

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra obchodu a financí



Diplomová práce

**Zhodnocení vybraných účetních postupů mezinárodní
společnosti z pohledu servisního centra**

Bc. Michaela Hamáčková

ČESKÁ ZEMĚDĚLSKÁ UNIVERZITA V PRAZE

Provozně ekonomická fakulta

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Bc. Michaela Hamáčková

Hospodářská politika a správa

Podnikání a administrativa

Název práce

Zhodnocení vybraných účetních postupů mezinárodní společnosti z pohledu servisního centra

Název anglicky

Assessment of specific accounting procedures of a chosen international company from the view of a shared service centre

Cíle práce

Cílem práce je zhodnocení vybraných účetních postupů pobočky mezinárodní společnosti, která vede účetnictví podle různých účetních standardů prostřednictvím servisního centra. V rámci analýzy současného stavu je cílem vytipovat problémové oblasti a následně navrhnout jejich řešení a určit výhody a nevýhody využití servisního centra pro zpracování účetnictví.

Metodika

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru dat a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování vlastní práce praktického charakteru. Vlastní práce bude dále vycházet z charakteristiky vybrané účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů. Pro formulaci problémových oblastí a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

Doporučený rozsah práce

60 – 80

Klíčová slova

účetnictví, dlouhodobý majetek, leasing, opravné položky k pohledávkám, servisní centrum, IFRS, US GAAP

Doporučené zdroje informací

BANGEMANN, T.O. Shared Services in Finance and Accounting. NY, USA: Routledge, 2016, 262 s., ISBN-13: 978-1138247611

HOFMANN, H. Lease Accounting with SAP: IFRS 16 and ASC 842. Boston, USA: SAP press, Rheinwerk Publishing, 2018, 435 s., ISBN-13 978-1493216895

KPMG. IFRS compared to US GAAP. UK:KPMG IFRG Limited, 2017, 515 s., ISBN N/A, available online

KRUPOVÁ, L. IFRS – Interpretace a aplikace v podnikové praxi. Praha: VOX a.s., 2019, 744 s., ISBN 978-80-87480-70-0.

KRUPOVÁ, L. Leasingy podle IFRS. Praha: VOX a.s., 2017, 116 s., ISBN 978-80-87480-54-0

LOITZ, R., FLADT, G., SEIDEL, B., SEIDE, T. Similarities and Differences: IFRS and German GAAP. Germany: PWC GmbH, 2018, 123 s., ISBN N/A, available online

MLÁDEK, R. IFRS a US GAAP. Postupy účtování. Praha: Leges, 2017, 464 s., ISBN 978-80-7502-194-6.

Předběžný termín obhajoby

2019/20 LS – PEF

Vedoucí práce

Ing. Enikő Lörinczová, Ph.D.

Garantující pracoviště

Katedra obchodu a financí

Elektronicky schváleno dne 25. 2. 2020

prof. Ing. Luboš Smutka, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 26. 2. 2020

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 01. 03. 2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou diplomovou práci "Zhodnocení vybraných účetních postupů mezinárodní společnosti z pohledu servisního centra" jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího diplomové práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené diplomové práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušil autorská práva třetích osob.

V Praze dne 4.4.2020

Poděkování

Ráda bych touto cestou poděkovala Ing. Enikő Lőrinczové, Ph.D. za cenné rady a odborné připomínky, které mi poskytla při pravidelných konzultacích. Dále bych ráda poděkovala svým kolegům, kteří mi byli ochotni poskytnout doplňující informace potřebné pro dokončení této práce.

Zhodnocení vybraných účetních postupů mezinárodní společnosti z pohledu servisního centra

Abstrakt

Cílem diplomové práce je zhodnocení vybraných účetních postupů pobočky mezinárodní společnosti CSW. Mezi vybrané účetní postupy, které budou analyzovány patří dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, pohledávky z obchodního styku a leasing. Společnost CSW vede účetnictví podle Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS), přičemž bere ohled i na Americké obecně uznávané zásady (US GAAP). Zásady US GAAP jsou dodržovány z důvodu reportingu mateřské společnosti, která sídlí v USA. V rámci analýzy současného stavu je cílem vytipovat problémové oblasti a následně navrhnout jejich řešení a určit výhody a nevýhody využití servisního centra, které společnost využívá pro zpracování účetnictví.

Klíčová slova: účetnictví, dlouhodobý majetek, operativní leasing, finanční leasing, pohledávky z obchodního styku, opravné položky k pohledávkám, servisní centrum, SSC, IFRS, US GAAP

Assessment of specific accounting procedures of a chosen international company from the view of a shared service center

Abstract

The aim of this Master thesis is to review and examine selected accounting procedures of CSW company. For the purposes of this Master thesis Fixed Assets, Trade Receivables and Leasing have been selected as areas of closer examination. Accounting procedures of CSW company are aligned with the International Financial Reporting Standards (IFRS) and with the Generally Accepted Accounting Principles in United States of America (US GAAP). US GAAP is used due to required reporting activities to parent company based in USA. The main purpose of the analysis of the current CSW situation will be to point out the potentially problematic areas and to effectively address them by suggesting the related possible accounting solutions. In addition, the advantages and disadvantages of the Shared Service Centre (SSC) will be also reviewed and examined as the bookkeeping of CSW company lies in SSC's responsibility.

Keywords: Accountancy, Fixed Assets, Operating Lease, Financial Lease, Trade Receivable, Bad debt provision, Shared Service Center, SSC, IFRS, US GAAP

Obsah

1 Úvod	12
2 Cíl práce a metodika	14
2.1 Cíl práce	14
2.2 Metodika.....	14
3 Teoretická východiska	16
3.1 IFRS	16
3.1.1 Charakteristika IFRS	16
3.1.2 Historie IFRS	20
3.2 US GAAP	21
3.2.1 Charakteristika US GAAP	21
3.2.2 Historie US GAAP	22
3.3 Harmonizace US GAAP a IFRS.....	22
3.4 Rozvaha a Výkaz o úplném výsledku hospodaření	23
3.5 Dlouhodobý hmotný majetek	24
3.6 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	27
3.7 Pohledávky	29
3.7.1 Pohledávky z obchodních vztahů	29
3.7.2 Ztráta ze snížení hodnoty pohledávek z obchodních vztahů	31
3.8 Leasingy	33
3.8.1 IAS 17.....	33
3.8.2 IFRS 16.....	38
3.8.3 Rozdíly mezi IFRS 16 a ASC 842.....	42
3.9 Centrum sdílených služeb (Shared Service Center).....	43
3.9.1 Charakteristika centra sdílených služeb.....	43
3.9.2 Důvod zakládání a výběr lokality.....	44
3.9.3 Způsoby předání agendy z původní pobočky centru sdílených služeb	44
4 Vlastní práce	46
4.1 Charakteristika společnosti CSW a jejího centra sdílených služeb	46
4.1.1 Společnost CSW	46
4.1.2 Centrum sdílených služeb společnosti CSW	47
4.1.3 Společnost CSW Německo	48
4.2 Dlouhodobý majetek společnosti CSW Německo	50
4.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek.....	50
4.2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek	59

4.3 Pohledávky z obchodních vztahů společnosti CSW Německo	61
4.2.1 Kreditní limity a splatnosti.....	61
4.3.2 Ztráta ze snížení hodnoty pohledávek z obchodních vztahů.....	61
4.4 Leasing ve společnosti CSW Německo	65
4.4.1 Leasing – IAS 17/ ASC 840.....	65
4.4.2 Leasing – IFRS 16/ ASC 842.....	66
5 Zhodnocení výsledků a doporučení	69
5.1 Dlouhodobý majetek	69
5.1.1 Zhodnocení evidence dlouhodobého hmotného majetku	69
5.1.2 Zhodnocení evidence dlouhodobého nehmotného majetku.....	71
5.2 Zhodnocení tvorby opravných položek k pohledávkám	72
5.3 Zhodnocení účetních postupů v oblasti Leasingu.....	74
5.4 Výhody a nevýhody Centra sdílených služeb.....	79
6 Závěr	82
7 Seznam použitých zdrojů	85

Seznam obrázků

Obrázek 1 Časové znázornění uvedení standardu v platnost.....	20
Obrázek 2 Identifikace leasingu.....	39
Obrázek 3 Sídlo mateřské společnosti.....	46
Obrázek 4 Oblasti působení dceřiných společností	47
Obrázek 5 Organizační struktura německé pobočky.....	48
Obrázek 6 Karta dlouhodobého majetku v Microsoft Dynamics NAV	55
Obrázek 7 Schéma účtování pořízení a zaplacení dlouhodobého majetku	58
Obrázek 8 Schéma účtování odpisu dlouhodobého majetku	59
Obrázek 9 Schéma účtování o vyřazení dlouhodobého majetku	59
Obrázek 10 Přehled stáří pohledávek německé pobočky k prosinci 2019 (USD).....	62
Obrázek 11 Účtování pronajatého majetku dle IAS 17/ASC 840 (operativní leasing)	65
Obrázek 12 Přehled procesu účtování před a po aplikaci IFRS 16/ ASC 842	68
Obrázek 13 Kalkulace opravné položky.....	73

Seznam tabulek

Tabulka 1 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví	18
Tabulka 2 Mezinárodní účetní standardy	18
Tabulka 3 Základní informace německé pobočky	48
Tabulka 4 Hospodářský vývoj německé pobočky	49
Tabulka 5 Přehled dlouhodobého hmotného majetku německé pobočky	52
Tabulka 6 Limity pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku	54
Tabulka 7 Možnosti odpisování.....	55
Tabulka 8 Přehled dlouhodobého nehmotného majetku německé pobočky	60
Tabulka 9 Umořovací tabulka dle IFRS 16/ ASC 842 (EUR).....	75
Tabulka 10 Umořovací tabulka - porovnání IFRS 16/ ASC 842 a IAS 17/ ASC 840 (detailní zobrazení).....	76
Tabulka 11 Porovnání vlivu IFRS 16/ ASC 842 a IAS 17/ ASC 840 na výši zisku v prvním roce pronájmu	79

Seznam grafů

Graf 1 Přehled stáří pohledávek německé pobočky za jednotlivá čtvrtletí	63
---	----

Graf 2 Zobrazení evidence pronajatého aktiva - porovnání IFRS 16/ ASC 842 a IAS 17/ ASC 840	77
Graf 3 Průběh nákladů - porovnání IFRS 16 a IAS 17	78

1 Úvod

Globalizace, jež umožňuje cestovatelskou svobodu, prolínání kultur a téměř neomezený pohyb zboží a služeb, doprovází pohyb kapitálu a investic. Pro rozhodnutí investora, který má zájem investovat svůj kapitál do zahraničního podniku jsou klíčové relevantní informace, které zobrazují věrný obraz o jeho hospodaření, a zároveň jsou porovnatelné s informacemi, které poskytují ostatní podniky. Aby bylo možné porovnat úroveň hospodaření jednotlivých podniků, bylo by zapotřebí jednotných pravidel s ohledem na vedení jejich účetnictví. Vzhledem k tomu, že každá země má své účetní zásady, byla by taková komparace podniků ale nemožná. Z tohoto důvodu dochází k sestavení účetních systémů, které v případě dodržení předepsaných postupů zajistí porovnatelné a věrohodné informace, které jsou pro uživatele účetních výkazů tak důležité.

Výsledkem snahy o harmonizaci účetnictví lze považovat Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS). Od roku 1973 vydával standardy, jejichž čísla byla doplněna zkratkou IAS Mezinárodní výbor pro účetní standardy (IASB). Od roku 2001 však dochází ke změně, kdy standardy nesou zkratku IFRS a jsou vydávány Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). V době zpracování diplomové práce bylo platných celkem čtyřicet jedna standardů.

Druhým světově uznávaným účetním systémem, jež má za cíl poskytnutí srovnatelných informací, které co nejvěrohodněji odráží situaci v podniku jsou Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP). Jejich vznik byl podnícen především velkou hospodářskou krizí v roce 1929. Roku 1973 vznikla na vyžádání Americké komise pro cenné papíry a burzy (SEC) Rada pro finanční účetní standardy (FASB), která nese zodpovědnost za formulaci a vydávání účetních zásad US GAAP.

V roce 2002 byl započat proces, jehož cílem bylo sjednocení obou zmíněných účetních systémů. I přes snahu harmonizace ke shodě nakonec nedošlo, nicméně spolupráce tvůrčích skupin IASB a FASB vedla alespoň k vytvoření několika standardů, jejichž znění je až na malé rozdíly totožné. Jedním z nich je například standard zabývající se leasingem, který je součástí rozebrané problematiky v této diplomové práci.

V rámci globalizace je kromě pohybu zboží a služeb umožněn i volný pohyb obyvatel, kteří mimo cestování mohou mít zájem i o pracovní zkušenosti mimo jejich rodnou zem. To, že je dnes běžné cestovat mezi státy z důvodu pracovních příležitostí je dáno i tím, že v dnešní době má velká část populace osvojen univerzální jazyk, který jim k využití takovéto příležitosti stačí. Anglický jazyk jako oficiální pracovní jazyk bývá ve většině případů využíván u mezinárodních společností se zahraničním vedením a ve stále více se rozvíjejících centrech sdílených služeb. Zakládání center sdílených služeb má původ ve Spojených státech amerických a bývají ve většině případech založena z důvodu decentralizace, která vede ke zkvalitnění vyčleněného procesu, případně z důvodu snížení nákladů společnosti. Vyčleněnými procesy do ekonomicky samostatných účetních jednotek bývají především podpůrné služby, kterými jsou například IT, oddělení lidských zdrojů či vedení účetnictví.

Účetnictví v multikulturním prostředí centra sdílených služeb, které je vedeno v souladu s IFRS a US GAAP je hlavním tématem, kterým se diplomová práce zabývá.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Cílem diplomové práce je zhodnocení vybraných účetních postupů německé pobočky mezinárodní společnosti CSW. Práce je zaměřena především na dodržování předepsaných zásad a zhodnocení kladných i záporných stránek centra sdílených služeb, které společnosti CSW účetnictví zpracovává. V rámci analýzy současného stavu je cílem vytipovat možné problémové oblasti a následně navrhnout jejich řešení. Hlavním důvodem zahrnutí Amerických všeobecně uznávaných účetních zásad je mateřská společnost sídlící v USA, které pobočka CSW reportuje. Vzhledem k vedení účetnictví podle obou světových účetních systémů, budou v práci u vybraných rozvahových položek zahrnuty i příklady rozdílů v jejich evidenci. Mezi tyto vybrané položky patří dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, pohledávky z obchodního styku a způsob tvorby opravných položek pro pohledávky, které jsou pro společnost pochybné a nedobytné. Poslední položkou, na kterou je diplomová práce měřena je leasing. Vzhledem ke skutečnosti, že došlo k přepracování standardu, který se zabýval účtováním a vykazováním leasingu z hlediska IFRS i US GAAP, jsou v práci rozebrány změny a rozdíly mezi původním a novelizovaným zněním. Dále je na praktickém příkladu znázorněn vliv těchto změn na finanční výkazy a jejich vypovídací hodnotu.

2.2 Metodika

Metodika zpracování bude vycházet ze sběru dat a studia zákonných norem, odborné literatury, článků a dalších zdrojů tištěného i elektronického charakteru. Na základě jejich prostudování bude proveden výběr adekvátních teoretických východisek řešené problematiky. Tyto teoretické poznatky budou aplikovány při zpracování vlastní práce praktického charakteru. Vlastní práce bude dále vycházet z charakteristiky vybrané účetní jednotky a popisu současného stavu řešené problematiky na základě interních materiálů. Pro formulaci problémových oblastí a zhodnocení výsledků bude použita metoda komparace s teoretickými východisky, metoda analýzy a syntézy zjištěných faktů a empirické metody poznání, jako jsou pozorování a dotazování.

Diplomová práce je tedy sestavena ze tří částí - teoretické, praktické a z výsledného zhodnocení. Teoretická část je podložena odbornou literaturou, zveřejněnými články a příručkami auditorských společností. Tato část se zabývá charakteristikou a teoretickým využitím jednotlivých standardů týkajících se vybraných rozvahových položek.

Na část teoretickou navazuje část praktická, která již pojednává o aplikaci jednotlivých standardů v praxi, konkrétně v mezinárodní společnosti CSW sídlící v Německu. V této kapitole je popsán postup účtování o dlouhodobém majetku a o opravných položkách k pochybným či nedobytným pohledávkám. Dále je rozebrána problematika zavedení přepracovaného standardu, který se zabývá účtováním pronajatých aktiv. Vypracování praktické části bylo založeno na studiu interních směrnic společnosti, využití interních dat a na vlastních zkušenostech z účetního oddělení.

Ve třetí části práce dochází ke zhodnocení účetních postupů u dlouhodobého majetku a opravných položek k pochybným a nedobytným pohledávkám. Zhodnocení účetních postupů těchto dvou položek následuje porovnání způsobu účtování o pronajatých kancelářských prostorách před a po aplikaci novelizovaného standardu. Kromě zhodnocení účetní problematiky jsou zmíněny i výhody a nevýhody vedení účetnictví prostřednictvím centra sdílených služeb, které se nachází v Praze.

V poslední části práce jsou dále navržena možná řešení, jak dlouhodobě udržet správně předepsané postupy či návrhy na změnu zjištěných nedostatků v účetních postupech i ve fungování samotného servisního centra.

Vzhledem ke skutečnosti, že jsou pro účely této diplomové práce zpracována interní data a směrnice, je jméno mezinárodní společnosti v rámci zachování anonymity pozměněno na společnost CSW (Cars Software).

3 Teoretická východiska

3.1 IFRS

International Financial Reporting Standards, neboli Mezinárodní standardy finančního výkaznictví jsou od roku 2001 následovníkem Mezinárodních účetních standardů (IAS), jejichž počátky sahají až do roku 1973 (18).

3.1.1 Charakteristika IFRS

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví jsou standardy, které jsou vydávány Nadací IFRS – neziskovou organizací sídlící v Londýně (1., s. 3). Základní myšlenkou je vytvoření uceleného jednotného souboru účetních pravidel, které upravují sestavení a prezentování účetních výkazů, kterým předchází samotné zpracování účetnictví.

Vedení účetnictví je všeobecně důležité z mnoha pohledů. Jedním z nich je sestavení účetních záznamů, které jsou základem pro finanční analýzy podniku. Ta je důležitá jak pro interní uživatele, tak i externí. Interní analýza je určena majitelům podniku, kteří jejím prostřednictvím mají možnost zhodnotit, zda dochází k pozitivnímu vývoji společnosti. Z časového hlediska jde tedy o zhodnocení hospodaření podniku od minulosti do současnosti. Vedení účetnictví je ale také základním prvkem pro zpracování finančního plánování, jeho důležitost je tedy i z hlediska období budoucího. Externími uživateli jsou pak například banky, věřitelé, stávající a potenciální investoři.

Pro stávající a potenciální investory je důležité dostat informace o podniku, které jsou relevantní a zobrazují věrný dopad událostí týkajících se podniku. Nejen pro ně se Mezinárodní standardy finančního výkaznictví snaží poskytnout pravidla, která zajistí transparentnost, odpovědnost a účinnost na finančních trzích po celém světě (16). V Evropské Unii byla zavedena povinnost pro všechny účetní jednotky, které jsou emitentem investičních cenných papírů k obchodování vést účetnictví a zhotovovat účetní závěrku právě podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Emisí investičních cenných papírů je myšlena emise majetkových cenných papírů, tedy akcií, nebo dluhových cenných papírů. Je ale třeba si odpovědět na otázku, zda dochází k obchodování s těmito cennými papíry na „evropském regulovaném trhu“ nebo mimo něj. Pokud by k emisí docházelo mimo evropský regulovaný trh, ustanovení se na tento případ už nevztahuje (8,

s. 474). Tato novela zákona vznikla roku 2002 s účinností od roku 2005 (1, s. 4). V České republice je tento požadavek uveden v Zákoně o účetnictví, § 19a: *Účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu, použije pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy upravené právem Evropské unie.*“

IFRS je systém, který je tvořen třemi složkami - Koncepčním rámcem finančního výkaznictví, standardy IFRS a interpretacemi a standardy pro malé a střední podniky (2, s. 37).

Koncepční rámec finančního výkaznictví

Koncepční rámec účetního výkaznictví disponuje základními teoretickými východisky pro zajištění regulace, standardizace a harmonizace účetnictví. Jeho znalost napomáhá správně pochopit konkrétní pravidla obsažena v jednotlivých standardech a interpretacích. Dále pomáhá v případech, kdy podnik není schopen nalézt mezi zavedenými standardy a interpretacemi pravidlo upravující specifickou událost, ve které se nalezl (6, s.16). Koncepční rámec má celkem sedm kapitol, z nichž dvě byly v roce 2010 nově přidány.

- i) Cíl obecného finančního výkaznictví
- ii) Kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací
- iii) Podkladový předpoklad
- iv) Prvky účetní závěrky
- v) Ocenění položek účetní závěrky
- vi) Koncept kapitálu a jeho udržení

Standardy IAS/IFRS a interpretace

Standardy označované zkratkou IAS byly vydávány od roku 1973, přičemž od roku 2001 do současné doby došlo ke schválení a zavedení celkem sedmnácti standardů, které nesou zkratku IFRS (1, s. 7).

Tabulka 1 Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

Číselné označení standardu	Název standardu
IFRS 1	První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy (nahrazen IFRS 17)
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončené činnosti
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejnění
IFRS 8	Provozní segmenty
IFRS 9	Finanční nástroje
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka
IFRS 11	Společná smluvní ujednání
IFRS 12	Zveřejňování účastí v jiných společnostech
IFRS 13	Oceňování ve fair value
IFRS 14	Účty časového rozlišení v regulovaných odvětvích
IFRS 15	Výnosy ze smluv se zákazníky
IFRS 16	Leasingy
IFRS 17	Pojistné smlouvy

(Zdroj: 1, s. 7)

Počet standardů, které vznikly před rokem 2001 a jsou stále platné je v souhrnu dvacet čtyři.

Tabulka 2 Mezinárodní účetní standardy

Číselné označení standardu	Název standardu
IAS 1	Prezentace účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkazy o peněžních tocích
IAS 8	Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby

IAS 10	Události po skončení účetního období
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory
IAS 21	Důsledky změn směnných kursů cizích měn
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Účtování a vykazování v plánech penzijních požitků
IAS 27	Individuální účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených společností a společných podniků
IAS 29	Účetní výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách
IAS 32	Finanční nástroje: 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 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství

(Zdroj: 1, s. 8)

Interpretace, jichž je celkem dvacet se váží k obecnému pravidlu. Cílem interpretací je zajištění přesné a správné aplikace standardů. Jejich tvůrcem je Výbor pro interpretace standardů mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC) (1, s. 6).

