



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANČÍ

INSTITUTE OF FINANCES

**VYBRANÉ ROZDÍLY MEZI ČESKÝM FINANČNÍM
ÚČETNICTVÍM A IFRS**

SELECTED DIFFERENCES BETWEEN CZECH FINANCIAL ACCOUNTING AND IFRS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Lucie Hlaváčková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Helena Hanušová, CSc.

BRNO 2017

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Lucie Hlaváčková
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	Ing. Helena Hanušová, CSc.
Akademický rok:	2016/17

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

Vybrané rozdíly mezi českým finančním účetnictvím a IFRS

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod

Cíle práce, metody a postupy zpracování

Teoretická východiska práce – poznatky vztahující se především k novele Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění a IFRS

Analýza problému a současné situace

Vlastní návrhy řešení – ověřit zda a jak se vybrané zjištěné odlišnosti promítnou do povinných účetních výkazů sestavených dle Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění

Závěr

Seznam použité literatury

Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Na základě studia literatury zjistit významnější rozdíly mezi IFRS a současně platnou úpravou finančního účetnictví v ČR.

Ze zjištěných odlišností některé vybrat a prostřednictvím výpočtů na konkrétních datech, respektive propočtem konkrétních příkladů prokázat, zda ovlivní či neovlivní hospodaření účetní jednotky a také zda a jak se promítnou do povinných účetních výkazů sestavených dle Zákona č. 563/1991 Sb. o účetnictví v platném znění.

Základní literární prameny:

DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

MLÁDEK, R. Postupy účtování podle IFRS = IFRS policies and procedures. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

RYNEŠ, P. Podvojný účetnictví a účetní závěrka 2016: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2016. 16. aktualizované vyd. Olomouc: Anag, 2016. ISBN 80-7263-994-6.

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

ŠRÁMKOVÁ, A. a M. KŘIVÁNKOVÁ. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace. 6. aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2015. ISBN 978-80-86716-99-2.

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

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2016/17

V Brně dne 28.2.2017

L. S.

prof. Ing. Mária Režňáková, CSc.
ředitel

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

Abstrakt

Tato diplomová práce se zabývá vybranými rozdíly mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS). Dále se tato diplomová práce zaměřuje na posouzení dopadů vybraných rozdílů do účetních výkazů společnosti a vlivu na výsledek hospodaření. Závěrečná část práce se zabývá vlivem provedených změn na obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku.

Abstract

This diploma thesis deals with selected differences between Czech accounting legislation and International Financial Reporting Standards (IAS / IFRS). Also, the diploma thesis focuses on the assessment of the impacts of selected differences on the company's financial statements and on the impact upon economic result. The final part of the thesis deals with the changes made the picture about the financial position and the performance of the company.

Klíčová slova

finanční účetnictví, účetní závěrka, Česká účetní legislativy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS, vybrané rozdíly

Key words

financial accounting, Financial Statements, Czech accounting legislation, International Financial Reporting Standards IAS/IFRS, selected differences

Bibliografická citace

HLAVÁČKOVÁ, L. Vybrané rozdíly mezi českým finančním účetnictvím a IFRS. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2017. 98 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Helena Hanušová, CSc.

Čestné prohlášení

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

V Brně dne 17. května 2017

.....

podpis

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí diplomové práce Ing. Heleně Hanušové CSc. za odborné rady a cenné připomínky, které mi poskytla při vypracování této diplomové práce.

OBSAH

OBSAH.....	5
ÚVOD.....	12
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ.....	14
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA.....	16
1.1 Česká účetní legislativa.....	16
1.1.1 „True and Fair View“	16
1.2 Účetní závěrka dle České účetní legislativy.....	17
1.2.1 Kategorizace účetních jednotek	17
1.2.2 Rozvaha	18
1.2.3 Výkaz zisku a ztráty.....	19
1.2.4 Příloha účetní závěrky	19
1.2.5 Výroční zpráva.....	20
1.2.6 Zveřejnění	20
1.3 Použití IAS/IFRS v České republice.....	21
1.4 Účetní závěrka sestavená dle IAS/IFRS	22
1.4.1 Koncepční rámec	22
1.4.2 Definice základních prvků účetní závěrky.....	23
1.4.3 Oceňovací základny	24
1.4.4 Výkaz o finanční pozici	26
1.4.5 Výkaz o úplném výsledku.....	27
1.4.6 Výkaz změn vlastního kapitálu.....	29
1.4.7 Výkaz o peněžních tocích	29
1.4.8 Příloha (komentář)	30
1.5 Vybrané rozdíly ve vykazování dle ČÚL a IAS/IFRS.....	31
1.5.1 Nehmotná aktiva	31

1.5.2	Dlouhodobá hmotná aktiva	33
1.5.3	Leasing.....	36
1.5.4	Zásoby.....	38
1.5.5	Další vybrané rozdíly mezi IAS/IFRS a ČÚL	40
1.6	Vybrané ukazatele finanční analýzy	43
1.6.1	Metody zpracování finanční analýzy	43
2	ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU	47
2.1	Představení společnosti	47
2.2	Vybrané rozdíly mezi ČÚL a IAS/IFRS	49
2.2.1	Dlouhodobý hmotný majetek.....	49
	Změna č. 1 - Stanovení předpokládané zbytkové hodnoty	50
	Změna č. 2 - Komponentní odpisování.....	53
	Změna č. 3 - Finanční leasing	58
2.2.2	Zásoby.....	67
	Změna č. 4 - Významné náhradní díly.....	68
	Změna č. 5 - Dohadné položky	70
	Změna č. 6 - Časové rozlišení.....	71
	Změna č. 7 - Vliv na odloženou daň.....	72
3	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ	75
3.1	Dopady změn na rozvahu společnosti - AKTIVA	75
3.1.1	Dlouhodobý hmotný majetek.....	76
3.1.2	Oběžná aktiva	76
3.1.3	Krátkodobé pohledávky	76
3.1.4	Peněžní prostředky.....	77
3.1.5	Zvýšení bilanční sumy	77
3.2	Dopady změn na rozvahu společnosti - PASIVA	77

3.2.1	Výsledek hospodaření za účetní období	78
3.2.2	Cizí zdroje.....	78
3.2.3	Dlouhodobé závazky.....	78
3.2.4	Krátkodobé závazky	78
3.2.5	Zvýšení bilanční sumy	79
3.3	Dopady změn - VZZ	79
3.3.1	Provozní výsledek hospodaření	80
3.3.2	Finanční výsledek hospodaření.....	80
3.3.3	Výsledek hospodaření za účetní období	80
3.4	Popis změn	81
3.4.1	Změna č. 1 - Zbytková hodnota	81
3.4.2	Změna č. 2 - Komponentní odpisování.....	81
3.4.3	Změna č. 3 - Finanční leasing.....	82
3.4.4	Změna č. 4 - Významné náhradní díly.....	82
3.4.5	Změna č. 5 - Dohadné položky	83
3.4.6	Změna č. 6 - Časové rozlišení.....	84
3.4.7	Změna č. 7 - Odložená daň	84
3.5	Vliv změn na obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku.....	86
3.5.1	Ukazatele rentability	86
3.5.2	Ukazatele zadluženosti	86
3.5.3	Ukazatele aktivity	87
3.5.4	Ukazatel čistého pracovního kapitálu	87
3.5.5	Soustavy ukazatelů - bankrotní modely.....	88
3.6	Doporučení pro společnost.....	89
ZÁVĚR		90
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ		92

SEZNAM TABULEK	95
SEZNAM OBRÁZKŮ.....	97
SEZNAM GRAFŮ	97
SEZNAM ZKRATEK	97
SEZNAM POUŽITÝCH ÚČTŮ	97
SEZNAM PŘÍLOH.....	98

ÚVOD

Významným rysem současného vývoje světové ekonomiky je mezinárodní integrace. Postupně dochází ke stále většímu propojování ekonomických systémů, a to nejen prostřednictvím toku zboží a kapitálu, ale spolu s nimi proudí přes hranice také ekonomické informace. Jedním ze základních zdrojů těchto informací jsou účetní výkazy. Problém ovšem nastane, pokud chceme porovnat účetní výkazy subjektů z různých zemí. Jednotlivé státy mají totiž na informace poskytované v účetních výkazech rozdílné požadavky. To je jeden z důvodů, proč již v minulém století začaly vznikat ucelené soubory nadnárodně uznávaných účetních koncepcí. Jedním z těchto přístupů jsou Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) (1, str. 11).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví usilují o detailní a komplexní řešení problematiky finančního účetnictví s celosvětovým uplatněním. Jejich cílem je, aby účetní závěrka poskytovala kvalitní, transparentní a srovnatelné informace, které budou relevantní pro všechny uživatele. Umožní tak srovnatelnost podnikatelských subjektů z různých zemí, ale také ulehčí situaci podnikům, které expandují do zahraničí, nebo podnikům se zahraniční majetkovou účastí. Pro tyto subjekty je velmi důležité mít přístup k informacím, na základě kterých se mohou racionálně rozhodovat (6, str. 5).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví hrají významnou roli v rámci účetní legislativy Evropské unie. Jejich význam ale není omezen jen na Evropskou unii, jsou užívány i v celé řadě dalších zemí, jejichž počet neustále vzrůstá (1, str. 12).

Pro Českou republiku se zvýšil význam IAS/IFRS se vstupem do Evropské unie v roce 2004. První povinná implementace IAS/IFRS do právního rámce Evropské unie byla spojena s Nařízením Evropského parlamentu a Rady č. 1606 z roku 2002. Prostřednictvím tohoto nařízení se Mezinárodní standardy účetního výkaznictví staly ve vymezených případech závazné i pro ekonomické subjekty České republiky (6, str. 7).

S účinností od 1. 1. 2005 se Mezinárodní standardy účetního výkaznictví staly závazné pro ty účetní jednotky, jejichž cenné papíry jsou kótované na regulovaných trzích Evropské unie. Tyto účetní jednotky mají povinnost sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Další rozšíření působnosti IAS/IFRS je v působnosti členských států EU (3, § 23a).

V České republice je povinné použití IAS/IFRS i pro samostatné účetní závěrky těch účetních jednotek, které jsou obchodovatelné. Zároveň mohou IAS/IFRS dobrovolně použít i ostatní účetní jednotky v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví (3, § 19a).

Celá řada účetních jednotek ale sestavuje závěrku dle IAS/IFRS, aniž jim tuto povinnost stanovuje zákon. Důvodem může být poskytnutí podkladů k sestavení konsolidované účetní závěrky mateřské společnosti. Nebo žádost zahraničního vlastníka či potenciálně významného investora, pro kterého jsou účetní výkazy sestavené dle České účetní legislativy málo srozumitelné a transparentní (7, str. 21).

Poslední významná úprava zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů nabyla účinnosti 1. 1. 2016. Ačkoli zavedené změny přispěly k přiblížení vykazování dle IAS/IFRS, stále se zákon plně neshoduje s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, stále existují výrazné rozdíly. Vybrané rozdíly mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví budou předmětem této diplomové práce.

CÍLE PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je na základě studia literatury zjistit významnější rozdíly mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) a současně platnou úpravou finančního účetnictví v České republice.

Ze zjištěných odlišností některé vybrat a prostřednictvím výpočtů na konkrétních datech, respektive propočtem konkrétních příkladů prokázat, zda ovlivní či neovlivní hospodaření účetní jednotky a také zda a jak se promítnou do povinných účetních výkazů sestavených dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění.

Pro splnění cíle budou nejdříve výkazy společnosti transformovány do formulářů platných od 1. 1. 2016. Tímto dnem nabyla účinnosti novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Převedené účetní výkazy budou východiskem pro analýzu rozdílů mezi oběma přístupy.

První část této diplomové práce bude věnována charakteristice účetní závěrky dle požadavků České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Budou popsány klíčové shody a rozdíly mezi Českou účetní legislativou a IAS/IFRS.

V druhé části této práce budou získané poznatky aplikovány na položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty vybrané společnosti. Pro zpracování analytické části práce byly vybrány ty rozdíly, u kterých vznikají významnější odlišnosti v metodice zpracování.

Na základě provedeného srovnání bude v návrhové části této práce zpracováno shrnutí, jakým způsobem se zjištěné rozdíly promítly do účetních výkazů vybrané společnosti. Součástí návrhové části této práce je také posouzení dopadů těchto změn na obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku.

METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Tato diplomová práce je rozdělena na teoretická východiska, analýzu současného stavu a vlastní návrhy řešení.

V teoretické části práce je použita zejména metoda analýzy. Pomocí této metody dochází k vysvětlení daného problému za pomoci zkoumání jeho jednotlivých částí (2, str. 55).

Dále je v této práci použita metoda dedukce neboli vyvozování závěrů z obecných pravidel (2, str. 53). Poznatky získané z odborné literatury, zpracované v teoretické části této práce, byly aplikovány na příkladu účetní závěrky vybrané společnosti.

Mezi další použité metody patří metoda komparace čili srovnání a metoda modelu, pomocí které dochází ke zjednodušenému zobrazení skutečnosti (2, str. 32). Tato práce nejdříve teoreticky a následně i na konkrétních případech analyzuje vybrané rozdíly mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Návrhová část této práce je zpracována za použití metody syntézy. Tato metoda slouží ke stanovení závěrů na základě předchozích zjištění (2, str. 55).

Návrhová část práce vychází zejména z teoretických poznatků, konkrétních výsledků získaných v analytické části práce a také z firemní strategie vybrané společnosti.

1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

Teoretická část práce je věnována charakteristice účetní závěrky podle České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Dále jsou v této části práce zpracovány vybrané rozdíly, které vznikají mezi oběma přístupy v důsledku rozdílných požadavků na vedení účetnictví i sestavení účetní závěrky společnosti.

1.1 Česká účetní legislativa

Základními předpisy, které upravují účetnictví podnikatelských subjektů v České republice, jsou zejména:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., touto vyhláškou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli a účtují v soustavě podvojného účetnictví,
- České účetní standardy pro podnikatele (4, str. 15).

V těchto normách je upravena kvalitativní stránka účetnictví a účetních informací, které jsou v něm obsažené. Česká republika je také jako členská země Evropské unie vázána jejími směrnici a dalšími právními normami (4, str. 16).

1.1.1 „True and Fair View“

Základním cílem účetnictví je poskytovat spolehlivé a věrohodné informace o finanční a majetkové situaci účetní jednotky. Aby byl tento cíl dodržen, musí účetní jednotka respektovat při vedení finančního účetnictví a sestavování účetních výkazů jednotlivé účetní zásady (11, str. 346).

Mezi tyto zásady patří zejména: bilanční kontinuita, stálost účetních metod, zákaz kompenzace, opatrnost, přednost obsahu před formou, akruální princip apod. Nejdůležitější účetní zásadou je zásada „True and Fair View“, tedy zásada věrného a poctivého zobrazení (11, str. 346).

Podle zákona o účetnictví je zobrazení věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je zobrazen v souladu s účetními metodami (3, § 7).

Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti (3, § 7).

1.2 Účetní závěrka dle České účetní legislativy

S účinností od 1. 1. 2016 nabyla účinnosti novela zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Důvodem pro tuto novelizaci byla implementace požadavků ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniku (13).

Na základě výše uvedené novely došlo k zavedení kategorizace účetních jednotek na mikro, malé, střední a velké. Požadavky na sestavení účetní závěrky společnosti se tak od 1. 1. 2016 liší dle příslušné kategorie, do které účetní jednotka spadá (13).

1.2.1 Kategorizace účetních jednotek

Pro přehlednější zpracování jsou kategorie jednotlivých účetních jednotek rozděleny dle hraničních kritérií v následující tabulce.

Tabulka 1: Kategorizace účetních jednotek (Zdroj: vlastní zpracování dle 9)

Kategorie	Aktiva celkem	Čistý obrat	Počet zaměstnanců
Mikro	do 9 000 000 Kč	do 18 000 000 Kč	do 10
Malé	do 100 000 000 Kč	do 200 000 000 Kč	do 50
Střední	do 500 000 000 Kč	do 1 000 000 000 Kč	do 250
Velké	nad 500 000 000 Kč	nad 1 000 000 000 Kč	nad 250

Do příslušné kategorie je účetní jednotka zařazena, pokud **nepřekročí** alespoň dvě z uvedených třech kritérií. Výjimku tvoří velké účetní jednotky, které patří do příslušné kategorie v případě, že naopak **překročí** alespoň dvě ze tří uvedených podmínek (14).

Účetní jednotka postupuje od účetního období, které začne v roce 2016, podle právní úpravy platné pro příslušnou kategorii. Předpokladem pro zařazení do příslušné kategorie jsou podmínky, které naplnila k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období (10, str. 3).

Změna kategorie účetní jednotky nastane, pokud ve dvou po sobě následujících rozvahových dnech řádných účetních závěrek účetní jednotka překročí dvě hraniční

hodnoty. V případě velkých účetních jednotek dojde ke změně kategorie, pokud účetní jednotka přestane překračovat alespoň dvě hraniční hodnoty (10, str. 3).

Novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, dále stanovuje, kdy má účetní jednotka povinnost sestavovat účetní výkazy v plném rozsahu, a naopak kdy může sestavovat účetní výkazy pouze ve zjednodušeném rozsahu. Stanovuje také obsahové vymezení položek účetních výkazů a informace, které musí obsahovat příloha k účetní závěrce (15).

Výkazy účetní závěrky

Účetní závěrku dle České účetní legislativy tvoří:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu (11, str. 357).

Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu není povinnou součástí účetní závěrky mikro a malých účetních jednotek (14).

1.2.2 Rozvaha

Rozvaha poskytuje informace o majetku společnosti a zdrojích krytí tohoto majetku k určitému datu (17, str. 23).

V následující tabulce je uvedený přehled, kdy mohou účetní jednotky sestavovat rozvahu ve zjednodušeném rozsahu, a kdy mají povinnost sestavovat rozvahu v plném rozsahu. Tato povinnost je zde uvedena pro všechny kategorie účetních jednotek.

Tabulka 2: Rozvaha dle příslušné kategorie účetních jednotek (Zdroj: vlastní zpracování dle 15)

Kategorie	Plný rozsah	Zkrácený rozsah	Obsahové vymezení položek
Mikro	pokud mají povinnost ověření UZ auditorem	pokud nemají povinnost ověření UZ auditorem	položky označené písmeny
Malé	pokud mají povinnost ověření UZ auditorem	pokud nemají povinnost ověření UZ auditorem	položky označení písmeny a římskými číslicemi
Střední Velké	vždy	x	plný rozsah

1.2.3 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku informuje o výši nákladů a výnosů, jejich struktuře a o výsledku hospodaření účetní jednotky za sledované období (11, str. 361).

Povinnost sestavovat výkaz zisku a ztráty v plném rozsahu mají ty účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi. Tato povinnost je stanovena bez ohledu na příslušnou kategorii účetní jednotky. U ostatních účetních jednotek, které nejsou obchodními společnostmi, jsou povinnosti stanoveny v následující tabulce.

Tabulka 3: Výkaz zisku a ztráty dle příslušné kategorie účetních jednotek (Zdroj: vlastní zpracování dle 15)

Kategorie	Plný rozsah	Zkrácený rozsah	Obsahové vymezení položek
Mikro Malé	pokud jsou obchodní společnosti	pokud nejsou obchodní společnostmi	položky označené písmeny
	ostatní účetní jednotky pokud mají povinnost ověření UZ auditorem	ostatní účetní jednotky pokud nemají povinnost ověření UZ auditorem	položky označení písmeny a římskými číslicemi
Střední Velké	vždy	x	plný rozsah

1.2.4 Příloha účetní závěrky

Příloha účetní závěrky doplňuje a vysvětluje informace obsažené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty (3, § 18).

V následující tabulce jsou uvedeny povinnosti účetní jednotky na obsah přílohy k účetní závěrce.

Tabulka 4: Příloha účetní závěrky dle příslušné kategorie účetních jednotek (Zdroj: vlastní zpracování dle 15)

Kategorie	Plný rozsah	Zkrácený rozsah
Mikro Malé	pokud mají povinnost ověření UZ auditorem	pokud nemají povinnost ověření UZ auditorem
Střední Velké	vždy	x

Základní informace, které musí obsahovat příloha účetní závěrky mikro a malých účetních jednotek, je uvedena v § 39 vyhlášky 500/2002 Sb. Další náležitosti jsou obsaženy v § 39a vyhlášky 500/2002 Sb. (28, § 39).

Střední a velké účetní jednotky se při sestavování přílohy účetní závěrky řídí § 39, § 39b. Velké účetní jednotky uvedou navíc doplňující informace dle § 39c vyhlášky 500/2002 Sb. (28, § 39).

Informace jsou v příloze uvedeny ve stejném pořadí, v jakém jsou vykázány položky v rozvaze a výkazu zisku a ztráty (15).

1.2.5 Výroční zpráva

Účetní jednotky, které mají dle § 20 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, jsou povinny vyhotovit výroční zprávu. Cílem výroční zprávy je podat komplexní informace o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícím hospodářském postavení účetní jednotky (3, § 21).

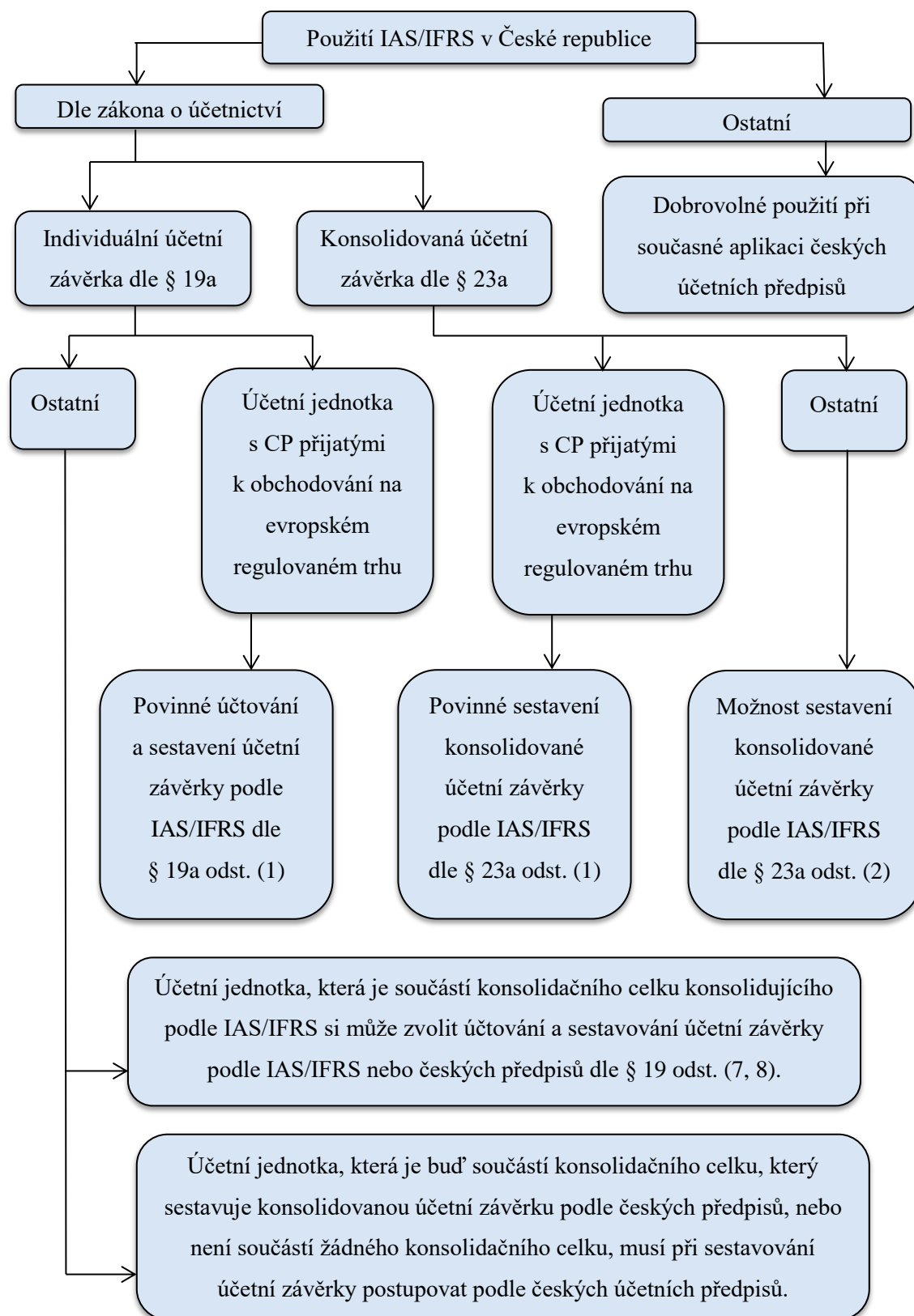
Výroční zpráva musí obsahovat finanční i nefinanční informace o:

- skutečnostech, které nastaly až po rozvahovém dni a jsou významné pro naplnění účelu výroční zprávy,
- předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje,
- aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztahů,
- pobočce nebo jiné organizační složce podniku v zahraničí,
- nabytí vlastních akcií – od 1. 1. 2016 (3, § 21).

