

# Projekt převodu české účetní závěrky společnosti Frujo, a. s. na účetní výkazy podle IFRS

Bc. Kateřina Konečná

---

Diplomová práce  
2019



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky

---

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně  
Fakulta managementu a ekonomiky  
Ústav financí a účetnictví  
akademický rok: 2018/2019

## ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Kateřina Konečná**  
Osobní číslo: **M17018**  
Studijní program: **N6202 Hospodářská politika a správa**  
Studijní obor: **Finance**  
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Projekt převodu české účetní závěrky společnosti XY, a. s. na účetní výkazy podle IFRS**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

### I. Teoretická část

- Na základě literární rešerše charakterizujte mezinárodní standardy účetního výkaznictví, srovnajte s českými účetními postupy a popište proces převodu účetní závěrky.

### II. Praktická část

- Charakterizujte společnost XY, a. s. a analyzujte její účetní výkazy.
- Zpracujte postup převodu českého účetnictví na mezinárodní standardy IFRS.
- Zhodnoťte ekonomické přínosy a rizika projektu a zformulujte závěrečná doporučení.

Závěr

Rozsah diplomové práce: cca 70 stran  
Rozsah příloh:  
Forma zpracování diplomové práce: tištěná/elektronická

Seznam odborné literatury:

BAKKER, Erwin et al. Wiley IFRS 2017: Interpretation and Application of IFRS Standards. 1 st ed. Hoboken, N.J.: Wiley, 2017, 1024 p. ISBN 978-1-119-34022-5.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017, 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.

JÍLEK, Josef. Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP. Praha: Grada, 2018, 199 s. ISBN 978-80-247-2774-5.

SAXUNOVÁ, Darina. Financial statements under the US GAAP and IFRS: theory, concepts, problems of financial accounting. 1st ed. Prague: Wolters Kluwer, 2014, 190 p. ISBN 978-80-7478-646-4.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ. Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: Grada Publishing, 2016, 284 s. ISBN 978-80-271-0048-4.

Vedoucí diplomové práce: Ing. David Homola  
Ústav financí a účetnictví  
Datum zadání diplomové práce: 14. prosince 2018  
Termín odevzdání diplomové práce: 16. dubna 2019

Ve Zlíně dne 14. prosince 2018

L.S.

doc. Ing. David Tuček, Ph.D.  
*děkan*

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková  
*ředitelka ústavu*

## **PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE**

### **Prohlašuji, že**

- beru na vědomí, že odevzdáním diplomové/bakalářské práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby;
- beru na vědomí, že diplomová/bakalářská práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k prezenčnímu nahlédnutí, že jeden výtisk diplomové/bakalářské práce bude uložen na elektronickém nosiči v příruční knihovně Fakulty managementu a ekonomiky Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně;
- byl/a jsem seznámen/a s tím, že na moji diplomovou/bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- beru na vědomí, že podle § 60 odst. 2 a 3 autorského zákona mohu užít své dílo – diplomovou/bakalářskou práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen připouští-li tak licenční smlouva uzavřená mezi mnou a Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně s tím, že vyrovnání případného přiměřeného příspěvku na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše) bude rovněž předmětem této licenční smlouvy;
- beru na vědomí, že pokud bylo k vypracování diplomové/bakalářské práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tedy pouze k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové/bakalářské práce využít ke komerčním účelům;
- beru na vědomí, že pokud je výstupem diplomové/bakalářské práce jakýkoliv softwarový produkt, považují se za součást práce rovněž i zdrojové kódy, popř. soubory, ze kterých se projekt skládá. Neodevzdání této součásti může být důvodem k neobhájení práce.

### **Prohlašuji,**

1. že jsem na diplomové/bakalářské práci pracoval samostatně a použitou literaturu jsem citoval. V případě publikace výsledků budu uveden jako spoluautor.
2. že odevzdaná verze diplomové/bakalářské práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně

Jméno a příjmení: .....

.....

podpis diplomanta

## **ABSTRAKT**

Hlavním cílem diplomové práce je převod účetní závěrky společnosti XY, a. s. sestavené podle české účetní legislativy na účetní závěrku sestavenou podle standardů mezinárodního účetnictví.

Teoretická část práce se zabývá mezinárodní harmonizací účetnictví, srovnáním účetní závěrky podle české legislativy s účetní závěrkou podle IFRS, charakteristikou a srovnáním vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou a procesem převodu. Praktická část obsahuje představení společnosti a provedenou analýzu položek účetních výkazů. V projektové části jsou analyzované položky účetních výkazů upraveny podle standardů mezinárodního účetnictví a je sestavena účetní závěrka podle IFRS. Závěr práce obsahuje porovnání finančních ukazatelů a zhodnocení přínosů a rizik souvisejících s převodem.

Klíčová slova: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, česká účetní legislativa, účetní závěrka, účetní výkazy, převod.

## **ABSTRACT**

The main aim of the thesis is to transfer the financial statements of XY jsc., compiled according to Czech accounting legislation to the financial statements, prepared according to international accounting standards.

The theoretical part deals with international accounting harmonization, comparison of financial statements according to Czech legislation with IFRS financial statements, characteristics, and comparison of selected international accounting standards with Czech accounting legislation and the transfer process. The practical part contains an introduction of the company and the analysis of the items of the financial statements. In the project part, there are the analyzed financial statements adjusted to international accounting standards and the IFRS financial statements are prepared. The conclusion contains a comparison of financial indicators and evaluation of the benefits and risks associated with the transfer.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Czech Accounting Legislation, Financial Statements, Transfer.

Tímto chci poděkovat svému vedoucímu diplomové práce Ing. Davidu Homolovi za poskytnuté rady a informace.

Srdečně také děkuji své rodině a blízkým za jejich nekonečně velkou podporu, ochotu a trpělivost.

## OBSAH

<b>ÚVOD</b> .....	<b>10</b>
<b>CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE</b> .....	<b>11</b>
<b>I TEORETICKÁ ČÁST</b> .....	<b>12</b>
<b>1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>13</b>
1.1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ VE SVĚTĚ .....	13
1.2 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V EVROPĚ .....	14
<b>2 CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IAS/IFRS</b> .....	<b>15</b>
2.1 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY .....	15
2.1.1 Rozvaha.....	17
2.1.2 Výkaz zisku a ztrát .....	18
2.1.3 Přehled o peněžních tocích.....	18
2.1.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	19
2.1.5 Příloha účetní závěrky .....	19
2.2 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA PODLE MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ .....	19
2.2.1 Koncepční rámec mezinárodního účetnictví.....	20
2.2.2 Výkaz o finanční situaci.....	25
2.2.3 Výkaz výsledku hospodaření a ostatního úplného výsledku.....	26
2.2.4 Výkaz změn vlastního kapitálu .....	27
2.2.5 Výkaz o peněžních tocích .....	28
2.2.6 Komentář k účetní závěrce.....	28
2.3 POROVNÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE ČÚS SE ZÁVĚRKOU DLE IFRS .....	29
<b>3 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH STANDARDŮ MEZINÁRODNÍHO ÚČETNICTVÍ</b> .....	<b>32</b>
3.1 MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY VZTAHUJÍCÍ SE K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE .....	32
3.2 DALŠÍ VYBRANÉ MEZINÁRODNÍ ÚČETNÍ STANDARDY .....	35
<b>4 POSTUP PŘECHODU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU DLE IFRS</b> .....	<b>41</b>
4.1 VÝHODY A NEVÝHODY PŘEVODU ČESKÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA IFRS .....	41
4.1.1 Výhody převodu české účetní závěrky na IFRS .....	41
4.1.2 Nevýhody převodu české účetní závěrky na IFRS.....	42
4.2 IFRS 1 - PRVNÍ PŘIJETÍ MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ .....	42
4.3 POSTUP PŘEVODU ČESKÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA IFRS .....	43
4.3.1 Počáteční příprava společnosti .....	43
4.3.2 Analýza české účetní závěrky a ostatních problémů, které nejsou součástí českých účetních výkazů .....	43
4.3.3 Určení hranice významnosti pro první převod.....	44
4.3.4 Analýza peněžních částek převáděných položek .....	44
4.3.5 Volba oceňovacích základů a účetních politik .....	44
4.3.6 Převod účetních výkazů .....	44
<b>5 VYBRANÉ UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY</b> .....	<b>45</b>

5.1	ANALÝZA ZADLUŽENOSTI, FINANČNÍ ZÁVISLOSTI A MAJETKOVÉ STRUKTURY.....	45
5.2	ANALÝZA LIKVIDITY .....	46
5.3	ANALÝZA RENTABILITY .....	46
<b>II</b>	<b>PRAKTICKÁ ČÁST .....</b>	<b>48</b>
<b>6</b>	<b>PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI.....</b>	<b>49</b>
6.1	ZÁKLADNÍ INFORMACE O SPOLEČNOSTI.....	49
6.2	SWOT ANALÝZA .....	50
6.3	DŮVOD ZAVEDENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE IFRS.....	51
<b>7</b>	<b>ANALÝZA ÚČETNÍCH VÝKAZŮ SPOLEČNOSTI A ROZDÍLŮ MEZI ČÚS A IFRS .....</b>	<b>52</b>
7.1	ANALÝZA ROZVAHY - AKTIVA .....	52
7.1.1	Dlouhodobý nehmotný majetek .....	52
7.1.2	Dlouhodobý hmotný majetek .....	53
7.1.3	Dlouhodobý finanční majetek .....	56
7.1.4	Zásoby .....	56
7.1.5	Krátkodobé pohledávky .....	57
7.1.6	Peněžní prostředky .....	58
7.1.7	Časové rozlišení aktiv .....	58
7.2	ANALÝZA ROZVAHY - PASIVA .....	59
7.2.1	Vlastní kapitál .....	59
7.2.2	Rezervy .....	60
7.2.3	Dlouhodobé závazky .....	61
7.2.4	Krátkodobé závazky .....	61
7.2.5	Časové rozlišení pasiv .....	62
7.3	ANALÝZA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁT.....	63
7.3.1	Výnosy .....	63
7.3.2	Náklady .....	64
7.3.3	Ostatní položky výkazu zisku a ztrát .....	66
7.4	PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH .....	67
7.5	PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU .....	68
<b>8</b>	<b>PROJEKT PŘEVODU ČESKÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA ZÁVĚRKU DLE IFRS.....</b>	<b>70</b>
8.1	NEHMOTNÁ AKTIVA .....	70
8.2	POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ .....	71
8.3	LEASINGY.....	74
8.3.1	Aktivace automobilu .....	74
8.4	ZÁSoby .....	77
8.5	POHLEDÁVKY .....	78
8.6	ČASOVÉ ROZLIŠENÍ A DOHADNÉ ÚČTY.....	79
8.7	REZERVY.....	80
8.8	ZÁVAZKY .....	80
8.9	DANĚ ZE ZISKU .....	81
8.10	PŘEHLED ZMĚN V ROZVAZE.....	82
<b>9</b>	<b>SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE IFRS .....</b>	<b>88</b>



9.1	VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI .....	88
9.2	VÝKAZ ZISKŮ A ZTRÁT .....	89
9.3	VÝKAZ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH .....	90
	VÝKAZ O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU .....	91
<b>10</b>	<b>VLIV PŘEVODU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA VYBRANÉ FINANČNÍ UKAZATELE .....</b>	<b>92</b>
10.1	ANALÝZA STRUKTURY AKTIV A PASIV .....	92
10.2	VYBRANÉ UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY .....	93
<b>11</b>	<b>ZHODNOCENÍ PŘEVODU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY .....</b>	<b>95</b>
	<b>ZÁVĚR .....</b>	<b>98</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....</b>	<b>100</b>
	<b>SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK .....</b>	<b>103</b>
	<b>SEZNAM OBRÁZKŮ .....</b>	<b>105</b>
	<b>SEZNAM TABULEK .....</b>	<b>106</b>
	<b>SEZNAM PŘÍLOH .....</b>	<b>108</b>

## ÚVOD

Diplomová práce se zabývá převodem účetní závěrky sestavené dle české legislativy na účetní závěrku podléhající standardům mezinárodního účetnictví. Problematika mezinárodního účetnictví a obecně celkové harmonizace účetnictví se dostává stále více do povědomí lidí a společností. Proto jsem se také o toto téma zajímala.

Existuje mnoho důvodů, proč firmy používají mezinárodní účetní standardy. Některé jsou povinny tak učinit v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví, který ukládá nutnost sestavovat závěrku podléhající IFRS obchodním společnostem emitujícím cenné papíry na evropských regulovaných trzích či společnostem, které mají povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Ostatní společnosti se rozhodují sami dobrovolně o použití těchto standardů. Důležitým důvodem, proč společnosti přecházejí na mezinárodní účetnictví je také srovnatelnost s ostatními firmami v odvětví či obecně s ostatními společnostmi je, že odstraňuje rozdíly v jednotlivých národních účetních a daňových pravidlech. Podstatně více účetní jednotek objevuje skrytá pozitiva, která vykazování v IFRS poskytuje Samozřejmostí je, že s pozitivními skutečnostmi se objevují i negativní.

Mezi ty pozitivní můžeme zařadit například umožnění vstupu na zahraniční trhy jako konkurenceschopná jednotka, která se dokáže poměřovat s nejrůznějšími společnostmi v nejrůznějších zemích. Dále je také přínosné vykazování dle IFRS kvůli zlepšení pohledu finančních institucí na společnost, která dle IFRS vykazuje a možnost získání také jiných finančních investorů než jenom například banky.

Negativní stránky tohoto převodu spočívají v časové náročnosti a někdy i k náročnosti finanční. Naštěstí se již v dnešní době převodem a vykazováním dle standardů mezinárodního účetnictví zabývají odborníci, kteří mají dostatečné zkušenosti a znalosti k tomu, aby dokázali uskutečnit převod co nejkvalitněji a v co nejkratším časovém horizontu.

Diplomová práce je zpracována na společnost XY, a. s., která se stále více pohybuje na zahraničních trzích a stále více se zahraničím spolupracuje. Plánuje tak i nadále a proto začíná uvažovat o použití mezinárodních účetních standardů. Je si vědoma, že tím může získat další odběratele a obchodní partnery a ještě více tak zkvalitní své postavení na trhu.

## CÍLE A METODY ZPRACOVÁNÍ PRÁCE

Hlavním cílem diplomové práce je transformace účetní závěrky společnosti XY, a. s. za rok 2017 sestavené podle české účetní legislativy na účetní závěrku sestavenou v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví. Zhodnotit vliv převodu na účetní jednotku prostřednictvím finančních ukazatelů a popsat rizika a přínosy s ním spojené.

Práce je rozdělena do dvou částí, na část teoretickou a praktickou. Teoretická část má za cíl charakterizovat problematiku mezinárodního účetnictví, konkrétně v oblasti sestavování účetní závěrky a porovnat s účetnictvím dle české účetní legislativy. Dále také charakterizovat vybrané mezinárodní účetní standardy, které se této problematice nejvíce dotýkají. Praktická část má za cíl analyzovat jednotlivé položky české účetní závěrky společnosti, které se dále podrobí převodu. Zobrazit konkrétní úpravy jednotlivých položek a sestavit účetní závěrku v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

V první části diplomové práce je využita metoda literární rešerše prostřednictvím které je prozkoumána teoretická základna pro pochopení problematiky a na základě ní sestavena charakteristika zkoumaného problému. Literární rešerše představuje prozkoumání zdrojů týkajících se řešené problematiky a na základě toho sestaven výstup, který celý proces shrne v ucelený soubor informací. Čtenáři tak mají možnost získat znalosti čerpané napříč několika zdroji a autory.

V praktické části je hlavně využívána metoda analýzy dokumentů a další vědecké metody. Jako další přínosnou metodu můžeme zmínit například indukci, pomocí které se zhodnotí vědecké poznatky a vytváří se závěry ze získaných dat. Dále je důležité využívat dedukci, díky které jsme schopni skloubit teoretické znalosti s všeobecnými a zužitkovat získané vědomosti pro praktické využití.

## **I. TEORETICKÁ ČÁST**

# 1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Ekonomika celého světa se stále více propojuje. Dochází k tomu prostřednictvím rostoucího mezinárodního toku zboží a služeb, finančních operací či aktivit investorů. Toto neustálé propojování vedlo k harmonizaci účetních systémů, které přecházelo ve snahu zavést jeden soubor účetních předpisů a norem. Podle těchto norem mají být informace vykazovány transparentně a mají být srovnatelné. (Ficbauer a Ficbauer, 2012, s.7)

## 1.1 Harmonizace účetnictví ve světě

Hinke (2013, s. 12) uvádí, že v dnešní době patří mezi nejvýznamnější celosvětové účetní systémy:

- *Všeobecně uznávané účetní principy US GAAP (United States General Accepted Accounting Principles),*
- *Bilanční direktivy Evropské unie,*
- *Mezinárodní účetní standardy, resp. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards). (Hinke, 2013, s. 12)*

Americké obecně znávané účetní zásady (US GAAP) určují směr a tempo světovému účetnictví, zejména však Rada pro finanční účetní standardy (FASB). Jedná se o nejpropracovanější účetní systém na světě převážně proto, že americký kapitálový trh je největší a nejlikvidnější na světě. US GAAP je založen na podrobných pravidlech pro interpretaci a použití účetního systému. Tento systém je opravdu podrobně popsán, čímž zaniká potřeba účetních a daňových poradců, auditorů či právníků při jeho interpretaci. Je určen pro nevládní jednotky, státní a místní vlády a jednotky federální vlády v USA. Vznik amerického účetního systému je zapříčiněn světovou hospodářskou krizí ve 20. letech 20. století.

Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS) jsou orientovány pro podnikatelské jednotky (založené za účelem dosažení zisku), neziskové jednotky, emitenty cenných papírů veřejně obchodovatelných a to velkém množství států světa včetně EU. V Evropské unii jsou však primárně určeny pro emitenty cenných papírů obchodované na regulovaném trhu členských států EU, ale mohou je účetní jednotky využívat i dobrovolně. Nejsou založeny na pravidlech jako US GAAP, ale na zásadách účetního systému. Nevysvětlují tolik podrobně použití a interpretaci zásad, proto je zde větší uplatnění účetních, daňových a finančních poradců a právníků. IFRS jsou méně podrobné a více posilují obecné zásady a

omezují podrobná pravidla. Jsou stručnější, měkčí a rozvolněnější. Dá se říci, že umožňují zlepšit finanční a výkonnostní pohled na účetní jednotku, jelikož umožňují nadhodnocovat aktiva a podhodnocovat závazky. (Jílek, 2018, s. 15-18; Březinová, 2017, s. 37 - 40)

## 1.2 Harmonizace účetnictví v Evropě

Start harmonizace účetnictví v Evropě byl podnícen přechodem z Direktiv EU na Mezinárodní standardy. Cílem je vytvořit jednotný pohled na vedení účetnictví a tím eliminovat významné rozdíly, které ovlivňují rozhodování uživatelů účetních dat. (Hinke, 2007, s. 24) Bokšová (2013, s. 82 - 84) odkazuje započetí harmonizace v rámci EU na snahu o regulaci účetnictví a výkaznictví v prostředí tehdejší Evropské hospodářské unii prostřednictvím vydání dvou směrnic. Konkrétně se jedná o směrnici č. 4 z roku 1978 o roční účetní závěrce a o směrnici č. 7 z roku 1983 o konsolidované četní závěrce. Těmito směrnicemi EU sjednotila pouze formátování výkazů, obsah však sjednocen nebyl.

Dále vyhlásila Evropská komise novou harmonizační strategii a jako nástroj pro regulaci evropského účetnictví zvolila IFRS. Od roku 2005 vešlo v platnost nařízení pro členské státy EU o povinnosti sestavování účetní závěrky podle IFRS, které platí pro emitenty cenných papírů k obchodování na regulovaném trhu v rámci Evropské unie.

Strouhal (2011, s. 188) a Hakalová (2010, s. 48 - 49) dále uvádí, že pravidla pro tuto harmonizaci začal sestavovat v roce 1973 v Londýně Výbor pro mezinárodní účetní standardy IASC (International Accounting Standards) a koncem roku 2001 se přeměnil na nadaci IASCF (International Accounting Standards Committee Foundation) se sídlem ve Spojených státech amerických. IASCF dohlíží na výbor působící v této nadaci. Je jím Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů IASB (International Standards Accounting Board) jež také sídlí v Londýně. Standardy, které vznikly do roku 2001 se označují jako IAS (International Accounting Standards) a standardy vydané po roku 2001 se již označují jako IFRS (International Financial Reporting Standards).

## 2 CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IAS/IFRS

### 2.1 Účetní závěrka podle české účetní legislativy

Podle Hinke a Bárkové (2010, s.143) se za účetní závěrku nepovažují pouze dokumenty, které obsahuje, ale jde o komplexní soubor činností vedoucí k jejich vytvoření. Tyto dokumenty se nazývají výkazy finančního účetnictví. Naopak Koch (2012, s.1) definuje účetní závěrku jako veřejný dokument popisující ekonomickou situaci podniku k čemuž se využívají účetní výkazy. Tyto účetní výkazy se skládají z uspořádaných číselných položek hodnot doplněných komentáři v příloze účetní závěrky.

Zákon o účetnictví (ČESKO, © 2015) určuje to, čím je účetní závěrka tvořena a také to, co musí účetní závěrka obsahovat. Podle tohoto zákona tvoří v České republice účetní závěrku podnikatelů:

- rozvaha (balance),
- výkaz zisku a ztráty a
- příloha.

Avšak účetní jednotky, které mají povinný audit, sestavují k těmto třem základním účetním výkazům také přehled o peněžních tocích a přehled o změnách ve vlastním kapitálu. Pokud ostatní jednotky chtějí, mohou si tyto výkazy sestavovat dobrovolně také. Obsahové vymezení účetní závěrky se týká uvedení jména a příjmení, obchodní firmy nebo názvu, sídla či bydliště, identifikačního čísla, právní formy a předmětu podnikání. Dále také musí obsahovat rozvahový nebo jiný den, ke kterému je účetní závěrka sestavována a okamžik sestavení účetní závěrky. Sestavuje se v plném nebo zjednodušeném rozsahu, přičemž zkrácený rozsah mohou využít účetní jednotky nepodléhající auditu. Existují tři základní druhy účetních závěrek: řádná účetní závěrka, mimořádná a mezitimní účetní závěrka.

Řádná účetní závěrka se sestavuje k rozvahovému dni (poslední den účetního období - kalendářního či hospodářského roku), mimořádná účetní závěrka se sestavuje například ke dni: předcházejícímu dni vstupu do likvidace; kdy zanikne povinnost vést účetnictví; stanovenému zvláštním právním předpisem; kdy nastanou účinky zrušení konkursu atd. (Hakalová, 2010, s. 10-12)

Pro správné sestavení účetní závěrky musíme dle Hrušky (2017, s.9) vycházet ze skutečností jako jsou: správné zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie a dále rozhodnutí, o povinnosti auditu. Účetní jednotky jsou řazeny do jednotlivých kategorií a jejich zařazení ovlivňuje sestavení účetní závěrky. Jednotlivé kategorie účetních jednotek jsou: mikro, malé, střední a velké. Zpřehlednění kategorií a kritérií, podle kterých se účetní jednotka do dané kategorie zařazuje zobrazuje následující obrázek:

Obrázek 1: Kategorie účetních jednotek (Hruška, 2017)

<i>Kategorie účetní jednotky</i>	<i>Aktiva v mil. Kč</i>	<i>Obrat v mil. Kč</i>	<i>Počet zaměstnanců</i>
<b>Mikro</b>	<b>9</b>	<b>18</b>	<b>10</b>
Nepřekročí 2 z hraničních hodnot, tzn. maximálně lze přeročit 1 z uvedené hraniční hodnoty			
<b>Malá</b>	<b>100</b>	<b>200</b>	<b>50</b>
Účetní jednotka, která není mikro a nepřekročí 2 z hraničních hodnot, tzn. maximálně lze překročit 1 z uvedené hraniční hodnoty			
<b>Střední</b>	<b>500</b>	<b>1000</b>	<b>250</b>
Účetní jednotka, která není mikro nebo malá a nepřekročí 2 z hraničních hodnot, tzn. maximálně lze překročit 1 z uvedené hraniční hodnoty			
<b>Velká</b>	<b>500</b>	<b>1000</b>	<b>250</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Překročí 2 z hraničních hodnot.</li> <li>• Vždy vybraná účetní jednotka</li> <li>• Vždy subjekt veřejného zájmu</li> </ul>			

Dále je rozhodujeme, zda má účetní jednotka povinnost auditu či ne. Velké a střední společnosti mají povinnost auditu vždy. Malé a mikro společnosti mají povinnost auditu stanoví-li tak zvláštní právní předpis (platí například pro pojišťovny, banky, politické strany apod.) nebo jsou-li splněny podmínky Zákona o účetnictví - Ověřování účetní závěrky auditorem. (Koch, 2017, s.84 - 85)

### Právní úprava

Mezi základní předpisy, které upravují české účetnictví patří zákon o účetnictví, vyhlášky k zákonu o účetnictví, české účetní standardy a vnitřní směrnice účetní jednotky. Další významné předpisy jsou například: zákon o obchodních korporacích, zákon o přeměnách obchodních společností a družstev, zákon o daních z příjmů, zákon o dani z přidané hodnoty, zákoník práce a jiné.

