavním záměrem IAS/IFRS je poskytování relevantních informací pro všechny uživatele. Tyto informace by měly být transparentní, srovnatelné a zároveň by měly být kvalitní. Požadavky, které jsou kladené při aplikaci pravidel Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, umožňují srovnatelnost společností, obchodujících v různých zemích. Další výhodou, plynoucí z vedení účetnictví dle IAS/IFRS je jednodušší postup pro společnosti, které se rozhodly expandovat na zahraniční trhy nebo pro společnosti, mající zahraniční majetkovou účast. Pro tyto společnosti je nezbytné disponovat informacemi, díky kterým jsou schopné se hospodárně rozhodovat (Dvořáková, 2017, s. 20).

CÍLE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem diplomové práce je navrhnout na základě vlivu zjištěných rozdílů na hospodaření vybrané společnosti a s přihlédnutím k jejím specifikům, použití buď Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS) nebo současné právní úpravy finančního účetnictví v České republice.

Pro splnění cíle budou nejprve na základě studia literatury zjištěny rozdíly, které se promítají do jednotlivých položek aktiv, pasiv a následně také do výsledku hospodaření.

S přihlédnutím na specifika dané společnosti budou vybrány ty rozdíly, které významně ovlivní položky v účetní závěrce sledované společnosti. Tyto odlišnosti budou následně promítnuty do výpočtů na konkrétních datech účetní jednotky.

Diplomová práce je rozdělena na tři části, kterými jsou teoretická východiska, analýza současného stavu a vlastní návrhová část.

V rámci první části závěrečné práce budou definovány teoretické poznatky pomocí analytických metod. Podstatou analýzy je vysvětlení dané problematiky za pomoci zkoumání jednotlivých částí a následně zjišťování vzájemných souvislostí mezi prvky celku (Trousil, Jašíková, 2015, s. 41).

Dále je provedena metoda dedukce, kdy na základě sběru obecných pravidel jsou vyvozeny konkrétní poznatky (Trousil, Jašíková, 2015, s. 40). Získané poznatky se následně promítnou ve formě úprav povinných účetních výkazů společnosti.

Poté je provedena metoda komparace, kde jsou srovnávány vybrané rozdíly mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Tyto rozdíly jsou řešeny, jak teoreticky, tak i na konkrétních účetních případech, v rámci analýzy současného stavu zkoumané společnosti.

V poslední části závěrečné práce jsou použitím metody syntézy zpracovány vlastní návrhy řešení, kde na základě předchozích zjištění jsou stanoveny závěry (Trousil, Jašíková, 2015, s. 40). Vlastní návrhy řešení vychází z analýzy současného stavu s přihlédnutím na strategii společnosti a teoretických poznatků.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA PRÁCE

V rámci teoretické části jsou nejprve charakterizovány jednotlivé části účetní závěrky dle České účetní legislativy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Následně jsou popsány vybrané rozdíly, které vznikají mezi těmito přístupy v důsledku odlišných požadavků na vedení účetnictví společnosti.

1.1 Historie účetnictví

Historii účetnictví je velmi obtížné datovat, lze ji počítat na několik tisíc let, ale také pouze na několik set let. Záleží na úhlu pohledu. První zmínky o účetnictví můžeme najít již v Bibli v Matoušově evangeliu v podobenství o hřivnách. Naproti tomu je účetnictví vymezeno jako systém teprve od konce 12. století. Například ve starém Sumeru a v Babylonii ve výčtech chrámových a palácových hospodářstvích, kde se dochovaly smlouvy obchodníků, zápisy pohledávek, dluhů apod. (Janhuba, Míková, Zelenková, Roubíčková, 2016, s. 11).

1.2 Účetní legislativa

Mezi základní předpisy české účetní legislativy, které upravují účetnictví podnikatelských subjektů v České republice patří:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., s touto vyhláškou jsou propojena některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Zejména pro takové účetní jednotky, které vedou soustavu podvojného účetnictví.

České účetní standardy pro podnikatele (Ryneš, 2018, s. 11).

1.2.1 Charakteristické rysy účetnictví

Klíčovým úkolem účetnictví je věrné a pravdivé zobrazení hospodářské situace v podniku, konkrétně jeho finanční, majetkové a důchodové složky. Hlavním předmětem všech záznamů v účetnictví jsou jednoznačně dané hospodářské jevy, které jsou evidovány za určité časové období. Což znamená, že v účetnictví nejsou zachyceny hospodářské operace, které nezachycují stav a pohyb závazků a majetku, jde například o uzavření obchodní smlouvy. Cílem je zjistit skutečný výsledek hospodaření, zda došlo k zisku nebo ztrátě a skutečný stav a pohyb majetku a závazků. Hospodářské jevy se evidují v peněžních jednotkách, musí být přesné, průkazné a spolehlivé (Sedláček, 2005, s. 18).

1.2.2 Funkce účetnictví

Účetnictví je disciplínou, která vyčísluje a kvantifikuje finanční veličiny, zpracovává jistá kvanta čísel. Ke splnění veškerých požadavků, které jsou kladeny na účetnictví, plní účetnictví pět základních funkcí. Kterými jsou:

- informační funkce,
- registrační funkce,
- dokumentační funkce,
- dispoziční funkce,
- kontrolní funkce.

Z výše uvedených funkcí je zřejmé, že se účetnictví neorientuje jen na minulost, ale že má uplatnění i jako zdroj informací napomáhajících k řešení úkolů, které souvisejí s budoucími cíli podniku. Na budoucnost se orientuje především manažerské účetnictví, které využívá nástrojů finančního řízení, kterými jsou rozpočty, kalkulace, finanční analýza a matematicko-statistické metody (Dvořáková, 2018, s. 10).

1.2.3 Uživatelé účetnictví

Do jednotlivých kategorií uživatelů, lze řadit vlastníky, kteří sledují ekonomický prospěch podniku, dále obchodní dodavatele, jejichž pozornost je kladena na schopnost podniku hradit své závazky a ostatní věřitelé, které zajímá, zda je podnik schopen splácen ve stanovených lhůtách úroky a jistinu (Kovanicová, 2012, s. 21).

1.2.4 Věrné zobrazení skutečnosti

Dle zákona o účetnictví by účetní jednotky měly vést účetnictví podle souboru určitých pravidel a základních principů účetního myšlení (Dvořáková, 2018, s. 11).

Za primární cíle účetnictví se neodmyslitelně považuje princip věrného a poctivého obrazu neboli princip pravdivého a věrného zobrazení o finanční a majetkové situaci. Respektování těchto zásad je považováno za nutnou podmínku, která kvalifikovanému čtenáři umožní učinit správný pohled na současnou i budoucí pozici podniku a následně přijmout rozhodnutí (Kovanicová, 2012, s. 346).

Zejména se jedná o zásadu bilanční kontinuity, zásadu ocenění v historických cenách, zásadu stálosti účetních metod a zásadu opatrnosti (Dvořáková, 2018, s. 13).

Dle zákona o účetnictví by měla být účetní závěrka sestavena srozumitelně a podávat věrný a poctivý obraz o finanční situaci účetní jednotky. Věrného a poctivého obrazu, lze dosáhnout tak, že obsah položek uvedených v účetní závěrce odpovídá skutečnému stavu, který je v souladu s účetními metodami (Zákon č. 563/1991 Sb., § 7).

1.3 Účetní závěrka dle České účetní legislativy

Zákon č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, nabývá účinnosti dne 1. 1. 2016, důvodem ke změně byla implementace požadavků směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniku (mfer.cz).

Obsahem novely zákona je, mimo jiné, zavedení kategorizace účetních jednotek, které jsou rozlišovány na základě určených kritérií. Jedná se o rozlišení účetních jednotek na mikro, malé, střední a velké účetní jednotky. Novela zákona zavádí, mimo jiné, kategorizaci účetních jednotek tak, že podle stanovených kritérií se budou rozlišovat mikro, malé, střední a velké účetní jednotky (mfcr.cz).

1.3.1 Kategorizace účetních jednotek

Dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „zákon o účetnictví“) jsou zavedeny od roku 2016 čtyři kategorie účetních jednotek, kterými jsou příslušné kategorie mikro, malé, střední nebo velké účetní jednotky. Účetní jednotky se zařazují do kategorií na základě tří stanovených kritérií, podmínkou je splnění alespoň dvou ze tří. Zákon o účetnictví stanovuje pro testování příslušné kategorie tato kritéria:

- aktiva celkem,
- roční úhrn čistého obratu,
- průměrný počet zaměstnanců (Dvořáková, 2018, s. 21).

Tabulka 1 Kategorizace účetních jednotek

Účetní jednotka	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	průměrný počet zaměstnanců
Mikro	do 90 000 000 Kč	do 18 000 000 Kč	do 10
Malé	do 100 000 000 Kč	do 200 000 000 Kč	do 50
Střední	do 500 000 000 Kč	do 1 000 000 000 Kč	do 250
Velké	nad 500 000 000 Kč	nad 1 000 000 000 Kč	nad 250

(Zdroj: vlastní zpracování dle Müllerová, 2016, s. 166)

Podmínkou zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie je nepřekročení alespoň dvou kritérií ze tří uvedených. Na účetní jednotky, konkrétně na vybrané účetní jednotky

a subjekty veřejného zájmu, se naopak vztahuje pravidlo překročení alespoň dvou ze tří uvedených kritérií (Strakošová, 2018, str. 38).

Dle zákona o účetnictví se vybrané účetní jednotky a subjekty veřejného zájmu vždy považují za velkou účetní jednotku. Za vybrané účetní jednotky lze považovat například organizační složky státu, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, státní fondy podle rozpočtových pravidel, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. Mezi subjekty veřejného zájmu lze řadit banky, pojišťovny, zajišťovny, penzijní společnosti (Strakošová, 2018, s. 40).

1.3.2 Povinné účetní výkazy

Dle české účetní legislativy roční účetní závěrku tvoří:

- **rozvaha** (balance), zachycující finanční pozici ke konci účetního období,
- **výkaz zisku a ztráty** (výsledovka), zachycující výkonost za období,
- **příloha**, jejíž součástí mohou být dva přehledy, kterými jsou **přehled o peněžních tocích** a **přehled o změnách vlastního kapitálu** (Dvořáková, 2018, s. 35).

Důležité je rozlišovat **řádnou** účetní závěrku a **mimořádnou** účetní závěrku. Rozdíl mezi řádnou a mimořádnou účetní závěrku spočívá ve zpracování k určitému datu. Klasická řádná účetní závěrka je vyhotovována jednou ročně, a to k poslednímu dni účetního období. Mimořádná účetní závěrka se sestavuje v případech, kdy zákon o účetnictví vyžaduje uzavření účetní knihy, například ke dni předcházejícímu dni vstupu do likvidace anebo ke dni předcházejícímu den účinnosti prohlášení konkursu. Den, ke kterému se přejímají konečné stavy do účetní závěrky, se nazývá rozvahový den (Kovanicová, 2012, s. 357).

Tabulka 2 Obsah účetní závěrky u jednotlivých kategorií účetní jednotky

Účetní jednotka	Rozvaha	VZZ	Příloha	Cashflow	Výkaz o změnách VK
Mikro	ano	ano	ano	-	-
Malá	ano	ano	ano	-	-
Střední	ano	ano	ano	ano	ano
Velká	ano	ano	ano	ano	ano

(Zdroj: vlastní zpracování dle Müllerová, 2016, s. 167)

1.3.3 Rozvaha

Pro účetní výkaz rozvaha je charakteristické to, že vypovídá především o finanční pozici účetní jednotky. Poskytuje informace o stavu majetku, na který dívá ze dvou úhlů pohledu:

- z hlediska konkrétní **formy**, ve které jsou hospodářské prostředky vázány,
- z hlediska **zdrojů**, kterými jsou hospodářské prostředky financovány (Kovanicová, 2012, s. 5).

Rozvaha je sestavována k určitému datu. Jedná se o statický výkaz, který zobrazuje konečné stavy aktiv (majetku) a pasiv (Strouhal, 2015, s. 240).

Některé účetní jednotky nejsou povinny sestavovat rozvahu v plném rozsahu, ale pouze ve zkráceném rozsahu. Ve zkráceném rozsahu mohou účetní závěrku sestavit takové účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Toto pravidlo platí pro mikro a malé účetní jednotky. Střední a velké účetní jednotky jsou povinny vždy sestavovat rozvahu v plném rozsahu (Müllerová, 2016, str. 168).

Následující tabulka zobrazuje přehled o povinném rozsahu rozvahy pro jednotlivé kategorie účetních jednotek.

Tabulka 3 Rozsah rozvahy u jednotlivých kategorií účetní jednotky

Účetní jednotka		Rozvaha	
		plný rozsah	zkrácený rozsah
Mikro	bez auditu	-	ano
	auditovaná	ano	-
Malá	bez auditu	-	ano
	auditovaná	ano	-
Střední		ano	-
Velká		ano	-

(Zdroj: vlastní zpracování dle Müllerová, 2016, s. 167)

1.3.4 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty neboli výsledovka, podává informace o finanční výkonnosti účetní jednotky, prostřednictvím výše a struktury nákladů a výnosů a o výsledku hospodaření účetní jednotky za sledované období (Knápková, 2017, s. 40).

Sestavovat výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu má vždy povinnost účetní jednotka, která je obchodní společností, bez ohledu na příslušnou kategorii účetní jednotky. Ostatní pravidla, kdy účetní jednotky nejsou obchodní společností, zpracovává následující tabulka (Müllerová, 2016, str. 167).

Tabulka 4 Rozsah VZZ u jednotlivých kategorií účetní jednotky

Účetní jednotka		VZZ	
		plný rozsah	zkrácený rozsah
Mikro	bez auditu	ano	-
	auditovaná	ano	-
Malá	bez auditu	ano	-
	auditovaná	ano	-
Střední		ano	-
Velká		ano	-

(Zdroj: vlastní zpracování dle Müllerová, 2016, s. 167)

1.3.5 Příloha účetní závěrky

V příloze účetní závěrky jsou doplněny a vysvětleny informace, které jsou uvedené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty (Zákon č. 563/1991 Sb., § 18).

Také příloha účetní závěrky může být sestavena, jak v plném rozsahu, tak i ve zkrácené verzi. Ve zkráceném rozsahu ji mohou zveřejňovat mikro a malé účetní jednotky, jestliže nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. V § 39 a § 39 a vyhlášky 500/2002 Sb., jsou uvedeny základní informace, které musí být obsaženy v příloze účetní závěrky pro mikro a malé účetní jednotky. Dále v § 39 a § 39 b vyhlášky 500/2002 Sb., jsou uvedeny další informace pro střední a velké účetní jednotky.

1.3.6 Výkaz peněžních toků (Cashflow)

Cashflow je výkaz, který je velmi důležitý pro posouzení skutečné finanční situace. Podává souhrnný přehled v daném období, o tom, jak podnik získával peníze a na co je používal. V současnosti výkaz nemá jednoznačnou úpravu, podnik jej může přizpůsobovat svým potřebám. Avšak v rámci účetnictví by měly být v každém případě odděleny vykázané platby daní, podíly na zisku a přijaté i vyplacené úroky (Mařík a kolektiv, 2018, s. 51).

Pro sestavení výkazu peněžních toků existují dvě metody, jedná se o přímou a nepřímou metodu. Přímá metoda je založena na rozdílu příjmů a výdajů. Český účetní standard č. 23 pojednává o sestavení přehledu o peněžních tocích nepřímou metodou. Tato metoda vychází z výsledku hospodaření, který se upravuje o rozdíly mezi výdaji a náklady a mezi příjmy a výnosy (Skálová, 2018, s. 153).

Výkaz cashflow sestavený nepřímou metodou se skládá ze tří částí, kterými jsou peněžní toky z provozní činnosti, z investiční činnosti a z finanční činnosti. Peněžní toky z provozní činnosti ukazuje skutečnost, do jaké míry odpovídá výsledek hospodaření skutečné výši vydělaných peněz a jak je jejich produkce ovlivňována změnami pracovního kapitálu (Mařík a kolektiv, 2018, s. 51).

Důležité je věnovat pozornost peněžním tokům z investiční činnosti, sledovat nejen výdaje na pořízení investičního majetku, ale také příjmy z prodeje investičního majetku, které podnik vykazuje. Ministerstvo financí doporučuje vykazovat i změny pohledávek a závazků, plynoucích z investiční činnosti (Skálová, 2018, s. 153).

Výkaz cashflow se sestavuje pro všechny účetní jednotky ve stejném rozsahu, v praxi se více používá metoda nepřímá (Mařík a kolektiv, 2018, s. 51).

1.3.7 Výroční zpráva

Účetní jednotky, jimž plyne povinnost sestavovat účetní závěrku ověřenou auditorem, dle § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, jsou také povinny vyhotovovat výroční zprávy. Účelem výroční zprávy je komplexní, ucelená a vyvážená informovanost o výkonnosti, vývoji a činnosti v daném hospodářském postavení (Zákon č. 563/1991 Sb., § 21).

Obsahem každé výroční zprávy musí být finanční i nefinanční informace o:

- skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,

- aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztahů,
- nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů od 1.1.2016
- vlastnictví pobočky nebo jiné části podniku v zahraničí (Zákon č. 563/1991 Sb., § 21).

1.3.8 Zveřejnění

Účetní jednotky, které jsou zapsány ve veřejném rejstříku, nebo ty, kterým tuto povinnost stanovuje zvláštní právní předpis, mají povinnost zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy ve sbírce listin. Účetní závěrku zveřejňují účetní jednotky v takovém rozsahu, v jakém byla sestavena. Jestliže účetní jednotky mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, informace, které zveřejní musí být v takové rozsahu a znění, ve kterém byly schváleny auditorem (Zákon č. 563/1991 Sb., § 21a).

1.4 Účetní závěrka sestavená dle IAS/IFRS

1.4.1 Koncepční rámec

Součástí koncepčního rámce jsou definice účetních zásad a předpokladů. Jsou zde popsány kritéria pro uznání a vyjádření základních prvků v účetní závěrce. Základními prvky jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy. Dále jsou zde vymezeny způsoby jejich ocenění (Dvořáková, 2017, s. 27).

Jednotlivé účetní standardy zabývající se konkrétními oblastmi a problémy, plynoucími z účetnictví, vycházejí z definic koncepčního rámce. Proto je nezbytný předpoklad pro pochopení obsahu koncepčního rámce (Dvořáková, 2017, s. 27).

V obsahu koncepčního rámce je vymezení:

- účelu koncepčního rámce,
- informační potřeby pro uživatele účetní závěrky,
- typů ekonomických rozhodnutí, ke kterým je potřeba mít účetní informace,
- konceptů oceňování,

- kvalitativní podstaty účetní závěrky,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu,
- cíle účetní závěrky (Saxunová, 2014, s. 97).

Při sestavení účetní závěrky jsou definovány dva zásadní, základní předpoklady, které tvoří základní pilíře účetního výkaznictví, jedná se o:

- předpoklad trvání podniku,
- akruální předpoklad (Dvořáková, 2017, s. 27).

V koncepčním rámci pro IFRS předpoklad trvání podniku v budoucnosti (going concern) znamená to, že podnik, který v budoucnu plánuje nadále pokračovat ve své činnosti, bude se při sestavování účetních výkazu řídit dle stejných podmínek. Uvažuje-li o ukončení činnosti, či o podstatném zúžení rozsahu své podnikatelské činnosti, je povinen tuto událost zveřejnit v účetní závěrce (Vašek, 2016, s. 17).

Akruální báze znamená, že všechny skutečnosti a typy transakcí jsou v účetních knihách zaznamenány v době, kdy se udály, nikoliv až v době, kdy za ně byly realizovány peněžní toky. Jsou zobrazeny v obdobích, do kterých časově spadají (Dvořáková, 2017, s. 28).

Mezi další požadované kvalitativní charakteristiky při sestavování účetní závěrky patří, srozumitelnost, významnost, spolehlivost, pravdivý a věrný obraz a relevance (Vašek, 2016, s. 19).

1.4.2 Definice základních prvků účetní závěrky dle IFRS

Aktivum je výsledkem minulých skutečností, či transakcí, musí být spolehlivě ocenitelné. V souvislosti s existencí aktiva není podstatná forma, aktivum může mít hmotnou i nehmotnou formu. Je důležité, aby účetní jednotka dané aktivum kontrolovala, účetní jednotka musí mít schopnost a právo využít užitky z aktiva. Očekává se, že aktivum přinese v budoucnu účetní jednotce ekonomický prospěch (Dvořáková, 2017, s. 33–34).

Vznik **závazku** je na základně minulých skutečností, tedy až po dodání aktiva, nebo po uzavření neodvolatelné smlouvy o jeho pořízení. Závazek je povinností, od které

se očekává vypořádání, ke kterým může dojít různými způsoby, například převodem jiných aktiv, peněžní úhradou, poskytnutím služeb, přeměnou závazku na vlastní kapitál neboli tzv. kapitalizací závazku, či nahrazení závazku jiným závazkem (Dvořáková, 2017, s. 34–35)

Vlastní kapitál představuje po odečtení všech závazků zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky. Jestliže dochází k přeceňování aktiv a závazků, dochází paralelně i ke změně výše vlastního kapitálu. Což znamená, že výše vlastního kapitálu je závislá na ocenění aktiv a závazků. Významnou součástí vlastního kapitálu je výsledek hospodaření za běžné období (Dvořáková, 2017, s. 35).

Výnosy představují jev, kdy došlo za určité účetní období ke zvýšení hodnoty aktiv nebo ke snížení hodnoty závazků. Současně došlo ke zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků.

U **nákladů** dochází ke snížení ekonomického prospěchu formou zvýšení závazků, či úbytkem aktiv nebo snížením užitečnosti aktiv a následnému snížení vlastního kapitálu (Dvořáková, 2017, s. 35).

1.4.3 Oceňování – základní koncepce

Součástí koncepčního rámce jsou definice výchozích oceňovacíchází, sloužících pro sestavení účetní závěrky. Jedná se o **historickou cenu**, **běžnou cenu**, **realizovatelnou hodnotu** a **současnou hodnotu**. Oceňování významně ovlivňuje vypovídací schopnost účetních informací. Při zvolení určitého způsobu ocenění je nezbytný předpoklad trvání účetní jednotky v blízké budoucnosti. V případě, kdy účetní jednotka v budoucnu plánuje ukončit svoji ekonomickou činnost, by se způsob oceňování změnil (Vašek, 2016, s. 62).

Historická cena představuje v současné době ve finančním účetnictví nejpoužívanější způsob oceňování aktiv a závazků. Výše aktiv a závazků jsou na základě této oceňovací báze zveřejňovány ve výkazech sestavených ve shodě s IFRS/IAS i US GAAP. Hospodářské operace, které jsou v účetních výkazech uvedené, se již uskutečnily, jejich

finanční důsledky odpovídají době vzniku, jsou dostatečně průkazné a objektivně měřitelné (Dvořáková, 2017, s. 51).

Běžná cena neboli reprodukční cena, je cena, která by musela být uhrazena v situaci, kdy by se stejné aktivum nebo aktivum s ekvivalentní produkční kapacitou pořizovalo k datu ocenění. Jedná se o cenu, která se vztahuje k současným tržním podmínkám a tím odstraňuje nedostatky, způsobené oceňováním na bázi historických cen (Vašek, 2016, s. 63).

Realizovatelná hodnota je též nazývaná jako vypořádací hodnota. Je založena na principu ocenění aktiva na úrovni peněžních prostředků, jež by bylo možné získat řádným prodejem za standardních podmínek v současné době. Čistou realizovatelnou hodnotu získáme po odečtení přímých nákladů spojených s prodejem.

Současná hodnota představuje diskontovanou (současnou) hodnotu budoucích čistých peněžních příjmů, které je možné z daného aktiva při standardním podnikání očekávat (Dvořáková, 2017, s. 52).