To, jak dochází k vytvoření a schválení jednotlivých mezinárodních standardů má jasně daná pravidla, a události, které tento proces doprovází jsou z časového hlediska taky přesně stanoveny. Doba od začátku diskuse o novém standardu, či jeho novelizaci do stanovení data jeho účinnosti se může mnohdy protáhnout až na čtyři roky. Pro zavedení standardu v Evropské unii je třeba ještě dodatečné schválení Evropskou komisí.

Obrázek 1 Časové znázornění uvedení standardu v platnost



(Zdroj: 6, s. 10; vlastní zpracování)

Standard pro malé a střední podniky

Standard pro malé a střední podniky (IFRS for small and medium-sized entities, IFRS for SME) byl po pěti letech přípravy vydán v platnost roku 2009. Tento standard představuje zjednodušená pravidla IFRS pro podniky, které nejsou obchodované na burze či jiném veřejném trhu, jejich vlastníky nevykonává řízení společnosti nebo není součástí vedoucí složky podniku (6, s. 11). Dále se pravidla vztahují na jednotky, které nemají veřejnou odpovědnost, tedy se nejedná o banky, družstevní záložny, pojišťovny a podobné subjekty (2, s. 62).

3.1.2 Historie IFRS

Úplné počátky tvorby standardů sahají do začátku 70. let minulého století. V té době se jednalo o vytvoření Mezinárodního výboru pro účetní standardy (IASB), které bylo odsouhlaseno devíti státy na zasedání desátého Světového kongresu účetních v Sydney roku 1972. K samotnému vytvoření IASB, a tedy přispění k harmonizaci standardů a využití na celosvětové úrovni došlo o rok později, roku 1973. V roce 2001 došlo k nahrazení Výboru pro Mezinárodní účetní standardy Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB), která je tvůrcem pravidel a je odpovědná za obsahovou náplň standardů (4, s. 9). IASB se skládá z 16 členů, mezi které patří odborníci z prostředí auditu, analytici, finanční ředitelé a akademici z různých zemí světa. V témže roce dochází ke změně zkratky označující standardy, a to z IAS (International Accounting Standards) na IFRS (International Financial Reporting Standards). „Obě označení jsou součástí stejného

a jednotného konceptu, který se dnes označuje jako IFRS“ (6, s. 11). Z výše uvedeného lze tedy vyvodit, že standardy, které byly zavedeny před rokem 2001 jsou označeny zkratkou IAS, standardy po tomto datu nesou označení IFRS. Dále je také třeba zmínit, že při vzniklé reorganizaci vznikl nový název účetního systému. Místo Mezinárodních účetních standardů (IAS) se využívá název Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS).

3.2 US GAAP

S IFRS tvoří US GAAP dva nejvýznamnější světové účetní systémy.

3.2.1 Charakteristika US GAAP

US GAAP (US Generally Accepted Accounting Principles) je se svými 17 000 stranami nejpropracovanějším systémem v oblasti účetnictví, což jistě souvisí se skutečností, že právě americký trh je považován za největší a nejlikvidnější na světě (1, s. 13). O tom, že jde opravdu o účetní systém, díky kterému firmy vykazují relevantní informace ohledně hospodaření podniku svědčí i průzkumy, které tvrdí, že právě účetnictví vedené dle US GAAP zachycují skutečnost v jejich reálnější podobě, než-li IFRS (12, s. 51). Americké obecně uznávané účetní zásady jsou určeny pro veřejné a soukromé podniky, které jsou emitenty veřejně obchodovaných cenných papírů ale i neziskové organizace a vládní jednotky.

Tento účetní systém není na rozdíl od IFRS založen na zásadách, jak by se mohlo dle názvu zdát, ale na pravidlech. Tato skutečnost zvyšuje schopnost srovnání účetních závěrek, tím tedy napomáhá investorům, investičním analytikům a dalším uživatelům účetní závěrky získat srovnatelné údaje, které věrohodně odráží skutečnou hospodářskou situaci podniku. K tomu, že US GAAP pravidla jsou dostatečně podrobná přispívá fakt, že rozhodující ustanovení o jejich tvorbě má federální Americká komise pro cenné papíry a burzy (SEC). Ta je nejvyšším stupněm celkem třístupňové struktury řízení tvorby US GAAP, která má zákonnou pravomoc ustanovit obsahovou a formální stránku účetních závěrek. Ve Spojených státech amerických dochází k financování tvorby pravidel a do jisté míry také k jejich ovládnutí jednotkami, které podle tohoto systému účetní závěrky připravují. To je také další z důvodů, proč je US GAAP tak podrobně vysvětlen

a zpracován, jednotky totiž nejsou nuceni vydávat peněžní prostředky navíc za poradenské služby, které by jim pomáhaly systému porozumět (2, s. 21).

3.2.2 Historie US GAAP

Vývoj Obecně uznávaných účetních principů byl ve Spojených státech zahájen po roce 1929 jako odpověď na tehdejší velkou hospodářskou krizi, která s velkou pravděpodobností byla z části způsobena nesprávným vedením účetnictví některých z veřejně obchodovaných společností. Obraz hospodářské situace těchto společností byl tudíž mnohdy zkreslený a zavádějící (17). Základní účetní pravidla byla zpracována v účetní pravidla, která byla zveřejňována do konce 50. let v Účetním výzkumném bulletinu. Na vyžádání Americké komise pro cenné papíry a burzy (SEC) vznikla roku 1973 Rada pro finanční účetní standardy (FASB), která měla stát za vývojem podrobného a přísného účetního systému. Účetní systém byl odrazem složité praxe, jeho propracovanost a důkladnost měla zamezit rozdílnému výkladu firemních poradců a tím tedy předejít účetním závěrkám se zkreslenými údaji o hospodaření podniku (2, s. 24).

3.3 Harmonizace US GAAP a IFRS

Než dojde k přiblížení harmonizace mezi US GAAP a IFRS je třeba uvést, že oba tyto systémy jsou systémy finančního výkaznictví (Financial reporting), nikoli systémy účetními (Accounting systems). Je tedy třeba mít na vědomí, že tyto systémy říkají, o čem by měl účetní informovat a jakou formu by měl zvolit. Nejde tedy o úpravu postupů účtování, ale o úpravu účetních výstupů, které hospodaření podniku vyobrazí z věrného a pravdivého hlediska (14, s. 6). „*Na rozdíl od českých účetních předpisů (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb. a české účetní standardy pro podnikatele) IFRS a US GAAP nedefinují účtovou osnovu a nepředepisují konkrétní postupy účtování (3, s. 15).*“ Z této citace vyplývá, že každá účetní jednotka má právo stanovení své vlastní účetní osnovy.

Roku 2002 započal proces, který měl dosáhnout sjednocení a harmonizace mezi IFRS a US GAAP. Projekt byl zahájen tvůrci těchto dvou systémů, tedy IASB a FASB na jednání v Norwalku. Hnacím motorem pro Nadaci IFRS byl fakt, že pokud dojde ke sjednocení

obou systémů, bude povoleno americkým emitentům sestavovat účetní závěrku dle IFRS. Americká strana však od této přislíbené změny odstoupila a došlo k pozastavení společné práce na Koncepčním rámci (1, s. 13). Je však třeba zmínit, že některé projekty dokončené byly, mezi ně patří například standardy věnující se výnosům či leasingům, které jsou v rámci této práce rozebrány.

K harmonizaci mezi těmito dvěma finančními systémy nedošlo, nicméně bylo dosaženo zrušení povinnosti zahraničním emitentům předkládat Komisi pro cenné papíry (SEC) v USA účetní závěrku sestavenou podle US GAAP. Do roku 2007, kdy bylo zrušení odsouhlaseno bylo nutné dodat porovnání mezi údaji v účetní závěrce vedené dle IFRS s údaji vedenými právě dle amerických obecně uznávaných účetních principů. Tato změna ale platila pouze v případě aplikace standardů formulovaných v původní verzi, nikoli ve verzi schválené Evropskou unií, která představuje zkrácenou variantu (2, s. 68). Pro americké emitenty byla povinnost vykazování účetnictví dle US GAAP zachována (1, s. 13).

3.4 Rozvaha a Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Tato kapitola je věnovaná stručnému představení dvou důležitých účetních výkazů, které jsou součástí účetní závěrky¹ – Rozvaze (Balance Sheet) a Výkazu o úplném výsledku hospodaření (Statement of Comprehensive Income).

Rozvaha

Sestavení těchto dvou účetních výkazů se z hlediska IFRS věnuje standard IAS 1 *Prezentace účetní závěrky*. Od roku 2007 se pro rozvahu již nepoužívá označení „rozvaha“ (Balance Sheet), ale „výkaz o finanční situaci“ (Statement of Financial Position). Nicméně účetní jednotky i nadále používají v praxi původní názvosloví (10, s. 85). Výkaz o finanční situaci napomáhá odpovědět na dvě důležité otázky – jaká je skladba aktiv účetní jednotky a jaké jsou zdroje financování. IAS 1 neurčuje přesný formát tohoto výkazu (podnik si může zvolit, zda využije formát horizontální či vertikální), avšak se zabývá strukturou a řazením položek. Formální náležitosti jsou taktéž jasně dané –

¹ Úplné složení účetní závěrky dle IFRS – Rozvaha, Výkaz o úplném výsledku hospodaření, Výkaz o změnách vlastního kapitálu, Komentář (10, s. 85).

název výkazu, datum, ke kterému se rozvaha sestavuje, měnu, číselný řád položek a informaci, zda se jedná o individuální či konsolidovanou rozvahu. V případě, že účetní jednotka uzná za vhodné, může minimálně předepsaný rozsah rozvahy rozšířit. Toto rozšíření rozvahy by mělo být v souladu s lepším porozuměním o finanční pozici podniku (4, s. 125).

Rozvaha sestavena pro účely US GAAP se od rozvahy podle IFRS o mnoho neliší. Taktéž je rozdělena do tří hlavních částí, kterými jsou majetek (rozdělený na dlouhodobý a krátkodobý), závazky (Liabilities) a vlastní kapitál (Equity). Rozdíl je v posloupnosti řazení aktiv. V případě IFRS jsou aktiva řazena od těch nejméně likvidních, u US GAAP je to právě naopak (4, s. 117).

Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Ani v případě výkazu o úplném výsledku hospodaření se nedá hovořit o významných rozdílech mezi IFRS a US GAAP. Tento výkaz lze reprezentovat v rámci jednoho, či dvou výkazů. V prvním případě se jedná o zahrnutí veškerých výnosů a nákladů, které mají dopad na výsledek hospodaření. V případě druhém jde o kombinaci výsledovky (zachycení transakcí ovlivňující výsledek hospodaření), na kterou navazuje výkaz o úplném hospodaření (10, s. 322).

Tato diplomová práce se bude v následujících kapitolách zabývat pouze vybranými složkami rozvahy. Detailnější zachycení se bude týkat dlouhodobého majetku, leasingů a pohledávek z obchodního vztahu.

3.5 Dlouhodobý hmotný majetek

Evidenci dlouhodobého majetku se věnuje hned několik standardů. Hlavními z nich jsou IAS 16 *Pozemky, budovy a zařízení*, IAS 40, který se zabývá Investicemi do nemovitostí a IFRS 5 *Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončení činnosti*. Tyto tři standardy doprovází dlouhodobý hmotný majetek od okamžiku, kdy je účetní jednotka pořídí až do doby jeho vyřazení (1, s. 173). Mezi doplňující standardy, které se vztahují k dílčím oblastem, mohou být například výpůjční náklady, investiční dotace či leasing (6, s. 48).

IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení (Property, Plant and Equipment)

IAS 16, který se zaměřuje na pozemky, budovy a zařízení vymezuje dlouhodobý majetek jako aktivum, které je podnikem pořízeno s účelem využití pro jeho běžnou činnost a doba jejich užívání překračuje dvanáct po sobě jdoucích měsíců. Nově jsou standardem zohledněny i rostliny, které jsou v oboru zemědělství pěstovány k opakované sklizni plodů, případně jiných částí rostlin. Pro úplnost je potřeba zmínit, že toto biologické aktivum je vyňato ze standardu IAS 41, který se zemědělstvím zabývá do větší hloubky (10, s. 107).

Další podmínkou pro klasifikaci dlouhodobého aktiva je možnost ho spolehlivě ocenit. Při pořízení majetku upravovaným standardem IAS 16, které lze provést kromě přímou koupí také prostřednictvím daru, směnou, dotací, leasingem či vlastní činností dochází k tzv. prvotnímu ocenění (6, s. 49). Do ocenění v momentě pořízení majetku spadá nákupní cena snížená o případné slevy, clo, náklady, které zabezpečí využívání dlouhodobého majetku (např. doprava a manipulace, montáž), dále lze do pořizovací ceny započítat odhadnutý náklad na likvidaci aktiva. Pokud mluvíme o pořizovací ceně, která se stanovuje z aktiva pořízeným vlastní režií, lze využít obdobného postupu jako při koupi. Pouze ke zjištění vlastních nákladů aktiva se dochází stejným způsobem jako při ocenění výrobků, které upravuje IAS 2 (10, s. 109). Aktiva je třeba ocenit i v průběhu jeho užívání, kdy dochází buď k jeho technickému zhodnocení, které napomáhá ke snížení nákladů, zvýšení jeho kapacity či výkonu nebo naopak dochází ke zvýšení nákladů, a to z důvodu oprav nebo pravidelné údržby. Toto ocenění je možné provést dvěma způsoby, prvním je model pořizovací ceny/historické ceny, druhým je model přeceňování pomocí reálné hodnoty (7, s. 476). Zvolený způsob je ovšem nutné aplikovat pro kompletní třídu pozemků, budov a zařízení (pozemky, budovy, stroje, lodě, letadla, motorová vozidla, nábytek a příslušenství, kancelářské zařízení). První zmíněná varianta spočívá v ocenění aktiva pořizovací cenou, která je snížena o následné opravy a ztráty ze snížení hodnoty. Druhá alternativa, která se nazývá také jako model fair value vychází z principu určení ceny na základě zjištěné tržní ceny pomocí průzkumu trhu v dané oblasti. Obvykle je tržní cena podložena odhadem znalce. Model přecenění je tedy poněkud složitější a nákladnější volbou (10, s. 114).

Pro budovy a zařízení, které spadají do skupiny dlouhodobého majetku se od doby kdy je aktivum plně využíváno provádějí odpisy. K ukončení odpisování dochází v okamžiku

jeho vyřazení z rozvahy, či prodeje, tedy ve chvíli, kdy dojde ke změně klasifikace aktiva na držené k prodeji (IFRS 5). Mezinárodní standardy účetního výkaznictví přímo nepředepisují odpisovou metodu, kterou by měla účetní jednotka využívat, pouze zmiňují příklady odpisových metod, mezi které patří lineární metoda, metoda zmenšujícího se základu a výkonová metoda. „*Odpisová metoda musí odrážet způsob, jakým budou společnosti podle očekávání spotřebovávány budoucí ekonomické užitky plynoucí z aktiva, to znamená, že se přihlíží zejména k opotřebení příslušného aktiva*“ (1, s. 188).

V případě, že dlouhodobé aktivum je u konce jeho životnosti či už se neočekává žádný užitek z užívání, dojde k prodeji či likvidaci tohoto aktiva. V tomto případě musí následně dojít také k jeho odúčtování. Výsledkem pozbytí aktiva je zisk či ztráta, která ovlivní hospodářský výsledek (10, s. 123).

IAS 40 – Investice do nemovitostí (Investment Property)

Standard IAS 40, který vymezuje investice do nemovitostí (nejčastěji pozemky a budovy držené za účelem výběru nájemného či ke kapitálovému zhodnocení) se v největší míře věnuje prvotním a následným oceňováním investic do nemovitostí a tzv. transfery. Transfery představují aktiva, jejichž způsob užívání se v průběhu jejich životnosti mění. Stejně jako aktiva, která se v účetnictví vedou dle IAS 16, tak i investice do nemovitostí oceňujeme v pořizovací ceně, jejíž součástí jsou i vedlejší náklady, které se k pořízení vztahují. Po prvotním ocenění je třeba, aby účetní jednotka rozhodla, zda se v případě následného oceňování přikloní k fair value modelu nebo modelu pořizovací ceny.

IAS 5 – Dlouhodobé aktivum držené k prodeji a k ukončené činnosti (Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations)

V případě, že podnik disponuje aktivem, u kterého je velice pravděpodobné, že místo jeho následného využití dojde k prodeji, jedná se o dlouhodobé aktivum držené k prodeji a k ukončené činnosti upravované standardem IFRS 5. Tento druh aktiv je oceňován v nižší ze dvou částek, mezi které patří účetní hodnota a fair value snižená o vedlejší náklady, které se vztahují k prodeji. Pokud dojde k zařazení aktiva pod IFRS 5, dle autorů standardu se chová dále jako zásoba, a proto dochází k ukončení jeho doby odpisování (1, s. 205).

3.6 Dlouhodobý nehmotný majetek

V březnu 2004 vyšla v účinnost nynější verze standardu IAS 38 *Nehmotná aktiva*, která byla poté ještě třikrát upravena v rámci úprav, které se vztahovaly i k IAS 16. Při studiu tohoto standardu lze zjistit, že mezi nehmotná aktiva se řadí pouze ta aktiva, která splňují tři kritéria. Mezi tato kritéria se řadí identifikovatelnost, kontrola neboli ovládání a budoucí ekonomický prospěch (1. s. 214).

Identifikovatelností je třeba chápat to, že aktivum je oddělitelné, a tedy schopné existovat samostatně, případně musí být možnost oddělení od společnosti a jeho následného prodeje, pronájmu, výměny. Dále je toto kritérium nehmotným aktivem splněno v případě, že jeho existence vyplývá ze smlouvy či zákona. Druhým vyjmenovaným kritériem je ovládání. Tato vlastnost aktiva znamená, že má společnost schopnost z aktiva dosáhnout ekonomického užitku a zároveň je schopna k tomuto užitku zamezit přístup jiným společnostem. Toto je obvykle řešeno zákonnými právy spojenými s nehmotným aktivem (patenty, licence). V případě, že ke kontrole není možno využít zákonných práv, je na místě zajistit způsob zamezení přístupu dalších subjektů k aktivu. Například se jedná o zabezpečení databáze společnosti, utajení originální receptury či postupu (10, s. 98). Budoucí ekonomický užitek může mít mnoho podob, mezi které lze zahrnout například tržby z prodeje nebo úsporu v nákladech.

Nehmotná aktiva lze pořídit nákupem, prostřednictvím vlastní činnosti, směnou, formou státní dotace nebo v rámci podnikové kombinace. Od způsobu pořízení aktiva se odvíjí i jeho prvotní ocenění. Například v případě externího nákupu se použije k ocenění pořizovací cena, ke které se přičtou náklady nutně vynaložené k tomu, aby se mohlo aktivum plně využívat. (6, s. 76). Je třeba dodat, že mezi tyto náklady není možné zahrnout náklady na proškolení zaměstnanců či propagaci a reklamu aktiva. U nehmotného aktiva vytvořeného vlastní činností lze do pořizovací ceny zahrnout pouze ty náklady, které jsou přímo přiřaditelné. V úvahu tedy nepřipadají odbytové, správní a další všeobecné režijní náklady, pokud je nelze přiřadit ke zhotovení aktiva (1, s. 224). U takto získaného dlouhodobého nehmotného aktiva je dále třeba vzít v úvahu fáze jeho vytváření, tedy fáze výzkumu a vývoje. Fáze výzkumu jako samostatně vykazované aktivum není uznáváno, vzhledem k tomu, že zkoumání, které je prováděno za účelem získání vědeckého nebo technického poznatku ještě nutně nemusí vést ke vzniku nehmotného aktiva. Až o fázi

vývoje je možné uvažovat jako o nehmotném aktivu, ale pouze v případě, že splňuje všechna stanovená kritéria, mezi které patří například skutečnost, že bude aktivum možné používat nebo prodávat a jistota budoucího efektu (6, s. 75).

Po prvotním vykázání nehmotných aktiv dochází k ocenění aktiva v průběhu jeho držení. Stejně jako v případě dlouhodobého hmotného majetku, který upravuje standard IAS16 i u tohoto typu aktiva lze využít dvou možností, tedy model historických cen a model fair value. Použití modelu fair value je podmíněno existencí aktivního trhu (10, s. 103).

U dlouhodobého hmotného majetku dochází v průběhu užívání k jeho odpisování. V případě nehmotného majetku mluvíme o amortizaci. Je třeba určit, zda je životnost tohoto aktiva konečná nebo neurčitelná. Tato doba využití se ovšem neshoduje s ekonomickou životností, tedy s dobou, po kterou je aktivum schopné produkovat ekonomické užitky. Pokud mluvíme o době životnosti, mluvíme o období, ve kterém je aktivum využíváno konkrétní účetní jednotkou a po toto období dochází k jeho amortizaci. Metody amortizace uvedené ve standardu IAS 38 se také shodují se standardem IAS 16, mezi zmíněné metody tedy patří metoda lineární, metoda klesajícího základu a metoda výkonová. Obchodní značka zakoupená s neomezenou platností může být příkladem aktiva s neurčitelnou životností, pro které platí, že se amortizace neprovádí, avšak musí být minimálně jednou ročně testováno na snížení hodnoty (1, s. 233). V tomto případě se tedy Mezinárodní standardy finančního výkaznictví naprosto odlišují od českých standardů, kde jsou amortizována veškerá nehmotná aktiva (10, s. 106).

K vyloučení z rozvahy dochází v okamžiku prodeje či vyřazení aktiva nebo v případě, že dojde k situaci, ve které přestává aktivum plnit svou definici, tedy že již nadále není očekáván žádný další ekonomický užitek. Ve výsledovce se tato skutečnost může projevit ve dvou podobách, a to v podobě zisku nebo ztráty z vyřazení případně prodeje aktiva (6, s. 78).

Rozdíly IFRS a US GAAP u evidence dlouhodobého majetku

V rámci US GAAP se na dlouhodobý hmotný majetek nahlíží ve standardu ASC 360. Oba systémy se v některých bodech shodnou, avšak v některých nikoli. Definice Pozemků, budov a samostatných movitých věcí dle ASC 360 se od definice IAS 16 příliš neliší.