1.2.6 Zveřejnění

Účetní jednotky, které se zapisují do rejstříku, nebo ty, u kterých tuto povinnost stanoví zvláštní právní předpis, jsou povinny účetní závěrku a výroční zprávu zveřejnit ve sbírce listin. Účetní jednotky zveřejňují účetní závěrku v rozsahu, v jakém byla sestavena. Účetní jednotky, které mají povinnost ověření účetní závěrky auditorem, ji zveřejní v rozsahu a znění, ve kterém byla auditorem ověřena (3, § 21a).

1.3 Použití IAS/IFRS v České republice



Obrázek 1: Použití IAS/IFRS v České republice (Zdroj: vlastní zpracování dle 1, 3)

1.4 Účetní závěrka sestavená dle IAS/IFRS

Úkolem účetní závěrky je informovat uživatele o finanční pozici, výkonnosti a o změnách ve finanční pozici podniku. Mezi uživatele účetní závěrky patří zejména externí uživatelé, je proto důležité, aby se účetní závěrka přizpůsobovala jejich potřebám. Pro externí uživatele představuje účetní závěrka nejdůležitější zdroj informací, na jejímž základě uskutečňují svá ekonomická rozhodnutí (8, str. 97).

1.4.1 Koncepční rámec

V koncepčním rámci IAS/IFRS jsou definovány účetní zásady, předpoklady a základní prvky účetní závěrky, jako jsou aktiva, vlastní kapitál, závazky, výnosy a náklady. Dále jsou zde vymezena kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a způsob jejich ocenění (6, str. 15).

Definice a zásady uvedené v koncepčním rámci zásadním způsobem ovlivňují obsah informací, zveřejněných v účetní závěrce. Jednotlivé standardy, které se zabývají vybranými oblastmi a účetními problémy, pak z těchto definic vycházejí (6, str. 15).

Ve svém obsahu koncepční rámec vymezuje:

- uživatele účetní závěrky,
- cíl účetní závěrky,
- základní předpoklady sestavení účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání a oceňování základních prvků účetní závěrky,
- koncepty oceňování,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu (8, str. 98).

Mezi nejvýznamnější skupiny uživatelů účetní závěrky patří investoři a jejich poradci, věřitelé, dodavatelé a ostatní obchodní věřitelé. Každá z těchto skupin má specifické požadavky na informace, které jsou obsaženy v účetní závěrce. Z tohoto důvodu jsou jednotlivé standardy vytvářeny s ohledem na jejich potřeby (1, str. 25).

Cílem účetní závěrky je zachytit, jak podnik dokáže optimalizovat strukturu svých zdrojů, vytvářet zisk, řídit peněžní toky a také poskytovat informace důležité k odhadům budoucího vývoje podniku (8, str. 98).

V koncepčním rámci jsou definovány dva základní předpoklady, které musí být při sestavení účetní závěrky dodrženy. Jedná se o aktuální bázi a předpoklad trvání podniku v budoucnosti (7, str. 23).

Aktuální báze znamená, že všechny transakce a skutečnosti jsou zobrazeny v účetních knihách a vykázány v účetní závěrce v obdobích, k nimž se vztahují – se kterými věcně a časově souvisí, nikoli v okamžiku, kdy jsou realizovány peněžní toky (7, str. 24).

Předpoklad trvání podniku v budoucnu znamená, že podnik neuvažuje o ukončení činnosti nebo o podstatném zúžení rozsahu své podnikatelské činnosti. Pokud by mělo vedení účetní jednotky pochybnosti, má povinnost zveřejnit tuto informaci v účetní závěrce (7, str. 24).

Mezi další kvalitativní požadavky při sestavení účetní závěrky patří *srozumitelnost, relevance, srovnatelnost, pravdivý a věrný obraz* účetní závěrky (7, str. 25).

1.4.2 Definice základních prvků účetní závěrky

Základními prvky, které určují finanční pozici podniku, jsou aktiva, závazky a vlastní kapitál. Výkonost podniku stanovují výnosy a náklady. Definice těchto prvků je předmětem této kapitoly (6, str. 21).

Aktiva jsou ekonomickým zdrojem podniku, který je výsledkem minulých skutečností a očekává se, že bude přinášet podniku ekonomický prospěch. Pro určení existence aktiva není podstatné vlastnické právo (6, str. 21).

Závazky představují současnou povinnost podniku, která vznikla na základě minulých skutečností. Předpokládá se, že při vypořádání závazku dojde k úbytku ekonomického prospěchu, nejčastěji peněžních prostředků (7, str. 28).

Vlastní kapitál představuje zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků. Výše vlastního kapitálu je závislá na ocenění aktiv a závazků v rozvaze (6, str. 23).

Náklady představují snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo formou zvýšení závazků nebo úbytkem aktiv (7, str. 29).

Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků (7, str. 30).

Aby mohl být prvek v účetní závěrce vykázán, musí splnit následující podmínky:

- vyhovovat jedné z výše uvedených definic,
- být spolehlivě měřitelný – ocenitelný (1, str. 24).

1.4.3 Oceňovací základny

Koncepční rámec rozeznává čtyři základní výchozí oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky: historická cena, běžná reprodukční cena, realizovatelná hodnota a současná hodnota. Konkrétní způsoby ocenění položek majetku a závazků jsou předmětem jednotlivých standardů (6, str. 25).

Historická cena představuje částku, která byla vynaložena na získání aktiva v době jeho pořízení. Oceňování na bázi historických cen vychází ze skutečnosti, že hospodářské operace, které jsou uváděné v účetních výkazech, se již uskutečnily a jejich finanční důsledky byly v době vzniku objektivně měřitelné. V české právní úpravě je ekvivalentem historické ceny pořizovací cena (7, str. 31).

Běžná reprodukční cena je částka, která by musela být uhrazena v případě, že by se stejné nebo ekvivalentní aktivum pořizovalo v současné době. Prostřednictvím běžné reprodukční ceny lze odstranit nedostatek oceňování na bázi historických cen, jelikož běžná cena se vztahuje k současným tržním podmínkám (7, str. 32).

Realizovatelná hodnota představuje částku, kterou by bylo možné získat prodejem aktiva. Toto ocenění odráží pohled podniku jako prodejce předmětného aktiva. Po odečtení přímých nákladů spojených s prodejem lze získat čistou realizovatelnou hodnotu. V případě závazků se jedná o nediskontovanou částku, která bude potřeba vynaložit na jejich úhradu (7, str. 32).

Současná hodnota odráží současnou diskontovanou hodnotu budoucího čistého peněžního příjmu, vyvolaného budoucím použitím či prodejem aktiva. Závazky se oceňují v současné hodnotě budoucích čistých peněžních výdajů, které bude potřeba vynaložit pro jejich vypořádání (1, str. 17).

Důležitou oceňovací základnou používanou IAS/IFRS je také **reálná hodnota**. Tato základna však není zakotvena v Koncepčním rámci, ale je předmětem standardu *IFRS 13 – Oceňování reálnou hodnotou* (1, str. 16).

Dle *IFRS 13* je reálná hodnota definována jako cena, za kterou by bylo možné prodat příslušné aktivum nebo převést závazek v běžné transakci mezi účastníky na trhu k danému datu (1, str. 20).

V případě, že neexistuje aktivní trh, je možné pro ocenění reálnou hodnotou použít v návaznosti na charakter aktiva nebo závazku některou z následujících možností:

- cenu obdobného aktiva se zohledněním rozdílů,
- cenu poslední transakce, pokud nedošlo ke změnám,
- současnou hodnotu budoucích peněžních toků (7, str. 34).

Model reálné hodnoty je využíván u řady standardů jako preferovaný model ocenění. V České republice je za základní oceňovací bázi považována pořizovací (historická) cena (7, str. 31).

Povinné součásti účetní závěrky

Mezi základní součásti účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví patří:

- výkaz o finanční situaci (rozvaha),
- výkaz o úplném výsledku (výsledovka),
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích,
- komentář – příloha k účetní závěrce (5, str. 31).

Obecné úpravě účetní závěrky, jakou jsou požadavky na obsah rozvahy, výsledovky, výkazu změn vlastního kapitálu a komentáře k účetním výkazům, se věnuje *IAS 1 - Sestavení a zveřejnění účetní závěrky*. Výkazu peněžních toků je věnován samostatný standard *IAS 7 – Výkaz o peněžních tocích* (6, str. 17).

Důležitým standardem pro správné vykazování dle IFRS je *IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby*. Další standardy řeší specifické požadavky na informace zveřejňované v příloze k účetní závěrce, jako například *IAS 10 – Události po datu účetní závěrky* (1, str. 21).

1.4.4 Výkaz o finanční pozici

Výkaz finanční situace neboli rozvaha představuje zobrazení majetku a prostředků, které podnik využívá ke své obchodní činnosti na straně aktiv, a dále zdrojů jejich financování na straně pasiv. Účetní jednotka ve svém výkazu o finanční situaci uvádí aktiva a závazky v členění na krátkodobé a dlouhodobé. Lze také použít členění dle likvidity, pokud je toto členění více spolehlivé a relevantní (1, str. 28).

Aktivum by mělo být klasifikováno jako krátkodobé, pokud:

- se očekává, že bude realizováno nebo je drženo k prodeji nebo spotřebě v normálním běhu provozního cyklu,
- je drženo výhradně za účelem obchodování,
- očekává se, že bude realizováno v rámci dvanácti měsíců od data účetní závěrky,
- je hotovostí nebo peněžním ekvivalentem, jehož použití není omezeno na více než dvanáct měsíců od data účetní závěrky (6, str. 21).

Všechna zbývající aktiva by měla být klasifikována jako dlouhodobá (6, str. 21).

Závazek by měl být klasifikován jako krátkodobý, pokud:

- se očekává, že bude vypořádán v normálním běhu provozního cyklu,
- je splatný do dvanácti měsíců od data účetní závěrky,
- podnik nemá bezpodmínečné právo odložit splatnost závazku na dobu delší než dvanáct měsíců od data účetní závěrky (1, str. 28).

Všechny zbývající závazky by měly být klasifikovány jako dlouhodobé (1, str. 28).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nestanovují povinný formát výkazu o finanční pozici. Stanovují pouze povinné položky, které musí být ve výkazu uvedeny. Podrobnější členění položek mohou účetní jednotky zobrazit buď přímo v rozvaze, nebo v příloze (5, str. 36).

Další požadavky na informace, které mají být zveřejněné v účetní závěrce, obsahují jednotlivé standardy. V každém standardu je uvedena samostatná kapitola, které se touto problematikou zabývá (1, str. 30).

Srovnání vybraných rozdílů mezi ČÚL a IAS/IFRS

Česká účetní legislativa klade důraz na formu účetní závěrky, *IAS 1 - Sestavení a zveřejnění účetní závěrky* klade důraz zejména na obsah účetních výkazů (účetní zásada přednosti obsahu před formou) (1, str. 25).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nestanovují závazný formulář výkazu o finanční pozici, stanovují pouze položky, které v tomto výkazu musejí být obsaženy. Česká účetní legislativa stanovuje závazný formulář rozvahy, povinný obsah je od 1. 1. 2016 stanoven dle jednotlivých kategorií účetních jednotek (mikro, malé, střední, velké) (9, str. 17).

1.4.5 Výkaz o úplném výsledku

Výkaz o úplném výsledku slouží k celkovému zobrazení finanční výkonnosti podniku. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nestanovují přesný formát výkazu, ale stanovují povinné náležitosti výkazu o úplném výsledku. Tyto náležitosti jsou stanoveny v *IAS 1 – Sestavení a zveřejnění účetní závěrky* (7, str. 53).

V roce 2009 byla provedena novela standardu *IAS 1*, která zavedla výkaz o úplném výsledku. Výkaz o úplném výsledku rozšířil výsledovku o zisky a ztráty, které se v minulosti vykazovaly pouze ve fondech ve vlastním kapitálu. Tyto položky, včetně odložené daně, jsou nyní vykazovány v tzv. ostatním úplném výsledku hospodaření (1, str. 32).

Je možné sestavovat souhrnný výkaz o úplném výsledku hospodaření, nebo dva samostatné výkazy – výsledovku a samostatný výkaz o úplném výsledku (7, str. 54).

Výsledovka

„*Výsledovka je účetním výkazem, který informuje o výkonnosti podniku*“ (6, str. 291). Základními prvky výsledovky jsou výnosy a náklady, jejich definice je uvedena v Koncepčním rámci (6, str. 291).

IAS 1 požaduje, aby účetní jednotky vykazovaly ve výsledovce všechny výnosy a náklady, které splňují definici podle Koncepčního rámce, a které s daným účetním obdobím věcně a časově souvisejí. Stanovuje také povinné minimální položky, které musí být ve výkazu uvedeny (6, str. 292).

Členění výsledovky může být více podrobné, než jsou minimální požadavky. Účetní jednotka má povinnost zveřejnit všechny významné položky, které mají vliv na tvorbu zisku a které umožní uživatelům lepší odhad budoucího vývoje podniku (6, str. 293).

V rámci výsledovky je také nutné vykázat zisk či ztrátu připadající na akcionáře mateřského podniku a menšinovým vlastníkům. Tyto položky jsou vykazovány odděleně od ostatních položek výsledovky (6, str. 292).

Účetní jednotka ve výsledovce ani v příloze neuvádí mimořádné výnosy ani náklady (1, str. 33).

Standard *IAS 1* umožňuje sestavení výsledovky v druhovém i účelovém členění. Účetní jednotka by měla zvolit takový způsob vykazování nákladů, který bude s ohledem na její činnost relevantnější a spolehlivější (7, str. 294).

Výkaz o ostatním úplném výsledku

Ostatní úplný výsledek tvoří zisky a ztráty, které vznikají z přecenění aktiv či závazků přes vlastní kapitál. Účetní jednotka má povinnost v tomto výkazu uvést:

- čistý zisk nebo ztrátu za účetní období,
- každou položku ostatního úplného výsledku, která je vykazována v souladu s některým ze standardů přímo ve vlastním kapitálu,
- podíl na ostatním úplném výsledku přidružených a společných podniků při vykazování ekvivalenční metodou,
- celkový úplný výsledek (1, str. 34).

Účetní jednotka má dále povinnost vykázat dopad na daň ze zisku (obvykle odloženou daň) a zveřejnit informace o položkách, které byly v účetním období převedeny z ostatního úplného výsledku do výsledovky (1, str. 35).

Srovnání vybraných rozdílů mezi ČÚL a IAS/IFRS

Česká účetní legislativa stanovuje minimální rozsah, závazné uspořádání a obsahové vymezení položek výkazu zisku a ztráty. S účinností od 1. 1. 2016 jsou tyto povinné náležitosti vykazovány v návaznosti na příslušné kategorie podniků (9, str. 17).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví stanovují pouze minimální položky, které musí být ve výsledovce samostatně vykazovány (9, str. 17).

Česká účetní legislativa nepožaduje na rozdíl od IAS/IFRS rozdělovat výkaz zisku a ztráty na pokračující a ukončovanou činnost, ani nevyžaduje samostatně vykazovat zisk či ztrátu většinových a menšinových vlastníků (7, str. 55).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví neumožňují od roku 2004 vykazovat samostatně mimořádný výsledek hospodaření. Dle České účetní legislativy je vykazování mimořádného výsledku hospodaření zrušeno s účinností od 1. 1. 2016 (10, str. 4).

1.4.6 Výkaz změn vlastního kapitálu

Výkaz změn vlastního kapitálu poskytuje informace o zvýšení či snížení vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. V tomto výkazu je možné vykazovat pouze transakce s držiteli vlastního kapitálu a úplný výsledek za účetní období (1, str. 35).

Účetní jednotka vykáže ve výkazu o změnách vlastního kapitálu:

- celkový vliv změn v účetních pravidlech a oprav zásadních chyb (dle standardu *IAS 8 – Účetní pravidla, změny účetních odhadů a chyby*),
- kapitálové transakce s vlastníky,
- nerozdělený zisk nebo ztrátu,
- analýzu pohybů v hodnotách vlastního kapitálu a všech fondů (1, str. 35).

Srovnání vybraných rozdílů mezi ČÚL a IAS/IFRS

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nestanovují závazný formát výkazu změn vlastního kapitálu, ale je povinnou součástí účetní závěrky. Dle České účetní legislativy mají od 1. 1. 2016 povinnost sestavovat výkaz o změnách vlastního kapitálu pouze střední a velké účetní jednotky (7, str. 63).

1.4.7 Výkaz o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích vysvětluje příčiny změn ve výši peněžních prostředků a jejich ekvivalentů. Poskytuje informace o tom, zda byly činnosti podniku financovány z interních či externích zdrojů a jak byly tyto prostředky využity. Sestavuje se v členění na provozní, investiční a finanční činnosti (7, str. 64).

Požadavky na rozsah zveřejňovaných informací ve výkazu o peněžních tocích jsou předmětem samostatného standardu *IAS 7 – Výkaz o peněžních tocích* (7, str. 64).

Srovnání vybraných rozdílů mezi ČÚL a IFRS

Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je výkaz peněžních toků povinnou součástí účetní závěrky pro všechny typy podniků bez ohledu na předmět jejich činnosti. (7, str. 66).

Při sestavování účetní závěrky dle České účetní legislativy platné od 1. 1. 2016 je povinnost sestavovat výkaz o peněžních tocích pouze pro střední a velké podniky (9, str. 17).

Samotná úprava výkazu o peněžních tocích je dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví i České účetní legislativy srovnatelná. Dovoluje při sestavení výkazu o peněžních tocích z provozní činnosti použití metody přímé i nepřímé (7, str. 66).

1.4.8 Příloha (komentář)

Příloha obsahuje veškeré vysvětlující informace, proto je velmi podrobná a obsáhlá. Podává informace, podle jakých standardů byly výkazy připraveny. Dále poskytuje doplňující informace, které nejsou obsaženy v jiných výkazech (7, str. 64).

Obvyklé pořadí údajů při sestavení přílohy dle IAS/IFRS:

- základní informace o účetní jednotce a vyhlášení shody s IAS/IFRS,
- informace o oceňovacích základnách a použitých účetních pravidlech,
- informace, které vysvětlují položky všech výkazů, a to v pořadí, v jakém jsou jednotlivé položky a účetní výkazy předkládány,
- ostatní zveřejňované údaje:
 - nefinanční informace,
 - informace o potenciálních událostech a závazcích (1, str. 37).

1.5 Vybrané rozdíly ve vykazování dle ČÚL a IAS/IFRS

Tato kapitola je věnována popisu vybraných změn, které vznikají mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Tyto rozdíly vznikají v důsledku rozdílných požadavků na vedení účetnictví a sestavení účetní závěrky společnosti (1, str. 13).

V České republice je finanční účetnictví orientováno na potřeby státu, je striktně regulováno po linii daní a zákona o účetnictví, jsou stanoveny pevné účtové osnovy i počet a struktura povinných účetních výkazů (23, str. 25).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nestanovují závaznou účtovou osnovu, ani podrobné pokyny jak vést účetnictví. Kladou důraz zejména na věrné a poctivé zobrazení skutečného stavu podniku. Mezi uživatele účetní závěrky patří zejména externí uživatelé, jako jsou například investoři nebo akcionáři, kteří na základě zjištěných informací uskutečňují svá ekonomická rozhodnutí (23, str. 26).

1.5.1 Nehmotná aktiva

Problematika vykazování nehmotných aktiv je upravena standardem IAS 38 – *Nehmotná aktiva* (6, str. 87).

Nehmotné aktivum je takové nepeněžní aktivum, které splňuje následující předpoklady:

- jedná se o zdroj ovládaný účetní jednotkou,
- nemá fyzickou podstatu,
- je identifikovatelné (1, str. 112).

Předpokládá se, že účetní jednotka ovládá aktivum, pokud je schopna z něho získat budoucí ekonomický užitek, anebo je schopná ostatním zamezit v přístupu k těmto ekonomickým užitkům pomocí autorských práv, patentů, licencí apod. (1, str. 113).

Aktivum je identifikovatelné, pokud účetní jednotka může takový majetek prodat nebo pronajmout, aniž by zároveň musela prodat nebo pronajmout ostatní aktiva podniku. Aktivum vzniká ze smluvních nebo jiných práv a to bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná (5, str. 75).

U nehmotných aktiv, která jsou vytvářena vlastní činností, může být obtížné odhadnout, zda je definice nehmotného aktiva naplněna a zda tedy mají být vynaložené výdaje

aktivovány. Dle IAS 38 je vyžadováno, aby účetní jednotka rozlišovala mezi výzkumem a vývojem. Aktivovány mohou být pouze výdaje vynaložené ve fázi vývoje. Výdaje vynaložené v rámci výzkumu jsou vykazovány jako náklad ve výkazu o úplném výsledku (1, str. 113).

Oceňování

Nehmotná aktiva je možné po dobu použitelnosti oceňovat na bázi historických pořizovacích nákladů (s uvážením následného snížení) nebo na bázi reálné hodnoty. V praxi je výrazně častější ocenění na bázi historických nákladů, jelikož při přecenění na reálnou hodnotu je nutné splnit podmínku existence aktivního trhu, který v zásadě pro většinu nehmotných aktiv neexistuje (5, str. 76).

Amortizace

Po dobu použitelnosti nehmotného aktiva by účetní jednotka měla odepisovanou částku účtovat výsledkově (6, str. 99).

Nehmotná aktiva, která mají tzv. neurčitou dobu použitelnosti, nemusí být amortizována. Jedná se o nehmotná aktiva, u kterých účetní jednotka není schopna spolehlivě odhadnout dobu, po kterou by mělo nehmotné aktivum přinášet užitek. Účetní jednotka má povinnost taková aktiva každoročně testovat na ztrátu ze snížení hodnoty dle IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv* (6, str. 99).

Při stanovení doby použitelnosti musí účetní jednotka zvážit:

- životní cyklus nehmotného aktiva,
- technické a technologické opotřebení,
- stabilitu odvětví, ve kterém je aktivum využíváno (5, str. 77).

Vyřazení

Nehmotné aktivum by mělo být vyloučeno z rozvahy v případě prodeje, vyřazení, nebo pokud z jeho užívání nejsou očekávány žádné budoucí ekonomické užítky (5, str. 77).

Zveřejnění

Doplňující informace, například o použité metodě amortizace, době použitelnosti aktiva, hodnotě opravek, zveřejní účetní jednotka v příloze k účetní závěrce (1, str. 116).

Tabulka 5: Vybrané rozdíly při vykazování nehmotných aktiv (Zdroj: vlastní zpracování dle 1,4)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	Česká účetní legislativa
Problematika nehmotného majetku je řešena samostatným standardem IAS 38 - <i>Nehmotná aktiva</i> .	Problematice oceňování, odpisování a účetního zachycení nehmotného majetku je spolu s dlouhodobým majetkem upravena v ČÚS č. 013. Obsahové vymezení položek nehmotného majetku je uvedeno v § 6 vyhlášky 500/2002 Sb.
Nehmotné aktivum je uznáno v rozvaze, pokud je splněna definice nehmotného aktiva, aktivum je spolehlivě ocenitelné a je pravděpodobné, toto aktivum přinese účetní jednotce ekonomický užitek.	Nehmotný majetek je vykázán v rozvaze v případě, že jeho hodnota splňuje požadavky stanovené ve vnitropodnikové směrnici, očekávaná doba použitelnosti je delší než jeden rok, je připraven k použití a splňuje výčet dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
Zřizovací výdaje ve formě nákladů na právní zastoupení a správní náklady vynaložené při zřizování právnické osoby jsou vykazovány jako náklad.	S účinností od 1. 1. 2016 jsou zřizovací výdaje nezávisle na jejich výši účtovány jako daňově uznatelný náklad.
Po výchozím zachycení je možné dle IAS/IFRS zvolit jako způsob oceňování historickou cenu, nebo reálnou hodnotu k datu přecenění sníženou o amortizaci.	ČÚL neumožňuje přecenění dlouhodobého majetku na reálnou hodnotu. Umožňuje pouze zachycení snížení hodnoty majetku prostřednictvím opravných položek.
V případě nehmotných aktiv s omezenou dobou použitelnosti je umožněno aktivum neodepisovat, pouze testovat na ztráty ze snížení hodnoty.	ČÚL nezná problematiku nehmotná aktiva s neomezenou dobou použitelnosti. Veškerý nehmotný majetek se odpisuje.

1.5.2 Dlouhodobá hmotná aktiva

Standard *IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení* upravuje vykazování těchto dlouhodobých hmotných aktiv používaných účetní jednotkou pro vlastní potřebu (6, str. 97).