Oceňovací báze lze rozdělit do tří skupin:

- první skupina, do které patří historické náklady, vztahující se k období, kdy k určitá transakce nastala, reprezentující stav trhu v minulosti,
- druhá skupina, do níž patří běžná cena (vstupní), běžná tržní cena (výstupní), realizovatelná hodnota (výstupní) a reálná hodnota. Tato skupina hodnot představuje nynější stav trhu, za předpokladu, že stanovení hodnoty je na základě běžně zjištělých podmínek na trhu,
- třetí skupina představuje současnou hodnotu, která je založena na základě odhadu budoucích užitků. Je závislá na prognóze očekávatelných tržních podmínek (Kovanicová, 2005, s. 99).

Dle IFRS je významnou oceňovací základnou **reálná hodnota**, o které pojednává konkrétně IFRS 13 *Ocenění reálnou hodnotou*. Reálná hodnota není definovaná přímo v Koncepčním rámci (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 16).

Tento model se využívá u řady standardů a má rovnocenné postavení vůči modelu historických cen. V České republice je preferováno oceňování historickou cenou.

V situaci, kdy neexistuje aktivní trh, je možné ocenit aktivum reálnou hodnotou (Dvořáková, 2017).

V návaznosti na charakter aktiva nebo závazku pro ocenění, lze použít některou z následujících možností:

- současnou hodnotu budoucích peněžních toků,
- cenu poslední transakce, jestliže nedošlo ke změnám,
- cenu ekvivalentního aktiva při zohlednění rozdílů (Bohušová, 2008, s. 34).

1.1.1 Povinné účetní výkazy účetní závěrky dle IFRS

Dle koncepce IFRS součástí účetní závěrky jsou následující čtyři účetní výkazy a související přílohy neboli tzv. složky účetní závěrky:

- výkaz finanční pozice k danému datu neboli rozvaha,
- výkaz úplného výsledku v daném období neboli výsledovka,
- výkaz změn vlastního kapitálu v daném období,
- výkaz o peněžních tocích v daném období neboli cash flow,
- komentáře a poznámky vykládající účetní pravidla a další vysvětlující informace (Saxunová, 2014, s. 97).

Účetním jednotkám je dovoleno používat jiné názvy jednotlivým účetním výkazům, než je uvedeno výše. Ve standardu IAS 1 jsou upřesněny minimální požadavky na zveřejňování položek ve výkazu úplného výsledku, ve výkazu finanční situace podniku a ve výkazu změn vlastního kapitálu. Standard *IAS 7* upřesňuje pokyny k vykazování položek ve výkazu o peněžních tocích (iasplu.com).

Standard *IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*, je velmi významný. Určuje korektní postup, v situaci, kdy účetní jednotka změní buď povinně nebo dobrovolně používané účetní pravidlo. Dále pomáhá určit správný postup při změně účetního odhadu anebo zjištění, že se v účetní závěrce za minulé období objevily významné chyby (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 24).

1.4.4 Výkaz finanční situace

Výkaz finanční situace nebo také často nazývaný jako rozvaha, zobrazuje stav majetku a prostředků (aktiv), jež podnik využívá ke své obchodní činnosti, a zdrojů financování (závazky a vlastní kapitál). Pro formování a uspořádání rozvahy dle IFRS se vychází z definic tří základních prvků finanční situace a dle uvážení bilanční rovnice která uvažuje horizontální podobu výkazu:

$$\text{„aktiva} = \text{vlastní kapitál} + \text{závazky“}$$

V případě uvažující vertikální podobu výkazu rovnice vypadá:

$$\text{„aktiva} - \text{závazky} = \text{vlastní kapitál“}. \text{ (Vašek, 2016, s. 36)}$$

Ve výkazu o finanční situaci jsou aktiva a závazky členěny na krátkodobé a dlouhodobé, výjimkou může být případ, kdy je členění aktiv a závazků dle jejich likvidity více relevantní a spolehlivé (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 28).

Aktiva a závazky ve výkazu o finanční situaci jsou rozděleny dle splatnosti na:

- „částky realizovatelné nebo splatné za méně než 12 měsíců od data účetní závěrky;
- částky realizovatelné nebo splatné za více než 12 měsíců od data účetní závěrky.“ (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 28)

Aktivum je považováno za krátkodobé jestliže:

- bude realizováno v časovém rozmezí dvanáct měsíců od rozvahového dne (například pohledávky nebo dlouhodobá aktiva držená k prodeji),
- se jedná o peníze nebo peněžní ekvivalent a jejich použití není omezeno na delší dobu než dvanáct měsíců od rozvahového dne,
- je drženo na spotřebu nebo prodej v normálním běhu provozního cyklu (například zásoby, které mohou být ve skladě déle než dvanáct měsíců, ale budou vždy prezentovány jako krátkodobé aktivum),

- aktivum je drženo především za účelem obchodování s ním (například cenné papíry určené k obchodování) (Vašek, 2016, s. 36).

Jestliže dané aktivum nespĺňuje výše uvedené podmínky, je klasifikováno jako dlouhodobé. Využitelnost těchto aktiv je delší než dvanáct měsíců, lze je rozlišit na hmotná, nehmotná a finanční (Vašek, 2016, s. 36).

Závazek je považován za krátkodobý jestliže:

- jeho splatnost je do dvanácti měsíců od data účetní závěrky,
- účetní jednotka nemá bezvýhradné právo prodloužit splatnost závazku na dobu delší, než je dvanáct měsíců od data účetní závěrky,
- bude zaplacen v normálním průběhu provozního cyklu (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 28–29).

Jestliže závazek nespĺňuje výše zmíněné podmínky, měl by být klasifikován jako dlouhodobý (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 29).

Ve většině případů účetní jednotky zveřejňují komplexní údaje ve výkazu finanční situace a podrobnější informace jsou uvedeny v příloze k účetní závěrce. Struktura informací je závislá na specifických požadavcích, které řeší jednotlivé standardy, zabývající se konkrétní problematikou (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 30).

Srovnání vybraných rozdílů mezi ČÚL a IAS/IFRS

Účetní závěrka podle České účetní legislativy má přesně stanovený formát, pořadí řádků rozvahy a řádků výkazu zisku a ztráty. Oproti tomu Mezinárodní standardy účetního výkaznictví kladou větší důraz na obsahovou stránku než na jeho formální podobu. Dále požadavky na zveřejňování informací dle ČÚL nejsou tak rozsáhlé jako dle IAS/IFRS (Deloitte, 2015).

1.4.5 Výkaz o úplném výsledku

Prostřednictvím výkazu o úplném výsledku je zobrazována finanční výkonnost podniku. Jsou zde uvedeny všechny výnosy a náklady, vzniklé z transakcí, jež mají vliv na vlastní kapitál ve sledovaném období, vyjma transakcí, které jsou realizované mezi vlastníky a podnikem (Saxunová, 2014, s. 97).

Výkaz úplného výsledku je rozdělován na dvě stěžejní části, které mají za cíl prezentovat:

- „výsledek hospodaření a jeho složky, resp. Výnosy a náklady působící na jeho výši;
- *ostatní úplný výsledek a jeho složky, resp. Výnosy a náklady působící na jeho výši.*“ (Vašek, 2016, s. 39)

Výkaz úplného výsledku může být zobrazován jako jeden výkaz, anebo ve formě dvou výkazů:

- samostatná výsledovka,
- samostatný výkaz o ostatním úplném výsledku (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 32).

Výkaz o ostatním úplném výsledku

Jde o výkaz, jehož obsah tvoří zisky a ztráty, které vznikají na základě přecenění aktiv nebo závazků přes vlastní kapitál. Například *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení* řeší vykazování budov podle modelu přeceňování. Nebo *IFRS 9 – Finanční nástroje*, vztahující se k případům přeceňování aktiv klasifikovaných jako finanční aktiva v reálné hodnotě přeceňovaná do ostatního úplného výsledku (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 34).

„Účetní jednotka by měla v tomto výkazu uvést:

- *čistý zisk nebo ztrátu;*
- *každou položku ostatního úplného výsledku vykázanou v souladu s některým ze standardů/interpretací přímo ve vlastním kapitálu, a jejich součet;*

- *podíl na ostatním úplném výsledku přidružených a společných podniků vykazovaných ekvivalenční metodou;*
- *celkový úplný výsledek.* “ (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 34)

1.4.6 Výkaz změn vlastního kapitálu

Ve výkazu změn vlastního kapitálu jsou vykazovány:

- nerozdělený zisk nebo ztráta (zůstatek na počátku období, zůstatek k datu účetní závěrky, pohyby za období),
- změny pro každou položku vlastního kapitálu a jejich celkový vliv na účetní pravidla a opravy hlavních chyb, dle *IAS 8 – Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby,*
- výplaty z vlastního kapitálu vlastníkům a kapitálové transakce s vlastníky,
- analýzu pohybů pro všechny fondy a každou třídu vlastního kapitálu (na začátku a na konci účetního období) (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 35).

Dle IFRS je výkaz změn vlastního kapitálu předně orientován na podrobnější zveřejnění všech transakcí s držiteli vlastního kapitálu (vlastníky). Jedná se například o investice vlastníků (zvýšení vlastního kapitálu) nebo distribuce vlastníků (snížení vlastního kapitálu). Dále mohou snižovat vlastní kapitál transakční náklady, související s emisí nového kapitálu. Jde o výkaz změn vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny (Vašek, 2016, s. 44).

Srovnání vybraných rozdílů mezi ČÚL a IFRS

Co se týče formy výkazu změn vlastního kapitálu, uspořádání položek je velmi různorodé. Samotné podniky nabízejí uživatelům více variant podob výkazu (Deloitte, 2015).

Dle české účetní legislativy, účetní závěrka obsahuje mimo jiné i přehled o změnách vlastního kapitálu. S tím, že malé a mikro účetní jednotky nejsou povinny sestavovat přehled o změnách vlastního kapitálu. Povinnost tento přehled sestavovat mají střední a velké účetní jednotky (Zákon č. 563/1991 Sb., § 18, odst. 2).

Výkaz o peněžních tocích

Dle IFRS je povinností účetní jednotky prezentovat v účetní závěrce informace o peněžních tocích, které se během sledovaného období uskutečnily. Ve výkazu jsou vysvětlovány původy změn ve výši peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Informuje o interních či externích zdrojích, které byli použity pro financování činnosti podniku a následně jak byly využity. Sestavit výkaz o peněžních prostředcích lze přímou (doporučený postup) nebo nepřímou metodou. Struktura výkazu je rozdělena na peněžní toky z provozní, investiční a finanční činnosti (IASPlus, 2019).

Ve standardu IAS 7 *Výkaz o peněžních tocích* jsou podrobně rozpracovány požadavky na rozsah zveřejňovaných informací (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 37).

Srovnání vybraných rozdílů mezi ČÚL a IFRS

Dle České účetní legislativy je samotná úprava výkazu srovnatelná s úpravou dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Obě tyto úpravy dovolují sestavení výkazu přímou či nepřímou metodou (Bohušová, 2008, s. 64).

Dle České účetní legislativy, platné od 1. 1. 2016, je výkaz peněžních toků povinně vyžadován jen u středních a velkých podniků. I přesto většina společností tento výkaz sestavuje z důvodu poskytnutí kompletních informací uživatelům účetní závěrky (Deloitte, 2015).

1.4.7 Příloha

Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je příloha velmi obsáhlá a podrobná. Cílem přílohy neboli komentáře je informovat o východiscích pro přípravu účetní závěrky a o specifických vybraných účetních pravidlech, které jsou aplikované pro významné transakce a události. Dalším z cílů je vykázat informace v souladu s požadavky IFRS, které nezveřejňují účetní výkazy. Součástí přílohy jsou též dodatečné informace, které chybí v účetních výkazech a jejichž zveřejnění je nezbytné (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 37).

„Struktura přílohy:

- *Prohlášení o shodě.*
- *Prohlášení o oceňovacích základnách.*
- *Poskytnutí informací o položkách předkládaných v každém účetním výkazu a pořadí, v jakém jsou uváděny jednotlivé položky a každý účetní výkaz.*
- *Jiná zveřejnění, která zahrnují nejistoty, závazky a jiné finanční informace.*
- *Nefinanční informace (politika řízení rizik).“ (Bohušová, 2008, s. 65)*

Srovnání vybraných rozdílů mezi ČÚL a IFRS

Dle standardu IAS 10 se události po rozvahovém dni rozdělují do dvou skupin, a to na události upravující a neupravující účetní závěrku. V příloze jsou zveřejněny události neupravující účetní závěrku. Česká účetní legislativa nerozděluje tyto události do obdobných skupin. Dle zákona o účetnictví jsou účetní jednotky povinny zveřejnit v příloze všechny významné události po rozvahovém dni (Bohušová, 2008, s. 77).

1.5 Srovnání vybraných rozdílů mezi ČÚL a IFRS

1.5.1 Zásoby

Zásoby patří mezi dominantní položku krátkodobých aktiv ve výrobních a maloobchodních podnicích. Podoby zásob mohou být různé, dle výkazu finanční situace není zřejmé, o jaké druhy zásob se jedná, podobně je tomu tak i v rozvaze dle České účetní legislativy (Vašek, 2016, s. 108).

Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví musí být jednotlivé druhy zásob sledovány a oceňovány. V příloze k účetním výkazům jsou zveřejňovány veškeré potřebné informace o zásobách (Vašek, 2016, s. 108).

Zásoby jsou předmětem standardu IAS 2, který řeší zásoby, nakoupené nebo vyrobené v rámci ekonomické činnosti účetní jednotky. Zásoby lze definovat jako:

- aktiva, jež jsou držena za účelem prodeje v rámci běžného podnikání,
- aktiva, jež jsou vyráběna a následně určena k prodeji,
- materiál nebo suroviny, jež jsou spotřebovávány ve výrobě (Dvořáková, 2017, s. 183).

Cílem standardu *IAS 2 – Zásoby* je stanovení způsobu účetního zobrazení zásob a určení nákladů souvisejících s pořízením a následného zachycení nákladů, jež ovlivňují zisk (Deloitte, 2015).

Zásoby se dělí na:

- nakoupené – zboží sloužící k dalšímu prodeji, zahrnující například i pozemky či majetek, který je určen k následnému prodeji a materiál, který je určen ke další spotřebě,
- vyráběné – výrobky a nedokončená výroba (Dvořáková, 2017, s. 183).

Oceňování zásob

Existují dva způsoby pro ocenění zásob a to:

- v ceně, která je na úrovni pořizovacích nákladů,
- na základě čisté realizovatelné hodnoty (Vašek, 2016, s. 115).

Pořizovací náklady představují vlastní náklady na nákup zásob (cena pořízení, clo, doprava), náklady na přeměnu zásob (např. změnu na jiný druh zásoby – hotové výrobky nedokončenou výrobu) a ostatní náklady (související režijní náklady) (Dvořáková, 2017, s. 184).

Vzhledem k důsledku poškození či zastaralosti zásob, dochází k poklesu jejich prodejní ceny nebo ke zvýšení nákladů na dokončení výrobku nebo uskutečnění prodeje. Dochází tedy ke snížení ocenění na čistou realizovatelnou hodnotu, které se provádí na základě individuálního přecenění jednotlivých položek zásob na skladě, a to k datu účetní závěrky (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 266–267).

Čistá realizovatelná hodnota představuje očekávanou prodejní cenu zásob, která je snížena o odhadovanou hodnotu nákladů, jež souvisejí s prodejem (např. náklady

na distribuci a marketing) a s dokončením (výrobní režie, osobní náklady) (Vašek, 2016, s. 116).

Podnik má povinnost minimálně jedenkrát za rok ke konci účetního období stanovit čistou realizovatelnou hodnotu a následně ji porovnat s pořizovacími náklady. Důvodem je zabezpečení relevantního ocenění zásob v krátkodobých aktivech (Vašek, 2016, s. 116).

Tabulka 5 Vybrané rozdíly ve vykazování zásob dle ČÚL a IAS/IFRS

	<i>Česká účetní legislativa</i>	<i>Mezinárodní standardy účetního výkaznictví</i>
<i>Problematika zásob</i>	§ 9 vyhlášky 500/2002 Sb. a Český účetní standard č.015 Zásoby	IAS 2 – Zásoby
<i>Definice zásob</i>	Dle ČÚL je rozdíl v definování zboží a v definování výrobků. V České účetní legislativě neexistuje komplexní definice zásob.	Dle IFRS není rozdíl v definování zboží a výrobků. Obě položky jsou definovány jako zásoby (aktiva) držená za účelem prodeje v rámci běžného podnikání.
<i>Způsob účtování</i>	Česká účetní legislativa umožňuje dva způsoby účtování (způsob A a B).	IFRS se nezaměřuje na problematiku účtování zásob.
<i>Ocenění</i>	Dle české účetní legislativy není přesně předepsaný postup pro vyčíslení případného snížení hodnoty u zásob. Primárně jsou zásoby oceňovány cenou pořízení. Pokud je pořizovací cena vyšší oproti reálné hodnotě aktiva, ocení se na reálnou hodnotu pomocí opravné položky.	Dle IFRS existují dva způsoby pro ocenění, a to ve výši pořizovacích nákladů, nebo na základě čisté realizovatelné hodnoty, záleží na tom, která výše ocenění je nižší. V případě následného navýšení hodnoty již odepsaných zásob, je nezbytné i zpětné navýšení účetní hodnoty zásob, a to nejvýše do výše původních odpisů.
<i>Významné náhradní díly</i>	Dle ČÚL nejsou odlišeny významné náhradní díly. Náhradní díly, které jsou delší životnosti, než 1 rok, jsou považovány za zásoby (oběžná aktiva), což narušuje vypovídací schopnost rozvahy, z hlediska likvidnosti aktiv a jejich životnosti.	IFRS na náhradní díly s delší životností, než jeden rok nahlíží jako na dlouhodobý majetek a účtuje o nich dle IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení.

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, 2017; Šrámková, Křivánková, 2017; Ryněš, 2018, Deloitte, 2015)

1.5.2 Dotace

Účetní vykazování a zachycení státních dotací a zveřejňování jiných forem státní podpory je předmětem standardu *IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory*. Ze strany státu jsou poskytovány různé formy dotací, které podporují rozvoj podnikání. Jedná se například o peněžní nebo nepeněžní dotace, granty či poskytované podpory ve formě rozvojových programů (Dvořáková, 2017, s. 287).

Státní dotace představuje podporu ze strany státu formou převodu prostředků účetní jednotce, za podmínky splnění minulých či budoucích určitých podmínek, vztahujících se k provozní činnosti účetní jednotky (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 117).

„Státní dotace se nevykazuje, dokud neexistuje přiměřená jistota, že:

- *účetní jednotka bude plnit podmínky, které jsou s dotací spojené;*
- *dotace bude získána.“* (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 117)

Předmětem standardu *IAS 20* je stanovení správného okamžiku vykazání dotace v souvislosti s existencí tzv. „*přiměřené jistoty*“, dále metody zachycení dotace a principy správného přiřazování nákladů k daným výnosům. Standard řeší také problém s oceněním nepeněžních dotací a zveřejňováním informací o dotacích (Dvořáková, 2017, s. 287).

V případě, kdy dojde po převedení finančních prostředků z dotace k pochybnostem o splnění daných podmínek, je povinností účetní jednotky ponechat ve výkazu o finanční situaci závazek rovnající se výši přijatých prostředků a nemělo by dojít k zahájení vykazování dotace ve výkazu o úplném výsledku. Plnění podmínek související se získanou dotací se musí průběžně kontrolovat (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 117).

Metody účetního zachycení obdržené dotace

Dle Mezinárodních účetních standardů existují dva přístupy k zachycení obdržené státní dotace v okamžiku jejich rozpoznání:

- kapitálový přístup,
- výnosový přístup (Dvořáková, 2017, s. 289).

Kapitálový přístup představuje zachycení státní dotace přímo do vlastního kapitálu, a to prostřednictvím navýšení kapitálových fondů. Zakládá se na posouzení dotace jako externího zdroje financování, bez povinnosti splácení (Dvořáková, 2017, s. 289).

Výnosový přístup zachycuje dotaci jako výnos za jedno či více účetních období. K zaúčtování výnosového přístupu je především nutné správně přiřadit výnosy k jednotlivým nákladům. Zvláštním případem výnosového přístupu je tzv. zachycení dotace na pořízení aktiv (Dvořáková, 2017, s. 289).

Ocenění nepeněžních dotací

Dle standardu *IAS 20*, se dotace ve formě nepeněžitého aktiva ocení ve výši nominální hodnoty obdrženého aktiva nebo ve fair value (Dvořáková, 2017, s. 289).

Investiční dotace

Jedná se o dotace vztahující se k aktivům. Investiční dotace spočívá v tom, že je poskytnuta státem pod podmínkou zakoupení, vybudování či získání jiným způsobem dlouhodobého aktiva, které bude využívat po určitou dobu k účelům, na které se poskytnutá dotace vztahuje (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 119).

Dle *IAS 20* existují dva způsoby vykazování investiční dotace:

- **Investiční dotace se vykazuje jako výnos příštích období**, který je rozpouštěn do provozních nákladů po celou dobu odpisování aktiva. Aktivum je vykázáno v pořizovací ceně. Výhodou tohoto způsobu je, že nezkrsluje ocenění aktiva (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 119).
- **Sníží se pořizovací cena aktiva o výši dotace** a aktivum je odpisováno z rozdílu mezi dotací a pořizovací cenou aktiva. Nastane-li porušení dotačních podmínek, povinností účetní jednotky je vrátit celkovou výši dotace. Následně se účetní hodnota aktiva upraví na původní částku neboli na výši zůstatkové hodnoty z původní pořizovací ceny. Současně bude vykázán závazek, a to ve výši splatné dotace a k případnému vykázání nákladů (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 119).

Příjem z dotace je též vykazován jako samostatná položka ve výkazu peněžních toků v části investiční činnosti, bez ohledu na to, jakým způsobem je příjem vykazován ve výkazu o finanční situaci (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 119).

Provozní dotace

Provozní dotace neboli dotace k nákladům představují ostatní dotace, které se nevztahují k pořízení aktiv. Standard *IAS 20* též umožňuje dva způsoby vykazování provozních dotací. Prvním způsobem je snížení souvisejících nákladů a druhým ze způsobů je vykázání dotace do ostatních výnosů (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 119).

V případě nedodržení dotačních podmínek, účetní jednotka má povinnost vykázat ve výkazu o finanční situaci závazek ve výši splatné dotace (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 119).

Tabulka 6 Vybrané rozdíly ve vykazování dotací dle ČÚL a dle IAS/IFRS

	<i>Česká účetní legislativa</i>	<i>Mezinárodní standardy účetního výkaznictví</i>
<i>Problematika dotací</i>	Český účetní standard č.017 Zúčtovací vztahy (bod 3.7), č.013 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek (bod 5.1.5), Vyhláška č.500/2002 Sb. v § 39 odst. 6 <i>Interpretace Národní účetní rady č. 27 – Následné získání dotace na dlouhodobý majetek</i>	<i>IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory</i>
<i>Princip účetování</i>	Česká účetní legislativa nedává na výběr ve způsobu účtování dotací. Dotace na pořízení aktiv se účtuje na základě snížení hodnoty aktiva o výši obdržené dotace.	V případě obdržení dotací na pořízení aktiv IAS/IFRS umožňuje dva způsoby účtování. První způsob je snížení hodnoty aktiva o výši dotace, nebo časové rozlišení dotací, jako výnosů příštích období.