Odlišnost lze například nalézt v případě vstupní ceny majetku. Pokud účetní jednotka vede účetnictví v souladu s US GAAP, započítává do vstupní ceny jiné náklady, než jaké stanoví IFRS. Dále je z pohledu amerických účetních standardů možné využít pouze variantu historické ceny, jakékoli přecenění zde tedy není možné (14, s. 223). Z hlediska IFRS je taktéž vyžadováno odpisovat komponenty, které vykazují odlišný užitek od samotného dlouhodobého majetku, dle US GAAP je tento odpis možné provést, avšak se nejedná o běžný postup (21, s. 21).

3.7 Pohledávky

Pohledávky lze chápat jako právo věřitele vůči dlužníkům na splnění. Jedná se tedy o zobrazení neuhrazeného nároku věřitele či dosud nezaplacený výnos, který účetní jednotce vzniká z titulu poskytnutí služby či zboží.

Nejčastějším druhem pohledávky jsou pohledávky z obchodních vztahů. Dále však mohou být v evidenci podniku pohledávky vůči zaměstnancům či finančním orgánům.

3.7.1 Pohledávky z obchodních vztahů

Pohledávky z obchodních vztahů (Trade Receivables) jsou další z rozvahových položek, které se řadí do finančních aktiv podniku. Stejně jako ostatní položky finančních výkazů, i pohledávky z obchodních vztahů se řídí vybranými standardy, které účetní jednotce pomáhají správně stanovit postup oceňování pohledávek a jejich zanesení do účetních výkazů (6, s. 143). Z hlediska IFRS se pohledávkami zabývá především nově přepracovaný standard IFRS 9 - *Finanční nástroje*, který se zabývá klasifikací, prvotním a následným oceňováním finančních aktiv a závazků. IAS 32 - *Finanční nástroje: vykazování* specifikuje finanční nástroje a jejich rozlišení mezi sebou a IFRS 15 - *Výnosy ze smluv se zákazníky*. V souladu s posledním jmenovaným standardem dochází ke sjednání a vykázání ceny za poskytnuté plnění.

Finančním nástrojem se rozumí „*smlouva, na základě které vzniká finanční aktivum jedné účetní jednotce a zároveň finanční závazek, či kapitálový nástroj jiné.*“ (10, s. 204). Mezi finanční aktiva se řadí zejména peněžní prostředky, kapitálové nástroje (akcie) jiného podniku či smluvní práva přijmout peněžní prostředky nebo jiné aktivum. Právě poslední

zmíněná skupina finančních aktiv zahrnuje pohledávky, zároveň ale také například dluhové cenné papíry.

Mezi finanční závazky patří smluvní povinnosti převést peněžní prostředky či jiná aktiva finančního charakteru jinému podniku. Touto skupinou jsou míněny zejména závazky z obchodního styku, z úvěrů a z emitovaných dluhopisů (10, s. 204).

Prvotní ocenění pohledávek z obchodních vztahů

Prvotní ocenění pohledávek z obchodních vztahů se vztahuje k ocenění v okamžiku, kdy obchodní pohledávka vznikne. V tomto případě se jedná o ocenění v reálné hodnotě, která je upravena o transakční náklady. U obchodních pohledávek je běžné, že se reálná hodnota rovná současné hodnotě očekávaných budoucích peněžních toků, která je určena za pomoci metody diskontovaných peněžních toků. Přepočet na současnou hodnotu je však třeba pouze v případě, že by se významně odchylovala od hodnoty nominální. Tato situace ovšem pro obchodní pohledávky není běžná, vzhledem k tomu, že k jejich uhrazení dochází v průměru do 30 až 60 dnů, kdy by rozdíl mezi současnou a nominální hodnotou byl nevýznamný (6, s. 147).

Při prvotním ocenění obchodní pohledávky je dále třeba, aby účetní jednotka brala ohled na již zmíněný standard IFRS 15 a zároveň na IFRS 9, jejichž pravidla jsou úzce provázána.

Následné ocenění pohledávek z obchodních vztahů

V době, která uplyne od vzniku do doby uhrazení pohledávky jsou tato finanční aktiva oceňována pomocí tzv. zůstatkové hodnoty s využitím metody efektivní úrokové míry (amortizovaná pořizovací cena). Velká část obchodních pohledávek je však prvotně oceněna v nominální hodnotě. Pro tyto pohledávky pak platí, že není následné ocenění potřeba provádět (6, str. 148).

V rámci US GAAP se finančními nástroji zabývá standard ASC 825 - *Finanční nástroje*, ASC 470 - *dluhy* a mnoho dalších. Téma pohledávek je rozebráno ve standardu ASC 310 – *Pohledávky*. Stejně jako IFRS, i US GAAP ve svých standardech popisuje vyžadovaný

postup klasifikace finančních nástrojů, postup jejich ocenění a způsob vykazování (21, s. 29).

3.7.2 Ztráta ze nížení hodnoty pohledávek z obchodních vztahů

Z mnoha důvodů může nastat situace, kdy se zákazník dostane do finančních problémů a není schopen nadále hradit dlužné částky za poskytnutá plnění. V případě, že dlužníková situace vyústí v likvidaci jeho podniku, jsou věřitelé (např. finanční instituce a dodavatelé) prvními, kdo je odškodněn z peněz, které dlužník získá rozprodáním svého majetku. Bohužel se ale ve většině případů stává, že není možné těmito finančními prostředky pokrýt veškeré dluhy, které podnik v likvidaci vykazuje. Některé podniky se můžou z tohoto důvodu rozhodnout prodávat své zboží a služby pouze za hotovost, kterou zákazník předloží v době prodeje. Některé podniky si však uvědomují, že v případě omezení prodeje na fakturu se připravují o zákazníky, kteří dají přednost konkurenci, jež tuto možnost nabízí.

I přesto, že podniky své zákazníky, kterým poskytují zboží či služby na fakturu prověřují z hlediska platební schopnosti, riziko, že dojde k nezaplacení pohledávky nelze vyloučit. Toto riziko roste společně s růstem počtu zákazníků, kterým je faktura poskytnuta, proto je třeba, aby toto riziko bylo v odpovídající hodnotě zanesené do účetnictví a tím i do sestavovaných finančních výkazů. Mezinárodní standardy finančního výkaznictví i Americké všeobecně uznávané zásady stanovují postupy, jak se s tímto rizikem vypořádat.

Důraz na evidenci očekávané ztráty (Expected loss model) klade standard IFRS 9. Cílem tohoto přepracovaného standardu, který nahradil IAS 39 je zohlednění ztráty v důsledku úvěrového rizika do hospodářského výsledku ještě před okamžikem, kdy ke ztrátě dojde. Tvůrčí skupina tohoto standardu se shodla na tom, že by se na riziko nezaplacení pohledávky mělo brát ohled již při jejím rozpoznání, tedy v okamžiku, kdy je pohledávka evidována v účetnictví podniku. Následně by se riziko mělo zohlednit i v případě, že se toto kreditní riziko podstatně zvýší (dříve se o opravných položkách k pohledávkám účtovalo až tehdy, kdy došlo k objektivní události - Incured loss model, například při neuhrazení faktury, která byla již po splatnosti).

K odhadu očekávaných úvěrových ztrát by se mělo přistupovat na základě nezkreslené a podložené dokumentace a na pravděpodobnosti, že bude pohledávka zaplacená pouze v částečné výši či nebude dlužná částka zaplacená vůbec. Podobně jako IFRS na problematiku nahlíží i německé účetní zásady (23, s. 82), dle kterých se vedle IFRS řídí CSW Německo. Při stanovení výše ztráty považuje standard IFRS 9 za dostačující, když se účetní jednotka řídí minulými obdobími. Podnik by tedy měl zvážit průměrnou výši kreditních ztrát významné skupiny finančních nástrojů s obdobnými rizikovými charakteristikami v předešlých letech (10, s. 221).

Pravděpodobnost, jež udává výši opravné položky se váže ke stáří obchodní pohledávky. Čím je pohledávka starší, tím riziko nezaplacení roste, a proto se i výše opravné položky zvyšuje. Účetní jednotky seskupují své obchodní pohledávky dle doby, která uplynula od jejich vzniku, případně jejich splatnosti. Intervaly jsou nejčastěji 0 až 30 dní, 31 až 60 dní, 61 až 90 dní a více jak 90 dní. Každá skupina má přiřazenou procentuální částku nedobytnosti.

Částka odhadnutá jako pochybná se zachycuje pomocí účtu určeného pro opravné položky k nedobytným pohledávkám (Allowance for Doubtful Accounts). Tvorba a evidence opravných položek k pohledávkám z obchodních vztahů se promítne do účetních výkazů s tím, že v příloze je popsán postup tvorby, případy využití či zrušení pro jejich nepotřebnost. Podání detailních informací ohledně snížení hodnoty obchodních pohledávek jsou užitečné pro uživatele účetních výkazů, kterým poskytnou představu o úvěrovém riziku společnosti (6, s. 150).

Kromě metody opravných položek (Allowance Method) je možné využít ještě druhé metody, kterou je metoda přímého odpisu (Direct Write off Method). Tento způsob zohlednění nedobytných pohledávek je ve Spojených státech aplikován pro účely daně z příjmu. Metoda přímého odpisu nevyužívá účtu pro opravné položky k pohledávkám, dochází totiž přímo k odpisu pohledávky, a to až v případě, že si je účetní jednotka jistá, že k úhradě dlužné částky nedojde. Společnosti, které své účetnictví vedou v souladu s US GAAP mohou metodu opravných položek využít, avšak pouze pro účely věrohodně sestavených účetních výkazů (24).

3.8 Leasingy

Oblasti leasingů se nejprve věnoval standard IAS 17, který byl ale po několika letech jeho působnosti nahrazen standardem IFRS 16.

3.8.1 IAS 17

IAS 17 – *Leasingy* byl standard vymezující pravidla pro klasifikaci nájmu (leasingů) na finanční a operativní. Dále se zabýval problematikou, jak tyto typy leasingů zachytit v účetnictví a v jaké formě a rozsahu je třeba je zveřejnit. Hlavním předmětem standardu byly tedy leasingové smlouvy, jejichž podstata byla vnímána v převodu práva využití aktiva z vlastníka aktiva na nájemce. Toto převedené právo bylo stanoveno po určitou dobu, a to za jednorázovou platbu, či řadu plateb po sjednané období (10, s. 125). Leasingem se rozuměla smlouva, ale i její pouhá část (6, s. 89).

Finanční leasing

Definicí finančního leasingu dle IAS 17 je převod všech rizik spojených s užíváním aktiva (např. technologické zastarání, nevyužitá kapacita, dopad ekonomických změn) ale zároveň jde i o převod všech ekonomických užitků, které z vlastnictví vyplývá. Vlastnické právo na konci smlouveného období nemusí být nutně převedeno (6, s. 89). Přenesení rizika kromě výše zmíněných příkladů znamená zároveň i to, že nájemce nemá možnost leasing v průběhu jeho trvání ukončit. Vzhledem k přenesení veškerých rizik i ekonomických užitků je třeba, aby účetní jednotka měla vykázaný dlouhodobý závazek, stejně tak využívané aktivum v rozvaze (v případě nájemce). Kdyby tomu tak nebylo, jednalo by se o zkreslené účetní informace. Standard tento druh leasingu definuje jako tzv. nevypověditelný leasing (10, s. 126). Možnosti vypovězení však existují. Těmito okolnostmi jsou:

- vypovězení musí být odsouhlaseno pronajímatelem
- pokud dojde k uzavření nové smlouvy obdobného aktiva u stejného pronajímatele
- v případě, že nájemce uhradí dostačující dodatečnou částku, která bude již na počátku leasingu jasně znamenat to, že ukončit leasing je možné, ale pro nájemce zcela nevýhodné

Souhrn skutečností, které obvykle vedou k tomu, že je leasingová smlouva vyhodnocena jako finanční:

- převedení vlastnického práva aktiva na nájemce po celou dobu nájemní smlouvy
- doba nájemní smlouvy je sjednána na podstatnou dobu životnosti aktiva
- souhrn minimálních leasingových plateb odpovídá nebo je vyšší, než je reálná hodnota (fair value) pronajatého aktiva v době sjednání leasingu
- možnost nájemce vypovědět leasingovou smlouvu za podmínky přenesení pronajímatelovy ztráty
- zvláštní povaha pronajatého aktiva (bez větší úpravy není pro jiného nájemce použitelná)
- zisk či ztráta z pohybu zbytkové hodnoty v reálné výši jde za nájemcem
- *„právo nájemce koupit aktivum za cenu podstatně nižší, než bude fair value k datu možného odkupu, je-li dostatečně jisté, že toto právo bude využito“ (5, s. 31)*

Pokud je ve smlouvě uvedena podmínka navrácení aktiva, lze stanovit tzv. zaručenou zbytkovou hodnotu – ta určuje minimální hodnotu vrácené částky pronajímateli. Pokud tato hodnota není v době navrácení aktiva dosažena, nájemce má povinnost tento rozdíl doplatit. V okamžiku, kdy zaručená zbytková hodnota není sjednána, dochází pouze k samotnému vrácení aktiva.

Při rozhodnutí uzavřít leasingovou smlouvu jsou důležité dva okamžiky. Prvním je den, kdy dochází k založení leasingové smlouvy. Tento den je započat sjednáním leasingu a zároveň se jedná o okamžik, kdy dochází k posouzení druhu leasingové smlouvy, tedy zda se jedná o finanční leasing či operativní. K tomuto datu je dále určena reálná hodnota aktiva, které je předmětem smlouvy a tržní úroková míra, která slouží k porovnání s implicitní úrokovou mírou leasingu. Druhým důležitým okamžikem je den zahájení leasingu, tedy den, kdy je nájemce získá oprávnění používat smluvené aktivum. Tímto dnem je započata povinnost obou účetních jednotek o finančním leasingu účtovat (10, s. 130).

Finanční leasing z pohledu pronajímatele

Z pohledu pronajímatele u IFRS 16 nedochází k výraznému odlišení od původního IAS 17. Vztah mezi nájemcem a pronajímatelem je v případě finančního leasingu velice podobný situaci poskytnutí dlouhodobé půjčky či úvěru. V období nájmu je pronajímateli tato „půjčka“ splácena, k ukončení nájmu dochází jejím úplným splacením, případně vrácením aktiva, jak bylo již zmíněno výše. Při vzniku pohledávky pronajímatel přestává evidovat majetek v rozvaze na straně aktiv, majetek se již promítne na straně pasiv ve formě pohledávky. Vzhledem ke skutečnosti, že charakter finančního leasingu se podobá úvěru, je nutné oddělení hodnoty půjčky (pohledávky) a finančního výnosu (úroku). Ve spojení s touto problematikou se setkáváme se třemi pojmy – hrubá investice do leasingu, čistá investice do leasingu a implicitní úroková míra (10, s. 130).

Hrubá investice do leasingu

V hrubé investici do leasingu jsou zahrnuty minimální leasingové platby² a částka nezaručené zbytkové hodnoty³. Jedná se tedy o celkový příjem pronajímatele, který prostřednictvím finančního leasingu získá.

Implicitní úroková míra (úroková míra leasingu)

Míra stanovená tak, aby se současná hrubá investice do leasingu rovnala reálné hodnotě pronajatého aktiva navýšená o počáteční přímé náklady pronajímatele.

Čistá investice do leasingu

Tímto pojmem se rozumí hrubá investice odúročená o implicitní úrokovou míru. Čistá investice do leasingu představuje částku, ve které pronajímatel vykazuje svou dlouhodobou pohledávku v rozvaze.

Nezaručená zbytková hodnota, rozdíl hrubých investic do leasingu a současné hodnoty minimálních leasingových plateb k rozvahovému dni, nezrealizovaný finanční výnos (rozdíl mezi hrubou a čistou investicí do leasingu), kumulované opravné položky, které se

² Platby, které budou po dobu sjednaného leasingu nájemcem uhrazeny pronajímateli

³ V případě, že nájemce aktivum po skončení leasingu vrátí pronajímateli a není sjednána zaručená zbytková hodnota, nemá dále povinnost platit žádnou dodatečnou platbu. Z pohledu pronajímatele je i přesto nutné tuto částku přičíst, jelikož mu aktivum ve výši této částky bude vráceno a bude tedy jeho nepeněžním příjmem

vztahují k neuhrazeným splátkám po celou dobu splatnosti a podmíněné nájemné – informace o všech těchto položkách se ze strany pronajímatele týkají požadavku na zveřejnění (10, s. 134).

Finanční leasing z pohledu nájemce

V případě, že se na leasing pohlíží ze strany nájemce, i zde vzniká povinnost pronajaté aktivum vykazovat v rozvaze. V případě hmotné podstaty pronajatého majetku je vykazován dle IAS 16 - *Pozemky, budovy a zařízení*, nehmotný majetek je pak účtován v souladu s pravidly IAS 38 *Nehmotná aktiva* (6, s. 92). Stejně jako aktivum, tak i závazky, které nájemci z finančního leasingu vznikají je třeba zanést do rozvahy. Tato skutečnost je v účetnictví nájemce zachycena v reálné hodnotě, případě v současné hodnotě souhrnu minimálních leasingových plateb, vybrána je ta hodnota, která je nižší. K výpočtu minimálních leasingových plateb nájemce použije implicitní úrokovou sazbu leasingu. V tomto případě ale může vzniknout problém v tom, že ji pronajímatel nebude ochoten sdělit a nebude možné sazbu jinak určit. Tuto situaci lze vyřešit pomocí tzv. přírůstkové zápůjční úrokové míry (5, s. 32). Najaté aktivum je oceněno pomocí ocenění závazku, který nájemci vzniká vůči pronajímateli. Ocenění aktiva však zahrnuje i vedlejší náklady, které jsou spojené s uzavřením finanční leasingové smlouvy včetně přímých nákladů vynaložených na zprovoznění aktiva (10, s. 135).

Skutečnost, že nájemce má pronajaté aktivum vykázané v rozvaze napovídá tomu, že je třeba jej i řádně odepisovat. Pokud si není jist, zda bude majetek odkoupen na konci smlouveného období, je třeba aby bylo aktivum plně odepsáno (5, s. 32).

Stejně jako u pronajímatele, i u nájemce je nutné rozdělení splátky na část závazku a finanční náklad, tedy úrok (6, s. 92).

Operativní leasing

V případě, že podmínky pro finanční leasing nejsou splněné, jedná se o leasing operativní. Operativní leasing se dá vnímat vlastně jako poskytovaná služba. U tohoto druhu leasingu vykázání aktiva ani závazku z pohledu nájemce není nutné, leasingové platby jsou zohledněny jako náklad ve výsledovce rovnoměrně po dobu platnosti smlouvy. V rozvaze se můžeme s operativním leasingem setkat pouze v podobě časového rozlišení. Vzhledem

k tomu, že účetní zachycení a ekonomická podstata obou druhů leasingu je naprosto rozdílná, je jejich rozlišení klíčovou záležitostí. Je tedy nezbytnou nutností věnovat pozornost obsahu smlouvy, který je nad jeho formu, může se totiž lehce stát, že smlouva bude označena jako finanční leasing, ale obsah podmínky finančního leasingu nebude splňovat a naopak (6, s. 105).

Operativní leasing z pohledu pronajímatele

Pronajaté aktivum je v tomto případě vedeno stále v rozvaze na straně aktivu u pronajímatele, který jej odepisuje stejným způsobem jako ostatní aktiva, které vlastní. Výnos z operativního leasingu je zachycen rovnoměrně po celou dobu pronájmu. Platby, které s pronájmem souvisí však nemusí být rovnoměrně placeny, v takovém případě pak dochází k časovému rozlišení. Náklady, které pronajímateli vznikají se dají členit do tří skupin. První skupinou jsou přímé náklady, které jsou vynakládány na počátku pronájmu. Další skupinou jsou náklady vynaložené v souvislosti s poskytnutím služby či úlevy pro nájemce. Těmito náklady se tedy rozumí náklad na stimulaci potenciálních nájemců či pobídky, jimiž se více zabývá interpretace s označením SIC 15 – *Operativní leasingy – pobídky*. Poslední skupinou nákladů jsou náklady spojené s provozem aktiva v průběhu jeho nájmu (10, s. 142).

V případě, že je operativní leasing je sjednán jako „nevypověditelný“ (smlouva je podepsána na určitou dobu a odstoupení od ní by bylo zcela nevýhodné pro obě strany), vzniká i prostřednictvím tohoto druhu leasingu dlouhodobá pohledávka, která by měla být pro věrné zobrazení skutečnosti zveřejněna. Tato skutečnost napovídá tomu, že hranice mezi finančním leasingem a operativním leasingem je opravdu tenká (10, s. 142).

Operativní leasing z pohledu nájemce

V rozvaze se můžeme s operativním leasingem setkat pouze v podobě časového rozlišení platby – na straně aktiv jako náklad příštích období (v případě předplacení nájemcem), v závazcích, tedy na straně pasiv se objeví v podobě výdaje příštích období (v případě, že si nájemce s pronajímatelem domluví odložení platby, nebo jsou ze začátku smlouvy hrazené nižší částky, než je výše rovnoměrně stanovené částky (6, s. 105). Pokud pronajímatel poskytl nájemci výhody v podobě odpuštěného nájemného, poskytnutí určité

služby zdarma apod. (tedy výše zmíněné pobídky či stimulační) bude tuto skutečnost nutné časově rozlišit a rovnoměrně snižovat náklady spojené s nájmem po celou jeho dobu.

I u nájemce je přirozeně nutné, aby v případě dlouhodobé „nevypověditelné“ nájemní smlouvy vykázal dlouhodobý závazek (10, s. 143).

3.8.2 IFRS 16

Standard IFRS 16 – *Leasingy* nahrazuje od 1.1.2019 původní verzi, která byla rozebrána výše, tedy IAS 17 – *Leasingy*. Hlavním problémem standardu IAS 17 byla složitost odlišení finančního a operativního leasingu, nejvíce však způsoboval komplikace dlouhodobý leasing s nevypověditelným charakterem. V případě, že byl leasing klasifikován jako operativní, účetní jednotka (nájemce) neměla za povinnost v rozvaze vykazovat pronajaté aktivum ani dlouhodobý závazek, který z leasingu vyplýval. Tímto tedy mohlo docházet k zavádějícím výsledkům finanční analýzy, na jejíž základě externí uživatelé staví svá rozhodnutí. Příkladným ukazatelem, který je počítán v rámci finanční analýzy podniku a může být zkresleným účtováním o leasingu ovlivněn je ukazatel zadluženosti a ukazatel pracovního kapitálu. Nejvíce problémovými společnostmi jsou společnosti, které podnikají v odvětví s vysokým podílem operativních leasingů – maloobchody a letecké společnosti (10, s. 146).