Zákon o účetnictví - je nejvyšší právní předpis upravující české účetnictví. Jedná se o zákon č. 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Určuje rozsah a způsob vedení účetnic-



tví a požadavky na jeho průkaznost. Tento zákon se vztahuje na osoby považované za účetní jednotky. (Šteker, Otrusínová, 2016, s. 35-36)

Vyhlášky k zákonu o účetnictví - k roku 2018 je v platnosti 11 vyhlášek, které provádí ustanovení Zákona o účetnictví a to pro 7 druhů účetních jednotek. (Jílek, 2018, s. 160-161)

České účetní standardy - jejich cílem je zkvalitnění míry srovnatelnosti účetnictví a souladu používání účetních metod účetními jednotkami. Standardy vydává Ministerstvo financí, vychází ze Zákona o účetnictví a navazují na Vyhlášky. Jedná se o podrobnější popis účetních metod a postupů v účtování. (Skálová a kolektiv, 2019, s.13)

Vnitřní směrnice - Šteker a Otrusínová (2016, s. 38-39) je charakterizují jako soubor pravidel, podmínek, pravomocí a odpovědností v určité pracovní činnosti, nebo-li kdo, co, kdy a jak bude vykonávat. Jde o ještě větší zkonkretizování zákonných předpisů a jejich aplikování na dané situace v účetní jednotce. Vytváření těchto směrnic není určováno přesně danými a závaznými postupy, ale musí být v souladu se všemi platnými zákony a předpisy. Musí se stále aktualizovat a mohou být považovány za nástroj k vnitřnímu řízení účetní jednotky. Dále ulehčují orientaci a adaptabilitu nových pracovníků a napomáhají při vnitřní a vnější kontrole účetnictví.

### **2.1.1 Rozvaha**

Rozvaha je stěžejním finančním dokumentem, od kterého se ostatní účetní výkazy odvozuje. Účetní jednotky ji využívají k přehledu o své majetkové a finanční situaci, zobrazuje tedy stav majetku k danému okamžiku. Sestavuje se z informací zachycených v účetních knihách. Aktiva obsahují majetek účetní jednotky a pasiva zdroje, ze kterých byl majetek financován. Aktiva se v rozvaze musejí rovnat pasivům, což nazýváme jako bilanční rovnice. (Březinová, 2017, s. 59)

Rozvaha je sestavována v různé okamžiky. Nejprve se sestavuje rozvaha zahajovací, která vykazuje hodnoty aktiv a pasiv při vzniku podnikání. Dále se sestavuje na počátku účetního období rozvaha počáteční a na konci účetního období rozvaha konečná. Tyto rozvahy se sestavují pravidelně, jsou tedy nazývány jako rozvahy řádné. Existuje i rozvaha mimořádná, která se sestavuje v jiný okamžik než rozvahy řádné. Můžeme ji využít například při zahájení likvidace podniku. (Dvořáková, 2017, s. 19)

Jak již bylo řečeno, rozvaha je členěna na stranu aktiv a stranu pasiv. Aktiva i pasiva se uvádějí v běžném a v minulém období. Pasiva obsahují pouze tyto dva sloupce na rozdíl od aktiv, která zahrnují celkově sloupce čtyři. Jsou to údaje o běžném období v hodnotách brutto, korekce a netto a dále sloupec minulého období uváděný v netto hodnotě. Brutto znamená stav majetku, který je oceněn dle zákona o účetnictví. Korekce představuje dočasné či trvalé snížení hodnoty majetku, přičemž dočasné snížení se vyjadřuje v opravných položkách a trvalé snížení v oprávkách. Brutto hodnoty snížené o korekci jsou vyjádřeny ve sloupci s názvem netto (čistá hodnota). (Šteker, Otrusínová, 2016, s. 240)

### 2.1.2 Výkaz zisku a ztrát

Tvoří jej výnosy, náklady a výsledek hospodaření. Výnosy jsou částky, které podnik svou činností získal, ale nemuselo v daném období dojít k jejich úhradě. Náklady naopak představují výdaje, které sloužily k získání výnosů. Stejně jako u výnosů, není ani zde nutná podmínka jejich úhrady v daném období. Rozdíl mezi náklady a výnosy se nazývá výsledek hospodaření. V případě vyšších nákladů nad výnosy nazýváme výsledek hospodaření se ztrátou. V případě vyšších výnosů nad náklady nazýváme výsledek hospodaření se ziskem. (Šteker, Pavelková, Knápková, 2013, s. 37) Existují dva druhy členění výkazu zisku a ztrát a to: druhové a účelové. V praxi je však nejvíce využíváno druhového členění nákladů. Rozdíl spočívá v uspořádání a označování položek výkazu. (ČESKO, © 2015) Položky jsou jako u rozvahy rozděleny na běžné a minulé období. Náklady jsou označeny písmeny a výnosy číslicemi. Položky se dále člení na podpoložky, které se řídí stejným pravidlem označování. (Strouhal, 2011, s. 289-290)

### 2.1.3 Přehled o peněžních tocích

Pro kvalitnější řízení podniku z hlediska finančního a rozhodovacího procesu se vyvinul další důležitý výkaz a to právě přehled o peněžních tocích. Jinak tento výkaz nazýváme také výkaz cash flow. Jelikož nám rozvaha poskytuje přehled pouze o stavu majetku a kapitálu, výkaz zisku a ztrát přehled různých kategorií výnosů, nákladů a zisku, aniž by bylo přihlíženo k reálným peněžním příjmům a výdajům, vznikl tak přehled o peněžních tocích (Knápková, Pavelková, Šteker, 2013, s. 47). Jak také říká Hinke a Bárková (2010, s. 160) zisk či ztráta nemusí přímočaře znamenat dobrou či špatnou situaci v podniku. Důležitá je i jeho likvidita, nebo-li schopnost splácet své závazky.

Přehled o peněžních tocích se člení na 3 části, které jsou sledovány a dohromady udávají konečný výsledek. Tyto tři části jsou: přehled o peněžních tocích za provozní činnost (ze základní výdělečné činnosti), za investiční činnost (pořízení a prodej dlouhodobého majetku, poskytování úvěrů, zápůjček a výpomocí) a za finanční činnost (změny ve vlastním kapitálu a dlouhodobých, popřípadě krátkodobých závazků). Dále má účetní jednotka možnost výběru mezi přímou a nepřímou metodou sestavení tohoto výkazu. V přímé metodě jde o pohyb peněžních prostředků a v nepřímé o výsledek hospodaření, který se na tok peněžních prostředků upravuje. (Šteker, Otrusínová, 2016, s.241,242)

#### **2.1.4 Přehled o změnách vlastního kapitálu**

Dalším výkazem v nepovinné části přílohy je přehled o změnách vlastního kapitálu. Udává přehled o složkách vlastního kapitálu a o jejich změnách, které se v daném účetním období učinily. Výše a struktura kapitálu je ovlivněna:

- kapitálovými transakcemi s vlastníky (vklady či výběry v podobě dividend, zvýšení či snížení základního kapitálu)
- ostatní transakce

Informace zaznamenané v tomto výkazu jsou pro uživatele účetní závěrky významné pro jejich rozhodování. V případě výkazu o změnách vlastního kapitálu nestanovují české účetní předpisy jeho konkrétní formu. (Skálová a kolektiv, 2019, s. 138-139)

#### **2.1.5 Příloha účetní závěrky**

Příloha je nerozlučnou částí účetní závěrky, která napomáhá vysvětlit a doplnit údaje uvedené v rozvaze a ve výkazu zisků a ztrát. Povinné údaje, které musí Příloha k účetní závěrce obsahovat jsou definovány v jednotlivých vyhláškách kategorií účetních jednotek. V příloze jsou uvedeny údaje o fyzických a právnických osobách, jako například jméno, sídlo, IČO, právní forma, předmět podnikání aj. Dále se informace týkají použití zásad, metod či odchylek od těchto metod, způsoby oceňování a odepisování, způsob stanovení opravných položek a spousta dalších důležitých skutečností. (Koch, 2017, s. 99 - 102)

## **2.2 Účetní závěrka podle mezinárodních účetních standardů**

Účetní závěrku podle Mezinárodních účetních standardů, jak také říká §19a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, mají povinnost sestavovat účetní jednotky, které emitují inves-

tiční cenné papíry přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu (Vašek, Procházka, 2018, s. 9).

Podle mezinárodního účetnictví obsahuje účetní závěrka: výkaz o finanční pozici ke konci období (rozvaha), výkaz o úplném výsledku za období (výsledovka), výkaz změn vlastního kapitálu za období, výkaz o peněžních tocích za období (cash flow), přílohu obsahující konkrétnější informace o jednotce a o výkazech, výkaz o finanční situaci k počátku nejzastšího srovnávacího období. Uvedené výkazy nemají striktně určena pravidla jejich vzhledu a formy. Ve standardech je uveden pouze minimální obsah informací, které musí být prostřednictvím těchto výkazů sdělovány všem uživatelům. (Ficbauer, Ficbauer, 2012, s.78-79).

Obecně lze říci, že účetní závěrka podává informace o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, výnosech a nákladech, peněžních tocích a o dalších skutečnostech. (Jílek a Svobodová, 2013, s. 78) Tyto základní prvky účetní závěrky a dále také ostatní účetní zásady a předpoklady jsou definovány v Koncepčním rámci. (Dvořáková, 2017, s. 27).

### 2.2.1 Koncepční rámec mezinárodního účetnictví

Koncepční rámec účetního výkaznictví není standardem ani závazným dokumentem, ale přesto je velmi významný. Je nezbytný pro pochopení mezinárodních účetních standardů, ale neuvádí žádné konkrétní problémy. Všechna účetní pravidla by měla vycházet z tohoto koncepčního rámce. Pokud však nastane rozpor mezi Koncepčním rámcem a konkrétním standardem, má tento konkrétní standard přednost před Koncepčním rámcem. Je tedy úvodním textem celého souboru IAS/IFRS (Hinke, 2013, s.24) Vznikl v roce 1989 schválením Rady pro IASC. Od té doby pomalu zastarává, a proto se jeho znění aktualizuje. Proces transformace z původního rámce na nový aktualizovaný rámec probíhá od roku 2010 a v roce 2018 byl vydán aktualizovaný Koncepční rámec finančního výkaznictví 2018. (IASPlus.com, © 2019)

*V koncepčním rámci je vymezen:*

- *účel koncepčního rámce, informační potřeby uživatelů účetní závěrky a základní typy ekonomických rozhodnutí, k nimž jsou užívány účetní informace;*
- *cíl účetní závěrky;*
- *kvalitativní charakteristiky účetní závěrky;*
- *obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky;*

- *koncepty oceňování;*
- *pojetí kapitálu a uchování kapitálu.* (Dvořáková, 2017, s.27-28)

### **Uživatelé účetní závěrky dle IFRS**

Koncepční rámec vymezuje uživatele účetní závěrky a přihlíží k jejich informačním potřebám. Účetní závěrka směřuje především k externím uživatelům, proto je její sestavování ovlivněno jejich zájmům a potřebám (Dvořáková, 2017, s. 28). Hlavními a nejdůležitějšími uživateli účetní závěrky, která je sestavená podle IFRS, jsou tzv. poskytovatelé kapitálu. Za poskytovatele kapitálu považujeme investory držící akcie a majetkové podíly, banky a jiné věřitele poskytující úvěry (Vašek a Procházka, 2018, s. 18). Bohušová (2008, s. 26) dále rozšiřuje výčet uživatelů účetní závěrky o zaměstnance, dodavatele, odběratele, vlády a jejich orgány, veřejnost atd.

### **Předpoklady sestavení účetní závěrky dle IFRS**

Nejhlavnějšími a nejzákladnějšími předpoklady, ze kterých vychází Koncepční rámec jsou:

- akruální princip a
- předpoklad neomezeného trvání podniku.

Akruální princip účetní závěrky znamená uznávání transakcí či jiných skutečností v období, ve kterém nastaly (věcná a časová souvislost). Nezáleží zde na období, kdy je s transakcí či jinou skutečností spojen pohyb peněžních prostředků. Akruální princip je uznávaný v celém světě při používání podvojného účetnictví.

Neomezené trvání podniku je dalším významným předpokladem sestavení účetní závěrky. Zjednodušeně řečeno vysvětluje, že účetní jednotka neplánuje či není nucena ukončit podnikání, jeho likvidaci a neplánuje změnu či podstatné zmenšení rozsahu podnikatelské činnosti. Tento předpoklad posuzuje vedení podniku vždy při sestavování účetní závěrky. Pokud by vedení podniku předpokládalo, že další pokračování podniku bude omezeno, likvidováno či zrušeno, účetní závěrka by byla sestavena odlišným způsobem a tato skutečnost by v ní musela být uvedena (Bohušová, 2008, s. 24)

### **Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky**

Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky formulují vlastnosti účetních informací. Dohlíží na použití nejužitečnějších informací pro uživatele jak v hodnotové (např. zůstatky ve výkazech), tak v popisné formě (např. komentáře v příloze). (Vašek a Procházka, 2018, s. 21)

Jako základní kvalitativní charakteristiky vymezuje koncepční rámec relevanci, věrnost a úplnost zobrazení. Takže užitečné informace pro uživatele musí být relevantní, věrné a úplné. Tyto charakteristiky můžeme prozkoumat hlouběji. Relevantní vlastnost účetních informací ovlivňuje rozhodování uživatelů. Informace, které jsou relevantní, poskytují hodnocení minulých událostí a jimi ovlivněné dění do budoucnosti. Relevantnost informací dále ovlivňuje jejich významnost, včasnost, srozumitelnost a srovnatelnost. Aby byly informace spolehlivé a věrně zobrazovaly to, co zobrazovat mají musí být také neutrální, kompletní, bezchybné a ověřitelné. Posilující charakteristiky pouze podporují a zesilují užitečnost relevantních a věrných informací. Koncepční rámec vymezuje následující posilující charakteristiky: srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost. (IASPlus.com, © 2019)

### **Základní prvky účetní závěrky**

Základní prvky účetní závěrky klasifikujeme podle toho k čemu se vztahují. Členíme je na prvky vztahující se k finanční situaci a prvky vztahující se k výkonnosti. Finanční situaci vyjadřují prvky: aktiva, závazky a vlastní kapitál. Výkonnost vyjadřují prvky: náklady a výnosy (Dvořáková, 2017, s. 33) Účetní závěrka dle českých účetních předpisů také aktivně využívá tyto prvky, ale na rozdíl od IFRS nejsou striktně definovány. Blíže jsou popsány až položky, které se konkrétně nachází ve výkazech účetní závěrky. Účetnictví dle IFRS má však dodržení definic těchto prvků na prvním místě. (Vašek a Procházka, 2018, s. 27)

**Aktiva** - zdroj, který podnik využívá a ovládá. Je výsledkem minulých událostí a očekáváme, že přinese budoucí ekonomický prospěch pro účetní jednotku. (Ficbauer a Ficbauer, 2012, s. 41) Budoucí ekonomický prospěch může být v podobě příjmu peněz nebo snížení výdajů. Pro to, aby se aktiva mohla objevit v rozvaze a stala se rozvahovými aktivy, musí být dostatečně jistý jejich budoucí ekonomický přínos pro podnik a musí být spolehlivě ocenitelná. Nezáleží však na vlastnickém právu k danému aktivu ani na jeho formě. Aktiva mohou být jak hmotná (pozemky, stavby a zařízení, materiál aj.) tak nehmotná (software, patenty, autorská práva aj.).(WILEY, 2017, s. 65)

**Závazky** - povinnost, kterou podnik má současně s nabytím aktiva. Například při pořízení zboží (nabytí aktiva) vzniká povinnost úhrady. Ovlivňují aktiva v podobě jejich úbytku, například po úhradě dlužné částky za pořízení zboží. Závazek, podobně jako aktivum, také vzniká na základě minulých událostí a jak bylo již řečeno, očekáváme úbytek ekonomického prospěchu (aktiv). Pro uznání a vykázání závazků v rozvaze musí být vysoká pravdě-

podobnost jejich působení na odliv ekonomického prospěchu a musí být spolehlivě ocenitelné. (IASPlus.com, © 2019)

**Vlastní kapitál** - podíl na aktivech podniku bez zahrnutí všech závazků. Vlastní kapitál je majetkovým podílem a vzniká z vlastnických vztahů. Je také základem pro rozdělení zisků vlastníkům. Jeho navýšení se provádí investicemi od vlastníků a kladným výsledkem hospodaření, naopak snížení vlastního kapitálu je způsobeno rozdělováním podílů vlastníkům. (WILEY, 2017, s. 66)

**Výnosy** - v mezinárodním účetnictví nazývané také incomes. Vyjadřují zvýšení ekonomického prospěchu a to zvýšením aktiv či snížením závazků. Dále představují přírůstek kapitálu aniž bychom využili vklady vlastníků. Výnosy zvyšují aktiva či snižují závazky a současně zvyšují vlastní kapitál. (Vašek a Procházka, 2018, s. 28) Konceptní rámec rozlišuje termíny income, revenues a gains. Všechny tři termíny v české mluvě představují výnosy avšak nevyjadřují to stejné. Obsahově se od sebe podstatně liší. Income, nebo-li výnosy se skládají z revenues a gains. Revenues můžeme přeložit také jako výnosy. Představují běžné výnosy jako například tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb či výnosy z úroků, dividend, nájemného, přijatých poplatků atd. Naopak gains, které můžeme přeložit jako přínosy, představují nepříliš běžné činnosti účetní jednotky přinášející ekonomický prospěch. Jedná se například o prodej dlouhodobých aktiv, investic, krátkodobých aktiv či kladné kurzové rozdíly. Gains se vykazují snížené o náklady, které s konkrétním výnosem (přínosem) souvisí. Avšak ne všechny přínosy působí na výši výsledku hospodaření. Jedná se převážně o kladné výsledky z přecenění aktiv. (Dvořáková, 2017, s. 35-36)

**Náklady** - v mezinárodním účetnictví se nazývají expenses. Vykazují snížení ekonomického prospěchu prostřednictvím snížení hodnoty aktiv nebo zvýšením hodnoty závazků. Dále vedou ke snížení vlastního kapitálu aniž by se rozdělil vlastní kapitál vlastníkům. Náklady tedy na jedné straně snižují aktiva či zvyšují závazky a na straně druhé snižují vlastní kapitál. (Šrámková a Janoušková, 2015, s. 15) K tomu, aby mohly být náklady vykázány, musí splňovat stejné podmínky jako předešlé prvky účetní závěrky. Konkrétně se jedná o jejich spolehlivé vyjádření. Konceptní rámec stejně jako u výnosů rozděluje náklady na náklady z běžných činností a losses, které můžeme přeložit jako ztráty. Dále se odlišují náklady na pořízení aktiv, které se nazývají cost. Výnosy souvisí s náklady což znamená, že výnosy kategorie revenue patří k nákladům kategorie expenses a výnosy kategorie gains patří k nákladům kategorie losses. Revenue spolu s expenses se ve výkazu úplného výsledku hospodaření vykazují v hrubé částce, takže nedochází ke kompenzaci souvi-

sejících položek. Naopak gains a losses vykazujeme v částce čisté. Zde ke kompenzaci souvisejících položek dochází, proto výnosy (gains) očistíme o související náklady (losses). Příkladem je situace prodeje dlouhodobého majetku, kdy od výnosu z prodeje odečteme jeho zůstatkovou hodnotu. (Bohušová, 2008, s. 30 - 31; Ficbauer, 2016, s. 41)

### **Výchozí koncepce oceňování**

Jak již bylo řečeno výše, k vykazání a zobrazení výše popsanych prvků účetní závěrky musí být splněna také podmínka spolehlivého ocenění. Prvkům musíme být schopni určit jeho hodnotu. Důvodem je hodnotové vykazování účetní závěrky a jejich výkazů. (Vašek a Procházka, 2018, s. 30) Způsobů oceňování v mezinárodním účetnictví je několik. Důležitou informací pro zvolení postupu oceňování je předpoklad trvání podniku. Pokud podnik neplánuje svoji existenci dále do budoucna, princip oceňování se liší od principu oceňování při jeho trvalém fungování. Koncepční rámec definuje následující oceňovací základny:

- *Historická cena (historical cost)* - původní náklady vydané na pořízení aktiv (pořizovací cena či výrobní náklady); bezúplatné pořízení aktiv oceňujeme částkou odhadnutou podle toho, kolik by bylo nutné zaplatit při typickém nákupu v době pořízení daného aktiva; historická cena závazků se odvíjí od očekávané částky potřebné na jejich úhradu.
- *Běžná cena (current cost)* - odráží částku, která by byla vynaložena při pořízení daného nebo obdobného aktiva k datu jeho ocenění (označuje se také jako cena reprodukční); závazky jsou vyjádřeny v nediskontované částce, která by byla uhrazena k datu ocenění.
- *realizovatelná/vypořádací hodnota (realisable/settlement value)* - částka ziskatelná při běžném způsobu pozbytí aktiv (například prodejem); závazky se oceňují v nediskontované formě potřebné k jejich úhradě k datu ocenění.
- *současná hodnota (present value)* - vyjadřuje diskontovanou hodnotu aktiv, která budou vytvářet čisté přítoky peněz v budoucnu; závazky jsou oceněny v diskontované hodnotě budoucích odlivů peněžních prostředků potřebných k jejich úhradě.

Koncepční rámec neuvádí ocenění reálnou hodnotou (fair value). Konkrétně je identifikováno toto ocenění v samostatném standardu IFRS 13 - Oceňování ve fair value. Pro kompletnost oceňovacích metod povolených mezinárodními standardy je oceňování ve fair value uvedeno zde:



- *Reálná hodnota (fair value)* - odráží tržní hodnotu k datu ocenění aktiv; nevychází z podmínek podniku, ale z podmínek trhu; konkrétně preferovaným trhem je aktivní trh (pokud existuje); nejedná se o skutečně vynaloženou cenu, ale o cenu sjednanou mezi subjekty motivovanými profitem obou zúčastněných stran. (Dvořáková, 2017, s. 37-39)

### **Pojetí kapitálu a chování kapitálu**

Na závěr se koncepční rámec zabývá pojetím a uchováním kapitálu. Řeší se zde problém toho, kdy účetní jednotka dosahuje zisku, nebo-li kdy účetní jednotka pomocí zisku skutečně zvyšuje svůj vlastní kapitál. Existují dvě možnosti pro pojetí a uchování kapitálu. Výběr mezi nimi závisí na preferencích uživatelů účetních výkazů. Pro udržení nominální hodnoty kapitálu či výši kupní síly, použijeme finanční pojetí. Pro udržení produkční schopnosti účetní jednotky, použijeme produkční pojetí. (Hinke, 2006, s. 13 - 14) Jednotlivé druhy pojetí a uchování kapitálu můžeme vysvětlit jako:

- *koncept udržení finančního kapitálu* - představuje existenci zisku pouze tehdy, pokud čistá aktiva na konci období převyšují čistá aktiva na konci období po vyloučení rozdělení a příspěvků vlastníkům v průběhu daného období.
- *koncept udržení fyzického kapitálu* - představuje existenci zisku pouze tehdy, pokud výrobní kapacity jednotky na konci období převyšují tyto kapacity na začátku období po vyloučení rozdělení a příspěvků vlastníkům v průběhu daného období. (Jílek a Svobodová, 2013, s. 77)

Po představení základních předpokladů, prvků účetní závěrky, oceňovacích metod a pojetí a uchování kapitálu podle IFRS se dále zaměříme na konkrétní účetní výkazy dle mezinárodních účetních standardů. Požadavky na tyto výkazy jsou převážně popsány ve standardu IAS 1 - Prezentace účetní závěrky. Skládá se z celkových pokynů, návodů a požadavků pro zobrazení účetní závěrky, dále z pokynů k její struktuře a minimálních požadavků na její obsah. Tím zajišťuje srovnatelnost účetních výkazů s minulým obdobím či s dalšími účetními jednotkami. Obsahuje výčet výkazů (vyjmenovány výše), které společně tvoří celistvou účetní závěrku. (WILEY, 2018, s.17) Výkazy budou nyní konkrétně popsány níže.

#### **2.2.2 Výkaz o finanční situaci**

Odráží stav majetku, který podnik využívá ve své obchodní činnosti, a zdrojů financování tohoto majetku. Ve výkazu o finanční situaci vystupují tři základní prvky finanční situace,

jsou to aktiva, vlastní kapitál a závazky. Aktiva i závazky se rozdělují na dvě kategorie - krátkodobé a dlouhodobé či podle likvidity. (Vašek a Procházka, 2018, s. 38) Formu tohoto výkazu standard IAS 1 striktně neuvádí, pouze to, co musí obsahovat. Je tedy jen na účetní jednotce jakou formou tento výkaz sestaví. Minimální požadované položky dle IAS 1 ve výkazu o finanční situaci jsou:

- pozemky, budovy a zařízení
- investice do nemovitostí
- nehmotného majetku
- finanční aktiva
- investice účtované ekvivalenční metodou
- biologických aktiv
- zásob
- pohledávek
- hotovost a hotovostní ekvivalenty
- aktiva k prodeji
- závazky a závazky z obchodních vztahů
- ustanovení
- finanční závazky
- splatné daňové závazky a krátkodobé daňové pohledávky, jak jsou definovány v IAS 12
- odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky ve smyslu IAS 12
- závazky obsažené ve skupinách
- nekontrolní podíly, vykázané ve vlastním kapitálu
- kapitálu a rezerv připadajících na vlastníky mateřské společnosti. (IASPlus.com, © 2019)

### 2.2.3 Výkaz výsledku hospodaření a ostatního úplného výsledku

Zobrazuje finanční výkonnost účetní jednotky. Vykazuje všechny výnosy a náklady účetního období ovlivňující vlastní kapitál účetní jednotky. Do tohoto výkazu nezahrnujeme transakce mezi podnikem a vlastníky, k tomuto účelu slouží samostatný výkaz účetní závěrky. (Bohušová, 2008, s. 53) Účetní jednotka si dle standardu IAS 1 může sama zvolit, zda všechny položky výnosů a nákladů daného období vykáže v jednom výkazu o úplném

výsledku nebo ve dvou výkazech - výkaz vykazující složky běžného zisku či ztráty spolu s výkazem vykazujícím zisk nebo ztrátu ze složek ostatního výsledku hospodaření. Stejně jako u výkazu o finanční situaci, i zde jsou vymezeny minimální požadované položky tohoto výkazu:

- výnosy, finanční náklady, podíl na zisku nebo ztrátě přidružených podniků a společných podniků zaúčtovaných za použití vlastního kapitálu, daňový náklad, částky, které mají být zveřejněny v souvislosti s ukončovanými činnostmi
- zisk nebo ztráta za sledované období
- všechny složky ostatního úplného výsledku klasifikované podle povahy
- podíl na ostatním úplném výsledku přidružených a společných podniků účtovaných ekvivalenční metodou. (WILEY, 2018, s.23)

#### 2.2.4 Výkaz změn vlastního kapitálu

V tomto výkazu se uvádí pouze operace týkající se držitelů vlastního kapitálu. Jedná se například o výplatu dividend, vklady do fondů, úplný výsledek za účetní období, emise nového kapitálu, zaručení opčních plánů manažerům podniku, navýšení nebo snížení nekontrolních podílů a jiné. (Šrámková a Janoušková, 2015, s. 33) IAS 1 přímo vyžaduje samostatné sestavení tohoto výkazu, ve kterém musí být uvedeno:

- úplný souhrnný výsledek za období, vykazující odděleně částky připadající vlastníkům mateřské společnosti a nekontrolním podílům;
- důsledky jakéhokoli zpětného použití účetních pravidel nebo přepočtů provedených v souladu s IAS 8 - Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby, samostatně pro každou složku ostatního úplného výsledku
- mezi účetní hodnotou na začátku a konci období pro každou složku vlastního kapitálu, oddělené zveřejňující:
  - zisk nebo ztrátu
  - ostatní úplný výsledek (analýza ostatního úplného výsledku musí být uvedena ve výkazu nebo v poznámkách)
  - transakce s vlastníky, zobrazující odděleně příspěvky vlastníků a jejich rozdělení a změny vlastnických podílů v dceřiných společnostech, které nevedou ke ztrátě kontroly.