<i>Členění dotací</i>	ČÚL člení dotace na provozní dotace (dotace k úhradě provozních nákladů, dotace určená na snížení finančních nákladů – dotace na úhradu úroků z úvěrů a půjček) a na investiční dotace (dotace na pořízení DHM a DNM a technického zhodnocení).	Dle IFRS jsou dva typy dotací, a to investiční dotace (dotace vztahující se k aktivům) nebo provozní dotace (dotace k nákladům).
<i>Okamžik účtování o dotacích</i>	V okamžiku, kdy existuje nezpochybnitelný nárok na přijetí dotace, účetní jednotka vykáže pohledávku za poskytovatelem dotace.	Dokud neexistuje přiměřená jistota, že budou splněny podmínky se související dotací a že dotace bude přijata, nesmí účetní jednotka státní dotaci vykazovat.
<i>Nepeněžní dotace</i>	Dle ČÚL není účtování nepeněžních dotací řešeno.	Dotace v podobě nepeněžního aktiva se ocení ve výši fair value obdrženého aktiva nebo v nominální hodnotě.
<i>Vrácení dotace</i>	V případě porušení podmínek poskytnutí dotace, vznikne účetní jednotce povinnost zcela nebo částečně dotaci vrátit. Tuto povinnost vykáže k datu, kdy vznikla, operace se považuje jako nový účetní případ a neprojevuje se retrospektivně. Dopad je vykázán ve výsledku hospodaření za období, kdy došlo ke zjištění dané skutečnosti.	V případě nedodržení dotačních podmínek, účetní jednotka má povinnost vykázat ve výkazu o finanční situaci závazek, a to ve výši splatné dotace. Následně dojde k reklasifikaci výnosů příštích období na závazky a zároveň k vykázání nákladů, za předpokladu, že výše výnosů příštích období je nižší než splatná dotace.

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, 2017; Šrámková, Krivánková, 2017; Ryneš, 2018; Zákon č. 563/1991 Sb.,)

1.5.3 Dlouhodobá hmotná aktiva

Dlouhodobá hmotná aktiva, jež jsou pořizována účetní jednotkou za účelem dlouhodobého používání v rámci běžné podnikové činnosti upravuje a specifikuje

standard *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*. Standard zahrnuje veškeré pozemky, budovy a zařízení (Dvořáková, 2017, s. 107).

Rozhodování o tom, které položky pozemků, budov a zařízení budou vykazovány samostatně a které budou vykazovány jako celek, je plně v kompetenci účetní jednotky (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 95).

„Účetní jednotka vykazuje majetek v rozvaze, pokud:

- *jej má pod kontrolou (pozor, ne nezbytně nutně ve vlastnictví), tj. ekonomicky jej ovládá;*
- *je výsledkem minulé události;*
- *jí přináší ekonomické užítky; a současně*
- *dokáže jej spolehlivě ocenit.*“ (Vašek, 2017, s. 49)

Pro vykazování těchto aktiv musí být splněna podmínka pravděpodobnosti, že aktiva přinesou ekonomický užitek, což vyžaduje přenesení všech rizik i prospěch z těchto aktiv na účetní jednotku (Dvořáková, 2017, s. 107).

Náhradní díly, u kterých je předpokládána doba životnosti delší, než jedno účetní období, se považují za součást zařízení. Což znamená, že nejsou vykazovány jako zásoby, ale jsou zahrnuty v položce dlouhodobý hmotný majetek. Vzhledem k tomu, že jsou používány déle než jeden rok, nelze náhradní díly považovat za oběžné aktivum, ale za dlouhodobé aktivum. Stejně jako jiná dlouhodobá aktiva by i náhradní díly měly být odpisovány (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 95).

Dlouhodobá hmotná aktiva je možné pořídit nákupem, směnou, vlastní činností, dotací, prostřednictvím finančního leasingu nebo darem. Při pořízení je nutné vždy stanovit prvotní ocenění neboli pořizovací cenu (Vašek, 2016, s. 49).

Oceňování v okamžiku pořízení

V momentě pořízení je aktivum oceňováno na bázi pořizovacích nákladů, které zejména obsahují:

- cenu při nákupu aktiva, která je snížena o všechny dosažené slevy,

- mzdové a osobní náklady, vztahující se přímo k výstavbě nebo pořízení pozemku, budov a zařízení,
- clo a nevrtané daně, související s pořízením,
- náklady na instalaci a montáž, náklady na dopravu, náklady na přípravu místa,
- náklady, které jsou nutné pro uvedení aktiva do provozu,
- výše odhadu nákladů na demontáž, přemístění aktiva a náklady na uvedení místa do původního stavu, na tento odhad nákladu je vytvářena rezerva (Dvořáková, 2017, s. 109).

Do pořizovací ceny nelze zahrnout:

- náklady spojené s otevřením nového provozu,
- náklady, které souvisí s přemístěním provozu,
- správní náklady,
- náklady související s uvedením nového výrobku nebo služby (např. náklady na reklamu) (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 96).

Ocenění v průběhu držení aktiva

Dle standardu *IAS 16* mohou být aktiva oceněna v průběhu doby držení k rozvahovému dni, a to na základě dvou modelů:

- model historické ceny,
- model fair value (IASPlus, 2016).

Model historické ceny

Jde o ocenění historickou neboli původní cenou v době pořízení, která je snížena o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (*IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv*) (Dvořáková, 2017, s. 114).

Model „přecenění aktiv na fair value“

Účetní jednotka má na výběr, zda bude dlouhodobá hmotná aktiva přeceňovat k rozvahovému dni na fair value nebo modelem historické ceny. Fair value zařízení a strojů se stanovuje obvykle na základě odhadu jejich tržní hodnoty. Výše fair value budov a pozemků se odvíjí od tržních cen zjištěných průzkumem trhu v oblasti, kde se aktivum nachází a je podložena znaleckým odhadem (Dvořáková, 2017, s. 114).

Z díkce *IAS 1* plyne zásada, že je třeba u samostatně vykazované rozvahové položky užívat jen jeden model oceňování (například nelze u staveb část ponechat v historické ceně a část stavby přecenit na fair value) (IASPlus, 2018).

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

„Odpisy představují systematické alokování odepisovatelné částky aktiva po dobu použitelnosti aktiva a počítají se z tzv. odepisovatelné částky, což je pořizovací cena aktiva snižená o jeho zbytkovou hodnotu.“ (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 106)

Jednotlivé položky budov, zařízení a pozemků jsou odepisovány samostatně, pokud jejich cena je významná vzhledem k celkové ceně pořízení dané položky. Jestliže se dané položky shodují ve způsobu odpisování a době použitelnosti, jsou pro účely výpočtu seskupeny. Zvolená odpisová metoda by měla odrážet model, ve kterém pravděpodobně bude účetní jednotka spotřebovávat ekonomické užitky z daného aktiva, v mnoha případech se jedná o rovnoměrné odpisování (Vašek, 2017, s. 57).

V případě, kdy je pořízené aktivum složeno z více složek, jejich doba živostnosti je rozdílná, Mezinárodní účetní standardy umožňují tzv. komponentní odpisování. Podstatou komponentního odpisování je to, že je umožněno odpisovat jednotlivé složky aktiva lišící se dobou životnosti zvlášť (Dvořáková, 2017, s. 107).

Proces odpisování aktiva začíná v momentě, kdy se aktivum začne používat a končí okamžikem vyřazení z užívání nebo prodejem. V době, kdy aktivum není dočasně používáno, se proces odpisování nepřerušuje. Důvodem je morální zastarávání, které se vyjadřuje pomocí odpisů. Jestliže však účetní jednotka využívá systém výpočtu odpisů,

který je založen na výkonu, bude výše odpisu pro tato aktiva nulová (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 106).

Pro určení doby použitelnosti musí brát podnik v úvahu tyto faktory:

- „očekávané použití podle očekávané výkonosti nebo kapacity;
- očekávané fyzické opotřebení;
- technická zastaralost;
- právní nebo podobná omezení pro používání např. datum ukončení příslušných pronájmů.“ (Vašek, 2017, s. 58)

Tabulka 7 Vybrané rozdíly ve vykazování dlouhodobých hmotných aktiv dle ČÚL a dle IAS/IFRS

	<i>Česká účetní legislativa</i>	<i>Mezinárodní standardy účetního výkaznictví</i>
<i>Problematika dlouhodobých hmotných aktiv</i>	<i>Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek</i>	<i>IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení, IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv</i>
<i>Definice hmotného aktiva</i>	Dle ČÚL jsou vyjmenovány jednotlivé položky, které se považují za dlouhodobý majetek, jako jsou např. u nemovitostí pozemky a budovy, movitý majetek atd. Doba použitelnosti musí být delší než jeden rok.	Dle IAS/IFRS jde o aktiva, která jsou pořízena za účelem využívání při běžné podnikové činnosti. Pro vykázání těchto aktiv musí být pravděpodobné, že v budoucnu přinesou ekonomický užitek.
<i>Rozpoznání a ocenění majetku</i>	Dle ČÚL je dlouhodobý hmotný majetek oceněn pořizovací cenou, popřípadě vlastními náklady. ČÚL nezahrnuje do pořizovací ceny aktiva náklady na uvedení místa do původního stavu.	Pozemky, budovy a zařízení mohou být uznány jak aktivum, jen tehdy, jestliže je jejich pořizovací cena spolehlivě změřitelná. Aktivum je při pořízení oceněno na bázi pořizovacích nákladů. Mezi pořizovací náklady jsou zahrnuty i odhadnuté náklady na demontáž či přemístění aktiva.

<i>Následné ocenění</i>	Česká účetní legislativa nepovoluje přecenění reálnou hodnotou. Snížení hodnoty majetku je možné pouze prostřednictvím opravných položek.	Dle IAS/IFRS je možné provést přecenění dlouhodobého majetku na reálnou hodnotu, a to buď snížením, či zvýšením hodnoty aktiva.
<i>Významné náhradní díly</i>	Dle ČÚL nejsou odlišeny významné náhradní díly. Náhradní díly, které jsou delší životnosti, než 1 rok, jsou považovány za zásoby (oběžná aktiva), což narušuje vypovídací schopnost rozvahy, z hlediska likvidnosti aktiv a jejich životnosti.	IFRS považuje náhradní díly s delší životností, než jeden rok za dlouhodobý hmotný majetek a účtuje o nich dle <i>IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení</i> .
<i>Komponentní odpisování</i>	Česká účetní legislativa nepovoluje přístup komponentního odpisování.	Jestliže se pořízené aktivum skládá z více složek, které se liší v době životnosti, IAS/IFRS umožňuje odpisování jednotlivých částí aktiva zvlášť – komponentní přístup.
<i>Tvorba rezerv</i>	Česká účetní legislativa povoluje vytváření rezerv na opravy hmotného majetku.	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nepovolují vytváření rezerv na opravy hmotného majetku.

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Mfcr, 2019; Dvořáková, 2017; Ryneš, 2018, IASPlus, 2019)

1.5.4 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je specifickou oblastí majetku a jeho definice je více rozšířena v *IAS 38 Nehmotná aktiva*. Aby o nehmotném aktivu mohlo být účtováno, musí být oddělitelné a identifikovatelné. Což znamená, že je majetek samostatně prodejný (Vašek, 2017, s. 49).

„Standard definuje nehmotné aktivum jako identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu.“ (Dvořáková, 2017, s. 97)

Nehmotné aktivum vzniká na základě smluvních nebo jiných právních oprávněních. V případě, kdy je nehmotné aktivum součástí hmotného aktiva, při posouzení, zda se jedná o hmotné či nehmotné aktivum, záleží na tom, která povaha aktiva převažuje (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 112).

Nehmotná aktiva představují například patenty, software, autorská práva, seznamy zákazníků, obchodní značky, filmy, marketingová práva a další (Dvořáková, 2017, s. 97).

Pořízení nehmotných aktiv

Nehmotná aktiva mohou vznikat následujícími způsoby:

- **pořízení od externího dodavatele** (software, patenty, licence),
- **vlastní činností** (výzkum a vývoj),
- **v rámci podnikové kombinace** (databáze zákazníků, nedokončený výzkum a vývoj, obchodní značky) (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 112).

Výzkum a vývoj

Standard *IAS 38* odděluje dvě fáze a to:

- fáze výzkumu,
- fáze vývoje (Dvořáková, 2017, s. 100).

Fáze výzkumu představuje činnosti, které směřují k získávání nových poznatků, hledání nových materiálů, různých procesů, systémů nebo služeb apod. **Ve fázi vývoje** jsou požitý výsledky či poznatky z výzkumu k navrhování nebo vytváření nových dokonalejších materiálů (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 112).

Ocenění

Ocenění nehmotného aktiva je možné historickou cenou nebo reálnou hodnotou, a to po celou dobu jejich použitelnosti. Pro přeceňování aktiva na bázi reálné hodnoty standard *IAS 38* vyžaduje, aby existoval aktivní trh, který splňuje určité podmínky.

V praxi pro většinu nehmotných aktiv reálný trh neexistuje (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 115).

Amortizace

Jestliže je doba použitelnosti nehmotného aktiva odhadnutelná, účetní jednotka bude dané aktivum amortizovat. Přístupy k amortizaci jsou popsány ve standardu *IAS 36 Snížení hodnoty aktiv*. V řadě případů je velmi obtížné určit správnou metodu amortizace, která by odpovídala očekávanému vývoji přínosů z aktiva. Dle *IAS 36* je povinností účetní jednotky pravidelně testovat nehmotná aktiva na ztrátu hodnoty (Dvořáková, 2017, s. 104).

Pro stanovení doby použitelnosti jsou brány v potaz tyto faktory:

- „životní cyklus aktiva;
- *technické a technologické opotřebení;*
- *stabilitu odvětví, ve kterém se aktivum používá;*
- *očekávané chování konkurentů.*“ (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 115)

Vyřazení nehmotných aktiv

K pozbytí aktiva může dojít v případě prodeje, vyřazení anebo v situaci, kdy účetní jednotce neplynou z daného aktiva žádné budoucí ekonomické užitky (Vašek, 2017, s. 78).

Zveřejnění

V příloze účetní závěrky by měly být zveřejněny doplňující informace, a to například o době použitelnosti, o použitých odpisových sazbách a použité metody amortizace (Šrámková, Křivánková, 2017, s. 116).

Tabulka 8 Vybrané rozdíly ve vykazování dlouhodobých nehmotných aktiv dle ČÚL a dle IAS/IFRS

	<i>Česká účetní legislativa</i>	<i>Mezinárodní standardy účetního výkaznictví</i>
<i>Problematika nehmotného majetku</i>	<i>Český účetní standard pro podnikatele č.013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek</i>	<i>IAS 38 – Nehmotná aktiva</i>
<i>Definice nehmotného aktiva</i>	Dle ČÚL je vykázán nehmotný majetek v rozvaze, pokud splňuje podmínky stanovené ve vnitropodnikové směrnici, očekávaná doba životnosti je delší než jeden rok a dále splňuje podmínky dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.	Proto aby mohlo být nehmotné aktivum vykázáno v rozvaze, musí splňovat dané podmínky, především musí být identifikovatelné, spolehlivě ocenitelné a přinášet budoucí ekonomický užitek.
<i>Zřizovací výdaje</i>	K 1.1.2016 jsou veškeré zřizovací výdaje související se založením a vznikem účetní jednotky účtovány jako daňově uznatelné náklady bez ohledu na jejich výši.	Zřizovací výdaje ve formě nákladů na právní zastoupení a správní náklady, které jsou vynaložené při zakládání účetní jednotky jsou zpravidla vždy vykázány jako náklad.
<i>Ocenění</i>	Dle ČÚL nelze provést model přeceňování, je možné pouze snížení hodnoty majetku pomocí opravných položek.	Dle IAS/IFRS lze provést přecenění v průběhu držení aktiva. Lze zvolit buď dva způsoby, buď model historických cen, nebo model přecenění na fair value.
<i>Amortizace a doba použitelnosti</i>	Dle ČÚL se všichni nehmotný majetek odpisuje. Česká účetní legislativa nedefinuje nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti, všechna aktiva mají konečnou dobu životnosti.	U aktiv s tzv. neurčitelnou dobou použitelnosti, <i>IAS 38</i> připouští dané aktivum neodepisovat. Aktivum ale musí být každoročně testováni na snížení hodnoty v souladu s <i>IAS 36 Snížení hodnoty aktiv</i> .

(Zdroj: Vlastní zpracování dle Dvořáková, 2017; Ryněš, 2018; Deloitte, 2015)

1.6 Ukazatele finanční analýzy

Předmětem finanční analýzy je komplexní rozbor dat, obsažených hlavně v účetních výkazech. Finanční analýza zahrnuje hodnocení minulosti podniku, současnosti a zároveň slouží k předpovídání budoucích finančních podmínek. Vzhledem k úzkému vztahu mezi účetnictvím a rozhodováním o podniku, je důležité pro získání informací o finančním zdraví podniku, provést finanční analýzu (Růčková, 2019, s. 9).

Z pohledu finanční analýzy předkládá účetnictví do jisté míry přesné hodnoty peněžních údajů, jejichž vypovídací hodnota se vztahuje pouze k jednomu časovému okamžiku. Proto aby mohla být data využitelná pro zhodnocení finančního zdraví podniku, musí být podrobena finanční analýze (Růčková, 2019, s. 9).

Cílem finanční analýzy je odhalení významných skutečností:

- zda je podnik v zisku či ve ztrátě,
- zda má vyhovující kapitálovou strukturu,
- zda využívá aktiva efektivně,
- zda je schopen včas splácet své závazky (Knápková, 2017, s. 17).

1.6.1 Metody finanční analýzy

Pro zvolení vhodné metody finanční analýzy je podstatné si uvědomit, komu výsledky slouží, a tomu následně přizpůsobit jejich prezentaci (Růčková, 2019, s. 43).

Základními metodami finanční analýzy jsou:

- **Analýza stavových (absolutních) ukazatelů**, která v sobě zahrnuje především analýzu majetkové a finanční struktury. vertikální analýzu (procentní rozbor) a horizontální analýzu (analýza trendů). Lze provést vertikální analýzu (procentní rozbor), která se zabývá vnitřní strukturou absolutních ukazatelů a horizontální analýzu, jejíž předmětem jsou časové změny absolutních ukazatelů.

- **Analýza rozdílových a tokových ukazatelů**, zabývá se zejména analýzou výkazu zisku a ztráty a výkazu cash flow. Ale také se zabývá analýzou rozvahy, konkrétně analýzou oběžných aktiv, a to pomocí rozdílových ukazatelů.
- **Přímá analýza intenzivních ukazatelů** neboli poměrová analýza, zahrnuje ukazatele aktivity, rentability, likvidity, kapitálového trhu a cash flow.
- **Analýza soustav ukazatelů**, zahrnuje metody, které kombinují výše uvedené rozborové postupy (Růčková, 2019, s. 46–48).

Hlavním cílem této kapitoly diplomové práce je popis vybraných ukazatelů finanční analýzy, které následně budou použity v analytické části této práce. Na základě těchto ukazatelů bude popsán dopad rozdílů mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

1.6.2 Poměrové ukazatele

Základním principem poměrových ukazatelů je to, že dává do poměru různé položky rozvahy, výkazu zisku a ztráty a někdy i cash flow (Knápková, 2017, s. 86).

Ukazatele aktivity

Ukazatele aktivity vyjadřují schopnost efektivně využívat investované finanční prostředky podniku a poměr jednotlivých složek kapitálu v jednotlivých položkách aktiv a pasiv. Cílem těchto ukazatelů je zjistit, jestli je poměr jednotlivých položek aktiv v rozvaze k tržbám úměrný (Růčková, 2019, s. 70).

- **Obrat celkových aktiv** – představuje vázanost celkového vloženého kapitálu. Vyjadřuje se jako poměr tržeb k celkovému vloženému kapitálu (aktiv). Čím je vyšší hodnota ukazatele, tím efektivněji podnik využívá aktiva (Růčková, 2019, s. 70).

Rovnice 1 Výpočet obratu celkových aktiv

$$\text{Obrat celkových aktiv} = \frac{\text{Tržby}}{\text{Aktiva celkem}} \text{ [krát]}$$

(Zdroj: Růčková, 2019, s. 70)

- **Obrat stálých aktiv** – představuje ukazatel hodnotící, míru efektivnosti využití stálých aktiv. Nízké hodnoty signalizují nedostatečné využití aktiv a je signálem pro zvýšení využití výrobní kapacity. Také je upozorněním pro manažery, aby omezili další investice (Růčková, 2019, s. 70).

Rovnice 2 Výpočet obratu stálých aktiv

$$\text{Obrat stálých aktiv} = \frac{\text{Tržby}}{\text{Dlouhodobý hmotný majetek}} \text{ [krát]}$$

(Zdroj: Růčková, 2019, s. 70)

Ukazatele zadluženosti

Předmětem analýzy zadluženosti je hledání optimální kapitálové struktury, ukazatele zadluženosti poskytuje informace o výši financování aktiv prostřednictvím cizích zdrojů (Růčková, 2019, s. 67).

- **Ukazatel věřitelského rizika (debt ratio)** – jedná se o ukazatel celkové zadluženosti, představující poměr mezi celkovými závazky k celkovým aktivům (Růčková, 2019, s. 67).

Rovnice 3 Výpočet ukazatele věřitelského rizika

$$\text{Celková zadluženost} = \frac{\text{Cizí kapitál}}{\text{Celková aktiva}} \times 100 \text{ [%]}$$

(Zdroj: Růčková, 2019, s. 67)

- **Koeficient samofinancování (equity ratio)** – jedná se o ukazatel, který doplňuje ukazatel věřitelského rizika, vyjadřující míru schopnosti společnosti pokrýt své potřeby prostřednictvím vlastních zdrojů (Růčková, 2019, s. 68).

Rovnice 4 Výpočet koeficientu samofinancování

$$\text{Koeficient samofinancování} = \frac{\text{Vlastní kapitál}}{\text{Celková aktiva}} \times 100 \text{ [\%]}$$

(Zdroj: Růčková, 2019, s. 68)

Ukazatele likvidity

Ukazatele likvidity popisují schopnost společnosti dostat svých závazků. Likvidita lze charakterizovat jako souhrn likvidních prostředků, kterými společnost disponuje pro úhradu svých splatných závazků (Sedláček, 2011, s. 66).

- **Běžná likvidita (current ratio)** – ukazuje kolikrát pokrývají oběžná aktiva krátkodobé závazky ve společnosti (Sedláček, 2011, s. 66).

Rovnice 5 Výpočet běžné likvidity

$$\text{Běžná likvidita} = \frac{\text{Oběžná aktiva}}{\text{Krátkodobé závazky}} \text{ [krát]}$$

(Zdroj: Sedláček, 2011, s. 66)

- **Pohotová likvidita (quick ratio)** – ukazuje kolikrát oběžná aktiva snížená o výši zásob pokrývají krátkodobé závazky (Sedláček, 2011, s. 67).

Rovnice 6 Výpočet pohotové likvidity

$$\text{Pohotová likvidita} = \frac{\text{Oběžná aktiva} - \text{Zásoby}}{\text{Krátkodobé závazky}} \text{ [krát]}$$

(Zdroj: Sedláček, 2011, s. 67)

- **Okamžitá likvidita (cash ratio)** – tento ukazatel slouží k měření schopnosti společnosti hradit právě splatné dluhy, což znamená hradit pomocí hotovosti a peněz na bankovních účtech (Sedláček, 2011, s. 67).

Rovnice 7 Výpočet okamžité likvidity

$$\text{Okamžitá likvidita} = \frac{\text{Finanční majetek}}{\text{Krátkodobé cizí zdroje}} \text{ [krát]}$$

(Zdroj: Sedláček, 2011, s. 67)

S analýzou likvidity velmi úzce souvisí také ukazatel **čistého pracovního kapitálu (net working capital)**. Čistý pracovní kapitál představuje výši provozních prostředků, které zůstanou v podniku k dispozici, po uhrazení všech krátkodobých závazků (Režňáková a kolektiv, 2010, s. 35).

Rovnice 8 Výpočet čistého pracovního kapitálu

$$\text{ČPK} = \text{Oběžná aktiva} - \text{krátkodobé cizí zdroje} \text{ [Kč]}$$

(Zdroj: Režňáková a kolektiv, 2010, s. 35)

Ukazatele rentability

Rentabilita neboli výnosnost vloženého kapitálu je považována za měřítko schopnosti podniku produkovat nové zdroje a schopnosti dosahovat zisku prostřednictvím investovaného kapitálu (Růčková, 2019, s.60).