V roce 2006 byly započaty IASB (tvůrci IFRS) a FASB (tvůrci US GAAP) práce na společném projektu novelizace IAS 17/ ASC 840 (nahrazeno IFRS 16 a ASC 842). V průběhu tvorby došlo k názorovým střetům v ohledu účtování na straně pronajímatele, nakonec však došlo k úpravě účtování pouze u nájemce (9, s. 7).

Identifikace leasingu

Klíčovou záležitostí, kterou se tento nově vytvořený standard zabývá je určení, zda se jedná o leasing či poskytnutou službu. Určení této skutečnosti nebylo u standardu IAS 17 dostatečně zpracováno, a tudíž mohlo docházet účetními jednotkami k účelovému upravení podmínek leasingových smluv, tak aby se jednalo o leasing operativní. V případě tohoto nově zavedeného standardu už nedochází k odlišení mezi operativním a finančním leasingem, zaměřeno je hlavně na to, zda se jedná právě o leasing či ne. V případě, že

podmínky identifikace leasingu, které jsou v tomto standardu podrobně popsány smlouva nespĺňuje, jedná se o poskytnutí služby.

Stejně jako bylo vymezeno u standardu IAS 17, je třeba ve smlouvě identifikovat aktivum. Jinými slovy musí být uvedeno konkrétní aktivum, jehož veškeré užitky a rizika jsou převedena na nájemce na smluvené období, a to výměnou za protihodnotu. Druhou podmínkou splnění definice leasingu je substituční právo pronajímatele. Pokud má pronajímatel podstatné substituční právo, jedná se o poskytnutou službu, nikoli leasing. O podstatném substitučním právu se mluví v případě, že jsou splněny dvě podmínky:

- 1) pronajímatel má právo aktivum vyměnit v průběhu trvání leasingu za jiné, ze strany nájemce tomu není možné zabránit
- 2) tato výměna aktiva je doprovázena ekonomickým prospěchem u dodavatele (ekonomické užitky z výměny aktiva nepřevyšují nákladu s ní spojené)

V případě, že aktivum je nahrazeno z důvodu porouchaného stroje, pronajímatel z něj nemá žádný ekonomický prospěch, a proto se nejedná o podstatné substituční právo. Z toho tedy plyne, že lze smlouvu vnímat jako smlouvu o leasingu.

Další podmínkou, která musí být pro identifikaci leasingu splněna je právo nájemce řídit užívání aktiva, tedy podmínka toho, že nájemce musí mít všechna práva o rozhodování o tom, za jakým účelem bude aktivum používáno a v jaké míře (10, s. 152).

Obrázek 2 Identifikace leasingu



(Zdroj 11, s. 1155; Vlastní zpracování)

Leasingy, které jsou sjednané na období kratší než je dvanáct měsíců, či se jedná o aktiva nízké hodnoty⁴ má nájemce možnost rozhodnout, zda se bude řídit požadavky IFRS 16, nebo zda bude účtovat leasingové splátky přímo nákladů (9, s. 24).

Rozdělení smlouvy na části související s leasingem

V případě, že smlouva obsahuje leasing, je zapotřebí oddělení části, která s leasingem nesouvisí. Vzhledem k tomu, že pojistné, daň z nemovitosti nebo například platby administrativního charakteru jsou zahrnovány do placené protihodnoty pronajímateli, tyto náklady jsou součástí ocenění závazku. U IAS 17 minimální leasingová platba tento druh plateb spojených s leasingem nezahrnovala, v této souvislosti tedy taktéž dochází mezi standardy k odlišení. Pokud tedy smlouva obsahuje části, které s leasingem nesouvisí, je dle aktualizovaného IFRS 16 nájemce povinen tuto část odlišit a účtovat ji dle standardů, které se na ni vztahují (9, s. 27).

Leasing z pohledu pronajímatele

S IFRS 16 nepřichází oproti IAS 17 na straně pronajímatele výrazné změny. Dochází pouze k rozšíření požadavků na zveřejnění informací týkajících se leasingu. Konkrétně jde o změnu, která vede k lepšímu zobrazení rizik, které s sebou leasingová smlouva pro pronajímatele nese. Další změnou je zachycení úprav problematiky týkající se změn v leasingových smlouvách. Ostatní informace, které byly zmíněny u výkladu IAS 17 a jsou spojeny se stranou pronajímatele jsou tedy stále aktuální i pro IFRS 16 (10, s. 163).

Leasing z pohledu nájemce

K zásadním změnám v IFRS 16 došlo tedy na straně nájemce. S výjimkou krátkodobých leasingů a leasingů týkajících se aktiv nízké hodnoty (tato výjimka je dobrovolná) je požadováno, aby byly vykazovány všechny leasingové smlouvy v rozvaze. Zanesení leasingu do rozvahy se zobrazí na straně aktiv v podobě užívaného aktiva, na straně pasiv jako závazek. Ve výsledovce dojde k zachycení odpisu aktiva (provozní oblast) a úroku (finanční část výsledovky). Členění na operativní a finanční leasing, které bylo uvedeno v původní verzi IAS 17 již není v platnosti (9, s. 32).

⁴ Ve standardu není přímo uveden limit pro stanovení „nízké hodnoty“ aktiva. Klíčem k určení tohoto limitu může sloužit informace uvedená v Důvodové zprávě k IFRS 16, tedy že se jedná o limit ve výši 5 000 USD.

Oceňování aktiva při zahájení leasingu - Prvotní ocenění závazku z leasingu

K prvotnímu ocenění závazku dochází za použití současné hodnoty leasingových plateb, které budou v budoucím období zaplacený. Výpočet této hodnoty je běžně prováděn za pomoci funkce tabulkového kalkulátoru podle následujícího vzorce:

$$PV = \sum_{t=1}^n \frac{C}{(1+i)^t}$$

kde PV znamená současnou hodnotu plateb, C představuje leasingové platby, t je čas a i úroková míra, která může být implicitní (v případě, že ji lze určit) nebo inkrementální (přírůstková) (9, s. 33). Vymezení obou zmíněných úrokových měr je shodné s vymezením v IAS 17, tedy že implicitní úroková míra představuje součet diskontovaných leasingových plateb a nezaručené zbytkové hodnoty, která se rovná součtu reálné hodnoty s počátečními přímými náklady leasingu u pronajímatele. Pokud nájemci nejsou počáteční přímé náklady pronajímatele známy, využije druhé možnosti, tedy přírůstkovou úrokovou míru, která představuje takovou úrokovou míru, kterou by nájemce dostal v případě, že by se rozhodl aktivum financovat prostřednictvím půjčky poskytnuté za obdobných ekonomických podmínek (10, s. 156). Výše leasingové platby zahrnují následující položky:

- fixní platby snížené o případné pobídky
- variabilní platby, které závisí na indexu či sazbě
- odhadnutá hodnota tzv. zaručené zbytkové hodnoty
- částka platby za odkup aktiva (pokud je pravděpodobné, že k odkupu dojde)
- platba sankcí z ukončeného leasingu

Oceňování aktiva při zahájení leasingu - Prvotní ocenění práva k užívání aktiva

Prvotní ocenění práva k užívání aktiva dochází pomocí pořizovací ceny, která obsahuje několik složek:

- prvotní ocenění závazku zmíněné výše
- provedené platby snížené o pobídky, které byly poskytnuty ze strany pronajímatele
- počáteční náklady, které se k leasingu přímo vztahují
- odhadované náklady, které vzniknou v souvislosti se zařazením a vyřazením aktiva

U závazku z leasingu i právu k užívání je zapotřebí následné ocenění. U závazku z leasingu dochází k následnému ocenění pomocí účetní hodnoty snížené o platby, které byly již provedené a zvýšené o související úrok. V případě práva k užívání slouží k následnému ocenění model pořizovací ceny. Fair value je využita v okamžiku, kdy je předmět leasingu v podobě investice do nemovitosti (9, s. 38).

3.8.3 Rozdíly mezi IFRS 16 a ASC 842

I přesto, že tvůrci IFRS i US GAAP na přepracování zásad účtování o leasingu spolupracovali, došlo i na rozpory mezi oběma skupinami. Mezi přepracovanými standardy IFRS 16 a ASC 842 jsou tedy patrné i rozdíly, avšak v převážné většině se standardy shodují.

Z pohledu IFRS je možné u nájmu, které jsou kratší než dvanáct měsíců, či dosahují nízké hodnoty (problematika rozebrána výše), aby se pronajímatel rozhodl, zda bude o tomto závazku účtovat jako o leasingu, či si zvolí spíše způsob účtování splátek přímo do nákladů. Z pohledu US GAAP tato možnost volby není přípustná, nezáleží tedy, zda je hodnota nájmu nízká, pro účetní jednotku je nutné, aby se řídila zásadami dle ASC 842 (15, s. 418).

Dalším rozdílem je zrušení operativního leasingu u nájemce ze strany IFRS. Podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví je možné účtovat buď o leasingu, nebo o službě. V případě ASC 842 byla ale možnost rozdělení na operativní a finanční leasing zachována (21, s. 44). Rozdíl v účtování těchto dvou forem leasingu je například ve způsobu zachycení odpisů a celkových nákladů. U finančního leasingu dochází k lineárnímu odpisování, úrok, který se vztahuje k postupně snižujícímu se závazku klesá, tudíž i celkové náklady mají klesající tendenci. U operativního leasingu se však odpisy počítají jako rozdíl celkových nákladů a úroku, v tomto případě tedy dochází k rostoucí tendenci měsíčních odpisů a lineárnímu vykázání nákladů (22, s. 3-3).

Dle IFRS 16 má pronajímatel možnost klasifikace leasingu jako finančního a operativního. Pokud se účetní jednotka řídí US GAAP, je třeba brát ohled na kritéria tří možností pronájmu - operativního leasingu, finančního leasingu a leasingu typu prodeje (20, s. 335).

Z pohledu pronajímatele je dále třeba zmínit odlišnost ASC 842 od IFRS 16 v identifikaci leasingu. V případě US GAAP stačí splnit jediné kritérium na leasing, kdežto u IFRS je skutečnost posuzována jednotlivě i v kombinaci, znamená to tedy, že v případě splnění jediného kritéria není možné automaticky označit leasing jako finanční. Standard obsahuje několik praktických příkladů, které jsou užitečné při správné identifikaci leasingu (21, s. 44).

3.9 Centrum sdílených služeb (Shared Service Center)

U společnosti CSW, na jejímž účetnictví je založena praktická část této diplomové práce došlo k zásadní změně ve smyslu způsobu zpracování účetnictví. Ke zpracování účetních transakcí dochází od roku 2017 z centra sdílených služeb, které je pro společnost již třetím rokem tzv. interním outsourcingem.

Vzhledem ke skutečnosti, že společnost CSW využívá pro zpracování účetní agendy zmíněné SSC, bude v následujících řádcích stručně popsána jejich charakteristika, důvody založení a průběh předání od zaměstnanců původně zodpovědných za vedení účetnictví.

3.9.1 Charakteristika centra sdílených služeb

Počátek rozvoje centra sdílených služeb (Shared Service Center, SSC) připadá na 90. léta v USA. Mezi společnostmi, které jako první zakládaly decentralizované obchodní jednotky byly například General Motors nebo Johnson & Johnson. Avšak až v posledních letech dochází k trendu vytváření středisek do podoby, které jsou známy dnes (13, s. 20). SSC poskytuje služby mateřské společnosti a jejím obchodním jednotkám, které obsahuje, jedná se tedy o formu interního outsourcingu. I přesto, že se jedná o outsourcing interní, dochází k uzavření kontraktu (SLA – Service level agreement), kde jsou vymezeny zákaznickovy potřeby (19). Procesy, které jsou vhodné pro přesunutí do centra sdílených služeb jsou procesy podpůrné (back office). Jedná se o činnosti administrativního charakteru, které podporují běžnou činnost podniku – IT, účetnictví, oddělení lidských zdrojů apod.

Centrum sdílených služeb nese své jméno z následujících důvodů - „sdílené“ znamená, že je pracoviště využíváné několika příjemci, v případě CSW jsou to tedy pobočky několika

zemí. „službami“ se klade důraz na to, že jde pouze o poskytování podpůrných služeb, nikoli o činnost, která by podniku přinášela hlavní zisky (16, s. 15).

3.9.2 Důvod zakládání a výběr lokality

Cílem těchto středisek je především umožnění společnosti soustředit se na hlavní činnosti podniku, které generují zisk a nestarat o výše zmíněné podpůrné aktivity. Dalšími důvody jsou například důvody finanční, organizační a věcné. Z hlediska financí dochází ke snížení mzdových nákladů, které jsou ve většině případů mnohonásobně nižší v zemi, kde je CSS založeno, než je tomu v zemi, ze které je pracovní náplň přesouvána. Tento fakt znamená pro účetní jednotku významnou finanční úsporu. Z pohledu organizačního může být cílem zefektivnění organizace a uvolnění kapacity vedoucí složky na činnosti, které souvisí s rozhodováním a řízením pro společnost klíčových aktivit. Věcným důvodem pak může být záměr zkvalitnit samotný výkon a proces, který je v rámci CSS standardizován a optimalizován (16, s. 8).

Výběr lokality závisí na spoustě aspektů. Ekonomická stabilita země je stejně důležitá jako stabilita politická. Dalšími kritérii jsou náklady na pracovní sílu a její kvalitativní stránka, dále pak například stupeň rozvinutí infrastruktury v zemi.

3.9.3 Způsoby předání agendy z původní pobočky centru sdílených služeb

Dalším z důležitých kroků, které musí společnost před samotnou transzíci zvážit jsou postupy, kterými se budou řídit při předávání pracovní náplně a zda projde proces technickou změnou. Je nutné, aby zaměstnanci poskytovatele služeb, tedy SSC prošli školením, které zabezpečí, že proces, který je převáděn do nové lokality bude nadále prováděn v požadované kvalitě. V průběhu prvních týdnů lze také provést tzv. stínování (shadowing), kdy dochází k poskytnutí podpory nově sestaveného týmu původním oddělením.

Vzhledem ke skutečnosti, že místem výkonu je odlišná lokalita od lokality interního zákazníka, dochází ke ztrátě přímého dohledu nad vykonávanou činností. K tomuto účelu pak slouží oddělení reportingu, jehož součástí jsou i ukazatele KPI (Key Performance

indicators). Zkratka KPI představuje cíle, které jsou předem stanovené a dohodnuté mezi CSS a zákazníkem. Splnění těchto cílů vyjádřených v číselné podobě je nezbytné k úspěšnému vedení střediska sdílených služeb.

4 Vlastní práce

4.1 Charakteristika společnosti CSW a jejího centra sdílených služeb

V následujících řádcích dochází k představení společnosti CSW, oblasti působení a vysvětlení její decentralizace. Dále je popsána organizační struktura, hospodářský vývoj a současný stav řešené problematiky společnosti CSW Německo, na jejíž vedení účetnictví bude zaměřeno.

4.1.1 Společnost CSW

Společnost CSW poskytuje softwarové a digitální marketingové řešení pro automobilový průmysl. Inovuje způsob, jakým prodejci v automobilovém průmyslu komunikují se svými zákazníky při nákupu automobilů a to od chvíle, kdy hledají online, až do doby, než své auto přivezou do pravidelného servisu. Dále vyvíjí kompletní IT řešení a to po více než čtyřicet let. Sídlo společnosti se nachází v USA, konkrétně v Hoffman Estates ve státě Illinois.

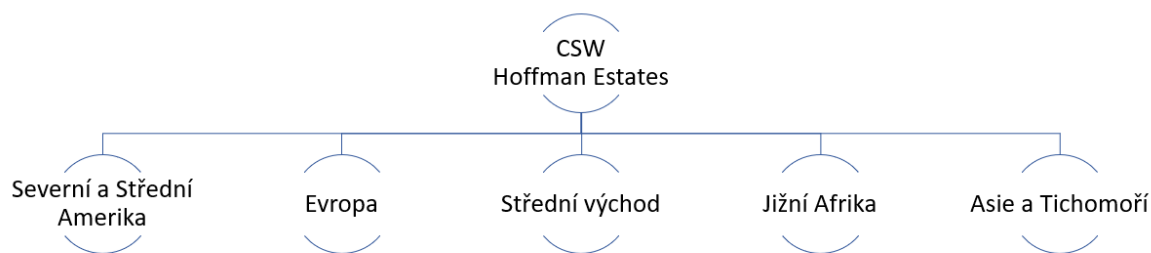
Obrázek 3 Sídlo mateřské společnosti



(zdroj: webové stránky společnosti, maps.google.com)

V současné době tato americká společnost spolupracuje s více než 30 000 automobilovými obchodními zastoupeními v Severní a Střední Americe, Evropě, na Středním východě, v Africe a v Asii a Tichomoří.

Obrázek 4 Oblasti působení dceřiných společností



Zdroj: Vlastní zpracování

4.1.2 Centrum sdílených služeb společnosti CSW

Centrum sdílených služeb sídlící v Praze je pro mezinárodní firmu CSW interní formou outsourcingu - nese jméno společnosti, kultura a hodnoty společnosti jsou totožné s ostatními pobočkami, avšak zde nedochází k aktivnímu prodeji produktů.

Toto centrum se skládá ze dvou oddělení - oddělení zákaznické podpory, které je k dispozici zákazníkům společnosti CSW z mnoha států Evropy. Druhým oddělením centra je oddělení financí a účetnictví pro pobočky společnosti CSW z dvaceti šesti států Střední Ameriky, Evropy, Středního východu a Jižní Afriky. Finanční oddělení je zodpovědné za faktury vydané (Accounts Receivable), přijaté (Accounts Payable), dále je jeho součástí účetní oddělení hlavní knihy (General Ledger), oddělení bankovních služeb (Cash & Bank), oddělení reportingu (Reporting Analyst Controlling), oddělení finančního plánování (Financial planning & Analysis) a oddělení finanční kontroly (Business Unit Controllership).

Pro účely této diplomové práce je zaměřeno na účetnictví evropské pobočky společnosti CSW, která sídlí v Německu.

4.1.3 Společnost CSW Německo

Jednou z mnoha evropských poboček, kterým pražské centrum sdílených služeb zpracovává účetnictví je pobočka sídlící v německém městě Heiligenhaus. Základní informace o pobočce poskytuje níže tabulka č. 3.

Tabulka 3 Základní informace německé pobočky

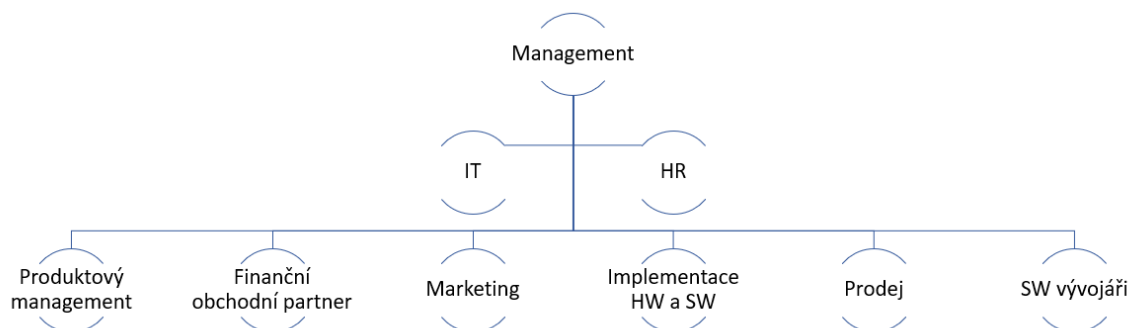
Rok založení	2010
Sídlo	Heiligenhaus, Německo
Předmět činnosti	Poskytování softwarových a technologických řešení pro prodejce v automobilovém odvětví
Výše základního kapitálu	2 500 000 EUR
Průměrný počet zaměstnanců	115

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

Organizační struktura

V německé pobočce je zaměstnáno v průměru sto patnáct zaměstnanců, z čehož největší podíl pracovníků spadá do oddělení prodeje.

Obrázek 5 Organizační struktura německé pobočky



(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

Hospodářský vývoj společnosti

Z tabulky č. 4 je možné pozorovat meziroční srovnání vybraných položek rozvahy a výsledovky. Hospodářský rok se ve společnosti CSW neshoduje s tím kalendářním. V případě sledované společnosti začíná k prvnímu dni sedmého měsíce a končí k poslednímu dni šestého měsíce následujícího roku. S ohledem na převedení účetní agendy z německé společnosti do českého centra sdílených služeb v listopadu 2017, tedy

v polovině hospodářského roku 2018, došlo k oddálení uzavření tohoto roku. V čase tvorby této práce tudíž data z tohoto období nebyla ještě k dispozici. Vzhledem k této skutečnosti došlo ke srovnání let 2013 až 2017.

Tabulka 4 Hospodářský vývoj německé pobočky

Položka z rozvahy/ Výsledovky	Hospodářský rok (částka v EUR)				
	2013	2014	2015	2016	2017
Půjčky sdruženým spol.	-	-	4 000 000	4 000 000	4 000 000
Pohl. z obchodního styku	1 200 650	1 500 531	117 184	286 106	1 376 646
Závazky z obchodního styku	39 873	41 887	265 016	11 213	33 225
Prodej	15 622 395	14 903 245	18 500 302	19 945 537	19 933 517
Mzdové náklady	8 187 875	7 574 951	7 497 371	8 025 138	8 236 187
Zisk	1 659 810	2 153 248	3 115 864	2 795 662	3 137 971

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

Z tabulky č. 4 je dále možné vyčíst, že došlo k vypůjčení 4 mil EUR sdružené společnosti, a to v roce 2015. Tato půjčka byla poskytnuta pobočce, jejíž sídlo se nachází ve Finsku. Dále si nelze nevšimnout velkého poklesu pohledávek z obchodního styku v letech 2015 a 2016. K poklesu došlo z důvodu snížení o nezbytné specifické opravné položky k nedobytným pohledávkám a obecnou paušální opravnou položku. Dále bylo zjištěno, že před koncem hospodářského roku došlo k důslednějším vymáháním pohledávek než v předchozích letech. Nárůst závazků z obchodního styku lze pozorovat za hospodářský rok 2015, kdy došlo ke zpožděným platbám dodavatelům a zároveň došlo k navýšení objemu vystavených objednávek. U položky prodeje dochází k rostoucímu trendu, v případě zisku lze také hodnotit pozitivní vývoj. Přes nárůst mezd se osobní náklady v roce 2014 oproti předchozímu roku snížily o více jak 700 tis EUR, což bylo způsobeno zejména snížením průměrného počtu zaměstnanců. V hospodářském roce 2017 se personální náklady ve srovnání s předchozím rokem zvýšily, což je způsobeno zejména vyššími náklady na restrukturalizační rezervu. Jedná se tedy o navýšení z důvodu snižování stavů způsobeného odejmutím účetního oddělení.