Podmínkou pro vykazování těchto aktiv je pravděpodobnost, že budoucí ekonomické užítky, spojené s daným aktivem, budou plynout účetní jednotce. Aktiva musí být současně spolehlivě ocenitelná (6, str. 97).

Standard IAS 16 definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva, která:

- účetní jednotka drží z důvodu používání ve výrobě, zásobování zbožím a službami, případně k administrativním účelům,

- mají předpokládanou dobu použitelnosti delší než jedno účetní období (5, str. 49).

Účetní jednotka sama rozhoduje, které z položek pozemků, budov a zařízení budou uznány samostatně. Ostatní nevýznamné položky jako např. nástroje a formy jsou pak seskupeny a uznány jako celek (5, str. 49).

Významné náhradní díly a součásti zařízení, u kterých je předpokládaná doba použitelnosti delší než jedno účetní období, jsou klasifikovány v rámci hmotných aktiv, tedy jako pozemky, budovy a zařízení. Ostatní náhradní díly jsou chápány jako zásoby a jsou účtovány do nákladů v okamžiku spotřeby (5, str. 62).

Oceňování při pořízení

Pozemky, budovy a zařízení, které byly nakoupeny, nebo vyrobeny ve vlastní režii, jsou oceňovány pořizovacími náklady. Pořizovací náklady dle IAS/IFRS zahrnují zejména:

- pořizovací cenu, sníženou o dosažené slevy, včetně cla a nevratných daní,
- náklady na dopravu, manipulaci, instalaci a montáž,
- náklady na testování správné funkčnosti aktiva,
- náklady nezbytně nutné pro uvedení aktiva do provozu,
- odhadované náklady na demontáž, přemístění a uvedení místa do původního stavu (6, str. 99).

Součásti pořizovacích nákladů nemohou být:

- náklady na představení nového produktu nebo služby včetně nákladů na reklamu a propagaci,
- náklady na zaškolení pracovníků,
- všeobecné režijní náklady (5, str. 54).

Následné ocenění

Pro následné ocenění si účetní jednotka může vybrat mezi dvěma modely oceňování:

- pořizovací náklady,
- přecenění na fair value (6. str. 104).

Model „pořizovacích nákladů“

Položky pozemků, budov a zařízení jsou vykázány v pořizovací ceně snížené o oprávký a veškeré kumulované ztráty ze snížení hodnoty (6, str. 104).

Model „přecenění na fair value“

Aktiva společnosti jsou k rozvahovému dni přeceněné na fair value. Fair value pozemků a budov je obvykle určena na základě tržních cen a podložena znaleckým posudkem. Fair value strojů a zařízení je stanoveno na základě odhadu tržní hodnoty, nebo na bázi reprodukčních nákladů snížených o adekvátní opotřebení. Po přecenění se aktivum dále odpisuje z přeceněné hodnoty (6, str. 104).

Model přecenění umožňuje zvýšení i snížení ocenění aktiva. Přeceněna musí být celá třída konkrétního majetku, do které je aktivum zařazeno. Přecenění by mělo být prováděno každoročně, aby k rozvahovému dni nedocházelo k odlišnostem od reálné hodnoty (1, str. 102).

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

„Odpisy představují systematickou alokaci pořizovací ceny do nákladů podniku nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv“ (6, str. 115).

Účetní jednotka odpisuje samostatně každou část položky pozemků, budov a zařízení, u nichž jsou pořizovací náklady významné s ohledem na poměr k celkovým pořizovacím nákladům položky. Pokud je možné rozdělit položku dlouhodobého hmotného majetku na samostatné komponenty, pak jsou odepisovány samostatně dle jejich předpokládané doby použitelnosti (1, str. 106).

Výše odpisů jednotlivých aktiv je závislá na pořizovací ceně aktiva, době použitelnosti a zvolené metodě odpisování. Vybraná metoda odpisování by měla odrážet způsob, jímž bude účetní jednotka podle očekávání využívat budoucí ekonomické užitky z příslušného aktiva. Odpisová metoda by měla být každoročně testována. V případě potřeby může být metoda změněna tak, aby věrně odrážela odlišnosti, které nastaly (5, str. 57).

Tabulka 6: Vybrané rozdíly při vykazování dlouhodobých hmotných aktiv (Zdroj: vlastní zpracování dle 5, 30)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	Česká účetní legislativa
Položky pozemků, budov a zařízení účetní jednotka vykáže jako aktivum v případě, že bude mít z dané položky ekonomický užitek a aktivum bude spolehlivě ocenitelné.	Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání. Tím se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy.
Problematikou oceňování, odpisování a postupu účtování pozemků budov a zařízení se zabývá standard IAS 16.	Problematika oceňování, odpisování a postupu účtování dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku je upravena ČÚS č. 013.
Standard IAS 16 postihuje pouze pozemky, budovy a zařízení pořizené za účelem využití při běžné činnosti podniku. U nemovitostí se postupuje dle standardu IAS 40 - Investice do nemovitostí, majetek určený k prodeji se řídí standardem IFRS 5 - Aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti	V české právní úpravě není účel držení dlouhodobého majetku rozhodující pro jeho vykazání. Obsahové vymezení hmotného majetku je uvedeno v § 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb.
Standard IAS 16 zahrnuje významné náhradní díly do položky pozemků, budov a zařízení, pokud lze předpokládat, že budou plnit svoji funkci déle než jedno účetní období.	Všechny náhradní díly jsou evidovány jako zásoby.
V průběhu doby životnosti je umožněno přecenění pozemků, budov a zařízení na reálnou hodnotu. Tento model umožňuje zvýšení či snížení hodnoty aktiva.	Česká právní úprava účetnictví pro podnikatele neumožňuje u dlouhodobého majetku použití přeceňovacího modelu. Umožňuje pouze zachycení snížení hodnoty majetku formou opravných položek.
Dle standardu IAS 16 je majetek odpisován do výše své zbytkové hodnoty. Je umožněno komponentní odpisování.	Majetek je odpisován do výše pořizovací ceny. Dle § 56 vyhlášky 500/2002 může být při sestavování odpisového plánu zohledněna předpokládaná zbytková hodnota. Možnost komponentního odpisování je stanovena v § 56a vyhlášky.
Vytváření rezerv na opravy hmotného majetku není povoleno.	Vytváření rezerv na opravy hmotného majetku je povoleno.

1.5.3 Leasing

Standard *IAS 17 – Leasingy* se zabývá problematikou odlišení finančního a operativního leasingu. Finanční leasing lze chápat jako určitý způsob financování

aktiva. Oproti tomu operativní leasing představuje službu, která spočívá v možnosti používání aktiva (6, str. 115).

V lednu 2016 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy nový standard *IFRS 16 - Leasingy*. Tento standard nahrazuje původní standard *IAS - 17 Leasingy* a s ním související interpretace s účinností od 1. 1. 2019 (14, str. 10).

Finanční leasing

Standard *IAS 17* definuje finanční leasing jako leasing, při kterém se na nájemce převádí v podstatě všechna rizika a ekonomické užítky spojené s vlastnictvím daného aktiva. Vlastnické právo může, ale nemusí být převedeno. Délka trvání leasingu je sjednaná na podstatnou část životnosti aktiva. (1, str. 147).

Operativní leasing

Operativní leasing je definován jako jiný než finanční leasing, u kterého nedochází k převedení všech rizik a užitek vyplývajících z vlastnictví aktiva (6, str. 132).

Tabulka 7: Vybrané rozdíly finančního leasingu (Zdroj: vlastní zpracování dle 4, 7, 29)

	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	Česká účetní legislativa
Finanční leasing	Vlastníkem majetku je po celou dobu trvání leasingu nájemce .	Vlastníkem majetku je po celou dobu trvání pronájmu pronajímatel . Po skončení pronájmu dojde k převodu vlastnických práv na nájemce .
	Najatý majetek vykazuje již od počátku sjednání leasingové smlouvy ve své rozvaze nájemce .	Najatý majetek vykazuje v průběhu doby trvání leasingu ve své rozvaze pronajímatel , po skončení leasingu nájemce .
	Nájemce vykazuje majetek v reálné hodnotě najatého majetku, případně v současné hodnotě minimálních leasingových splátek, pokud je tato hodnota nižší. Ve stejné výši vykazuje závazek vůči pronajímateli.	Nájemce účtuje pouze předpis a úhradu splátek nájemného a operace časového rozlišení. Po ukončení nájemní smlouvy bude nájemce účtovat operace pořízení předmětu v dohodnuté kupní ceně.
	Pronajímatel vykazuje aktivum držené v rámci finančního leasingu jako pohledávku v rozvaze. Hodnota pohledávky se rovná částce investice do leasingu.	Pronajímatel vykazuje pronajaté aktivum v rozvaze, a to v částce kupní ceny navýšené o náklady spojené s pořízením.
	Najatý majetek odpisuje nájemce . Odpisy bude provádět v souladu se svými účetními pravidly pro odpisování obdobných aktiv. Doby odpisování si nájemce stanoví podle předpokládané doby užití najatého majetku.	Najatý majetek odpisuje pronajímatel po dobu trvání leasingové smlouvy.

Tabulka 8: Vykazování operativního leasingu (Zdroj: vlastní zpracování dle 4, 7)

	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	Česká účetní legislativa
Operativní leasing	Vlastníkem majetku je po celou dobu trvání leasingu pronajímatel , který majetek také odpisuje stejně jako všechna ostatní aktiva v dané skupině v souladu s IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení či IAS 38 – Nehmotná aktiva.	Vlastníkem majetku je po celou dobu trvání pronájmu pronajímatel , který majetek také odpisuje.
	Nájemce účtuje po dobu leasingové smlouvy leasingové platby rovnoměrně do nákladů.	Nájemce vykazuje stejně jako u IAS/IFRS leasingové platby rovnoměrně po celou dobu trvání nájmu do nákladů.
	Pronajímatel účtuje výnosy z pronajatého majetku lineárně po celou dobu trvání leasingu. Pokud nájemce neplatí plátky takto rovnoměrně, je nutné využít časového rozlišení.	Pronajímatel účtuje stejně jako u IAS/IFRS jednotlivé splátky do výnosů s využitím časového rozlišení.

1.5.4 Zásoby

Zásoby jsou dle IAS/IFRS upraveny standardem *IAS 2 – Zásoby*. Zásoby jsou v tomto standardu obecně definovány jako aktiva:

- držená za účelem jejich následného prodeje,
- ve výrobním procesu, určená k prodeji,
- ve formě materiálu nebo obdobných dodávek, které budou spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb (1, str. 261).

Oceňování zásob

Zásoby jsou oceňovány buď na úrovni pořizovacích nákladů, nebo na úrovni čisté realizovatelné hodnoty. Vždy je vybrána hodnota, která je nižší (26, str. 57).

Náklady na pořízení zásob zahrnují zejména:

- náklady na nákup (cena pořízení, doprava, manipulace, dovozní cla, snížené o obchodní a množstevní slevy),
- náklady na přeměnu (přímé výrobní náklady, výrobní režie, náklady sdružené výroby snížené o čistou realizovatelnou hodnotu vedlejších produktů),
- ostatní náklady (při splnění specifických podmínek) (5, str. 111).

Čistá realizovatelná hodnota představuje odhadnutou prodejní cenu v běžném podnikání sniženou o odhadované náklady na dokončení a odhadované náklady, které jsou nezbytné k uskutečnění prodeje (1, str. 263).

V každém období je prováděn nový odhad čisté realizovatelné hodnoty. Pokud pominou důvody, které vedly ke snížení hodnoty, je výše opravné položky snížena. Snížení je provedeno tak, aby ocenění zásob v účetnictví bylo na nižší úrovni nákladů pořízení nebo přezkoumané čisté realizovatelné hodnoty (5, str. 112).

Není tedy akceptovatelné naopak zvýšit hodnotu zásob nad původní pořizovací cenu nebo vlastní náklady před vykázáním opravné položky (1, str. 263).

V případě prodeje zásob je jejich účetní hodnota uznána jako náklad ve výkazu o úplném výsledku hospodaření, a to v účetním období, ve kterém jsou uznány související výnosy. Zásoby, které tvoří část jiného aktiva (jsou součástí položky pozemků, budov nebo zařízení), se odepisují po dobu použitelnosti tohoto aktiva (1, str. 266).

Tabulka 9: Vybrané rozdíly při vykazování zásob (Zdroj: vlastní zpracování dle 1, 7)

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	Česká účetní legislativa
Oblast zásob je upravena samostatným standardem IAS 2, který obsahuje všeobecné definice zásob.	Všeobecné definice zásob nejsou stanoveny. Jednotlivé položky zásob jsou vymezeny zejména v § 9 vyhlášky 500/2002 Sb. Problematika oceňování a postupu účtování zásob je upravena ČÚS č. 015.
Není rozlišováno mezi výrobky a zbožím. Obě položky jsou považované za zásoby držené a připravené k prodeji v rámci běžné obchodní činnosti podniku.	Je rozlišováno mezi zbožím a výrobky. Jednotlivé definice jsou uvedeny v § 9 vyhlášky 500/2002 Sb.
Zásoby jsou oceňovány buď na úrovni pořizovacích nákladů, nebo na úrovni čisté realizovatelné hodnoty, a to podle toho, která hodnota je nižší. Při následném zvýšení hodnoty zásob, které byly dříve odepsány, je požadováno zpětné navýšení účetní hodnoty maximálně do výše původního odpisu.	Zásoby jsou oceňovány pořizovacími cenami, reprodukčními pořizovacími cenami nebo u zásob vlastní výroby vlastními náklady. Dočasné snížení hodnoty zásob je prováděno pomocí opravných položek. Odpisy zásob jsou prováděny v případě trvalého snížení hodnoty.
Významné náhradní díly jsou upraveny standardem IAS 16 - <i>Pozemky, budovy a zařízení</i> .	Všechny náhradní díly jsou považovány za zásoby.

1.5.5 Další vybrané rozdíly mezi IAS/IFRS a ČÚL

Další vybrané oblasti, ve kterých vznikají rozdíly při vykazování dle IAS/IFRS a Českou účetní legislativou, jsou uvedeny v následující tabulce. Tato kapitola diplomové práce však neobsahuje všechny rozdíly, které vznikají mezi oběma přístupy. Jedná se pouze o vybrané rozdíly, se kterými se často setkáváme v praxi.

Tabulka 10: Další vybrané rozdíly mezi IAS/IFRS a ČÚL (Zdroj: vlastní zpracování dle 1, 7, 16)

	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	Česká účetní legislativa
Investice do nemovitostí	Problematikou se zabývá samostatný standard <i>IAS 40 - Investice do nemovitostí</i> . Pozemky, nemovitosti, nebo budovy držené za účelem pronájmu nebo zvyšování hodnoty nespádají do působnosti IAS 16, ale jsou považovány za investice do nemovitostí.	Dle ČÚL neexistuje úprava, která by byla obdobná standardu <i>IAS 40 – Investice do nemovitostí</i> . V ČÚL platí pro majetek, který by splňoval definici investice do nemovitostí dle IAS 40 stejná pravidla, jako na všechny dlouhodobý hmotný majetek.
	V průběhu doby použitelnosti aktiva je možné přecenění na reálnou hodnotu.	Investice do nemovitostí není možné přeceňovat na reálnou hodnotu (až na vybrané výjimky u finančních institucí).
Výpůjční náklady	Problematikou výpůjčních nákladů se zabývá standard <i>IAS 23 – Výpůjční náklady</i> . Pokud jsou výpůjční náklady účelově vztaženy na výstavbu nebo výrobu způsobilého aktiva, jsou aktivovány jako část pořizovacích nákladů na toto aktivum. Všechny ostatní výpůjční náklady, které nesplňují podmínky pro aktivaci, jsou zahrnuty do nákladů v období, v němž jsou vynaloženy.	Dle ČÚL nejsou výpůjční náklady definovány. Existuje možnost zachycení vynaložených úroků z úvěru do okamžiku uvedení aktiva do užívání jako náklad období, nebo možnost aktivovat úroky z úvěru vynaložené do okamžiku uvedení aktiva do užívání do pořizovací ceny aktiva
	Součástí výpůjčních nákladů jsou dle IFRS také kurzové rozdíly vznikající z půjček v cizí měně.	Kurzové rozdíly nemohou být dle ČÚL aktivovány.
Daně ze zisku	Daně ze zisku jsou upraveny standardem <i>IAS 12</i> .	Pravidla výpočtu splatné daně jsou stanoveny legislativou České republiky, standard <i>IAS 12</i> se jimi nezabývá.
	IAS/IFRS se touto oblastí zabývají podrobněji a vymezují základní pojmy v souvislosti s odloženou daní (přechodný rozdíl, daňová základna aktiva, daňová základna závazku).	O odložené dani povinně účtují účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek, a účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní jednotky stanoví, zda budou o odložené dani účtovat či nikoli.

	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	Česká účetní legislativa
Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončené	Účetní jednotka vykazuje dle standardu ve výkazu o úplném výsledku za období jako jednu částku součet zisku nebo ztráty z ukončených činností za období po zdanění a zisk nebo ztrátu z prodeje ukončených činností po zdanění. Výkaz o úplném výsledku za období je tak rozdělen na dvě části, a to na činnosti pokračující a činnosti ukončené.	V ČÚL není problematika aktiv držených k prodeji a ukončených činností specificky řešena. Aktiva jsou vykazována v rozvaze jako dlouhodobá aktiva až do vyřazení. Do té doby jsou běžným způsobem odepisována.
Vykazování výnosů	Vykazování výnosů se řídí standardem <i>IAS 18 - Výnosy</i> . Výnosy jsou oceňovány v reálné hodnotě přijaté nebo nárokové protihodnoty. Výnosy jsou obecně uznávány ve chvíli, kdy je pravděpodobné, že účetní jednotce poplynou ekonomické užítky. Současně musí být částka výnosů spolehlivě ocenitelná.	V ČÚL neexistuje definice výnosů. Zpravidla se postupuje tak, že výnosy jsou zachycovány k datu přechodu vlastnictví nebo poskytnutí služby. V odůvodněných případech jsou časově rozlišovány do období, se kterým časově a věcně souvisejí.
Rezervy	Rezerva je vykázána tehdy, vztahuje-li se k současným závazkům, které jsou důsledkem minulých událostí, pokud lze spolehlivě odhadnout nezbytný odtok prostředků. Příkladem rezerv mohou být rezervy na nevýhodné smlouvy nebo restrukturalizační rezervy.	Rámcová úprava rezerv je srovnatelná s IFRS. Podmínky pro tvorbu rezerv však nejsou přesně definovány. Rezervy vytvářené např. na budoucí opravy dlouhodobého hmotného majetku jsou považovány za daňově odčitatelný náklad. Tyto rezervy nejsou dle IFRS povolené, jelikož se nejedná o současný závazek.
Snížení hodnoty aktiv	Ztráta ze snížení hodnoty je zachycena, jestliže účetní hodnota aktiva převyšuje zpětně ziskatelnou částku. Zpětně ziskatelná částka je vyšší z hodnoty z užívání a reálné hodnoty aktiva snížené o náklady na prodej. U aktiv oceněných pořizovací cenou je ztráta ze snížení hodnoty zachycena v hospodářském výsledku. U přeceněných aktiv je zachycena v ostatním úplném výsledku jako snížení fondu z přecenění tohoto aktiva.	Snížení hodnoty dlouhodobého majetku se provádí buď opravnou položkou (v případě dočasného snížení hodnoty), nebo mimořádným odpisem (trvalé snížení hodnoty). Dle ČÚL jsou stanoveny pouze obecné požadavky na zohlednění snížení hodnoty aktiva. Nejsou stanoveny pokyny týkající se frekvence testování ani postupu určování nové účetní hodnoty.

	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	Česká účetní legislativa
Zaměstnanecké požitky	Tato problematika je dle IFRS poměrně obsáhlá a je podrobně upravena standardem <i>IAS 19 - Zaměstnanecké požitky</i> . Standard vymezuje zásadu, podle níž jsou náklady na poskytování zaměstnaneckých požitků uznány v období, ve kterém zaměstnanec poskytoval své služby. Nikoli v období, ve kterém je požitek poskytnut nebo v němž je splatný. Zaměstnanecké požitky zahrnují zejména podíly na zisku, penze, mzdy, platy, nemocenské dávky, životní pojištění apod.	Problematika zaměstnaneckých požitků není v ČÚL samostatně řešena. V případě krátkodobých zaměstnaneckých požitků jsou náklady uznávány v období, s nímž věcně a časově souvisejí. Penzijní plány s definovanými požitky se zatím v České republice nepoužívají a nejsou upraveny. O ostatních dlouhodobých požitcích se účtuje za použití účtů rezerv. Dle ČÚL se v některých případech využívá sociální fond (součást vlastního kapitálu), což není podle dle IFRS možné.
Státní dotace	Státní dotace se účtují jako výnosy příštích období a odpisují se, pokud existuje dostatečná jistota, že budou splněny s nimi spojené podmínky a dotace budou obdrženy. O dotace na pořízení dlouhodobého majetku je možné snížit pořizovací cenu majetku.	Dotace na úhradu nákladů jsou účtovány pouze ve prospěch výnosů. Dotace na pořízení dlouhodobého majetku jsou účtovány pouze jako snížení účetní hodnoty daného majetku. Účtování nepeněžních dotací a vrácení dotace není dle ČÚL řešeno.

1.6 Vybrané ukazatele finanční analýzy

Finanční analýza slouží ke komplexnímu zhodnocení finanční situace společnosti. Pomocí finanční analýzy je možné zjistit, zda je podnik dostatečně ziskový, zda má vhodnou kapitálovou strukturu, zda využívá efektivně svých aktiv nebo zda je schopen včas splácet své závazky (17, str. 17).

Pro zpracování finanční analýzy je nezbytné získat potřebná data. Tato data pak tvoří základ pro kvalitní zpracování finanční analýzy a zajišťují dosažení relevantních výsledků (19, str. 21).

Základní zdroj těchto dat tvoří účetní výkazy společnosti, tedy rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha k účetní závěrce (19, str. 21).

1.6.1 Metody zpracování finanční analýzy

Mezi základní metody finanční analýzy patří zejména:

- **Analýza stavových ukazatelů** - jedná se o analýzu majetkové a finanční struktury podniku za pomoci horizontální a vertikální analýzy.
- **Analýza tokových ukazatelů** - týká se především analýzy nákladů, výnosů, zisku a cash flow za pomoci horizontální a vertikální analýzy.
- **Analýza rozdílových ukazatelů** - za nejvýznamnější ukazatel lze považovat čistý pracovní kapitál.
- **Analýza poměrových ukazatelů** - zahrnuje zejména analýzu ukazatelů likvidity, rentability, zadluženosti, aktivity, produktivity a dalších ukazatelů.
- **Analýza soustav ukazatelů** (17, str. 61).

Předmětem této kapitoly diplomové práce budou dále vybrané ukazatele zejména poměrových ukazatelů, soustav ukazatelů a rozdílových ukazatelů. Jedná se o ty ukazatele finanční analýzy, na kterých bude v analytické části této práce prezentován dopad rozdílů mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Poměrové ukazatele

Podstata poměrových ukazatelů spočívá v tom, že dávají do poměru různé položky rozvahy, výkazu zisku a ztráty a případně cash flow (17, str. 64).

Ukazatele zadluženosti

Ukazatele zadluženosti poskytují informace o úvěrovém zatížení společnosti. Hodnotí vztah mezi cizími a vlastními zdroji financování (18, str. 63).

- **Celková zadluženost (Debt Ratio)** – jedná se o ukazatel věřitelského rizika, který charakterizuje finanční úroveň společnosti. Tento ukazatel popisuje, jak vysoký podíl mají cizí zdroje na celkovém majetku společnosti. (18, str. 63).

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

- **Koeficient samofinancování (Equity Ratio)** - jedná se o párový ukazatel k celkové zadluženosti. Tento ukazatel udává, do jaké míry je společnost schopna pokrýt své potřeby z vlastních zdrojů (18, str. 64).

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

Ukazatele rentability

Ukazatele rentability jsou měřítkem schopnosti podniku dosahovat zisku za pomoci investovaného kapitálu (17, str. 98).

- **Rentabilita celkových aktiv (Return on Assets - ROA)** - tento ukazatel hodnotí výnosnost celkového vloženého kapitálu do podniku (19, str. 53).

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

- **Rentabilita vlastního kapitálu (Return on Equity - ROE)** - vyjadřuje výnosnost kapitálu vloženého vlastníky do podniku (19, str. 53).

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

Ukazatele aktivity

Ukazatele aktivity slouží k vyjádření, zda podnik efektivně hospodaří se svými aktivy. Pomocí těchto ukazatelů je možné zjistit, zda je velikost jednotlivých druhů aktiv v rozvaze v poměru k tržbám přiměřená (17, str. 103).