- **Ukazatel rentability celkových vložených aktiv – ROA** – poměřuje zisk s celkovými aktivy, které jsou investovány do podnikání, aniž by se bral ohled na to, z jakých zdrojů jsou financovány (Sedláček, 2011, s. 56).

Rovnice 9 Výpočet rentability celkových aktiv

$$ROA = \frac{EAT}{\text{Celková aktiva}} \times 100 [\%]$$

(Zdroj: Sedláček, 2011, s. 56)

- **Ukazatel rentability vlastního kapitálu – ROE** – hodnotí míru ziskovosti z vlastního kapitálu (Sedláček, 2011, s. 57).

Rovnice 10 Výpočet rentability vlastního kapitálu

$$ROE = \frac{EAT}{\text{Vlastní kapitál}} \times 100 [\%]$$

(Zdroj: Sedláček, 2011, s. 57)

2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

Cílem této kapitoly je analýza vybraných rozdílů v účetní závěrce, které vznikají mezi aplikací České účetní legislativy a aplikací Mezinárodního účetního výkaznictví. K analýze vybraných rozdílů bude použita účetní závěrka sestavená k datu 31.12.2017.

2.1 Představení společnosti

Analyzovaná společnost, jejíž výkazy jsou použity pro účely zpracování diplomové práce, si nepřeje uvádět její název. Proto bude dále uváděna pod názvem XY, s.r.o.

Společnost XY, s.r.o. působí již na trhu od roku 1993, sídlí v Brně. Jedná se o dceřinou společnost s ručením omezeným, jejíž mateřská společnost sídlí v Rakousku.

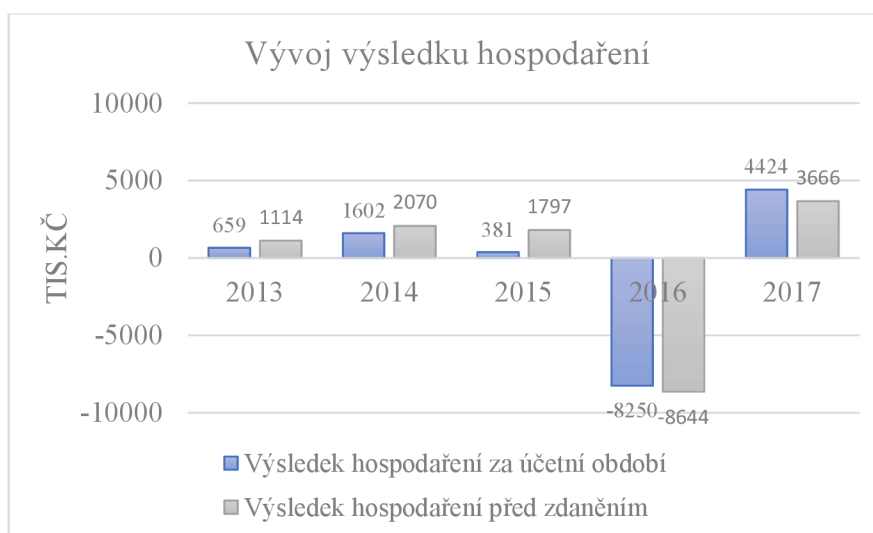
Předmětem podnikání společnosti XY, s.r.o. je prodej a výroba stavebních hmot. Mezi vyráběné produkty patří betony, zdící omítky, obkladová technika, zateplovací systémy, sanační systémy, potěry, šterky a omítky. Za klienty společnosti XY, s.r.o. se považují stavební firmy, lze říci, že společnost XY, s.r.o. obchoduje na úrovni business to business.

Společnost XY, s.r.o. sestavuje účetní závěrku v souladu s Českou účetní legislativou. Účetní období představuje kalendářní rok. Pro zpracování diplomové práce byla použita časově nejaktuálnější účetní závěrka za období od 1.1.2017 až 31.12.2017. Dle určených nároků zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů se společnost řadí do kategorie středních podniků. Zařazení společnosti do příslušné kategorie bylo stanoveno na základě informací, které poskytuje účetní závěrka společnosti sestavené k datu 31. 12. 2017:

- obrát 246 287 tis. Kč;
- výše aktiv 181 541 tis. Kč;
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců 39.

Vývoj výsledku hospodaření společnosti

V následujícím grafu je uveden vývoj výsledku hospodaření v letech 2013 až 2017. Rok 2016 byl pro společnost XY, s.r.o. velmi náročným obdobím. Jedním z faktorů poklesu výsledku hospodaření byly nepříznivé podmínky na trhu se stavebními hmotami spojené s pokračujícími intervencemi ČNB, které znevýhodňovali importéry vůči českým výrobcům. Dále společnost v roce 2015 investovala do nové výrobní linky, u které v prvním roce provozu ještě nebylo možné plné využití výrobní kapacity. Dále společnost investovala do vlastního výzkumu a vývoje.



Graf 1 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2013–2017

2.2 Vybrané rozdíly mezi ČÚL a IAS/IFRS

Tato kapitola diplomové práce se bude zabývat vybranými rozdíly ve vykazování jednotlivých účetních případů. Konkrétně vznikající rozdíly v účtování dle České účetní legislativy a Mezinárodních účetních standardů. S ohledem na specifika vybrané společnosti XY, s.r.o. byly zvoleny oblasti vykazování dlouhodobého majetku, zásob, časového rozlišení a dohadných položek.

V následujících bodech budou zkoumány tyto rozdíly:

- vykazování investičních dotací na pořízení aktiva,
- stanovení předpokládané zbytkové hodnoty,
- významné náhradní díly,
- dohadné položky,
- časové rozlišení.

Vzhledem k uvedeným rozdílům dojde ke změně výše odložené daně společnosti. Vliv na odloženou daň bude vyčíslen po uvedení všech výše zmíněných rozdílů.

2.2.1 Rozdíl č. 1 – vykazování investiční dotace na pořízení hmotného a nehmotného aktiva

V roce 2017 společnost XY, s.r.o. byla provedena investice do hmotného a nehmotného majetku v hodnotě 5 797 346 Kč.

Jako první byl vybrán rozdíl ve vykazování poskytnutých státních dotací. Tento rozdíl se promítne v rozdílném vyjádření poskytnuté státní dotace a ve výši pořizovací ceny, ze které budou vypočteny odpisy.

Společnost XY, s.r.o. pořídila část tohoto majetku se záměrem jej spolufinancovat z obdržených dotací od Ministerstva průmyslu a obchodu. Výše pořízeného majetku spolufinancovaného státní dotací byla 2 284 050 Kč. Poskytnutá dotace činila 50 % z pořizovací ceny aktiv. Tato investice se promítla a dále bude promítat do jejího hospodaření. Investice byly provedeny do strojového vybavení.

Společnost XY, s.r.o. realizovala investici dříve, než obdržela dotaci. Pořízený majetek zařadila do užívání v pořizovací ceně a z této ceny začala pořízený majetek rovnoměrně odepisovat. V okamžiku, vzniku nezpochybnitelného nároku na získání investiční dotace, bylo třeba pořizovací cenu snížit o výši přijaté dotace. Tím se snížila výše odpisů, a zároveň byla provedena úprava minulých odpisů, a to na takovou výši, která by byla, kdyby se odepisovalo ze snížené pořizovací ceny, již od okamžiku pořízení majetku.

Výsledný rozdíl byl proúčtován do výsledku běžného hospodaření ve formě snížení provozních nákladů. Od tohoto okamžiku byl majetek odepisován ze snížené pořizovací ceny. Společnost tento postup stanovila v souladu s Interpretací národní účetní rady č. 27 – Následné získání dotace na dlouhodobý majetek.

Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je možné použít dva účetní přístupy, kterými jsou:

- a) snížení pořizovací ceny aktiva o výši dotace a následně dané aktivum odepisovat ze snížené ceny;
- b) časové rozlišení získané dotace a následné odepisování z nesnížené pořizovací ceny (výnosový přístup).

Dle druhé varianty je možné dotaci vykázat jako výnosy příštích období, které se uznávají po celou dobu životnosti aktiva jako provozní výnosy. Pro výnosový způsob je zásadní to, aby získaná dotace byla vykazována jako výnos v obdobích, ve kterých jsou zachycovány účetní odpisy daného aktiva.

Česká účetní legislativa nedává účetní jednotce na výběr, získaná dotace snižuje ocenění majetku, čímž dochází ke snížení odpisové základny majetku. Dle ČÚL je tedy povolena první výše zmíněná varianta a).

Následující tabulka zobrazuje řešení účetního zachycení dotace na pořízení hmotných aktiv, které je v souladu s Českou účetní legislativou. Účtování v soustavě podvojného účetnictví se zachycuje následovně:

Tabulka 9 Postup účtování státních dotací na pořízení hmotného aktiva dle ČÚL

Pořízení stroje s dotací	MD	Dal
Pořízení stroje	042	321
Úhrada faktury za stroj	321	221
Nezpochybnitelný nárok na dotaci	378	346
Snížení pořizovací ceny o dotaci	346	042
Příjem dotace na bankovní účet	221	378
Zařazení stroje	022	042
Odpisy stroje	551	082

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Výše zmíněný způsob zaúčtování je používán ve společnosti XY, s.r.o.

Následující tabulka zobrazuje řešení účetního zachycení dotace na pořízení hmotných aktiv, které je v souladu s IAS/IFRS. Účtování v soustavě podvojného účetnictví se zachycuje následovně:

Tabulka 10 Postup účtování státních dotací na pořízení hmotného aktiva dle IAS/IFRS

Pořízení stroje s dotací	MD	Dal
Pořízení stroje	042	321
Úhrada faktury za stroj	321	221
Nezpochybnitelný nárok na dotaci	378	346
Použití dotace na pořízení aktiva – výnosy příštích období	346	384
Příjem dotace na bankovní účet	221	378
Zařazení stroje	022	042
Odpisy	551	082
Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů	384	648

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Následující tabulka uvádí seznam hmotného majetku spolufinancovaného státní dotací. Výše dotace činí 50 % z pořizovací ceny aktiva.

Tabulka 11 Seznam hmotného majetku pořízeného z části státní dotací v roce 2017 (v Kč)

Název	Cena pořízení	Snížená vstupní cena
Forma na přípravu vzorku pro zkoušku přemostění trhlin	7 500	3 750
Záložní zdroj APC Smart – UPS	13 303	6 652
Management card pro komunikaci	6 286	3 143
Sada sít	20 339	10 170
Násypka pro suché směsi – silo kontejner	20 619	10 309
Setřásací stolek na měření konzistencí mechanický	81 322	41 084
Zkušební zařízení pro zkoušku mrazuvzdornosti	660 000	330 000
Laboratorní míchač suchých směsí	478 000	239 000
Kalorimetr DIK 04	45 000	22 500
Válečková dráha komplet	72 900	36 450
Dvoukomorový míchač suchých směsí DUO-MIX	280 521	140 261
Soustava na měření difúze	109 538	54 769
Pneumatický dopravník F-140	187 262	93 631
EDS na odběr surovin ze síla	87 300	43 650
Viskozimetr	125 000	62 500
Celkem hmotný majetek	2 194 890	1 097 445

(Zdroj: Vlastní zpracování)

V následující je znázorněn postup účtování státních dotací na pořízení aktiv. Níže uvedený postup je v souladu s Českou účetní legislativou. V tabulce je uvedena celková suma pořízených aktiv spolufinancovaných státní dotací.

Jednotlivé stroje a zařízení se liší v době odpisování. Zařazený majetek je rozdělen podle doby odpisování strojů, které jsou odpisovány rovnoměrně dva roky, tři roky, pět let, osm

let a deset let. Výpočet odpisů za jednotlivé odpisové kategorie je uveden v přílohách č. 1 až 10.

Tabulka 12 Postup účtování státních dotací na pořízení hmotného aktiva dle ČÚL (v Kč)

Číslo	Popis účetního případu	Částka (Kč)	MD	Dal
1	Pořízení strojů	2 194 890	042	321
2	Úhrada faktury za stroj	2 194 890	321	221
3	Nezpochybnitelný nárok na dotaci	1 097 445	378	346
4	Snížení pořizovací ceny o dotaci	1 097 445	346	042
5	Příjem dotace na bankovní účet	1 097 445	221	378
6	Zařazení strojů	1 097 445	022	042
7	Odpisy strojů rok 2017	57 807	551	082

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Dle České účetní legislativy je dotace ve společnosti XY, s.r.o. zachycena způsobem snížení pořizovací ceny stroje. Účtování probíhá následovně:

- 1) V prvním kroku se uskuteční nákup strojů, společnost obdrží dodavatelskou fakturu na pořízení stroje (pro účel zpracování práce se nezohledňuje DPH, které nijak neovlivní způsob účtování dotací). Dojde k zaúčtování na vrub účtu 042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku a k zaúčtování ve prospěch účtu 321 – Závazky z obchodních vztahů.
- 2) Dále společnost uhradí dodavatelskou fakturu, tím pádem se sníží závazky z obchodních vztahů a dále se sníží výše peněžních prostředků na účtu 221 – Peněžní prostředky na bankovních účtech.
- 3) V dalším kroku společnost XY, s.r.o. obdrží nezpochybnitelný nárok na dotaci. Tato dotace je zaúčtována jako pohledávka za příslušnou institucí (Ministerstvo průmyslu a obchodu) na účtu 378 – Jiné pohledávky a ve prospěch účtu 346 – Dotace ze státního rozpočtu.
- 4) Sníží se pořizovací cena strojů o výši dotace.

- 5) Společnost XY, s.r.o. obdrží peněžní prostředky na bankovní účet. Tím zaniká pohledávka za příslušnou instituci (Ministerstvo průmyslu a obchodu).
- 6) Stroje a zařízení jsou zařazeny ve výši pořizovací ceny snížené o dotaci (2 194 890 Kč - 1 097 445 Kč = 1 097 445 Kč).
- 7) Výše ročního odpisu je suma všech pořízených strojů a zařízení, lišících se v době odpisování, všechen majetek je odpisován rovnoměrně. Výpočet odpisů je uveden v přílohách č. 1 až 10.

V následující tabulce jsou vypočteny roční odpisy celkově po celou dobu životnosti strojů celkem.

Tabulka 13 Odpisy hmotného majetku za období 2017–2027 (v Kč)

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	Dal
1	Odpisy strojů 2017	57 807	551	082
	Výsledek hospodaření 2017	-57 807		
2	Odpisy strojů 2018	138 877	551	082
	Výsledek hospodaření 2018	-138 877		
3	Odpisy strojů 2019	134 966	551	082
	Výsledek hospodaření 2019	-134 966		
4	Odpisy strojů 2020	131 254	551	082
	Výsledek hospodaření 2020	-131 254		
5	Odpisy strojů 2021	128 661	551	082
	Výsledek hospodaření 2021	-128 661		
6	Odpisy strojů 2022	118 966	551	082
	Výsledek hospodaření 2022	-118 966		
7	Odpisy strojů 2023	105 062	551	082
	Výsledek hospodaření 2023	-105 062		
8	Odpisy strojů 2024	105 062	551	082
	Výsledek hospodaření 2024	-105 062		
9	Odpisy strojů 2025	88 152	551	082
	Výsledek hospodaření 2025	-88 152		
10	Odpisy strojů 2026	57 545	551	082
	Výsledek hospodaření 2026	-57 545		
11	Odpisy strojů 2027	30 782	551	082
	Výsledek hospodaření 2027	-30 782		

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Jak již bylo zmíněno dle Mezinárodního účetního výkaznictví existují dva způsoby vykazání dotací vztahující se aktivům, a to:

- a) snížení pořizovací ceny aktiva o výši dotace a následně dané aktivum odepisovat ze snížené ceny;
- b) časové rozlišení získané dotace a následné odepisování z nesnížené pořizovací ceny (výnosový přístup).

Následující tabulka uvádí vykazování dotace podle varianty b), kdy společnost vykáže dotaci poměrně k odpisům, a to prostřednictvím výnosů příštích období.

Tabulka 14 Postup účtování státních dotací na pořízení hmotného aktiva dle IAS/IFRS (v Kč)

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	Dal
1	Pořízení strojů	2 194 890	042	321
2	Úhrada faktury za stroj	2 194 891	321	221
3	Nezpochybnitelný nárok na dotaci	1 097 445	378	346
4	Použití dotace na pořízení aktiva – výnosy příštích období 2017	1 097 445	346	384
5	Příjem dotace na bankovní účet	1 097 445	221	378
6	Zařazení strojů	2 194 891	022	042
7	Odpisy strojů rok 2017	115 614	551	082
8	Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů 2017	57 807	551	648

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Uvedené kroky 1 až 3 se shodují s postupem účtování dle České účetní legislativy (viz. popis tabulky č. 12).

- 4) Dotace je vykázána ve prospěch účtu 384 – Výnosy příštích období.
- 5) Společnost XY, s.r.o. obdrží peněžní prostředky na bankovní účet. Tím zaniká pohledávka za příslušnou institucí (Ministerstvo průmyslu a obchodu).
- 6) Zařazení strojů a zařízení je ve výši pořizovací ceny, nesnížené o dotaci, tedy ve výši 2 194 891 Kč.

- 7) Vzhledem k tomu, že stroje a zařízení jsou zařazeny ve výši pořizovací ceny, nesnížené o dotaci, zvýší se odpisy. Výpočet odpisů je uveden v přílohách č. 1 až 10.
- 8) Poměrná část dotace je rozpuštěna do provozních výnosů (na účtu 648 – Ostatní provozní výnosy) souvisejícího období.

Následující tabulka uvádí celkový odpisový plán a také ostatní provozní výnosy, které jsou vykazovány ve stejném období jako odpisy daného hmotného aktiva.

Tabulka 15 Odpisy a provozní výnosy hmotného majetku za období 2017–2027 (v Kč)

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	Dal
1	Odpisy strojů rok 2017	115 614	551	082
2	Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů 2017	57 807	551	648
Výsledek hospodaření 2017		-57 807		
3	Odpisy strojů rok 2018	277 754	551	082
4	Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů 2018	138 877	551	648
Výsledek hospodaření 2018		-138 877		
5	Odpisy strojů rok 2019	269 932	551	082
6	Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů 2019	134 966	551	648
Výsledek hospodaření 2019		-134 966		
7	Odpisy strojů rok 2020	262 508	551	082
8	Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů 2020	131 254	551	648
Výsledek hospodaření 2020		-131 254		
9	Odpisy strojů rok 2021	257 322	551	082
10	Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů 2021	128 661	551	648
Výsledek hospodaření 2021		-128 661		
11	Odpisy strojů rok 2022	237 932	551	082
12	Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů 2022	118 966	551	648
Výsledek hospodaření 2022		-118 966		
13	Odpisy strojů rok 2023	210 123	551	082
14	Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů 2023	105 062	551	648
Výsledek hospodaření 2023		-105 062		
15	Odpisy strojů rok 2024	210 123	551	082
16	Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů 2024	105 062	551	648
Výsledek hospodaření 2024		-105 062		
17	Odpisy strojů rok 2025	176 304	551	082
18	Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů 2025	88 152	551	648
Výsledek hospodaření 2025		-88 152		
19	Odpisy strojů rok 2026	115 090	551	082
20	Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů 2026	57 545	551	648
Výsledek hospodaření 2026		-57 545		
21	Odpisy strojů rok 2027	61 564	551	082
22	Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů 2027	30 782	551	648
Výsledek hospodaření 2027		-30 782		

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Po provedení zaúčtování pořízených hmotných aktiv, je možné sestavit rozvahu a výkaz zisku a ztráty společnosti XY, s.r.o. k 31.12.2017. Nejprve jsou uvedeny výkazy, dle způsobu vykazování ČÚL.

Tabulka 16 Rozvaha k 31.12.2017 dle České účetní legislativy – dotace (v Kč)

Rozvaha k 31.12.2017			
Dlouhodobý hmotný majetek	1 097 554 Kč	Výsledek hospodaření	- 57 807 Kč
Oprávkky	- 57 807 Kč		
Peníze	- 1 097 554 Kč		
Σ Aktiv	- 57 807 Kč	Σ Pasiv	- 57 807 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 17 Výkaz zisku a ztráty dle České účetní legislativy k 31.12.2017 - dotace (v Kč)

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2017	
Odpisy	57 807 Kč
Výsledek hospodaření	- 57 807 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Dle České účetní legislativy je hodnota aktiv v účetnictví vykázána v hodnotě snížené o přijatou dotaci.

Z čehož plyne fakt, že snížením pořizovací ceny aktiva je ovlivněna i výše ročních odpisů, které společnost XY, s.r.o. vykazuje. Dotace je do výsledku hospodaření promítnuta formou nižších odpisů.

V rozvaze je aktivum vykázáno ve snížené pořizovací ceně, což způsobuje nižší vypovídací schopnost rozvahy. Tento fakt by měl být společností XY, s.r.o. důkladně vysvětlen v příloze účetní závěrky.

Následující výkazy jsou sestaveny v souladu se způsobem vykazování státních dotací na pořízení aktiv dle IAS/IFRS.

Tabulka 18 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS – dotace (v Kč)

Rozvaha k 31.12.2017			
Dlouhodobý hmotný majetek	2 194 890 Kč	Výsledek hospodaření	- 57 807 Kč
Oprávky	- 115 614 Kč	Výnosy příštích období	1 039 638 Kč
Peníze	- 1 097 445 Kč		
Σ Aktiv	981 831 Kč	Σ Pasiv	981 831 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 19 Výkaz zisku a ztráty dle IAS/IFRS k 31.12.2017 – dotace (v Kč)

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2017			
Odpisy	115 614 Kč	Ostatní provozní výnosy	57 807 Kč
Výsledek hospodaření	- 57 807 Kč		

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Druhý možný způsob zachycení dotace paralelně s odpisy, které se vykazují po celou dobu životnosti aktiva, umožňuje vykazování aktiva ve skutečné hodnotě. Aktivum je zařazeno v pořizovací ceně a je odepisováno ve výši nákladů odpovídající skutečné pořizovací ceně.

Dotace je zaúčtována výnosovým přístupem prostřednictvím účtu 384 – Výnosy příštích období. Tím je dodržen aktuální princip neboli výnosy se vztahují k souvisejícím nákladům.

Při srovnání výše uvedených výkazů, je výše bilanční sumy při rozdílném vykazování dotace zásadně ovlivněna. V případě vykazování dle ČÚL je bilanční suma ve výši - 57 807 Kč oproti vykazování dle IAS/IFRS, kde je bilanční suma 981 831 Kč.

Výsledek hospodaření (za rok 2017) je v obou případech stejný, a to ve výši - 57 807 Kč. I přesto je zde rozdíl mezi výši nákladů (odpisů) a výnosů (dotace).

Jak již bylo zmíněno společnost XY, s.r.o. též pořídila nehmotný majetek ve výši 89 160 Kč, který byl spolufinancovaný státní dotací. Výše dotace je 50 % z pořizovací ceny. Nehmotný majetek je odpisován 12 měsíců. V následující tabulce je uveden seznam pořízených licencí a softwaru.

Tabulka 20 Seznam nehmotného majetku pořízeného z části státní dotací v roce 2017 (v Kč)

Název	Cena pořízení	Účetní vstupní cena
Uživatelská licence pro přístup do ERP systému 1	15 000	7 500
Uživatelská licence pro přístup do ERP systému 2	15 000	7 500
Antivirový SW – ESET Secure Office Plus	7 300	3 650
Antispam Spam Edition – GFI MailEssentials	6 100	3 050
Software pro časové plánování vývojových zkoušek	45 760	22 880
Celkem nehmotný majetek	89 160	44 580

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Následující tabulka zobrazuje řešení účetního zachycení dotace na pořízení nehmotných aktiv, které je v souladu s Českou účetní legislativou. Účtování v soustavě podvojného účetnictví se zachycuje následovně:

Tabulka 21 Postup účtování státních dotací na pořízení nehmotného aktiva dle ČÚL

Popis účetního případu	MD	Dal
Pořízení softwaru, licence	041	321
Úhrada faktury za software, licence	321	221
Nezpochybnitelný nárok na dotaci	378	346
Snížení pořizovací ceny o dotaci	346	041
Příjem dotace na bankovní účet	221	378
Zařazení softwaru, licence	013	041
Odpisy	551	073

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Výše zmíněný způsob zaúčtování je používán ve společnosti XY, s.r.o.