Současný stav řešené problematiky

Účetní závěrka německé pobočky je sestavena v souladu s mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS. CSW sídlící v Německu posílá své měsíční interní reporty mateřské společnosti do USA. Pro účely těchto interních reportů jsou některé operace zachycovány

i podle Amerických obecně uznávaných účetních zásad US GAAP. Účetnictví německé pobočky je vedeno v účetním softwaru Microsoft Dynamics NAV v místní měně, tedy v Eurech.

4.2 Dlouhodobý majetek společnosti CSW Německo

Dlouhodobý majetek zahrnuje taková aktiva, která německá pobočka společnosti CSW využívá k její běžné činnosti. Z časového hlediska se jedná o využití delší jak dvanáct kalendářních měsíců. Dlouhodobý majetek se dělí na dlouhodobý hmotný a nehmotný.

4.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Společnost CSW v Německu umožňuje evidovat následující skupiny majetku:

Skupina pozemků (Land) zahrnuje veškeré pozemky vlastněné společností. Do pořizovací ceny se zohledňují i všechny náklady, které souvisí s uvedením do stavu, kdy je možno pozemek společností začít využívat. Celková částka obvykle zahrnuje kupní cenu, poplatky za právní zastoupení, náklady na nemovitosti, poplatky za podání dokumentů atd. Mezi náklady související s pořízením pozemku patří i obecné náklady na přípravu, jako je odstraňování půdy, odvodnění a demolice stávajících budov.

Zhodnocení DHM v pronájmu (Leashold Improvements) je další skupinou dlouhodobého majetku, který je možné v evidenci společnosti nalézt. Jedná se o náklady vynaložené na vylepšení, opravu nebo údržbu pronajatého majetku. Obecně se odepisují po dobu pronájmu nebo životnosti vylepšení, podle toho, co je kratší. Příkladem může být malování pronajatých místností, výměny osvětlení, modernizace prostoru recepce, renovace podlah a výměny kobereců.

U Budov (Building) platí podobné zásady jako u pozemků, tedy že se jedná o skupinu, ve které jsou vedeny veškeré budovy ve vlastnictví německé pobočky společnosti CSW (držení po dobu delší než jeden kalendářní rok).

Do skupiny Zařízení pro zpracování dat (DPE – Data Processing Equipment) spadá veškeré vybavení, které je potřebné k tomu, aby účetní jednotka mohla provozovat svou

činnost. Jedná se o počítače, monitory, tiskárny, servery a ostatní samostatné movité věci podobného charakteru.

Kancelářské vybavení (Office Equipment) zahrnuje veškeré vybavení, které není zahrnuto v předešlé skupině. Příkladem mohou být mobilní telefony, televizní obrazovky, faxy, lednice.

Ve vnitřních směrnících lze najít další skupinu, ve které je evidován majetek užívaný pro zpracování dat. Názvem této skupiny je Interní zařízení pro zpracování dat (DPE Internal).

Skupina Nábytek (Furniture) obsahuje veškerý nábytek, kterým společnost disponuje. Je vhodné zmínit, že se jedná o nábytek, se kterým je možné manipulovat, nelze tedy zahrnout zařízení, která jsou jakkoli připevněna ke struktuře budovy či inženýrským sítím.

Automobily (Cars) je skupinou, která zahrnuje automobily ve vlastnictví společnosti, nejedná se tedy o automobily, které si účetní jednotka pronajímá.

Ostatní DHM (Total Other Tangible Assets) zahrnuje majetek, který nebylo možné přiřadit k výše uvedeným skupinám. V případě, že chce účetní společnosti majetek zahrnout do této skupiny, je nutné, aby nejprve vedení finančního oddělení předložil podklady, které s tímto aktivem souvisí. Znamená to tedy, že v této skupině by neměl mít majetek společnosti velké zastoupení. Příkladem může být aktivace nákladu za vylepšení budovy, která ve vlastnictví společnosti.

Dlouhodobý hmotný majetek vykazovaný CSW Německo

V současné době německá pobočka aktivně využívá a vykazuje dlouhodobý majetek, který spadá do skupiny Zařízení pro zpracování dat (DPE Equipment), Kancelářské potřeby (Office Equipment), Nábytek (Furniture) a Interní zařízení pro zpracování dat (DPE Internal). Společnost CSW sídlící v Německu má prostory využívané pro provozní činnosti pouze pronajaté, proto pod skupinou Nemovitosti a Pozemky nelze nalézt žádné přiřazené položky.

Účtování a evidence DHM

Následující tabulka č. 5 znázorňuje stav dlouhodobého hmotného majetku společnosti podle jednotlivých skupin ke konci kalendářního roku 2017 až 2019, včetně údajů o odpisech a oprávkách.

Tabulka 5 Přehled dlouhodobého hmotného majetku německé pobočky

Číslo účtu	Název účtu	Skupina	Stav jednotlivých let (EUR)		
			2017	2018	2019
A200300	DPE Equipment O/B	DPE_EQ	-	3 504 890,85	3 514 745,56
A200305	DPE Equipment Additions	DPE_EQ	3 504 890,85	9 854,71	27 633,67
A200350	DPE Equipment Depreciation O/B	DPE_EQ	-	(3 332 437,02)	(3 412 048,02)
A200355	DPE Equipment Depreciation Additions	DPE_EQ	(3 332 437,02)	(79 611,00)	(63 900,94)
A200400	Office Equipment O/B	OFFICE_EQ	-	-	33 721,96
A200405	Office Equipment Additions	OFFICE_EQ	-	33 721,96	30 194,97
A200450	Office Equipment Depreciation O/B	OFFICE_EQ	-	-	(4 081,03)
A200455	Office Equipment Depreciation Additions	OFFICE_EQ	-	(4 081,03)	(15 669,38)
A200600	Furniture O/B	FURNITURE	-	629 386,38	629 386,38
A200605	Furniture Additions	FURNITURE	629 386,38	-	587,39
A200650	Furniture Depreciation O/B	FURNITURE	-	(433 266,95)	(455 509,30)
A200655	Furniture Depreciation Additions	FURNITURE	(433 266,95)	(22 242,35)	(20 199,85)
A201200	DPE Internal O/B	DPE INTERN	-	49 014,61	49 014,61
A201205	DPE Internal Additions	DPE INTERN	49 014,61	-	-
A201250	DPE Internal Depreciation O/B	DPE INTERN	-	(49 014,61)	(49 014,61)
A201255	DPE Internal Depreciation Additions	DPE INTERN	(49 014,61)	-	-

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

Všechny skupiny dlouhodobého majetku mají vlastní rozvahové účty k vykazování počátečních stavů (O/B), přírůstků (Additions), počátečních stavů oprávek (Depreciation O/B) a přírůstků odpisů za dané období (Depreciation Additions). K vedení účetnictví využívá společnost CSW Microsoft Dynamics NAV, kde je možné pro přehled majetku využít dva reporty. Prvním z nich je tzv. FAMS report, který poskytuje podrobné informace - číslo majetku, název, hodnotu aktiva, sériové číslo, jméno osoby, která má majetek v užívání, kód nákladového střediska, skupina, do které aktivum spadá, doba odpisování, datum začátku a konce odpisování, odpisy, oprávky, aktuální hodnota aktiva a případně datum vyřazení z užívání. Druhým je tzv. Fixed Asset - Book Value report, který vychází z FAMS reportu, avšak jedná se o méně datailní, spíše tedy souhrnný přehled dlouhodobého majetku.

Vzhledem k tomu, že na účtech počátečních stavů není možné během hospodářského roku provádět žádné transakce (nastavení v programu Centrálním oddělením financí mateřské společnosti), za rok 2017 nejsou na těchto účtech vykázány žádné zůstatky. Příčinou nulových počátečních stavů je předání z německé pobočky do českého centra sdílených služeb v listopadu 2017, tedy téměř v polovině fiskálního roku. V dalších letech už je možné pozorovat navýšení počátečních stavů, a to o počáteční stav a přírůstky předchozího roku.

Účty skupiny kancelářského vybavení (Office Equipment) za rok 2017 nevidují ani počáteční stavy, ani přírůstky během roku. Detailní náhled do FAMS reportu hmotného majetku prozrazuje, že se do této skupiny začal majetek zařazovat opravdu až po předání účetnictví z Německa do České republiky. Jednotlivé položky však nevykazují žádný rozdíl od evidovaných položek ve skupině DPE Equipment. Stejně tak je tomu v případě skupiny DPE Internal. I zde se jedná o evidenci majetku jehož příkladem jsou převážně počítače, monitory a routery.

Z výkazu dlouhodobého majetku je možné konstatovat, že v minulých letech došlo s velkou pravděpodobností k pochybení v případě doby odpisování, kdy u některých položek skupiny nábytku byly odpisy zadány po dobu 13 let, což není v souladu se statutárními předpisy ani s interními předpisy společnosti (podrobnosti o způsobu a době odpisů jsou popsány v následující kapitole).

Způsob zařazení aktiva do užívání

Zařazení aktiv do užívání předchází určitý standardizovaný proces, který má účetní jednotka uvedený ve svých interních směrnících. Prvním krokem je objednávka samotného aktiva a jeho zavedení do systému, které provádí pracovníci v místě pobočky, tedy v Německu. Další krok náleží oddělení přijatých faktur (Accounts Payable), které je již součástí pražského centra sdílených služeb. Toto oddělení je po obdržení faktury zodpovědné za její přiřazení k aktivu. Tím umožní účetnímu oddělení hlavní knihy (General Ledger Accountant) zkontrolovat zadané náležitosti, v případě potřeby jsou data upravena a následně dochází k zařazení dlouhodobého majetku do užívání.

Zaměstnanci německé pobočky zodpovědné za nákup a zavedení dlouhodobého hmotného majetku do systému, tedy za první krok v jeho evidenci, zadávají do systému následující údaje:

- Vygenerované číslo aktiva
- Popis (název aktiva)
- Sériové číslo
- Číslo a jméno zaměstnance, který má majetek v užívání
- Skupina, do které se aktivum řadí
- Metoda odepisování
- Datum začátku a konce odepisování

Popis aktiv, která jsou zadávána do systému by neměl být založen na čísle faktury nebo čísle nákupní objednávky, ale měl by odrážet charakter aktiva, které bylo zakoupeno. Dále by se mělo dbát na to, zda by pořízený majetek měl být opravdu zařazen mezi dlouhodobý majetek, nebo zda by neměla evidence směřovat přímo do nákladů. Pro upřesnění prahových hodnot slouží následující tabulka č. 6.

Tabulka 6 Limity pro zařazení dlouhodobého hmotného majetku

Hodnota aktiva bez DPH	Způsob vypořádání
≤ 250 EUR	Okamžité odepsání položky
> 250 EUR; ≤ 800 EUR	Okamžité odepsání položky/ kolektivní odpisy drobných aktiv
> 800 EUR; ≤ 1000 EUR	Kolektivní odpis/ standardní odpis u aktiv s nízkou hodnotou (dle interních pravidel)
> 1000 EUR	Zařazení do skupiny DHM

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

Dle interních směrnic je počátek odepisování stanoven na první den měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byla faktura za majetek vystavena. Doba odepisování je pak založena na základě tabulky č. 7, která je stanovena v souladu s místními účetními předpisy.

Tabulka 7 Možnosti odpisování

Druh aktiva	Způsob odpisování	Doba odpisování
Aktiva v pronájmu	lineárně	5-10 let
Pronajaté IT vybavení	lineárně	5 let
Vlastní IT vybavení	lineárně	3 roky
Automobil	lineárně	6 let
Ostatní provozní zařízení	degresivně/lineárně	3-10 let

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

Vzhledem k tomu, že účetní hlavní knihy nemá právo vstupovat do karty majetku, je správný postup zodpovědné osoby na německé straně důležitý. V případě ale, že některé údaje je třeba doplnit či změnit, je nutné, aby účetní vyplnil změnový formulář. Tento formulář pak s příloženou fakturou zašle prostřednictvím účetního systému ke schválení členu finančního controllingu (LBP) působícímu v německém sídle společnosti. Po jeho schválení se změny v systému uloží a může dojít k zařazení majetku.

Obrázek 6 Karta dlouhodobého majetku v Microsoft Dynamics NAV

The screenshot shows the 'Edit - Fixed Asset Card' for 'FA000402 - Dell Latitude 7480'. The main fields are:

- No.: FA000402
- Description: Dell Latitude 7480
- Serial No.: NA
- Search Description: DELL LATITUDE 7480
- Responsible Employee: EMPL001035
- Inactive:
- Blocked:
- Last Date Modified: 11/11/2019
- Status: Open

The 'Lines' table shows one line:

Depr. Book Code	FA Posting Group	Depreciation Method	Depreciation Starting Date	Depreciation Ending Date	No. of Depreciations	Of	Book Value
COMPANY	DPE_EQ	Straight-Line	12/1/2019	11/30/2022	3.00		0.00

The 'Posting' section shows:

- FA Class Code: TANGIBLE
- FA Subclass Code: DPE_EQ
- FA Location Code: (empty)
- Budgeted Asset:

The 'Maintenance' section shows:

- Vendor No.: (empty)
- Maintenance Vendor No.: (empty)
- Next Service Date: (empty)
- Warranty Date: (empty)

Workflow Details on the right show:

- Code: WF011897
- Template Code: (empty)
- Description: New Fixed...
- Workflow Group Co...: (empty)
- Start Date: 9/20/2019
- End Date (Actual): 11/19/2019

Zdroj: Microsoft Dynamics NAV

Obrázek č. 6 představuje kartu dlouhodobého majetku ve fázi, kdy je kontrolována účetním hlavní knihy. V tomto názorném případě je správně zadaný popis majetku, číslo zaměstnance, kterému náleží i skupina majetku, avšak není přiřazeno sériové číslo. S ohledem na skutečnost, že k aktivu ještě nebyla přijata faktura, účetní hodnota (Book Value) je zatím nulová, v této fázi tedy ještě není možné sériové číslo přiřadit, ani

zkontrolovat, zda počáteční den odpisování je zadán správně, či bude nutné zaslat změnový formulář, který bude kromě doplnění sériového čísla obsahovat i případnou změnu data, od kterého bude majetek odpisován.

Způsob oceňování DHM k rozvahovému dni

Po prvotním ocenění (Initial Measurement) majetku v ceně pořízení a souvisejících nákladů pravidelně dochází k dalšímu ocenění (Subsequent Measurement). Účetní jednotka má na výběr mezi modelem přecenění a metodou historické ceny (model pořizovací ceny). Při modelu přecenění na reálnou hodnotu, frekvence následného oceňování závisí na charakteru příslušného aktiva, není tedy pevně stanoveno, jak často by měla účetní jednotka přecenění provádět, uvádí se pouze přibližně 3-5 let. Metoda historické ceny spočívá v ocenění aktiva pořizovací cenou, která je snižena o oprávky (Accumulated Depreciation).

Německá pobočka společnosti CSW k ocenění DHM k rozvahovému dni používá druhou zmíněnou metodu, tedy metodu historické ceny. Pokud dojde k technickému zhodnocení, které je třeba zanést do systému, dochází mnohdy k nesprávnému zpracování. Děje se tak z důvodu toho, že vedení majetku společnosti je rozděleno mezi dvě pracoviště. Nesprávné systémové zadání technického zhodnocení je způsobeno nekvalifikovanými pracovníky v Německu. Pro účetní hlavní knihy centra sdílených služeb je velice obtížné tuto skutečnost odhalit vzhledem k tomu, že s majetkem nepřijdou do fyzického kontaktu a nemají tedy o majetku dostatečný přehled. Jediným nástrojem kontroly jsou pouze faktury, ze kterých ale není možné vyčíst, zda se jedná o technické zhodnocení k majetku, či k souborům majetku, který je již zařazený v užívání.

Odpisy

Dlouhodobý majetek společnosti CSW je odepisován lineárním způsobem a to po odhadnutou dobu jeho užívání (viz tabulka č. 7) nebo po dobu pronájmu. Odpisování by mělo být zahájeno, jakmile je aktivum připraveno k zamýšlenému použití, které je pro tuto společnost obecně v měsíci následujícím po nákupu (datum vystavení faktury). Po uvedení do provozu by se odpisování nemělo zastavit u aktiva ve vlastnictví společnosti, i když je dočasně nečinné nebo mimo provoz, což je se standardem IAS 16 zcela v souladu.

Společnost při určování doby použitelnosti svých pozemků, budov a zařízení zvažuje zkušenosti týkající se ztrát nebo poškození, opotřebení, zastarávání a údržby a výměny. Jakékoli změny v odhadovaných dobách životnosti nebo metodách odpisování se účtují jako změny v odhadech.

Jak bylo již zmíněno u způsobu zařazování aktiva, datum, kdy se má majetek začít odpisovat je zadáván do systému v okamžiku, kdy odpovědný pracovník vytváří tzv. kartu dlouhodobého majetku. Tento údaj je po kontrole účetní hlavní knihy opraven, případně rovnou schválen, tím dojde k zařazení aktiva do užívání a k prvnímu měsíčnímu odpisu. Odpisy jsou ve společnosti CSW částečně automatizované. Jde o proces, kdy účetní hlavní knihy pravidelně každý měsíc kontroluje, zda se v systému nachází nové aktivum připravené k zařazení do užívání. Po této činnosti následuje pouze jednoduché vygenerování částek měsíčních odpisů s odpovídajícími rozvahovými a nákladovými účty, které jsou po jednom kliknutí v systému zaúčtovány. V případě, že dojde k účtování odpisů u majetku, který je zařazen do užívání s prodlevou (může se stát v situaci, kdy je třeba v kartě zadat více změn, které je třeba mít odsouhlasené LBP) dochází k zaúčtování měsíčních částek odpisů i za měsíce, které spadají do minulého období.

Plně odpisovaná aktiva musí být v účetnictví vedena až do okamžiku, kdy jsou zastaralá, tedy vyřazena, případně prodána.

Ztráta ze snížení hodnoty

Pokud účetní hodnota (Carrying Amount) pozemků, budov a zařízení přesáhne jejich reálnou hodnotu (Fair Value), je považována za sníženou. Společnost by měla dle vnitřních směrnic uznat ztrátu ze snížení hodnoty, pokud události nebo změny okolností naznačují, že účetní hodnota již není zpětně získatelná. Vykázání ztráty ze snížení hodnoty vede ke snížení účetní hodnoty položky pozemků, budov a zařízení, kterých se to dotýká. Nově stanovená účetní hodnota je odepisována po zbývající dobu životnosti aktiva. Společnost se řídí takovým pravidlem, které nařizuje měřit sníženou hodnotu v případě, že této skutečnosti okolnosti nasvědčují. Pokud je ztráta ze snížení hodnoty identifikována, obvykle je účtována na příslušný účet zahrnutý v provozních nákladech.

Vyřazení

V případě, že dlouhodobý majetek společnosti není nadále využíván nebo není možné určit, zda plně odpisované aktivum nadále v užívání účetní jednotky, mělo by dojít k jeho vyřazení.

V systému je třeba k vyřazení na kartě dlouhodobého majetku zadat následující informace:

- Důvod vyřazení majetku
- Kód, dle kterého systém správně vyhodnotí jakým způsobem majetek vyřadit
- Datum, ke kterému bude majetek vyřazen

Tyto údaje jsou následně opět odeslány členu finančního controllingu, který vyřazení schválí a účetní hlavní knihy jej pomocí systému zprocesuje.

Vykazování

Roční a prozatímní (v případě potřeby) zveřejnění zahrnují následující:

- Aktiva, která se odpisují
- Výši odpisových nákladů za dané období
- Pro každou hlavní třídu pozemků, budov a zařízení musí společnost zveřejnit zůstatek, související částku opravek a metodu odpisování

Souhrn účtování o dlouhodobém hmotném majetku

Pořízení dlouhodobého majetku, v tomto názorném případě kancelářského vybavení spadajícího do skupiny DPE Equipment, bude zaúčtováno na stranu má datí účtu pořízení tohoto druhu majetku. Závazek vůči dodavateli bude evidován ve stejné výši ve prospěch účtu dodavatele (krok č.1). Snížení závazku se promítne na vrub účtu dodavatele zároveň se snížením peněžních prostředků na bankovním účtu (krok č. 2).

Obrázek 7 Schéma účtování pořízení a zaplacení dlouhodobého majetku

A200305 - DPE Eqp additions	A30000 - Vendor	A100210 - Bank account
1) 1000	1) -1000	
	2) 1000	2) -1000

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

Lineární odpis majetku evidovaný po tři roky bude zaúčtován na rozvahový účet v kreditní pozici, na nákladový účet určený pro odpisy daného majetku bude v odpovídající výši zaúčtován na stranu dal.

Obrázek 8 Schéma účtování odpisu dlouhodobého majetku

A200355 - DPE Eqp depreciation additions	A770050 - Depreciation DPE Eqp
3) -27,77	3) 27,77

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

V okamžiku, kdy je majetek úplně odepsán a neplynou z něj nadále ekonomické užitky, dochází v jeho úplné výši k vyřazení z evidence. K vyřazení majetku jsou využity účty pro evidenci daného aktiva a jeho odpisů, přičemž dochází k zaúčtování na opačné strany, než jak tomu bylo při jeho zařazení do užívání.

Obrázek 9 Schéma účtování o vyřazení dlouhodobého majetku

A200305 - DPE Eqp additions	A200355 - DPE Eqp depreciation additions
4) -1000	4) 1000

Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti

Pokud dojde k likvidaci plně odepsaného aktiva, dochází k vykázání nákladu, avšak tento náklad už není účetně přiřazen likvidovanému aktivu. V případě, že nastane situace, kdy je třeba majetek předat k likvidaci, ale není plně odepsán, zbývající hodnota odpisů není již vykázána na účtu odpisů, tedy na účtě A770050, ale na A771410 - Ztráta z likvidace majetku. Pokud má podnik možnost majetek prodat, bude činnost vykázána na účtu A590000 - ostatní příjmy, které se nevztahují k obchodní činnosti společnosti.