- **Obrat celkových aktiv (Total Assets Turnover Ratio)** - pomocí tohoto ukazatele lze vypočítat počet obrátek celkových aktiv za kalendářní rok. Čím je hodnota ukazatele vyšší, tím jsou aktiva efektivněji využívána (18, str. 61).

$$\text{Obrat celkových aktiv} = \frac{\text{Tržby}}{\text{Celková aktiva}} \text{ [krát]}$$

- **Obrat stálých aktiv (Fixed Assets Turnover)** - tento ukazatel hodnotí efektivnost využití stálých aktiv. Nedostatek tohoto ukazatele je, že ceny majetku v účetnictví jsou vedeny v historických cenách, z tohoto důvodu je cena mnohých aktiv společnosti podhodnocena (18, str. 61).

$$\text{Obrat stálých aktiv} = \frac{\text{Tržby}}{\text{Stálá aktiva}} \text{ [krát]}$$

Ukazatele likvidity

Ukazatele likvidity charakterizují schopnost podniku hradit své závazky. Jsou využívány za účelem rozboru platební schopnosti podniku (17, str. 91).

- **Běžná likvidita (Current Ratio)** - informuje společnost o tom, kolikrát oběžný majetek pokrývá krátkodobé závazky (17, str. 92).

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

- **Pohotová likvidita (Quick Asset Ratio)** - vyjadřuje, kolikrát oběžná aktiva, snížená o zásoby, pokrývají krátkodobé cizí zdroje (19, str. 50).

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

- **Okamžitá likvidita (Cash Position Ratio)** - tento ukazatel udává schopnost podniku dostát svým závazkům pomocí hotovosti a peněz na bankovních účtech (19, str. 51).

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

S analýzou likvidity je úzce spojen také ukazatel čistého pracovního kapitálu, ačkoli z hlediska metodického členění se jedná o ukazatel rozdílový (19, str. 51).

- **Čistý pracovní kapitál (Net Working Capital)** - informuje, kolik provozních prostředků zůstane podniku k dispozici, pokud uhradí všechny své krátkodobé závazky (16, str. 51).

$$\text{Čistý pracovní kapitál} = \text{Oběžná aktiva} - \text{Krátkodobé cizí zdroje} \text{ [Kč]}$$

Soustavy ukazatelů

Soustavy ukazatelů lze rozdělit na skupinu bonitních a bankrotních modelů. Tyto ukazatele slouží k celkovému zhodnocení finanční situace společnosti (18, str. 132).

- **Model IN05 - index důvěryhodnosti** - cílem tohoto indexu je zhodnocení finančního zdraví českých podniků v českém prostředí (17, str. 74).

$$\text{IN05} = 0,13 * A + 0,04 * B + 3,97 * C + 0,21 * D + 0,09 * E$$

A = aktiva / cizí kapitál

D = tržby / celková aktiva

B = EBIT / nákladové úroky

E = oběžná aktiva / krátkodobé závazky

C = EBIT / celková aktiva

- **Altmanův index** - cílem tohoto indexu je předpovědět bankrot společnosti na základě koeficientu, počítaného podle následujícího vzorce:

$$Z = 0,717 * X1 + 0,847 * X2 + 3,107 * X3 + 0,42 * X4 + 0,998 * X5$$

X1 = (oběžná aktiva - krátkodobé závazky) / aktiva celkem

X2 = nerozdělený zisk / aktiva celkem

X3 = EBIT / aktiva celkem

X4 = tržní hodnota vlastního kapitálu / účetní hodnota celkového dluhu

X5 = tržby / aktiva celkem (18, str. 110).

2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

Cílem této kapitoly diplomové práce je analýza vybraných rozdílů, které vznikají mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Tato část diplomové práce bude aplikována na účetní závěrku vybrané společnosti sestavenou k 31. 12. 2015.

2.1 Představení společnosti

Společnost, jejíž výkazy byly použity pro zpracování této diplomové práce, si nepřeje uvádět název, z tohoto důvodu bude uváděna pod fiktivním označením ABC, s.r.o.

Jedná se o společnost s ručením omezeným se zahraniční majetkovou účastí. Společnost působí na trhu již od roku 1993. Sídlo společnosti je v Brně – Dolních Heršpicích.

Společnost ABC, s.r.o. se zabývá výrobou a prodejem stavebních hmot, jako jsou například:

- zdící malty a betony,
- potěry a šterky,
- sanační systémy,
- obkladová technika,
- zateplovací systémy.

Dle požadavků zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů společnost spadá do kategorie středních podniků. Příslušná kategorie byla určena na základě informací dostupných z účetní závěrky společnosti sestavené k 31. 12. 2015:

- obrat 236 434 tis. Kč,
- výše aktiv 186 948 tis. Kč,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců 32.

Účetní závěrka společnosti

Vybraná společnost sestavuje svou účetní závěrku dle platné České účetní legislativy. Zejména tedy v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a dále na základě požadavků vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení tohoto zákona. Účetní období společnosti se shoduje s kalendářním

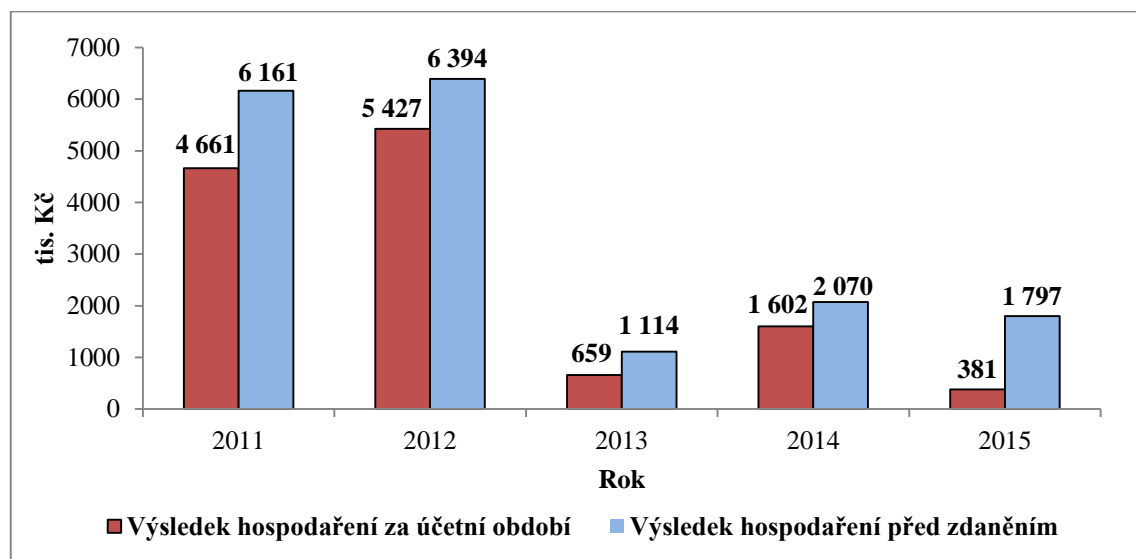
rokem. Nejaktuálnější účetní závěrka, která byla v době zpracování této diplomové práce k dispozici, byla sestavena za období od 1. 1. 2015 do 31. 12. 2015.

Z důvodu novelizace zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, která nabyla účinnosti 1. 1. 2016, byly výkazy společnosti za rok 2015 nejdříve převedeny do formulářů platných od 1. 1. 2016. Tyto upravené výkazy budou dále analyzovány z hlediska požadavků IAS/IFRS. Z důvodu obsáhlosti tématu zachycuje tato práce pouze vybrané rozdíly, u kterých vznikají významnější odlišnosti v metodice zpracování.

Převedené výkazy jsou uvedeny v příloze č. 1 a 2 této diplomové práce.

Vývoj výsledku hospodaření společnosti

V následujícím grafu je uvedený vývoj výsledku hospodaření společnosti v letech 2011 - 2015.



Graf 1: Vývoj výsledku hospodaření v letech 2011 - 2015 (Zdroj: vlastní zpracování dle 21)

Ve sledovaném období má vývoj výsledku hospodaření společnosti spíše klesající tendenci. Tento vývoj je způsobený zejména rozsáhlými investicemi do modernizace výrobního zařízení společnosti v posledních letech. V roce 2015 byl také dokončen nový výrobní závod, což společnosti umožnilo zahájení výroby nových druhů materiálů, avšak představovalo vysoké vstupní náklady.

2.2 Vybrané rozdíly mezi ČÚL a IAS/IFRS

Tato kapitola diplomové práce se bude zabývat vybranými rozdíly, které vznikají mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, zejména v oblasti vykazování dlouhodobého hmotného majetku, zásob, dohadných položek a položek časového rozlišení.

Oblast vykazování dlouhodobého hmotného majetku bude nejdříve věnována problematice stanovení předpokládané zbytkové hodnoty. Zbytková hodnota bude stanovena zejména u automobilů a přístrojů užívaných ve výrobě, u kterých společnost předpokládá prodej na konci doby použitelnosti.

Dále se tato práce bude zabývat problematikou komponentního odpisování u nově pořízené výrobní linky. Ačkoli mají jednotlivé části linky rozdílnou dobu životnosti, jsou odpisovány lineárně po dobu dvaceti let. Z tohoto důvodu je nutné v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS použít komponentní přístup odpisování.

Následně bude zpracována problematika rozdílného vykazováním finančního leasingu na příkladu osobního automobilu Škoda Octavia.

Jelikož mají některé z výše uvedených změn vliv na výši odložené daně společnosti, bude vyčíslen rozdíl, který v důsledku těchto změn vznikl.

2.2.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Ve vnitřní směrnici má účetní jednotka stanoveno, že dlouhodobým hmotným majetkem je takový majetek, jehož pořizovací cena je vyšší jak 40 tis. Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok.

Dlouhodobý hmotný majetek společnosti k 31. 12. 2015 zahrnuje pozemky, stavby a hmotné movité věci a jejich soubory. Jejich celková hodnota je netto výši 134 847 tis. Kč. Podrobněji je hodnota majetku znázorněna v tabulce č. 11.

Tabulka 11: Hodnota dlouhodobého hmotného majetku (v tis. Kč) (Zdroj: vlastní zpracování dle 21)

Položka	Brutto	Korekce	Netto	Netto minulé období
Pozemky	20 879	0	20 879	20 792
Stavby	37 973	- 6 388	31 585	23 974
Hmotné movité věci a jejich soubory	122 911	- 40 528	82 383	22 839
Dlouhodobý hmotný majetek celkem	181 763	- 46 916	134 847	105 789

Společnost oceňuje majetek na bázi historické ceny. Majetek je oceněn pořizovací cenou zahrnující cenu pořízení a ostatní náklady spojené s pořízením majetku.

Společnost vykázala k 31. 12. 2015 v rozvaze pozemky, stavby, automobily, stroje a zařízení. Standard *IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení* upravuje vykazování těchto dlouhodobých hmotných aktiv používaných účetní jednotkou. Aby mohla být aktiva vykázána v rozvaze, musí účetní jednotce prokazatelně přinášet ekonomický prospěch, současně musí být aktiva spolehlivě ocenitelná. Uvedená aktiva splňují definici dle Koncepčního rámce, proto mohou být vykázána v rozvaze sestavené dle požadavků Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Změna č. 1 - Stanovení předpokládané zbytkové hodnoty

Společnost má ve svém majetku k 31. 12. 2015 hmotné movité věci a jejich soubory v celkové výši 82 383 tis. Kč. Ačkoli Česká účetní legislativa umožňuje dle § 56 vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů při sestavování odpisového plánu zohlednit předpokládanou zbytkovou hodnotu, odpisové plány jsou sestaveny tak, že majetek je odpisován do výše pořizovací ceny. Předpokládaná zbytková hodnota je tedy nulová.

Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je majetek odpisován do výše své zbytkové hodnoty. V následující tabulce je uveden majetek, jehož předpokládaná zbytková hodnota není nulová. Společnost předpokládá, že na konci doby jejich použitelnosti tento majetek prodá.

Zbytková hodnota byla stanovena u osobních automobilů, notebooků a u některých zařízení využívaných ve výrobě. U ostatních zařízení společnost neplánuje jejich prodej, předpokládá jejich využití až do doby úplného opotřebení.

Tabulka 12: Stanovení předpokládané zbytkové hodnoty majetku (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování dle 21)

Majetek	Pořizovací cena	Předpokládaná zbytková hodnota	Výše ročního odpisu k 31.12.2015	Výše přepočítaného ročního odpisu k 31.12.2015	Vliv na VH
Osobní automobil ŠKODA OCTAVIA	216 997	80 000	43 400	27 400	+ 16 000
Nákladní automobil FORD TRANZIT	376 725	90 000	75 345	57 255	+ 18 090
Osobní automobil ŠKODA SUPERB	586 779	130 000	117 356	91 356	+ 26 000
Osobní automobil VW TIGUAN	444 002	110 000	88 801	66 801	+ 22 000
Notebook 1	58 009	5 000	19 337	17 670	+ 1 667
Notebook 2	51 673	4 000	17 225	15 891	+ 1 334
Vysokozdvihový vozík	673 009	150 000	134 602	104 602	+ 30 000
CNG plnička	158 650	30 000	31 730	25 730	+ 6 000
Dvoukomorový míchač betonových směsí	98 925	20 000	19 785	15 785	+ 4 000
Tónovací zařízení Harbil	200 000	45 000	40 000	31 000	+ 9 000
Mixér gyroskopický	119 155	25 000	23 831	18 831	+ 5000
Míhací čerpadlo	278 958	55 000	55 792	44 792	+ 11 000
Omítací stroj Duo mix	58 800	10 000	11 760	9 760	+ 2 000
Celkem	3 321 682	754 000	678 964	526 873	+ 152 091

Z uvedené tabulky vyplývá, že v případě stanovení zbytkové hodnoty u dlouhodobého hmotného majetku, u kterého společnost plánuje jeho prodej, dojde k nižšímu zatížení výsledku hospodaření v jednotlivých letech. Odpisy jsou v jednotlivých letech nižší.

V roce 2015 nastane zvýšení výsledku hospodaření o 152 tis. Kč. Takto stanovená zbytková hodnota majetku by měla být následně přezkoumávána alespoň na konci každého účetního období.

V následující tabulce jsou zachyceny změny, které nastanou v účetních výkazech společnosti.

Tabulka 13: Zohlednění zbytkové hodnoty majetku - ROZVAHA (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

ROZVAHA k 31. 12. 2015

Dlouhodobý hmotný majetek	+ 152 091	Vliv na VH	+ 152 091
Σ Aktiv 152 091		Σ Pasiv 152 091	

Tabulka 14: Zohlednění zbytkové hodnoty majetku - VZZ (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY k 31. 12. 2015

Odpisy	- 152 091	
Σ 152 091		

Vliv změn na výsledky ukazatelů finanční analýzy

Zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty dlouhodobého hmotného majetku má vliv na výsledek hospodaření společnosti a také na výši dlouhodobého hmotného majetku v rozvaze. Z tohoto důvodu nastanou také změny ve vybraných ukazatelích finanční analýzy. Hodnoty vybraných ukazatelů jsou znázorněny v následující tabulce.

Tabulka 15: Výsledky ukazatelů finanční analýzy - zohlednění zbytkové hodnoty (Zdroj: vlastní zpracování)

Ukazatel	Původní hodnota	Hodnota po zohlednění zbytkové hodnoty
Rentabilita celkových aktiv	0,21 %	0,29 %
Rentabilita vlastního kapitálu	0,46 %	0,66 %
Celková zadluženost	55,91 %	55,86 %
Koeficient samofinancování	44,09 %	43,13 %

Z uvedené tabulky vyplývá, že zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty dlouhodobého majetku má pozitivní vliv na ukazatele rentability a také ukazatele zadluženosti podniku. Ukazatele rentability se zvýšily z důvodu zvýšení výsledku hospodaření společnosti o 152 tis. Kč. Snížení ukazatele celkové zadluženosti je

způsobeno zvýšením dlouhodobého hmotného majetku o 152 tis. Kč, čímž nastalo také zvýšení celkových aktiv podniku.

Mezi další změny patří mírné snížení ukazatelů aktivity, zejména obratu celkových aktiv a také ukazatele obratu stálých aktiv. Snížení je opět způsobeno zvýšením sumy dlouhodobého hmotného majetku, a tedy i celkových aktiv.

Jako poslední změnu bych zmínila mírné zvýšení indexu důvěryhodnosti IN05, což je způsobeno zvýšením provozního výsledku hospodaření.

Zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty dlouhodobého majetku má také vliv na výši odložené daně. Výpočet změn odložené daně je řešeno samostatně jako změna č. 7.

Změna č. 2 - Komponentní odpisování

Společnost v roce 2015 uvedla do provozu novou výrobní linku v celkové hodnotě 85 939 935 Kč. Tato výrobní linka je v rozvaze zařazena v položce *Hmotné movité věci a jejich soubory*. Část této výrobní linky byla financována formou dotace. Jedná se o investiční dotaci v celkové částce 39 833 479 Kč.

Společnost zařadila majetek, který pořídila se záměrem spolufinancovat jej z dotace, ve skutečné pořizovací ceně. Následně v okamžiku získání dotace, tedy v okamžiku získání nezpochybnitelného nároku na příspěvek k majetku, snížila pořizovací cenu majetku o přijatou dotaci a zároveň adekvátně snížila oprávký k tomuto majetku. Tento postup odpovídá požadavkům České účetní legislativy. Dotace na pořízení dlouhodobého majetku jsou účtovány jako snížení účetní hodnoty majetku (22).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví umožňují dva způsoby vykazování investičních dotací. Buď se dotace vykáže jako výnos příštích období, který je rozpouštěn do provozních výnosů po dobu odpisování souvisejícího aktiva. Druhý způsob odpovídá postupu dle České účetní legislativy. Pořizovací cena aktiva se sníží o dotaci a aktivum je odpisováno z rozdílu mezi pořizovací cenou a dotací (1, str. 119).

Vykazování dotace na pořízení výrobní linky je tedy v souladu s požadavky IAS/IFRS.

Předmětem této kapitoly diplomové práce bude dále přezkoumání stanovené doby odpisování této výrobní linky.

V následující tabulce jsou znázorněny jednotlivé součásti výrobní linky.

Tabulka 16: Výrobní linka - součásti (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

Majetek	Pořizovací cena	Výše dotace
Vnější zásobníková sila 9 ks (80 cbm)	6 910 000	3 455 000
Technologie Batchbin B	47 478 275	23 879 889
Filtrační zařízení	4 927 900	2 463 950
Rozvody stlačeného vzduchu	496 400	248 200
Dokumentace k bezpečnosti dávkovacího zařízení	232 808	—
Revize tlakové zkoušky sil	28 800	—
Vnější zásobníková sila 3 ks (40 cbm)	1 844 932	502 200
Technologie Batchbin A	21 730 820	8 584 840
Míchací zařízení pro suché stavební směsi	2 290 000	699 400

Uvedený majetek je odpisován lineárně po dobu 20 let. Na základě konzultace s vedením společnosti bylo zjištěno, že předpokládána doba použití vnějších zásobníkových sil a technologií Batchbin A i Batchbin B je výrazně delší než 20 let. Z tohoto důvodu je vhodné využití komponentního přístupu odpisování, aby stanovená doba odpisování odpovídala předpokládané době používání majetku.

Česká účetní legislativa stanovuje v § 56a vyhlášky 500/2002 Sb., možnost komponentního odpisování u části majetku, jehož ocenění je významné v poměru k výši ocenění celého a jehož doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku. Nestanovuje ovšem povinnost využití komponentního odpisování.

Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je požadováno použití komponentního přístupu v případě majetku, který je složen z několika složek, které mají rozdílnou životnost. Pro aplikaci požadavků IAS/IFRS je v tomto případě tedy nezbytné využití komponentního přístupu.

V následujících tabulkách je znázorněn rozdíl ve výši celkových odpisů za rok 2015 při uplatnění lineárního odpisování a při využití komponentního přístupu odpisování.

U vnějších zásobníkových sil byla předpokládána doba životnosti stanovena na 28 let. U technologií Batchbin A i Batchbin B byla předpokládána doba životnosti stanovena na 26 let.

Tabulka 17: Rozdíl lineárního a komponentního odpisování vnějšího zásobníkového sila 80 cbm
(Zdroj: vlastní zpracování)

Datum	Odpisy lineární	Komponentní přístup
20. 5. 2015 - zařazení	6 910 000 Kč	6 910 000 Kč
1. 6. 2015 - nárok na dotaci	3 455 000 Kč	3 455 000 Kč
30. 6. 2015	14 396 Kč	10 283 Kč
31. 7. 2015	14 396 Kč	10 283 Kč
31. 8. 2015	14 396 Kč	10 283 Kč
30. 9. 2015	14 396 Kč	10 283 Kč
31. 10. 2015	14 396 Kč	10 283 Kč
30. 11. 2015	14 396 Kč	10 283 Kč
31. 12. 2015	14 396 Kč	10 283 Kč
Odpisy za rok 2015 celkem	100 772 Kč	71 981 Kč
Rozdíl	28 791 Kč	

Tabulka 18: Rozdíl lineárního a komponentního odpisování technologie Batchbin B (Zdroj: vlastní zpracování)

Datum	Odpisy lineární	Komponentní přístup
20. 5. 2015 - zařazení	47 478 275 Kč	47 478 275 Kč
1. 6. 2015 - nárok na dotaci	23 879 889 Kč	23 879 889 Kč
30. 6. 2015	98 327 Kč	75 636 Kč
31. 7. 2015	98 327 Kč	75 636 Kč
31. 8. 2015	98 327 Kč	75 636 Kč
30. 9. 2015	98 327 Kč	75 636 Kč
31. 10. 2015	98 327 Kč	75 636 Kč
30. 11. 2015	98 327 Kč	75 636 Kč
31. 12. 2015	98 327 Kč	75 636 Kč
Odpisy za rok 2015 celkem	688 289 Kč	529 452 Kč
Rozdíl	158 837 Kč	

Tabulka 19: Rozdíl lineárního a komponentního odpisování vnějšího zásobníkového sila 40 cbm
(Zdroj: vlastní zpracování)

Datum	Odpisy lineární	Komponentní přístup
20. 5. 2015 - zařazení	1 844 932 Kč	1 844 932 Kč
1. 6. 2015 - nárok na dotaci	502 200 Kč	502 200 Kč
30. 6. 2015	5 595 Kč	3 997 Kč
31. 7. 2015	5 595 Kč	3 997 Kč
31. 8. 2015	5 595 Kč	3 997 Kč
30. 9. 2015	5 595 Kč	3 997 Kč
31. 10. 2015	5 595 Kč	3 997 Kč
30. 11. 2015	5 595 Kč	3 997 Kč
31. 12. 2015	5 595 Kč	3 997 Kč
Odpisy za rok 2015 celkem	39 165 Kč	27 979 Kč
Rozdíl	11 186 Kč	

Tabulka 20: Rozdíl lineárního a komponentního odpisování technologie Batchbin A (Zdroj: vlastní zpracování)

Datum	Odpisy lineární	Komponentní přístup
20. 5. 2015 - zařazení	21 730 820 Kč	21 730 820 Kč
1. 6. 2015 - nárok na dotaci	8 584 840 Kč	8 584 840 Kč
30. 6. 2015	54 775 Kč	42 135 Kč
31. 7. 2015	54 775 Kč	42 135 Kč
31. 8. 2015	54 775 Kč	42 135 Kč
30. 9. 2015	54 775 Kč	42 135 Kč
31. 10. 2015	54 775 Kč	42 135 Kč
30. 11. 2015	54 775 Kč	42 135 Kč
31. 12. 2015	54 775 Kč	42 135 Kč
Odpisy za rok 2015 celkem	383 425 Kč	294 945 Kč
Rozdíl	88 480 Kč	

Při uplatnění komponentního přístupu odpisování dojde k rozložení odpisů na delší období, a to podle skutečného využití jednotlivých částí výrobní linky. Dojde tak k nižšímu zatížení výsledku hospodaření v jednotlivých letech. Celkový rozdíl v roce 2015 činí 287 294 Kč.

Následující tabulky zachycují změny, které nastanou v účetních výkazech společnosti.

Tabulka 21: Uplatnění komponentního přístupu odpisování - ROZVAHA (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

ROZVAHA k 31. 12. 2015

Dlouhodobý hmotný majetek	+ 287 294	Vliv na VH	+ 287 294
Σ Aktiv 287 294		Σ Pasiv 287 294	

Tabulka 22: Uplatnění komponentního přístupu odpisování - VZZ (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY k 31. 12. 2015

Odpisy	- 287 294	
Σ 287 294		

Vliv změn na výsledky ukazatelů finanční analýzy

V následující tabulce jsou uvedeny výsledky vybraných ukazatelů finanční analýzy při uplatnění komponentního přístupu odpisování.