V následující tabulce je zobrazeno řešení účetního zachycení dotace na pořízení nehmotných aktiv, které je v souladu s IAS/IFRS. Účtování v soustavě podvojného účetnictví se zachycuje následovně:

Tabulka 22 Postup účtování státních dotací na pořízení nehmotného aktiva dle IAS/IFRS

Pořízení stroje s dotací	MD	Dal
Pořízení softwaru, licence	041	321
Úhrada faktury za software, licence	321	221
Nezpochybnitelný nárok na dotaci	378	346
Použití dotace na pořízení aktiva – výnosy příštích období	346	384
Příjem dotace na bankovní účet	221	378
Zařazení softwaru, licence	013	041
Odpisy	551	073
Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů	384	648

(Zdroj: Vlastní zpracování)

V tabulce je uvedena celková suma pořízených nehmotných aktiv spolufinancovaných státní dotací.

Výpočet odpisů za jednotlivé odpisové kategorie je uveden v přílohách č. 11 a 12.

Tabulka 23 Postup účtování státních dotací na pořízení nehmotného aktiva dle ČÚL (v Kč)

Číslo	Popis účetního případu	Částka (Kč)	MD	Dal
1	Pořízení softwaru, licence	89 160	041	321
2	Úhrada faktury za software, licence	89 160	321	221
3	Nezpochybnitelný nárok na dotaci	44 580	378	346
4	Snížení pořizovací ceny o dotaci	44 580	346	041
5	Příjem dotace na bankovní účet	44 580	221	378
6	Zařazení softwaru, licence	44 580	013	041
7	Odpisy softwaru, licence za rok 2017	24 040	551	073
8	Odpisy softwaru, licence za rok 2018	20 540	551	073

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Dle České účetní legislativy je dotace ve společnosti XY, s.r.o. zachycena způsobem snížení pořizovací ceny stroje. Účtování probíhá následovně:

- 1) V prvním kroku se uskuteční nákup software a licencí, společnost obdrží dodavatelskou fakturu na pořízení stroje (pro účel zpracování práce se nezohledňuje DPH, které nijak neovlivní způsob účtování dotací). Dojde k zaúčtování na vrub účtu 041 – Pořízení dlouhodobého nehmotného majetku a k zaúčtování ve prospěch účtu 321 – Závazky z obchodních vztahů.
- 2) Dále společnost uhradí dodavatelskou fakturu, tím pádem se sníží závazky z obchodních vztahů a dále se sníží výše peněžních prostředků na účtu 221 – Peněžní prostředky na bankovních účtech.
- 3) V dalším kroku společnost XY, s.r.o. obdrží nezpochybnitelný nárok na dotaci. Tato dotace je zaúčtována jako pohledávka za příslušnou institucí (Ministerstvo průmyslu a obchodu) na účtu 378 – Jiné pohledávky a ve prospěch účtu 346 – Dotace ze státního rozpočtu.
- 4) Sníží se pořizovací cena strojů o výši dotace.
- 5) Společnost XY, s.r.o. obdrží peněžní prostředky na bankovní účet. Tím zaniká pohledávka za příslušnou institucí (Ministerstvo průmyslu a obchodu).
- 6) Stroje a zařízení jsou zařazeny ve výši pořizovací ceny snížené o dotaci (89 160 Kč – 44 580 Kč = 44 580).
- 7) Výpočet rovnoměrných odpisů je uveden v přílohách č. 11 a 12.

Následující tabulka uvádí vykazování dotace podle varianty b), kdy společnost vykáže dotaci poměrně k odpisům, a to prostřednictvím výnosů příštích období.

Tabulka 24 Postup účtování státních dotací na pořízení nehmotného aktiva dle IAS/IFRS (v Kč)

Číslo	Popis účetního případu	Částka	MD	Dal
1	Pořízení softwaru, licence	89 160	041	321
2	Úhrada faktury za software, licence	89 160	321	221
3	Nezpochybnitelný nárok na dotaci	44 580	378	346
4	Použití dotace na pořízení aktiva – výnosy příštích období 2017	44 580	346	384
5	Příjem dotace na bankovní účet	44 580	221	378
6	Zařazení softwaru, licence	89 160	013	041
7	Odpisy softwaru, licence rok 2017	48 080	551	073
8	Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů 2017	24 040	384	648
9	Odpisy softwaru, licence rok 2018	41 080	551	073
10	Rozpuštění poměrné části dotace do provozních výnosů 2018	20 540	384	648

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Uvedené kroky 1 až 3 se shodují s postupem účtování dle České účetní legislativy (viz. popis tabulky č. 23).

- 4) Dotace je vykázána ve prospěch účtu 384 – Výnosy příštích období.
- 5) Společnost XY, s.r.o. obdrží peněžní prostředky na bankovní účet. Tím zaniká pohledávka za příslušnou instituci (Ministerstvo průmyslu a obchodu).
- 6) Zařazení strojů a zařízení je ve výši pořizovací ceny, nesnížené o dotaci, tedy ve výši 89 160 Kč.
- 7) Vzhledem k tomu, že stroje a zařízení jsou zařazeny ve výši pořizovací ceny, nesnížené o dotaci, zvýší se odpisy. Výpočet odpisů je uveden v přílohách č. 11 a 12.
- 9) Poměrná část dotace je rozpuštěna do provozních výnosů (na účtu 648 – Ostatní provozní výnosy) souvisejícího období.

Po provedení zaúčtování pořízených nehmotných aktiv, je možné sestavit rozvahu a výkaz zisku a ztráty společnosti XY, s.r.o. k 31.12.2017. Nejprve jsou uvedeny výkazy, dle způsobu vykazování ČÚL.

Tabulka 25 Rozvaha k 31.12.2017 dle České účetní legislativy – dotace (v Kč)

Rozvaha k 31.12.2017			
Dlouhodobý nehmotný majetek	44 580 Kč	Výsledek hospodaření	-24 040 Kč
Oprávkky	-24 040 Kč		
Peníze	-44 580 Kč		
Σ Aktiv	-24 040 Kč	Σ Pasiv	-24 040 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 26 Výkaz zisku a ztráty dle České účetní legislativy k 31.12.2017 – dotace (v Kč)

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2017	
Odpisy	24 040 Kč
Výsledek hospodaření	-24 040 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Dle České účetní legislativy je hodnota aktiv v účetnictví vykázána v hodnotě snížené o přijatou dotaci.

Z čehož plyne fakt, že snížením pořizovací ceny aktiva je ovlivněna i výše ročních odpisů, které společnost XY, s.r.o. vykazuje. Dotace je do výsledku hospodaření promítnuta formou nižších odpisů, čímž se sníží náklady.

V rozvaze je aktivum vykázáno ve snížené pořizovací ceně, což způsobuje nižší vypovídací schopnost rozvahy. Tento fakt by měl být důkladně vysvětlen v příloze účetní závěrky.

Následující výkazy jsou sestaveny v souladu se způsobem vykazování státních dotací na pořízení nehmotných aktiv dle IAS/IFRS.

Tabulka 27 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS – dotace (v Kč)

Rozvaha k 31.12.2017			
Dlouhodobý nehmotný majetek	89 160 Kč	Výsledek hospodaření	-24 040 Kč
Oprávkky	-48 080 Kč	Výnosy příštích období	20 540 Kč
Peníze	-44 580 Kč		
Σ Aktiv	-3500 Kč	Σ Pasiv	-3500 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 28 Výkaz zisku a ztráty dle IAS/IFRS k 31.12.2017 – dotace (v Kč)

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2017			
Odpisy	48 080 Kč	Ostatní provozní výnosy	24 040 Kč
Výsledek hospodaření	- 24 040 Kč		

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Při srovnání výše uvedených výkazů, je výše bilanční sumy při rozdílném vykazování dotace zásadně ovlivněna. V případě vykazování dle ČÚL je bilanční suma ve výši – 24 040 Kč oproti vykazování dle IAS/IFRS, kde je bilanční suma – 3 500 Kč.

Výsledek hospodaření (za rok 2017) je v obou případech stejný, a to ve výši – 24 040 Kč. I přesto je zde rozdíl, poměr nákladů (odpisů) a výnosů (dotace) se liší.

Oba způsoby vykazování mají stejný dopad na výsledek hospodaření, liší se v tom, že při použití metody snížení pořizovací ceny aktiva, je aktivum v rozvaze podhodnoceno.

Pokud by došlo k spolufinancování aktiva ve 100 % výši, nastala by situace, kdy by účetní hodnota aktiva byla nulová. Tento fakt zcela oslabuje vypovídací schopnost rozvahy. Dále z hlediska kvality finanční analýzy a z hlediska možnosti budoucí obnovy aktiva, lze konstatovat, že tento postup je nedostačující.

V případě, kdy je aktivum za významnou částku zcela financované ze státní dotace, není umožněno odděleně zhodnotit prostředky z obdržných dotací. Tyto dotace se již nemusí v budoucnu opakovat, tím pádem může dojít ke ztížení odhadu budoucího zisku společnosti. Snížení hodnoty aktiva o obdržnou dotací ovlivňuje výsledek hospodaření v obdobích, tím že dané aktivum bude přinášet výnosy skrz snížené odpisy.

Vzhledem k výše zmíněným důvodům je dle IAS/IFRS preferován způsob zachycení dotací prostřednictvím časového rozlišení dotací. Z čehož plyne, že metoda časového rozlišení dotace a odpisování ze skutečné pořizovací ceny aktiva zobrazuje věrnější obraz hodnoty majetku.

Změny ve výsledcích ukazatelů finanční analýzy

Dle České účetní legislativy je v rozvaze vykázána nižší hodnota aktiv, tím pádem je rentabilita vyšší než v případě vykazování dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Rentabilita vlastního kapitálu se nemění.

Vybraný rozdíl se nijak nevztahuje na oběžná aktiva, tím pádem ukazatele likvidity nebudou nijak ovlivněny.

Vzhledem ke zvýšení celkové hodnoty aktiv o 1 061 tis. Kč, došlo ke snížení obratu celkových aktiv a také ke snížení obratu stálých aktiv. Dále se snížil ukazatel celkové zadluženosti a koeficient samofinancování se zvýšil.

Tabulka 29 Výsledky ukazatelů finanční analýzy – dotace

Ukazatel	původní hodnota dle ČÚL	hodnota dle IAS/IFRS
ROA	2,44 %	2,42 %
ROE	5,63 %	5,63 %
Obrat celkových aktiv	1,294krát	1,278krát
Obrat stálých aktiv	1,863krát	1,847krát
Celková zadluženost	56,71 %	56,01 %
Koeficient samofinancování	43,29 %	43,99 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Rozdílní způsob ve vykazování investiční dotace na pořízení aktiva také ovlivnil výši odložené daně. Výpočet je uveden v rámci rozdílu č. 4 – vliv na odloženou daň.

2.2.2 Rozdíl č. 2 - stanovení předpokládané zbytkové hodnoty

K 31.12.2017 společnost XY, s.r.o. ve svém majetku eviduje hmotné movité věci a jejich soubory celkem v hodnotě 74 848 tis. Kč.

Česká účetní legislativa zohledňuje při odpisování předpokládanou zbytkovou hodnotu. Dle § 56 odst. 4, vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů se předpokládanou zbytkovou hodnotou rozumí kladná odhadovaná částka, kterou by mohla účetní jednotka získat například v okamžiku prodeje aktiva. Tato zbytková hodnota aktiva je zohledněna při sestavování odpisového plánu aktiva, aktivum je odpisováno z celkové pořizovací ceny, tudíž zbytková hodnota aktiva je nulová.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví umožňují stanovení předpokládané zbytkové hodnoty aktiva. Tato zbytková hodnota představuje předpokládanou částku, kterou by účetní jednotka v současnosti získala v okamžiku vyřazení aktiva. Zbytková hodnota tedy není nulová, aktivum je odpisováno do výše předpokládané zbytkové hodnoty.

Na základě konzultace s vedením společnosti je v následující tabulce uveden seznam majetku, který plánuje společnost XY, s.r.o. v budoucnu prodat. Zbytková hodnota tohoto majetku nebude v okamžiku prodeje nulová.

Tabulka 30 Seznam majetku a stanovení jeho předpokládané zbytkové hodnoty (v Kč)

Majetek	Pořizovací cena	Předpokládaná zbytková hodnota	Výše ročního odpisu k 31.12.2017	Výše přepočítaného ročního odpisu k 31.12.2017	Vliv na VH (+ -)
Pneumatický dopravník F-140	50 000	10 000	5 000	4 000	+ 1 000
Osobní automobil VW Tiguan – 3krát	1 332 006	300 000	266 400	206 400	+ 60 000
Kontinuální míchačka EDS	45 850	10 000	4 685	3 685	+ 1000
Osobní automobil Škoda Octavia 1	446 757	100 000	89 351	69 351	+ 20 000
Osobní automobil Škoda Octavia 2	416 474	90 000	83 295	65 294	+ 18 000
Osobní automobil VW Touareg 3,0 TDI	1 352 039	450 000	270 408	180 408	+ 90 000
Notebook HP ProBook 450 G3	22 102	5 000	11 051	8 551	+ 2 500
Osobní automobil Ducato Maxi CNG	614 533	170 000	122 907	88 907	+ 34 500
Omitací stroj M5 1	138 098	40 000	27 620	19 620	+ 8 000
Omitací stroj M5 2	135 100	37 000	27 020	19 620	+ 7 400
Celkem	4 552 959	1 212 000	907 737	665 836	+ 241 901

(Zdroj: Vlastní zpracování)

V tabulce jsou uvedeny především osobní automobily, notebooky a výrobní zařízení. Vzhledem ke stanovené předpokládané zbytkové hodnotě dojde ke snížení výše odpisů, a to celkem o 241 901 Kč. Zároveň se v roce 2017 zvýší hodnota dlouhodobého

hmotného majetku a výsledku hospodaření. Výsledek hospodaření se v roce 2017 zvýší o 241 901 Kč. Zmíněná hodnota by měla být přezkoumávána minimálně jednou na konci každého účetního období a případně být upravena na základě změny pravidel v účetních odhadech.

Následující tabulky zachycují změny v povinných účetních výkazech.

Tabulka 31 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS – stanovení zbytkové hodnoty (v Kč)

Rozvaha k 31.12.2017	
Dlouhodobý hmotný majetek +241 901 Kč	Výsledek hospodaření + 241 901 Kč
Σ Aktiv 241 901 Kč	Σ Pasiv 241 901 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Vzhledem k tomu, že dojde ke snížení odpisů, zvýší se výsledek hospodaření a výše dlouhodobého hmotného majetku.

Tabulka 32 Výkaz zisku a ztráty dle IAS/IFRS k 31.12.2017 - stanovení zbytkové hodnoty (v Kč)

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2017	
Odpisy -241 901 Kč	
Výsledek hospodaření 241 901 Kč	

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Změny ve výsledcích ukazatelů finanční analýzy

V následující tabulce jsou zobrazeny výsledky finanční analýzy, která byla vypočítána před a po zohlednění zbytkové hodnoty u vybraného majetku.

Hodnota rentability celkových aktiv a vlastního kapitálu se mírně zvýšila, důvodem je zvýšení výsledku hospodaření o 241 900 Kč. Zvýšení rentability celkových aktiv a vlastního kapitálu při zohlednění zbytkové hodnoty lze hodnotit kladně.

Vybraný rozdíl se nijak nevztahuje na oběžná aktiva, tím pádem ukazatele likvidity nebudou nijak ovlivněny.

Vzhledem ke zvýšení celkové hodnoty aktiv o 241 900 Kč, došlo ke snížení obratu celkových aktiv a také ke snížení obratu stálých aktiv. Dále při zohlednění zbytkové hodnoty aktiv se snížil ukazatel celkové zadluženosti a koeficient samofinancování se zvýšil.

Tabulka 33 Výsledky ukazatelů finanční analýzy – zohlednění zbytkové hodnoty

Ukazatel	původní hodnota dle ČÚL	hodnota při zohlednění zbytkové hodnoty
ROA	2,44 %	2,57 %
ROE	5,63 %	5,92 %
Obrat celkových aktiv	1,294krát	1,292krát
Obrat stálých aktiv	1,863krát	1,860krát
Celková zadluženost	56,71 %	56,63 %
Koeficient samofinancování	43,29 %	43,36 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Zohlednění zbytkové hodnoty také ovlivnilo výši odložené daně. Výpočet je uveden v rámci rozdílu č. 4 – vliv na odloženou daň.

2.2.3 Rozdíl č. 3 - významné náhradní díly

Dalším významným rozdílem je pohled na vykazování zásob s delší životností než jedno účetní období. Následující tabulka zobrazuje výši zásob v roce 2017. Významné náhradní díly jsou vykázány v položce materiál.

Tabulka 34 Výše zásob v roce 2017 (v tis. Kč)

Položka	Brutto	Korekce	Netto	Netto – minulé účetní období
Materiál	9965	402	9563	9026
Nedokončená výroba	9	0	9	0
Výrobky	2008	215	1793	1411
Zboží	6227	213	6014	5968
Zásoby celkem	18209	830	17379	16405

(Zdroj: Vlastní zpracování dle rozvahy společnosti XY, s.r.o. k 31.12.2017)

V lednu v roce 2017 společnost XY, s.r.o. pořídila náhradní díly v hodnotě 634 383 Kč.

Náhradní díly představují součásti elektrických motorů, konkrétně se jedná o rotory a statory. Tyto náhradní díly společnost používá 3 roky a následně je musí vyměnit.

Dle České účetní legislativy, náhradní díly patří mezi zásoby (oběžná aktiva), což znamená, že není zohledněna doba životnosti aktiva. Dalším faktem je, že tyto zásoby v okamžiku spotřeby jednorázově zvyšují náklady i přesto, že jsou používány déle než jeden rok.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví považují náhradní díly s dobou životnosti více než jedno účetní období, za dlouhodobý hmotný majetek. Proto i náhradní díly, by měly být odpisovány, jako dlouhodobá hmotná aktiva a tím nebude narušena vypovídací schopnost rozvahy a náklady v podobě odpisů budou rozprostřeny do tří let, doby životnosti náhradních dílů.

V následující tabulce jsou vypočteny roční odpisy po dobu 36 měsíců.

Tabulka 35 Výpočet plánu odpisů pro náhradní díly po dobu 36 měsíců (v Kč)

Rok	Výpočet výše ročního odpisu	Výše ročního odpisu	Oprávký	Zůstatková cena
Pořízení leden 2017	634 383 Kč	-	-	634 383 Kč
2017	(634 383/36) *11	193 839 Kč	193 839 Kč	440 544 Kč
2018	(634 383/36) *12	211 461 Kč	405 300 Kč	229 083 Kč
2019	(634 383/36) *12	211 461 Kč	616 761 Kč	17 622 Kč
2020	(634 383/36) *1	17 622 Kč	634 383 Kč	0 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Zařazením rotorů a statorů do dlouhodobého majetku, dojde k rozložení nákladů prostřednictvím odpisů do jednotlivých let a výsledek hospodaření bude rovnoměrně zatížen.

Dle České účetní legislativy, kde jsou náhradní díly klasifikovány jako zásoby, dochází k jednorázovému zatížení výsledku hospodaření, a to v okamžiku spotřeby náhradních dílů.

Jak již bylo zmíněno náhradní díly v podobě rotorů a statorů jsou odpisovány po dobu tří let a následně jsou vyměněné za nové.

V následujících tabulkách jsou zobrazeny dopady na rozvahu a výkaz zisku a ztráty. V rozvaze k 31.12.2017 došlo k navýšení dlouhodobého hmotného majetku o 440 544 Kč, což je zůstatková cena z pořízených náhradních dílů. Odpisy v roce 2017 jsou ve výši 193 839 Kč.

Tabulka 36 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS – významné náhradní díly (v Kč)

Rozvaha k 31.12.2017	
Dlouhodobý hmotný majetek +440 544 Kč	Výsledek hospodaření + 440 544 Kč
Σ Aktiv 440 544 Kč	Σ Pasiv 440 544 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 37 Výkaz zisku a ztráty dle IAS/IFRS k 31.12.2017 – významné náhradní díly (v Kč)

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2017	
Výkonová spotřeba - 634 383 Kč	
Odpisy + 193 839 Kč	
Σ 440 544	

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Změny ve výsledcích ukazatelů finanční analýzy

Zařazení významných náhradních dílů do dlouhodobého majetku má vliv na níže vypočtené ukazatele. Zvýšila se hodnota výsledku hospodaření o 440 544 Kč, čímž opět došlo ke zvýšení rentability celkových aktiv a rentability vlastního kapitálu.

Mezi další změny patří nepatrné snížení obratu celkových aktiv a obratu stálých aktiv. Snížení těchto ukazatelů je též způsobeno zvýšením hodnoty dlouhodobého majetku, a tedy i celkových aktiv.

Jako u předchozí změny významných náhradních dílů dojde i v tomto případě ke snížení ukazatelů celkové zadluženosti a ke zvýšení koeficientu samofinancování.

Tabulka 38 Výsledky ukazatelů finanční analýzy – významné náhradní díly

Ukazatel	původní hodnota dle ČÚL	hodnota při zařazení náhradních dílů do DHM
ROA	2,44 %	2,67 %
ROE	5,63 %	6,16 %
Obrat celkových aktiv	1,294krát	1,290krát
Obrat stálých aktiv	1,863krát	1,856krát
Celková zadluženost	56,71 %	56,57 %
Koeficient samofinancování	43,29 %	43,42 %

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Zařazení významných náhradních dílů také ovlivnilo výši odložené daně. Výpočet je uveden v rámci rozdílu č. 4 – vliv na odloženou daň.

2.2.4 Rozdíl č. 4 – vliv na odloženou daň

V roce 2017 společnost XY, s.r.o. vykázala odložený daňový závazek v hodnotě 964 tis. Kč. Odložený daňový závazek představuje pro společnost výši daně z příjmů, která vznikla z titulu přechodných rozdílů a v budoucnu bude muset být zaplacená. Tyto přechodné rozdíly vznikají mezi účetní hodnotou a daňovou hodnotou aktiv a závazků.

Vzhledem k výše vybraným rozdílům, které vznikají mezi ČÚL a IAS/IFRS, je nezbytné vzít v úvahu dopad těchto změn na výši odložené daně.

Významný vliv na výši odložené daně má rozdílný způsob účtování dotací na pořízení aktiva. Společnost XY, s.r.o. odepisuje ze snížené pořizovací ceny aktiva (pořizovací cena – dotace), zatímco jeden ze způsobů dle IAS/IFRS povoluje aktivum odepisovat z nesnížené pořizovací ceny aktiva. Tím dojde ke změně výše odpisů.

Dále má na výši odložené daně vliv stanovení předpokládané zbytkové hodnoty u vybraných hmotných aktiv, v tomto případě také dochází ke změně ve výši odpisu.

Poslední změnou, která má vliv na výši odložené daně je rozdílný pohled na významné náhradní díly. Dle ČÚL se tyto náhradní díly vykazují jako zásoby a v okamžiku jejich spotřeby vstupují do nákladů. Zatímco dle IAS/IFRS se významné náhradní díly považují za dlouhodobý hmotný majetek a jsou odepisovány.

V následující tabulce jsou vypočteny změny ve výši odložené daně. Jde o rozdíl mezi účetní a daňovou zůstatkovou cenou majetku, který je následně vynásoben sazbou daně z příjmu 19 %, platnou pro rok 2017. V tomto případě dochází ke zvýšení odloženého daňového závazku o 331 098 Kč.