Dále mohou být ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo v poznámkách uvedeny:

- částky dividend uznaných jako rozdělené;
- příslušnou částku na akcii. (IASPlus.com, © 2019)

### 2.2.5 Výkaz o peněžních tocích

Výkaz o peněžních tocích je důležitým podkladem pro hodnocení platební schopnosti podniku. Zobrazuje schopnost účetní jednotky vytvářet a dále využívat peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty. (IASPlus.com, © 2019) Podrobné informace o tomto výkazu jsou popsány ve standardu IAS 7 - Výkaz peněžních toků. Standard IAS 1 pouze uvádí jeho povinnost vykazování v účetní závěrce. Všechny další podrobnosti jsou tedy uvedeny v IAS 7.

Výkaz o peněžních tocích se dělí na tři hlavní sektory: provozní činnosti, investiční činnost a financování. Provozní činnost zahrnuje příjmy a související výdaje z prodeje zboží, výrobků a poskytování služeb. Investiční činnost se uvádí rozdíl mezi příjmy a výdaji týkající se prodeje či pořízení dlouhodobého majetku. A do financování zařazujeme peněžní toky plynoucí z financování podniku (např. emise vlastního kapitálu, dluhopisů, čerpání bankovního úvěru atd.)

Existují dvě možnosti sestavení výkazu peněžních toků - přímá a nepřímá metoda. IAS 7 však výhradně upřednostňuje metodu přímou. Metoda nepřímá se používá pouze u provozní činnosti, ale investiční činnost a financování se vykazují opět metodou přímou. (Vašek a Procházka, 2018, s. 48)

### 2.2.6 Komentář k účetní závěrce

Cílem komentáře k účetní závěrce či přílohy účetní závěrky je předložení informací o podkladech pro její přípravu a o specifických případech; vykazování informací, které vyžadují IFRS a nejsou nikde jinde uvedeny a poskytnutí dodatečných informací důležitých pro porozumění položkám ve výkazech účetní závěrky. (Bohušová, 2008, s. 65)

Jak uvádí Dvořáková (2017, s. 341), požadavky na obsah komentáře se prolínají mnohými standardy. Mezi ty nejdůležitější, které ovlivňují komentář k účetní závěrce patří IAS 1 - Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, IAS 8 - Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby, IFRS 8 - Provozní segmenty, IAS 10 - Události po rozvahovém dni a IAS 24 - Zveřejnění spřízněných stran.

Účetní jednotka v příloze popisuje použité oceňovací základny, specifická účetní pravidla, důležité informace ovlivňující budoucí vývoj a velikost dividend. Obvyklé pořadí uváděných informací je následující:

- primární informace o účetní jednotce (právní forma, sídlo, předmět podnikání aj.) a prohlášení shody s mezinárodními účetními standardy;
- identifikace oceňovacích základů a účetních pravidel;
- doplňující informace k položkám výkazů v pořadí, v jakém jsou ve výkazech předkládány;
- ostatní informace (včetně potenciálních závazků a nevykázaných smluvních závazků a nefinančních informací). (Šrámková a Janoušková, 2015, s. 38)

### **2.3 Porovnání účetní závěrky dle ČÚS se závěrkou dle IFRS**

#### **Všeobecné požadavky**

Účetní závěrka dle ČÚS se týká všech účetních jednotek, které neemitují cenné papíry na regulovaném trhu cenných papírů v Evropské unii. Mohou se však sami rozhodnout, že chtějí účetní závěrku dle IFRS, například v případě konsolidované účetní závěrky.

Skutečnost připravenosti účetní jednotky v souladu s IFRS musí být zveřejněna. Pokud však nejsou striktně dodrženy všechny standardy a interpretace, nesmí podnik tuto skutečnost uvádět.

Podle ČÚS musí být účetní závěrka sestavena v české měně. Také účetnictví vede podnik v české měně či v určitých situacích současně v cizí měně. Pro přepočtení se využívají kurzy platné k rozvahovému dni.

Měna používaná při vykazování dle IFRS je ta, která se nejvíce používala při provozu podniku nebo měna s významným dopadem na podnik. Účetní jednotka si však může sama stanovit v jaké měně bude sestavovat účetní závěrku, i kdyby měla být jiná než měna vykazování. Pro přepočtení z měny vykazované na měnu jinou existuje metoda, která tento přepočtení definuje.

ČÚS i IFRS požadují vykazovat srovnatelné informace v účetní závěrce a ve výroční zprávě s minulým obdobím. Existují však i malé výjimky. (PWC.com, 2009, s. 16 - 17)

#### **Výkaz finanční pozice/rozvaha**

U obou účetních systémů se jedná o primární účetní výkaz.

Formát tohoto účetního výkazu dle IFRS není striktně stanoven. Existují určité požadavky, ale o formátu (vzhledu, uspořádání položek) rozhoduje účetní jednotka sama. Na rozdíl u položek výkazu dle ČÚS je uspořádání závazně předepsáno.

Dále je u obou účetních výkazu požadováno rozlišení účetních položek na krátkodobé a dlouhodobé a je zakázána kompenzace aktiv a závazků. Avšak české i mezinárodní účetní standardy mají určité výjimky. U ČÚS se výjimky týkají například doměrek a vratek daní z příjmu, nepřímých daní a poplatků či odložených daňových závazků či aktiv a to k jedné právní entitě, dále například u kurzových zisků či ztrát z přecenění majetku a závazků, zúčtování pohledávek a závazků vůči jedné straně (ve stejné měně a se splatností do jednoho roku) aj. Výjimky spadající do IFRS musí povolovat další standardy. Jedná se o kompenzaci finanční aktiv a závazků při jasném vymahatelném nároku na kompenzaci a při jasném úmyslu splnit závazek či netto pohledávku. (PWC.com, 2009, s. 17 - 19; ČESKO, © 2015)

### **Výkaz zisku a ztráty/ Výkaz úplného výsledku**

Stejně jako u výkazu o finanční situaci/rozvahy se také tento výkaz považuje za primární dle obou účetních systémů. Stejně s předchozím rozebíraným výkazem je také formát výkazu. ČÚS předepisují uspořádání položek, ale dle IFRS o tomto uspořádání rozhoduje účetní jednotka sama. Výjimečné ani mimořádné položky se nevykazují v ČÚS ani v IFRS. (PWC.com, 2009, s. 19 - 20; ČESKO, © 2015)

### **Výkaz změn vlastního kapitálu**

Dle IFRS je tento výkaz povinný a musí být primárním výkazem. Zachycuje celkový úplný výsledek a kapitálové transakce. Společnosti účtující dle ČÚS většinou také sestavují tento výkaz jako primární. Na rozdíl od IFRS mohou informace, které obsahuje tento výkaz, uvést pouze v Příloze (v některých případech). (PWC.com, 2009, s. 20; ČESKO, © 2015)

### **Výkaz peněžních toků**

ČÚS ho nestanovují jako povinný, ale i přes to jej společnosti většinou sestavují. Dle IFRS je tento výkaz povinný a žádné výjimky neexistují.

Metodu vykazování upřednostňují IFRS spíše přímou a je také v praxi více využívána. Nepřímou metodu nevyklučuje, ale stanovuje, kdy se může použít a kdy raději ne. ČÚS

stejně jako IFRS také povolují použití metody přímé i nepřímé. Avšak na rozdíl od IFRS se v praxi dle ČÚS častěji využívá metoda nepřímá.

Požadavky na formát výkazu o peněžních tocích se shoduje dle obou účetních systémů. Jedná se o rozdělení peněžních toků na provozní, investiční a finanční. (PWC.com, 2009, s. 20 - 21; ČESKO, © 2015)

### 3 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH STANDARDŮ MEZINÁRODNÍHO ÚČETNICTVÍ

V této kapitole jsou charakterizovány standardy mezinárodního účetnictví primárně se vztahující k účetní závěrce. Dále také tato kapitola popisuje standardy týkající se položek, které jsou rizikové při převodu české účetní závěrky na účetní závěrku podle mezinárodních účetních standardů.

#### 3.1 Mezinárodní účetní standardy vztahující se k účetní závěrce

Koncepční rámec mezinárodního účetnictví není jediný, který udává pravidla pro sestavování účetní závěrky. Existují také standardy, které se k účetní závěrce vztahují a popisují pravidla a podmínky jejího sestavení.

##### **IAS 1 - Prezentace účetní závěrky**

Tento standard vytváří základ pro prezentaci účetní závěrky tak, aby byla možná její srovnatelnost s jinými podniky a také srovnatelnost v časové řadě v rámci jedné účetní jednotky. Proto stanovuje požadavky na sestavení účetní závěrky, vymezuje její obsah a některé pojmy. Tento standard musí respektovat a dodržovat všechny účetní jednotky, které účtují dle mezinárodních účetních standardů.

IAS 1 vyžaduje sestavení účetní závěrky v úplné sestavě aby mohla být zveřejněna. Úplnou sestavou se myslí povinnost vykázat v účetní závěrce *Výkaz o finanční situaci, Výkaz o úplném výsledku hospodaření, Výkaz změn vlastního kapitálu a Výkaz o peněžních tocích*. Podrobnější pravidla a požadavky jsou uvedeny v jiných mezinárodních standardech či v koncepčním rámci. První návrh tohoto standardu byl vytvořen v březnu roku 1974 a jeho první vydání se uskutečnilo v lednu roku 1975. (IASPlus.com, © 2019)

Srovnání účetní závěrky mezi ČÚL a IFRS je uvedeno v kapitole 2.3.

##### **IAS 7 - Výkaz o peněžních tocích**

Standard vstoupil v platnost od účetního období začínající 1. lednem 1994. Konkrétně určuje způsob přípravy a sestavení výkazu o peněžních tocích, nebo-li cash flow. Určuje povinnost členění výkazu na provozní přehled o peněžních tocích, investiční přehled o peněžních tocích a na finanční přehled o peněžních tocích. Dohromady tyto části vytváří ucelené shrnutí platební schopnosti podniku. Dále dává na výběr ze dvou způsobů jeho sestavování.



vení - přímou či nepřímou metodou. Upřednostňuje však metodu přímou.(Ficbauer a Ficbauer, 2012, s. 86-87)

Největším rozdílem je existence určitých výjimky, které nemusí tento výkaz sestavovat dle ČÚL. Mezinárodní účetní standardy však tyto výjimky neobsahují. Ostatní pravidla jsou si velmi podobná. (PWC, 2009, s. 20 - 21)

### **IAS 8 - Účetní pravidla (politiky), změny v účetních odhadech a řešení chyb**

Posláním tohoto standardu je vymezit podmínky pro výběr účetních politik a jejich uplatnění v praxi. Dále vymezuje požadavky a povinnosti při účtování změn v těchto politikách, při změnách účetních odhadů a oprav chyb, které vznikly v předchozích účetních obdobích. Stěžejní je však důraz na soulad se všemi standardy IFRS při uplatnění tohoto standardu. (Ficbauer a Ficbauer. 2012, s. 89)

Účetní pravidla (politiky) představují zásady a specifické zásady, pravidla, postupy a zvyklosti, které účetní jednotky uplatňují při sestavování účetní závěrky. Důvod pro změnu účetních pravidel může být požadavek standardu nebo interpretace či zkvalitnění podání věrného obrazu o finanční situaci, výkonnosti atd. Změny se aplikují retrospektivně (tzn. že se změny provádí i ve výkazech z minulosti).

Změna účetního odhadu představuje změnu hodnoty aktiva či závazku. Dochází k tomu z důvodu přehodnocení očekávaných budoucích příjmů či výdajů. Týká se to například velikosti nedobytných pohledávek, hodnoty zastaralých zásob, doby použitelnosti majetku, zbytkové hodnoty majetku či velikosti rezerv. Tato změna se provádí prospektivně, tzn. že se změna provede v daném období popřípadě v období následujícím.

Chyby mohou vzniknout jako důsledek matematických omylů, nesprávným použitím účetních zásad, nesprávným zohledněním nebo přehlédnutím zásadních skutečností či vědomým zneužitím. Týkají se minulých období, proto je řešení prováděno retrospektivně. (IASPlus.com, © 2019)

Účtování o změnách v účetních pravidlech je v ČÚL stejné jako u IFRS, změnu v odepisování však ČÚL specificky neřeší. Po nedávných úpravách v ČÚL se rozdíly značně omezily. V ČÚL se pro retrospektivní provedení využívá účet Jiný výsledek hospodaření minulých let. (IFRS do kapsy, 2015, s. 84)

### **IAS 10 - Události po rozvahovém dni**

Obsah tohoto standardu se týká účetnictví a zveřejňování událostí, které nastaly po rozvahovém dni. Jedná se o události pozitivní i negativní, které se uskutečnily mezi rozvahovým dnem a dnem schválení účetních výkazů. Pokud se jedná o události, které bylo možné odhadnout v rozvahový den (např. předvídatelné rozhodnutí soudu, bankroty zákazníků jejichž ztráty existovaly v den sestavování účetní závěrky aj.), účetní jednotka musí upravit své účetní výkazy. Pokud však události nebylo možné odhadnout, vznikly až po rozvahovém dni (např. pokles tržní hodnoty investic aj.), nemusí své účetní výkazy jednotka upravovat. (Jílek a Svobodová, 2013, s. 97)

Podmínky zveřejňování a úpravy položek výkazu se nijak zvláště neliší mezi ČÚL a IFRS. (PWC.com, 2009, s. 72 - 73)

### **IAS 12 - Daně ze zisku**

Zde najdeme informace a předpisy k účtování o daních z příjmů, konkrétně o splatné a odložené dani. Standard řeší problematiku současných a budoucích daňových dopadů, které z těchto daní vychází. Systém odložené daně odráží zásadu věcné a časové souvislosti.

Splatná daň se vypočítá dle legislativy jednotlivých zemí, proto ji tento standard neřeší. Splatná daň představuje závazek či pohledávku, která vzniká na základě existence zdanitelného zisku či ztráty. Dále IAS 12 uvádí, že všechny účetní jednotky mají povinnost účtovat o odložené dani. Ta vzniká z přechodných rozdílů, které jsou zdanitelné či odčitatelné. Příkladem zdanitelných rozdílů jsou *"přechodné rozdílů, které vyústí ve zdanitelné částky při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, když je účetní hodnota aktiva nebo závazku nárokována nebo uhrazena"*. Příkladem odčitatelných rozdílů jsou naopak *"přechodné rozdílů, které vyústí v částky, které jsou odčitatelné při určování zdanitelného zisku (daňové ztráty) budoucích období, když je účetní hodnota aktiva nebo závazku nárokována nebo uhrazena"*. Odložená daň se vypočítá sazbou platnou pro období, ve kterém bude závazek či pohledávka uhrazena bez použití diskontování. (Šrámková a Janoušková, 2015, s. 165- 171)

Tato problematika řešená dle IFRS se výrazně neliší od řešení dle ČÚL. O odložené dani se účtuje také a to v jednotkách, které tvoří konsolidační celek nebo sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. Ostatní jednotky si mohou účtování o odložené dani zvolit sami. V ČÚL však nejsou některé případy konkrétně a specificky řešeny jako u IFRS. (IFRS do kapsy, 2015, s. 90)

## 3.2 Další vybrané mezinárodní účetní standardy

### IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení

Standard IAS 16 se používá při vykazování dlouhodobých hmotných aktiv, konkrétně pozemků, budov a zařízení. Podmínkou těchto aktiv je jejich využití pro vlastní potřebu podnikání. Nevztahuje se na biologická aktiva, která řeší standard IAS 41 ani na nerostné bohatství. Definice předmětu tohoto standardu spočívá v použitelnosti delší než jeden rok (jedno účetní období) a v již zmíněné podmínce využívání pro vlastní potřebu podnikání. Tento dlouhodobý majetek tedy nemůže být držen s účelem budoucího prodeje. Cenová hranice pro zařazení dlouhodobého majetku není standardem určována. Účetní jednotka stanovuje jednotky, které bude vykazovat samostatně a jednotky, které bude vykazovat jako celky. Do dlouhodobého majetku se také zařazují náhradní díly, které se plánují používat déle než jeden rok. Přihlíží se na ně jako na součást dlouhodobého majetku. (WILEY, 2017, s.159 -180)

Dále je důležité od dlouhodobého majetku dle IAS 16 oddělit majetek, který se již nevyužívá a má být vyřazen (upravuje IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti) a majetek, který má účetní jednotka pro získávání příjmů z nájmu či jako kapitálové zhodnocení (upravuje IAS 40 - Investice do nemovitostí)

V momentě pořízení se dlouhodobý majetek dle IAS 16 oceňuje pořizovací cenou, která zahrnuje nákupní cenu sníženou o případné slevy, clo, náklady na přípravu místa, dopravu a manipulaci, poplatky architektům, montážní náklady, náklady na odstranění aktiva a uvedení místa působnosti do původního stavu a další.

Zde je důležité odlišit technické zhodnocení od nákladů na opravy a udržování. Jako technické zhodnocení se považují pouze takové úkony, které prodlouží životnost aktiva, zvýší užitečnost aktiva, zlepší kvalitu produkce aktiva, zvýší kapacitu výkonů aj. Pouze tyto důvody vedou k zvýšení hodnoty oceňovaného aktiva. Avšak opravy a udržování se nepovažují za něco, co zvyšuje hodnotu aktiva, ale jako náklad pro jeho normální chod. Proto se tyto náklady objevují ve výsledovce.

Účetní jednotka se může rozhodnout, zda bude v dalších letech oceňovat majetek modelem historické ceny či modelem fair value. Pokud si zvolí model historické ceny, oceňuje se majetek pořizovací cenou sníženou o odpisy a ztráty ze snížení hodnoty (IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv). V případě oceňovacího modelu fair value, přeceňuje účetní jednotka vždy

k rozvahovému dni majetek nejčastěji dle tržní hodnoty. Pokud tržní hodnota není zjistitelná, tvoří se z reprodukčních nákladů snížených o opotřebení majetku. Při přeceňování majetku mohou vzniknout dvě varianty - zvýšení či snížení hodnoty. Při zvýšení hodnoty se tento fakt zanesou pouze do ostatních složek úplného výsledku hospodaření a sleduje se v analytické evidenci. Při následném snížení hodnoty se pouze rozpustí přecenění a až po rozpuštění se snížení hodnoty zachycuje jako náklad. (Dvořáková, 2017, s. 114 - 115)

Odpisování je prováděno od chvíle pořízení po dobu využitelnosti aktiva. Pokud je majetek dělen na komponenty, jsou odepisovány zvlášť. Odpisy jsou zachycovány v hospodářském výsledku jako náklad, pokud se nezahrnují do účetní hodnoty jiného aktiva. (IASPlus.com, © 2019)

Na rozdíl od IFRS se v ČÚL nepoužívá přeceňovací model, nezahrnují se náklady na uvedení místa do původní stavu do pořizovací ceny aktiva. V ČÚL se při odepisování přihlíží na vlastníka majetku, což u IFRS není hlavním kritériem (rozhodující je ekonomická podstata). ČÚL umožňuje stanovení zbytkové hodnoty majetku a tvorbu rezerv, IFRS tyto úkony nezahrnuje. A další. (IFRS do kapsy, 2015, s. 94 - 95)

### **IFRS 16 - Leasing**

Rokem 2019 vstupuje v platnost standard IFRS 16, který nahrazuje dřívější standard IAS 17 - Leasingy. Tento standard se vztahuje na všechny leasingy kromě leasingových smluv týkajících se neobnovitelných zdrojů, biologických aktiv, koncesních dohod, licencí na duševní vlastnictví aj. Zásadní je právo nájemce na získání všech ekonomických užitků týkajících se najímaného aktiva a právo na jeho řízení a užívání. (Dvořáková, 2017, s. 147)

Nový standard se od předešlého liší například tím, že se týká obou druhů leasingů, jak finančního tak i operativního. Tato změna bude působit na finanční ukazatele, jako například ukazatel zadluženost, rentability, likvidity aj. (regrus.cz)

Při prvním ocenění leasingu spočívá v současné hodnotě leasingových plateb, které jsou diskontovány implicitní úrokovou mírou leasingu. Pokud ji však neznáme, můžeme použít přírůstkovou úrokovou míru. První ocenění práva k užívání aktiva zahrnuje pořizovací cenu aktiva s náklady na pořízení a bez poskytnutých slev. Následné ocenění tohoto práva k užívání může být modelem historických cen či fair value s dopadem do výsledku hospodaření nebo s kombinovaným dopadem do výsledku hospodaření. Následné ocenění závazku z leasingu zvyšujeme závazek o nevyplacený úrok. (ifrs.org; Dvořáková, 2017, s. 156 - 159)

### **IAS 2 - Zásoby**

Předmětem tohoto standardu jsou nakupované či vyráběné zásoby účetní jednotkou. Naopak do předmětu nepatří finanční nástroje, biologická aktiva zemědělské výroby (do okamžiku sklizně) dle IAS 41 a nedokončené stavební práce a související smlouvy dle IAS 11. (WILEY, 2017, s. 137) Zásoby jsou definovány jako aktiva vlastněná za účelem prodeje jako způsob běžného podnikání nikoli jako mimořádná událost (jako u dlouhodobého majetku), aktiva vyrobená výrobním procesem s účelem prodeje a suroviny či materiál, který se k této výrobě spotřebovává. Důležité je od zásob oddělit významné náhradní díly, které spadají do IFRS 16 z důvodu odlišného využívání.

Při pořizování zásob je způsob ocenění na úrovni pořizovacích nákladů (cost). Tyto náklady zahrnují náklady na nákup a náklady na přeměnu. Náklady na přeměnu jsou například mzdy a další výrobní náklady. Musí být rozděleny na variabilní a fixní část výrobní režie. Naopak je zakázáno do nákladů zahrnovat náklady neobvyklého množství odpadu, neúčelně vynaložené práce, náklady na skladování mimo skladování nutné pro výrobní proces, náklady na prodej aj.

Může také nastat situace poklesu hodnoty zásob z důvodu poškození, zastarání, změny poptávky na trhu aj. Účetní jednotka musí zásoby v průběhu držení kontrolovat a dodržovat zásadu opatrnosti a akruální princip. Z toho důvodu při snížení hodnoty se zásoby oceňují pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou, podle toho, která z nich je nižší.

Rozdíly mezi zásobami v ČR a dle IFRS jsou například:

- dle ČÚS jsou biologická aktiva upravena stejně jako všechny ostatní zásoby;
- dle ČÚS spadají náhradní díly do zásob, nikoli do dlouhodobého majetku;
- IFRS určují přísnější pravidla oceňování zásob než ČÚS. (Dvořáková, 2017, s. 183 - 190)

### **IAS 18 - Výnosy**

Standard popisuje definici a ocenění výnosů, výnosy z prodeje zboží, výnosy z poskytování služeb a úroky, licenční poplatky a dividendy.

Výnosy jsou přírůstky ekonomických užitků, které se vyjadřují v hrubé výši za období, ve kterém byly uskutečněny. Vznikají při běžných činnostech jednotky. Důležitá identifikace spočívá ve zvýšení vlastního kapitálu, které není zapříčiněno příspěvkem vlastníků. Problém

při určování výnosů je okamžik jejich vzniku, jelikož se účtují v tu dobu, kdy bude mít účetní jednotka spolehlivě ocenitelné pravděpodobné ekonomické užítky. (Jílek a Svobodová, 2013, s. 120)

Pro uznání výnosů musí být dále splněny následné podmínky:

- Výnosy z prodeje zboží - rozhodující je převedení významného rizika, budoucích odměn a kontroly nad prodávaným zbožím na kupujícího; spolehlivé ocenění vzniklých nákladů
- Výnosy z prodeje služeb - záleží zde na metodě procent rozpracovanosti jež podrobně popisuje IAS 11
- Úroky, licenční poplatky a dividendy - úroky určuje metoda efektivní úrokové sazby (IAS 39), licenční poplatky se zachycují na akruální bázi v souladu s danou smlouvou a dividendy se vykazují po vzniku práva akcionářům na příjem platby.