4.2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Mezi skupiny dlouhodobého nehmotného majetku, které mohou být evidovány společností CSW patří Goodwill, Nakoupené licence (Intangible Assets – Purch SW Lic Intern Use), Seznam klientů (Client list), Obchodní značka (Trademarks), Výzkum a Vývoj (Intangible-

R&D Cap Exp. Internal Use SW; Intangible-R&D Cap Exp. External Use SW) a Ostatní nehmotný majetek (Intangible Assets – Other).

Dlouhodobý nehmotný majetek vykazovaný CSW Německo

V případě německé pobočky je v evidenci vedena položka Goodwill. Goodwill představuje rozdíl mezi zaplacenou cenou za společnost a čistým aktivem k datu akvizice společnosti (rozdíl mezi čistou hodnotou aktiv a pasiv). Po uskutečnění akvizic ze strany společnosti CSW je v účetnictví německé pobočky veden Goodwill v hodnotě téměř 5 mil EUR.

Tabulka 8 Přehled dlouhodobého nehmotného majetku německé pobočky

Číslo účtu	Název účtu	Skupina	Stav jednotlivých let (EUR)		
			2017	2018	2019
A220500	Intangibles - Purchased SW Lic. Internal Use O/B	SW_PUR_INT	-	454 513,70	454 513,70
A220505	Intangibles - Purchased SW Lic. Internal Use Additions	SW_PUR_INT	454 513,70	-	996,00
A220550	Intangibles - Purchased SW Lic. Internal Use Depr. O/B	SW_PUR_INT	-	(445 222,24)	(449 722,73)
A220555	Intangibles - Purchased SW Lic. Intern Use Depr. Add	SW_PUR_INT	(445 222,24)	(4 500,00)	(3 966,12)
A220600	Intangibles - Other O/B	OTH_INTANG	-	3 418,55	3 418,55
A220605	Intangibles - Other Additions	OTH_INTANG	3 418,55	-	-
A220650	Intangibles - Other Depreciation O/B	OTH_INTANG	-	(3 418,55)	(3 418,55)
A220655	Intangibles - Other Depreciation Additions	OTH_INTANG	(3 418,55)	-	-

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě interních materiálů společnosti)

Výše uvedená tabulka č. 8 poskytuje informace o skupinách nehmotného majetku, který je kromě Goodwill ve sledované německé pobočce veden. Stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku jsou v každé skupině jednotlivé účty pro počáteční stavy a odpisy. I reporty, které nehmotný dlouhodobý majetek sledují jsou shodné s těmi, které evidují dlouhodobý hmotný majetek, tedy FAMS report a Fixed Assets - Book value report.

U nehmotného dlouhodobého majetku se opět evidují zůstatky na účtech přírůstků. Jak je z tabulky č. 8 vidět, počáteční stavy vykazují hodnoty až k fiskálnímu roku 2018, po skončení roku 2017 a tedy po převedení konečných zůstatků na tento účet, na který není během roku možné účtovat žádné transakce.

Hodnota nakoupených softwarových licencí, které jsou v užívání společnosti dosahuje téměř půl milionu EUR, přičemž i kumulované odpisy, které u licencí probíhají po 36 měsících, v blízké době dosáhnou této hodnoty. Druhou skupinou, která se v tabulce č. 8 nachází je Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek, který představuje licence, značky

a patenty nakoupené od třetích stran. Za poslední dva roky nedošlo k žádným nákupům, zůstatky jsou tedy zachyceny pouze na účtech počátečních stavů. Doba odpisování je i v případě této skupiny v převážné většině 36 měsíců. Jak je na první pohled z tabulky zřejmé, už jsou plně odepsány, avšak v užívání stále jsou.

4.3 Pohledávky z obchodních vztahů společnosti CSW Německo

Společnost CSW poskytuje software a související služby více než 1500 zákazníkům z celého Německa, které jsou pro ziskovost podniku klíčovými. Prodejem svých produktů, které se společnost snaží neustále inovovat a přizpůsobovat potřebám svých zákazníků vznikají pohledávky z obchodních vztahů.

4.2.1 Kreditní limity a splatnosti

Převážné většině zákazníků je povolen kreditní limit v rozmezí 2 - 10 tis EUR, přičemž není výjimkou, že je některým z nich (odhadem jedné třetině) odsouhlasen limit od 10 do 100 tis EUR. Dále lze v systému nalézt i zákazníky, kteří mají povolenou hranici až 300 tis. EUR, počet těchto zákazníků je však pouze kolem dvaceti. V případě třech konkrétních zákazníků, jež vykazují věrohodnost a dominantní postavení na trhu byla společnost ochotna přistoupit i na kreditní limit ve výši 500 tis EUR.

Na fakturách vystavených společnostmi CSW se lze nejčastěji setkat s dobou splatosti 30 až 45 dnů.

4.3.2 Ztráta ze snížení hodnoty pohledávek z obchodních vztahů

Vzhledem k velkému počtu zákazníků a výše zmíněným kreditním limitům je nutné, aby společnost CSW důkladně a pravidelně kontrolovala uhrazení vystavených faktur. Toto má všeobecně na starosti oddělení vydaných faktur (Accounts Receivable), technicky však oddělení jim podřízené, oddělení kolekce pohledávek (Collections Department). Obě tato oddělení jsou umístěna v pražském centru sdílených služeb v rámci účetního oddělení. Vystavené, avšak zároveň nesplacené faktury je možné jednoduše sledovat prostřednictvím

reportu o stáří jednotlivých pohledávek (Aging Report), který je možné vygenerovat účetním systémem.

Obrázek č. 10 představuje jednu z možností, jak si vytvořit přehled o pohledávkách a jejich stáří. Report je vykazován v USD z důvodu reportingu do mateřské společnosti v USA. Z této tabulky je možné konstatovat, že největší část nezaplacených faktur spadá do rozmezí stáří 1 až 30 dní a 31 až 60 dní. I přesto, že v rozmezí 31 až 60 dnů nelze ze sestavené kontingenční tabulky jednoznačně určit jaká část dluhu překračuje povolenou splatnost 45 dnů, dá se tato situace považovat pro společnost za přijatelnou. Naproti tomu se ale podnik potýká i se zákazníky, jejichž platební morálka není na požadované úrovni. Faktury přesahující celkovou hodnotu 500 tis. USD jsou po splatnosti déle než společnost CSW svým zákazníkům povoluje ve svých smluvních podmínkách. V řádku, který zobrazuje hodnotu faktur, které jsou po splatnosti déle než 240 dní, dosahují tyto částky celkovou sumu 206 916,2 USD, z čehož 75 tis. USD představují pohledávky, které jsou v systému označené jako pochybné/nedobytné.

Obrázek 10 Přehled stáří pohledávek německé pobočky k prosinci 2019 (USD)

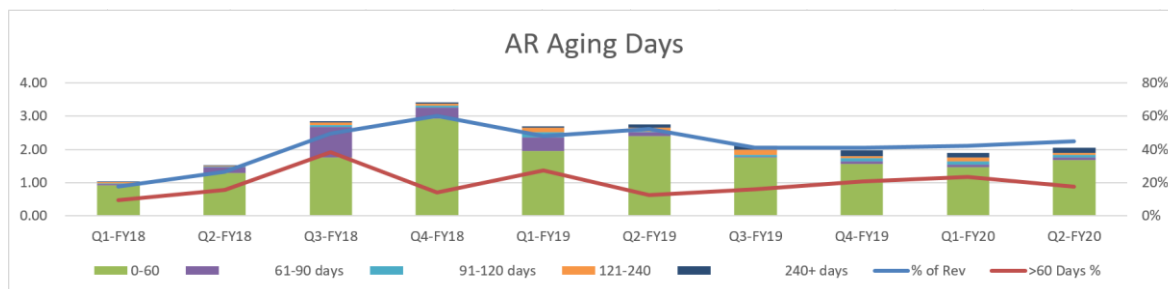
Group	Category	Remaining Amount excluding VAT USD
1-30 days overdue	1 - 30 days	650,020.2
31-90 days	31 - 60 days	554,579.7
	61 - 90 days	123,112.6
91-180 days	91 - 120 days	55,617.2
	121 - 180 days	110,289.0
181 days+	181 - 240 days	21,221.0
+240 days	More than 240 days	206,916.2
Grand Total		1,721,755.8

Zdroj: Interní materiály společnosti

Graf č. 1 vnáší pohled do jednotlivých čtvrtletí hospodářského roku 2018, 2019 a 2020. Sloupec Q2 - FY20, který představuje nezaplacené faktury od října 2019 do prosince 2019 potvrzuje poměr nesplacených faktur v rámci smluvních podmínek a mimo něj. Jinými

slovy je možno pozorovat, že faktury se stáří 1 až 60 dní mají největší poměrné zastoupení. V relativním vyjádření se jedná o téměř 70% ze všech evidovaných pohledávek vůči zákazníkům.

Graf 1 Přehled stáří pohledávek německé pobočky za jednotlivá čtvrtletí



Zdroj: Interní materiály společnosti

Tvorba opravných položek k obchodním pohledávkám

Předtím, než bude popsán postup výpočtu opravné položky, je třeba definovat pojem a kritéria nedobytných pohledávek (Uncollectable Receivables) a pohledávek, které jsou pochybné (Doubtful Receivables). Aby pohledávka byla označená jako pochybná, musí zákazník vykazovat některou z následujících charakteristik:

- Zákazník se potýká s významnými finančními problémy, jež mohou vést až k jeho úplné insolvenční.
- Porušení smlouvy ve smyslu nezaplacení faktury ve stanovené lhůtě.
- Vysoká pravděpodobnost, že zákazníkovi hrozí bankrot.
- Zákazník vykazuje opakovaně nízkou platební morálku, která vede k oprávněnému nárůstu finanční nedůvěry v rámci obchodního vztahu.

Nedobytná pohledávka je identifikována v okamžiku, kdy společnost s jistotou ví, že dlužná částka nebude uhrazena.

Výpočet výše opravné položky k nedobytným pohledávkám se skládá ze tří kroků. Prvním krokem je výpočet specifické rezervy - celková suma všech pochybných pohledávek identifikovaných k danému datu (Doubtful Receivables) snižené o odepsané nedobytné pohledávky. Jedná se tedy o tvorbu rezervy ve 100% výši. Druhým krokem je výpočet tzv. všeobecné rezervy, kdy je od celkové sumy pohledávek odečtena specifická

provize (100% z pochybných/nedobytných pohledávek), dále je odečtena daň z přidané hodnoty a následně je stanoveno 1% z výsledné hodnoty. Posledním krokem ke stanovení opravné položky je součet obou těchto vypočtených částek. Zaúčtován je však pouze rozdíl mezi stanovenou opravnou položkou a částkou, která je již v evidenci z předchozího měsíce, neboť společnost účtuje o opravných položkách k nedobytným pohledávkám na měsíční bázi.

Specifická rezerva

= *Pochybné/ nedobytné pohledávky - odepsané nedobytné pohledávky*

Všeobecná rezerva

= *(Objem všech pohledávek - specifická rezerva - DPH) * 1%*

Opravná položka

= *Specifická rezerva + Všeobecná rezerva*

Z výše popsaného postupu společnosti CSW je možné říct, že se podnik řídí tvorbou dle celkového objemu pohledávek. Tento přístup je vhodný především pro společnosti, které působí na trhu již delší dobu, a tedy mohou čerpat ze zkušeností z minulých let. V případě, že by společnost byla nově založena, bylo by vhodnější zvolit tzv. rozvahovou metodu, kdy se tvorba opravné položky řídí objemem nesplacených pohledávek. V takovém případě je využit report, který obsahuje informace o stáří jednotlivých pohledávek. Čím více se pohledávka blíží konci své splatnosti, tím vyšší by opravná položka měla být. Samozřejmostí je však individuální přezkoumání rizikovosti nezaplacení pohledávky.

Opravné položky k nedobytným pohledávkám z obchodního styku jsou ve společnosti CSW zachyceny na účtech A771700 - rezerva na nedobytné pohledávky (Bad Debt Expenses Reserve) a A110101 - opravná položka k nedobytným pohledávkám (Allowance Doubtful Acc. - Additions). Pokud je zákazníkova insolvence podložena a je tedy jisté, že dlužná částka nebude zaplacená, je tato nedobytná pohledávka účtována na účet A771760 - odpis nedobytné pohledávky (Bad Debt Write off) a A110000 - Pohledávky z obchodního styku (Trade Receivables).

Pro správnost výpočtu opravných položek dochází minimálně jednou za čtvrtletí k přeúčtování kreditních zůstatků z účtu obchodních pohledávek na účet A300060 - Zákazníci s kreditním zůstatkem (Customer with Credit balance), případně na A311300 - krátkodobé zálohy zákazníků (Prepayments ST Customer). Kreditní balance může vzniknout v případě, že je zákazníkovi vystaven dobropis nebo dojde nedopatřením k dvojímu zaplacení jedné faktury.

4.4 Leasing ve společnosti CSW Německo

K platnosti nahrazení IAS 17 standardem IFRS 16 došlo k 1.1.2019, avšak společnost CSW zavedla změny od 1.7.2019, tedy na začátku hospodářského roku 2020. Z pohledu US GAAP došlo k nahrazení ASC 840 standardem ASC 842. Práce na společném projektu IASB a FASB započaly již v roce 2006. V průběhu let došlo ke dvěma návrhům, výsledným řešením je zanechání stejného účtování z pohledu pronajímatele. K zásadním změnám tedy dochází u nájemce, který je nyní povinen vykazovat téměř veškerý pronajatý majetek v rozvaze. I přesto, že šlo o společný projekt obou tvůrčích skupin, nedošlo k jejich úplné shodě, řešení na americké straně se tedy nepatrně liší od těch uvedených v IFRS 16. Více detailů k rozdílům mezi standardy je zmíněno v teoretické části.

4.4.1 Leasing – IAS 17/ ASC 840

Před aplikací nového standardu se ve společnosti dodržovaly postupy předepsané v IAS 17/ ASC 840.

Obrázek 11 Účtování pronajatého majetku dle IAS 17/ASC 840 (operativní leasing)

Current Process Relating to Lease postings Until 30th June 2019 - Now No Longer In Use										
AP Team	P&L		Prepaid		Accrual		AP Subledger		Bank Account	
	Dr	Cr	Dr	Cr	Dr	Cr	Dr	Cr	Dr	Cr
Last month invoice received this month (received late)						1,000			1,000	
Next month's invoice received today (prepaid)			5,000						5,000	
Current month's invoice received (this month invoice)	1,250								1,250	
Direct Debit	2,500									2,500
AP payment run - Paying invoices								7,250		7,250
GL Team Entries (Past / Present/ Future)										
Release prepaid to P&L in the following month (next month)	5,000			5,000						
Creates Rent accrual for the current month (Last Month)	1,000					1,000				
	<u>9,750</u>	<u>-</u>	<u>5,000</u>	<u>5,000</u>	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>	<u>7,250</u>	<u>7,250</u>	<u>-</u>	<u>9,750</u>

(Zdroj: interní materiál pro účely školení zaměstnanců)

Obrázek č. 11 představuje přehledný souhrn tohoto způsobu účtování před implementací novelizovaných standardů. Oddělení přijatých faktur společnosti přijímalo doklady za pronájem kancelářských prostor a motorových vozidel. Tyto faktury byly zaúčtovávány na příslušné účty, jak je v podvojném účetnictví obvyklé - v případě, že byla faktura přijata na běžné období, došlo k zaúčtování na nákladový účet oproti závazku (tzv. „kartě“ dodavatele). V okamžiku, kdy se jednalo o fakturu, která se vztahovala na období v budoucnu, případně se část vztahovala na období budoucí a část na běžné, bylo třeba zaúčtovat odpovídající částku na účet sloužící nákladům příštích období. Účetní hlavní knihy na konci každého zúčtovacího období provedlo kontrolu správnosti záznamů o nákladech příštích období (Deferred Expenses/Prepayments). V případě, že došlo ke zjištění nesprávně zaúčtované faktury, byla provedena úprava tak, aby došlo ke správnému zanesení účetní transakce. Dále běžně docházelo k situaci, kdy faktura nebyla přijata, bylo tedy třeba zaúčtovat dohadnou položku (Accrued Expenses). Po přijetí dokladu v následujících měsících byly tyto dohadné položky opět rozpuštěny.

Ve stručnosti výše popsany proces však od 1. července 2019 není možné nadále využívat. Nicméně před spuštěním nového procesu bylo ještě zapotřebí vypořádání se se zůstatky na účtech, které sloužily k zaúčtování nákladů příštích období a dohadných položek týkajících se nájmu. Projektový tým, který měl na starosti zajištění přechodu na účtování dle nového standardu analyzoval stávající zůstatky a případné nesrovnalosti na zmíněných účtech, a připravil potřebné podklady pro účetní hlavní knihy, kteří měli zodpovědnost za správné zaúčtování konečných zůstatků (Accruals and Prepayments closing balances).

4.4.2 Leasing – IFRS 16/ ASC 842

Po dokončení výše zmíněného procesu došlo k zaúčtování počátečních zůstatků na odpovídající účty, které jsou opět účetním hlavní knihy poskytnuty projektovým týmem. Pro zavedení nového standardu byly vytvořeny nové účty:

A245000 – Pronajatý majetek

A380150 – Pronájem – dlouhodobé závazky

A245050 – Pronájem – Odpisy

A245100 – Pronájem – Odpisy – časová úprava plateb⁵

A300100 – Závazky vůči dodavatelům – zúčtovací účet

A751110 – Pronajatý majetek⁶

Aby bylo zajištěno, že vykazování pronajatého majetku společnosti CSW odpovídá novému účetnímu postupu, byl pro správu leasingového účetnictví implementován software tzv. Lease Accelerator. Implementace softwaru vedla k určitým procesním změnám pro oddělení přijatých faktur (Accounts Payable) a účetní hlavní knihy (General Ledger). Tato změna ovlivňuje způsob, jakým jsou faktury za leasing zpracovávány a jakým způsobem vykazuje účetní hlavní knihy časové rozlišení nákladů za nájemné. Dotčenými oblastmi jsou především pronájmy kancelářských prostor a motorových vozidel.

Pro oddělení přijatých faktur je hlavní změnou účtování na nově zavedený účet A300100 – Závazky vůči dodavatelům – zúčtovací účet, který z jejich pohledu nahradil účet, na který se vykazovaly náklady, popřípadně náklady příštích období, pokud se přijatá faktura nevztahovala na aktuální období. V momentě, kdy oddělení přijatých faktur obdrží faktury za leasing a zadává je do systému, musí nyní pro lepší přehled uvést přesnou registrační značku vozidla, případně název budovy, období pronájmu nebo měsíc, ke kterému se faktura vztahuje.

Dále je třeba zmínit, že náklady nepřímo spojené s pronájmem, jako jsou například servisní poplatky, poplatky za elektřinu, topení či náklady na pohonné hmoty jsou nadále účtované přímo do nákladů.

Lease Accelerator

Účtování měsíčních transakcí vygenerovaných implementovaným softwarem by měly ve výsledku efekt přeúčtování veškerého zůstatku z A300100 na zmíněné nově vytvořené účty. Znamená to tedy, že účet A300100 by měl na konci každého účetního období

⁵ Účet A245100 slouží k účtování v případě, že je společnosti poskytnuta sleva z nájemného (např. první měsíc zdarma)

⁶ Účet A751110 je nákladový účet, na kterém se evidují celkové náklady z nájmu (odpis + úrok)

vykazovat nulový zůstatek, avšak pouze pokud dojde k přijetí a zaúčtování faktury na odpovídající měsíc včas. V opačném případě účet slouží k vykázání dohadných položek.

Souhrn nově zavedeného procesu

Prvním krokem pro přechod na přepracovaný standard bylo poskytnutí seznamu veškerých evidovaných aktiv v pronájmu společnosti projektovému týmu, který měl na starosti implementaci nového standardu.

Následovala analýza stavů a příprava přechodových/opravných transakcí, kdy došlo k vypořádání se zůstatky na účtech, které sloužily k zaúčtování nákladů příštích období a dohadných položek týkajících se nájmu. Tyto zůstatky byly převedeny na nově vytvořené účty.

Po výše popsanych krocích dochází k využití Lease Acceleratoru, který má pro každý pronájem vytvořený rozvrh nákladů. Pomocí tohoto softwaru tedy dochází pravidelně v měsíčním intervalu k zaúčtování nákladů oproti nově vytvořeným účtům. V případě, že je faktura za pronájem přijata, je na zúčtovacím účtě A300100 ke konci měsíce nulový zůstatek, pokud faktura přijata není, slouží účet k zachycení dohadné položky ve výši odpovídající částce měsíčního poplatku za pronájem.

Obrázek 12 Přehled procesu účtování před a po aplikaci IFRS 16/ ASC 842

Detailed Double Entry

Current Lease Posting Processes												
	P&L		AP		Accrual, Prepaid (GL)		Bank					
	Dr	Cr	Dr	Cr	Dr	Cr	Dr	Cr				
Invoice	X			X							Pre go live - Transactional entries	
AP payment			X					X				
Prepaid invoice				X	X							
Direct Debit	X							X				
Rent Accrual		X				X						
Prepaid release		X				X						
Process After Go Live - Lease accelerator												
	P&L (Lease Accelerator entry)		AP		Accrual, Prepaid (GL)		Bank		Clearing AC		Lease Accelerator (balance sheet)	
	Dr	Cr	Dr	Cr	Dr	Cr	Dr	Cr	Dr	Cr	Dr	Cr
Invoice				X				X				
AP payment			X					X				
Prepaid invoice				X				X				
Direct Debit							X	X				
Depreciation (part of old rent accrual)	X										X	
Interest (Part of old rent accrual)	X										X	
Right to use Asset									X			
Lease Liability										X1	X	
Lease short term											X1	
Clearing account entry							X2	X2				

Clearing Account will become Zero

(Zdroj: interní materiál pro účely školení zaměstnanců)

Na obrázku č. 12 je zachycen přehled celého procesu, kde ve vrchní části (Current Lease Posting Processes) je popsán proces, který předcházal procesu po zavedení přepracovaného standardu IFRS 16/ ASC 842. Spodní část obrázku (Process After Go Live - Lease Accelerator) se věnuje současnému účtování leasingu ve společnosti CSW.