Tabulka 39 Změny v odložené dani (v Kč)

Položka	Účetní ZC	Daňová ZC	Rozdíl	Odložená daň
Dotace na pořízení aktiva	2 120 357	1 060 179	1 060 179	201 434
Předpokládaná zbytková hodnota	3 887 123	3 645 222	241 901	45 961
Významné náhradní díly	440 544	0	440 544	83 703
Celkem				+ 331 098

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Rozdíl ve výši odložené daně způsobuje změny jak v rozvaze, tak i ve výkazu zisku a ztráty.

Tabulka 40 Rozvaha k 31.12.2017 – změny ve výši odložené daně (v Kč)

Rozvaha k 31.12.2017	
	Výsledek hospodaření - 331 098 Kč
	Odložený daňový závazek +331 098 Kč
Σ Aktiv 0 Kč	Σ Pasiv 0 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Tabulka 41 Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2017 - změny ve výši odložené daně (v Kč)

Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2017	
Daň z příjmů – odložená	331 098 Kč
Σ 331 098 Kč	

(Zdroj: Vlastní zpracování)

2.2.5 Rozdíl č. 5 - změna dohadné položky

Dle IAS/IFRS položka dohadné účty aktivní neexistuje. V rozvaze se dohadné účty aktivní vykazují v položce *Jiné krátkodobé pohledávky*. Stejně i dohadné účty pasivní se vykazují jako *Jiné krátkodobé závazky* (Mládek, 2009, s. 138-139).

Dohadné účty aktivní

Dohadné účty aktivní představují dohad na přiznanou slevu k nevyfakturované dodávce materiálu. Tato sleva bude přiznána až dalším účetním období, tedy v roce 2018.

K 31.12. 2017 společnost XY, s.r.o. vykazovala dohadné účty aktivní ve výši 11 000 Kč.

Dle pravidel IAS/IFRS dojde k úpravě vykazování položek rozvahy následovně:

Tabulka 42 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS – dohadné účty aktivní (v Kč)

Rozvaha k 31.12.2017	
Jiné krátkodobé pohledávky + 11 000 Kč	
Dohadné účty aktivní - 11 000 Kč	
Σ Aktiv 0	Σ Pasiv 0

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z pohledu výkazu zisku a ztráty, zde položka dohadné účty pasivní nemá žádný vliv.

Dohadné účty pasivní

Dohadné účty pasivní představují nevyfakturované dodávky, související s běžnou činností společnosti, které budou hrazeny v následujícím účetním období. Jedná se například o faktury za energie, telekomunikační služby, právní služby, vyúčtování CNG či faktury za potřebný materiál.

K 31.12. 2017 společnost XY, s.r.o. vykazovala dohadné účty pasivní ve výši 630 000 Kč.

Dle pravidel IAS/IFRS dojde k úpravě vykazování položek rozvahy následovně:

Tabulka 43 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS – dohadné účty pasivní (v Kč)

Rozvaha k 31.12.2017	
	Jiné krátkodobé závazky + 630 000 Kč
	Dohadné účty pasivní - 630 000 Kč
Σ Aktiv 0	Σ Pasiv 0

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z pohledu výkazu zisku a ztráty, zde položka dohadné účty pasivní nemá žádný vliv.

2.2.6 Rozdíl č. 6 - změna časové rozlišení

Česká účetní legislativa vykazuje náklady a výnosy příštích období v rozvaze samostatně jako položky časového rozlišení, jak na straně aktiv, tak i pasiv (Ryneš, 2018, s. 486).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví stanovují dle standardu *IAS 1- Sestavování a zveřejňování účetní závěrky* minimální členění položek rozvahy. V těchto požadavcích není zahrnutá položka časové rozlišení aktiv či pasiv. Náklady a výnosy příštích období jsou vykázány jako *Jiné krátkodobé pohledávky* nebo *Jiné krátkodobé závazky* (Mládek, 2009, s. 137-138)

Náklady příštích období

Náklady příštích období představují takové náklady, které se vztahují k příštím účetním obdobím. Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou vykázány jako *Jiné krátkodobé pohledávky*. Jedná se především o náklady na pronájem nebytových prostorů, náklady na pojistné automobilů, náklady na reklamu a další.

K 31.12. 2017 společnost XY, s.r.o. vykazovala náklady příštích období ve výši 460 000 Kč.

Dle pravidel IAS/IFRS dojde k úpravě vykazování položek rozvahy následovně:

Tabulka 44 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS – náklady příštích období (v Kč)

Rozvaha k 31.12.2017	
Jiné krátkodobé pohledávky	+460 000 Kč
Náklady příštích období	-460 000 Kč
Σ Aktiv 0	Σ Pasiv 0

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z pohledu výkazu zisku a ztráty, zde položka náklady příštích období nemá žádný vliv.

Výnosy příštích období

Dle České účetní legislativy společnost XY, s.r.o. nevykazuje k 31.12. 2017 žádné výnosy příštích období.

Vzhledem k rozdílným pohledům ČÚL a IAS/IFRS na způsob účtování dotací, kdy IAS/IFRS časově rozlišuje získanou investiční dotaci. Tato dotace byla v roce 2017 v hodnotě 1 142 025 Kč. Státní dotace je dle IAS/IFRS zachycena jako výnosy příštích období a je postupně rozpouštěna do provozních výnosů po celou dobu odpisování aktiva (viz. rozdíl č. 1). Vzhledem k tomu, že položka výnosy příštích období je dle IAS/IFRS vykazována jako jiné krátkodobé závazky, došlo k přesunu dotace, jako výnosů příštích období do jiných krátkodobých závazků.

Tabulka 45 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS (v Kč)

Rozvaha k 31.12.2017			
Dlouhodobý hmotný majetek	2 194 890 Kč	Výsledek hospodaření	- 81 847 Kč
Dlouhodobý nehmotný majetek	89 160 Kč	Jiné krátkodobé závazky	1 060 178 Kč
Oprávký DHM rok 2017	-115 614 Kč		
Oprávký DNM rok 2017	-48 080 Kč		
Peníze	-1 142 025 Kč		
Σ Aktiv	978 331 Kč	Σ Pasiv	978 331 Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Z pohledu výkazu zisku a ztráty, zde položka výnosy příštích období nemá žádný vliv.

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Tato část závěrečné práce se zaměřuje na zhodnocení dopadů vybraných rozdílů mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. V rámci této kapitoly bude zobrazeno promítnutí jednotlivých změn do povinných účetních výkazů společnosti. V rámci aplikace požadavků IAS/IFRS byly zaznamenány změny jak v položkách rozvahy, tak i ve výsledku hospodaření společnosti. Proto součástí této kapitoly bude i vypočítán vliv změn na finanční analýzu společnosti.

3.1 Změny v rozvaze – AKTIVA

V následující tabulce jsou uvedeny změny, které vznikly na základě vybraných rozdílů mezi aplikací ČÚL a aplikací IAS/IFRS.

Tabulka 46 Dopady změn na rozvahu v aktivech (v tis. Kč)

AKTIVA (v tis. Kč)	ČÚL	Rozdíl	IAS/IFRS	Vliv změn č.
AKTIVA CELKEM	181 541	+1 744	183 285	1,2,3,5,6
Dlouhodobý nehmotný majetek	60	+21	81	1
Dlouhodobý hmotný majetek	125 998	+1 723	127 721	1,2,3
Pozemky	20 879		20 879	
Stavby	29 878		29 878	
Hmotné věci a jejich soubory	74 848	+1 723	76 571	1,2,3
Oběžná aktiva	55 023		55 023	
Zásoby	17 379		17 379	
Krátkodobé pohledávky	20 538		20 538	
Pohledávky z obchodních vztahů	19 137		19 137	
Pohledávky – ostatní	1 401		1 401	
Stát – daňové pohledávky	1 192		1 192	
Krátkodobé poskytnuté zálohy	198		198	
Dohadné účty aktivní	11	-11	0	5
Jiné pohledávky	0	+471	471	5,6
Peněžní prostředky	17 106		17 106	
Peněžní prostředky v pokladně	176		176	
Peněžní prostředky na účtech	16 930		16 930	
Časové rozlišení aktiv	460	-460	0	6
Náklady příštích období	460	-460	0	6

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Hodnota dlouhodobého nehmotného majetku (licence, software) je ve výši 60 tis. Kč. V rámci aplikace požadavků IAS/IFRS došlo k navýšení hodnoty nehmotného majetku o 21 tis. Kč. Zvýšení bylo zapříčiněno rozdílným způsobem zaúčtování nehmotného aktiva, které je spolufinancované státní dotací. Dle ČÚL je nehmotné aktivum v rozvaze zařazeno ve snížené pořizovací ceně, zatímco dle jednoho ze způsobů IAS/IFRS je nehmotné aktivum zařazeno v nesnížené pořizovací ceně. Při navýšení hodnoty nehmotného majetku byla zohledněna výše opravek za rok 2017.

3.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Vzhledem k vybraným rozdílům mezi ČÚL a IAS/IFRS došlo k navýšení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku o 1 723 tis. Kč. Navýšení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku je též zapříčiněno rozdílným způsobem zaúčtování hmotného aktiva, spolufinancovaného státní dotací. Stejně jako u dlouhodobého nehmotného majetku, došlo k zařazení dlouhodobého hmotného majetku v nesnížené pořizovací ceně. Při navýšení hodnoty hmotného majetku byla zohledněna výše opravek za rok 2017.

Další příčinou zvýšení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku bylo zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty u notebooků, osobních automobilů a výrobního zařízení. Společnost XY, s.r.o. plánuje uvedený majetek v budoucnu prodat ve vyšší předpokládané zbytkové hodnoty aktiva. Tím pádem se sníží výše odpisů v jednotlivých letech a dojde ke zvýšení hodnoty majetku o 241 tis. Kč.

Poslední úpravou, která měla vliv na zvýšení hodnoty dlouhodobého hmotného majetku jsou významné náhradní díly (rotory, statory) s delší dobou životnosti než jeden rok. Tyto významné náhradní díly jsou dle ČÚL považovány za zásoby, na rozdíl od IAS/IFRS, kde se jedná o dlouhodobý hmotný majetek. Náhradní díly byly zařazeny ve výši 441 tis. Kč. Uvedená částka odpovídá pořizovací ceně majetku v hodnotě 634 tis. Kč, snížené o odpisy za rok 2017 ve výši 193 tis. Kč.

3.1.3 Oběžná aktiva

V rámci oběžných aktiv se změnila jejich struktura, došlo k úpravám u položek dohadných účtů aktivních a u položek časového rozlišení. Položka náklady příštích období se přesunula do položky *Jiné pohledávky*. Dohadné účty aktivní a položky časového rozlišení jsou dle požadavků IAS/IFRS vykazovány jako *Jiné pohledávky*.

3.1.4 Krátkodobé pohledávky

V důsledku úprav položek dohadných účtů aktivních a nákladů příštích období, které jsou na rozdíl od ČÚL vykazovány jako krátkodobé pohledávky. Došlo k přesunu položek časového rozlišení do krátkodobých pohledávek.

3.1.5 Změna bilanční sumy

Vzhledem k výše provedeným úpravám dle požadavků IAS/IFRS nastala změna v bilanční sumě celkem o 1 744 tis. Kč.

3.2 Změny v rozvaze – PASIVA

V následující tabulce jsou uvedeny změny, které vznikly na základě vybraných rozdílů mezi aplikací ČÚL a aplikací IAS/IFRS.

Tabulka 47 Dopady změn na rozvahu v pasivech (v tis. Kč)

PASIVA (v tis. Kč)	ČÚL	Rozdíl	IAS/IFRS	Vliv změn č.
PASIVA CELKEM	181 541	+1 744	183 285	2,3,4
Vlastní kapitál	78 584	+352	78 936	2,3,4
Základní kapitál	1 261		1 261	
Kapitálové fondy	0		0	
Fondy ze zisku	126		126	
Výsledek hospodaření minulých let	72 773		72 773	
Nerozdělený zisk minulých let	72 782		72 782	
Jiný výsledek hospodaření minulých let	-9		-9	
Výsledek hospodaření běžného účetního období	4 424	+352	4 776	2,3,4
Cizí zdroje	102 944	+1392	104 336	4
Rezervy	9 870		9 870	
Dlouhodobé závazky	46 297	+331	46 628	4
Závazky k úvěrovým institucím	45 333		45 333	
Odložený daňový závazek	964	+331	1 295	4
Krátkodobé závazky	46 777	+1 061	47 838	1,5
Závazky k úvěrovým institucím	8 301		8 301	
Krátkodobé přijaté zálohy	101		101	
Závazky z obchodních vztahů	32 960		32 960	
Závazky – ostatní	5 415		5 415	
Závazky k zaměstnancům	2 255		2 255	
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	1 386		1 386	
Stát – daňové závazky a dotace	677		677	
Dohadné účty pasivní	630	-630	0	5
Jiné závazky	467	+ 1691	2 158	1,5,6
Časové rozlišení	0		0	
Výdaje příštích období	0		0	
Výnosy příštích období	0		0	

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.2.1 Výsledek hospodaření za účetní období

Vliv aplikace požadavků IAS/IFRS je podrobněji popsán níže v podkapitole č. 3.3. – Změny ve výkazu zisku a ztráty. Výsledek hospodaření za účetní období se navýšil o 352 tis. Kč.

3.2.2 Cizí zdroje

V rámci položky cizí zdroje došlo ke zvýšení dlouhodobých závazků o 331 tis. Kč. Změnila se struktura cizích zdrojů, došlo k úpravám u položek dohadných účtů pasivních (-630 tis. Kč), které se dle IAS/IFRS vykazují jako *Jiné závazky* (+630 tis. Kč).

3.2.3 Dlouhodobé závazky

U položky dlouhodobé závazky nastala změna ve výši odloženého daňového závazku. Došlo ke zvýšení odloženého daňového závazku o 331 tis. Kč. Příčinou zvýšení odloženého daňového závazku byly změny při aplikaci požadavků IAS/IFRS na předpokládanou zbytkovou hodnotu, náhradní díly a u dotací na pořízení aktiva. Výpočet odložené daně je součástí analytické části práce (změna č. 4).

3.2.4 Krátkodobé závazky

V rámci krátkodobých závazků došlo úpravám položky *Jiné závazky*. Dohadné účty pasivní se dle IAS/IFRS vykazují v jako *Jiné závazky*, šlo tedy jen o přesun položky ve výši 630 tis. Kč. Dále se položka *Jiné závazky* navýšila o získanou státní dotaci ve výši 1 061 tis. Kč. Celkově se tedy položka zvýšila o 1 691 tis. Kč.

3.2.5 Změna bilanční sumy

Vzhledem k výše provedeným úpravám, dle požadavků IAS/IFRS nastala změna v bilanční sumě celkem o 1 744 tis. Kč.

3.3 Změny ve výkazu zisku a ztráty

V následující tabulce jsou uvedeny změny, které vznikly na základě vybraných rozdílů mezi aplikací ČÚL a aplikací IAS/IFRS.

Tabulka 48 Dopady změn na výkaz zisku a ztráty (v tis. Kč)

Výkaz zisku a ztráty (tis. Kč)	ČÚL	Rozdíl	IAS/IFRS	Vliv změn č.
Tržby z prodeje výrobků a služeb	53 946		53 946	
Tržby za prodej zboží	180 918		180 918	
Výkonová spotřeba	194 426	-634	193 792	3
Osobní náklady	31 329		31 329	
Úpravy hodnot v provozní oblasti	10 678	+33	10 712	1,2,3
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	10 198	+33	10 232	1,2,3
Ostatní provozní výnosy	4 311	+82	4 413	1
Ostatní provozní náklady	4 633		4 633	
Provozní výsledek hospodaření (+/-)	-1 282	+683	-599	1,2,3
Výnosové úroky a podobné náklady	29		29	
Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaní nebo ovládající osoba	0		0	
Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	897		897	
Ostatní finanční výnosy	7 080		7 080	
Ostatní finanční náklady	1 264		1 264	
Finanční výsledek hospodaření (+/-)	4 948		4 948	
Výsledek hospodaření před zdaněním	3 666	+683	4 349	1,2,3
Daň z příjmů	-758	+331	-427	1,2,3,4
- splatná	0		0	
- odložená (+/-)	-758	+331	-427	4
Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	4 424	+352	4 776	1,2,3,4
Převod podílu na výsledku hospodaření	0			
Výsledek hospodaření za účetní období	4 424	+352	4 776	1,2,3,4

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.3.1 Provozní výsledek hospodaření

Dle aplikace požadavků IAS/IFRS se provozní výsledek hospodaření celkově zvýšil o 683 tis. Kč.

Výše provozního výsledku hospodaření byla ovlivněna změnou ve výši odpisů. Úpravy výše odpisů jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 49 Změny ve výších odpisů

Změna	Částka (tis. Kč)
Zařazení dotovaného hmotného aktiva v nesnížené PC	+58
Zařazení dotovaného nehmotného aktiva v nesnížené PC	+24
Zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty	-242
Zařazení významných náhradních dílů	+193
Celkem	+33

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Další změnou, která ovlivnila zvýšení výsledku hospodaření, bylo zařazení významných náhradních dílů do dlouhodobého hmotného majetku společnosti. V důsledku zařazení náhradních dílů došlo ke snížení výkonové spotřeby v roce 2017 o 634 tis. Kč. Tím pádem hodnota majetku nebyla v okamžiku spotřeby zahrnuta do nákladů. Do nákladů byla zahrnuta formou odpisů náhradních dílů.

V roce 2017 došlo celkem k navýšení odpisů o 33 tis. Kč.

3.3.2 Výsledek hospodaření za účetní období

Hodnota výsledku hospodaření se zvýšila o 352 tis. Kč. V níže uvedené tabulce jsou zobrazeny změny, mající vliv na zvýšení výsledku hospodaření za účetní období.

Tabulka 50 Vliv změn na výsledek hospodaření za účetní období (v tis. Kč)

Popis	Částka (tis. Kč)
Výsledek hospodaření za účetní období (dle ČÚL)	4 424
Změna č. 1 – zařazení dotovaného hmotného aktiva v nesnížené PC – odpisy	-58
Změna č. 1 – zařazení dotovaného nehmotného aktiva v nesnížené PC – odpisy	-24
Změna č. 1 – nezpochybnitelný nárok na dotaci – provozní výnosy (rok 2017)	+82
Změna č. 2 – zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty	+242
Změna č. 3 – významné náhradní díly – zařazení do DHM	+634
Změna č. 3 – významné náhradní díly – odpisy	-193
Změna č. 4 – odložený daňový závazek	-331
Výsledek hospodaření za účetní období (dle IAS/IFRS)	4 776

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.4 Popis změn

V následující kapitole bude popsán dopad jednotlivých změn, které nastaly při aplikaci požadavků IAS/IFRS v povinných účetních výkazech.

3.4.1 Změna č. 1 – vykazování investiční dotace na pořízení hmotného a nehmotného aktiva

Jak již bylo zmíněno, dle IAS/IFRS je možné získanou dotaci na pořízení aktiva vykazovat dvěma způsoby. První způsob je shodný se způsobem vykazování dotace dle ČÚL, a druhým způsobem je časové rozlišení dotace. Vzhledem k možnosti volby mezi dvěma způsoby, nemusí být tento fakt v praxi vždy vítán. Důvodem je to, že může docházet k nižší schopnosti srovnání povinných účetních výkazů se společnostmi s podobných oborem podnikání.

V rámci aplikace požadavků IAS/IFRS došlo k následujícím změnám v povinných účetních výkazech.

Tabulka 51 Úpravy v povinných účetních výkazech související s vykazováním investiční dotace na pořízení hmotného a nehmotného aktiva

	Druh výkazu	Položka	Změna
1.	Rozvaha – aktiva	<i>Software</i>	+21 tis. Kč
2.	Rozvaha – aktiva	<i>Hmotné movité věci a jejich soubory</i>	+1 039 tis. Kč
3.	Rozvaha – pasiva	<i>Jiné závazky</i>	+1061 tis. Kč
4.	VZZ	<i>Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé</i>	-82 tis. Kč
5.	VZZ	<i>Ostatní provozní výnosy</i>	+82 tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Operace č. 1 odpovídá hodnotě navýšení pořizovací ceny softwaru snížení o oprávky v roce 2017 (45 tis. Kč – 24 tis. Kč = 21tis. Kč).

Operace č. 2 odpovídá hodnotám navýšení pořizovacích cen strojů snížených o oprávky v roce 2017 (1 097 tis. Kč – 58 tis. Kč = 1 039 tis. Kč).

Operace č. 3 odpovídá výnosům příštích období – dotace snížené o ostatní provozní výnosy za rok 2017. Vzhledem k tomu že IAS/IFRS přesně nedefinuje položky časového rozlišení, výše dotace je vykázána v rámci položky *Jiné závazky*.

Výsledek hospodaření je v obou způsobech účtování stejný, dochází pouze k rozdílnému poměru nákladů a výnosů. V případě použití metody snížení pořizovací ceny aktiva, je aktivum v rozvaze podhodnoceno.

3.4.2 Změna č. 2 – stanovení předpokládané zbytkové hodnoty

Na základě konzultace s vedením společnosti byl vybrán majetek. Jedná se především o osobní automobily, notebooky a výrobní zařízení. U vybraného majetku má společnost XY, s.r.o. v plánu jej na konci jeho použitelnosti prodat. Dle požadavků aplikace IAS/IFRS bylo možné stanovení předpokládané zbytkové hodnoty v okamžiku prodeje.

Tím pádem došlo k následujícím změnám v povinných účetních výkazech:

Tabulka 52 Úpravy v povinných účetních výkazech související se stanovením předpokládané zbytkové hodnoty

	Druh výkazu	Položka	Změna
1.	Rozvaha – aktiva	<i>Hmotné movité věci a jejich soubory</i>	+242 tis. Kč
2.	Rozvaha – pasiva	<i>Vlastní kapitál</i>	+242 tis. Kč
3.	VZZ	<i>Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé</i>	-242 tis. Kč
4.	VZZ	<i>Výsledek hospodaření za účetní období</i>	+242 tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.4.3 Změna č. 3 – významné náhradní díly

Společnost XY, s.r.o. pořídila náhradní díly v hodnotě 634 tis. Kč. Tyto náhradní díly v podobě rotorů a statorů, byly zařazeny mezi zásoby (oběžná aktiva). Jedná se o položky s delší dobou životnosti než jeden rok. Dle ČÚL hodnota těchto náhradních dílů vstupuje jednorázově do nákladů v okamžiku jejich spotřeby. Dle požadavků aplikace IAS/IFRS jsou významné náhradní díly s delší dobou životnosti zařazeny mezi dlouhodobý hmotný majetek. Dochází k těmto změnám:

Tabulka 53 Úpravy v povinných účetních výkazech související se zařazením významných náhradních dílů mezi DHM

	Druh výkazu	Položka	Změna
1.	Rozvaha – aktiva	<i>Hmotné movité věci a jejich soubory</i>	+441 tis. Kč
2.	Rozvaha – pasiva	<i>Vlastní kapitál</i>	+441 tis. Kč
3.	VZZ	<i>Výkonová spotřeba</i>	-634 tis. Kč
4.	VZZ	<i>Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé</i>	+193 tis. Kč
5.	VZZ	<i>Výsledek hospodaření za účetní období</i>	+441 tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.4.4 Změna č. 4 – vliv na odloženou daň

V souvislosti s úpravami, které vznikly na základě aplikace požadavků IAS/IFRS, bylo nezbytné brát v úvahu také vliv na výši odloženého daňového závazku, který

společnost XY, s.r.o. vykazuje. V roce 2017 položka odložený daňový závazek činila 964 tis. Kč. Výpočet výše odloženého závazku je uveden v analytické části diplomové práce, jedná se o rozdíl č. 4.