Při vícesložkové transakci se jednotlivé složky posuzují a vykazují samostatně. Jako příklad vícesložkové transakce může být prodej s následným servisem. (IFRS do kapsy, 2015, s.101)

Ocenění výnosů dle IAS 18 se uskutečňuje v reálné hodnotě přijaté či nárokované proti hodnotě po snížení obchodní slevy a množstevní rabaty poskytnuté odběratelům. Při pozdějším příjmu peněz se musí částka diskontovat reálnou, tudíž bude nižší. Úrokový výnos vzniká z rozdílu mezi nominální a reálnou částkou. (Bohušová, 2008, s. 98)

Hlavní rozdíly mezi IFRS a ČÚL u výnosů jsou v základním definování a absence diskontování při odložené úhradě. Dále ČÚL neřeší problematiku vícesložkové transakce a další specifické hlediska vykazování. (IFRS do kapsy, 2015, s. 103)

### **IAS 37 - Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva**

Standard se zabývá účtováním rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv. Nezabývá se však rezervami, podmíněnými aktivy či podmíněnými závazky plynoucími z finančních nástrojů v reálných hodnotách, ze zmařených smluv, ze smluv vznikajících v pojišťovnách s pojištěnci a dalších závazků, které řeší ostatní standardy. (Šrámková a Janoušková, 2015, s. 181)

Rezerva představuje současný závazek vzniklý v důsledku minulých událostí s nejistým časovým rozvrhem a částkou. Vyznačuje se očekávaným odlivem kapitálu. Podmíněný závazek je definován jako nejistá povinnost vzniklá na základě nejisté budoucí situace a

jako současný závazek, u kterého není jistá budoucí úhrada či nejde spolehlivě ocenit. Podmíněné aktivum je nejisté aktivum, které také vzniká na základě minulých událostí a takové aktivum, které se potvrdí až na základě nejistých událostí v budoucnu, které nemůže plně ovlivnit.

Oceňování probíhá prostřednictvím kvalitního odhadu. Při odhadování se zohledňují veškerá rizika a nejistoty spojené s danou účetní operací. Je také nutné rezervy stále přeceňovat a přehodnocovat tyto rizika a nejistoty, popřípadě objevovat další. Při zjištění, že k daným skutečnostem s největší pravděpodobností nedojde, se vytvořené částky na těchto účtech ruší. (IASPlus.com, © 2019)

### **IAS 38 - Nehmotná aktiva**

Zabývá se identifikací, oceňováním a vykazováním nehmotných aktiv. Nehmotná aktiva musí vykazovat známky identifikace, kontrolovatelnosti, absenci hmotné podstaty a musí přinášet ekonomický užitek. Položka nehmotného majetku může zahrnovat patenty, autorská práva, obchodní značky a softwary. Při splnění kritérií, jako je ovlivnění výsledku hospodaření vynaloženými náklady na danou položku v okamžiku vynaložení, mohou být do nehmotného majetku zařazeny také seznamy zákazníků, dovozní kvóty, rybářské licence, podíly na trhu, marketingová práva aj. Naopak mezi aktiva, které striktně nemůžeme zařadit do nehmotných aktiv patří: dlouhodobá aktiva držená pro prodej, vznikající z pojistných smluv, goodwill, zaměstnanecké požitky aj. (Hinke, 2008, 50 - 52)

Oceňování nehmotných aktiv s danou dobou životnosti probíhá prostřednictvím historické ceny, při aktivním trhu pomocí přecenění sníženého o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Aktiva bez dané doby životnosti se oceňují pořizovacími náklady (historická cena), které mohou být sníženy o ztráty ze snížení hodnoty. (Ficbauer, 2016, s. 143)

PWC (2008, s. 42-43) definují rozdíly mezi ČÚL a IFRS u nehmotného majetku. V ČÚL je jedno z rozhodujících kritérií o dlouhodobém majetku výše pořizovací ceny což u IFRS neplatí. Další rozdíl je například v odepisování, kdy dle ČÚL se odepisuje veškerý nehmotný majetek avšak u IFRS pouze ten, u kterého známe dobu použitelnosti. Další rozdíly se vyskytují ve způsobu oceňování například nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností.

### **Finanční nástroje**

Problematiku finančních nástrojů řeší standardy:

IAS 32 - Finanční nástroje: vykazování

IFRS 9 - Finanční nástroje

IFRS 7 - Finanční nástroje: zveřejňování

Mezi finanční nástroje spadající k těmto standardům patří finanční aktiva a finanční závazky. Finanční aktiva jsou například peněžní prostředky, pohledávky, dluhopisy, směnky, deriváty na straně aktiv, akcie aj. Finančními závazky jsou závazky z úvěrů, z obchodního styku, z emitovaných dluhopisů, deriváty na straně závazků aj.

Existují různé klasifikace finančních nástrojů jako například:

- finanční pohledávky,
- cenné papíry,
- finanční deriváty,
- emitované dluhopisy a směnky k úhradě,
- finanční závazky.

Další možnost klasifikace je na finanční nástroje kapitálové (majetkové) a dluhové. IAS 1 také vyžaduje klasifikaci finančních nástrojů na dlouhodobé a krátkodobé.

Počáteční ocenění finančních nástrojů je ve fair value s dopadem do výsledku hospodaření. Následné oceňování v průběhu držení finančního aktiva je ve fair value nebo v amortizovaných nákladech. Záleží však na portfoliu, do kterého je aktivum zařazeno. (Dvořáková, 2017, s. 204 - 215)

V ČÚL není nutné uvádět podrobné informace o finančních aktivech jako u IFRS. U finančních institucí rozdíly mezi pravidly dle ČÚL a IFRS nejsou příliš zásadní. U podnikatelských subjektů existují některé rozdíly, jako například to, že neexistuje povinnost oddělit kapitálovou a závazkovou část nástrojů, umořitelné kapitálové akcie jsou považovány za kapitálové nástroje atd. (IFRS do kapsy, 2015, s. 51, 125)

Rámcově se úprava rezerv dle ČÚL příliš neliší od IFRS, ale podmínky pro tvorbu jsou přesně nastaveny. ČÚL se zabývá pouze zákonnými rezervami, nezahrnuje například rezervy na demontáž či odstranění majetku a uvedení místa do původního stavu jako je tomu u IFRS. Konkrétně se také v ČÚL neřeší problematika nevýhodných smluv, řešení je v obecné problematice rezerv na očekávaná rizika a ztráty. Dále také ČÚL neřeší specifika podmíněných aktiv a závazků, nutné je uvést pouze v příloze informace k nim potřebné. A další. (PWC, 2009, s. 57 - 59)



## 4 POSTUP PŘECHODU NA ÚČETNÍ ZÁVĚRKU DLE IFRS

V této kapitole budou konkrétně rozebrány kroky, které se uskutečňují při převodu českého výkaznictví na výkaznictví mezinárodní. Postupem převodu české účetní závěrky na závěrku dle mezinárodních účetních standardů se zabývá samostatný standard IFRS 1 - První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Jak uvádí publikace od PriceWaterhouseCoopers (2009), transformace účetní závěrky není pouze přeměna čísel, jak si spousta firem myslí, ale jde o komplexní přeměnu zásad a strategického myšlení celé jednotky. Do přeměny se musí zapojit jak nejvyšší vedení, tak zaměstnanci a nutností je jejich seznámení s novými pravidly. Přeměna na IFRS je složitý a náročný proces.

### 4.1 Výhody a nevýhody převodu české účetní závěrky na IFRS

Převod účetní závěrky dle české účetní legislativy na závěrku dle IFRS sebou pochopitelně nese výhody i nevýhody. V této kapitole rozeberu některé z nich.

#### 4.1.1 Výhody převodu české účetní závěrky na IFRS

Hlavní výhodou používání mezinárodních účetních standardů je přijetí mezinárodního účetního jazyka čímž se účetní jednotka otevře globálním trhům a stane se pro tyto trhy lépe srozumitelnou. Jednotný celosvětový jazyk podporuje důvěru mezi podniky, které ho používají a napomáhá jejím schopnostem získávání finančních prostředků. *"Mnohé organizace již zjistily, že přechod na IFRS jim pomohl vstoupit na světové kapitálové trhy, snížit náklady a stát se plnohodnotným účastníkem mezinárodního trhu."* (PriceWaterhouseCoopers, 2009)

Zlepšuje vnitřní komunikaci, kvalitu manažerského výkaznictví a rozhodování v rámci celé skupiny u nadnárodních společností díky jednotnému zavedení účetních pravidel. Dále usnadňuje pořízení a prodej majetku a zvyšuje konkurenceschopnost účetní jednotky (možnost srovnání je přínosné pro potenciální akcionáře). (PriceWaterhouseCoopers, 2009)

Jak uvádí Mládek (2011), IFRS napomáhá i firmám, které nemají zájem na účasti na kapitálových trzích, jelikož předložení mezinárodní účetní závěrky zlepšuje jednání s bankou (banka se na podnik dívá úplně jinak). Dále zvyšuje počet potenciálních kupců po celém světě a její cenu v případě prodeje firmy. Pro účetní je výhodou, že nemusí shánět doklady a opatřovat náležitosti, protože dle IFRS mohou používat vlastní úsudek o podložení do-

kladů a to i v případě, že žádné doklady neexistují. Účetní také oceňují vlastní úpravu výkazů dle požadavků firmy. Neposlední výhodou je, že účtování dle IFRS nekontrolují daňové úřady, jelikož nemá vliv na odvod daně.

#### 4.1.2 Nevýhody převodu české účetní závěrky na IFRS

Nevýhodou tvoří fakt, že české daně jsou zjišťovány pouze dle českých účetních předpisů, proto při použití IFRS musí účetní jednotka účtovat ještě jednou podle těchto českých předpisů. Často používaný způsob je, že účtování podle IFRS převedou účetní jednotky pomocí převodového můstku. Jelikož IFRS a české účetní předpisy jsou inkompatibilní na základní úrovni, může být zde problém s případným dokazováním. Další nevýhodou je značná náročnost tohoto systému. (Mládek, 2011)

## 4.2 IFRS 1 - První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Standard popisuje kroky potřebné k přeměně účetní závěrky. Tvoří základnu a vysvětluje postupy nutné pro první přijetí mezinárodních standardů

Pojmy týkající se přechodu na IFRS:

- První účetní závěrka - první účetní závěrka za rok, ve kterém účetní jednotka přijme IFRS.
- První vykazované období podle IFRS - je nejzazší období obsažené v první účetní závěrce dle IFRS.
- Datum přechodu na IFRS - počátek prvního období, za které jsou předkládány srovnávací údaje dle IFRS v první účetní závěrce dle IFRS. (Jílek a Svobodová, 2012, s. 233)

Tento standard má za cíl zajistit kvalitní informace v první účetní závěrce sestavené dle IFRS a v její mezitimní účetní závěrce. Kvalitními informacemi se myslí takové informace, které jsou dostatečně zřejmé a srovnatelné pro své uživatele ve všech zobrazovaných obdobích, dále dávají patřičný základ pro účetnictví dle IFRS a jejichž náklady na zjištění nepřevyšují budoucí prospěch plynoucí z aplikace. (IASPlus.com, 2019)

Podrobně vysvětleno v tomto standardu je také oceňování a účtování, zveřejňování a mimo jiné povinnost používání pravidel dle všech platných IFRS účinných ke dni prvního vyká-

zání účetní závěrky dle mezinárodních účetních standardů. Popřípadě popisuje výjimky a upravené pravidla pro ně. (IASPlus.com, 2019)

### 4.3 Postup převodu české účetní závěrky na IFRS

Převod české účetní závěrky na závěrku dle mezinárodních účetních standardů rozděljuje Krupová (2009, s. 179) do následujících etap:

1. Příprava společnosti
2. Analýza české účetní závěrky podle české účetní legislativy
3. Analýza ostatních problémů, které nejsou součástí českých účetních výkazů
4. Určení hranice významnosti pro první převod
5. Analýza peněžních částek převáděných položek
6. Volba oceňovacích základů a účetních politik
7. Převod účetní závěrky
8. Sestavení účetní závěrky dle IFRS včetně přílohy

#### 4.3.1 Počáteční příprava společnosti

PWC (2009) radí, aby účetní jednotka seznámila se základními pojmy a principy mezinárodních účetních standardů ty osoby, na které bude mít tato přeměna vliv. Jedná se hlavně o účetní či ekonomické pracovníky, daňové poradce, manažery a také o IT specialisty. Toto doporučení vzniká z důvodu náročnosti převodu účetní závěrky.

#### 4.3.2 Analýza české účetní závěrky a ostatních problémů, které nejsou součástí českých účetních výkazů

Při sestavení úvodního výkazu o finanční pozici (zahajovací rozvahy) by měla účetní jednotka dodržet následující pravidla:

- vykázat všechna aktiva a závazky, které požadují mezinárodní účetní standardy
- odúčtovat všechna aktiva a závazky, které se nesmí vykazovat v mezinárodní účetní závěrce
- rekválifikovat položky, které jsou v české účetní závěrce vykázány, ale dle IFRS spadají do jiné kategorie
- ocenit veškerá vykázaná aktiva a závazky podle zásad mezinárodního účetnictví (WILEY, 2017, s. 429)

### 4.3.3 Určení hranice významnosti pro první převod

Hranice významnosti je pro každou účetní jednotku individuální, proto neexistuje konkrétní rada. Hranice by měla být zdůvodnitelná a neměla by být příliš nízká. Definice významnosti je uvedena ve standardu IAS 8 - Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby. Existují dva pohledy na hladinu významnosti a to kvantitativní a kvalitativní. Nejdůležitější však při tomto kroku je respektování obecného pravidla, že vynechat či nepřesně vykázat můžeme jen ty položky, které nemají zásadní vliv na rozhodování uživatelů účetních výkazů.

### 4.3.4 Analýza peněžních částek převáděných položek

Jedná se o konkrétní vyčíslení položek, které byly analyzovány v předchozích krocích. Předmětem převodu totiž nemusí být celá částka uvedená v českých účetních výkazech. Tato částka se může rozdělit do jiných položek nebo nevykazovat vůbec. (Krupová, 2009, s. 181)

### 4.3.5 Volba oceňovacích základů a účetních politik

Při sestavování zahajovací rozvahy a první účetní závěrky dle IFRS musí účetní jednotka použít ta účetní pravidla, která jsou platná k datu tohoto sestavení dle IFRS. Mezinárodní účetní standardy popisují volitelné a povinné výjimky. (Šrámková a Janoušková, 2015, s. 84)

### 4.3.6 Převod účetních výkazů

U položek, které se účastní převodu účetní závěrky, musíme informovat o předešlém účtování v rámci české účetní legislativy. Tyto položky se zruší a nahradí se částkami, ke kterým účetní jednotka dospěje dle IFRS. Je také možné dojít k požadované částce pomocí rozdílové metody. Převod můžeme uskutečnit pomocí tabulkového programu úpravou jednotlivých položek dokud není splněna bilanční rovnice. (Krupová, 2009, s. 183)

## 5 VYBRANÉ UKAZATELE FINANČNÍ ANALÝZY

Finanční analýza je důležitým průvodcem souhrnného zhodnocení finanční situace účetní jednotky. Odkrývá výdělečnou situaci podniku, jeho kapitálovou strukturu, efektivnost využívání svých aktiv, schopnost splácení svých závazků a další důležité ukazatele. Nejpodstatnějším faktorem je, že tvoří základní stavební kámen rozhodovacího procesu podniku a slouží také pro rozhodování a přehled externích uživatelů. Finanční analýza využívá minulost podniku a ovlivňuje jej do budoucna.

K základním metodám využívaným ve finanční analýze patří Analýza stavových ukazatelů, Analýza tokových ukazatelů, Analýza rozdílových ukazatelů, Analýza poměrových ukazatelů, Analýza soustav ukazatelů a Souhrnné ukazatele hospodaření. (Knápková, Pavelková, Remeš a Šteker, 2017, s. 17, 65)

### 5.1 Analýza zadluženosti, finanční závislosti a majetkové struktury

Analýza zadluženosti vyznačuje riziko, se kterým se podnik potýká vzhledem ke stavu vlastního kapitálu a cizích zdrojů. Čím méně je podnik zadlužen, tím menší podstupuje riziko. Určitá výše zadlužení však neškodí, ale dokonce může i pomoci. (Sedláček, 2011, s.63)

Jak dále uvádí Knápková, Pavelková a Šteker (2013, s. 85-86), základním ukazatelem zadluženosti je celková zadluženost. Doporučené hodnoty, které by měl podnik dosahovat se pohybují mezi 30 a 60 procenty. Velkou roli však hraje odvětví, ve kterém účetní jednotka podniká a schopnost splácení úroků.

$$\text{Celková zadluženost} = \frac{\text{Cizí zdroje}}{\text{Aktiva celkem}}$$

Důležité je to, zda podnik dokáže splácet úroky ze svých úvěrů. Tento ukazatel je vysoce významný, proto je potřeba sledování jeho vývoje. Podnik vytváří dostatečný zisk na splácení svých úroků, pokud ukazatel dosahuje hodnoty 1. Zbývá však uhradit daně a dosáhnout čistý zisk pro vlastníka, proto hodnota 1 není ideální. Doporučená výše tohoto ukazatele je více než 5.

$$\text{Úrokové krytí} = \frac{EBIT}{\text{Nákladové úroky}}$$

Zlaté pravidlo financování říká, že dlouhodobý majetek by měl být kryt dlouhodobými zdroji. Pokud tomu tak není, podnik je buď podkapitalizován nebo překapitalizován. V

jaké situaci se účetní jednotka nachází zjistíme pomocí ukazatele krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji. Hodnota větší než 1 značí o překapitalizovanosti, podnik tedy nemá problém s krytím svého majetku. Hodnota menší než 1 značí podkapitalizovanost, tím pádem podnik kryje část dlouhodobého majetku krátkodobými zdroji, což je značně rizikové.

$$\text{Krytí dlouh. majetku dlouh. zdroji} = \frac{\text{Vlastní kapitál} + \text{dlouhodobé cizí zdroje}}{\text{Dlouhodobý majetek}}$$

## 5.2 Analýza likvidity

Růčková (2019, s. 57-60) uvádí, že likvidita znamená schopnost majetku přeměnit se na hotovost. Analýza likvidity rozeznává tři druhy likvidity: běžnou, pohotovou a okamžitou (či hotovostní). Běžná likvidita vypovídá o krytí krátkodobých cizích zdrojů podniku oběžnými aktivy, tedy jak podnik uspokojí své věřitele, když přemění všechna oběžná aktiva na hotovost. Ideální hodnoty běžné likvidity spadají do intervalu 1,5 - 2,5. Při stejném množství krátkodobých cizích zdrojů a oběžných aktiv vzniká citelné riziko.

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

Knápková, Pavelková a Šteker (2013, s. 92) doporučují hodnoty ukazatele pohotové likvidity v rozmezí 1 - 1,5. Nedostačující hodnoty, konkrétně nižší než 1, musí podnik řešit prodejem zásob.

$$\text{Pohotová likvidita} = \frac{\text{Krátkodobé pohledávky} + \text{krátkodobý finanční majetek}}{\text{Krátkodobé cizí zdroje}}$$

Posledním ukazatelem likvidity je hotovostní likvidita. Zde se doporučené hodnoty pohybují mezi 0,2 a 0,5. Vyšší než doporučené hodnoty značí využití finančních prostředků neefektivním způsobem.

$$\text{Hotovostní likvidita} = \frac{\text{Krátkodobý finanční majetek}}{\text{Krátkodobé cizí zdroje}}$$

## 5.3 Analýza rentability

Obecně dle Sedláčka (2011, s. 56 - 57) vyjadřuje rentabilita poměr zisku dosaženého podnikáním a výše zdrojů, které byly k jeho dosažení využity, Mezi důležité ukazatele rentabi-

lity patří rentabilita celkových vložených aktiv (ROA), která vyjadřuje výkonnost či produkční sílu podniku.

$$ROA = \frac{EBIT}{Aktiva}$$

Pro vlastníky je přínosný ukazatel rentability vlastního kapitálu (ROE), jelikož uvádí, jak je výnosný kapitál jimi vložený do podnikání. Ideální výsledek tohoto ukazatele dle Růčkové (2019, s. 63) má být vyšší než úroková míra bezrizikových vkladů.

$$ROE = \frac{\text{Čistý zisk}}{\text{Vlastní kapitál}}$$

## **II. PRAKTICKÁ ČÁST**



## 6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Akciová společnost XY vznikla v roce 1990 jako první specializovaný závod na výrobu asepticky ošetřených polotovarů pro mlékárenský průmysl ve střední a východní Evropě. Patří mezi významné české výrobce potravinářských komponentů, které se aplikují v různých odvětvích potravinářského průmyslu. Jedná se o stabilní a moderní společnost exportující do více než 20 evropských zemí.

Společnost podniká s ohledem na spokojenost zákazníku, uspokojení a splnění jejich potřeb a požadavků a také s ohledem na posílení prosperity. Toho dosahuje svým profesionálním přístupem, neustálým zdokonalováním systému jakosti a zlepšováním pracovních procesů. Společnost je vlastníkem IFS certifikátu, který se vztahuje na kvalitu a nezávadnost výrobků a výrobních procesů v potravinářském průmyslu. Jeho součástí jsou pravidla pro správné výrobní a hygienické praxe (GMP/GHP), analýza rizik a stanovení kritických kontrolních bodů (HACCP) a další požadavky EU týkající se potravinářského průmyslu. Dále je tato společnost držitelem BIO certifikátu a GMO certifikátu, který potvrzuje, že společnost nevyrábí z geneticky modifikovaných produktů.

### 6.1 Základní informace o společnosti

Právní forma:	akciová společnost
Základní kapitál:	36 500 000 Kč
Struktura ZK:	akcie na jméno v zaknihované formě
Akcie:	364 ks ve jmenovité hodnotě 100 000 Kč 10 ks ve jmenovité hodnotě 10 000 Kč
Počet zaměstnanců:	
Čistý obrat v roce 2017:	642 085 000 Kč
Účetní období:	kalendářní rok
Předmět podnikání:	výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona
Převažující činnost:	výroba potravinářských výrobků mlékárenství,

nápojový průmysl,  
 průmysl mražených krémů a zmrzlin,  
 průmysl zpracování tuků a olejů,  
 průmysl lahůdek a pochutin,  
 průmysl zpracování ryb,  
 cukrářství a cukrovinkářství, pekařství,  
 catering a průmysl convenions foods  
 (margaríny, majonézy a dresingy)

Obchodní partneři ze zahraničí:

Klasifikace podle CZ-NACE: CZ-NACE 10 Výroby potravinářských výrobků  
 CZ-NACE 11 Výroba nápojů

Organizační struktura podniku se skládá z statutárního ředitele, obchodního ředitele, manažera kvality, technického ředitele, vedoucího odbytu, ekonomického ředitele, nákupního ředitele, vedoucího střediska/provozu a manažera marketingu a PR.

## 6.2 SWOT analýza

Tabulka 1 SWOT analýza společnost XY, a. s. (vlastní zpracování)

<p>silné stránky:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dlouholetá tradice</li> <li>• dlouhodobé zkušenosti v oboru</li> <li>• certifikace –IFS, BIO, GMO</li> <li>• vysoká kvalita výrobků (na základě zmíněných certifikátů)</li> <li>• úzká spolupráce se zákazníky i se zahraničím</li> <li>• výborná geografická poloha firmy</li> </ul>	<p>slabé stránky:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• zvyšování nákladů (mzdy, úpravy a údržba strojů a zařízení)</li> <li>• slabá motivace zaměstnanců</li> <li>• slabá propagace ze strany marketingu</li> </ul>
--	---

<p>příležitosti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• snižování nákladů (budování vlastní ČOV a solárních panelů)</li> <li>• zvýšení exportu do zahraničí</li> <li>• veletrhy, prezentace, školení</li> <li>• inovace strojů</li> <li>• nízká konkurence v ČR</li> </ul>	<p>hrozby:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• problém s dodávkami materiálu, zboží</li> <li>• konkurence ze zahraničí</li> <li>• rostoucí ceny vstupů</li> </ul>
--	--

### 6.3 Důvod zavedení účetní závěrky dle IFRS

Hlavním důvodem převodu české účetní závěrky na závěrku dle IFRS je vysoká spolupráce se zahraničními odběrateli, zákazníky a snaha o ještě větší průnik na zahraniční trhy. Již nyní společnost spolupracuje se zahraničními odběrateli a do budoucna chce své dodávky rozšířit o další zahraniční země. V zahraničí však existují silné konkurence, a proto plánuje společnost XY, a.s. investovat do sestavování účetní závěrky dle mezinárodních standardů. Je si totiž vědoma, že nejen získání nových odběratelů, ale také udržení stávajících odběratelů je neustálý boj s konkurencí. Proto bude výhodné zavést také účetní závěrku dle IFRS pro lepší srovnání s konkurenčními firmami, pro porozumění zahraničních firem situaci ve společnosti a tím zvýšení důvěry v tuto společnost.

Účetní závěrka dle IFRS umožní společnosti vstup na další zahraniční trhy, kde jedním z důvodů dosavadní neuskutečněné spolupráce může být právě nedůvěra ve společnost kvůli neporozumění výkazů společnosti a také to, že odběratelé nebyli schopni porovnat společnost XY, a. s. s dalšími dodavatelskými firmami, proto ji nezařadila do výběrového řízení. Díky tomuto převodu společnost očekává schopnost porovnat svou situaci s konkurencí, čímž může dále zlepšovat svou situaci a stát se konkurenceschopnější na trhu jak českém, tak zahraničním. V neposlední řadě takélepší pohled potenciálních investorů, bank, konkurence a obchodních partnerů na svou společnost při získávání finančních prostředků.