Projektový tým poskytuje oddělení hlavní knihy podklad pro pravidelné měsíční transakce, které jsou vygenerovány pomocí nově implementovaného softwaru. Z tohoto pohledu jde tedy o usnadnění práce, avšak je třeba na čtvrtletní bázi ověřit správnost účtování na výše zmíněné rozvahové účty pomocí jejich inventarizace. Na této inventarizaci pracují obě oddělení společně.

5 Zhodnocení výsledků a doporučení

Tato kapitola se zaměřuje na zhodnocení účetních postupů společnosti CSW jednotlivých rozebraných položek, kterými byl dlouhodobý majetek, opravné položky k pohledávkám a leasing. Zhodnocení výsledků a doporučení je provedeno na základě rozboru účetních postupů uvedených v praktické části práce v kapitole čtyři. Dochází k souhrnu pozitivních poznatků i k identifikaci problémových oblastí, u kterých se nachází prostor pro zlepšení a konkrétní návrhy, jak těchto zlepšení docílit.

5.1 Dlouhodobý majetek

U dlouhodobého majetku byly identifikovány nesrovnalosti v evidenci u dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku.

5.1.1 Zhodnocení evidence dlouhodobého hmotného majetku

V kapitole 4.2.1, která se věnovala účtování a evidenci dlouhodobého hmotného majetku byla zmíněna skutečnost, že skupina majetku „Office Equipment“ zahrnuje stejné položky, jako je tomu u skupiny „DPE Internal“ a „DPE Equipment“. Všechny tyto skupiny dlouhodobého majetku obsahují převážně počítače a monitory. Dle vnitřních směrnic by však tento druh majetku měl být evidován pouze ve skupině „DPE Equipment“, zatímco do

skupiny „Office equipment“ by měl být zahrnován pouze majetek, který nespadá do první zmíněné skupiny. Příkladem mohou být telefony či televizní obrazovky.

Po detailním náhledu do FAMS reportu, který poskytuje veškeré informace o evidovaném dlouhodobém majetku je zřejmé, že do skupiny „DPE Equipment“ byl zařazován především majetek vyšší hodnoty. Skupina „DPE Internal“ vykazuje majetek hodnoty nižší avšak s delší dobou odpisů, a to 60 měsíců. Tato skutečnost vypovídá o nedostatečné informovanosti/kvalifikaci osob zodpovědných za zadávání majetku společnosti do systému a za jeho schvalování. Další možností však může být, že došlo v průběhu přechodu na nový účetní systém (v době předání účetní agendy do SSC) ke spěšnému, a tedy špatnému zanesení dat. Veškerý majetek evidovaný v této skupině je stále v užívání, avšak jeho hodnota je již zcela odepsána.

Dle tabulky č. 4 by se dalo říci, že skupina „DPE Internal“ byla po předání účetnictví z Německa do České republiky nahrazena skupinou „Office Equipment“. Tato skupina totiž vykazuje přírůstky až od roku 2018, zatímco ve skupině „DPE Internal“ nejsou od téhož roku zachyceny žádné pohyby.

Z výkazu dlouhodobého majetku je si dále možné všimnout pochybení z minulých let i v případě doby odpisování u některých položek skupiny nábytku, kdy byly odpisy zadány po dobu 13 let, což není v souladu s místními účetními předpisy ani předpisy interními.

U tématu týkajícího se zadávání dlouhodobého majetku místními pracovníky do systému bylo zmíněno, že popis aktiv, která jsou zadávána do systému by neměl být založen na čísle faktury nebo čísle nákupní objednávky, ale měl by odrážet charakter aktiva, které bylo zakoupeno. Tento požadavek je až na malé výjimky dodržen. V pár případech se však stává, že chybí jméno, případně číslo zaměstnance, který má majetek v užívání. Velmi často pak dochází k chybě nepřidělení sériového čísla či zařazení majetku mezi dlouhodobá aktiva, která pro zařazení nesplňují předepsané limity. Nejčastějším příkladem těchto podlimitních omylů bývají mobilní telefony, které nedosahují hodnoty převyšující 1000 EUR, sluchátka určená k telefoním hovorům, tonery a další drobné kancelářské vybavení, které je nezbytné pro chod společnosti.

Vzhledem k tomu, že účetní hlavní knihy nemá právo vstupovat do karty majetku, je správný postup zodpovědné osoby na německé straně důležitý. V případě potřeby jsou změny možné, avšak jak již bylo zmíněno v části „Vlastní práce“, jedná se o kroky, které vyžadují schválení člena finančního controllingu, který sídlí v Německu.

5.1.2 Zhodnocení evidence dlouhodobého nehmotného majetku

U problematiky dlouhodobého nehmotného majetku jsou zmíněny reporty, které evidují jak dlouhodobý hmotný, tak nehmotný majetek. Tyto dva reporty - FAMS report a Fixed Assets - Book value report jsou generovány z účetního systému Microsoft Dynamics NAV a jejich výstupy by se měly shodovat. Rozdíl mezi reporty je pouze v detailním zobrazení, kdy ve FAMS reportu je možné nalézt podrobnější informace, než je tomu u Book Value reportu.

Z výše uvedeného tedy plyne, že tyto dva reporty jsou navzájem provázané a oba by měly odpovídat skutečným stavům. Po analýze obou těchto výkazů však vychází najevo, že Fixed Assets – Book value report neobsahuje stejné záznamy jako je tomu v případě FAMS reportu. V tomto případě se jedná o pochybení při změně účetního systému v době, kdy bylo předáváno účetnictví z německé pobočky do českého SSC, tedy při převedení účetních záznamů ze systému Unite, který byl v Německu používán do systému Microsoft Dynamics NAV. Tento nesoulad je nyní třeba ze strany účetní hlavní knihy vyřešit s příslušnými pracovníky IT, kteří mají možnost data ve výkazech upravovat.

Zmíněné nesrovnalosti a problémové oblasti u evidence dlouhodobého majetku jsou v převážné většině způsobeny pochybením zaměstnanců z německé strany. V případě chybějících údajů při zadávání aktiva do systému by mohlo být dosaženo významného zlepšení zaškolením německých pracovníků, kteří by byli v rámci tohoto školení upozorněni na veškeré údaje, které je z jejich strany třeba vyplnit a na které aspekty brát ohled při vybírání skupiny majetku. Případy nesprávných zařazení majetku do jednotlivých skupin z minulých let by měly být pro zaměstnance centra sdílených služeb varováním. Jinými slovy by měli věnovat patřičnou pozornost při zařazování aktiva do užívání (krok, který následuje po zadání aktiva do systému), aby se podobných chyb do budoucna vyvarovali.

5.2 Zhodnocení tvorby opravných položek k pohledávkám

Pro zefektivnění výpočtu opravné položky, přehlednost a hlavně přesné stanovení její výše byla pověřenými zaměstnanci společnosti CSW v souladu s IFRS/US GAAP a vnitřním předpisy vyvinuta kalkulace. Tato kalkulace byla vytvořena v tabulkovém procesoru Microsoft Excel, který poskytuje možnost vkládat vzorce nezbytné ke správnému stanovení opravné položky. Data, která jsou ke kalkulaci potřebná jsou čerpána z interních databází, které jsou s kalkulací provázány a zároveň i s Microsoft Dynamics NAV, kde probíhá identifikace pochybných či nedobytných pohledávek.

Kalkulace, jejíž příklad je možné vidět na obrázku č. 13, je v případě potřeby upravená o specifika jednotlivých zemí, kterým centrum sdílených služeb zpracovává účetnictví.

Na prvním řádku kalkulace z obrázku č. 13 se nachází částka 2,155,017 EUR. Tato částka představuje celkový objem pohledávek z obchodních vztahů, které jsou evidovány v účetním systému ke konci daného období. O buňku níže se nachází suma všech nedobytných pohledávek. V tabulce označené jako „*General provision calculation (1% from reporting Trade AR basis)*“ dochází k odečtení pochybných pohledávek, odečtení daně z přidané hodnoty a stanovení 1%. Částka 17,460 EUR je rovna výši všeobecné rezervy. V třetí části kalkulace je prováděn výpočet specifické rezervy. Položka „*ALL Doubtful + Uncollectible (exl VAT) → reserve at 100%*“ obsahuje veškeré nedobytné a pochybné pohledávky snížené o daň z přidané hodnoty. Pod touto položkou jsou umístěny nedobytné pohledávky, které mají být daný měsíc odepsány, pod ní zas ty, které už odepsány jsou.

V poslední sekci je přehledně zobrazeno v jaké výši byla vypočtena požadovaná celková opravná položka, níže se nachází výše opravné položky, která je již zaúčtovaná v systému. Požadovaný účetní zápis je tedy v hodnotě 24,076 EUR vypočten jako rozdíl evidované částky 65,435 EUR na účtu A771700 - rezerva na nedobytné pohledávky a požadovaným zůstatkem 41,359 EUR.

Kreditní zůstatky jsou pro vytvoření správné výše opravné položky manuálně vloženy do kalkulace (položka „*Credit balances*“), dochází tedy k jejich odečtení ze základu, ze

kterého se opravná položka stanoví. Tyto kreditní zůstatky jsou z účtu obchodních pohledávek na čtvrtletní bázi přeúčtovávány.

Obrázek 13 Kalkulace opravné položky

IFRS/USGAAP BAD DEBT RESERVE CALCULATION Dec FY20	
All amounts in LC (EUR)	
1) Customers ledger (LB) reconciliation to GL ledger (US GAAP)	
Navision customers ledger (LB - B40)	2,155,017
Elimination uncollectible customers	(48,784)
Uncollectible customers GL entries	(48,784)
Manual - Elimination uncollectible customers (only new ones)	0
New uncollectible	0
Other GL adjustments	0
Adjusted Reporting Trade AR Basis	2,106,232
2) General provision calculation (1% from reporting Trade AR basis)	
Reporting Trade AR basis	2,106,232
Credit balances	0
Doubtful but not uncollectible	(28,439)
Manual posting - Doubtful but not uncollectible	0
Adjusted reporting Trade AR for general provision calculation	2,077,793
VAT	19%
Reserve %	1%
General provision required	17,460
3) Specific provision calculation (100% provision required for doubtful and uncollectible customers)	
ALL Doubtful + Uncollectible (excl VAT) --> reserved at 100%	64,894
ALL Uncollectible customers (excl VAT) --> to write off current period	0
ALL Uncollectible customers (excl VAT) --> written off	(40,995)
Specific provision required	23,899
4) Total Bad debt provision overview	
Total Bad Debt Provision calculated	41,359
Total Bad Debt Provision posted	65,435
Additional P&L provision needed (P&L posting)	(24,076)

Zdroj: Interní materiály společnosti

S ohledem na skutečnost, že je kalkulace propojena s interní datáází, která je čerpá data z účetního systému Microsoft Dynamics NAV, jde o velké zefektivnění práce účetní hlavní knihy, který nemusí provádět kalkulasi opravné položky manuálně. Jediný úkon, který je po účetním vyžadován, je aktualizace excelového souboru obsahujícího kalkulasi. Je třeba nastavit aktuální období a pouhým kliknutím na ikonu aktualizace dat se vypočte výše opravné položky.

5.3 Zhodnocení účetních postupů v oblasti Leasingu

V případě leasingu došlo k porovnání účtování dle původního a přepracovaného standardu a vymezení vlivů na účetní výkazy.

Pronájem kancelářských prostor - porovnání IAS 17/ASC 840 a IFRS 16/ASC842

Klíčovým imperativem standardu IAS 17/ASC 840 bylo odlišení finančního a operativního leasingu. V případě, že byl leasing klasifikován jako operativní, nájemce neměl za povinnost v rozvaze vykazovat pronajaté aktivum ani dlouhodobý závazek, který z leasingu vyplýval, účtováno bylo tedy stejně jako v případě poskytnutí služby. Ve společnosti CSW docházelo v minulosti v případě pronájmu kancelářských prostor k vykazování právě jako o poskytované službě, a to z důvodu nesplnění následujících bodů:

- Přejed do osobního vlastnictví na konci smluvního období
- Smluvní doba odpovídající době životnosti pronajatého aktiva
- Výše současné hodnoty leasingových plateb rovnající se hodnotě aktiva

Nyní je pronájem dle přepracovaných standardů vykazován jako leasing, nikoli jako služba.

Německá pobočka sídlící ve městě Heiligenhaus má své kancelářské prostory v pronájmu. Platnost smlouvy bude ukončena k 31.3.2020, avšak po domluvě s pronajímatelem dojde k její obnově, a to s účinností od 1.4.2020. Prodloužení bylo podepsáno na následující tři roky. Vzhledem k tomu, že smlouva splňuje požadavky leasingu, je třeba, aby dle nového standardu došlo k vykázání práva k užívání aktiva, jeho odpisům, stejně tak je třeba evidovat závazky či úroky, které se k závazku vztahují. Měsíční nájemné činí 19,750 EUR, přičemž na prvních šest měsíců byla poskytnuta sleva ve výši 20%. Z níže uvedené umořovací tabulky č. 9 je možné vyčíst počáteční stav závazku každého období a to dle následujícího vzorce:

$$PV = \sum_{t=1}^n \frac{C}{(1+i)^t}$$

Dále tabulka č. 9 poskytuje přehled hodnoty práva k užívání. Vzhledem k tomu, že prostory byly v pronájmu společnosti CSW již v minulosti, nevstupují do hodnoty práva k užívání majetku žádné poplatky realitní kanceláři, náklady na vyplacení původního nájemce, případně jiné počáteční přímé náklady.

Úrok za jednotlivá období je stanoven na inkrementální úrokové sazbě 4%. Souhrn plateb v prvním roce je s ohledem na slevu v prvních šesti měsících nižší, než je v dalších dvou letech. Konečný stav závazku představuje počáteční stav závazku navýšen o úrok za dané období a následně ponížen o provedené platby.

Konečný stav závazku

$$= \text{Počáteční stav závazku} + \text{úrok za období} - \text{platba za období}$$

Tabulka 9 Umořovací tabulka dle IFRS 16/ ASC 842 (EUR)

Rok	Právo k užívání aktiva	Počáteční stav závazku	Úrok za období	Platba za období	Konečný stav závazku
1	647 673,44	647 673,44	21 950,54	213 300,00	456 323,98
2	647 673,44	456 323,98	13 393,06	237 000,00	232 717,04
3	647 673,44	232 717,04	4 282,96	237 000,00	-

(Zdroj: vlastní zpracování)

Následující tabulka č. 10 obsahuje detailní přehled výše zmíněných položek za jednotlivé měsíce. Dále jsou v tabulce zobrazeny odpisy, oprávky a náklady, které jsou součtem úroku a odpisu. Úrok za jednotlivé měsíce je vypočten jako závazek snížený o platbu a vynásoben měsíční úrokovou sazbou. V dubnu 2023, kdy bude smlouva ukončena dojde k úplnému odepsání práva k užívání majetku a zároveň výše závazku dosáhne nulového zůstatku.

Pro porovnání je k tabulce č. 10 připojena i tabulka, která odráží původní způsob vykázování pronajatých prostor ve společnosti CSW.

Tabulka 10 Umořovací tabulka - porovnání IFRS 16/ ASC 842 a IAS 17/ ASC 840 (detailní zobrazení)

IFRS 16/ ASC842								IAS 17/ ASC840		
Měsíc	Právo k užívání	Oprávký	Platba	Závazek	Náklady	Úrok	Odpisy	Náklady	Platba	Časové rozlišení
	647 673,44			(647 673,44)						
duben 20	629 682,51	(17 990,93)	15 800,00	(633 979,68)	20 097,17	2 106,24	17 990,93	19 091,67	15 800,00	(3 291,67)
květen 20	611 691,58	(35 981,86)	15 800,00	(620 240,28)	20 051,53	2 060,60	17 990,93	19 091,67	15 800,00	(6 583,33)
červen 20	593 700,65	(53 972,79)	15 800,00	(606 455,08)	20 005,73	2 014,80	17 990,93	19 091,67	15 800,00	(9 875,00)
červenec 20	575 709,72	(71 963,72)	15 800,00	(592 623,93)	19 959,78	1 968,85	17 990,93	19 091,67	15 800,00	(13 166,67)
srpen 20	557 718,79	(89 954,64)	15 800,00	(578 746,68)	19 913,68	1 922,75	17 990,93	19 091,67	15 800,00	(16 458,33)
září 20	539 727,86	(107 945,57)	15 800,00	(564 823,17)	19 867,42	1 876,49	17 990,93	19 091,67	15 800,00	(19 750,00)
říjen 20	521 736,93	(125 936,50)	19 750,00	(546 890,08)	19 807,84	1 816,91	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(19 091,67)
listopad 20	503 746,01	(143 927,43)	19 750,00	(528 897,21)	19 748,06	1 757,13	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(18 433,33)
prosinec 20	485 755,08	(161 918,36)	19 750,00	(510 844,37)	19 688,09	1 697,16	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(17 775,00)
leden 21	467 764,15	(179 909,29)	19 750,00	(492 731,35)	19 627,91	1 636,98	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(17 116,67)
únor 21	449 773,22	(197 900,22)	19 750,00	(474 557,95)	19 567,53	1 576,60	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(16 458,33)
březen 21	431 782,29	(215 891,15)	19 750,00	(456 323,98)	19 506,96	1 516,03	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(15 800,00)
duben 21	413 791,36	(233 882,07)	19 750,00	(438 029,23)	19 446,18	1 455,25	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(15 141,67)
květen 21	395 800,43	(251 873,00)	19 750,00	(419 673,49)	19 385,19	1 394,26	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(14 483,33)
červen 21	377 809,50	(269 863,93)	19 750,00	(401 256,57)	19 324,01	1 333,08	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(13 825,00)
červenec 21	359 818,58	(287 854,86)	19 750,00	(382 778,26)	19 262,62	1 271,69	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(13 166,67)
srpen 21	341 827,65	(305 845,79)	19 750,00	(364 238,35)	19 201,02	1 210,09	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(12 508,33)
září 21	323 836,72	(323 836,72)	19 750,00	(345 636,65)	19 139,22	1 148,29	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(11 850,00)
říjen 21	305 845,79	(341 827,65)	19 750,00	(326 972,94)	19 077,22	1 086,29	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(11 191,67)
listopad 21	287 854,86	(359 818,58)	19 750,00	(308 247,01)	19 015,01	1 024,08	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(10 533,33)
prosinec 21	269 863,93	(377 809,50)	19 750,00	(289 458,67)	18 952,59	961,66	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(9 875,00)
leden 22	251 873,00	(395 800,43)	19 750,00	(270 607,70)	18 889,96	899,03	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(9 216,67)
únor 22	233 882,07	(413 791,36)	19 750,00	(251 693,89)	18 827,12	836,19	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(8 558,33)
březen 22	215 891,15	(431 782,29)	19 750,00	(232 717,04)	18 764,08	773,15	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(7 900,00)
duben 22	197 900,22	(449 773,22)	19 750,00	(213 676,93)	18 700,82	709,89	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(7 241,67)
květen 22	179 909,29	(467 764,15)	19 750,00	(194 573,35)	18 637,35	646,42	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(6 583,33)
červen 22	161 918,36	(485 755,08)	19 750,00	(175 406,09)	18 573,67	582,74	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(5 925,00)
červenec 22	143 927,43	(503 746,01)	19 750,00	(156 174,95)	18 509,78	518,85	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(5 266,67)
srpen 22	125 936,50	(521 736,93)	19 750,00	(136 879,70)	18 445,68	454,75	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(4 608,33)
září 22	107 945,57	(539 727,86)	19 750,00	(117 520,13)	18 381,36	390,43	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(3 950,00)
říjen 22	89 954,64	(557 718,79)	19 750,00	(98 096,03)	18 316,83	325,90	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(3 291,67)
listopad 22	71 963,72	(575 709,72)	19 750,00	(78 607,18)	18 252,08	261,15	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(2 633,33)
prosinec 22	53 972,79	(593 700,65)	19 750,00	(59 053,37)	18 187,12	196,19	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(1 975,00)
leden 23	35 981,86	(611 691,58)	19 750,00	(39 434,39)	18 121,94	131,01	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(1 316,67)
únor 23	17 990,93	(629 682,51)	19 750,00	(19 750,00)	18 056,54	65,61	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(658,33)
březen 23	0,00	(647 673,44)	19 750,00	0,00	17 990,93	(0,00)	17 990,93	19 091,67	19 750,00	(0,00)
			687 300,00		687 300,00			687 300,00	687 300,00	

(Zdroj: vlastní zpracování)

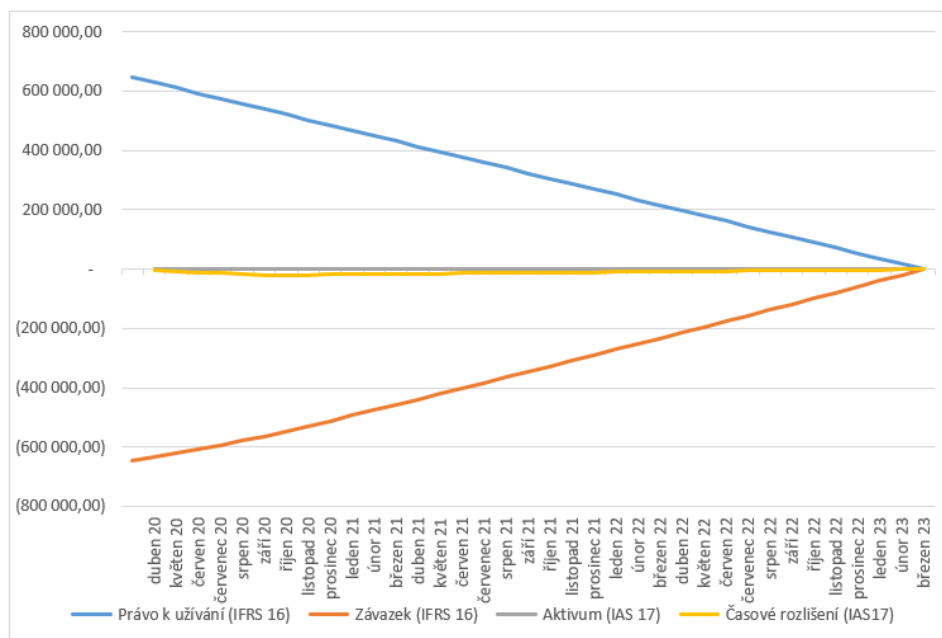
Tato doplňující tabulka vypovídá o tom, že u vykazování operativního leasingu společnosti CSW podle původního znění standardu došlo v rozvaze k zachycení časového rozlišení - náklady příštích období, a to z důvodu poskytnuté slevy na prvních šest měsíců. Ve výkazu zisku a ztrát byl nájem vykázán v podobně vynaložených nákladů stejně jako v případě poskytnutí služby. Dle přepracovaného standardu je nájem za kancelářské prostory společnosti zachycen v rozvaze v podobě práva k užívání a závazku. Ve výsledovce je pak pronájem zohledněn ve formě úroků a odpisů.