Tabulka 23: Výsledky ukazatelů finanční analýzy při uplatnění komponentního přístupu odpisování (Zdroj: vlastní zpracování)

Ukazatel	Původní hodnota	Hodnota při uplatnění komponentního odpisování
Rentabilita celkových aktiv	0,21 %	0,36 %
Rentabilita vlastního kapitálu	0,46 %	0,81 %
Celková zadluženost	55,91 %	55,82 %
Koeficient samofinancování	44,09 %	44,17 %

Při uplatnění komponentního přístupu odpisování dochází ke zvýšení výsledku hospodaření za účetní období a také ke zvýšení sumy dlouhodobého majetku v rozvaze. Tyto změny mají pozitivní vliv na ukazatele rentability i zadluženosti. Dochází také k mírnému zvýšení indexu důvěryhodnosti IN05.

Uplatnění komponentního přístupu odpisování má také vliv na výši odložené daně. Výpočet výše odložené daně je uveden samostatně, jako změna č. 7.

Změna č. 3 - Finanční leasing

Vykazování finančního leasingu se významně liší u České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. V této části diplomové práce bych ráda na tyto rozdíly poukázala.

Problematikou finančního leasingu se budu zabývat na příkladu osobního automobilu Škoda Octavia.

Ačkoli společnost k 31. 12. 2015 nevlastnila žádný majetek pořízený formou finančního leasingu, v dubnu roku 2016 společnost pořídila tímto způsobem financování vybraný osobní automobil.

Jelikož se jedná o významný rozdíl mezi oběma přístupy, rozhodla jsem se v této práci na příkladu osobních automobilu ukázat, jakým způsobem se změní rozvaha a výkaz zisku a ztráty společnosti, v případě že zachytím pořízení tohoto majetku dle obou přístupů.

Informace obsažené v leasingové smlouvě:

- leasingová smlouva je sjednána na 36 měsíců,
- datum splatnosti první splátky je 15. 4. 2016,
- datum splatnosti poslední splátky je 15. 3. 2019,
- pořizovací cena 598 000 Kč,
- nultá splátka ve výši 30 % 179 400 Kč,
- anuita (splátka) 12 858 Kč.

a) Finanční leasing dle ČUL

V případě pořízení majetku formou finančního leasingu dle České účetní legislativy zůstává majetek po celou dobu ve vlastnictví pronajímatele, v tomto případě leasingové společnosti. Z tohoto důvodu má leasingová společnost také právo majetek odpisovat (25, str. 58).

Společnost ABC, s.r.o. není v průběhu doby trvání leasingu vlastníkem automobilu, z tohoto důvodu nebude mít majetek zařazen v rozvaze. Společnost bude účtovat pouze předpis a úhradu splátek nájemného dle leasingové smlouvy a operace časového

rozlišení. Po ukončení nájemní smlouvy bude účtováno pořízení předmětu v dohodnuté kupní ceně (25, str. 59).

Účtování:

V případě pořízení automobilu formou finančního leasingu dle ČÚL bude účetní jednotka účtovat nadcházející účetní operace:

1) Účtování v roce pořízení majetku

Tabulka 24: Účtování leasingu dle ČÚL v prvním roce pořízení majetku (Zdroj: vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Účtování
Nultá splátka ve výši 179 400 Kč bude účtována jako náklad příštího období.	381/221
Poměrná část nulté splátky za první rok ve výši 44 850 Kč bude účtována jako náklad běžného období.	518/381
Předpis jednotlivých splátek dle leasingové smlouvy ve výši 12 858 Kč bude účtováno jako náklad běžného období.	518/325
Úhrada jednotlivých splátek ve výši 12 858 Kč z běžného účtu.	325/221
Podrozvahová evidence předmětu.	751/799

2) Účtování v následujících letech

Tabulka 25: Účtování leasingu dle ČÚL v následujících letech (Zdroj: vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Účtování
Předpis jednotlivých splátek dle leasingové smlouvy ve výši 12 858 Kč.	518/325
Úhrada jednotlivých splátek ve výši 12 858 Kč z běžného účtu.	325/221

3) Účtování v posledním roce trvání leasingové smlouvy

Tabulka 26: Účtování leasingu dle ČÚL v posledním roce (Zdroj: vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Účtování
Odkoupení majetku za zůstatkovou cenu.	501/221
Zrušení podrozvahové evidence.	799/751

Dopady do účetních výkazů společnosti:

- 1) Pořízením automobilu formou finančního leasingu dojde ke snížení krátkodobého finančního majetku společnosti v hodnotě nulté splátky, která je ve výši 30 % z pořizovací ceny majetku. Současně dojde ke zvýšení položky časového rozlišení aktiv.
- 2) V rozvaze i výkazu zisku a ztráty se projeví poměrná část nulté splátky za první rok. Tato částka bude účtována jako náklad běžného období, což způsobí snížení výsledku hospodaření společnosti o částku 44 850 Kč. Současně dojde ke snížení položky časové rozlišení aktiv ve stejné částce.
- 3) V rozvaze i výkazu zisku a ztráty se dále projeví devět měsíčních leasingových splátek v celkové výši 115 722 Kč. Tyto splátky jsou účtovány jako náklad běžného období, z tohoto důvodu se sníží výsledek hospodaření společnosti. Současně dochází ke zvýšení krátkodobých závazků v částce 115 722 Kč. V okamžiku úhrady závazek zaniká.

Tabulka 27: Zohlednění finančního leasingu dle ČÚL - ROZVAHA (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

ROZVAHA k 31. 12. 2015

Peněžní prostředky na účtech	- 295 122	Vliv na VH	- 160 572
Časové rozlišení aktiv	+ 134 550		
Σ Aktiv - 160 572		Σ Pasiv - 160 572	

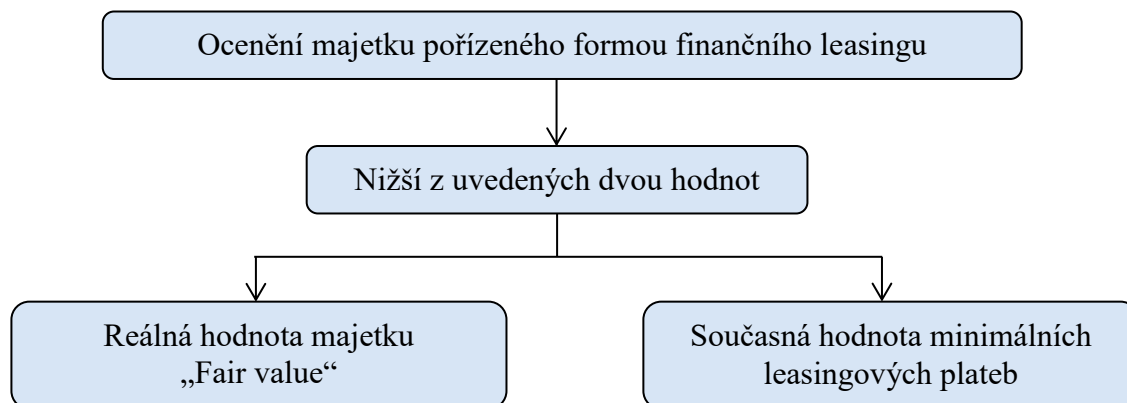
Tabulka 28: Zohlednění finančního leasingu dle ČÚL - VZZ (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY k 31. 12. 2015

Poměrná část nulté splátky za první rok	+ 44 850	
Splátky nájemného	+ 115 722	
Σ 160 572		

b) Finanční leasing podle IAS/IFRS

V případě pořízení majetku formou finančního leasingu je vlastníkem majetku po celou dobu trvání leasingu nájemce. Nájemce vykazuje najatý majetek již od počátku trvání leasingové smlouvy v rozvaze (1, str. 147).



Obrázek 2: Ocenění majetku pořízeného formou finančního leasingu (Zdroj: vlastní zpracování dle 1)

Z uvedeného obrázku vyplývá, že nájemce vykazuje majetek v reálné hodnotě, případně v současné hodnotě minimálních leasingových plateb, pokud je tato hodnota nižší. Ve stejné výši je vykázán závazek vůči pronajímateli.

Najatý majetek odpisuje nájemce. Odpisy bude provádět v souladu se svými účetními pravidly pro odpisování obdobných aktiv. Doba odpisování je stanovena podle předpokládané doby užití najatého majetku.

Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb (PV) se provádí za použití následujícího vzorce:

$$PV = \frac{\textit{splátka}}{(1+i)^n} + \frac{\textit{splátka}}{(1+i)^{n+1}} \dots + \frac{\textit{splátka}}{(1+i)^{n+r}}$$

Měsíční leasingová splátka je ve výši 12 858 Kč, úroková míra i je určena ve výši 11,34 % p. a. Jedná se o přírůstkovou úrokovou míru, určenou dle podnikatelského úvěru společnosti. Pro výpočet je nutné roční úrokovou sazbu přepočítat na měsíční. Po přepočtu je úroková sazba 0,945 p. s. Počet leasingových splátek n je stanoven na 36.

Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb je uvedený v příloze č. 5 této diplomové práce.

Na základě výpočtu bylo zjištěno, že současná hodnota minimálních leasingových plateb je ve výši 570 221 Kč. Pořizovací cena automobilu je ve výši 598 000 Kč.

Jelikož je současná hodnota minimálních leasingových plateb nižší, bude použita pro ocenění majetku ke dni zahájení leasingu. Ve stejné výši bude i závazek vůči pronajímateli.

Dalším krokem je výpočet měsíčního úrokového nákladu finančního leasingu, který je uvedený v příloze č. 6 této diplomové práce.

Dle standardu *IAS 17 - Leasingy* musí být každá leasingová splátka rozdělena na část úroků a část úmoru dluhu. V případě finančního leasingu osobního automobilu se počáteční stav dluhu rovná částce současné hodnoty minimálních leasingových plateb sníženou o nultou splátku.

Pro výpočet je použita stejná úroková míra, která byla použita pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb, tedy 11,34 %.

Odpisy z pohledu nájemce

Nájemce je po celou dobu trvání leasingu vlastníkem majetku, z tohoto důvodu bude majetek také odpisovat. Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je tedy dodržena zásada přednosti obsahu před formou.

Odpisy budou účtovány jako provozní náklad běžného účetního období. Způsob odpisování automobilu by měl být stanoven v souladu s účetními pravidly pro odpisování obdobných aktiv společnosti. Doba odpisování byla stanovena dle předpokládané doby užití najatého majetku.

Osobní automobil bude odpisován lineárně po dobu pěti let. Společnost předpokládá, že na konci použitelnosti tento majetek prodá. Z tohoto důvodu bude v odpisovém plánu zohledněna předpokládaná zbytková hodnota, která byla stanovena na částku 140 000 Kč.

Výpočet odpisového plánu automobilu je uveden v tabulce č. 29.

Tabulka 29: Výpočet odpisů osobního automobilu (Zdroj: vlastní zpracování)

Rok	Počet měsíců	Výše ročního odpisu	Oprávký	Zůstatková cena
2016	8	57 368 Kč	57 368 Kč	512 853 Kč
2017	12	86 052 Kč	143 420 Kč	426 801 Kč
2018	12	86 052 Kč	229 472 Kč	340 749 Kč
2019	12	86 052 Kč	315 524 Kč	254 697 Kč
2020	12	86 052 Kč	401 576 Kč	168 645 Kč
2021	4	28 645 Kč	430 221 Kč	140 000 Kč
Celkem	60	430 221 Kč	430 221 Kč	

Účtování

V případě pořízení automobilu formou finančního leasingu dle IAS/IFRS bude účetní jednotka účtovat následující účetní operace.

1) Účtování v roce pořízení majetku

Tabulka 30: Účtování leasingu dle IAS/IFRS v prvním roce pořízení majetku (Zdroj: vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Zaúčtování
Zařazení automobilu do rozvahy v částce vypočtené současné hodnoty minimálních leasingových plateb ve výši 570 221 Kč.	022/479
Předpis jednotlivých splátek nájemného (úmor dluhu) za první měsíc v částce 9 165 Kč	479/221
Předpis jednotlivých splátek nájemného (úrok) za první měsíc v částce 3 693 Kč.	562/221
Měsíční odpis automobilu dle odpisového plánu 7 171 Kč.	551/082

2) Účtování v následujících letech:

Tabulka 31: Účtování leasingu dle IAS/IFRS v následujících letech (Zdroj: vlastní zpracování)

Popis účetní operace	Zaúčtování
Předpis jednotlivých splátek nájemného (úmor dluhu)	479/221
Předpis jednotlivých splátek nájemného (úrok)	562/221
Měsíční odpis automobilu dle odpisového plánu.	551/082

Poznámka: Účtová osnova dle IAS/IFRS není závazná. Seznam použitých účtů je uveden na straně č. 97 této diplomové práce.

Dopady do účetních výkazů společnosti:

- 1) Pořízení majetku formou finančního leasingu se projeví zvýšením položky dlouhodobého hmotného majetku. Automobil bude oceněn ve výši současné hodnotě minimálních leasingových plateb, tedy v částce 570 221 Kč. Ve stejné částce dojde také ke zvýšení dlouhodobých závazků.
- 2) V rozvaze se dále promítne úhrada nulté splátky a také devíti měsíčních splátek nájemného v celkové hodnotě 295 122 Kč. Úhradou nájemného dochází ke snížení dlouhodobých závazků. Současně dochází ke snížení peněžních prostředků ve stejné výši.
- 3) Dochází ke zvýšení finančních nákladů společnosti ve výši zaplacených úroků leasingové společnosti v celkové částce 30 052 Kč. Současně dochází ke snížení peněžních prostředků v rozvaze ve stejné výši.
- 4) Náklady společnosti se zvýší o částku odpisů automobilu za první rok, tedy o 57 368 Kč. Současně dochází ke snížení položky dlouhodobého hmotného majetku ve stejné částce.

Tabulka 32: Zohlednění finančního leasingu dle IAS/IFRS - ROZVAHA (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

ROZVAHA k 31. 12. 2015			
Dlouhodobý hmotný majetek	+ 512 853	Vliv na VH	- 87 420
Peněžní prostředky na účtech	- 295 122	Dlouhodobé závazky	+ 305 151
Σ Aktiv 217 731		Σ Pasiv 217 731	

Tabulka 33: Zohlednění finančního leasingu dle IAS/IFRS - VZZ (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY k 31. 12. 2015

Úroky	+ 30 052	
Odpisy	+ 57 368	
Σ 87 420		

Srovnání dopadů obou přístupů do účetních výkazů společnosti

V následující tabulce je uvedeno srovnání dopadů do rozvahy a VZZ při pořízení osobního automobilu formou finančního leasingu dle ČÚL a IAS/IFRS.

Tabulka 34: Srovnání dopadů finančního leasingu - ROZVAHA (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

ROZVAHA k 31. 12. 2015

Dlouhodobý hmotný majetek ČÚL	—	Vliv na VH dle ČÚL	- 160 572
Dlouhodobý hmotný majetek IFRS	+ 512 853	Vliv na VH dle IFRS	- 87 420
Rozdíl	512 853	Rozdíl	73 152
Peněžní prostředky na účtech ČÚL	- 295 122	Dlouhodobé závazky ČÚL	—
Peněžní prostředky na účtech IFRS	- 292 122	Dlouhodobé závazky IFRS	+ 305 151
Rozdíl	0	Rozdíl	305 151
Časové rozlišení aktiv ČÚL	+ 134 550		
Časové rozlišení aktiv IFRS	0		
Rozdíl	134 550		
Σ Aktiv ČÚL	- 160 572	Σ Pasiv ČÚL	- 160 572
Σ Aktiv IFRS	+ 217 731	Σ Pasiv IFRS	+ 217 731
Rozdíl celkem	378 303	Rozdíl celkem	378 303

Tabulka 35: Srovnání dopadů finančního leasingu - VZZ (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY k 31. 12. 2015

Odpisy ČÚL	—	
Odpisy IFRS	+ 57 368	
Rozdíl	57 368	
Úroky ČÚL	—	
Úroky IFRS	+ 30 052	
Rozdíl	30 052	
Ostatní provozní náklady ČÚL	+ 160 571	
Ostatní provozní náklady IFRS	—	
Rozdíl	160 571	
Σ Vliv na VH ČÚL	- 160 572	
Σ Vliv na VH IFRS	- 87 420	
Rozdíl celkem	73 152	

Vliv změn na výsledky ukazatelů finanční analýzy

V následující tabulce jsou uvedeny výsledky vybraných ukazatelů finanční analýzy v případě pořízení majetku formou finančního leasingu dle ČÚL a IAS/IFRS.

Tabulka 36: Ukazatele finanční analýzy po zohlednění finančního leasingu (Zdroj: vlastní zpracování)

Ukazatel	Původní hodnota	IAS/IFRS	ČÚL
Rentabilita celkových aktiv	0,21 %	0,16 %	0,12 %
Rentabilita vlastního kapitálu	0,46 %	0,36 %	0,26 %
Celková zadluženost	55,91 %	56,01 %	55,96 %
Koeficient samofinancování	44,09 %	43,99 %	44,03 %

Z uvedené tabulky vyplývá, že při pořízení automobilu formou finančního leasingu dochází ke snížení ukazatelů rentability. Změna tohoto ukazatele je způsobena zejména snížením výsledku hospodaření po zdanění, ze kterého ukazatele rentability vychází.

V případě ČÚL se výsledek hospodaření snížil o částku devíti leasingových splátek a poměrnou část nulté splátky za první rok. V případě pořízení automobilu dle IAS/IFRS se výsledek hospodaření snížil o částku úroků a částku odpisů automobilu.

Dále nastalo také mírné zvýšení ukazatele celkového zadlužení podniku. To je způsobeno zvýšením cizích zdrojů, tedy závazků k leasingové společnosti.

Mezi další změny patří mírné snížení ukazatelů likvidity, což je způsobeno úbytkem peněžních prostředků podniku v částce nulté splátky a také devíti měsíčních splátek nájemného. Také nastalo mírné snížení indexu důvěryhodnosti IN05, což je způsobeno snížením provozního výsledku hospodaření.

Pořízení automobilu formou finančního leasingu má také vliv na výši odložené daně. Výpočet výše odložené daně je uveden samostatně jako změna č. 7.

2.2.2 Zásoby

Zásoby společnosti k 31. 12. 2015 tvoří materiál, výrobky a zboží. Dle IAS/IFRS jsou zásoby upraveny standardem IAS 2 - *Zásoby*. Podrobněji je stav zásob podniku uveden v následující tabulce.

Tabulka 37: Výše zásob podniku k 31. 12. 2015 (v tis. Kč) (Zdroj: vlastní zpracování dle 21)

Položka	Brutto	Korekce	Netto	Netto minulé období
Materiál	3 070	0	3 070	1 454
Výrobky	210		210	45
Zboží	7 173	0	7 173	8 766
Zásoby celkem	10 453	0	10 453	10 265

Změna č. 4 - Významné náhradní díly

Společnost pořídila v únoru 2015 náhradní díly k výrobní lince v podobě brusných kotoučů v celkové částce 316 000 Kč. Dle České účetní legislativy jsou náhradní díly považovány za zásoby. V okamžiku spotřeby tedy jednorázově zvyšují náklady společnosti, ačkoli jsou využívány déle než jedno účetní období.

Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou významné náhradní díly, u kterých je předpokládaná doba použitelnosti delší jak jedno účetní období, zařazeny jako dlouhodobý hmotný majetek. Jejich vykazování je upraveno standardem *IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení*.

Náhradní díly jsou v podniku používány tři roky a následně musí být vyměněny. Jelikož je jejich doba použitelnosti delší než jedno účetní období, musí být dle IAS/IFRS zařazeny mezi dlouhodobý hmotný majetek a musí být odpisovány. Výpočet odpisů je uveden v následující tabulce.

Tabulka 38: Výpočet odpisů významných náhradních dílů (Zdroj: vlastní zpracování)

Rok	Výpočet ročního odpisu	Částka ročního odpisu	Oprávký	Zůstatková cena
2015	$(316\ 000/36)*10$	87 780 Kč	87 780 Kč	228 220 Kč
2016	$(316\ 000/36)*12$	105 336 Kč	193 116 Kč	122 884 Kč
2017	$(316\ 000/36)*12$	105 336 Kč	298 452 Kč	17 548 Kč
2018	$(316\ 000/36)*2$	17 548 Kč	316 000 Kč	0 Kč

V případě, že budou náhradní díly zařazeny mezi dlouhodobý majetek, dojde k rovnoměrnému zatížení výsledku hospodaření v jednotlivých letech. Životnost výrobní linky je 20 let. V průběhu životnosti výrobní linky budou každé 3 roky náhradní díly odepsány a nahrazeny novými.

Díky zařazení náhradních dílů mezi zásoby dojde k nižšímu zatížení výsledku hospodaření v jednotlivých letech.

Z této operace vzniknou v roce 2015 následující úpravy položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty.

Tabulka 39: Rozvaha při zařazení významných náhradních dílů mezi DHM (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

ROZVAHA k 31. 12. 2015

Dlouhodobý hmotný majetek	+ 228 220	Vliv na VH	+ 228 220
Σ Aktiv 228 220		Σ Pasiv 228 220	

Tabulka 40: VZZ při zařazení významných náhradních dílů mezi DHM (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY k 31. 12. 2015

Výkonová spotřeba	- 316 000	
Odpisy	+ 87 780	
Σ 228 220		

Vliv změn na výsledky ukazatelů finanční analýzy

V následující tabulce jsou uvedeny výsledky vybraných ukazatelů finanční analýzy, v případě zařazení významných náhradních dílů mezi dlouhodobý majetek společnosti.

Tabulka 41: Ukazatele finanční analýzy při zařazení významných náhradních dílů do DHM (Zdroj: vlastní zpracování)

Ukazatel	Původní hodnota	Výsledná hodnota
Rentabilita celkových aktiv	0,21 %	0,33 %
Rentabilita vlastního kapitálu	0,46 %	0,74 %
Celková zadluženost	55,91 %	55,84 %
Koeficient samofinancování	44,09 %	44,16 %

V případě zařazení významných náhradních dílů mezi dlouhodobý hmotný majetek společnosti dochází k rozložení nákladů na pořízení majetku na tři roky.

Z tohoto důvodu dochází v roce 2015 ke zvýšení výsledku hospodaření za účetní období. Jelikož jsou náhradní díly zařazeny mezi DHM, dochází také a ke zvýšení sumy dlouhodobého majetku v rozvaze a tím i sumy celkových aktiv. Tyto změny mají pozitivní vliv na ukazatele rentability a zadluženosti.

Dále dochází k mírnému snížení ukazatelů doby obratu celkových aktiv a doby obratu stálých aktiv, což je opět způsobeno zvýšením hodnoty dlouhodobého hmotného majetku v rozvaze. Díky zvýšení provozního výsledku hospodaření dochází také k mírnému zvýšení indexu důvěryhodnosti IN05.

Tyto změny mají také vliv na odloženou daň společnosti. Výpočet výše odložené daně je uveden samostatně jako změna č. 7.

Změna č. 5 - Dohadné položky

Dohadné účty aktivní představují dle IAS/IFRS pro účetní jednotku nezpochybnitelné pohledávky. Naopak dohadné účty pasivní představují pro účetní jednotku nezpochybnitelný závazek. Jelikož IAS/IFRS neznají dohadné účty aktivní či dohadné účty pasivní, budou v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS částky převedeny a vykázány v rozvaze v položce *Jiné krátkodobé pohledávky* či *Jiné krátkodobé závazky*.

Dohadné účty aktivní

Tato částka představuje přiznané pojistné plnění od pojišťovny, které ale nebylo v průběhu běžného období poskytnuto a nebyla ani potvrzena výše této náhrady.

K 31. 12. 2015 společnost vykázala dohadné položky aktivní v celkové výši 199 tis. Kč.

Z této operace vzniknou následující úpravy položek rozvahy:

Tabulka 42: Úprava vykazování položky dohadné účty aktivní - ROZVAHA (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

ROZVAHA k 31. 12. 2015

Jiné krátkodobé pohledávky	+ 199 000	
Dohadné účty aktivní	- 199 000	
Σ Aktiv 0		Σ Pasiv 0

Tato operace nemá dopad do výkazu zisku a ztráty společnosti.

Dohadné účty pasivní

Dohadné účty pasivní společnosti představují nevyfakturované dodávky za energie, odpadové hospodářství, právní služby a ostatní služby spojené s běžnou činností podniku, které budou uhrazeny následující účetní období. Společnost vykázala k 31. 12. 2015 dohadné účty pasivní v celkové částce 272 tis. Kč.