## 7 ANALÝZA ÚČETNÍCH VÝKAZŮ SPOLEČNOSTI A ROZDÍLŮ MEZI ČÚS A IFRS

V této části diplomové práce budou analyzovány výkazy společnosti za rok 2017. Identifikované položky výkazů společnosti podle ČÚS budou porovnány s pravidly mezinárodních účetních standardů a popsány změny, které musí být provedeny při převodu české účetní závěrky na závěrku dle IFRS.

Společnost XY, a. s. vede účetnictví a sestavuje účetní závěrku v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. Dále je řízena vyhláškou MF č. 500/2002 Sb. pro podnikatele, kterou se provádí některá ustanovení Zákona o účetnictví a Českými účetními standardy pro účetní jednotky účtující podle této vyhlášky.

### 7.1 Analýza rozvahy - Aktiva

Rozvaha vypovídá o majetkové (aktiva) a finanční (pasiva) situaci účetní jednotky. Podává obraz toho jaký majetek účetní jednotka má a z čeho je tento majetek financován. Konkrétně analýza aktiv bude zahrnovat podrobné informace o dlouhodobém majetku, oběžných aktivech a časovém rozlišení.

#### 7.1.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Jako dlouhodobý nehmotný majetek zařazuje společnost takový majetek, který má dobu použitelnosti delší než jeden rok a jehož ocenění je vyšší než 60 000 Kč. Týká se mimo jiného typického majetku (jako například nakoupený software aj.) také nehmotných výsledků vývoje s dobou použitelnosti delší než jeden rok, které se aktivují v případě využití pro opakovaný prodej. Dále nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva vytvořená vlastní činností pro vlastní potřebu neaktivují. Nehmotná aktiva, které společnost nakupuje, oceňují pořizovací cenou. Ostatní oceňují vlastními náklady nebo reprodukční pořizovací cenou, je-li nižší. Účetní odpisy nehmotného majetku jsou rovnoměrné, podle jeho doby životnosti. Daňové odpisy jsou uplatňovány v souladu s §31 a §32 Zákona č. 586/1991 Sb. v platném znění.

Společnost vykazuje v položkách nehmotného majetku za rok 2017 (i za minulé období) pouze software. V rozvaze za rok 2017 je vykázán v brutto hodnotě ve výši 1 755 tis. Kč, jeho oprávky jsou 1 410 tis. Kč, netto hodnota je 345 tis. Kč a netto hodnota v minulém

období je ve výši 513 tis. Kč. V roce 2017 ani v minulém období nedošlo k navýšení, prodeji nebo vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku.

IFRS řeší dlouhodobý nehmotný majetek prostřednictvím standardu IAS 38 - Nehmotná aktiva. Podrobná problematika tohoto standardu byla řešena v kapitole 3.2. Při vykazování dle IFRS je nutné prozkoumat,<sup>77</sup> zda konkrétní položka nehmotného aktiva splňuje podmínky pro aktivum dle Koncepčního rámce a dále zda splňuje podmínky dle IAS 38. Jakmile jsou splněny podmínky Koncepčního rámce, zkoumáme jestli je konkrétní položka nehmotného aktiva identifikovatelná, ovladatelná, užitečná do budoucna, zda jde majetek ocenit a určit jeho dobu použitelnosti.

Software, který účetní jednotka vykazuje jako jedinou položku nehmotných aktiv, splňuje podmínky stanovené Koncepčním rámcem a také podmínky nehmotných aktiv dle IFRS. Jedná se o softwary podporující chod firmy jako například účetní software Premier. SW je ocenitelný, ovladatelný, přináší budoucí prospěch pro firmu. Při pořízení se oceňuje pořizovací cenou, do které se zahrnují náklady na pořízení. Jelikož jde určit jeho dobu použitelnosti, software podléhá amortizaci. Nehmotná aktiva nezahrnují žádný majetek, u kterého nelze určit dobu použitelnosti.

Při zkoumání výkazů se ukázalo, že účetní jednotka každý rok pořizuje a zahrnuje do nákladů nehmotný majetek v podobě licencí k softwarům, antivirové programy aj. Pořizované licence jsou v hodnotě 34 tis. Kč a zásadně se nemění. Jedná se o položky, které nesplňují podmínky pro zařazení do dlouhodobého majetku dle ČÚL, konkrétně podmínku cenové hranice 60 tis. Kč, proto jsou zařazovány do nákladů. Jelikož mezinárodní účetní standardy nestanovují cenovou hranici, musí být tento majetek aktivován do dlouhodobého nehmotného majetku. Jelikož se dané licence používají pouze rok, jsou vždy zcela odepsané. Tato skutečnost má vliv na skladbu majetku v rozvaze, na výkaz zisku a ztrát však nebude zásadně působit.

### **7.1.2 Dlouhodobý hmotný majetek**

Dlouhodobý hmotný majetek je vykazován pokud je jeho doba použitelnosti delší než jeden rok a pořizovací cena vyšší než 40 000 Kč. Do dlouhodobého hmotného majetku se zařazují pozemky a stavby, hmotné movité věci a jejich soubory, oceňovací rozdíly k dlouhodobému majetku, ostatní dlouhodobý majetek (týkající se zemědělství) a poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený majetek. Nakoupený dlouhodobý hmotný majetek oceňuje účetní jednotka pořizovací cenou. Při vytvoření tohoto majetku

vlastní činností zahrnuje ocenění přímé i nepřímé náklady spojené s výrobou konkrétního majetku.

Při technickém zhodnocení je rozhodující hraniční částka 40 000 Kč v úhrnu za rok pro to, aby byla navýšena pořizovací cena daného majetku. Dlouhodobý hmotný majetek se snižuje o částku, kterou je vyjádřeno jeho opotřebení. Tato skutečnost se však netýká pozemků a nedokončených investic. Dlouhodobý hmotný majetek společnosti je odepisován rovnoměrně po dobu jeho používání.

Společnost XY, a. s. vykazuje v dlouhodobém hmotném majetku pozemky, stavby, hmotné movité věci a jejich soubory, jiný dlouhodobý hmotný majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek.

Majetek, který má pořizovací cenu od 100 Kč do 1000 Kč je zařazen do nákladů jako spotřeba materiálu. Týká se to většinou drobných kancelářských potřeb a dalších pomůcek. Majetek s pořizovací cenou mezi 1000 Kč a 40 000 Kč je jednorázově odepsán a zařazen do podrozvahové evidence. V následující tabulce (Tabulka 2) je zobrazen dlouhodobý hmotný majetek společnosti.

Tabulka 2 Dlouhodobý majetek společnosti XY, a. s.  
(Rozvaha společnosti XY, a. s.)

Dlouhodobý hmotný majetek	Běžné účetní období			Minulé účetní období
	Brutto	Korekce	Netto	
Pozemky	3 047		3 047	3 047
Stavby	296 361	-143 392	152 968	163 050
Hmotné movité věci a jejich soubory	319 449	-263 339	56 111	41 279
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	9		9	9
Poskytnuté zálohy na DHM	5 394		5 394	
Nedokončený DHM	2 335		2 335	495

Dlouhodobý hmotný majetek je primárně tvořen stavbami, které tvoří 70% celkového dlouhodobého hmotného majetku a dále hmotnými movitými věcmi, které tvoří 25 % celkového DHM. Ostatní položky jsou zanedbatelné. Pozemek je využíván pro hlavní činnost podnikání a je na něm postavena celá výrobní hala, skladovací prostory, administrativní prostory aj. Nebude se tedy dle IFRS dále upravovat. Stavby zařazené v dlouhodobém hmotném majetku obsahují již zmíněné výrobní, skladovací, administrativní prostory aj. Dále jsou zde také zařazeny kancelářské prostory v hodnotě 450 tis. Kč, které podnik pronajímá. Této stavby se bude týkat úprava v rámci převodu české účetní závěrky na závěrku dle IFRS.

Hmotné movité věci a jejich soubory představují druhou nejsilnější položku v dlouhodobém majetku, což je pochopitelné u výrobní společnosti. Jsou zde vykazovány stroje potřebné k výrobě, jako například varné zařízení, homogenzátor, sekačky a drtičky ovoce aj. Dále účetní jednotka zařazuje například dopravní prostředky aj.

V roce 2017 společnost pořídila nový dlouhodobý hmotný majetek. Jedná se o nové stroje a výrobní technologie v hodnotě 19. 818. tis. Kč.

Stejně jako u všech ostatních aktiv vykazovaných podle IFRS, tak i zde u dlouhodobého hmotného majetku je důležité prozkoumat a ověřit skutečnosti, které musí být splněny pro vykazování dle mezinárodních účetních standardů. Nejprve přihlížíme k tomu, zda hmotné aktivum splňuje podmínky Koncepčního rámce pro aktiva, poté přihlížíme ke skutečnostem podle kterých zařadíme konkrétní majetek ke konkrétnímu standardu. Znamená to, že prozkoumáme účel dlouhodobého majetku. Pokud se daný DHM využívá k hlavní podnikatelské činnosti účetní jednotky, vykazujeme jej podle standardu IAS 16 - Pozemky, budovy a zařízení. Pokud však není majetek využíván k hlavní činnosti podniku, vykazujeme jej dle standardů IAS 40 - Investice do nemovitostí nebo IFRS 5 - Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončené činnosti.

Dalším krokem analýzy majetku dle IFRS je prozkoumání nákladového účtu (501 - spotřeba materiálu), ve kterém se dle ČÚS účtuje majetek nedosahující hranici pro zařazení do dlouhodobého hmotného majetku. IFRS však tuto hranici nemá, proto se tento majetek musí zařadit do položky aktiv a vyřadit z nákladů. K aktivům se také vztahuje standard IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv, jehož prostřednictvím se zkoumá například nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Dalším postupem analýzy je kontrola odepisování včetně komponentního odepisování, leasingu aj.

### 7.1.3 Dlouhodobý finanční majetek

Cenné papíry, deriváty a majetkové účasti společnost oceňuje cenami pořízení. Na účtu cenných papírů a vkladů společnost nevykazuje žádné zůstatky.

### 7.1.4 Zásoby

Společnost XY, a. s. vykazuje v položce zásoby hlavně materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky a zboží. Materiál a výrobky představují stěžejní část zásob. Důvodem je již zmiňovaná výrobní podstata účetní jednotky. Položky nedokončená výroba a polotovary a zboží jsou zanedbatelné.

Tabulka 3 Zásoby společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s. za rok 2017)

Zásoby	Běžné účetní období			Minulé účetní období
	Brutto	Korekce	Netto	
Materiál	140 790	- 1 982	138 807	117 301
Nedokončená výroba a polotovary	8 162		8 162	4 935
Výrobky	24 933		24 933	25 471
Zboží	671		671	411

Zásoby pořízené nákupem se oceňují pořizovacími cenami, které zahrnují cenu pořízení a vedlejší pořizovací náklady (celní poplatky, dopravné aj.). Vlastní výrobky a nedokončená výroba se oceňují vlastními náklady (včetně přímých materiálových nákladů, osobních nákladů, podílu výrobní režie aj.). Společnost eviduje zásoby způsobem "A". Suroviny a polotovary jsou vedeny ve skladových cenách FIFO, hotové výrobky v pevných i průměrných kalkulačních cenách. Technický materiál v průměrných skladových cenách.

IFRS definuje zásoby jako aktiva držena za účelem prodeje nebo spotřeby ve výrobním procesu. Položky zásob musíme proto prozkoumat a zkontrolovat splnění podmínek stanovených tímto standardem. Zvláštním příkladem může být vykázání náhradních dílů k DHM v zásobách. Tyto náhradní díly nesplňují podmínky pro vykázání v položce zásob, proto je



musíme klasifikovat jako dlouhodobý majetek a nastavit odpisy. Společnost XY, a. s. vykazuje náhradní díly v hodnotě jako materiál a proto budou dále podrobeny převodu.

### 7.1.5 Krátkodobé pohledávky

Společnost XY, a. s. vykazuje pouze krátkodobé pohledávky se splatností do jednoho roku, dlouhodobé pohledávky nevykazuje. Krátkodobé pohledávky se skládají z pohledávek z obchodních vztahů, které tvoří jejich největší část, dále z daňových pohledávek ke státu, krátkodobých poskytnutých záloh, dohadných účtů aktivních a jiných pohledávek.

Tabulka 4 Krátkodobé pohledávky společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s. za rok 2017)

Krátkodobé pohledávky	Běžné účetní období			Minulé účetní období
	Brutto	Korekce	Netto	
Pohledávky z obchodních vztahů	96 527		96 527	102 511
Stát - daňové pohledávky	11 220		11 220	4 334
Krátkodobé poskytnuté zálohy	5 429		5 429	3 839
Dohadné účty aktivní	32		32	669
Jiné pohledávky	27		27	

Pohledávky z obchodních vztahů představují 85% podíl na celkových krátkodobých pohledávkách. Jelikož účetní jednotka obchoduje také značně se zahraničím, jsou tyto pohledávky zachyceny na účtech v cizích měnách, zejména v eurech, ale také například v měně polský zlotý. Přepočítání probíhá dle platného kurzu ČNB k 31.12.

Účetní jednotka většinou tvoří opravné položky k pohledávkám z obchodních vztahů, které jsou po splatnosti. Daňové pohledávky obsahují například pohledávky z daně z přidané hodnoty, z přeplatku silniční daně proti podanému přiznání k dani aj. Poskytnuté zálohy zahrnují zálohy na elektrickou energii, plyn, vodu atd.

Pohledávky jsou u IFRS řešeny několika standardy: IAS 32, IFRS 9 a IFRS 7. Tyto standardy upravují finanční nástroje, které definují jako vznik pohledávky na jedné straně a závazku na straně druhé na základě uzavřené smlouvy. Pohledávky se oceňují v amortizo-

vaných nákladech, týká se jich tedy snížení hodnoty. Toto snížení hodnoty představuje riziko nesplacení pohledávek z obchodních vztahů, půjček, úvěrů aj.

### 7.1.6 Peněžní prostředky

Jako peněžní prostředky společnost vykazuje peníze v hotovosti a na účtech, přičemž peníze na účtech jsou mnohokrát vyšší. Peněžní prostředky jsou analyticky rozděleny pro zachycení kromě českých korun také EUR a PLN. Všechny zahraniční měny jsou k rozvahovému dni převedeny podle platného kurzu ČNB.

IFRS a ČÚL se ve vykazování peněžních prostředků neliší. Spadají pod finanční nástroje, které upravují již výše zmíněné standardy. K žádným úpravám zde nebude docházet.

Tabulka 5 Peněžní prostředky společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s. za rok 2017)

Peněžní prostředky	Běžné účetní období			Minulé účetní ob- dobí
	Brutto	Korekce	Netto	
V pokladně	132		132	224
Na účtech	28 628		28 628	72 154

### 7.1.7 Časové rozlišení aktiv

Pro dodržení aktuálního principu věcné a časové souvislosti, existuje v českém účetnictví položka časového rozlišení, díky které je dodržována zásada českého účetnictví. Společnost v časovém rozlišení zachycuje pouze náklady příštích období v částce 5 806 tis. Kč za běžné období a 8 519 tis. Kč za období minulé. Jako náklady příštího období účetní jednotka zachycuje pojistné aut a výrobních strojů, jazykový kurz, předplatné odborného časopisu atd.

Pojem časové rozlišení u IFRS neexistuje, proto je nutné tuto položku převést do krátkodobých pohledávek v nezměněné hodnotě.

## 7.2 Analýza rozvahy - pasiva

Druhá část analýzy rozvahy bude podrobně rozebírat položky pasiv, které účetní jednotka vykazuje v účetní závěrce za rok 2017. Pasiva představují zdroje krytí majetku společnosti. Jednotlivé položky budou rozebírány také z pohledu IFRS a toho, jaké změny budou potřeba vykonat při převodu účetní závěrky. Kontrolovány budou položky vlastního kapitálu, rezerv, závazků a časového rozlišení.

### 7.2.1 Vlastní kapitál

Vlastní kapitál představuje vlastní zdroj krytí aktiv, avšak v českých účetních předpisech není jasně definován. Konkrétněji popsány jsou až položky, které jsou jeho součástí. Obsahuje základní kapitál, různé druhy fondů a výsledky hospodaření.

V tomto případě se vlastní kapitál skládá ze základního kapitálu, nerozděleného zisku minulých let a výsledku hospodaření za běžné účetní období. Základní kapitál společnosti XY, a. s. je ve výši 36 500 tis. Kč a tvoří jej 374 ks akcií. Konkrétně se jedná o 364 ks akcií na jméno v zaknihované podobě ve jmenovité hodnotě 100 000 Kč a 10 ks akcií na jméno v zaknihované podobě ve jmenovité hodnotě 10 000 Kč. Výše základního kapitálu se od založení společnosti nezměnila.

Jelikož od 1. 1. 2014 vstoupil v platnost nový zákon o obchodních korporacích, který ruší povinnost tvorby zákonného rezervního fondu a každá účetní jednotka si může zvolit sama zda rezervní fond bude tvořit či nikoli, společnost XY, a. s. toho využila a tento rezervní fond od roku 2015 netvoří.

Ve vlastním kapitálu je dále obsažen nerozdělený zisk minulých let, který dosahuje poměrně vysokých hodnot a to 425 485 tis. Kč a samozřejmě výsledek hospodaření běžného období, který za účetní období 2017 dosáhl 40 675 tis. Kč a za předešlé účetní období 41 214 tis. Kč.

Tabulka 6 Vlastní kapitál společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s. za rok 2017)

Vlastní kapitál	Běžné účetní	Minulé účetní
	období	období
Základní kapitál	36 500	36 500
Nerozdělený zisk minulých let	425 485	416 479
VH běžného účetního období	40 675	41 214

Dle IFRS je vlastní kapitál rozdíl mezi aktivy a cizími zdroji společnosti. Naopak od ČÚL je vlastní kapitál v IFRS definován přesně v Koncepčním rámci. Klade se zde důraz na to, aby byla definice naplněna. Koncepční rámec uvádí možnost členění vlastního kapitálu u akciové společnosti na vklady akcionářů, nerozdělený zisk či ztráta, rezervní fond, ostatní fondy ze zisku a fondy z přecenění. Z toho vyplývá, že sestavení vlastního kapitálu společnosti můžeme ponechat ve stejném stavu.

### 7.2.2 Rezervy

Dle české účetní legislativy účetní jednotka vykazuje rezervy podle zvláštních právních předpisů ve výši 47 tis. Kč za běžné období a 35 tis. Kč za období minulé. Rezervy podle zvláštních právních předpisů jsou tvořeny na plánovanou opravu dlouhodobého majetku.

Tabulka 7 Rezervy společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s. za rok 2017)

Rezervy	Běžné účetní	Minulé účetní
	období	období
Rezervy podle zvláštních právních předpisů	47	35

Rezervy jsou v mezinárodním účetnictví upravovány standardem IAS 37, který definuje jejich rozpoznání, oceňování a vykazování. Rezervy podle zvláštních právních předpisů se tvoří na opravu dlouhodobého majetku, což nesplňuje kritéria standardu IAS 37 kvůli nezaplněné podstatě. Proto musí být při převodu účetní závěrky zrušena.

### 7.2.3 Dlouhodobé závazky

Společnost XY, a. s. vykazuje jako dlouhodobý závazek pouze odložený daňový závazek v hodnotě 1 449 tis. Kč. Tento odložený daňový závazek vznikl díky odlišným účetním a daňovým hodnotám dlouhodobého hmotného majetku.

Tabulka 8 Dlouhodobé závazky společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s. za rok 2017)

<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>Běžné účetní období</b>	<b>Minulé účetní období</b>
Odložený daňový závazek	1 449	1 140

Dlouhodobý závazek v podobě odloženého daňového závazku řeší IFRS pomocí standardu IAS 12. Při převodu účetní závěrky se tato položka bude vykazovat samostatně a bude ovlivněna změnami provedenými v rámci tohoto převodu.

### 7.2.4 Krátkodobé závazky

Nejvíce ovlivňují položku krátkodobých závazků závazky z obchodních vztahů, jejichž podíl je více než 70%. Dále tuto položku ovlivňují závazky vůči zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotní pojištění, statní daňové závazky, dohadné účty pasivní a jiné závazky.

Závazky z obchodních vztahů účetní jednotka oceňuje ve jmenovité hodnotě a jsou to závazky vůči dodavatelům. Závazky k zaměstnancům jsou tvořeny zaměstnaneckými nároky na prosincové mzdy vyplácené. Splatné závazky pojistného za sociální zabezpečení a příspěvek na statní politiku zaměstnanosti jsou k 31. 12. 2017 ve výši 1 706 tis. Kč a z titulu veřejného zdravotního pojištění ve výši 757 tis. Kč. Vycházejí hlavně z dosud neodvedených prosincových výplat zaměstnanců, které se taktéž týkají daňového závazku ke státu.

Dohadné účty pasivní zachycují nevyfakturovanou dodávku materiálu, která se uskutečnila v měsíci listopadu, ale do konce roku společnost neobdržela fakturu.

Tabulka 9 Krátkodobé závazky společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s. za rok 2017)

Krátkodobé závazky	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Závazky z obchodních vztahů	29 409	48 601
Závazky k zaměstnancům	4 127	4 640
Závazky se SZ a ZP	2 483	2 832
Stát - daňové závazky a dotace	1 774	3 242
Dohadné účty pasivní	1 329	597
Jiné závazky	220	10

Tak jako pohledávky z obchodních vztahů, i závazky jsou v rámci IFRS řešeny podle standardů vztahujících se k finančním aktivům. Jak bylo řečeno u pohledávek, problematika těchto skupin je velmi podobná s ČÚL a proto zde nedojde k žádné změně.

Závazky k zaměstnancům jsou podle mezinárodních účetních standardů považovány za zaměstnanecké požitky (IAS 19). Tyto požitky představují všechny formy plnění, které poskytuje zaměstnavatel zaměstnanci výměnou za jeho služby. Jelikož závazky k zaměstnancům vykazované dle ČÚL splňují podmínky podle IAS 19, nebude zde provedena žádná změna.

Závazky vůči státu v podobě daní a dotací je řízeno standardem IAS 12 - Daně ze zisku, který řeší jak daně odložené, tak daně splatné. Na rozdíl od daně odložené, která se řídí primárně tímto standardem, splatná daň spadá pod daňová pravidla daného státu. Tato položka splňuje požadavky standardu IAS 12, proto bude upravována pouze předešlá odložená daň ovlivněna změnami způsobenými převodem účetní závěrky.

### 7.2.5 Časové rozlišení pasiv

Časové rozlišení pasiv společnosti XY, a. s. se týká pouze výdajů příštího období ve výši 411 tis. Kč.

### 7.3 Analýza výkazu zisku a ztrát

Dalším výkazem účetní závěrky je výkaz zisku a ztrát, který zachycuje všechny výnosy a náklady společnosti. Vykazuje výsledek hospodaření účetní jednotky, tedy jestli a v jaké výši převýšily výnosy vynaložené náklady. Výsledkem může být zisk nebo ztráta. V českém i mezinárodním účetnictví se jedná o povinný výkaz účetní závěrky.

#### 7.3.1 Výnosy

Výnosy společnosti jsou uvedeny v tabulce č. 10. Hlavní činnost společnosti je výrobní činnost, z toho důvodu tvoří největší podíl na výnosech tržby z prodeje výrobků a služeb. Tento podíl představuje až 97 %. V roce 2017 dosáhly hodnoty 625 257 tis. Kč, avšak od minulého období poklesly o 21 160 tis. Kč. Tuto skutečnost mohla být ovlivněna odprodejem dlouhodobého majetku v minulém roce ve vyšší hodnotě a nárůstu osobních nákladů.

Druhá největší položka výnosů společnost XY, a. s. je položka ostatních provozních výnosů a materiálu, kterou tvoří tržby z prodeje dlouhodobého majetku, tržby z prodeje materiálu a jiné provozní výnosy. Prodej majetku a materiálu není hlavní záměr společnosti, jedná se pouze o náhodné skutečnosti. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku jsou ve výši 124 tis. Kč za běžné období, což představuje pokles o 766 tis. Kč od minulého období. Tržby z prodaného materiálu naopak od minulého období vzrostly o 1 097 tis. Kč na 2 542 tis. Kč. Jiné provozní výnosy se od minulého období nijak zásadně nezměnily a jsou ve výši 8 249 tis. Kč v běžném období.

Společnost nemá žádné výnosy z dlouhodobého finančního majetku a podílů. Ve finanční oblasti se výnosy skládají pouze z ostatních finančních výnosů, které představují hlavně kurzové rozdíly a výnosové úroky.

Tabulka 10 Výnosy společnosti XY, a. s. (Výkaz zisku a ztrát společnosti XY, a. s. za rok 2017)

VÝNOSY	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Tržby z prodeje výrobků a služeb	625 257	646 417
Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	124	890
Tržby z prodaného materiálu a materiálu	2 542	1 445
Jiné provozní výnosy	8 249	8 465
Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy ve finanční oblasti	47	48

V mezinárodním účetnictví se výnosů týká konkrétní standard IAS 18 - Výnosy. Tento standard striktně stanovuje definici, ocenění, podmínky vzniku, okamžik vykázání aj. skutečnosti týkající se výnosů. Zahrnuje například výnosy z prodeje zboží a výrobků, z poskytování služeb a úroků, licenčních poplatků a dividend. Výnosy se oceňují v reálné hodnotě přijatého plnění, k diskontování dochází pouze v případě poskytnutí úvěru odběrateli.

U konkrétních výnosů týkajících se společnosti XY, a. s. nedojde k významným úpravám položek výnosů dle IFRS.

### 7.3.2 Náklady

Náklady společnosti jsou uvedeny v tabulce č. 11. Jejich celková hodnota od minulého období klesla na 573 744 tis. Kč, v minulém období činily 585 692 tis. Kč. V běžném i minulém období jsou náklady nižší než výnosy, které jsou za běžné období v celkové výši 641 613 tis. Kč a v minulém ve výši 658 293 tis. Kč, vykazují také pokles. Tato skutečnost vede ke vzniku zisku.