V obou případech (účtování dle původního i přepracovaného standardu) tabulka dokládá, že dochází k vykázání pronájmu v obou finančních výkazech, avšak až po zavedení nového standardu lze konstatovat, že je vypovídací hodnota výkazů mnohem přesnější. Toto tvrzení potvrzuje i grafické znázornění níže.

Z grafu č. 2 je jasně patrné, že evidence pronajatých prostor dle IAS 17/ASC 840 nevykazuje žádné aktivum, pouze náklady příštích období, které však s výší závazku evidovanou dle IFRS 16/ASC 842 nelze srovnávat. Dále je z grafu možné vyčíst názorný

pokles závazku, který je snižován platbami i netto hodnoty práva k užívání majetku, která je v průběhu doby pronájmu postupně odpisována.

Graf 2 Zobrazení evidence pronajatého aktiva - porovnání IFRS 16/ ASC 842 a IAS 17/ ASC 840

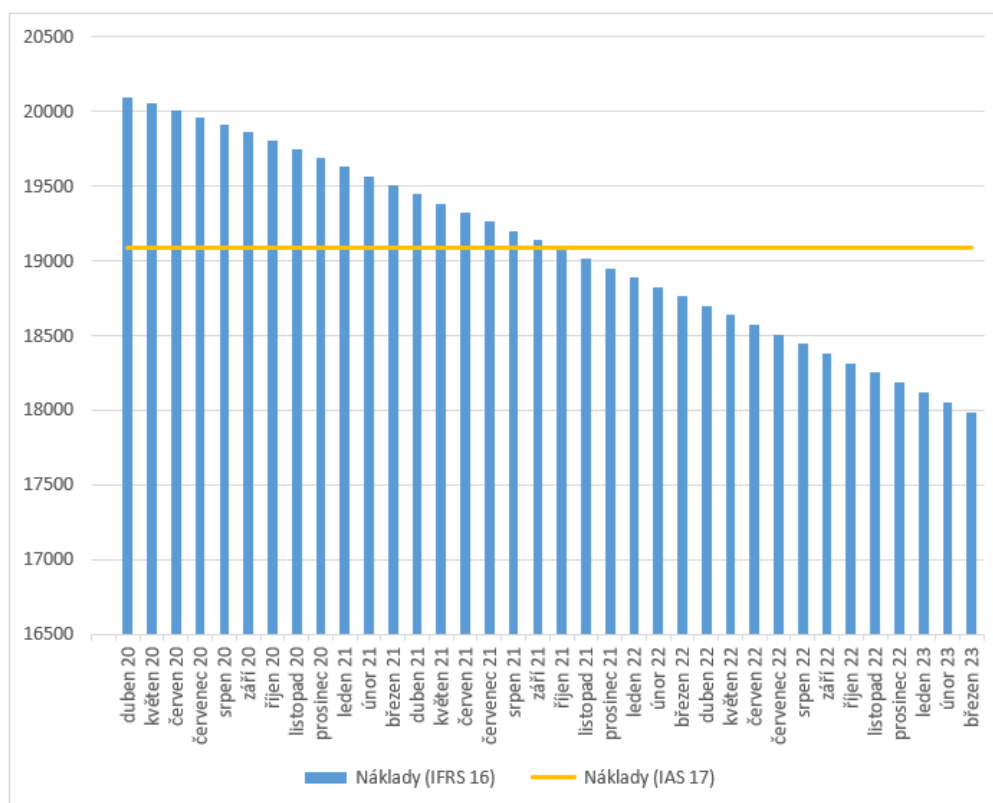


(Zdroj: vlastní zpracování)

I ve výkazu zisku a ztrát je možné pozorovat rozdíl po zavedení nového standardu. V případě původního účtování nájmu byl vykazován rovnoměrný náklad, po implementaci nového standardu dochází k postupnému snížení nákladu a to z důvodu snížení úroku, který je vypočítáván ze snižujícího se závazku.

Je třeba říci, že výše zmíněný průběh nákladů platí pouze pro IFRS 16. Jak je psáno i v teoretické části práce, v případě ASC 842 dochází k rozdílnému stanovení odpisů a celkových nákladů. Dle US GAAP dochází k výpočtu odpisů pomocí odečtení úroku od nákladů, které jsou konstantní. Vzhledem k tomu, že úrok má klesající tendenci, odpisy se v průběhu let nesnižují, jako je tomu dle IFRS 16, ale zvyšují.

Graf 3 Průběh nákladů - porovnání IFRS 16 a IAS 17



(Zdroj: vlastní zpracování)

Další změny je možné pozorovat v ukazatelích, které vypovídají o hospodaření podniku. Příkladem může být rentabilita aktiv ($\text{Return on Asset} = \text{Revenues}/\text{Assets}$). Vzorec tohoto ukazatele obsahuje hodnotu aktiv v čitateli, po zavedení přepracovaného standardu se tedy jeho výsledná hodnota sníží. Běžná likvidita ($\text{Current Ratio} = \text{Current Assets}/\text{Current Liabilities}$) je dalším ukazatelem, který je novelou ovlivněn. I v jeho případě dochází díky závazkům v čitateli k jeho snížení. V tabulce č. 11 je možné vidět porovnání vlivu standardů na různé modifikace zisku v prvním roce pronájmu. Zisk před úrokem, zdaněním, odpisy a amortizací (EBITDA) byl ovlivněn původním standardem tak, že jeho vyšší oproti novelizovanému standardu snižoval. V případě německého nájmu by v prvním roce šlo o snížení zisku částkou 229,100 EUR. Po implementaci přepracovaného standardu však ke snížení EBITDA nedochází, dá se tedy říci, že jeho hodnota je nyní vyšší. IFRS 16/ASC 842 ovlivní dále zisk před úrokem a zdaněním (EBIT), a to o částku 215,891.15 EUR, tedy o souhrn odpisů za první rok. Zisk před zdaněním (PBT) bude dále ovlivněn vyšší úroku, což znamená, že bude v souhrnu snížen o částku 237,841.69 EUR.

Tabulka 11 Porovnání vlivu IFRS 16/ ASC 842 a IAS 17/ ASC 840 na výši zisku v prvním roce pronájmu

	IFRS 16/ ASC 842	IAS 17/ ASC 840
Operativní náklad	0,00	229 100,00
EBITDA	0,00	(229 100,00)
Odpisy	215 891,15	0,00
EBIT	(215 891,15)	(229 100,00)
Úrok	21 950,54	0,00
PBT	(237 841,69)	(229 100,00)

(Zdroj: vlastní zpracování)

Vedle porovnání účtování podle nového standardu a jeho vlivu na účetní výkazy je třeba připojit i informaci o tom, že byly zjištěny nesrovnalosti při využití nově implementovaného softwaru. Náklady, které Lease Accelerator generuje neodpovídají skutečným nákladům, které účetní jednotka za pronájem vynakládá. Dochází tedy ke zkreslení účetních hodnot při samotném účtování i následném reportingu do centrály ve Spojených státech amerických. Na druhou stranu je ovšem nutné podotknout, že toto zkreslení je pod úrovní materiality nejen v očích mateřské společnosti, ale i v očích společnosti dceřiné. Nicméně, vzhledem k tomu, že se jedná o novou problematiku, se kterou se podnik potýká, je pochopitelné, že bude ještě nějaký čas trvat, než bude vše nastaveno tak, aby docházelo k bezproblémovému využití implementovaného softwaru. Pro oddělení reportingu, které se pronájemem majetku zabývá je nyní důležité identifikovat všechny faktory, které ovlivňují nesprávné účtování a tyto faktory následně odstranit.

5.4 Výhody a nevýhody Centra sdílených služeb

Na základě vlastní zkušenosti a výše zmíněných poznatků lze říci, že má centrum sdílených služeb jako forma interního outsourcingu pro zpracování účetnictví mnoho výhod, ale i nevýhod. Toto zhodnocení SSC je však založeno na vlastních zkušenostech.⁷

Nejzásadnějším problémem, který SSC provází je způsob předání agendy z původní pobočky do servisního centra. V nemálo případech je možné se setkat s neochotou zaměstnanců pobočky, od kterých je pracovní náplň odjímana a přerazována do SSC. Toto

⁷ Celkové zhodnocení využití centra sdílených služeb je nad rámec této diplomové práce

je způsobeno především tím, že po předání agendy dochází ke zrušení jejich pracovní pozice a může se i stát, že zaměstnancům není nabídnuta alternativní pozice v jiném oddělení firmy. Tento průběh a přístup se však může mezi jednotlivými korporacemi lišit. V případě ale, že k takovéto situaci dojde a zaměstnanci pobočky jsou zdrženliví komunikovat a předávat si navzájem informace, společnost je vystavena velkému riziku s ohledem na účetní nesrovnalosti. Dalším faktorem, který ovlivňuje kvalitu předání informací jsou samotní zaměstnanci SSC, kteří za jejich předání mají zodpovědnost. Je také nutno zmínit, že způsob a kontrola přechodu z původního účetního systému na účetní systém nový je stejně významný.

Mezi nevýhody lze dále shledat vzdálenost mezi samotnou pobočkou společnosti a SSC. V případě společnosti CSW se jedná o vzdálenost mezi Prahou a městem Heiligenhaus. Tento fakt může například ztěžovat průběh roční závěrky, konkrétně, inventarizaci hmotného majetku, který se nachází v jiném místě, než je zpracováváno účetnictví. V takovéto situaci je nezbytností plynulá a vzájemná spolupráce mezi zaměstnanci pobočky a servisního centra.

Komunikace a spolupráce mezi pracovníky z odlišných měst lze v dnešní době jednoduše vyřešit prostřednictvím videokonferencí či online schůzek. Společnost CSW využívá služeb Cisco, který je lídrem ve svém oboru a který tyto možnosti poskytuje. Usnadňuje tím tak komunikaci napříč mezinárodní společností. Pokud tedy zaměstnanci sdílí ochotu vzájemné výpomoci a spolupráce, vzdálenost by neměla být překážkou.

V centru sdílených služeb je běžné setkat se s velkou fluktuací. V poslední době to je z velké části způsobeno převísem poptávky nad nabídkou na pracovním trhu, kde si podniky mezi sebou snaží co nejvíce konkurovat v boji o talentované zaměstnance ať již vyšší platu, možnostmi pracovat z domova či poskytnutými benefity. V SSC však toto může být zapříčiněno i tím, že se jedná o prostředí, kde se nachází zaměstnanci mnoha národností. Ti pak mohou mít plán pobýt v zemi pouze po určitou dobu a následně se vrátit do země svého původu, či případně dále cestovat do země jiné.

Co však lze považovat za velkou výhodu center sdílených služeb, je možnost zdokonalování jazykových schopností. V dnešní době je jazyková vybavenost

samozřejmostí a při ucházení o zaměstnání, zvláště v hlavním městě, je běžným požadavkem. SSC poskytuje možnost znalost cizího jazyka uplatnit na denní bázi, a to jak v psané či mluvené formě, tak na formální i neformální úrovni. To, že je prostředí servisního centra mezinárodním prostředím je dáno tím, že poskytuje služby pobočkám z celého světa a v mnoha případech je pak nutností, aby zaměstnanec ovládal jazyk země, za kterou je zodpovědný.

S jazyky dále souvisí i kultura jednotlivých národností. Pro někoho může být kulturní rozmanitost překážkou, pro někoho, kdo rád cestuje a rád poznává zahraniční zvyklosti může být vítána. Pro představu je vhodné zmínit, že pražské SSC má v průměru sto třicet zaměstnanců, mezi kterými se vyskytuje na třicet devět různých národností.

6 Závěr

Správné a důsledné vedení účetnictví by mělo být důležitou součástí každého podniku. Na základě účetnictví jsou sestavovány finanční analýzy, které jsou důležitým podkladem pro zhodnocení hospodaření podniku a rozhodování vedením firmy. Správnost účetní agendy je však důležitá i pro externí uživatele, kterými mohou být banky, věřitelé, stávající či potencionální investoři. Z důvodu možnosti porovnání mezi jednotlivými podniky dochází k harmonizaci účetnictví jehož se ujali tvůrci Mezinárodních standardů finančního výkaznictví (IFRS) a Amerických obecně uznávaných účetních zásad (US GAAP). Pro podniky, které mají zájem o příliv kapitálů od externích investorů je podmínkou aplikace zmíněných účetních systémů.

Cílem práce bylo zhodnotit účetní postupy vybraných rozvahových položek společnosti CSW Německo, která své účetnictví vede dle IFRS a pro potřeby reportingu mateřské společnosti sídlící v USA účtuje vybrané transakce i v souladu s US GAAP. V rámci zhodnocení účetních postupů bylo cílem identifikovat možné problémové oblasti a následně navrhnout jejich řešení. V rámci cíle práce bylo zároveň i stanovení výhod a nevýhod centra sdílených služeb, které společnost CSW využívá pro zpracování svého účetnictví.

Předmětem činnosti sledované účetní jednotky CSW Německo jsou softwarová a digitální marketingová řešení pro automobilový průmysl. Za poslední roky se společnosti podařilo dosáhnout zisku kolem 3 mil EUR. CSW sídlící v německém městě Heiligenhaus bylo založeno roku 2010, avšak mateřská společnost se sídlem v USA působí na trhu více jak čtyřicet let.

První vybranou rozvahovou položkou, která byla v diplomové práci rozebrána a zhodnocena byl dlouhodobý majetek. Po představení problematiky v teoretické části následoval popis evidence majetku ve vybrané společnosti a následně vyhodnocení zjištěné situace. Po předání účetnictví do pražského centra sdílených služeb byla zjištěná určitá pochybení z německé strany v evidenci dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku. Před rokem 2017, tedy před převedením účetní agendy z Německa do České republiky došlo v mnoha případech k nesprávnému zařazení majetku do jednotlivých skupin a následně i k nesprávnému nastavení doby odpisování. Tyto zjištěné nesrovnalosti by měly

zaměstnance SSC přimět k důsledné kontrole všech zadaných aktiv jejich německými kolegy, kteří jsou za tuto činnosti odpovědni. Dále ve společnosti CSW Německo opakovaně dochází k situaci, kdy nejsou z německé strany při zadávání majetku do systému uvedeny všechny požadované údaje, které se k aktivu vztahují. Účetní hlavní knihy v Praze pak musí informace dodatečně doplnit, tato činnost už ale podléhá schválení německého člena finančního controllingu. Vzhledem k tomu, že tento problém není závažného charakteru, důkladnější zaškolení odpovědných zaměstnanců by mohlo zajistit nápravu zmíněných nedostatků.

Druhou položkou, kterou diplomová práce hodnotí, byly pohledávky z obchodního styku a tvorba opravné položky k těmto pohledávkám. Stejně jako u dlouhodobého majetku bylo téma pohledávek z obchodního styku rozebráno v teoretické části, na kterou navazoval popis procesu tvorby opravné položky společností CSW Německo a který je závěrem zhodnocen. Při zpracování interních materiálů společnosti bylo zjištěno, že převážná většina zákazníků platí své závazky vůči podniku ve stanovené lhůtě, avšak část z nich se potýká s problémovou platební morálkou. Tento fakt vystihuje důležitost účtování o opravných položkách. K výpočtu opravné položky využívá společnost vytvořenou kalkulaci prostřednictvím Microsoft Excel, která čerpá potřebné podkladové údaje z interní databáze. Tato databáze je provázána s kalkulačí a zároveň s účetním systémem, kde probíhá účtování o pohledávkách a identifikace pochybných a nedobytných pohledávek. Manuální výpočet opravných položek proto není vyžadován. Vzhledem k tomu, že je o opravných položkách účtováno ke konci každého měsíce, uspoří vytvořená kalkulace v době měsíční závěrky mnoho času, který je tak možné využít k jiným neméně důležitým účetním zápisům.

Třetí zhodnocená oblast účetních postupů se věnuje pronajatému majetku a jeho evidenci. Před začátkem roku 2019 podléhala evidence leasingu standardu IAS 17/ ASC 840. Tyto standardy byly však přepracovány a nahrazeny standardy IFRS 16/ ASC 842. Po novelizaci došlo ve společnosti CSW Německo ke změně v účtování o pronajatých kancelářských prostorách, o kterých bylo dříve účtováno jako o operativním leasingu. Nyní jsou klasifikovány jako finanční leasing. V současné době tedy dochází k evidenci pronajatého majetku v rozvaze společnosti, stejně tak se nový způsob účtování projevil na výši operativních nákladů, které jsou nyní nižší. EBIT a EBITDA je po zavedení nového

standardu vykazován s vyšší hodnotou, což je dáno evidencí odpisů a úroků namísto operativních nákladů, které tyto modifikace zisku snižují. Ke správnému účtování o pronajatých aktivech v souladu s přepracovaným standardem je společností využíván software tzv. Lease Accelerator. V současnosti se společnost potýká s jeho jistými nedostatky, po identifikaci a následném odstranění faktorů, které jsou příčinou nesprávně stanovených nákladů bude však pro účetní i členy reportingu nepostradatelným pomocníkem.

Poslední zhodnocenou oblastí bylo využití centra sdílených služeb, které je pro společnost CSW interní formou outsourcingu. Po krátkém představení této formy outsourcingu v teoretické části došlo ke zhodnocení výhod a nevýhod, které vyplývá ze zhodnocení účetních postupů a spolupráce mezi českými zaměstnanci SSC a pobočkou CSW sídlící v Německu. Servisní centrum je spojeno s jistými nedostatky, ty však z velké části závisí na postoji, který společnost zaujme při její decentralizaci. Výhodami plynoucí z převedení určitých podpůrných procesů mohou být například ušetřené mzdové náklady či zkvalitnění procesu, který je v rámci SSC standardizován a tím i vylepšen. Ze strany zaměstnanců lze vnímat jako výhodu skutečnost, že mohou pracovat v multikulturním prostředí, aniž by opustili hranice svého domovského státu. V SSC je jim dále na denní bázi umožněno uplatnit své jazykové schopnosti, a to jak v rámci pracovní korespondence či schůzky, tak v rámci neformální konverzace.

Z výše zmíněného lze konstatovat, že společnost CSW dosáhla vyčleněním účetního oddělení jistého zkvalitnění v evidenci dlouhodobého majetku. S ohledem na tvorbu opravných položek dochází k účtování plně v souladu s předepsanými postupy, stejně tak lze zhodnotit i postup v účtování pronajatých aktiv. Z pohledu společnosti a jeho SSC je nyní důležité, aby si i v době nenasyceného pracovního trhu udržela své zaměstnance dostatečnou motivací a stabilním prostředím. Stálí zaměstnanci, kteří znají správně nastavené procesy společnosti jsou totiž klíčoví pro jejich dlouhodobé udržení, stejně tak jsou důležití pro zachování vztahů se zaměstnanci poboček, jejichž ochota spolupracovat je pro správné vedení účetnictví také zásadní.

7 Seznam použitých zdrojů

Monografie

1. KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS - Interpretace a aplikace v podnikové praxi*. Praha: VOX a.s., 2019. ISBN 978-80-87480-70-0.
2. JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy: IFRS a US GAAP*. Praha: Grada Publishing, a.s., 2018. ISBN 978-80-247-2774-5.
3. MLÁDEK, Robert. *IFRS a US GAAP. Postupy účtování*. Praha: Leges, s.r.o., 2017. ISBN 978-80-7502-194-6.
4. SAXUNOVÁ, Darina. *Financial Statements under the US GAAP and IFRS*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-646-4.
5. STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-545-0.
6. VAŠEK, Libor. *Účetnictví – výkaznictví vybrané oblasti IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2016. ISBN 978-80-87985-09-0.
7. BRYCHTA, Ivan a kol. *Účetnictví podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-518-5
8. STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. Praha: Wolters Kluwer, 2011. ISBN 978-80-7357-692-9. KRUPOVÁ, Lenka. *Leasingy podle IFRS*. Praha: VOX a.s., 2017. ISBN 978-80-87480-54-0.
10. DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů*. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.
11. FLOOD, Joanne, M. *Wiley GAAP – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2019. ISBN 978-1-119-51157-1.
12. PALEA, Vera. *Financial reporting under IAS/IFRS*. Bern: Peter Lang AG, 2013. ISBN 978-3-03-431403-9.
13. QUINN, B., COOKE, R., Kris. *Shared Services*. 1st ed. London: Financial Times Prentice Hall, 2000. ISBN 0-273-64455-6.
14. MLÁDEK, Robert. *Světové účetnictví IFRS/US GAAP*. Praha: Linde, 2005. ISBN: 80-7201-519-2
15. HOFMANN, H. *Lease Accounting with SAP: IFRS 16 and ASC 842*. Boston, USA: SAP press, Rheinwerk Publishing, 2018. ISBN-13 978-1493216895

16. BANGEMANN, T.O. *Shared Services in Finance and Accounting*. NY, USA: Routledge, 2016. ISBN-13: 978-1138247611

Internetové zdroje

17. Corporate Finance Institute [online]. [cit. 2019-10-23]. Copyright 2015 – 2019

Dostupné z <https://corporatefinanceinstitute.com/>

18. *IFRS* [online]. [cit. 2019-10-23]. Dostupné z <https://www.ifrs.org/>

19. *The Service Level Agreement Zone* [online]. Copyright 2007 [cit. 2019-11-11].

Dostupné z: <http://www.sla-zone.co.uk/>

Ostatní zdroje

20. KPMG. *IFRS compared to US GAAP*. UK:KPMG IFRG Limited, 2017 (Pdf format)

21. Ernst & Young. *US GAAP versus IFRS - The basics*. 2018 (Pdf format)

22. PricewaterhouseCoopers. *Leases*. 2019 (Pdf format)

23. LOITZ, R., FLADT, G., SEIDEL, B., SEIDE, T. *Similarities and Differences: IFRS and German GAAP*. Germany: PWC GmbH, 2018 (Pdf format)

24. AVERKAMP, H. *Accounts Receivable and Bad Debts Expense*. USA: 2019 (Pdf format)