Výše odloženého daňového závazku byla ovlivněna těmito změnami:

- Při zařazení hmotného a nehmotného aktiva v nesnížené pořizovací ceně došlo k navýšení odloženého daňového závazku o 201 tis. Kč.
- Na základě stanovení předpokládané zbytkové hodnoty, došlo k navýšení daňového závazku o 46 tis. Kč.
- Zařazením významných náhradních dílů mezi dlouhodobý hmotný majetek a odepisováním tohoto majetku po jeho dobu životnosti se odložený daňový závazek zvýšil o 84 tis. Kč.

V povinných účetních výkazech dochází k těmto změnám:

Tabulka 54 Úpravy v povinných účetních výkazech související odloženým daňovým závazkem

	Druh výkazu	Položka	Změna
1.	Rozvaha – pasiva	<i>Odložený daňový závazek</i>	+331 tis. Kč
2.	VZZ	<i>Daň z příjmů – odložená</i>	+331 tis. Kč
3.	VZZ	<i>Výsledek hospodaření za účetní období</i>	-331 tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.4.5 Změna č. 5 – dohadné položky

Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou dohadné účty aktivní a dohadné účty pasivní vykazovány jako pohledávky či závazky (Mládek, 2009, s. 138–139).

V rámci aplikace požadavků IAS/IFRS u dohadných účtu aktivních došlo k těmto změnám:

Tabulka 55 Úpravy v povinných účetních výkazech související s položkou dohadné účty aktivní

	Druh výkazu	Položka	Změna
1.	Rozvaha – aktiva	<i>Dohadné účty aktivní</i>	-11 tis. Kč
2.	Rozvaha – aktiva	<i>Jiné krátkodobé pohledávky</i>	+11 tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

V rámci aplikace požadavků IAS/IFRS u dohadných účtu pasivních došlo k těmto změnám:

Tabulka 56 Úpravy v povinných účetních výkazech související s položkou dohadné účty pasivní

	Druh výkazu	Položka	Změna
1.	Rozvaha – pasiva	<i>Dohadné účty pasivní</i>	-630 tis. Kč
2.	Rozvaha – pasiva	<i>Jiné krátkodobé závazky</i>	+630 tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.4.6 Změna č. 6 – časové rozlišení

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví přesně nedefinují položky časového rozlišení, v praxi jsou položky časového rozlišení vykazovány jako pohledávka či závazek (Mládek, 2009, s. 137).

Tabulka 57 Úpravy v povinných účetních výkazech související s náklady příštích období

	Druh výkazu	Položka	Změna
1.	Rozvaha – aktiva	<i>Náklady příštích období</i>	-460 tis. Kč
2.	Rozvaha – aktiva	<i>Jiné krátkodobé pohledávky</i>	+460 tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování)

3.5 Vliv změn na finanční analýzu společnosti

Vzhledem k vybraným rozdílům mezi Českou účetní legislativou a aplikací požadavků Mezinárodních standardů účetního výkaznictví došlo ke změnám jednotlivých položek

v povinných účetních výkazech. Liší se jak položky v rozvaze, tak i ve výkazu zisku a ztrát. Výsledek hospodaření za účetní období vzrostl o 352 tis. Kč.

V následujících podkapitolách budou vypočteny vybrané ukazatele finanční analýzy. Výsledky těchto ukazatelů budou srovnány s oborovými hodnotami, čerpanými z databáze Ministerstva průmyslu a obchodu – Finanční analýza podnikové sféry pro rok 2017.

3.5.1 Ukazatele aktivity

V rámci aplikace požadavků IAS/IFRS došlo ke snížení obrátu celkových aktiv i obrátu stálých aktiv. Snížení ukazatelů aktivity bylo zapříčiněno především:

- zvýšení hodnoty celkových aktiv o 1 744 tis. Kč,
- zvýšením hodnoty dlouhodobého hmotného majetku o 1 723 tis. Kč.

Hodnoty ukazatelů aktivity jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 58 Ukazatele aktivity – srovnání

Ukazatel	ČÚL	IAS/IFRS	Obor – STAVEBNICTVÍ MALOOBCHOD
Obrát celkových aktiv	1,294krát	1,281krát	2,718krát
Obrát stálých aktiv	1,863krát	1,839krát	6,289krát

(Zdroj: Vlastní zpracování dle povinných účetních výkazů společnosti XY, s.r.o.; MPO, 2018)

V porovnání s oborovými hodnotami, jsou nižší hodnoty ukazatelů aktivity společnosti XY, s.r.o. svědčí o nízké aktivitě neboli o neefektivním využití dlouhodobého majetku.

3.5.2 Ukazatele rentability

V důsledku aplikace požadavků IAS/IFRS došlo ke zvýšení ukazatelů rentability. Zvýšení těchto ukazatelů bylo zapříčiněno zejména:

- zvýšením výsledku hospodaření o 352 tis. Kč,
- zvýšením hodnoty celkových aktiv o 1 744 tis. Kč.

Hodnoty ukazatelů rentability jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 59 Ukazatele rentability – srovnání

Ukazatel	ČÚL	IAS/IFRS	Obor – STAVEBNICTVÍ MALOOBCHOD
ROA	2,44 %	2,61 %	13,52 %
ROE	5,63 %	6,05 %	25,83 %

(Zdroj: Vlastní zpracování dle povinných účetních výkazů společnosti XY, s.r.o.; MPO, 2018)

Hodnota ukazatele rentability celkových aktiv sice vzrostla o 0,17 %, avšak při srovnání s oborovými hodnotami je výsledná hodnota stále velmi nízká. Z toho plyne fakt, že kapitál vložený do podnikání společnosti je využíván dosti neefektivně. I přesto lze hodnotit kladně mírné zvýšení ukazatele na základě aplikace požadavků IAS/IFRS.

Hodnota ukazatele rentability vlastního kapitálu vzrostla o 0,42 %. Ve srovnání s oborem, je rentabilita vlastního kapitálu též na velmi nízké úrovni. Lze říci, že výnosnost z vlastních zdrojů je velmi nízká. Avšak měla by vykazovat vyšší hodnoty než rentabilita vlastního kapitálu, což je splněno.

3.5.3 Ukazatele zadluženosti

Z níže uvedené tabulky lze vidět, že při aplikaci požadavků IAS/IFRS téměř nedošlo k žádné změně v ukazatelích zadluženosti. Celková zadluženost mírně vzrostla z důvodu zvýšení cizích zdrojů o 1 392 tis. Kč. Konkrétně se zvýšily:

- odložený daňový závazek o 331 tis. Kč,

- jiné závazky o 1 061 tis. Kč.

Tabulka 60 Ukazatele zadluženosti – srovnání

Ukazatel	ČÚL	IAS/IFRS	Obor – STAVEBNICTVÍ MALOOBCHOD
Celková zadluženost	56,71 %	56,93 %	47,65 %
Koeficient samofinancování	43,29 %	43,07 %	52,35 %

(Zdroj: Vlastní zpracování dle povinných účetních výkazů společnosti XY, s.r.o.; MPO, 2018)

Ve srovnání s oborovými hodnotami společnost XY, s.r.o. vykazuje mírně vyšší zadluženost. Oproti tomu koeficient samofinancování je nižší než oborové hodnoty.

3.5.4 Čistý pracovní kapitál

V následující tabulce je uvedena výše čistého pracovního kapitálu, který v důsledku aplikace požadavků IAS/IFRS klesl o 1 061 tis. Kč.

Důvodem snížení čistého pracovního kapitálu bylo navýšení krátkodobých cizích zdrojů o výši získané dotace. I přesto společnost XY, s.r.o. disponuje značnou rezervou v hodnotě 7 185 tis. Kč.

Tabulka 61 Změna v ukazateli ČPK

Ukazatel	ČÚL	IAS/IFRS
ČPK	8 246 tis. Kč	7 185 tis. Kč

(Zdroj: Vlastní zpracování dle povinných účetních výkazů společnosti XY, s.r.o.)

3.6 Doporučení pro společnost

Na základě aplikace požadavků IAS/IFRS a jejich dopadů na povinné účetní výkazy společnosti XY, s.r.o. doporučuji při zpracování účetní závěrky použití metodiky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Důvody mého doporučení jsou vysvětleny níže.

V minulém období společnost provedla a stále provádí rozsáhlé investice do staveb a modernizace výrobního zařízení, které jsou z části financované ze státních dotací. Z pohledu České účetní legislativy dochází k zařazení zakoupených aktiv ve snížené pořizovací ceně o získanou státní dotaci, což vede ke zkreslení vypovídací schopnosti rozvahy. Tím pádem dochází k podhodnocení aktiv. Jednou z předností vykazování účetnictví v souladu s IAS/IFRS je věrné zobrazení dění ve společnosti. V případě, že by se společnost rozhodla sestavovat účetní závěrku dle IAS/IFRS, došlo by k odstranění nedostatků, týkajících se podhodnocení jednotlivých položek v rozvaze.

Ve sledovaném roce společnost XY, s.r.o. pořídila náhradní díly do elektrických motorů, konkrétně se jedná o statory a rotory. Dle ČÚL jsou tyto náhradní díly zařazeny mezi zásoby (oběžná aktiva), což z hlediska životnosti těchto aktiv, neodpovídá reálné skutečnosti. Předpokládaná životnost těchto náhradních dílů činí alespoň 3 roky. Dle pravidel IAS/IFRS je možné náhradní díly vykazovat jako dlouhodobý hmotný majetek, čímž dojde k rozložení nákladů, formou odpisů a zároveň k rovnoměrnému zatížení výsledku hospodaření. Vzhledem k výkonové spotřebě, která klesá z titulu přesunutí náhradních dílů z oběžných aktiv do dlouhodobého hmotného majetku, došlo k navýšení výsledku hospodaření.

Společnost XY, s.r.o. plánuje v budoucnu prodat vybrané hmotné movité věci na konci jejich použitelnosti. Jedná se o osobní automobily, notebooky a výrobní zařízení. Dle IAS/IFRS lze tento majetek prodat za tzv. předpokládanou zbytkovou hodnotu. Vzhledem ke stanovení předpokládané zbytkové hodnoty dojde ve sledovaném období ke snížení hodnoty odpisů a zároveň ke zvýšení výsledku hospodaření.

Na základě výše provedených změn dle požadavků IAS/IFRS došlo ke zvýšení výsledku hospodaření o 352 tis. Kč, což pozitivně ovlivnilo ukazatele rentability celkových aktiv a rentability vlastního kapitálu.

I když, vybraná společnost sestavuje účetní závěrku v souladu s platnou Českou účetní legislativou, jedná se o společnost, která je součástí konsolidačního celku. Z toho plyne povinnost podávat potřebné informace pro zahraniční mateřskou společnost, sídlící v Rakousku. V případě, kdy by se vybraná společnost rozhodla k přechodu na sestavování dle IAS/IFRS, došlo by k minimalizaci nákladů na odstranění dosud vznikajících rozdílů ve vykazování účetních informací.

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo na základě vlivu zjištěných rozdílů na hospodaření vybrané společnosti a s přihlédnutím k jejím specifikům navrhnout použití buď Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS) nebo současné právní úpravy finančního účetnictví v České republice.

I přesto, že se Česká účetní legislativa stále snaží přibližovat Mezinárodním standardům účetního výkaznictví, jsou pořád významné rozdíly mezi těmito přístupy.

Pro splnění hlavního cíle byla nejprve v rámci teoretické části diplomové práce provedena analýza dané problematiky. Nejprve byly popsány jednotlivé části účetní závěrky dle České účetní legislativy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Následně se tato kapitola diplomové práce zabývala popisem vykazování jednotlivých účetních oblastí, které jsou v souladu s IAS/IFRS. Jednalo se zejména o dotace, dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, zásoby a další. Na konci každé podkapitoly je uvedena tabulka, její obsahem je srovnání pojetí ČÚL a IAS/IFRS na danou oblast.

Na základě získaných informací o rozdílech vykazování jednotlivých oblastí, a s ohledem na specifika vybrané společnosti byly dohledány rozdíly ve vykazování dlouhodobého majetku, zásob, časového rozlišení a dohadných položek.

Prvním vybraným významným rozdílem, který byl v rámci analýzy současného stavu řešen je rozdíl ve vykazování získaných investičních dotací na pořízení hmotného a nehmotného aktiva. Společnost XY, s.r.o. v roce 2017 pořídila hmotný a nehmotný majetek, který byl ve výši 50 % spolufinancován formou státní dotace od Ministerstva průmyslu a obchodu. Dle IAS/IFRS existují dva přístupy zachycení státní dotace, buďto odepisování aktiva ze snížené pořizovací ceny nebo použití tzv. výnosového přístupu. V rámci ČÚL je možný pouze první způsob. Z toho důvodu jsou analyzovány rozdíly na položky v účetní závěrce. Konkrétně dojde ke změnám ve výši dlouhodobého majetku, výši odpisů a ve výši provozních výnosů.

Dalším významným rozdílem bylo stanovení předpokládané zbytkové hodnoty u vybraného dlouhodobého hmotného majetku. Jednalo se především o osobní

automobily, notebooky a výrobní zařízení. U tohoto majetku společnost předpokládá, že dojde k jeho prodeji v okamžiku konce doby použitelnosti aktiva. Daná problematika má vliv na výši odpisů aktiva, konkrétně dojde k jejich snížení v jednotlivých letech. Tím pádem dojde i k nižšímu zatížení výsledku hospodaření společnosti.

Mezi další významnou změnu byl vybrán rozdílný pohled ČÚL a IAS/IFRS na náhradní díly. Česká účetní legislativa tyto náhradní díly považuje za zásoby, tedy oběžná aktiva, zatímco IAS/IFRS řadí významné náhradní díly mezi dlouhodobý hmotný majetek, který je následně odepisován. V tomto případě dochází ke změnám v položce dlouhodobého majetku a odpisů. Konkrétně se jedná o statory a rotory, jejichž doba životnosti je delší než jeden rok. Tím pádem hodnota těchto náhradních dílů nevstupuje jednorázově do nákladů v okamžiku jejich spotřeby. Ale do nákladů vstupuje formou odpisů po dobu jejich životnosti.

Vzhledem k vybraným rozdílům, které významně ovlivnily položky aktiv, pasiv a výsledek hospodaření, byl v rámci analytické části vypočten jejich vliv na výši odloženého daňového závazku.

Jako poslední významné odlišnosti jsou v rámci analytické části řešeny položky časového rozlišení a dohadných účtů aktivních a pasivních. Dle IAS/IFRS jsou tyto položky vykazovány v rámci pohledávek nebo závazků.

V následující části diplomové práce byly zhodnoceny dopady vybraných rozdílů na aktiva, pasiva a výsledek hospodaření společnosti. Konkrétně došlo k navýšení bilanční sumy o 1 744 tis. Kč a výsledku hospodaření o 325 tis. Kč.

Na základě analýzy vybraných rozdílů, které vznikají z titulu odlišných požadavků IAS/IFRS na vykazování jednotlivých položek v povinných účetních výkazech, lze tvrdit, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví lépe odrážejí skutečné dění ve společnosti a podávají věrný a poctivý obraz hospodaření.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

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

DELOITTE. IFRS do kapsy 2015: *Deloitte.cz* [online]. 2015 [cit. 2019-05-08]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf

DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Albatros Media, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.

DVOŘÁKOVÁ, D. *Základy účetnictví*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2018. ISBN 978-80-7552-892-6.

FICBAUER, J. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: AKADEMICKÉ NAKLADATELSTVÍ CERM, 2016. ISBN 978-80-214-5390-6.

IASPLUS: IAS 1 — Presentation of Financial Statements. *Iasplus.com* [online]. 2018 [cit. 2019-05-08]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>.

IASPLUS. IAS 7 — Statement of Cash Flows. *Iasplus.com* [online]. 2017 [cit. 2019-05-08]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias7>

IASPLUS: IAS 16 — Property, Plant and Equipment. *Iasplus.com* [online]. 2016 [cit. 2019-05-08]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>.

JANHUBA, M., M. MÍKOVÁ, J. ROUBÍČKOVÁ a V. ZELENKA. *Finanční účetnictví: Obecné otázky*. Praha: C.H.Beck, 2016. ISBN 978-80-7400-614-2.

KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.

KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví světový koncept IFRS/IAS*. 5. aktualiz. vyd. Praha: BOVA POLYGON, 2005. ISBN 80-7273-129-7.

KNÁPKOVÁ, A., D. PAVELKOVÁ, D. REMEŠ a K. ŠTEKER. *Finanční analýza: Komplexní průvodce s příklady*. 3. kompletně aktualiz. vyd. Praha: Grada Publishing, 2017. ISBN 978-80-271-0563-2.

MAŘÍK A KOLEKTIV, M. *Metody oceňování podniku: Proces ocenění základní metody a postupy*. 4. upravené a rozšířené vydání. Praha: Ekopress, 2018. ISBN 978-80-87865-38-5.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Sdělení Ministerstva financí k aplikaci některých ustanovení zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. *Mfcr.cz* [online]. Praha, 2015 [cit. 2019-05-08]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/aktuality-a-metodicka-podpora/2015/sdeleni-ministerstva-financi-k-aplikaci-23139>

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 501/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů: Český účetní standard pro podnikatele č. 013 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek. *Mfcr.cz* [online]. 2018 [cit. 2019-05-09]. Dostupné z: https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi_2018_Ceske-ucetni-standardy-pro-500-2002.pdf

MINISTERSTVO PRŮMYSLU A OBCHODU. *Finanční analýza podnikové sféry za rok 2017* [online]. 2018 [cit. 2019-05-08]. Dostupné z: <https://www.mpo.cz/cz/rozcestnik/analyticke-materialy-a-statistiky/analyticke-materialy/financni-analyza-podnikove-sfery-za-rok-2017--237570/>

MLÁDEK, R. *Kniha Postupy účtování podle IFRS = IFRS policies and procedures*. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

MÜLLEROVÁ, L. a M. ŠINDELÁŘ. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: GRADA Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-9073-7.

RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2018: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2018*. 18. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2018. ISBN: 978-80-7554-116-1.

REŽŇÁKOVÁ, M. a KOLEKTIV. *Řízení platební schopnosti podniku*. Praha: Grada Publishing, 2010. ISBN 978-80-247-3441-5.

RŮČKOVÁ, P. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 6. aktualiz. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2019. ISBN 978-80-271-2028-4.

SAXUNOVÁ, D. *Financial statements under the US GAAP and IFRS: theory, concepts, problems of financial accounting*. Prague: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-646-4.

SEDLÁČEK, J. *Základy finančního účetnictví*. Praha 4: Ekopress, 2005. ISBN 80-86119-95-5.

SKÁLOVÁ, J. *Podvojně účetnictví 2018*. Praha 7: GRADA Publishing, 2018. ISBN 978-80-271-0970-8.

STRAKOŠOVÁ, P. *Kategorie účetních jednotek – první možná změna kategorie v roce 2018*. Du.cz: *Daně, účetnictví, právo, práce a mzdy pro profesionály* [online]. 2018 [cit. 2019-01-30]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/kategorie-ucetnich-jednotek-prvni->

mozna-zmena-kategorie-v-roce-2018-uniqueidmRRWSbk196FNf8-
jVUh4Ese1lEiNjoMQNws51Bz00n5uQ6ifQaoFHg/

STROUHAL, J. a J. BOKŠOVÁ. *Lexikon účetních pojmů*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 978-80-7478-787-4.

ŠRÁMKOVÁ, A. a M. KŘIVÁNKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – praktické aplikace*. 7. aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2017. ISBN 978-80-87985-10-6.

TROUSIL, M. a V. JAŠÍKOVÁ. *Úvod do tvorby odborných prací*. 2. rozš. vyd. Hradec Králové: Gaudeamus, 2015. ISBN 978-80-7435-542-4.

VAŠEK, L. *Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních, 2016. ISBN 978-80-87985-09-0.

Výroční zpráva společnosti za rok 2016

Výroční zpráva společnosti za rok 2017

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů ze dne 12. prosince 1991.

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1 Vývoj výsledku hospodaření v letech 2013–2017	56
--	----

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1 Kategorizace účetních jednotek	17
Tabulka 2 Obsah účetní závěrky u jednotlivých kategorií účetní jednotky	19
Tabulka 3 Rozsah rozvahy u jednotlivých kategorií účetní jednotky	20
Tabulka 4 Rozsah VZZ u jednotlivých kategorií účetní jednotky	21
Tabulka 5 Vybrané rozdíly ve vykazování zásob dle ČÚL a IAS/IFRS	36
Tabulka 6 Vybrané rozdíly ve vykazování dotací dle ČÚL a dle IAS/IFRS.....	39
Tabulka 7 Vybrané rozdíly ve vykazování dlouhodobých hmotných aktiv dle ČÚL a dle IAS/IFRS	44
Tabulka 8 Vybrané rozdíly ve vykazování dlouhodobých nehmotných aktiv dle ČÚL a dle IAS/IFRS.....	48
Tabulka 9 Postup účtování státních dotací na pořízení hmotného aktiva dle ČÚL	58
Tabulka 10 Postup účtování státních dotací na pořízení hmotného aktiva dle IAS/IFRS	59
Tabulka 11 Seznam hmotného majetku pořízeného z části státní dotací v roce 2017 (v Kč)	60
Tabulka 12 Postup účtování státních dotací na pořízení hmotného aktiva dle ČÚL (v Kč)	61
Tabulka 13 Odpisy hmotného majetku za období 2017–2027 (v Kč)	62
Tabulka 14 Postup účtování státních dotací na pořízení hmotného aktiva dle IAS/IFRS (v Kč).....	63
Tabulka 15 Odpisy a provozní výnosy hmotného majetku za období 2017–2027 (v Kč)	65
Tabulka 16 Rozvaha k 31.12.2017 dle České účetní legislativy – dotace (v Kč).....	66

Tabulka 17 Výkaz zisku a ztráty dle České účetní legislativy k 31.12.2017 - dotace (v Kč)	66
Tabulka 18 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS – dotace (v Kč)	67
Tabulka 19 Výkaz zisku a ztráty dle IAS/IFRS k 31.12.2017 – dotace (v Kč)	67
Tabulka 20 Seznam nehmotného majetku pořízeného z části státní dotací v roce 2017 (v Kč)	68
Tabulka 21 Postup účtování státních dotací na pořízení nehmotného aktiva dle ČÚL...68	
Tabulka 22 Postup účtování státních dotací na pořízení nehmotného aktiva dle IAS/IFRS	69
Tabulka 23 Postup účtování státních dotací na pořízení nehmotného aktiva dle ČÚL (v Kč)	69
Tabulka 24 Postup účtování státních dotací na pořízení nehmotného aktiva dle IAS/IFRS (v Kč)	71
Tabulka 25 Rozvaha k 31.12.2017 dle České účetní legislativy – dotace (v Kč).....	72
Tabulka 26 Výkaz zisku a ztráty dle České účetní legislativy k 31.12.2017 – dotace (v Kč)	72
Tabulka 27 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS – dotace (v Kč)	73
Tabulka 28 Výkaz zisku a ztráty dle IAS/IFRS k 31.12.2017 – dotace (v Kč).....	73
Tabulka 29 Výsledky ukazatelů finanční analýzy – dotace.....	74
Tabulka 30 Seznam majetku a stanovení jeho předpokládané zbytkové hodnoty (v Kč)	76
Tabulka 31 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS – stanovení zbytkové hodnoty (v Kč)	77
Tabulka 32 Výkaz zisku a ztráty dle IAS/IFRS k 31.12.2017 - stanovení zbytkové hodnoty (v Kč)	77
Tabulka 33 Výsledky ukazatelů finanční analýzy – zohlednění zbytkové hodnoty	78