Největší podíl na nákladech má výkonová spotřeba, která svou výší 464 597 tis. Kč představuje 80 % podíl. Druhou největší nákladovou položkou jsou osobní náklady ve výši 70 829 tis. Kč, další položky jsou podstatně nižší.



Ve výkonové spotřebě je obsažena spotřeba materiálu a energie, která tvoří téměř 90% výkonové spotřeby. Dále je zde nákladová položka služeb ve výši 61 288 tis. Kč. Osobní náklady jsou ovlivněny mzdovými náklady, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a ostatní náklady. V nákladech je také zaznamenáno trvalé a přechodné snížení hodnot dlouhodobého majetku a úpravy hodnot zásob a pohledávek. Společnost XY, a. s. nevykazuje žádné dočasné snížení hodnot dlouhodobého majetku. Vykazuje pouze trvalé snížení hodnot dlouhodobého majetku, což představuje odpisy. Dále také společnost vykazuje úpravy hodnot zásob a pohledávek, které znamenají opravné položky k těmto složkám majetku. Úpravy hodnot u pohledávek jsou v záporné hodnotě, jelikož společnost tyto opravné položky rušila.

Ostatní provozní náklady vynaložené v běžném období se skládají ze zůstatkové ceny prodaného materiálu, daně a poplatky, rezerv a jiných provozních nákladů, které se převážně týkají pojištění automobilů.

Kategorie finančních nákladů je ovlivněna pouze ostatními finančními náklady, kde jsou zachyceny různé poplatky bankám, převážně za položky a vedení účtů. Náklady z finančního majetku stejně jako výnosy, společnost nevykazuje.

Tabulka 11: Náklady společnosti XY, a. s. (Výkaz zisku a ztrát společnosti XY, a. s. za rok 2017)

NÁKLADY	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Spotřeba materiálu a energie	403 309	419 961
Služby	61 288	66 874
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-3 884	372
Aktivace	-4 795	-5 131
Mzdové náklady	51 517	49 888
Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	17 736	17 194
Ostatní náklady	1 576	894
Úpravy hodnot DHM a DNM - trvalé	15 236	13 871

Zůstatková cena prodaného materiálu	2 307	1 251
Daně a poplatky	788	791
Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	315	12
Jiné provozní náklady	18 539	19 474
Ostatní finanční náklady	708	389

Pro náklady není v mezinárodním účetnictví vymezen žádný konkrétní standard. Jsou ovlivněny jednotlivými standardy, kde se provedené operace vztahují také na náklady. Položka spotřeba materiálu a energie je ovlivněna dlouhodobým majetkem. Majetek nesplňující hranici pro zařazení do dlouhodobého majetku dle ČÚL se vykazuje v této položce, avšak dle IFRS taková hranice neexistuje a proto musí být ze spotřeby odebrán a převeden do dlouhodobého majetku. Dále tato účetní jednotka zařadila některé licence a poplatky za aktualizace softwaru do nákladové položky služby, takže v rámci IFRS se musí přeúčtovat do dlouhodobého majetku a odebrat z nákladů. Tyto operace ovlivní také výši trvalých úprav hodnot dlouhodobého majetku, nebo-li odpisů.

Dále je zapotřebí prozkoumat tvorbu opravných položek k pohledávkám, zda je tvořena správná výše. Dle IFRS bude také ovlivněna položka rezerv. Definice rezerv dle ČÚL se úplně neshoduje s definicí dle IFRS, proto se může objevit rezerva, kterou je nutno zrušit a přeúčtovat do dlouhodobého majetku (např. zákonné rezervy na opravu dlouhodobého majetku).

Novelizace ČÚL přesunula položky aktivace a změny stavu zásob vlastní činností z výnosů do nákladů a tím se opět přiblížila k účetnictví dle IFRS, zůstanou tedy nezměněny. Ostatní položky ve výkazu zisku a ztrát se významně neliší od mezinárodního účetnictví.

### 7.3.3 Ostatní položky výkazu zisku a ztrát

Výkaz zisku a ztrát také obsahuje další položky, které doposud nebyly probrány. Jedná se hlavně o vykázání výsledků hospodaření. Výsledek hospodaření může být kladný nebo záporný a postupně se vyčísľuje. Nejprve je uveden výsledek hospodaření z provozní činnosti, poté z činnosti finanční a nakonec tyto dvě hodnoty dají dohromady a vytvoří výsle-

dek hospodaření před zdaněním. Z tohoto výsledku hospodaření před zdaněním se vypočítává daň z příjmů, která je se dále dělí na daň z příjmů splatnou a daň z příjmů odloženou.

Společnost vykazuje provozní výsledek hospodaření kladný, i když o 2 778 tis. Kč nižší než v minulém období. Finanční výsledek hospodaření je však záporný. Zde se jedná o ztrátu, která se od minulého účetního období prohloubila o 1 954 tis. Kč. Hlavním důvodem je velký nárůst ostatních finančních nákladů.

Splatná daň z příjmů je řízena národními předpisy a vypočítává se jako 19% z výsledku hospodaření před zdaněním. IFRS tuto daň nijak neovlivní, upravuje však daň z příjmů odloženou, a to standardem IAS 12 - Daň ze zisku. Společnost vykazuje daňovou pohledávku a týká se rozdílu mezi účetními a daňovými odpisy. Vlivem převodu účetní závěrky se odložená daň změní. Změny se také budou týkat dílčích výsledků hospodaření, jelikož budou ovlivněny změnami uvedenými výše.

Tabulka 12 Ostatní položky VZZ společnosti XY, a. s. (Výkaz zisku a ztrát společnosti XY, a. s. za rok 2017)

OSTATNÍ POLOŽKY VZZ	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Provozní výsledek hospodaření	71 136	73 914
Finanční výsledek hospodaření	-3 267	-1 313
Výsledek hospodaření před zdaněním	49 869	49 688
Daň z příjmů splatná	8 884	8 348
Daň z příjmů odložená	310	126

#### 7.4 Přehled o peněžních tocích

Podle ČÚL je přehled o peněžních tocích společnosti XY, a. s. členěn na peněžní toky z provozních činností, peněžní toky z investičních činností a peněžní toky z finančních činností. Stav peněžních prostředků a ekvivalentů na začátku běžného období odpovídá stavu na konci minulého období a můžeme jej také najít v rozvaze v položce peněžních prostředků. Pro provozní část přehledu o peněžních tocích je využita nepřímá metoda a investiční část je vyjádřena metodou přímou. Problematika výpočtů je uvedena v kapitole o přehledu o peněžních tocích.

Čistý peněžní tok z provozní činnosti je kladný, naopak čistý peněžní tok z investiční činnosti a z finanční činnosti je záporný. Tato skutečnost nastala kvůli větším investicím do stálých aktiv, které ovlivnily CF z investiční činnosti. Záporný výsledek CF z finanční činnosti je ovlivněn změnami dlouhodobých závazků. Nejvíce však tuto část peněžních toků ovlivnila výplata dividend ve výši 43 855 tis. Kč.

Přehled o peněžních tocích dle ČÚL a IFRS je téměř stejná. Ojedinelé úpravy budou provedeny v další kapitole.

Tabulka 13 Přehled o peněžních tocích společnosti XY, a. s. (Účetní závěrka společnosti XY, a. s. za rok 2017)

<b>PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH</b>	<b>Běžné účetní období</b>	<b>Minulé účetní období</b>
Stav peněžních prostředků na začátku období	72 378	6 192
Čistý peněžní tok z provozní činnosti	28 949	112 507
Čistý peněžní tok z investiční činnosti	-26 930	-11 529
Čistý peněžní tok z finanční činnosti	-45 637	-34 792
Čisté zvýšení nebo snížení peněžních prostředků	-43 618	66 186
Stav peněžních prostředků na konci období	28 760	72 378

## 7.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

V přehledu o změnách vlastního kapitálu můžeme vidět, že firma netvoří žádné fondy, takže je ovlivněn pouze výsledkem hospodaření minulých let a běžného účetního období. Jak můžeme vidět v tabulce níže, výsledek hospodaření minulých let byl snížen o již zmíněnou výplatu dividend společníkům a položka výsledku hospodaření z běžného období představuje výši zisku společnosti za běžné období. V součtu se sice vlastní kapitál snížil o výplatu dividend, to však neovlivnilo vlastní kapitál tolik jako jeho zvýšení díky zisku společnosti.

Tabulka 14 Přehled o změnách vlastního kapitálu společnosti XY, a. s. (Účetní závěrka společnosti XY, a. s. za rok 2017)

<b>PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU</b>	<b>Počáteční stav</b>	<b>Zvýšení</b>	<b>Snížení</b>	<b>Konečný stav</b>
<b>Základní kapitál</b>	36 500	0	0	36 500
<b>Ážio a kapitálové fondy</b>	0	0	0	0
<b>Fondy ze zisku</b>	0	0	0	0
<b>Výsledek hospodaření minulých let</b>	416 479	0	-32 208	425 485
<b>Výsledek hospodaření běžného účetního období</b>	0	41 214	0	41 214
<b>Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku</b>	0	0	0	0
<b>Změny vlastního kapitálu celkem</b>	452 979	41 214	-32 208	461 985

## 8 PROJEKT PŘEVODU ČESKÉ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA ZÁVĚRKU DLE IFRS

Po prvním provedeném kroku převodu účetní závěrky, kterým byla analýza výkazů společnosti sestavených dle ČÚL a prozkoumání všech položek, které budou ovlivněny změnou účetní závěrky je za potřebí tyto změny prakticky aplikovat. Proto bude v této kapitole provedeno vyčíslení, převod, přepočítání a přeměna všech položek ovlivněných touto přeměnou.

### 8.1 Nehmotná aktiva

Nehmotná aktiva společnosti obsahují pouze software. Po podrobnějším prozkoumání toho, o jaký druh softwaru jde a k čemu je využíván jsem zjistila, že jde převážně o účetní software a je využíván k běžné činnosti podniku. Splňuje všechny podmínky, které stanovují mezinárodní účetní standardy, proto hodnota softwaru v brutto hodnotě 1 755 tis. Kč a v netto hodnotě 345 tis. Kč budou zachovány.

Při kontrole dalších účtů, které by mohly ovlivnit dlouhodobý nehmotný majetek, byly nalezeny licence, které se nakupují každý rok, tudíž jejich doba životnosti je pouze roční. Tyto licence jsou ve výši 120 tis. Kč. Účtování dle ČÚL nezahrnuje tento majetek do dlouhodobého majetku, avšak IFRS ano. Licence na software a jiné počítačové programy musí být tedy dle IFRS zavedeny do dlouhodobého majetku i když jejich doba využívání je vždy pouze rok. V následující tabulce můžeme vidět pohyby a ovlivnění účtů rozvahy a výsledku zisků a ztrát.

Tabulka 15 Změny v rozvaze a VZZ u nehmotného majetku (vlastní zpracování)

Rozvaha	DNM - brutto	+ 120
	DNM - korekce	-120
	Výsledek hospodaření	0
VZZ	Náklady - služby	-120
	Náklady - odpisy	+120

## 8.2 Pozemky, budovy a zařízení

Společnost má ve vlastnictví pozemky, stavby i hmotné movité věci. Po kontrole tohoto majetku bylo zjištěno, že pozemky a stavby, které společnost vykazuje, jsou využívány pro hlavní činnost podniku. Splňují tedy kritéria majetku dle IAS 16, takže převod účetní závěrky je nijak neovlivní.

Do dlouhodobého majetku je potřeba zařadit drobný majetek, který dle ČÚS nesplnil cenovou hranici pro zařazení do dlouhodobého majetku (40 tis. Kč) i přes předpokládanou dobu životnosti delší než 1 rok. IFRS takovou hranici nevyžaduje, proto je nutné veškerý drobný majetek zařadit do DM. Společnost takový majetek účtuje přímo do nákladů.

Nalezený dlouhodobý drobný majetek je v celkové hodnotě 239 898 Kč a jedná se konkrétně o kancelářské vybavení, drobné vybavení laboratoří vývoje, drobný nábytek jako například vybavení společné kuchyňky a zasedací místnosti, různé komponenty k PC jako například tiskárny, monitory, klávesnice aj. a také nářadí. V následující tabulce je souhrnně vyčíslen drobný majetek, který bude zařazen do dlouhodobého majetku dle IAS 16.

Tabulka 16 Pořizovací cena dlouhodobého drobného majetku (vlastní zpracování)

Položka	Pořizovací cena v Kč
<b>Kancelářské vybavení</b>	36782
<b>Drobné vybavení laboratoří</b>	92536
<b>Drobný nábytek</b>	18869
<b>Komponenty k PC</b>	70451
<b>Nářadí</b>	21260
<b>celkem</b>	239898

Tento pořízený majetek je dále rozepsán a oceněn dle jednotlivých měsíců, ve kterých k pořízení došlo. Dále se také musí nastavit odepisování. Tyto údaje jsou uvedeny v tabulkách níže.

Tabulka 17 Hodnota pořízeného dlouhodobého hmotného majetku v jednotlivých měsících (vlastní zpracování)

<b>Období pořízení</b>	<b>celková hodnota pořízeného ma- jetku</b>
<b>leden</b>	14321
<b>únor</b>	18260
<b>březen</b>	28932
<b>duben</b>	16428
<b>květen</b>	21104
<b>červen</b>	30990
<b>červenec</b>	15675
<b>srpen</b>	7282
<b>září</b>	14020
<b>říjen</b>	21916
<b>listopad</b>	24482
<b>prosinec</b>	26488
<b>celkem</b>	239898

Jak již bylo řečeno, následující tabulka zobrazuje odpisy zařazovaného majetku. Doba životnosti byla stanovena na 2 roky.



Tabulka 18 Rozpis odpisů drobného dlouhodobého majetku (vlastní zpracování)

Období zení	zařa- cena	Pořizovací cena	Měsíční odpis	Oprávky	Zůstatková cena
leden		14321	597	6564	7757
únor		18260	761	7608	10652
březen		28932	1206	10850	18082
duben		16428	685	5476	10952
květen		21104	879	6155	14949
červen		30990	1291	7748	23242
červenec		15675	653	3266	12409
srpen		7282	303	1214	6068
září		14020	584	1753	12267
říjen		21916	913	1826	20090
listopad		24482	1020	1020	23462
prosinec		26488	0	0	26488
celkem		239898		53480	186418

Jelikož ocenění majetku společnosti se neliší od vykázaných hodnot v rozvaze, úpravy účetních výkazů společnosti se budou týkat pouze aktivace zařazovaného majetku. Tato skutečnost ovlivní rozvahu a také výsledovku.

Tabulka 19 Změny v rozvaze a VZZ u dlouhodobého majetku (vlastní zpracování)

Rozvaha	SMV - brutto	+ 240
	SMV - korekce	- 53
	SMV - netto	+ 186
	Výsledek hospodaření	+ 186
VZZ	Spotřeba materiálu	- 240
	odpisy	+ 53

### 8.3 Leasingy

Společnost XY, a. s. má také majetek, který vlastní prostřednictvím leasingu. Jedná se o užitkový vůz do 3,5 tuny. Tento vůz pořídila v květnu roku 2017 a využívá jej pro přepravu menších nákladů potřebných například pro výrobu společnosti.

#### 8.3.1 Aktivace automobilu

Datum zahájení leasingu:	20. 5. 2017
Pořizovací cena:	590 869 Kč
Délka splátkového období:	36 měsíců
Splátka hrazená předem:	177 261 Kč
Poplatek za uzavření leasingové smlouvy:	8 790 Kč
Měsíční splátka, z toho:	15 716 Kč
- pojištění:	1 481 Kč
- povinné ručení:	742 Kč
Dohodnutá cena při odkupu:	20 000 Kč
Životnost:	4 roky

#### **Klasifikace leasingu**

Pro uznání leasingu jako finančního musí být splněny podmínky stanovené standardem mezinárodního účetnictví. Jednou z podmínek je, že doba leasingu musí tvořit většinu z doby životnosti řešeného majetku. V konkrétním případě tohoto užitkového automobilu je

první podmínka splněna, jelikož leasing je sjednán na dobu 36 měsíců z celkových 48 měsíců životnosti automobilu. Další podmínka spočívá v převodu vlastnictví z pronajímatele na nájemce, což je také splněno. Na konci leasingu bude nájemce tento automobil odkupovat za cena 20 000 Kč. Zařazení toho majetku do rozvahy musí být v nižší z hodnot fair value nebo současné hodnoty leasingových splátek. Zjištěná fair value vzhledem ke stejné značce automobilu, počtu najetých kilometrů a roku výroby je ve výši 603 790 Kč, což znamená, že současná hodnota leasingových splátek je nižší. Budeme tedy brát v úvahu tuto hodnotu.

Koupě majetku zahrnuje také první splátku hrazenou předem. Tato splátka je ve výši 30% ceny pořizovaného majetku. V případě tohoto automobilu činí částka 177 261 Kč. Dalšími náklady na pořízení tohoto majetku je poplatek za uzavření leasingové smlouvy ve výši 8 790 Kč. Tento náklad je zahrnut do pořizovací ceny automobilu.

Současná hodnota minimálních leasingových splátek je vypočítána pomocí implicitní úrokové sazby v programu MS Excel. Měsíční úroková sazba činí 1,15% , tudíž roční úroková sazba činí 13,82%. Měsíční splátky jsou ve výši 15 716 Kč a zahrnují také pojištění v hodnotě 1 481 Kč a povinné ručení v hodnotě 742 Kč. V následující tabulce je vyobrazen výpočet minimálních leasingových splátek, platby, úrok aj.:

Tabulka 20 Výpočet leasingu (vlastní zpracování)

Období	Závazek na počátku roku	Platby	Pojistné	Minimální platba leasingu	Úrok	Snížení závazku
květen-prosinec 2017	599 659	311 779	17 784	293 995	30 064	263 931
leden - prosinec 2018	335 728	188 592	26 676	161 916	38 790	123 126
leden - prosinec 2019	212 602	188 592	26 676	161 916	20 655	141 261
leden - květen 2020	71 340	82 864	8 892	79 972	2 632	71 340

Dále při aktivaci majetku je nutné zařadit také odepisování zařazeného majetku. Odpisy jsou počítány z pořizovací ceny aktiva včetně pořizovacích nákladů. Účetní jednotka odepisuje lineárně po dobu životnosti majetku a toto odepisování začíná následující měsíc od měsíce zařazení do dlouhodobých aktiv. V následující tabulce jsou konkrétně vyobrazeny odpisy zařazovaného automobilu.

Tabulka 21 Odpisový plán leasingu (vlastní zpracování)

Období	Počet měsí- ců	Odpis	Oprávký	Zůstatková hod- nota
2017	7	87 450	87 450	512 209
2018	12	149915	237 365	362 294
2019	12	149915	387 280	212 379
2020	12	149915	537 195	62 464
2021	5	62 464	599 659	0

Další tabulka zobrazuje účtování leasingu podle IFRS v prvním roce pořízení. Účtování podle IFRS se liší od účtování podle ČÚL. Hlavní rozdíl spočívá v účtování splátek dle ČÚL na nákladový účet služby a nezařazení aktiva do majetku společnosti.

Tabulka 22 Účtování leasingu (vlastní zpracování)

Operace	částka	MD	D
Zařazení do DM	600	Pozemky, budovy a zařízení	Závazky z leasingu
Splátka leasingu	pojistné	N - pojistné	A - peníze
	úroky	N - úroky	
	Závazek z leasingu	Z - závazky z leasingu	
Odpis	87	N - provozní náklady	Pozemky, budovy a zařízení

Tato aktivace dlouhodobého majetku ovlivní výkazy, proto jsou v následující tabulce zobrazeny změny, které jsou vyvolány zařazením tohoto majetku. Upravován bude VZZ a také Rozvaha. Ve výkazu zisku a ztrát budou upraveny náklady, což bude mít dopad na výsle-

dek hospodaření. Změny v rozvaze zahrnují zvýšení samostatných movitých věcí, kam se připočte aktivovaný automobil.

Tabulka 23 Změny v rozvaze a VZZ u leasingu (vlastní zpracování)

Rozvaha	SMV -brutto	+ 600
	SMV - korekce	- 87
	SMV - netto	+ 513
	VH	+ 177
	Závazky	+ 336
VZZ	Odpisy	+ 87
	služby	- 312
	pojistné	+ 18
	úroky	+ 30

#### 8.4 Zásoby

Jelikož hlavní zaměření společnosti je výroba, nalezneme v jejích zásobách největší zastoupení materiálu a také výrobků. Vykazují však i důležité náhradní díly dlouhodobého majetku, které jsou dle ČÚS zařazeny právě v těchto zásobách. Mezinárodní účetní standardy však vyžadují, aby tyto náhradní díly byly odebrány ze zásob a zaúčtovány do dlouhodobého majetku.

Musíme stanovit dobu a způsob odepisování. Doba odepisování je stanovena u každého náhradního dílu zvlášť a je uvedena v tabulce níže. Způsob odepisování je nastaven lineární od následujícího měsíce po měsíci pořízení. Následující tabulka zobrazuje pořizovací ceny náhradních dílů a strojů, k nimž se náhradní díly vztahují, měsíc zařazení do užívání a odpisy.

Tabulka 24 Odpisový plán náhradních dílů (vlastní zpracování)

STROJ	cena ná- hradních dílů	zařazení do užívání	doba odepiso- vání	měsíční odpis	roční odpis
Varné zařízení	38680	březen	24	1612	14505
Homogenizátor APV	30268	červen	36	842	5045
Kutr Herold (roz- mělnořovač)	21459	srpen	24	894	3577
Automatická plnič- ka Ilpra	36930	listopad	36	1026	1026
celkem	127337			4374	24153

V další tabulce jsou zobrazeny vlivy zařazení náhradních dílů do dlouhodobého majetku. Tato operace ovlivní rozvahu i výkaz zisku a ztrát. Největší změna se promítne ve výsledku hospodaření, jelikož odpisy náhradních dílů zvýší náklady společnosti.

Tabulka 25 Změny v rozvaze a VZZ u zásob (vlastní zpracování)

Rozvaha	SMV -brutto	+ 127
	SMV - korekce	-24
	SMV - netto	+ 103
	VH	+ 103
VZZ	Spotřeba materiálu	- 127
	Odpisy	+ 24

## 8.5 Pohledávky

Pohledávky dlouhodobého charakteru společnost XY, a. s. nevykazuje. Vykazuje pouze pohledávky krátkodobé jak již bylo uvedeno výše. Téměř 90% krátkodobých pohledávek jsou pohledávky z obchodních vztahů, ke kterým společnost vytvořila opravné položky ve výši 650 tis. Kč. Pro stanovení výše opravných položek je důležitá volba věkové struktury opravných položek a dle ní zvolené procento tvorby opravných položek. Pohledávky do

splatnosti má společnost ve výši 74 492 tis. Kč a celkové pohledávky po splatnosti ve výši 28 668 tis. Kč. V následující tabulce je zobrazena výše vytvořených opravných položek dle věkové struktury a procenta tvorby :

Tabulka 26 Tvorba OP k pohledávkám (vlastní zpracování)

Doba pohledávky po splatnosti	Stav k 31. 12. 2017 (v tis. Kč)	% tvorby opravné položky	Výše opravné položky (v tis. Kč)
1 - 30 dnů	16 400	0	-
30 - 60 dnů	9 680	2	194
60 - 90 dnů	2 302	15	345
90 - 180 dnů	171	55	94
nad 180 dnů	115	75	86
	28 668		719

Z údajů uvedených v tabulce můžeme vidět, že vytvořené opravné položky jsou o 69 tis. vyšší než ty, které si stanovila společnost sama. V rámci dodržení zásady opatrnosti zohledníme toto navýšení ve výkazech společnosti následujícím způsobem:

Tabulka 27 Změny v rozvaze a VZZ u pohledávek (vlastní zpracování)

Rozvaha	Pohledávky z obchodních vztahů - korekce	+ 69
	Výsledek hospodaření	- 69
VZZ	Tvorba opravných položek k pohledávkám	+ 69

## 8.6 Časové rozlišení a dohadné účty

Položky časového rozlišení a dohadných účtů na straně aktiv i pasiv budou v rámci převodu účetní závěrky přeúčtovány na položky krátkodobé pohledávky a krátkodobé závazky.

Tabulka 28 Změny v rozvaze a VZZ u časového rozlišení (vlastní zpracování)

Rozvaha	Náklady příštích období	-5806
	Dohadné účty aktivní	-32
	Výdaje příštích období	-411
	Dohadné účty pasivní	-1329
	Krátkodobé pohledávky	+5838
	Krátkodobé závazky	+1740

## 8.7 Rezervy

Společnost XY, a. s. tvoří rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Při důkladné analýze bylo však zjištěno, že majetek, ke kterému byla rezerva vytvořena se již ve firmě nenachází, ale rezerva se stále tvoří. Proto ke dni sestavení závěrky neexistuje skutečnost, proč byla rezerva tvořena a musí být zrušena.

Tabulka 29 Změny v rozvaze a VZZ u rezerv (vlastní zpracování)

Rozvaha	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	-47
	Výsledek hospodaření	+47
VZZ	N - Rezervy v provozní oblasti..	-47

## 8.8 Závazky

Dlouhodobé závazky společnosti obsahují pouze odložený daňový závazek, který ovlivnily operace provedené při převodu účetní závěrky. Tato změna bude podrobněji probrána v další kapitole.

Nově zařazeným závazkem bude závazek k zaměstnancům s dlouhodobou podstatou. Krátkodobé závazky k zaměstnancům se týkají mezd, z nichž se mohou stát i dlouhodobé závazky v podobě nevyčerpané dovolené. I tento problém řeší standardy IFRS. Společnost tuto skutečnost musí vykázat prostřednictvím očekávaného nákladu na výplatu placeného volna. Jelikož se ke konci účetního období naskládá množství placeného volna, které bude muset účetní jednotka pokrýt, bude vyčísleno v dlouhodobých závazcích.