Z této operace vzniknou následující úpravy položek rozvahy:

Tabulka 43: Úprava vykazování položky dohadné účty pasivní - ROZVAHA (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

ROZVAHA k 31. 12. 2015

	Jiné krátkodobé závazky	+ 272 000
	Dohadné účty pasivní	- 272 000
Σ Aktiv 0		Σ Pasiv 0

Tato operace nemá dopad do výkazu zisku a ztráty společnosti.

Změna č. 6 - Časové rozlišení

Dle České účetní legislativy se časové rozlišení nákladů a výnosů vykazuje v samostatných položkách v rozvaze na straně aktiv či pasiv.

Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví se položky časového rozlišení aktiv a pasiv vykazují jako pohledávky či závazky, ne jako samostatné položky v rozvaze.

Z tohoto důvodu budou částky časového rozlišení, které byly vykázány v rozvaze společnosti k 31. 12. 2015, v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS převedeny a vykázány v rozvaze v položce *Jiné krátkodobé pohledávky* či *Jiné krátkodobé závazky*.

Náklady příštích období

Společnost vykázala k 31. 12. 2015 náklady příštích období v celkové výši 926 tis. Kč.

Náklady příštích období zahrnují zejména náklady na pojistné automobilů, náklady na reklamu, pronájem kanceláře, pronájem štítu budovy a dálniční známky. Tyto náklady, souvisí s příštím účetním obdobím, a dle IAS/IFRS musí být vykázány jako krátkodobé pohledávky.

Z této operace vzniknou následující úpravy položek rozvahy:

Tabulka 44: Úprava vykazování nákladů příštích období - ROZVAHA (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

ROZVAHA k 31. 12. 2015

Jiné krátkodobé pohledávky	+ 926 000	
Náklady příštích období	- 926 000	
Σ Aktiv 0		Σ Pasiv 0

Tato operace nemá dopad do výkazu zisku a ztráty společnosti.

Výnosy příštích období

Výnosy příštích období společnosti uvedené v rozvaze jsou k 31. 12. 2015 ve výši 9 tis. Kč. Společnost do této položky zahrnuje přijaté nájemné na leden 2016, proto se jedná dle IAS/IFRS o krátkodobý závazek. Tato částka bude vykázána v položce *Jiné krátkodobé závazky*.

Z této operace vzniknou následující úpravy položek rozvahy:

Tabulka 45: Úprava vykazování příjmů příštích období - ROZVAHA (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

ROZVAHA k 31. 12. 2015

	Jiné krátkodobé závazky	+ 9 000
	Výnosy příštích období	- 9 000
Σ Aktiv 0		Σ Pasiv 0

Tato operace nemá dopad do výkazu zisku a ztráty společnosti.

Změna č. 7 - Vliv na odloženou daň

Společnost vykázala k 31. 12. 2015 odložený daňový závazek ve výši 2 115 tis. Kč. Odložená daň společnosti je určována z přechodných rozdílů, které vznikají mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a závazků.

Na základě provedených úprav, které vznikají mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, je nutné zohlednit, jaký dopad mají tyto změny na výši odložené daně.

Na výši odložené daně mělo vliv zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty u vybraného dlouhodobého hmotného majetku podniku, čímž došlo ke změně výše odpisů v jednotlivých letech.

Dále uplatnění komponentního přístupu odpisování u výrobní linky podniku. Odpisy majetku tak byly rozloženy na delší časové období, dle předpokládané životnosti, přičemž došlo ke snížení nákladů v jednotlivých letech.

Na výši odložené daně mělo vliv také pořízeného automobilu formou finančního leasingu. Majetek byl zařazen do rozvahy a následně odpisován dle předpokládané životnosti.

Poslední změna ve výši odložené daně vzniká z titulu významných náhradních dílů, které jsou v rámci ČÚL zahrnuty mezi zásoby a vstupují do nákladů v okamžiku spotřeby. Dle IAS/IFRS byly významné náhradní díly zařazeny do rozvahy a odpisovány po dobu své životnosti.

Změny ve výši odložené daně jsou vypočteny v následující tabulce. Rozdíl, který vzniká mezi účetní a daňovou zůstatkovou hodnotou majetku, je vynásoben sazbou daně z příjmů pro rok 2015, tedy 19 %. Uvedené znaménko + v tabulce představuje zvýšení odloženého daňového závazku.

Tabulka 46: Výpočet změn odložené daně (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

Položka	Účetní ZC	Daňová ZC	Rozdíl	Odložená daň
Zbytková hodnota	2 794 809	2 642 718	152 091	+ 28 897
Komponentní odpisování	45 048 978	44 761 684	287 294	+ 54 586
Finanční leasing	512 853	0	512 853	+ 97 442
Náhradní díly	228 220	0	228 220	+ 43 362
Celkem				+ 224 287

Z uvedené tabulky vyplývá, že při výpočtu odložené daně rozvahovou metodou dochází ke zvýšení odloženého daňového závazku o 224 tis. Kč.

Z titulu změny výše odložené daně vzniknou následující změny v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

Tabulka 47: Změny ve výši odložené daně - ROZVAHA (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

ROZVAHA k 31. 12. 2015	
	Vliv na VH - 224 287
	Odložený daňový závazek + 224 287
Σ Aktiv 0	Σ Pasiv 0

Tabulka 48: Změny ve výši odložené daně - VZZ (v Kč) (Zdroj: vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY k 31. 12. 2015	
Daň z příjmů - odložená	+ 224 287
Σ 224 287	

3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Cílem této kapitoly diplomové práce je zhodnocení dopadů vybraných odlišností mezi ČÚL a IAS/IFRS do účetních výkazů společnosti. Tyto změny budou zachyceny v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty společnosti.

Při aplikaci požadavků IAS/IFRS došlo k výrazným změnám v hodnotě a struktuře aktiv a pasiv i výsledku hospodaření společnosti. Z tohoto důvodu se tato kapitola diplomové práce bude zabývat také vlivem těchto změn na obraz o finanční pozici a výkonnosti společnosti.

3.1 Dopady změn na rozvahu společnosti - AKTIVA

Změny, které vznikly v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS v rozvaze na straně aktiv, jsou zachyceny v následující tabulce.

Tabulka 49: Vliv změn na rozvahu společnosti - aktiva (Zdroj: vlastní zpracování)

AKTIVA (v celých tisících Kč)	ČÚL	Rozdíl	IAS/IFRS	Vliv změn č.
AKTIVA CELKEM	186 948	+ 885	187 833	1,2,3,4
Dlouhodobý nehmotný majetek	170		170	
Dlouhodobý hmotný majetek	134 847	+ 1 180	136 027	1,2,3,4
Pozemky	20 879		20 879	
Stavby	31 585		31 585	
Hmotné věci a jejich soubory	82 383	+ 1 180	83 563	1,2,3,4
Oběžná aktiva	51 005	+ 631	51 636	3,5,6
Zásoby	10 453		10 453	
Krátkodobé pohledávky	22 811	+ 926	23 737	5,6
Pohledávky z obchodních vztahů	20 090		20 090	
Pohledávky - ostatní	2 721	+ 926	3 647	5,6
Stát - daňové pohledávky	1 833		1 833	
Krátkodobé poskytnuté zálohy	609		609	
Dohadné účty aktivní	199	- 199	0	5
Jiné pohledávky	80	+ 1 125	1 205	5,6
Peněžní prostředky	17 741	- 295	17 446	3
Peněžní prostředky v pokladně	175		175	
Peněžní prostředky na účtech	17 566	- 295	17 271	3
Časové rozlišení aktiv	926	- 926	0	6
Náklady příštích období	926	- 926	0	6
Komplexní náklady příštích období	0		0	

3.1.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Hodnota dlouhodobého hmotného majetku v rozvaze se zvýšila o 1 180 tis. Kč. Zvýšení bylo zapříčiněno zařazením automobilu, pořízeného formou finančního leasingu, mezi DHM společnosti. Automobil byl zařazen v částce 513 tis. Kč. Tato hodnota odpovídá částce současné hodnoty minimálních leasingových plateb ve výši 570 tis. Kč snížené o odpisy automobilu za první rok užívání ve výši 57 tis. Kč.

Dále bylo zvýšení hodnoty dlouhodobého majetku způsobeno zohledněním předpokládané zbytkové hodnoty u automobilů, strojů a zařízení, u kterých společnost předpokládá jejich prodej na konci doby životnosti. V důsledku snížení odpisů v jednotlivých letech došlo v roce 2015 ke zvýšení hodnoty majetku o 152 tis. Kč.

Mezi další úpravy patří změna odpisového plánu u výrobní linky společnosti. V rámci aplikace požadavků IAS/IFRS byl použit komponentní přístup odpisování, díky němuž došlo ke zvýšení hodnoty majetku v rozvaze o 287 tis. Kč. U vnějších zásobníkových sil a technologie Batchbin A a Batchbin B byla doba odpisování prodloužena na 26 respektive 28 let.

Poslední změnou, která měla vliv na zvýšení hodnoty majetku, je zařazení významných náhradních dílů k výrobní lince společnosti mezi dlouhodobý hmotný majetek. Majetek byl zařazen v částce 228 tis. Kč. Tato částka odpovídá pořizovací ceně náhradních dílů ve výši 316 tis. Kč, snížené o odpisy za první rok užívání ve výši 88 tis. Kč

3.1.2 Oběžná aktiva

Položka oběžných aktiv v rozvaze se zvýšila celkem o 631 tis. Kč. Změna nastala v důsledku provedených úprav u položek časového rozlišení a dohadných účtů aktivních. V důsledku změny ve vykazování nákladů příštích období došlo ke zvýšení oběžných aktiv o 926 tis. Kč. Snížení naopak nastalo v důsledku úhrady nulté splátky leasingu a také devíti leasingových splátek za první rok ve výši 295 tis. Kč.

3.1.3 Krátkodobé pohledávky

Zvýšení hodnoty krátkodobých pohledávek v rozvaze bylo způsobeno změnou vykazování položek časového rozlišení aktiv a dohadných položek. Dle požadavků IAS/IFRS byly tyto položky vykázány v nezměněné výši jako krátkodobé pohledávky.

Celkem nastalo v rozvaze zvýšení krátkodobých pohledávek o 926 tis. Kč.

3.1.4 Peněžní prostředky

Mezi další změny v rozvaze patří úbytek peněžních prostředků na účtech o 295 tis. Kč. Toto snížení bylo způsobeno úhradou nulté splátky leasingu ve výši 179 tis. Kč, a dále úhradou devíti měsíčních leasingových splátek v celkové částce 116 tis. Kč.

3.1.5 Zvýšení bilanční sumy

Na základě změn, které byly v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS provedeny, došlo v rozvaze na straně aktiv ke zvýšení bilanční sumy o 885 tis. Kč.

3.2 Dopady změn na rozvahu společnosti - PASIVA

V následující tabulce jsou uvedeny změny, které vznikly v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS v rozvaze na straně pasiv.

Tabulka 50: Vliv změn na rozvahu společnosti - pasiva (Zdroj: vlastní zpracování)

PASIVA (v celých tisících Kč)	ČÚL	Rozdíl	IAS/IFRS	Vliv změn č.
PASIVA CELKEM	186 948	+ 885	187 833	1,2,3,4,7
Vlastní kapitál	82 419	+ 356	82 775	1,2,3,4,7
Základní kapitál	1 261		1 261	
Kapitálové fondy	0		0	
Fondy ze zisku	126		126	
Výsledek hospodaření minulých let	80 651		80 651	
Nerozdělený zisk minulých let	80 651		80 651	
Výsledek hospodaření běžného účetního období	381	+ 356	737	1,2,3,4,7
Cizí zdroje	104 520	+ 538	105 058	3,5,6,7
Rezervy	5 870		5870	
Dlouhodobé závazky	67 651	+ 529	68 180	3
Závazky k úvěrovým institucím	65 536	+ 305	65 841	3
Odložený daňový závazek	2 115	+ 224	2 339	7
Krátkodobé závazky	30 999	+ 9	31 008	6
Závazky k úvěrovým institucím	9 091		9 091	
Krátkodobé přijaté zálohy	102		102	
Závazky z obchodních vztahů	17 533		17 533	
Závazky - ostatní	4 273	+ 9	4 282	6
Závazky k zaměstnancům	1 897		1 897	
Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	1 166		1 166	
Stát - daňové závazky a dotace	493		493	
Dohadné účty pasivní	272	- 272	0	5
Jiné závazky	445	+ 281	726	5,6
Časové rozlišení	9	- 9	0	6
Výdaje příštích období	9	- 9	0	6

3.2.1 Výsledek hospodaření za účetní období

V rámci aplikace požadavků IAS/IFRS došlo v rozvaze ke zvýšení výsledku hospodaření běžného účetního období o 356 tis. Kč.

Detailněji jsou změny výsledku hospodaření popsány v samostatné kapitole 3.3 - Dopady změn na výkaz zisku a ztráty společnosti.

3.2.2 Cizí zdroje

Položka cizí zdroje se v rozvaze zvýšila celkem o 538 tis. Kč. Zvýšení bylo způsobeno úpravou položky časového rozlišení pasiv, konkrétně výdajů příštích období o 9 tis. Kč. Dále zvýšením dlouhodobých závazků společnosti o 529 tis. Kč.

3.2.3 Dlouhodobé závazky

Dlouhodobé závazky společnosti se zvýšily o 529 tis. Kč. Tato položka zahrnuje zvýšení závazku k úvěrovým institucím a zvýšení odloženého daňového závazku.

Položka závazky k úvěrovým institucím se zvýšila z titulu finančního leasingu. Závazek v původní výši 570 tis. Kč, snížený o uhrazenou nultou splátku ve výši 179 tis. Kč a úhradu devíti měsíčních leasingových splátek za první rok trvání leasingové smlouvy ve výši 86 tis. Kč. Celkem tedy došlo ke zvýšení této položky o 305 tis. Kč.

Následující změnou, která měla vliv na výši dlouhodobých závazků v rozvaze, je zvýšení odloženého daňového závazku. Odložený daňový závazek se zvýšil o 224 tis. Kč. Vliv na zvýšení odloženého daňového závazku měly změny č. 1 - 4. Výpočet této částky je uveden v analytické části práce jako změna č. 7.

3.2.4 Krátkodobé závazky

Mezi další změny v rozvaze patří úprava položek časového rozlišení pasiv a dohadných položek. Tyto položky představují dle IAS/IFRS nezpochybnitelné závazky.

Dohadné účty pasivní byly v nezměněné výši přesunuty a vykázány v položce jiné závazky. Tato změna neměla vliv na výši krátkodobých závazků, pouze na jejich strukturu. V důsledku změny ve vykazování položek časového rozlišení pasiv se krátkodobé závazky zvýšily o 9 tis. Kč. Celkem nastalo zvýšení hodnoty krátkodobých závazků o 9 tis. Kč.

3.2.5 Zvýšení bilanční sumy

Zvýšení bilanční sumy na straně pasiv je způsobeno zejména zvýšení výsledku hospodaření běžného účetního období o 356 tis. Kč. Dále je zvýšení způsobeno zvýšením položky dlouhodobých závazků o 529 tis. Kč. Celkem nastalo v rozvaze na straně pasiv zvýšení bilanční sumy o 885 tis. Kč.

3.3 Dopady změn - VZZ

V následující tabulce jsou zachyceny změny, které nastaly z důvodu aplikace požadavků IAS/IFRS ve výkazu zisku a ztráty společnosti sestaveném k 31. 12. 2015.

Tabulka 51: Vliv změn na VZZ (Zdroj: vlastní zpracování)

VZZ (v celých tisících Kč)	ČÚL	Rozdíl	IAS/IFRS	Vliv změn č.
Tržby z prodeje výrobků a služeb	23 173		23 173	
Tržby za prodej zboží	201 693		201 693	
Výkonová spotřeba	191 635	- 316	191 319	4
Osobní náklady	23 587		23 587	
Úpravy hodnot v provozní oblasti	8 946	- 294	8 652	1,2,3,4
Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	8 946	- 294	8 652	1,2,3,4
Ostatní provozní výnosy	6 691		6 691	
Ostatní provozní náklady	6 603		6 603	
Provozní výsledek hospodaření (+/-)	975	+ 610	1 585	1,2,3,4
Výnosové úroky a podobné výnosy	78		78	
Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	78		78	
Nákladové úroky a podobné náklady	1 396	+ 30	1 426	3
Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	0		0	
Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	1 396	+ 30	1 426	3
Ostatní finanční výnosy	4 799		4 799	
Ostatní finanční náklady	2 660		2 660	
Finanční výsledek hospodaření (+/-)	821	- 30	791	3
Výsledek hospodaření před zdaněním	1 797	+ 580	2 377	1,2,3,4
Dan z příjmů	1 415	+ 224	1 639	7
- splatná	0		0	
- odložená (+/-)	1 415	+ 224	1 639	7
Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	381	+ 356	737	1,2,3,4,7
Převod podílu na výsledku hospodaření	0		0	
Výsledek hospodaření za účetní období	381	+ 356	737	1,2,3,4,7

3.3.1 Provozní výsledek hospodaření

Provozní výsledek hospodaření se zvýšil celkem o 610 tis. Kč. Zvýšení bylo způsobeno zařazení významných náhradních dílů mezi DHM podniku, čímž klesla výkonová spotřeba v roce 2015 o 316 tis. Kč. Hodnota náhradních dílů tak nebyla zahrnuta do nákladů v okamžiku spotřeby, ale formou odpisů po dobu živostnosti majetku.

Další změny, které měly vliv na výši provozního výsledku hospodaření, jsou změny ve výši odpisů. Jedná se o následující úpravy:

- zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty majetku - 152 tis. Kč,
- uplatnění komponentního přístupu odpisování majetku - 287 tis. Kč,
- pořízení majetku formou finančního leasingu + 57 tis. Kč,
- zařazení významných náhradních dílů mezi DHM + 88 tis. Kč.

Celkem tedy došlo v roce 2015 ke snížení odpisů o 294 tis. Kč.

3.3.2 Finanční výsledek hospodaření

Finanční výsledek hospodaření se snížil o 30 tis. Kč. Tato částka představuje úroky zaplacené leasingové společnosti.

3.3.3 Výsledek hospodaření za účetní období

Změny, které nastaly ve výkazu zisku a ztráty za účetní období, jsou znázorněny v tabulce č. 52.

Tabulka 52: Vliv aplikace požadavků IAS/IFRS na VH za účetní období (Zdroj: vlastní zpracování)

Popis	Částka (v tis. Kč)
Výsledek hospodaření za účetní období dle ČÚL	381
Zohlednění zbytkové hodnoty DHM (Změna č. 1)	+ 152
Komponentní přístupu odpisování u výrobní linky (Změna č. 2)	+ 287
Leasing - úroky (Změna č. 3)	- 30
Leasing - odpisy (Změna č. 3)	- 57
Významné náhradní díly - zařazení mezi DHM (Změna č. 4)	+ 316
Významné náhradní díly - odpisy (Změna č. 4)	- 88
Odložený daňový závazek (Změna č. 7)	- 224
Výsledek hospodaření dle IAS/IFRS	737

Z uvedené tabulky vyplývá, že na základě změn, které byly provedeny v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS, došlo ke zvýšení výsledku hospodaření za účetní období o 356 tis. Kč.

3.4 Popis změn

V této kapitole budou samostatně popsány jednotlivé změny v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS, včetně konkrétní položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty, které byly touto změnou ovlivněny.

3.4.1 Změna č. 1 - Zbytková hodnota

U vybraného dlouhodobého hmotného majetku společnosti byla stanovena předpokládaná zbytková hodnota. Jedná se o majetek, u kterého společnost předpokládá, že na konci doby použitelnosti dojde k jeho prodeji. Zbytková hodnota byla stanovena u osobních automobilů, notebooků a u některých zařízení využívaných ve výrobě. Úpravy, které souvisejí se stanovením předpokládané zbytkové hodnoty, jsou následující:

- 1) Snížením odpisů v roce 2015 došlo ke zvýšení netto hodnoty položky *Hmotné movité věci a jejich soubory* o 152 tis. Kč.
- 2) Snížení odpisů dále způsobilo snížení položky *Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé* o stejnou částku, tedy o 152 tis. Kč.
- 3) Na základě snížení nákladů došlo ke zvýšení *výsledku hospodaření za účetní období* o 152 tis. Kč.

3.4.2 Změna č. 2 - Komponentní odpisování

Změna způsobu odpisování byla navržena u nově pořízené výrobní linky podniku. Společnost výrobní linku odpisuje lineárně po dobu dvaceti let. Jednotlivé součásti linky však mají rozdílnou životnost. Z tohoto důvodu bylo v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS provedeno přepočítání odpisového plánu. Při uplatnění komponentního přístupu odpisování vznikly následující úpravy účetních výkazů společnosti:

- 1) Položka *Hmotné movité věci a jejich soubory* se zvýšila o 287 tis. Kč. Tato částka představuje rozdíl mezi původními odpisy, které byly stanoveny jako lineární po dobu 20 let a komponentním přístupem odpisování. V případě komponentního odpisování byla u vnějších zásobníkových sil doba životnosti stanovena na 28 let. U technologií Batchbin A a Batchbin B byla doba životnosti stanovena na 26 let.

- 2) Další úpravou bylo snížení položky *Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé* o 287 tis. Kč.
- 3) V důsledku snížení nákladů došlo ke zvýšení *výsledku hospodaření za účetní období* o 287 tis. Kč.

3.4.3 Změna č. 3 - Finanční leasing

Problematika rozdílného vykazování finančního leasingu byla řešena na příkladu osobního automobilu Škoda Octavia. Dle IAS/IFRS je majetkem automobilu po celou dobu trvání leasingu nájemce, který majetek také odpisuje. Úpravy, které souvisejí s finančním leasingem, jsou následující:

- 1) Zařazením osobního automobilu do rozvahy došlo ke zvýšení položky *Hmotné movité věci a jejich soubory* o 513 tis. Kč.
- 2) Z peněžních prostředků byla uhrazena nultá splátka ve výši 179 tis. Kč, úmor dluhu ve výši 86 tis. Kč a úroky ve výši 30 tis. Kč. Celkem nastalo snížení položky *Peněžní prostředky na účtech* o 295 tis. Kč.
- 3) Následující změnou bylo zvýšení položky *Závazky k úvěrovým institucím* o 305 tis. Kč. Jedná se vypočtenou částku současné hodnoty minimálních leasingových plateb ve výši 570 tis. Kč sníženou o nultou splátku ve výši 179 tis. Kč a úmor dluhu za první rok trvání leasingové smlouvy ve výši 86 tis. Kč.
- 4) Zaplacené úroky za první rok trvání leasingové smlouvy byly účtovány jako náklad běžného období. Tím došlo ke zvýšení položky *Ostatní nákladové úroky a podobné náklady* o 30 tis. Kč.
- 5) Zahrnutí odpisů za první rok trvání leasingové smlouvy do nákladů způsobilo zvýšení položky *Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé* o 57 tis. Kč.
- 6) Celkem se snížil *výsledek hospodaření za účetní období* o 87 tis. Kč.

3.4.4 Změna č. 4 - Významné náhradní díly

Společnost vlastní výrobní linku, pro jejíž provoz potřebuje náhradní díly v podobě brusných kotoučů. Tyto kotouče jsou nezbytné pro chod výroby. V souladu s Českou účetní legislativou náhradní díly považovány za zásoby.

Dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví jsou významné náhradní díly, u kterých je předpokládána doba použitelnosti delší jak jedno účetní období, zařazeny do rozvahy společnosti jako dlouhodobý hmotný majetek a jsou také odpisovány.

Úpravy, které vznikly při zařazení významných náhradních dílů mezi dlouhodobý hmotný majetek podniku, jsou následující:

- 1) Položka *Hmotné movité věci a jejich soubory* se zvýšila o částku 228 tis. Kč. Tato částka odpovídá pořizovací ceně náhradních dílů snížené o výši odpisů za první rok užívání.
- 2) Náhradní díly byly v okamžiku spotřeby účtovány jako náklad běžného období. Z tohoto důvodu došlo ke zvýšení výsledku hospodaření za účetní období o 316 tis. Kč.
- 3) Do nákladů běžného období byly naopak zahrnuty odpisy majetku za rok 2015, položka *Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé* se tedy naopak zvýšila o 88 tis. Kč.
- 4) Celkově se výsledek hospodaření za účetní období zvýšil o 228 tis. Kč.

3.4.5 Změna č. 5 - Dohadné položky

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví neznají dohadné účty aktivní či dohadné účty pasivní, tyto položky představují pro společnost nezpochybnitelný závazek či pohledávku (26, str. 138).

Dohadné účty aktivní

S touto položkou jsou spojeny následující úpravy v rozvaze:

- 1) *Dohadné účty aktivní* se snížily o celkovou částku 199 tis. Kč. Tato položka se dle požadavků IAS/IFRS nevykazuje.
- 2) Položka *Jiné krátkodobé pohledávky* se zvýšily o částku 199 tis. Kč.

Tato operace nemá dopad do výkazu zisku a ztráty společnosti.