Tabulka 34 Výše zásob v roce 2017 (v tis. Kč)	79
Tabulka 35 Výpočet plánu odpisů pro náhradní díly po dobu 36 měsíců (v Kč)	79
Tabulka 36 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS – významné náhradní díly (v Kč).....	80
Tabulka 37 Výkaz zisku a ztráty dle IAS/IFRS k 31.12.2017 – významné náhradní díly (v Kč).....	80
Tabulka 38 Výsledky ukazatelů finanční analýzy – významné náhradní díly	81
Tabulka 39 Změny v odložené dani (v Kč)	82
Tabulka 40 Rozvaha k 31.12.2017 – změny ve výši odložené daně (v Kč).....	83
Tabulka 41 Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2017 - změny ve výši odložené daně (v Kč) .	83
Tabulka 42 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS – dohadné účty aktivní (v Kč).....	84
Tabulka 43 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS – dohadné účty pasivní (v Kč)	84
Tabulka 44 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS – náklady příštích období (v Kč).....	85
Tabulka 45 Rozvaha k 31.12.2017 dle IAS/IFRS (v Kč).....	86
Tabulka 46 Dopady změn na rozvahu v aktivech (v tis. Kč).....	87
Tabulka 47 Dopady změn na rozvahu v pasivech (v tis. Kč)	90
Tabulka 48 Dopady změn na výkaz zisku a ztráty (v tis. Kč)	92
Tabulka 49 Změny ve výších odpisů.....	93
Tabulka 50 Vliv změn na výsledek hospodaření za účetní období (v tis. Kč)	94
Tabulka 51 Úpravy v povinných účetních výkazech související s vykazováním investiční dotace na pořízení hmotného a nehmotného aktiva	95
Tabulka 52 Úpravy v povinných účetních výkazech související se stanovením předpokládané zbytkové hodnoty	96
Tabulka 53 Úpravy v povinných účetních výkazech související se zařazením významných náhradních dílů mezi DHM.....	96

Tabulka 54 Úpravy v povinných účetních výkazech související odloženým daňovým závazkem	97
Tabulka 55 Úpravy v povinných účetních výkazech související s položkou dohadné účty aktivní	98
Tabulka 56 Úpravy v povinných účetních výkazech související s položkou dohadné účty pasivní	98
Tabulka 57 Úpravy v povinných účetních výkazech související s náklady příštích období	98
Tabulka 58 Ukazatele aktivity – srovnání	99
Tabulka 59 Ukazatele rentability – srovnání	100
Tabulka 60 Ukazatele zadluženosti – srovnání	101
Tabulka 61 Změna v ukazateli ČPK	101

SEZNAM ROVNIC

Rovnice 1 Výpočet obratu celkových aktiv.....	51
Rovnice 2 Výpočet obratu stálých aktiv.....	51
Rovnice 3 Výpočet ukazatele věřitelského rizika.....	51
Rovnice 4 Výpočet koeficientu samofinancování.....	52
Rovnice 5 Výpočet běžné likvidity.....	52
Rovnice 6 Výpočet pohotové likvidity.....	52
Rovnice 7 Výpočet okamžité likvidity.....	53
Rovnice 8 Výpočet čistého pracovního kapitálu.....	53
Rovnice 9 Výpočet rentability celkových aktiv.....	54
Rovnice 10 Výpočet rentability vlastního kapitálu.....	54

SEZNAM ZKRATEK

ČNB	Česká národní banka
ČPK	čistý pracovní kapitál
ČÚL	Česká účetní legislativa
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
EU	Evropská unie
IAS/IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
ROA	rentabilita celkových aktiv
ROE	rentabilita celkového kapitálu
VH	výsledek hospodaření
VZZ	výkaz zisku a ztráty

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 24 měsíců a časové rozlišení dotace (v souladu s IAS/IFRS) (v Kč).....	i
Příloha č. 2 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 24 měsíců, vykazovaný společností XY, s.r.o. (v souladu s ČÚL) (v Kč)	i
Příloha č. 3 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 36 měsíců a časové rozlišení dotace (v souladu s IAS/IFRS) (v Kč).....	i
Příloha č. 4 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 36 měsíců, vykazovaný společností XY, s.r.o. (v souladu s ČÚL) (v Kč)	ii
Příloha č. 5 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 60 měsíců a časové rozlišení dotace (v souladu s IAS/IFRS) (v Kč).....	ii
Příloha č. 6 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 60 měsíců, vykazovaný společností XY, s.r.o. (v souladu s ČÚL) (v Kč)	iii
Příloha č. 7 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 96 měsíců a časové rozlišení dotace (v souladu s IAS/IFRS) (v Kč).....	iii
Příloha č. 8 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 96 měsíců, vykazovaný společností XY, s.r.o. (v souladu s ČÚL) (v Kč)	iv
Příloha č. 9 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 120 měsíců a časové rozlišení dotace (v souladu s IAS/IFRS) (v Kč).....	iv
Příloha č. 10 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 120 měsíců, vykazovaný společností XY, s.r.o. (v souladu s ČÚL) (v Kč)	v
Příloha č. 11 Plán odpisů nehmotného majetku po dobu 12 měsíců a časové rozlišení dotace (v souladu s IAS/IFRS) (v Kč).....	v
Příloha č. 12 Plán odpisů nehmotného majetku po dobu 12 měsíců, vykazovaný společností XY, s.r.o. (v souladu s ČÚL) (v Kč)	vi
Příloha č. 13 Rozvaha k 31. 12. 2017.....	vii

Příloha č. 14 Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2017.....	xii
Příloha č. 15 Seznam platných IFRS.....	xiv
Příloha č. 16 Seznam platných IAS.....	xv

Příloha č. 1 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 24 měsíců a časové rozlišení dotace (v souladu s IAS/IFRS) (v Kč)

	účetní hodnota aktiva	roční odpis	Výnosy příštích období – dotace (50 % z PC)	provozní výnosy
zařazení 2017	27 090		13 545	-
k 31.12 2017	19 878	7 212	9 939	3 606
k 31.12 2018	6 322	13 556	3 161	6 778
k 31.12 2019	-	6 322	-	3 161

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Příloha č. 2 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 24 měsíců, vykazovaný společností XY, s.r.o. (v souladu s ČÚL) (v Kč)

	účetní hodnota aktiva (PC – dotace)	roční odpis
zařazení 2017	13 545	-
k 31.12 2017	9 677	3 868
k 31.12 2018	2 899	6 778
k 31.12 2019	-	2 899

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Příloha č. 3 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 36 měsíců a časové rozlišení dotace (v souladu s IAS/IFRS) (v Kč)

	účetní hodnota aktiva	roční odpis	Výnosy příštích období – dotace (50 % z PC)	provozní výnosy
zařazení 2017	20 339		10 170	-
k 31.12. 2017	18 644	1 695	9 322	847
k 31.12. 2018	11 864	6 780	5 932	3 390
k 31.12. 2019	5 085	6 780	2 542	3 390
k 31.12. 2020	0 Kč	5 085	0	2 542

(Zdroj: Vlastní zpracování)

**Příloha č. 4 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 36 měsíců, vykazovaný společností XY, s.r.o.
(v souladu s ČÚL) (v Kč)**

	účetní hodnota aktiva (PC – dotace)	roční odpis
zařazení 2017	10 170	-
k 31.12. 2017	9 322	847
k 31.12. 2018	5 932	3 390
k 31.12. 2019	2 542	3 390
k 31.12. 2020	0 Kč	2 542

(Zdroj: Vlastní zpracování)

**Příloha č. 5 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 60 měsíců a časové rozlišení dotace (v souladu
s IAS/IFRS) (v Kč)**

	účetní hodnota aktiva	roční odpis	Výnosy příštích období – dotace (50 % z PC)	provozní výnosy
zařazení 2017	235 860	-	117 930	-
k 31.12. 2017	216 540	19 320	108 270	9 660
k 31.12. 2018	169 368	47 172	84 684	23 586
k 31.12. 2019	122 196	47 172	61 098	23 586
k 31.12. 2020	75 024	47 172	37 512	23 586
k 31.12. 2021	27 852	47 172	13 926	23 586
k 31.12. 2022	0	27 852	0	13 926

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Příloha č. 6 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 60 měsíců, vykazovaný společností XY, s.r.o.
(v souladu s ČÚL) (v Kč)

	účetní hodnota aktiva	roční odpis
zařazení 2017	118 353	-
2017	108 637	9 716
2018	84 966	23 671
2019	61 296	23 671
2020	37 625	23 671
2021	13 954	23 671
2022	0	13 954

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Příloha č. 7 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 96 měsíců a časové rozlišení dotace (v souladu s IAS/IFRS) (v Kč)

	účetní hodnota aktiva	roční odpis	Výnosy příštích období – dotace (50 % z PC)	provozní výnosy
zařazení 2017	758 521	-	379 261	-
k 31.12. 2017	724 859	33 662	362 429	16 831
k 31.12. 2018	630 044	94 815	315 022	47 408
k 31.12. 2019	535 229	94 815	267 614	47 408
k 31.12. 2020	440 414	94 815	220 207	47 408
k 31.12. 2021	345 598	94 815	172 799	47 408
k 31.12. 2022	250 783	94 815	125 392	47 408
k 31.12. 2023	155 968	94 815	77 984	47 408
k 31.12. 2024	61 153	94 815	30 577	47 408
k 31.12. 2025	0 Kč	61 153	0	30 577

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Příloha č. 8 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 96 měsíců, vykazovaný společností XY, s.r.o.
(v souladu s ČÚL) (v Kč)

	účetní hodnota aktiva (PC – dotace)	roční odpis
zařazení 2017	379 261	-
k 31.12. 2017	362 429	16 831
k 31.12. 2018	315 022	47 408
k 31.12. 2019	267 614	47 408
k 31.12. 2020	220 207	47 408
k 31.12. 2021	172 799	47 408
k 31.12. 2022	125 392	47 408
k 31.12. 2023	77 984	47 408
k 31.12. 2024	30 577	47 408
k 31.12. 2025	0 Kč	30 577

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Příloha č. 9 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 120 měsíců a časové rozlišení dotace (v souladu s IAS/IFRS) (v Kč)

	účetní hodnota aktiva	roční odpis	Výnosy příštích období – dotace (50 % z PC)	provozní výnosy
zařazení 2017	1 153 081	-	576 541	-
k 31.12. 2017	1 099 356	53 725	549 678	26 862
k 31.12. 2018	984 048	115 308	492 024	57 654
k 31.12. 2019	868 740	115 308	434 370	57 654
k 31.12. 2020	753 432	115 308	376 716	57 654
k 31.12. 2021	638 123	115 308	319 062	57 654
k 31.12. 2022	522 815	115 308	261 408	57 654
k 31.12. 2023	407 507	115 308	203 753	57 654
k 31.12. 2024	292 199	115 308	146 099	57 654
k 31.12. 2025	176 890	115 308	88 445	57 654
k 31.12. 2026	61 582	115 308	30 791	57 654
k 31.12. 2027	-	61 582	-	30 791

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Příloha č. 10 Plán odpisů hmotného majetku po dobu 120 měsíců, vykazovaný společností XY, s.r.o. (v souladu s ČÚL) (v Kč)

	účetní hodnota aktiva (PC – dotace)	roční odpis
zařazení	576 541	-
k 31.12. 2017	549 678	26 862
k 31.12. 2018	492 024	57 654
k 31.12. 2019	434 370	57 654
k 31.12. 2020	376 716	57 654
k 31.12. 2021	319 062	57 654
k 31.12. 2022	261 408	57 654
k 31.12. 2023	203 754	57 654
k 31.12. 2024	146 100	57 654
k 31.12. 2025	88 446	57 654
k 31.12. 2026	30 792	57 654
k 31.12. 2027	0	30 792

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Příloha č. 11 Plán odpisů nehmotného majetku po dobu 12 měsíců a časové rozlišení dotace (v souladu s IAS/IFRS) (v Kč)

	účetní hodnota aktiva	roční odpis	Výnosy příštích období – dotace (50 % z PC)	provozní výnosy
zařazení 2017	89 160		44 580	-
k 31.12. 2017	41 080	48 080	20 540	24 040
k 31.12. 2018	0	41 080	-	20 540

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Příloha č. 12 Plán odpisů nehmotného majetku po dobu 12 měsíců, vykazovaný společností XY, s.r.o. (v souladu s ČÚL) (v Kč)

	účetní hodnota aktiva (PC – dotace)	roční odpis
zařazení 2017	44 580	-
k 31.12.2017	20 540	24 040
k 31.12.2018	0	20 540

(Zdroj: Vlastní zpracování)

Příloha č. 13 Rozvaha k 31. 12. 2017

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	01	253 186	71 645	181 541	183 345
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	02	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek (B.I. + B.II. + B.III.)	03	193 302	67 244	126 058	129 789
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (součet B.I.1. až B.I.5.2.)	04	4 017	3 957	60	235
1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	05	0	0	0	0
2.	Ocenitelná práva	06	1 063	1 003	60	235
2.1.	Software	07	1 063	1 003	60	235
2.2.	Ostatní ocenitelná práva	08	0	0	0	0
3.	Goodwill	09	0	0	0	0
4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	10	2 954	2 954	0	0
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	11	0	0	0	0
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	12	0	0	0	0
5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	13	0	0	0	0
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (součet B.II.1. až B.II.5.2.)	14	189 285	63 287	125 998	129 554
1.	Pozemky a stavby	15	59 712	8 955	50 757	51 470
1.1.	Pozemky	16	20 879	0	20 879	20 879
1.2.	Stavby	17	38 833	8 955	29 878	30 591
2.	Hmotné movité věci a jejich soubory	18	129 180	54 332	74 848	78 084
3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	19	0	0	0	0
4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	20	0	0	0	0
4.1.	Pěstičské celky trvalých porostů	21	0	0	0	0
4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	22	0	0	0	0
4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	23	0	0	0	0
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	24	393	0	393	0
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	25	0	0	0	0
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	26	393	0	393	0

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (součet B.III.1. až B.III.7.2.)	27	0	0	0	0
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	28	0	0	0	0
2.	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba	29	0	0	0	0
3.	Podíly – podstatný vliv	30	0	0	0	0
4.	Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	31	0	0	0	0
5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	32	0	0	0	0
6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	33	0	0	0	0
7.	Ostatní dlouhodobý finanční majetek	34	0	0	0	0
7.1.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	35	0	0	0	0
7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	36	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva (C.I. + C.II. + C.III. + C.IV.)	37	59 424	4 401	55 023	52 952
C.I.	Zásoby (součet C. I.1. až C.I.5.)	38	18 209	830	17 379	16 405
1.	Materiál	39	9 965	402	9 563	9 026
2.	Nedokončená výroba a polotovary	40	9	0	9	0
3.	Výrobky a zboží	41	8 235	428	7 807	7 379
3.1.	Výrobky	42	2 008	215	1 793	1 411
3.2.	Zboží	43	6 227	213	6 014	5 968
4.	Madá a ostatní zvířata a jejich skupiny	44	0	0	0	0
5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	45	0	0	0	0
C.II	Pohledávky (C.II.1 + C.II.2)	46	24 109	3 571	20 538	19 653
1.	Dlouhodobé pohledávky	47	0	0	0	0
1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	48	0	0	0	0
1.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	49	0	0	0	0
1.3.	Pohledávky – podstatný vliv	50	0	0	0	0
1.4.	Odloužená daňová pohledávka	51	0	0	0	0
1.5.	Pohledávky - ostatní	52	0	0	0	0
5.1.	Pohledávky za společnosti	53	0	0	0	0
5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	54	0	0	0	0
5.3.	Dohadné účty aktivní	55	0	0	0	0
5.4.	Jiné pohledávky	56	0	0	0	0

Označení A	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období	
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4	
2.	Krátkodobé pohledávky	57	24 109	3 571	20 538	19 653	
2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	58	22 708	3 571	19 137	17 529	
2.2.	Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	59	0	0	0	0	
2.3.	Pohledávky – podstatný vliv	60	0	0	0	0	
2.4	Pohledávky - ostatní	61	1 401	0	1 401	2 124	
4.1.	Pohledávky za společníky	62	0	0	0	0	
4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	63	0	0	0	0	
4.3.	Stát - daňové pohledávky	64	1 192	0	1 192	2 063	
4.4.	Krátkodobě poskytnuté zálohy	65	198	0	198	61	
4.5.	Dohadné účty aktivní	66	11	0	11	0	
4.6.	Jiné pohledávky	67	0	0	0	0	
C.II.	Krátkodobý finanční majetek (C.II.1. + C.II.2.)	68	0	0	0	0	
1.	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	69	0	0	0	0	
2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	70	0	0	0	0	
C.IV.	Peněžní prostředky (C.IV.1. + C.IV.2.)	71	17 106	0	17 106	16 894	
1.	Peněžní prostředky v pokladně	72	176	0	176	161	
2.	Peněžní prostředky na účtech	73	16 930	0	16 930	16 733	
D.	Časové rozlišení aktiv (D.1. + D.2. + D.3.)	74	460	0	460	604	
1.	Náklady příštích období	75	460	0	460	604	
2.	Komplexní náklady příštích období	76	0	0	0	0	
3.	Příjmy příštích období	77	0	0	0	0	

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účet. období	Stav v minulém účet. období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (A. + B. + C. + D.)	01	181 541	183 345
A.	Vlastní kapitál (A.I. + A.II. + A.III. + A.IV. + A.V. + A.V.1.)	02	78 584	74 160
A.I.	Základní kapitál (A.I.1. + A.I.2. + A.I.3.)	03	1 261	1 261
1.	Základní kapitál	04	1 261	1 261
2.	Vlastní podíly (-)	05	0	0
3.	Změny základního kapitálu	06	0	0
A.II.	Ážio a kapitálové fondy (součet A.II.1. + A.II.2.)	07	0	0
1.	Ážio	08	0	0
2.	Kapitálové fondy	09	0	0
2.1.	Ostatní kapitálové fondy	10	0	0
2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	11	0	0
2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	12	0	0
2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	13	0	0
2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	14	0	0
A.III.	Fondy ze zisku (A.III.1. + A.II.2.)	15	126	126
1.	Ostatní rezervní fondy	16	126	126
2.	Statutární a ostatní fondy	17	0	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-) (A.IV.1. + A.IV.2. + A.V.3.)	18	72 773	81 023
1.	Nerozdělený zisk minulých let	19	72 782	81 032
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	20	0	0
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	21	-9	-9
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	22	4 424	-8 250
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	23	0	0
B. + C.	Cizí zdroje (součet B. + C.)	24	102 944	109 185
B.	Rezervy (součet B.1. až B.4.)	25	9 870	7 278
1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	26	0	0
2.	Rezerva na daň z příjmů	27	0	0
3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	28	0	0
4.	Ostatní rezervy	29	9 870	7 278

Označení a	PASMA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účet. období 5	Stav v minulém účet. období 6
C.	Závazky (C.I. + C.II.)	30	93 074	101 907
C.I.	Dlouhodobé závazky (součet C. I.1. až C.I.9.)	31	46 297	58 463
1.	Vydané dluhopisy	32	0	0
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	33	0	0
1.2.	Ostatní dluhopisy	34	0	0
2.	Závazky k úvěrovým institucím	35	45 333	56 742
3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	36	0	0
4.	Závazky z obchodních vztahů	37	0	0
5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	38	0	0
6.	Závazky - ovládané nebo ovládající osoba	39	0	0
7.	Závazky - podstatný vliv	40	0	0
8.	Odložený daňový závazek	41	964	1 721
9.	Závazky - ostatní	42	0	0
9.1.	Závazky ke společníkům	43	0	0
9.2.	Dohadné účty pasivní	44	0	0
9.3.	Jiné závazky	45	0	0
C.II.	Krátkodobé závazky (součet C. II.1. až C.II.8.)	46	46 777	43 444
1.	Vydané dluhopisy	47	0	0
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	48	0	0
1.2.	Ostatní dluhopisy	49	0	0
2.	Závazky k úvěrovým institucím	50	8 301	8 782
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	51	101	103
4.	Závazky z obchodních vztahů	52	32 960	29 795
5.	Krátkodobé směnky k úhradě	53	0	0
6.	Závazky - ovládané nebo ovládající osoba	54	0	0
7.	Závazky - podstatný vliv	55	0	0
8.	Závazky ostatní	56	5 415	4 764
8.1.	Závazky ke společníkům	57	0	0
8.2.	Krátkodobé finanční výpomocí	58	0	0
8.3.	Závazky k zaměstnancům	59	2 255	2 035
8.4.	Závazky ze sociálního a zdravotního pojištění	60	1 386	1 229
8.5.	Stát – daňové závazky a dotace	61	677	481
8.6.	Dohadné účty pasivní	62	630	692
8.7.	Jiné závazky	63	467	327
D.	Časové rozlišení pasiv (D.1. + D.1.)	64	13	0
1.	Výdaje příštích období	65	13	0
2.	Výnosy příštích období	66	0	0

Příloha č. 14 Výkaz zisku a ztráty k 31.12.2017

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	01	53 946	39 426
II.	Tržby za prodej zboží	02	180 918	174 282
A.	Výkonová spotřeba (součet A.1. až A.3.)	03	194 426	179 667
A. 1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	04	123 574	118 747
2.	Spotřeba materiálu a energie	05	32 667	24 353
3.	Služby	06	38 185	36 567
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	07	- 609	1 411
C.	Aktivace (-)	08	0	0
D.	Osobní náklady (součet D.1. až D.2.)	09	31 329	28 839
D. 1.	Mzdové náklady	10	22 713	21 078
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	11	8 616	7 761
2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	12	7 639	6 884
2.2.	Ostatní náklady	13	977	877
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti (součet E.1. až E.3.)	14	10 678	10 800
E. 1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	15	10 198	10 847
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	16	10 198	10 847
1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	17	0	0
2.	Úpravy hodnot zásob	18	828	0
3.	Úpravy hodnot pohledávek	19	- 348	- 47
III.	Ostatní provozní výnosy (součet III.1 až III.3.)	20	4 311	1 907
1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	21	537	745
2.	Tržby z prodaného materiálu	22	678	350
3.	Jiné provozní výnosy	23	3 096	812
F.	Ostatní provozní náklady (součet F.1. až F.5.)	24	4 633	2 581
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	25	304	188
2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	26	261	125
3.	Daně a poplatky	27	51	43
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	28	2 593	1 408
5.	Jiné provozní náklady	29	1 424	817
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	30	-1 282	-7 683

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly (součet IV. 1 + IV.2.)	31	0	0
1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	32	0	0
2.	Ostatní výnosy z podílů	33	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	34	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (souč. V. 1 + V.2.)	35	0	0
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládající nebo ovládaná osoba	36	0	0
2.	Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	37	0	0
H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	38	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy (součet VI. 1 + VI.2.)	39	29	50
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	40	29	50
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	41	0	0
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	42	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady (součet J.1 + J.2.)	43	897	1 065
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	44	0	0
2.	Ostatní nákladové úroky podobné náklady	45	897	1 065
VII.	Ostatní finanční výnosy	46	7 080	847
K.	Ostatní finanční náklady	47	1 264	793
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	48	4 948	-961
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	49	3 666	-8 644
L.	Daň z příjmů (součet L. 1 + L.2.)	50	-758	-394
L. 1.	Daň z příjmů splatná	51	0	0
2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	52	-758	-394
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	53	4 424	-8 250
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	54	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	55	4 424	-8 250
	Čistý obrát za účetní období = L + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII:	56	246 284	216 512

Příloha č. 15 Seznam platných IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – seznam platných IFRS	
IFRS 1	První aplikace přijetí IFRS
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty
IFRS 9	Finanční nástroje
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka
IFRS 11	Společná uspořádání
IFRS 12	Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách
IFRS 13	Ocenění v reálné hodnotě
IFRS 14	Řízení odložených účtů u regulovaných aktivit
IFRS 15	Výnosy ze smluv s odběrateli
IFRS 16	Leasingy

(Zdroj: Vlastní zpracování dle IASPlus, 2019, Ficbauer, 2016)

Příloha č. 16 Seznam platných IAS

Mezinárodní účetní standardy – platné IAS	
IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po skončení účetního období
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy, zařízení
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Nekonsolidovaná účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených a společných podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 32	Finanční nástroje: prezentace (vykazování)
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství

(Zdroj: Vlastní zpracování dle IASPlus, 2019, Ficbauer, 2016)