Předpokládaný náklad vypočteme z průměrného denního výdělku jednoho zaměstnance vynásobený počtem dnů nevyčerpané dovolené. Za rok 2017 nebylo vyčerpano 48 dnů



dovolené, kterou mají zaměstnanci možnost čerpat následující období. Tento dlouhodobý závazek má být vykázán v současné hodnotě, avšak díky zanedbatelnému procentu, které představuje bezriziková úroková míra, nebude se přepočít na současnou hodnotu provádět. Tato změna bude mít vliv na rozvahu i výsledek.

Tabulka 30 Výpočet očekávaného nákladu na výplatu volna (vlastní zpracování)

Průměrné měsíční mzdy v Kč	426 220
Měsíční mzda/1 zaměstnanec v Kč	25 416
Počet dní průměrného pracovního měsíce	21
Průměrná mzda na 1 den v Kč	1 210
Počet dní nevyčerpané dovolené	48
Celkový přepočít nevyčerpané dovolené v Kč	58 080

Tabulka 31 Změny v rozvaze a VZZ u závazků (vlastní zpracování)

rozvaha	Dlouhodobé závazky	58
	Výsledek hospodaření	-58
VZZ	Mzdové náklady	58

## 8.9 Daně ze zisku

Mezinárodní účetní standardy nebudou mít vliv na daň splatnou. Ta se odvíjí od výsledku hospodaření a podléhá národnímu zdanění. Ovlivněna bude však daň odložená, která znamená rozdíl mezi účetní a daňovou hodnotou. Po zjištění rozdílů mezi hodnotami se odložená daň vypočítá jako sazba daně vynásobena součtem rozdílů hodnot. Dle české legislativy je sazba daně právnických osob 19%.

Tabulka 32 Výpočet odložené daně (vlastní zpracování)

	UH	DH	rozdíl
drobný majetek	186	0	186
leasing	512	534	-22
náhradní díly	103	0	103
opravné položky k pohledávkám	650	719	-69
celkem	1451	1253	198
odložená daň	38		

Změny odložené daně budou mít vliv na rozvahu i výsledovku jak můžeme vidět v následující tabulce:

Tabulka 33 Změny v rozvaze a VZZ u odložené daně (vlastní zpracování)

Rozvaha	Odložený daňový závazek	+ 38
	Výsledek hospodaření	- 38
VZZ	Daň z příjmů - odložená daň	+ 38

## 8.10 Přehled změn v rozvaze

Tabulka 34 Aktiva s úpravami (vlastní zpracování)

	ČUS netto	změna	IFRS netto	Položka IFRS
<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>543549</b>	<b>+740</b>	<b>544289</b>	<b>AKTIVA CELKEM</b>
<b>DM</b>	<b>220209</b>	<b>+809</b>	<b>221018</b>	<b>Dlouhodobá aktiva</b>
<b>DNM</b>	345		345	Dlouhodobá aktiva
<b>Software</b>	345		345	Nehmotný majetek
<b>DHM</b>	219864	+809	220673	Dlouhodobá aktiva
<b>Pozemky</b>	3047		3047	Pozemky, budovy a zařízení

Stavby	152968		152968	Pozemky, budovy a zařízení
Hmotné movité věci	56111	809	56920	Pozemky, budovy a zařízení
Jiný DHM	9		9	Pozemky, budovy a zařízení
Zálohy	5394		5394	Pozemky, budovy a zařízení
Nedokončený majetek	2335		2335	Pozemky, budovy a zařízení
<b>Oběžná aktiva</b>	<b>322534</b>	<b>+737</b>	<b>323271</b>	<b>Krátkodobá aktiva</b>
Zásoby	174556		174556	Krátkodobá aktiva
Materiál	140790		140790	Zásoby
Nedokončená výroba a polotovary	8162		8162	Zásoby
Výrobky	24933		24933	Zásoby
Zboží	671		671	Zásoby
Pohledávky - krátkodobé	119218	+737	119955	Krátkodobá aktiva
Pohledávky z obchodních vztahů	102510	+769	103279	Obchodní a jiné pohledávky
Stát - daňové pohledávky	11220		11220	Obchodní a jiné pohledávky
Krátkodobé poskytnuté zálohy	5429		5429	Obchodní a jiné pohledávky
Dohadné účty aktivní	32	-32	0	-
Jiné pohledávky	27		27	Obchodní a jiné pohledávky

Peněžní prostředky (Krátkodobý finanční majetek)	28760		28760	Krátkodobá aktiva
Pokladna	132		132	Peníze
Účty bank	28628		28628	Peníze
Časové rozlišení	<b>806</b>	<b>-806</b>		
Náklady příštích období	806	-806		

Tabulka 35 Pasiva s úpravami (vlastní zpracování)

	ČUS netto	změna	IFRS netto	Položka IFRS
<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>543549</b>	<b>+734</b>	<b>544289</b>	<b>PASIVA CELKEM</b>
<b>VK</b>	<b>502660</b>	<b>+349</b>	<b>503009</b>	<b>Vlastní kapitál celkem</b>
ZK A Fondy ze zisku	36500		36500	Vlastní kapitál
ZK	36500		36500	Základní kapitál
VH minulých let	425485		425485	Nerozdělené zisky
Nerozdělený zisk minulých let	425485		425485	Nerozdělené zisky
VH běžného období	40675	+ 349	41024	Nerozdělené zisky
<b>Cizí zdroje</b>	<b>40478</b>	<b>+796</b>	<b>41274</b>	<b>Závazky celkem</b>
Rezervy	47	-47	0	Krátkodobé závazky
Rezervy podle zvláštních právních předpisů	47	-47	0	-
Závazky - dlouhodobé	1449	+309	1758	Dlouhodobé závazky
Dlouhodobé závazky z obchodních vztahů		+ 213	213	Dlouhodobé obchodní a jiné závazky
Odložený daňový záva-	1449	+38	1487	Odložený daňový zá-

zek				vazek
Dlouhodobé závazky k zaměstnancům	0	+58	58	Dlouhodobé obchodní a jiné závazky
Závazky - krátkodobé	38982	+534	39516	Krátkodobé závazky
Krátkodobé závazky z obchodních vztahů	29049	+1863	30912	Závazky z obchodních vztahů a jiné závazky
Krátkodobé závazky k zaměstnancům	4127		4127	
Krátkodobé závazky k SZP	2483		2483	
Stát- daňové závazky a dotace	1774		1774	
Jiné závazky	220		220	
Dohadné účty pasivní	1329	-1329		-
Časové rozlišení pasiv	411	-411		-
Výdaje příštích období	411	-411		-

Tabulka 36 Výkaz zisku a ztrát s úpravami (vlastní zpracování)

VZZ	ČUS netto	změna	IFRS netto	Položka IFRS
Tržby z prodeje výrobků a služeb	625257		625257	Výnosy
Spotřeba materiálu a energie	403309	-367	402942	Výkonová spotřeba
Služby	61288	-432	60856	Výkonová spotřeba
Změna stavu zásob	-3884		-3884	Výkonová spotřeba

<b>vlastní činností</b>				
<b>Aktivace</b>	-4795		-4795	Výkonová spotřeba
<b>Mzdové náklady</b>	51517	58	51575	Mzdy a zaměstnanec- ké požitky
<b>náklady szp</b>	17736		17736	Mzdy a zaměstnanec- ké požitky
<b>ostatní náklady</b>	1576		1576	Ostatní náklady
<b>Úpravy hodnot DHM a DNM - trvalé</b>	15236	284	15520	Odpisy DHM a DNM
<b>Úpravy hodnot pohle- dávek</b>	98	69	167	Ostatní náklady
<b>tržby z prodaného ma- jetku</b>	124		124	Ostatní výnosy
<b>tržby z prodaného ma- teriálu</b>	2542		2542	Ostatní výnosy
<b>jiné provozní výnosy</b>	8249		8249	Ostatní výnosy
<b>Ostatní provozní ná- klady</b>	21949	+48	21997	Ostatní náklady
<b>Zůstatková cena pro- daného materiálu</b>	2307		2307	Ostatní náklady
<b>Daně a poplatky</b>	788		788	Ostatní náklady
<b>Rezervy v provozní ob- lasti</b>	12	-47	-35	Ostatní náklady
<b>Jiné provozní náklady</b>	18539		18539	Ostatní náklady
<b>Výnosové úroky a po- dobné výnosy ve fi- nanční oblasti</b>	47		47	Finanční výnosy
<b>Ostatní finanční výnosy</b>	34		34	Finanční výnosy

<b>Ostatní finanční náklady</b>	708		708	Finanční náklady
<b>Daň z příjmů</b>	9194	+38	9232	Daně ze zisku
<b>VH PO ZDANĚNÍ</b>	40675	+349	41024	

## 9 SESTAVENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE IFRS

Účetní závěrka společnosti je sestavena v souladu se standardem IAS 1 - Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Dle tohoto standardu je povinna sestavit účetní závěrku k 31. 12. 2017, která bude obsahovat:

- Výkaz o finanční situaci
- Výkaz o úplném výsledku
- Výkaz změn vlastního kapitálu
- Výkaz o peněžních tocích
- Komentář k účetní závěrce

Veškeré změny provedené v souladu s mezinárodními účetními standardy jsou provedeny v předešlé kapitole této diplomové práce. Tato část se bude týkat kompletního sestavení účetních výkazů v souladu s IFRS.

Standard vyžaduje, aby účetní závěrka obsahovala srovnatelné informace za minimálně dvě účetní období jdoucí po sobě. Účetní závěrka podle IFRS byla sestavena k datu 31. 12. 2017 a její součástí by měla být také zahajovací rozvaha k 1. 1. 2016. Z důvodu velkého rozsahu úprav obou let, je pro účely této diplomové práce zpracováno pouze jedno účetní období.

Funkční měna a měna vykazování byla stanovena česká koruna a jednotlivé položky jsou vykázány v celých tisících Kč.

### 9.1 Výkaz o finanční situaci

Výkaz o finanční situaci je rozdělen na aktiva a vlastní kapitál a závazky. Podrobněji jsou sestaveny na položky dlouhodobé a krátkodobé. Jednotlivé hodnoty jsou vyjádřeny pouze v netto hodnotách. Výkaz je sestaven ve vertikální podobě a v příloze jsou podrobně rozebrány jeho položky.

Tabulka 37 Výkaz o finanční situaci (vlastní zpracování)

AKTIVA	
<i>Dlouhodobá aktiva</i>	345
<b>Nehmotný majetek</b>	
Pozemky, budovy a zařízení	220 673
<b>Dlouhodobá aktiva celkem</b>	<b>221 018</b>



<i>Krátkodobá aktiva</i>	174 556
Zásoby	
Pohledávky z obchodního styku a jiné pohledávky	119 955
Peníze	28 760
<b>Krátkodobá aktiva celkem</b>	<b>323 271</b>
<b>Aktiva celkem</b>	<b>544 289</b>
<b>VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY</b>	
<i>Vlastní kapitál</i>	
Základní kapitál	36 500
Nerozdělené zisky	466 509
<b>Vlastní kapitál celkem</b>	<b>503 009</b>
<i>Závazky</i>	
Dlouhodobé obchodní a jiné závazky	1 487
Odložený daňový závazek	58
<b>Dlouhodobé závazky celkem</b>	<b>1 545</b>
Závazky z obchodních vztahů a jiné závazky	39 729
<b>Krátkodobé závazky celkem</b>	<b>39 729</b>
<b>Vlastní kapitál a závazky celkem</b>	<b>544 289</b>

## 9.2 Výkaz zisků a ztrát

Výkaz zisků a ztrát je sestaven v druhovém členění. Nákladové položky jsou uvedeny v kulatých závorkách. Podrobnější informace k jednotlivým položkám výkazu jsou uvedeny v příloze.

Tabulka 38 Výkaz zisku a ztrát (vlastní zpracování)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT K 31. 12. 2017 v tis. Kč	
Výnosy	625 257
Výkonová spotřeba	(455 119)
Mzdy a zaměstnanecké požitky	(69 311)
Odpisy DNM a DHM	(15 520)
Ostatní výnosy	10 915
Ostatní náklady	(45 339)
Finanční výnosy	81
Finanční náklady	(708)
Daně ze zisku	(9 232)
<b>Úplný výsledek za období</b>	<b>41 024</b>

### 9.3 Výkaz o peněžních tocích

Tabulka 39 Výkaz o peněžních tocích (vlastní zpracování)

PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH	Běžné účetní období	Minulé účetní období
Stav peněžních prostředků na začátku období	72 378	6 192
Čistý peněžní tok z provozní činnosti	28 949	112 507
Čistý peněžní tok z investiční činnosti	-26 930	-11 529
Čistý peněžní tok z finanční činnosti	-45 637	-34 792
Čisté zvýšení nebo snížení peněžních prostředků	-43 618	66 186
Stav peněžních prostředků na konci období	28 760	72 378

**Výkaz o změnách vlastního kapitálu**

Tabulka 40 Přehled o změnách vlastního kapitálu (vlastní zpracování)

<b>PŘEHLED O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU</b>	<b>Počáteční stav</b>	<b>Zvýšení</b>	<b>Snížení</b>	<b>Konečný stav</b>
Základní kapitál	36 500	0	0	36 500
Ážio a kapitálové fondy	0	0	0	0
Fondy ze zisku	0	0	0	0
Výsledek hospodaření minulých let	416 479	0	-32 208	425 485
Výsledek hospodaření běžného účetního období	0	41 214	0	41 214
Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku	0	0	0	0
<b>Změny vlastního kapitálu celkem</b>	<b>452 979</b>	<b>41 214</b>	<b>-32 208</b>	<b>461 985</b>

## 10 VLIV PŘEVODU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY NA VYBRANÉ FINANČNÍ UKAZATELE

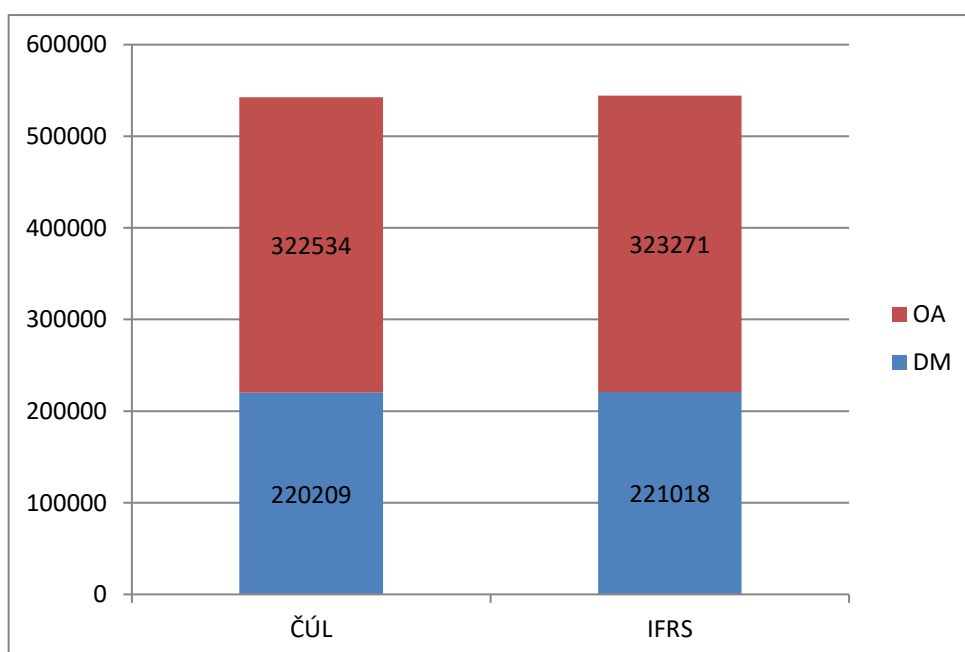
Při prvním přijetí účetní závěrky dle IFRS musí společnost vysvětlit důsledky tohoto převodu. Je to podmínka, kterou určuje standard IFRS 1 - První přijetí mezinárodních účetních standardů. V této kapitole diplomové práce budou důsledky vysvětleny vybranými metodami finanční analýzy.

### 10.1 Analýza struktury aktiv a pasiv

Při porovnávání finanční struktury podniku dle IFRS a ČÚL nastaly drobné změny. Tyto změny jsou zapříčiněny aktivací majetku, který dle ČÚL aktivován nebyl. Konkrétně se jedná o majetek pořízený na leasing, aktivace majetku již odepsaného a zařazeného do spotřeby, jako například drobný dlouhodobý majetek či náhradní díly. I když jsou výkyvy menší, je patrné, že celkově majetek společnosti stoupl.

Dlouhodobý majetek celkově tvoří přes 40% aktiv, přičemž největší podíl má dlouhodobý hmotný majetek. Ten vlivem převodu účetní závěrky vzrostl o 1 mil. Kč. Oběžný majetek zaznamenává také nárůst, hlavně v oblasti pohledávek. Následující obrázek zobrazuje strukturu aktiv společnosti XY, a. s.

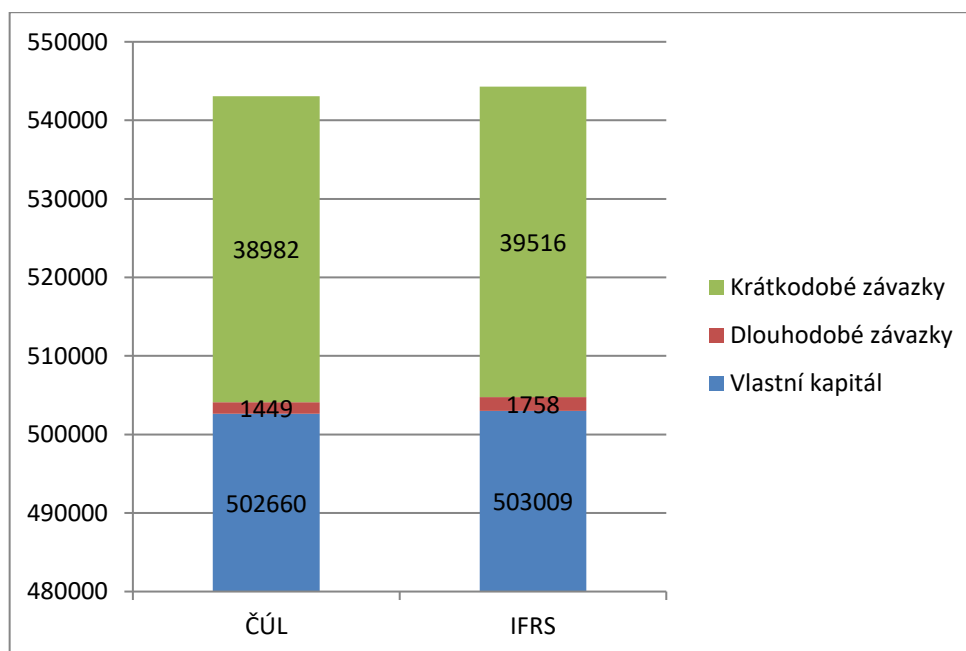
Obrázek 2 Struktura aktiv podle ČÚL a IFRS (vlastní zpracování)



Na straně pasiv je nejvíce změněna položka krátkodobých závazků, která je ovlivněna hlavně závazky z obchodních vztahů. Podíl krátkodobých závazku na celkových pasivech je přes 7%, u ČÚL i u IFRS. Tato skutečnost nastala jak změnou struktury, tak navýšením z důvodu přijetí leasingu. Nárůst zde činí 0,5 mil. Kč, druhý největší nárůst tvoří vlastní kapitál s přírůstkem 350 tis. Kč. Zde převod účetní závěrky zapříčinil nárůst hospodářského výsledku. Vlastní kapitál tvoří až 90% celkových pasiv společnosti. Cizí zdroje společnosti se na celkových pasivech podílejí 7 % u ČÚL a 8% při přeměně na IFRS. U ČÚL ovlivňují výši cizích zdrojů rezervy, které po převedení účetní závěrky byly zrušeny kvůli nastalým skutečnostem. Výše rezerv je však v tomto případě zanedbatelná.

Vlastní kapitál podniku představuje tak velkou část jeho majetku z důvodu vysokého podílu nerozdělených zisků z minulých let. Tato položka se přeměnou účetní závěrky se nezmění. Podnik z vytvořeného zisku vyplácí dividendy, zbytek však ponechává na účtu nerozdělených zisků a netvoří žádné fondy. Obrázek č. 2 zobrazuje strukturu pasiv společnosti z pohledu ČÚL a IFRS.

Obrázek 3 Struktura pasiv podle ČÚL a IFRS (vlastní zpracování)



## 10.2 Vybrané ukazatele finanční analýzy

Přeměnu účetní závěrky a její hodnoty dále podrobíme analýze vybraných finančních ukazatelů. Pro účely této diplomové práce budou zkoumány ukazatele zadluženosti, konkrétně

celková zadluženost, míra zadluženosti a krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji. Další ukazatel se týká likvidity a to běžné, pohotové i hotovostní. Na konec bude provedena analýza rentability aktiv a vlastního kapitálu.

Jak již bylo patrné z analýzy struktury aktiv a pasiv, i zde můžeme vidět vliv nízkého podílu cizích zdrojů na složení majetku společnosti. To má za příčinu nízké procento zadluženosti podniku. I když se to může zdát jako výhoda, nemusí tomu tak být. Společnost má sice pod kontrolou všechny své činnosti a rozhodnutí, avšak určité procento zadluženosti může také pomoci její finanční situaci prostřednictvím zvyšování výnosnosti celkového kapitálu podniku.

Celková zadluženost se po přeměně účetní závěrky zvýšila o desetinu procenta a to z důvodu přijetí leasingu. Od skutečnosti, že má podnik nízký podíl cizích zdrojů se také odráží ukazatel míry zadluženosti.

Krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji nám dokazuje, že podnik nemá problém s financováním svého majetku.

Ukazatele likvidity ve všech případech překračují doporučené hodnoty. Své závazky je však společnost schopna hradit. Hodnoty se po přeměně významně nemění, jelikož se přeměna zásadně nedotkla krátkodobého finančního majetku. Podle ukazatelů rentability můžeme říci, že podnik efektivně využívá svůj majetek a vytváří zisk.

Tabulka 41 Vybrané ukazatele finanční analýzy (vlastní zpracování)

	ČÚL	IFRS
<b>Celková zadluženost</b>	7,4 %	7,6 %
<b>Míra zadluženosti</b>	0,08	0,09
<b>Krytí DM dlouhodobými zdroji</b>	2,3	2,2
<b>Běžná likvidita</b>	8,3	8,1
<b>Pohotová likvidita</b>	3,8	3,7
<b>Hotovostní likvidita</b>	0,74	0,72
<b>ROA</b>	9,17 %	9,23 %
<b>ROE</b>	8 %	8,2 %

## 11 ZHODNOCENÍ PŘEVODU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Společnost XY, a. s. spolupracuje se zahraničím, konkrétně se zeměmi jako jsou Německo, Rakousko, Španělsko, ..... Převodem české účetní závěrky na závěrku dle mezinárodních účetních standardů se přiblíží k lepší srovnatelnosti mezi konkurenčními společnostmi na trzích v těchto zemích. Samozřejmě společnost směřuje k tomu, aby mohla obsadit další trhy Evropské unie, kde ještě nedisponuje svými výrobky.

Tento převod umožní a ulehčí vstup na trhy dalších zemí a napomůže se na těchto trzích uchytit a udržet. Dostanou se do povědomí potenciálním investorům, kteří budou schopni porovnat situaci společnosti s ostatními podniky na trhu ať už ve stejném nebo podobném odvětví.

Účetní závěrka podrobena standardům mezinárodního účetnictví odstraňuje rozdíly, které způsobují národní pravidla v účetnictví a národní zdanění. Proto jsou také zahraniční partneři lépe schopni určit situaci podniku a díky jednotnému jazyku účetních standardů porovnat tuto situaci s tím, co požadují a s dalšími společnostmi v okolí. Tento převod také samozřejmě prohloubí nejen s potenciálními novými odběrateli či dodavateli, ale také s již stávajícími partnery. To může mít za následek zvýšení dodávek či naopak odběrů produktů vyráběných společnostmi XY, a. s.

Proces porovnání, který převod účetní závěrky způsobí kvalitnějším, není výhodný pouze pro externí uživatele účetní závěrky. Slouží také jako užitečný nástroj pro finanční řízení a rozhodování samotné účetní jednotky, která tímto procesem prošla a vykazuje tak své účetní výkazy. Je poté schopna zhodnotit svůj stav a postavení na trhu a najít silné a slabé stránky svého podnikání. Může využít účetní závěrky dle IFRS podniků s podobnou či stejnou podnikatelskou činností a inspirovat se určitými kroky, které konkurence provádí a které by pro ni mohly být užitečné.

Vykazování dle IFRS způsobí větší možnosti v oblasti financování. Díky tomu není společnost omezena na investice v podobě úvěrů od bank a vlastním kapitálem. Jelikož expandování na ještě rozšířenější trhy s sebou nese další finanční zátěž pro společnost.

Vnitropodnikové procesy společnosti jsou díky IFRS přehlednější. Poskytuje podrobnější a kvalitnější pohled například na aktiva, na jejich životnost, odpisy, na výnosy a náklady s nimi souvisejícími aj. Díky IFRS se do majetku společnosti aktivují aktiva, který ČÚL neuznává, ale tvoří také důležitou část a součást majetku podniku. To napomáhá manaže-

rům a také vlastníkům společnosti zhodnotit rizika a přínosy stavu podniku a podnikání. Jsou schopni odhalit rizikové skutečnosti a oblasti největšího toku financí a plýtvání s nimi. Zobrazuje provázanost účetních operací, kde je uplatňována zásada přednosti obsahu před formou. Tato zásada se využívá hlavně u leasingu, dlouhodobých kontraktů atd.