Dohadné účty pasivní

Úpravy, které souvisejí s touto položkou, jsou následující:

- 1) *Dohadné účty pasivní* se snížily o celkovou částku 272 tis. Kč. Tato položka se dle požadavků IAS/IFRS nevykazuje.
- 2) *Jiné krátkodobé závazky* se zvýšily o částku 272 tis. Kč.

Tato operace nemá dopad do výkazu zisku a ztráty společnosti.

3.4.6 Změna č. 6 - Časové rozlišení

Dle České účetní legislativy je časové rozlišení nákladů a výnosů vykázáno v samostatné položce v rozvaze. Dle IAS/IFRS jsou položky časového rozlišení vykázány jako pohledávka nebo závazek společnosti, nikoli jako samostatná položka v rozvaze (26, str. 139).

Náklady příštích období

Společnost vykázala k 31. 12. 2015 náklady příštích období v celkové výši 926 tis. Kč.

Úpravy s touto položkou jsou následující:

- 1) Položka *Náklady příštích období* se snížila o celkovou částku 926 tis. Kč.
- 2) Položka *Jiné krátkodobé pohledávky* se zvýšila o 926 tis. Kč,

Tato operace nemá dopad do výkazu zisku a ztráty společnosti.

Výnosy příštích období

Výnosy příštích období společnosti uvedené v rozvaze k 31. 12. 2015 jsou ve výši 9 tis. Kč. Z této operace vznikly následující úpravy položek rozvahy:

- 1) Položka *Výnosy příštích období* se snížila o částku 9 tis. Kč.
- 2) Položka *Jiné krátkodobé závazky* se zvýšila o 9 tis. Kč.

Tato operace nemá dopad do výkazu zisku a ztráty společnosti.

3.4.7 Změna č. 7 - Odložená daň

Na základě úprav, které byly provedeny v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS, bylo nutné zohlednit, jaký vliv mají tyto změny na výši odložené daně společnosti.

Společnost vykázala k 31. 12. 2015 odložený daňový závazek ve výši 2 115 tis. Kč. Na výši odložené daně měly vliv následující úpravy:

- Zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty u vybraného dlouhodobého hmotného majetku. Díky této úpravě nastalo zvýšení odloženého daňového závazku o 29 tis. Kč.
- Použití komponentního přístupu odpisování výrobní linky způsobilo zvýšení odloženého daňového závazku o 55 tis. Kč.

- Zařazení automobilu, pořízeného formou finančního leasingu, do rozvahy společnosti a následné odpisování tohoto majetku způsobilo zvýšení odložené daně o 97 tis. Kč.
- Zařazení významných náhradních dílů společnosti mezi dlouhodobý hmotný majetek a odpisování po dobu životnosti majetku způsobilo zvýšení odloženého daňového závazku o 43 tis. Kč.

Celkem tedy nastalo zvýšení odloženého daňového závazku o 224 tis. Kč. Výpočet výše změn odložené daně společnosti je uvedený v analytické části této práce jako změna č. 7.

Z titulu změny výše odložené daně vznikly následující změny v rozvaze a výkazu zisku a ztráty:

- 1) Položka *Odložený daňový závazek* v rozvaze se zvýšila o 224 tis. Kč.
- 2) Náklady společnosti se zvýšily o 224 tis. Kč. Konkrétně došlo ke zvýšení položky *Daň z příjmů z běžné činnosti - odložená*.
- 3) *Výsledek hospodaření za účetní období* se snížil o 224 tis. Kč.

3.5 Vliv změn na obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku

Změny, které byly v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS provedeny, měly vliv na celkovou výši a strukturu jednotlivých položek v rozvaze. Došlo také ke zvýšení výsledku hospodaření za účetní období.

Z tohoto důvodu byly ovlivněny také výsledky vybraných ukazatelů finanční analýzy.

3.5.1 Ukazatele rentability

Hodnoty ukazatelů rentability v důsledku aplikace požadavků IAS/IFRS oproti původním hodnotám vzrostly. Tento fakt je způsoben zejména zvýšením výsledku hospodaření za účetní období, ze kterého ukazatele vycházejí. V následující tabulce jsou zachyceny výsledky ukazatelů ROA a ROE.

Tabulka 53: Výsledné hodnoty ukazatelů rentability (Zdroj: vlastní zpracování)

Ukazatel	ČÚL	IAS/IFRS
ROA	0,21 %	0,39 %
ROE	0,46 %	0,89 %

Ukazatel rentability celkových aktiv se zvýšil o 0,18 %. Výše tohoto ukazatele je také ovlivněna zvýšením bilanční sumy v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS. Výsledná hodnota je však stále velmi nízká a nedosahuje hranice hodnot doporučených, které by svědčily o efektivním využívání kapitálu vloženého do podnikání.

Ukazatel rentability vlastního kapitálu se zvýšil oproti původní hodnotě o 0,43 %. Tento ukazatel vyjadřuje výnosnost vlastních zdrojů. Měl by dosahovat vyšších hodnot, než ukazatel ROA, což je v tomto případě splněno, ačkoli se jedná stále o hodnoty velmi nízké, které nedosahují hodnot doporučených.

3.5.2 Ukazatele zadluženosti

Hodnoty ukazatelů zadluženosti se v důsledku aplikace požadavků IAS/IFRS téměř nezměnily. Výsledky ukazatelů celkové zadluženosti a koeficientu samofinancování jsou uvedeny v tabulce č. 54.

Tabulka 54: Výsledné hodnoty ukazatelů zadluženosti (Zdroj: vlastní zpracování)

Ukazatel	ČÚL	IAS/IFRS
Celková zadluženost	55,91 %	55,93 %
Koeficient samofinancování	44,09 %	44,07 %

Mírné zvýšení ukazatele celkové zadluženosti při aplikaci požadavků IAS/IFRS je způsobeno zejména zvýšením cizích zdrojů podniku o 538 tis. Kč. Zvýšení cizích zdrojů je zapříčiněno zvýšením položky dlouhodobých závazků o 305 tis. Kč z titulu závazků k leasingové společnosti. Dále také zvýšením odloženého daňového závazku o 224 tis. Kč. Poslední změnou, která měla vliv na výsledky celkové zadluženosti společnosti, je zvýšení položky jiných krátkodobých závazků o 9 tis. Kč z titulu rozdílného vykazování položek časového rozlišení.

3.5.3 Ukazatele aktivity

Výsledky ukazatelů obratu stálých aktiv a obratu celkových aktiv jsou zachyceny v následující tabulce.

Tabulka 55: Výsledné hodnoty ukazatelů aktivity (Zdroj: vlastní zpracování)

Ukazatel	ČÚL	IAS/IFRS
Obrat stálých aktiv	1,20	1,18
Obrat celkových aktiv	1,67	1,65

Z uvedené tabulky vyplývá, že se ukazatele aktivity mírně snížily. Snížení těchto ukazatelů je způsobeno zejména zvýšením hodnoty dlouhodobého hmotného majetku v rozvaze a tedy i hodnoty celkových aktiv.

Hodnota dlouhodobého hmotného majetku se v rozvaze v důsledku aplikace požadavků IAS/IFRS se zvýšila o částku 1 180 tis. Kč. Aktiva celkem se zvýšila o 885 tis. Kč.

3.5.4 Ukazatel čistého pracovního kapitálu

Výsledky ukazatele čistého pracovního kapitálu před a po zohlednění změn v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS jsou zachyceny v tabulce č. 56.

Tabulka 56: Výsledná hodnota ukazatele čistého pracovního kapitálu (Zdroj: vlastní zpracování)

Ukazatel	ČÚL	IAS/IFRS
ČPK	20 006 tis. Kč	20 628 tis. Kč

Z výše uvedené hodnoty čistého pracovního kapitálu vyplývá, že si společnost tvoří značnou rezervu na úhradu svých krátkodobých závazků.

Po aplikaci požadavků IAS/IFRS je tato hodnota oproti hodnotě původní ještě o 622 tis. Kč vyšší. Tento rozdíl je způsobený zejména úpravou položek časového rozlišení a dohadných položek.

3.5.5 Soustavy ukazatelů - bankrotní modely

Pomocí bankrotních modelů je posuzováno finanční zdraví podniku. Výsledky indexu IN 05 a Altmanova indexu jsou zachyceny v následující tabulce.

Tabulka 57: Výsledná hodnota soustav ukazatelů (Zdroj: vlastní zpracování)

Ukazatel	ČÚL	IAS/IFRS
Index IN 05	0,68	0,71
Altmanův index	2,02	2,03

Změny provedené v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS měly pozitivní vliv na výsledky bankrotních modelů, ačkoli se jedná pouze o mírné zlepšení. Hodnota indexu IN 05 se zvýšila o 0,03. Dle tohoto ukazatele však společnosti stále hrozí finanční potíže. Hodnota Altmanova indexu finančního zdraví se zvýšila pouze o 0,1. Dle tohoto ukazatele společnost spadá do kategorie šedé zóny, kde společnosti hrozí dílčí finanční potíže.

Výsledky těchto ukazatelů nejsou příliš pozitivní, ale jsou způsobeny zejména nízkým provozním výsledkem hospodaření. Nízký výsledek hospodaření byl v roce 2015 způsoben rozsáhlými investicemi do nového výrobního závodu z důvodu rozšíření výroby. V příštích letech se předpokládá návratnost této investice.

3.6 Doporučení pro společnost

Společnost, která byla vybrána pro zpracování této diplomové práce, postupuje při sestavení účetní závěrky dle platné České účetní legislativy. Jedná se o společnost, která je součástí konsolidačního celku, z tohoto důvodu poskytuje potřebné informace mateřské společnosti.

V důsledku rozsáhlých investic, které společnost v roce 2015 realizovala, došlo k poměrně výraznému snížení vykázaného výsledku hospodaření společnosti za účetní období. Jednalo se o investice do nového výrobního závodu, strojů a zařízení používaných ve výrobě, které společnosti umožní rozšíření sortimentu. Snížení výsledku hospodaření však mělo negativní vliv na obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku.

Vykázaná výše výsledku hospodaření je však ovlivněna také například použitou metodou odpisování u nově pořízeného majetku nebo problematikou zohlednění předpokládané zbytkové hodnoty majetku.

Na základě změn, které byly v rámci aplikace požadavků IAS/IFRS provedeny, došlo ke změnám ve výši a struktuře aktiv i pasiv společnosti. Došlo také ke zvýšení výsledku hospodaření za účetní období o 356 tis. Kč. Z tohoto důvodu byly také pozitivně ovlivněny ukazatele rentability, výsledky bankrotních modelů či ukazatel čistého pracovního kapitálu.

V případě, že má společnost zájem o zlepšení obrazu o finanční pozici a výkonnosti podniku, může přejít na vykazování dle IAS/IFRS. Vykazování dle IAS/IFRS také věrněji zachycuje dění v podniku, zejména pak při vykazování finančního leasingu či položek časového rozlišení a dohadných účtů.

Přechod na vykazování dle IAS/IFRS je pro každou společnost náročné, představuje zásadní změny, které však mohou pozitivně ovlivnit jejich obchodní transakce a vztahy s investory.

ZÁVĚR

Cílem této diplomové práce byla analýza vybraných rozdílů, které vznikají mezi Českou účetní legislativou a Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

Tato problematika byla aplikována na rozvahu a výkaz zisku a ztráty vybrané společnosti.

Prvním krokem pro splnění cíle bylo převedení rozvahy a výkazu zisku a ztráty společnosti, sestavené k 31. 12. 2015, do formulářů platných od 1. 1. 2016. Tímto dnem nabyla účinnosti novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Ačkoli se Česká účetní legislativa stále přibližuje vykazování dle požadavků IAS/IFRS, stále existují významné rozdíly mezi oběma přístupy. Z důvodu obsáhlosti tématu byly v této práci popsány pouze vybrané rozdíly zjištěné z rozvahy a výkazu zisku a ztráty společnosti. Jednalo se o ty rozdíly, u kterých byly zjištěny významnější odlišnosti v metodice zpracování.

V teoretické části této práce byly analyzovány základní shody a rozdíly, které vznikají v požadavcích České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Jedná se zejména o rozdíly v požadavcích na sestavení účetní závěrky společnosti. Dále se tato kapitola diplomové práce věnovala rozdílům ve vykazování jednotlivých účetních oblastí, zejména vykazování dlouhodobého hmotného majetku, dlouhodobého nehmotného majetku, leasingu, zásob a dalších.

Informace, získané v teoretické části této práce, byly následně aplikovány na účetní závěrku vybrané společnosti.

Mezi konkrétní oblasti rozdílů, kterým byla tato diplomová práce věnována, patří komponentní způsob odpisování dlouhodobého hmotného majetku. Společnost v roce 2015 pořídila novou výrobní linku, u které dobu odpisování stanovila na 20 let. Některé součásti výrobní linky však mají rozdílnou životnost. Z tohoto důvodu byl u vnějších zásobníkových sil a technologií Batchbin A a Batchbin B odpisový plán přepočítán dle předpokládané životnosti majetku. Doba životnosti byla stanovena na 28 respektive 26 let.

Dále se tato diplomová práce zabývala problematikou stanovení předpokládané zbytkové hodnoty dlouhodobého hmotného majetku. Zbytková hodnota byla stanovena u vybraných automobilů, strojů a zařízení, u kterých společnost předpokládá jejich prodej na konci doby použitelnosti. V důsledku toho došlo ke snížení výše odpisů v jednotlivých letech a tím také k nižšímu zatížení výsledku hospodaření společnosti.

Následně byla zpracována problematika rozdílného zachycení majetku, pořízeného formou finančního leasingu. Jednalo se o osobní automobil Škoda Octavia. Řešení problematiky finančního leasingu je dle České účetní legislativy a IAS/IFRS výrazně rozdílné. Rozdíly vznikají v hodnotě dlouhodobého hmotného majetku i ve výši vykázaného výsledku hospodaření společnosti.

Mezi další rozdíly, které byly v této práci zpracovány, patří vykazování významných náhradních dílů, položek časového rozlišení a dohadných účtů.

U významnějších změn byl také analyzován jejich vliv na obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku. Byl také zachycen vliv jednotlivých změn na výši odložené daně z příjmů.

V důsledku aplikace požadavků IAS/IFRS u vybrané společnosti nastala v rozvaze a výkazu zisku a ztráty společnosti celá řada změn. Za nejzásadnější lze považovat zvýšení bilanční sumy o 885 tis. Kč a dále také zvýšení výsledku hospodaření za účetní období společnosti o 356 tis. Kč.

V této diplomové práci byly popsány významné rozdíly, které byly zjištěny z rozvahy a výkazu zisku a ztráty vybrané společnosti. Vzhledem ke všem popsaným změnám lze konstatovat, že vykazování dle IAS/IFRS lépe zachycuje skutečné dění v podniku a podává věrný a poctivý obraz hospodaření účetní jednotky.

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví získávají v České republice stále významnější postavení. Zákon o účetnictví již umožňuje jejich primární použití u společností, které jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu. Také je upraveno jejich primární použití u účetních jednotek, které jsou součástí konsolidačního celku konsolidujícího podle IAS/IFRS.

Lze tedy předpokládat, že postupy obsažené v Mezinárodních standardech účetního výkaznictví budou stále častěji zakomponovány do České účetní legislativy.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

- (1) ŠRÁMKOVÁ, A. a M. KŘIVÁNKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace*. 6. aktualiz. vyd. Praha: Institut certifikace účetních, 2015. ISBN 978-80-86716-99-2.
- (2) TROUSIL, M. a V. JAŠÍKOVÁ. *Úvod do tvorby odborných prací*. 2. rozš. vyd. Hradec Králové: Gaudemaus, 2015. ISBN 978-80-7435-542-4.
- (3) Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů ze dne 12. prosince 1991.
- (4) RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016: průvodce podvojným účetnictvím k 1.1.2016*. 16. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2016. ISBN 978-80-7263-994-6.
- (5) VAŠEK, L. *Účetnictví - výkaznictví: vybrané oblasti IFRS*. Praha: Institut certifikace účetních, a.s., 2016. ISBN 978-80-87985-09-0.
- (6) DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.
- (7) BOHUŠOVÁ, H. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-366-9.
- (8) SAXUNOVÁ, D. *Financial statements under the US GAAP and IFRS: theory, concepts, problems of financial accounting*. Prague: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-646-4.
- (9) MÜLLEROVÁ, L. Vliv kategorizace účetních jednotek na účetní závěrku. *Účetnictví v praxi*. 2016, č. 4, s. 16-17. ISSN 1211-7307.
- (10) HULEŠ, J. Novela zákona o účetnictví a vyhlášky pro podnikatele. *Účetnictví*. 2016, č. 1, s. 17-21. ISSN 0139-5661.
- (11) KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.
- (12) MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*. 1. vyd. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.

- (13) MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. Sdělení Ministerstva financí k aplikaci některých ustanovení zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. *Mfcr.cz* [online]. Praha, 2015 [cit. 2017-03-14]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi/legislativa-v-ucetnictvi/2015/sdeleni-ministerstva-financi-k-aplikaci-23139>
- (14) DELOITTE. Účetní novinky 2016. *Deloitte.cz* [online]. Praha, 2016 [cit. 2017-03-14]. Dostupné z <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1604>
- (15) DELOITTE. IFRS do kapsy 2015. *Deloitte.cz* [online]. Praha 2015 [cit. 2017-03-14]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf
- (16) PORTÁL DAŇOVÝCH PORADČŮ A PROFESIONÁLŮ. Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016. *Danarionline.cz* [online]. Praha, 2015 [cit. 2017-03-14]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provade-ci-vyhlasky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/>
- (17) KNÁPKOVÁ, A., D. PAVELKOVÁ a K. ŠTEKER. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4456-8.
- (18) SEDLÁČEK, J. *Finanční analýza podniku*. Brno: Computer Press, 2007. ISBN 978-80-251-1830-6.
- (19) RŮČKOVÁ, P. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 4. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2011. ISBN 978-80-247-3916-8.
- (20) ŠIROKÝ, J. *Tvoříme a publikujeme odborné texty*. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3510-5.
- (21) Výroční zpráva společnosti za rok 2015
- (22) NÁRODNÍ ÚČETNÍ RADA. I-27 Následné získání dotace na dlouhodobý majetek. *Nur.cz*. [online]. Praha, 2013 [cit. 2017-04-14]. Dostupné z: http://www.nur.cz/media/interpretace/I_27.pdf
- (23) HANUŠOVÁ, H. *Vnitropodnikové účetnictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2007. ISBN 978-80-214-3373-1.
- (24) POKORNÁ, P. *Průvodce českými účetními standardy v návaznosti na daně a zákon o obchodních korporacích: vyřešené příklady 2016: účetnictví - daně - právo*. 2. vyd. V Bohuňovicích: Oswald, 2016. ISBN 978-80-88128-08-3.

- (25) MÜLLEROVÁ, L., B. JINDROVÁ a kol. *Praktický průvodce účetnictvím: příručka pro podnikatelskou sféru*. Praha: Dashöfer, 2014. 80-862-2940-8.
- (26) MLÁDEK, R. *Postupy účtování podle IFRS*. Praha: Leges, 2009. ISBN 978-80-87212-13-4.
- (27) IASPLUS. IAS 1 – Presentation of Financial Statements. *Iasplus.com*. [online]. 2014 [cit. 2017-04-14]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/standard5>.
- (28) Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, ze dne 6. listopadu 2002.
- (29) IASPLUS. IAS 17 – Leases. *Iasplus.com*. [online]. 2016 [cit. 2017-04-19]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias17>
- (30) IASPLUS. IAS 16 – Property, Plant and Equipment. *Iasplus.com*. [online]. 2014 [cit. 2017-04-14]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias16>

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Kategorizace účetních jednotek.....	17
Tabulka 2: Rozvaha dle příslušné kategorie účetních jednotek.....	18
Tabulka 3: Výkaz zisku a ztráty dle příslušné kategorie účetních jednotek.....	19
Tabulka 4: Příloha účetní závěrky dle příslušné kategorie účetních jednotek.....	19
Tabulka 5: Vybrané rozdíly při vykazování nehmotných aktiv	33
Tabulka 6: Vybrané rozdíly při vykazování dlouhodobých hmotných aktiv	36
Tabulka 7: Vybrané rozdíly finančního leasingu.....	37
Tabulka 8: Vykazování operativního leasingu	38
Tabulka 9: Vybrané rozdíly při vykazování zásob	39
Tabulka 10: Další vybrané rozdíly mezi IAS/IFRS a ČÚL	40
Tabulka 11: Hodnota dlouhodobého hmotného majetku (v tis. Kč).....	50
Tabulka 12: Stanovení předpokládané zbytkové hodnoty majetku (v Kč).....	51
Tabulka 13: Zohlednění zbytkové hodnoty majetku - ROZVAHA (v Kč)	52
Tabulka 14: Zohlednění zbytkové hodnoty majetku - VZZ (v Kč).....	52
Tabulka 15: Výsledky ukazatelů finanční analýzy - zohlednění zbytkové hodnoty	52
Tabulka 16: Výrobní linka - součásti (v Kč)	54
Tabulka 17: Rozdíl lineárního a komponentního odpisování vnějšího zásobníkového sila 80 cbm.....	55
Tabulka 18: Rozdíl lineárního a komponentního odpisování technologie Batchbin B ..	55
Tabulka 19: Rozdíl lineárního a komponentního odpisování vnějšího zásobníkového sila 40 cbm.....	56
Tabulka 20: Rozdíl lineárního a komponentního odpisování technologie Batchbin A ..	56
Tabulka 21: Uplatnění komponentního přístupu odpisování - ROZVAHA (v Kč)	57
Tabulka 22: Uplatnění komponentního přístupu odpisování - VZZ (v Kč).....	57
Tabulka 23: Výsledku ukazatelů finanční analýzy při uplatnění komponentního přístupu odpisování.....	57
Tabulka 24: Účtování leasingu dle ČÚL v prvním roce pořízení majetku.....	59
Tabulka 25: Účtování leasingu dle ČÚL v následujících letech.....	59
Tabulka 26: Účtování leasingu dle ČÚL v posledním roce.....	59
Tabulka 27: Zohlednění finančního leasingu dle ČÚL - ROZVAHA (v Kč)	60
Tabulka 28: Zohlednění finančního leasingu dle ČÚL - VZZ (v Kč)	60

Tabulka 29: Výpočet odpisů osobního automobilu	63
Tabulka 30: Účtování leasingu dle IAS/IFRS v prvním roce pořízení majetku.....	63
Tabulka 31: Účtování leasingu dle IAS/IFRS v následujících letech.....	63
Tabulka 32: Zohlednění finančního leasingu dle IAS/IFRS - ROZVAHA (v Kč)	64
Tabulka 33: Zohlednění finančního leasingu dle IAS/IFRS - VZZ (v Kč)	65
Tabulka 34: Srovnání dopadů finančního leasingu - ROZVAHA (v Kč)	65
Tabulka 35: Srovnání dopadů finančního leasingu - VZZ (v Kč)	66
Tabulka 36: Ukazatele finanční analýzy po zohlednění finančního leasingu.....	66
Tabulka 37: Výše zásob podniku k 31. 12. 2015 (v tis. Kč).....	67
Tabulka 38: Výpočet odpisů významných náhradních dílů.....	68
Tabulka 39: Rozvaha při zařazení významných náhradních dílů mezi DHM (v Kč).....	69
Tabulka 40: VZZ při zařazení významných náhradních dílů mezi DHM (v Kč).....	69
Tabulka 41: Ukazatele finanční analýzy při zařazení významných náhradních dílů do DHM	69
Tabulka 42: Úprava vykazování položky dohadné účty aktivní - ROZVAHA (v Kč) ..	70
Tabulka 43: Úprava vykazování položky dohadné účty pasivní - ROZVAHA (v Kč)..	71
Tabulka 44: Úprava vykazování nákladů příštích období - ROZVAHA (v Kč)	72
Tabulka 45: Úprava vykazování příjmů příštích období - ROZVAHA (v Kč)	72
Tabulka 46: Výpočet změn odložené daně (v Kč).....	73
Tabulka 47: Změny ve výši odložené daně - ROZVAHA (v Kč)	74
Tabulka 48: Změny ve výši odložené daně - VZZ (v Kč)	74
Tabulka 49: Vliv změn na rozvahu společnosti - aktiva.....	75
Tabulka 50: Vliv změn na rozvahu společnosti - pasiva	77
Tabulka 51: Vliv změn na VZZ.....	79
Tabulka 52: Vliv aplikace požadavků IAS/IFRS na VH za účetní období	80
Tabulka 53: Výsledné hodnoty ukazatelů rentability	86
Tabulka 54: Výsledné hodnoty ukazatelů zadluženosti.....	87
Tabulka 55: Výsledné hodnoty ukazatelů aktivity	87
Tabulka 56: Výsledná hodnota ukazatele čistého pracovního kapitálu	88
Tabulka 57: Výsledná hodnota soustav ukazatelů	88