Existuje několik způsobů, jak se dá účetní závěrka převést z české účetní legislativy na standardy mezinárodního účetního výkaznictví. V této diplomové práci byl proveden převod na úrovni účetních výkazů. Jedná se o rekvalifikaci a korekci účetních závěrek dle IFRS.

Proces převodu české účetní závěrky na závěrku dle IFRS je dlouhý a náročný proces. Netýká se pouze nejvyššího vedení společnosti, ale zahrnuje změnu myšlení a vnímání účetnictví a celkového chování podniku u všech úrovní v podniku. Důležité je vymezení a ujasnění všech důvodů vedoucích k rozhodnutí o této změně a také požadavků, které bude podnik od této změny vyžadovat.

Převod se musí skládat z podrobného plánu, který bude ujasňovat všechny kroky podporující tento převod. Plán musí být také stanoven v časovém horizontu, který účetní jednotka plánuje pro převod. Jak již bylo zmíněno, účetní jednotka zvolila metodu převodu na úrovni účetních výkazů. Důvody vedoucí k tomuto rozhodnutí jsou jasné. Týká se to hlavně nízkých nákladů na tento druh přechodu. Dalším pádným důvodem je nižší časová náročnost nežli, je tomu u převodů na jiných úrovních. Tato metoda také nevyžaduje tvorbu nového softwaru pro společnost.

Po stanovení předpokladů a požadavků společnosti na přechod účetní závěrky je důležité seznámit s touto skutečností všechny oddělení v podniku. Tato implementace vytvoří náklady na školení zaměstnanců, kteří budou v přímém kontaktu s novými pravidly a standardy.

Po seznámení s touto problematikou nastává čas analýzy vykazovaných položek společnosti. K této analýze byly využity účetní výkazy společnosti, které byly dále reklasifikovány, zařazeny či vyřazeny. K procesu převodu byl hlavně využíván tabulkový program MS Excel, díky kterému byla práce zjednodušena.

Převod v této diplomové práci je určen výhradně pro vlastníky a majitele společnosti. Jedná se o zobrazení, jak bude převod vypadat a jaké bude mít dopady a vlivy. Při skutečném a závazném převodu bude využíváno služeb společností, kterých je v dnešní době na trhu dost. Jelikož se konkrétní ocenění liší, hlavně kvůli rozsahu a náročnosti, nejsou jedno-



značně určitelné a vyčíslitelné konkrétní výše nákladů vynaložených na tento převod. Náklady však budou spočívat v nákladech na úhradu pro společnost, která převod vykoná, dále je výše nákladů ovlivněna nutným poskytnutím školení zaměstnanců. Pro zjednodušení pochopení a zachycení nových pravidel při účtování je také přínosné aktualizování softwaru, které s sebou také nese náklady. Dále je dobré zaměstnat nového pracovníka se znalostmi účtování dle IFRS, což představuje další náklad. Náklady mohou být také skryté v podobě zajištění chodu společnosti při školení zaměstnanců a podobně.

Dle průzkumů trhu si odhaduji říci, že náklady na převod na úrovni účetních výkazů se může pohybovat minimálně do výše 110 tis. Kč

## ZÁVĚR

Diplomová práce se zabývala převodem české účetní závěrky společnosti XY, a. s. na účetní závěrku sestavenou v souladu se standardy mezinárodního výkaznictví. Téma je aktuální z důvodu neustále globalizace a harmonizace světových trhů a stále větší zainteresovanosti všech společností v různých zemích. Společnosti si tímto krokem chtějí pomoci při zvýšení konkurenceschopnosti a snaží se předčít ty jednotky, které tak ještě neučinily a získat tím výhodu na trhu. Činí tak také z důvodů stále většího tlaku na srovnatelnost poskytovaných informací a to na úrovni mezinárodní prezentace.

Diplomová práce je rozdělena na dvě hlavní části. Jedná se o teoretickou a praktickou část. První část práce poskytuje teoretické východisko a výklad o vykazování podle IFRS. Nejprve je zaměřena na informace ohledně světové harmonizace účetnictví a také na harmonizaci v rámci Evropy. Dále poskytuje informace o sestavení účetní závěrky podle české legislativy a následně podle standardů mezinárodního účetnictví. Přihlíží k rozdílům, které tato problematika skličuje. Rozebrány jsou také jednotlivé standardy mezinárodního účetnictví, které se přímo vztahují k sestavení účetní závěrky dle IFRS a poté jsou probrány další vybrané standardy, které jsou využity v praktické části této diplomové práce. Na konec teoretické části je nahlédnuto to finanční analýzy, která slouží jako prostředek pro srovnání skutečností přeměny účetní závěrky.

Praktická část je rozdělena na část, kde je analyzována konkrétní společnost. Je zde uvedena krátká charakteristika pro uvedení společnosti jako takové. Po té následuje analýza výkazů a jednotlivých položek výkazů společnosti pro potřeby převodu účetní závěrky. Při této analýze jsou již uvedeny rozdíly, které ovlivňují následující úpravy těchto položek. Součástí praktické části je projektová část, která přímo řeší problematiku převodu již prakticky. Zohledňuje a vykonává úpravy položek, které byly zjištěny při analýze výkazů společnosti a připravuje tak podklady pro samotné sestavení nového účetního výkazu sestaveného v souladu s IFRS. Jednotlivé položky jsou tedy upraveny a připraveny a zaneseny do přehledných tabulek a jsou připraveny na použití.

Poslední část tedy tvoří sestavení samotné účetní závěrky dle standardů mezinárodního účetnictví, která obsahuje výkaz o finanční situaci, výkaz o úplném výsledku, výkaz o peněžních tocích, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu a na závěr komentář k účetní závěrce obsahující podrobné informace k jednotlivým položkám výkazů. Po provedení celkového převodu účetní závěrky je sestavena krátká finanční analýza, která porovnává finanční

strukturu a vybrané finanční ukazatele při vykazování dle české účetní legislativy a při vykazování podle IFRS. Rozdíly jsou zaneseny do grafů a popsány.

Na konec je celý uskutečněný převod účetní závěrky zhodnocen a jsou zohledněny přínosy a rizika, které s tímto procesem převodu souvisí.

**SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY**

- BAKKER, Erwin, T V BALASUBRAMANIAN, Asif CHAUDHRY, et al. Wiley 2017: interpretation and application of IFRS standards. Hoboken: Wiley, 2017, 1010 s. ISBN 978-1-119-34022-5.
- BOHUŠOVÁ, Hana. 2008. Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků. Praha: ASPI, 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- BOKŠOVÁ, Jiřina. 2013, *Účetní výkazy pod lupou*. Praha: Linde Praha, 512 s. ISBN 978-80-7201-921-2.
- BŘEZINOVÁ, Hana. 2017, *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 232 s. ISBN 978-80-7552-603-8.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. 2017, Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 368 s. ISBN 978-80-265-0692-8.
- FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. 2012, Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 5., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 174 s. ISBN 978-80-7418-143-6.
- HAKALOVÁ, 2010, Jana. *Účetní závěrka a auditing*. Brno: Tribun EU, 146 s. ISBN 978-80-7399-144-9.
- HINKE, Jana. 2013, *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 142 s. ISBN 978-80-87197-65-3.
- HINKE, Jana. 2006, *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*. Praha: Alfa Publishing, 176 s. ISBN 80-868-5149-4.
- JÍLEK, Josef. 2018, *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha: Grada, 200 s. ISBN 978-80-247-2774-5.
- KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ, Daniel REMEŠ a Karel ŠTEKER. 2017, *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 3., kompletně aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 232 s. ISBN 978-80-271-0563-2.
- KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER. 2013, *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 240 s. ISBN 978-80-247-4456-8.

KOCH, Jiří. 2011, *Účetní závěrka podnikatelů za rok.* Český Těšín: Poradce, 128 s. ISBN 978-80-7365-388-0.

KRUPOVÁ, Lenka, Libor VAŠEK a Michal ČERNÝ. 2005, IAS/IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: VOX, 1049 s. ISBN 80-863-2444-3.

PROCHÁZKA, David. 2011, Konverze české účetní závěrky na účetní závěrku dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Praha: Oeconomica, ISBN 978-80-245-1834-3

RŮČKOVÁ, Petra. 2019, Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi. 6. aktualizované vydání. Praha: Grada Publishing, 160 s. ISBN 978-80-271-2028-4.

SEDLÁČEK, Jaroslav. 2011, Finanční analýza podniku. 2., aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 152 s. ISBN 978-80-251-3386-6.

STROUHAL, Jiří. 2011, *Účetní závěrka*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 304 s. ISBN 978-80-7357-692-9.

VAŠEK, Libor a David PROCHÁZKA, 2018. Účetnictví - výkaznictví: vybrané oblasti IFRS. 2. aktualizované vydání. Praha: Institut certifikace účetních, 206 s. ISBN 978-80-87985-19-9.

### **Internetové zdroje:**

ČESKO, © 2015. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Kurzy.cz [online]. Praha: Kurzy.cz, ©2000-2019 [cit. 2019-04-15]. Dostupné z: <http://zakony.kurzy.cz/563-1991-zakon-o-ucetnictvi/>

IAS Plus — IFRS, global financial reporting and accounting resources. [online]. Copyright © 2019. See [cit. 16.04.2019]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en>

IFRS 16 Leases. *IFRS* [online]. 2019 [cit. 2019-04-16]. Dostupné z: [https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf?fbclid=IwAR3F45N-6yVj2i8upf7wodesL\\_0Lzh6Bn7\\_Rh6LO-rFXFnkTbLcYx5CDIV4](https://www.ifrs.org/-/media/project/leases/ifrs/published-documents/ifrs16-effects-analysis.pdf?fbclid=IwAR3F45N-6yVj2i8upf7wodesL_0Lzh6Bn7_Rh6LO-rFXFnkTbLcYx5CDIV4)

DELOLITTE [online]. Copyright © David Arky [cit. 16.04.2019]. Dostupné z: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS\\_do\\_kapsy\\_2015.pdf?fbclid=IwAR1AClfaDckRA6aQXU-](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf?fbclid=IwAR1AClfaDckRA6aQXU-)

[O1zSWG17YxGESO1vkScWtRFrm8L\\_FIJGZDyTJ8yA](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/audit/IFRS_do_kapsy_2015.pdf?fbclid=IwAR1AClfaDckRA6aQXU-O1zSWG17YxGESO1vkScWtRFrm8L_FIJGZDyTJ8yA)

*icon-* [online]. Copyright © [cit. 16.04.2019]. Dostupné z:  
<https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf?fbclid=IwAR0WVw8YmMy2-igm7QWHQdFpMdhv68X2ov2hY0Xdt324QPwhagusbVfH Vg>

**SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK**

A	Aktiva
aj.	A jiné
apod.	A podobně
a. s.	Akciová společnost
CF	Cash flow
CZ-NACE	Klasifikace ekonomických činností
č.	Význam třetí zkratky.
ČNB	Česká národní banka
ČSÚ	Český statistický úřad
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČOV	Čistička odpadních vod
DM	Dlouhodobý majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
dlouh.	Dlouhodobý
EBIT	Zisk před zdaněním a úroky
FIFO	First in first out
fin.	Finanční
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASC	Mezinárodní účetní komise standardů
IFRS	Mezinárodní standardy pro finanční reportování
Kč	Korun českých
ks	Kusů
MF	Ministerstvo financí
mil.	Milion

---

N	Náklady
např.	Na příklad
OA	Oběžná aktiva
PLN	Polský zlotý
ROA	Rentabilita aktiv
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu
Sb.	Sbírka
SW	Software
tis.	Tisíc
US GAAP	US Generally Accepted Accounting Principles
VK	Vlastní kapitál
VZZ	Výkaz zisku a ztráty
ZK	Základní kapitál



**SEZNAM OBRÁZKŮ**

Obrázek 1: Kategorie účetních jednotek (Hruška, 2017) .....	16
Obrázek 2 Struktura aktiv podle ČÚL a IFRS (vlastní zpracování) .....	92
Obrázek 3 Struktura pasiv podle ČÚL a IFRS (vlastní zpracování).....	93

**SEZNAM TABULEK**

Tabulka 1 SWOT analýza společnost XY, a. s. (vlastní zpracování).....	50
Tabulka 2 Dlouhodobý majetek společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s.).....	54
Tabulka 3 Zásoby společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s. za rok 2017).....	56
Tabulka 4 Krátkodobé pohledávky společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s. za rok 2017) .....	57
Tabulka 5 Peněžní prostředky společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s. za rok 2017) .....	58
Tabulka 6 Vlastní kapitál společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s. za rok 2017).....	60
Tabulka 7 Rezervy společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s. za rok 2017) .....	60
Tabulka 8 Dlouhodobé závazky společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s. za rok 2017).....	61
Tabulka 9 Krátkodobé závazky společnosti XY, a. s. (Rozvaha společnosti XY, a. s. za rok 2017).....	62
Tabulka 10 Výnosy společnosti XY, a. s. (Výkaz zisku a ztrát společnosti XY, a. s. za rok 2017).....	64
Tabulka 11: Náklady společnosti XY, a. s. (Výkaz zisku a ztrát společnosti XY, a. s. za rok 2017).....	65
Tabulka 12 Ostatní položky VZZ společnosti XY, a. s. (Výkaz zisku a ztrát společnosti XY, a. s. za rok 2017).....	67
Tabulka 13 Přehled o peněžních tocích společnosti XY, a. s. (Účetní závěrka společnosti XY, a. s. za rok 2017).....	68
Tabulka 14 Přehled o změnách vlastního kapitálu společnosti XY, a. s. (Účetní závěrka společnosti XY, a. s. za rok 2017) .....	69
Tabulka 15 Změny v rozvaze a VZZ u nehmotného majetku (vlastní zpracování) .....	70
Tabulka 16 Pořizovací cena dlouhodobého drobného majetku (vlastní zpracování) .....	71
Tabulka 17 Hodnota pořízeného dlouhodobého hmotného majetku v jednotlivých měsících (vlastní zpracování) .....	72
Tabulka 18 Rozpis odpisů drobného dlouhodobého majetku (vlastní zpracování).....	73
Tabulka 19 Změny v rozvaze a VZZ u dlouhodobého majetku (vlastní zpracování) .....	74
Tabulka 20 Výpočet leasingu (vlastní zpracování).....	75

Tabulka 21 Odpisový plán leasingu (vlastní zpracování).....	76
Tabulka 22 Účtování leasingu (vlastní zpracování) .....	76
Tabulka 23 Změny v rozvaze a VZZ u leasingu (vlastní zpracování).....	77
Tabulka 24 Odpisový plán náhradních dílů (vlastní zpracování).....	78
Tabulka 25 Změny v rozvaze a VZZ u zásob (vlastní zpracování) .....	78
Tabulka 26 Tvorba OP k pohledávkám (vlastní zpracování) .....	79
Tabulka 27 Změny v rozvaze a VZZ u pohledávek (vlastní zpracování).....	79
Tabulka 28 Změny v rozvaze a VZZ u časového rozlišení (vlastní zpracování) .....	80
Tabulka 29 Změny v rozvaze a VZZ u rezerv (vlastní zpracování) .....	80
Tabulka 30 Výpočet očekávaného nákladu na výplatu volna (vlastní zpracování).....	81
Tabulka 31 Změny v rozvaze a VZZ u závazků (vlastní zpracování) .....	81
Tabulka 32 Výpočet odložené daně (vlastní zpracování) .....	82
Tabulka 33 Změny v rozvaze a VZZ u odložené daně (vlastní zpracování) .....	82
Tabulka 34 Aktiva s úpravami (vlastní zpracování).....	82
Tabulka 35 Pasiva s úpravami (vlastní zpracování) .....	84
Tabulka 36 Výkaz zisku a ztrát s úpravami (vlastní zpracování).....	85
Tabulka 37 Výkaz o finanční situaci (vlastní zpracování) .....	88
Tabulka 38 Výkaz zisku a ztrát (vlastní zpracování).....	90
Tabulka 39 Výkaz o peněžních tocích (vlastní zpracování) .....	90
Tabulka 40 Přehled o změnách vlastního kapitálu (vlastní zpracování) .....	91
Tabulka 41 Vybrané ukazatele finanční analýzy (vlastní zpracování) .....	94

## SEZNAM PŘÍLOH

Příloha PI      Komentář k účetní závěrce k 31. 12. 2017

# **PŘÍLOHA P I: KOMENTÁŘ K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE K 31. 12. 2017**

## **Komentář k účetní závěrce společnosti XY, a. s. k datu 31. 12. 2017**

### **1. Všeobecné informace**

Společnost XY, a. s. byla založena zakladatelskou smlouvou uzavřenou dne 31. 8. 1990 a je zapsána v obchodním rejstříku vedeného Krajským soudem v Brně, oddíl B, vložka 110, datum zápisu je 12. 10. 1990. Předmětem podnikání společnosti, zapsaným v obchodním rejstříku, je výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona. Převažující činností firmy je výroba potravinářských výrobků.

Hlavní činností společnosti XY, a. s. je výroba a prodej vlastních výrobků, které jsou určeny pro různá odvětví potravinářského průmyslu. Jedná se o ovocné, čokoládové a zeleninové komponenty, které jsou dodávány pro mlékárenský, nápojový, pekařský a cukrárenský průmysl, průmysl zpracování ryb a jiná odvětví.

Základní kapitál společnosti je ve výši 36 500 tis. Kč

Účetní závěrka je sestavena k datu 31. 12. 2017

Účetním obdobím je kalendářní rok - od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017.

### **2. Účetní pravidla a postupy**

Účetní závěrka je sestavena na principu nepřetržitého trvání účetní jednotky v souladu s Mezinárodními účetními standardy schválenými Evropskou unií platnými k datu sestavení účetní závěrky.

- *Pozemky, budovy a zařízení*

Dlouhodobý majetek pořízení koupí je oceněn v pořizovacích cenách. Majetek vytvořený vlastní činností je oceněn vlastními náklady. Zařízení se oceňuje pořizovací cenou sníženou o oprávkky. Majetek je z hlediska účetních odpisů odepisován rovnoměrně se současným vedením daňových odpisů. Majetek držený v pronájmu s přenesenými riziky a ekonomickými užitky je klasifikován jako leasing. Na začátku leasingu se pronajatý majetek oceňuje v hodnotě nižší z reálné hodnoty aktiva a současnými hodnotami minimálních splátek leasingu. Odepisování předmětu leasingu je po dobu kratší z doby trvání leasingu a doby jeho životnosti. Závazky z leasingu se v rozvaze zachycují jako dlouhodobé i krátkodobé. Nákladový úrok odvozen od implicitní úrokové míry se zachycuje jako finanční náklad.

- *Nehmotná aktiva*

Nehmotná aktiva pořízená koupí se oceňují v pořizovacích nákladech. Ve vlastních nákladech se oceňují nehmotná aktiva vyrobená vlastní činností. Účetní odpisy jsou stanoveny rovnoměrné se současným vedením daňových odpisů. Společnost neevi-  
duje žádný majetek s neurčitou dobou použitelnosti.

- *Zásoby*

Zásoby jsou oceněny nižší z hodnot pořizovací ceny a čisté realizovatelné hodnoty. Čistá realizovatelná hodnota je odhadnutá prodejní cena v běžném podnikání sníže-  
ná o odhadnuté náklady na dokončení a prodej. Cena zásob je určena metodou vá-  
ženého průměru. Snížení hodnoty zásob na úroveň čisté realizovatelné hodnoty je  
vykázáno ve výkazu zisků a ztrát v období, kdy bylo snížení zjištěno.

- *Peněžní prostředky*

Peněžní prostředky obsahují peníze v hotovosti a na účtech v bankách v nominální  
hodnotě.

- *Pohledávky*

Jsou vykazovány v nominální hodnotě. Rozdělují se na dlouhodobé a krátkodobé,  
přičemž dlouhodobé pohledávky se oceňují v současné hodnotě budoucích peněž-  
ních příjmů. V současné hodnotě není oceňována odložená daňová pohledávka.  
Opravné položky k pohledávkám jsou stanoveny dle platební schopnosti odběratelů  
a doby prodlení splácení.

Výše opravné položky k pohledávkám po lhůtě splatnosti:

1 - 30 dnů	0%
30 - 60 dnů	2%
60 - 90 dnů	15%
90 - 180 dnů	55%
Nad 180 dnů	75%

- *Rezervy*

Rezerva se v rozvaze vykazuje v případě smluvního nebo mimosmluvního závazku,  
vzniklého v důsledku minulé události s vysokou pravděpodobností vypořádání do

budoucná, které způsobí ekonomický odtok prostředků. Rezervy se diskontují v případě vysokého dopadu časové hodnoty peněz.

- *Závazky*

Závazky jsou v rozvaze vykázány v nominální hodnotě. Jsou rozděleny na dlouhodobé a krátkodobé, přičemž dlouhodobé závazky jsou oceněny současnou hodnotou. Toto pravidlo se netýká odloženého daňového závazku.

- *Výnosy*

Po převodu rizik a vlastnických výhod spojených s výnosy z prodeje zboží a služeb, vykazují se ve výkazu zisku a ztrát.

- *Náklady*

Ve finančních nákladech a výnosech jsou účtovány úroky z půjček, z investovaných prostředků a diskont rezerv.

- *Daň z příjmů*

U daně z příjmů se účtuje o dani splatné a odložené. Splatná daň je vypočtena z daňového základu pomocí sazby, která je platná pro dané účetní období. Odložená daň vychází z rozdílů mezi daňovou a účetní hodnotou majetku. Daň z příjmů je stanovena v souladu s ČÚL.

- *Funkční měna a přepočtení cizích měn*

Sestavení účetní závěrky proběhlo v českých korunách. Jedná se o vykazovací i funkční měnu. Přepočtení cizí měny u majetku a závazků je proveden výsledkově se stanoveným kurzem ČNB.

#### Informace k výkazu o finanční situaci

### **3. Dlouhodobá aktiva**

Dlouhodobá aktiva obsahují nehmotný majetek, pozemky, budovy a zařízení.

Pozemky, budovy a zařízení obsahují:

V tis. Kč	Software	Pozemky	Stavby	Hmotné movité věci	Nedokončený majetek a zálohy	Ostatní DHM	celkem
Hodnota k 1. 1.	1755	3047	296361	319449	7729	9	628350

2017							
Přírůstky a úbytky							
Změna v rámci IFRS				+974			974
Konečný stav k 31. 12. 2017	1755	3047	296361	320416	7729	9	629323
Oprávky	1410		143392	263503			408305
Netto	345	3047	152968	56920	7729	9	221018

Nastalé změny v dlouhodobém majetku se týkají pořízení užitkového vozu v rámci leasingu. Byl tudíž zařazen do hmotných movitých věcí. Dále jsem byl zařazen drobný dlouhodobý majetek a náhradní díly. V rámci nehmotného majetku vlastní společnost také licence.

#### 4. Zásoby

V zásobách vykazuje společnost:

Materiál	140790
Nedokončená výroba a polotovary	8162
Výrobky	24933
Zboží	671

K zásobám společnost XY, a. s. nevytvářela žádné opravné položky.

#### 5. Pohledávky

Pohledávky společnosti jsou tvořeny:

Pohledávky z obchodních vztahů	108279
Stát - daňové pohledávky	11220
Krátkodobé poskytnuté zálohy	5429

Společnost tvoří k pohledávkám z obchodních vztahů, které jsou po splatnosti, opravné položky v souhrnné výši 308 tis. Kč:



	Výše pohledávek	Procento tvorby OP	Výše OP
do 30 dnů	10 215	0	0
31 - 60 dnů	2324	2	46
61 - 90 dnů	166	15	25
91 - 180 dnů	109	50	56
nad 180 dnů	241	75	181
	13 055		308

## 6. Peněžní prostředky

Peněžní prostředky zahrnují peníze:

V hotovosti	132
Na účtech bank	28628

## 7. Dlouhodobé závazky

Společnost vykazuje dlouhodobý závazek k zaměstnancům ve výši 58 tis. Kč z titulu nevyčerpaného kumulativního volna a dlouhodobou část závazku z leasingu ve výši 213 tis. Kč

## 8. Odložená daň

Společnost vykazuje následující odloženou daň:

	UH	DH	rozdíl
drobný majetek	186	0	186
leasing	512	534	-22
náhradní díly	103	0	103
opravné položky k pohledávkám	650	719	-69
celkem	1451	1253	198
odložená daň	38		

## 9. Závazky z obchodních vztahů a jiné závazky

Dlouhodobé závazky z obchodních vztahů	213
Odložený daňový závazek	1487

Dlouhodobé závazky k zaměstnancům	58
Krátkodobé závazky z obchodních vztahů	30912
Krátkodobé závazky k zaměstnancům	4127
Krátkodobé závazky k SZP	2483
Stát- daňové závazky a dotace	1774
Jiné závazky	220

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě úd 1

## 10. Výnosy

Tržby z prodeje výrobků a služeb	625257
tržby z prodaného majetku	124
tržby z prodaného materiálu	2542
jiné provozní výnosy	8249
Výnosové úroky a podobné výnosy ve finanční oblasti	47
Ostatní finanční výnosy	34

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě úd 2

## 11. Náklady

Spotřeba materiálu a energie	402942
Služby	60856
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-3884
Aktivace	-4795
Mzdové náklady	51575
náklady szp	17736
ostatní náklady	1576
Úpravy hodnot DHM a DNM - trvalé	15520
Úpravy hodnot pohledávek	167
Ostatní provozní náklady	21997
Zůstatková cena prodaného materiálu	2307
Daně a poplatky	788
Rezervy v provozní oblasti	-35
Jiné provozní náklady	18539
Ostatní finanční náklady	708

(Zdroj: Vlastní zpracování na základě úd 3

## **12. Události po rozvahovém dni**

Po rozvahovém dni nenastaly žádné významné události ovlivňující finanční situaci podniku.