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Použití IAS/IFRS v České republice.....	21
Obrázek 2: Ocenění majetku pořízeného formou finančního leasingu.....	61

SEZNAM GRAFŮ

Graf 1: Vývoj výsledku hospodaření v letech 2011 - 2015	48
---	----

SEZNAM ZKRATEK

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

ČÚL – Česká účetní legislativa

EU – Evropská unie

IAS/IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

ROA – Rentabilita celkových aktiv

ROE – Rentabilita vlastního kapitálu

ROS – Rentabilita tržeb

VH – výsledek hospodaření

VZZ – výkaz zisku a ztráty

SEZNAM POUŽITÝCH ÚČTŮ

022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

082 – Oprávky k samostatným movitým věcem a souborům movitých věcí

221 – Bankovní účty

325 – Ostatní závazky

381 – Náklady příštích období

479 – Jiné dlouhodobé závazky

518 – Ostatní služby

551 – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

562 – Úroky

751 – Podrozvahová evidence dlouhodobého hmotného majetku

799 – Vyrovnávací účet podrozvahové evidence

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1: Převedená rozvaha k 31. 12. 2015	I
Příloha 2: Převedený výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2015	V
Příloha 3: Rozvaha k 31. 12. 2015	VII
Příloha 4: Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2015	XI
Příloha 5: Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb.....	XIII
Příloha 6: Výpočet částky úroků a úmoru dluhu u finančního leasingu.....	XV
Příloha 7: Seznam platných IFRS	XVII
Příloha 8: Seznam platných IAS	XVIII

Příloha 1: Převedená rozvaha k 31. 12. 2015 (dle legislativy platné k 1. 1. 2016)

ROZVAHA (BILANCE) ke dni 31. 12. 2015 (v celých tisících Kč)					
Označení a	AKTIVA b	Běžné účetní období			Min. úč. období
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	241 469	- 54 521	186 948	241 450
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek	185 572	- 50 555	135 017	106 122
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	3 809	- 3 639	170	133
1.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	0	0	0	0
2.	Ocenitelná práva	855	- 715	140	242
2.1.	Software	855	- 715	140	242
2.2.	Ostatní ocenitelná práva	0	0	0	0
3.	Goodwill	0	0	0	0
4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	2 954	- 2 924	30	67
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	24
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	0
5.2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	24
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	181 763	- 46 916	134 847	105 789
1.	Pozemky a stavby	58 852	- 6 388	52 464	44 766
1.1.	Pozemky	20 879	0	20 879	20 792
1.2.	Stavby	37 973	- 6 388	31 585	23 974
2.	Hmotné věci a jejich soubory	122 911	- 40 528	82 383	22 839
3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	0	0	0	0
4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	0
4.1.	Pěstitelské celky trvalých porostů	0	0	0	0
4.2.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	0	0	0	0
4.3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	0
5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek				38 184
5.1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	29 686
5.2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	8 498
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0	0	0
2.	Zápůjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0	0	0
3.	Podíly - podstatný vliv	0	0	0	0
4.	Zápůjčky a úvěry - podstatný vliv	0	0	0	0
5.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry	0	0	0	0

	a vklady				
6.	Zápůjčky a úvěry - ostatní	0	0	0	0
7.	Ostatní dlouhotrvající finanční majetek	0	0	0	0
7.1.	Jiný dlouhotrvající finanční majetek	0	0	0	0
7.2.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva	54 971	- 3 966	51 005	134 203
C. I.	Zásoby	10 453	0	10 453	10 265
1.	Materiál	3 070	0	3 070	1 454
2.	Nedokončená výroba a polotovary	0	0	0	0
3.	Výrobky a zboží	7 383	0	7 383	8 811
3.1.	Výrobky	210		210	45
3.2.	Zboží	7 173	0	7 173	8 766
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	0	0	0	0
5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	0	0	0	0
C. II.	Pohledávky	26 777	- 3 966	22 811	134 203
1.	Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0
1.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	0	0	0	0
1.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0	0	0
1.3.	Pohledávky - podstatný vliv	0	0	0	0
1.4.	Odložená daňová pohledávka	0	0	0	0
1.5.	Pohledávky - ostatní	0	0	0	0
5.1.	Pohledávky za společníky	0	0	0	0
5.2.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	0	0	0	0
5.3.	Dohadné účty aktivní	0	0	0	0
5.4.	Jiné pohledávky	0	0	0	0
2.	Krátkodobé pohledávky	26 777	- 3 966	22 811	79 790
2.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	24 056	- 3 966	20 090	26 159
2.2.	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0	0	0
2.3.	Pohledávky - podstatný vliv	0	0	0	0
2.4.	Pohledávky - ostatní	2 721	0	2 721	53 631
4.1.	Pohledávky za společníky	0	0	0	0
4.2.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	0	0	0	0
4.3.	Stát - daňové pohledávky	1 833	0	1 833	1 845
4.4.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	609	0	609	82
4.5.	Dohadné účty aktivní	199	0	199	177
4.6.	Jiné pohledávky	80	0	80	51 527
C. III.	Krátkodobý finanční majetek	0	0	0	0
1.	Podíly - ovládající nebo ovládaná osoba	0	0	0	0
2.	Ostatní krátkodobý finanční majetek	0	0	0	0
C. IV.	Peněžní prostředky	17 741	0	17 741	44 148
1.	Peněžní prostředky v pokladně	175	0	175	93
2.	Peněžní prostředky na účtech	17 566	0	17 566	44 055
D.	Časové rozlišení aktiv	926	0	926	1 125
1.	Náklady příštích období	926	0	926	1 125
2.	Komplexní náklady příštích období	0	0	0	0
3.	Příjmy příštích období	0	0	0	0

označení a	PASIVA b	Běžné účetní období 5	Min. účetní období 6
	PASIVA CELKEM	186 948	241 450
A.	Vlastní kapitál	82 419	82 038
A.I.	Základní kapitál	1 261	1 261
1.	Základní kapitál	1 261	1 261
2.	Vlastní podíly (-)	0	0
3.	Změny základního kapitálu	0	0
A.II.	Ážio a kapitálové fondy	0	0
1.	Ážio	0	0
2.	Kapitálové fondy	0	0
2.1.	Ostatní kapitálové fondy		
2.2.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	0	0
2.3.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	0	0
2.4.	Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	0	0
2.5.	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	0	0
A.III.	Fondy ze zisku	126	126
1.	Ostatní rezervní fondy	126	126
2.	Statutární a ostatní fondy	0	0
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	80 651	79 049
A.IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	80 651	79 049
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	0	0
3.	Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	0	0
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období	381	1 602
A.VI.	Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku	0	0
B. + C.	Cizí zdroje	104 520	159 012
B.	Rezervy	5 870	6 353
1.	Rezerva na důchody a podobné závazky	0	0
2.	Rezerva na daň z příjmů	0	0
3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	0	0
4.	Ostatní rezervy	5 870	6 353
C.	Závazky	98 650	152 659
C.I.	Dlouhodobé závazky	67 651	21 494
1.	Vydané dluhopisy	0	0
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	0	0
1.2.	Ostatní dluhopisy	0	0
2.	Závazky k úvěrovým institucím	65 536	20 794
3.	Dlouhodobé přijaté zálohy	0	0
4.	Závazky z obchodních vztahů	0	0
5.	Dlouhodobé směnky k úhradě	0	0
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
7.	Závazky - podstatný vliv	0	0
8.	Odložený daňový závazek	2 115	700
9.	Závazky - ostatní	0	0
9.1.	Závazky ke společníkům	0	0
9.2.	Dohadné účty pasivní	0	0
9.3.	Jiné závazky	0	0
C.II.	Krátkodobé závazky	30 999	131 165

1.	Vydané dluhopisy	0	0
1.1.	Vyměnitelné dluhopisy	0	0
1.2.	Ostatní dluhopisy	0	0
2.	Závazky k úvěrovým institucím	9 091	59 038
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	102	118
4.	Závazky z obchodních vztahů	17 533	16 131
5.	Krátkodobé směnky k úhradě	0	0
6.	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
7.	Závazky - podstatný vliv	0	0
8.	Závazky ostatní	4 273	55 878
8.1.	Závazky ke společníkům	0	0
8.2.	Krátkodobé finanční výpomoci	0	0
8.3.	Závazky k zaměstnancům	1 897	1 775
8.4.	Závazky ze sociálního a zdravotního pojištění	1 166	1 079
8.5.	Stát - daňové závazky a dotace	493	51 297
8.6.	Dohadné účty pasivní	272	352
8.7.	Jiné závazky	445	1 375
D.	Časové rozlišení pasiv	9	400
1.	Výdaje příštích období	0	230
2.	Výnosy příštích období	9	170

Příloha 2: Převedený výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2015 (dle legislativy platné k 1. 1. 2016)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění			
v plném rozsahu			
ke dni 31. 12. 2015			
(v celých tisících Kč)			
Označení a	TEXT b	Skutečnost v účetním období	
		sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	23 173	22 053
II.	Tržby za prodej zboží	201 693	228 630
A.	Výkonová spotřeba	191 635	216 606
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	140 477	186 026
2.	Spotřeba materiálu a energie	16 374	16 495
3.	Služby	34 784	14 085
B.	Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	-165	-49
C.	Aktivace (-)	- 24	- 655
D.	Osobní náklady	23 587	23 668
D.1.	Mzdové náklady	17 140	17 086
2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	6 447	6 582
2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	5 569	5 625
2.2.	Ostatní náklady	878	957
E.	Úpravy hodnot v provozní oblasti	8 946	5 394
E.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	8 946	5 394
1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - trvalé	8 946	5 394
1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku - dočasné	0	0
2.	Úpravy hodnot zásob	0	0
3.	Úpravy hodnot pohledávek	0	0
III.	Ostatní provozní výnosy	6 691	5 879
1.	Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	1 089	1 661
2.	Tržby z prodeje materiálu	435	128
3.	Jiné provozní výnosy	5 167	4 090
F.	Ostatní provozní náklady	6 603	8 842
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	848	309
2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	114	2
3.	Daně a poplatky	121	226
4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	- 631	2 156
5.	Jiné provozní náklady	6 151	6 149
*	Provozní výsledek hospodaření (+/-)	975	2 756
IV.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly	0	0
1.	Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
2.	Ostatní výnosy z podílů	0	0
G.	Náklady vynaložené na prodané podíly	0	0
V.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0
1.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
2.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	0	0

H.	Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	0	0
VI.	Výnosové úroky a podobné výnosy	78	383
1.	Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba	78	383
2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	0	0
I.	Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	0	0
J.	Nákladové úroky a podobné náklady	1 396	449
J. 1.	Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba	0	0
2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	1 396	449
VII.	Ostatní finanční výnosy	4 799	3 723
K.	Ostatní finanční náklady	2 660	4 343
*	Finanční výsledek hospodaření (+/-)	821	-686
**	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	1 797	2 070
L.	Dan z příjmů	1 415	468
L. 1.	- splatná	0	17
2.	- odložená (+/-)	1 415	451
**	Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	381	1 602
M.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	381	1 602
	Čistý obrat za účetní období	236 434	260 668

Příloha 3: Rozvaha k 31. 12. 2015 (dle legislativy platné k 31. 12. 2015)

ROZVAHA (BILANCE) ke dni 31. 12. 2015 (v celých tisících Kč)					
Označení a	AKTIVA b	Běžné účetní období			Min. úč. období
		Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	241 469	-54 521	186 948	241 450
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek	185 572	-50 555	135 017	106 122
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	3 809	-3 639	170	333
B. I. 1	Zřizovací výdaje	0	0	0	0
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	0	0	0	0
3	Software	855	-715	140	242
4	Ocenitelná práva	0	0	0	0
5	Goodwill	0	0	0	0
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	2 954	-2 924	30	67
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	24
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	181 763	-46 916	134 847	105 789
B. II. 1	Pozemky	20 879	0	20 879	20 792
2	Stavby	37 973	-6 388	31 585	23 974
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	122 911	-40 528	82 383	22 839
4	Pěstitelské celky trvalých porostů	0	0	0	0
5	Dospělá zvířata a jejich skupiny	0	0	0	0
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	0
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	8 498
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	0	0	0	29 686
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	0	0	0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
B. III. 1	Podíly v ovládaných a řízených osobách	0	0	0	0
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	0	0	0	0
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a vklady	0	0	0	0
4	Zápůjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	0	0	0	0
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
6	Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0
C.	Oběžná aktiva	54 971	-3 966	51 005	134 203

C. I.	Zásoby	10 453	0	10 453	10 265
C. I. 1	Materiál	3 070	0	3 070	1 454
2	Nedokončená výroba a polotovary	0	0	0	0
3	Výrobky	210		210	45
4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	0	0	0	0
5	Zboží	7 173	0	7 173	8 766
6	Poskytnuté zálohy na zásoby	0	0	0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	0	0	0	0
2	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	0	0	0	0
3	Pohledávky - podstatný vliv	0	0	0	0
4	Pohledávky za společníky	0	0	0	0
5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	0	0	0	0
6	Dohadné účty aktivní	0	0	0	0
7	Jiné pohledávky	0	0	0	0
8	Odložená daňová pohledávka	0	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky	26 777	-3 966	22 811	79 790
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	24 056	-3 966	20 090	26 159
2	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	0	0	0	0
3	Pohledávky - podstatný vliv	0	0	0	0
4	Pohledávky za společníky	0	0	0	0
5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	0	0	0	0
6	Stát - daňové pohledávky	1 833	0	1 833	1 845
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	609	0	609	82
8	Dohadné účty aktivní	199	0	199	177
9	Jiné pohledávky	80	0	80	51 527
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	17 741	0	17 741	44 148
C. IV.1	Peníze	175	0	175	93
2	Účty v bankách	17 566	0	17 566	44 055
3	Krátkodobé cenné papíry a podíly	0	0	0	0
4	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	0	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení	926	0	926	1 125
D. I. 1	Náklady příštích období	926	0	926	1 125
2	Komplexní náklady příštích období	0	0	0	0
3	Příjmy příštích období	0	0	0	0

označení a	PASIVA b	Běžné účetní období 5	Min. účetní období 6
	PASIVA CELKEM	186 948	241 450
A.	Vlastní kapitál	82 419	82 038
A. I.	Základní kapitál	1 261	1 261
1	Základní kapitál	1 261	1 261
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	0	0
3	Změny základního kapitálu	0	0
A. II.	Kapitálové fondy	0	0
A. II. 1	Ážio	0	0
2	Ostatní kapitálové fondy	0	0
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	0	0
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společnosti	0	0
5	Rozdíly z přeměn obchodních korporací	0	0
6	Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	0	0
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	126	126
A. III. 1	Rezervní fond	126	126
3	Statutární a ostatní fondy	0	0
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	80 651	79 049
A. IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	80 651	79 049
2	Neuhrazená ztráta minulých let	0	0
3	Jiný výsledek hospodaření minulých let	0	0
A. V. 1	Výsledek hospodaření běžného účetního období	381	1 602
B.	Cizí zdroje	104 520	159 012
B. I.	Rezervy	5 870	6 353
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	0	0
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	0	0
3	Rezerva na daň z příjmů	0	0
4	Ostatní rezervy	5 870	6 353
B. II.	Dlouhodobé závazky	2 115	700
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů	0	0
2	Závazky - ovládající a řídicí osoba	0	0
3	Závazky - podstatný vliv	0	0
4	Závazky ke společníkům	0	0
5	Dlouhodobé přijaté zálohy	0	0
6	Vydané dluhopisy	0	0
7	Dlouhodobé směnky k úhradě	0	0
8	Dohadné účty pasivní	0	0
9	Jiné závazky	0	0
10	Odložený daňový závazek	2 115	700
B. III.	Krátkodobé závazky	21 908	72 127
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	17 533	16 131
2	Závazky - ovládající a řídicí osoba	0	0
3	Závazky - podstatný vliv	0	0
4	Závazky ke společníkům	0	0
5	Závazky k zaměstnancům	1 897	1 775

6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	1 166	1 079
7	Stát - daňové závazky a dotace	493	51 297
8	Krátkodobé přijaté zálohy	102	118
9	Vydané dluhopisy	0	0
10	Dohadné účty pasivní	272	352
11	Jiné závazky	445	1375
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	74 627	79 832
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé	65 536	20 794
2	Krátkodobé bankovní úvěry	9 091	59 038
3	Krátkodobé finanční výpomoci	0	0
C. I.	Časové rozlišení	9	400
C. I. 1	Výdaje příštích období	0	230
2	Výnosy příštích období	9	170

Příloha 4: Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2015 (dle legislativy platné k 31. 12. 2015)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY, druhové členění			
v plném rozsahu			
ke dni 31. 12. 2015			
(v celých tisících Kč)			
Označení a	TEXT b	Skutečnost v účetním období	
		sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	201 693	228 630
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	140 477	186 026
+	Obchodní marže	61 216	42 604
II.	Výkony	23 362	22 757
II. 1	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	23 173	22 053
2	Změna stavu vnitropodnikových zásob vlastní činnosti	165	49
3	Aktivace	24	655
B.	Výkonová spotřeba	51 158	30 580
B. 1	Spotřeba materiálu a energie	16 374	16 495
B. 2	Služby	34 784	14 085
+	Přidaná hodnota	33 420	34 781
C.	Osobní náklady	23 587	23 668
C. 1	Mzdové náklady	17 140	17 086
C. 2	Odměny členům orgánů společností a družstva	0	0
C. 3	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	5 569	5 625
C. 4	Sociální náklady	878	957
D.	Daně a poplatky	121	226
E.	Odpisy DNM a DHM	8 946	5 394
III.	Tržby z prodeje DM a materiálu	1 524	1 789
III. 1	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	1 089	1 661
2	Tržby z prodeje materiálu	435	128
F.	Zůstatková cena prodaného DM a materiálu	962	311
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	848	309
F. 2	Prodaný materiál	114	2
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	- 631	2 156
IV.	Ostatní provozní výnosy	6 167	4 090
H.	Ostatní provozní náklady	6 151	6 149
V.	Převod provozních výnosů	0	0
I.	Převod provozních nákladů	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	975	2 756
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	0	0
K.	Náklady finančního majetku	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenným papírů a derivátů	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve fin. oblasti	0	0
X.	Výnosové úroky	78	383
N.	Nákladové úroky	1 396	449
XI.	Ostatní finanční výnosy	4 799	3 723

O.	Ostatní finanční náklady	2 660	4 343
XII.	Převod finančních výnosů	0	0
P.	Převod finančních nákladů	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	821	-686
Q.	Dan z příjmů za běžnou činnost	1 415	468
Q. 1	- splatná	0	17
Q. 2	- odložená	1 415	451
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	381	1 602
XIII.	Mimořádné výnosy	0	0
R.	Mimořádné náklady	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům	0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období	381	1 602
	Výsledek hospodaření před zdaněním	1 797	2 070

Příloha 5: Výpočet současné hodnoty minimálních leasingových plateb (Zdroj: vlastní zpracování)

Období	Výpočet	Současná hodnota minimálních leasingových plateb
0	Nediskontuje se	179 400 Kč
1	$12\,858/(1 + 0,00945)^1$	12737,63 Kč
2	$12\,858/(1 + 0,00945)^2$	12 618,39 Kč
3	$12\,858/(1 + 0,00945)^3$	12 500,26 Kč
4	$12\,858/(1 + 0,00945)^4$	12 383,24 Kč
5	$12\,858/(1 + 0,00945)^5$	12 267,31 Kč
6	$12\,858/(1 + 0,00945)^6$	12 152,47 Kč
7	$12\,858/(1 + 0,00945)^7$	12 038,71 Kč
8	$12\,858/(1 + 0,00945)^8$	11 926,01 Kč
9	$12\,858/(1 + 0,00945)^9$	11 814,36 Kč
10	$12\,858/(1 + 0,00945)^{10}$	11 703,76 Kč
11	$12\,858/(1 + 0,00945)^{11}$	11 594,19 Kč
12	$12\,858/(1 + 0,00945)^{12}$	11 485,65 Kč
13	$12\,858/(1 + 0,00945)^{13}$	11 378,13 Kč
14	$12\,858/(1 + 0,00945)^{14}$	11 271, 61 Kč
15	$12\,858/(1 + 0,00945)^{15}$	11 166,09 Kč
16	$12\,858/(1 + 0,00945)^{16}$	11 061,56 Kč
17	$12\,858/(1 + 0,00945)^{17}$	10 958,01 Kč
18	$12\,858/(1 + 0,00945)^{18}$	10 855,41 Kč
19	$12\,858/(1 + 0,00945)^{19}$	10 753,81Kč
20	$12\,858/(1 + 0,00945)^{20}$	10 653,13 Kč
21	$12\,858/(1 + 0,00945)^{21}$	10 553,41 Kč
22	$12\,858/(1 + 0,00945)^{22}$	10 454,59 Kč
23	$12\,858/(1 + 0,00945)^{23}$	10 356,73 Kč
24	$12\,858/(1 + 0,00945)^{24}$	10 259,78 Kč
25	$12\,858/(1 + 0,00945)^{25}$	10 163,73 Kč
26	$12\,858/(1 + 0,00945)^{26}$	10 068,58 Kč
27	$12\,858/(1 + 0,00945)^{27}$	9 974,32 Kč
28	$12\,858/(1 + 0,00945)^{28}$	9 880,95 Kč
29	$12\,858/(1 + 0,00945)^{29}$	9 788,45 Kč

30	$12\,858/(1 + 0,00945)^{30}$	9 696,81 Kč
31	$12\,858/(1 + 0,00945)^{31}$	9 606,04 Kč
32	$12\,858/(1 + 0,00945)^{32}$	9 516,11 Kč
33	$12\,858/(1 + 0,00945)^{33}$	9 427,02 Kč
34	$12\,858/(1 + 0,00945)^{34}$	9 338,77 Kč
35	$12\,858/(1 + 0,00945)^{35}$	9 251,35 Kč
36	$12\,858/(1 + 0,00945)^{36}$	9 164,74Kč
Součet		570 221 Kč

Příloha 6: Výpočet částky úroků a úmoru dluhu u finančního leasingu (Zdroj: vlastní zpracování)

Období	Výše splátky (v Kč)	Z toho		Zůstatek dluhu (v Kč)
		Úrok (v Kč)	Úmor dluhu (v Kč)	
0	—	—	—	390 821
1	12 858	3 693	9 165	381 656
2	12 858	3 607	9 251	372 405
3	12 858	3 519	9 339	363 066
4	12 858	3 431	9 427	353 639
5	12 858	3 342	9 516	344 123
6	12 858	3 252	9 606	334 517
7	12 858	3 161	9 697	324 820
8	12 858	3 070	9 788	315 032
9	12 858	2 977	9 881	305 151
10	12 858	2 884	9 974	295 176
11	12 858	2 789	10 069	285 108
12	12 858	2 694	10 164	274 944
13	12 858	2 598	10 260	264 684
14	12 858	2 501	10 357	254 328
15	12 858	2 403	10 455	243 873
16	12 858	2 305	10 553	233 320
17	12 858	2 205	10 653	222 666
18	12 858	2 104	10 754	211 913
19	12 858	2 003	10 855	201 057
20	12 858	1 900	10 958	190 099
21	12 858	1 796	11 062	179 038
22	12 858	1 692	11 166	167 872
23	12 858	1 586	11 272	156 600
24	12 858	1 480	11 378	145 222
25	12 858	1 372	11 486	133 736
26	12 858	1 264	11 594	122 142
27	12 858	1 154	11 704	110 438
28	12 858	1 044	11 814	98 624
29	12 858	932	11 926	86 698

30	12 858	819	12 039	74 659
31	12 858	706	12 152	62 507
32	12 858	591	12 267	50 239
33	12 858	475	12 383	37 856
34	12 858	358	12 500	25 356
35	12 858	240	12 618	12 737
36	12 858	121	12 737	0

Příloha 7: Seznam platných IFRS

IFRS - Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards)	
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva určená k prodeji a ukončené činnosti
IFRS 6	Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty
IFRS 9	Finanční nástroje
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka
IFRS 11	Společná ujednání
IFRS 12	Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách
IFRS 13	Ocenění reálnou hodnotou
IFRS 14	Časové rozlišení při cenové regulaci
IFRS 15	Výnosy ze smluv se zákazníky
IFRS 16	Leasingy (tento standard nahradí IAS 17 - Leasingy s účinností od 1. 1. 2019)

Příloha 8: Seznam platných IAS

IAS - Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards)	
IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz o peněžních tocích
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po skončení účetního období
IAS 11	Smlouvy o zhotovení
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejňování spřízněných stran
IAS 26	Účtování a vykazování penzijních plánů
IAS 27	Individuální účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených a společných podniků
IAS 29	Vykazování 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 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství