

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Konverze účetní závěrky podle Mezinárodních standardů
účetního výkaznictví IAS/IFRS**

**The Conversion of Financial Statements in Accordance with
International Accounting Standards IAS/IFRS**

Bc. Iveta Chárová

Plzeň 2015

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Iveta CHÁROVÁ**
Osobní číslo: **K12N0054P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Konverze účetní závěrky podle Mezinárodních standardů
účetního výkaznictví IAS/IFRS**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Charakterizujete účetní závěrku v systému IAS/IFRS a ČÚS.
2. Představte problematiku konverze účetní závěrky v kontextu IFRS 1.
3. Představte vybraný podnikatelský subjekt.
4. Proveďte konverzi vybraných významných položek účetní závěrky.
5. Navrhněte metodický postup pro přechod společnosti na IFRS.

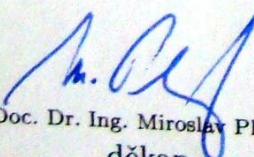


Rozsah grafických prací: **neuveden**
Rozsah pracovní zprávy: **60 - 80 stran**
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**
Seznam odborné literatury:

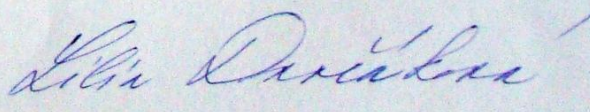
- **JÍLEK, Josef; SVOBODOVÁ, Jitka.** *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 3. vydání.* Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s., ISBN 978-80-247-8430-4
- **KRUPOVÁ, Lenka.** *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. 1. vydání.* Praha: VOX, 2009. 804 s., ISBN 978-80-86324-76-0

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jitka Zborková, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **25. října 2014**
Termín odevzdání diplomové práce: **24. dubna 2015**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
vedoucí katedry

V Plzni dne 25. října 2014

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

*„Konverze účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IAS/IFRS“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni dne 23. dubna 2015

.....

Podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala své vedoucí, Ing. Jitce Zborkové, PhD., za její pomoc při zpracování této práce, odborné rady, ochotu při konzultacích a oprávněné připomínky. Poděkování patří rovněž mé rodině za podporu během studia.

Obsah

ÚVOD	7
1 HARMONIZACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ	9
1.1 Evropa	9
1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví	10
1.3 IFRS for SME.....	11
2 CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	13
2.1 Právní úprava.....	13
2.2 Obecné vymezení účetní závěrky.....	14
2.2.1 Oceňovací základny.....	15
2.2.2 Typy účetní závěrky	16
2.3 Charakteristika základních výkazů účetní závěrky	17
2.3.1 Rozvaha	18
2.3.2 Výkaz zisku a ztráty	18
2.3.3 Příloha.....	20
2.3.4 Přehled o peněžních tocích Cash Flow.....	20
2.3.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu	21
3 CHARAKTERISTIKA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE MEZINÁRODNÍCH STANDARDŮ ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ IAS/IFRS	22
3.1 Konceptní rámec	22
3.1.1 Kvalitativní charakteristiky	23
3.1.2 Základní prvky účetní závěrky	24
3.1.3 Oceňovací základny.....	25
3.2 Charakteristika základních výkazů účetní závěrky	26
3.2.1 Výkaz o finanční pozici.....	27
3.2.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření.....	29
3.2.3 Výkaz peněžních toků	31
3.2.4 Výkaz změn vlastního kapitálu	32
3.2.5 Komentář	32
3.3 Komparace účetní závěrky dle IAS/IFRS s účetní závěrkou dle české účetní legislativy	33
4 KONVERZE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY DLE IFRS 1	36
4.1 Metody konverze.....	37
5 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	39
5.1 Historie	39
5.2 Současnost.....	40
5.3 Produkty	40
5.4 Ekonomická situace	42
5.4.1 Vybrané ukazatele finanční analýzy.....	43
6 KONVERZE VYBRANÝCH POLOŽEK ÚČETNÍ ZÁVĚRKY SPOLEČNOSTI SOCIALBAKERS, A.S.	46
6.1 Dlouhodobý nehmotný majetek	46
6.1.1 Charakteristika DNHM dle ČÚL.....	48

6.1.2	Charakteristika DNHM dle IAS/IFRS.....	50
6.1.3	Konverze položek DNHM.....	51
6.2	Rezervy.....	53
6.2.1	Charakteristika rezerv dle ČÚL.....	54
6.2.2	Charakteristika rezerv dle IFRS	55
6.2.3	Konverze položek rezerv	56
6.3	Časové rozlišení	57
6.3.1	Charakteristika časového rozlišení dle ČÚL	58
6.3.2	Charakteristika časového rozlišení dle IAS/IFRS	59
6.3.3	Konverze položek časového rozlišení	59
6.4	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb.....	60
6.4.1	Charakteristika tržeb dle ČÚL.....	60
6.4.2	Charakteristika tržeb dle IAS/IFRS.....	61
6.4.3	Konverze položek tržeb.....	63
6.5	Kurzové rozdíly.....	64
6.5.1	Charakteristika kurzových rozdílů dle ČÚL.....	65
6.5.2	Charakteristika kurzových rozdílů dle IAS/IFRS.....	66
6.5.3	Konverze položek kurzových rozdílů.....	67
6.6	Dopady konverze na vybrané položky účetní závěrky.....	68
6.6.1	Komparace vybraných ukazatelů finanční analýzy.....	71
7	NÁVRH METODIKY IMPLEMENTACE IAS/IFRS	73
7.1	Fáze iniciace.....	74
7.2	Předběžná studie.....	75
7.3	Plánování.....	77
7.3.1	Projektový management	77
7.3.2	Školení.....	77
7.3.3	Plán konverze	79
7.3.4	Plán systémových úprav	81
7.4	První konverze.....	82
7.5	Implementace	83
7.6	Monitoring.....	83
	ZÁVĚR	84
	SEZNAM TABULEK.....	86
	SEZNAM OBRÁZKŮ	88
	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	89
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	90
	SEZNAM PŘÍLOH.....	95

Úvod

V dnešní době globalizace a propojování národních ekonomik hraje ve světě stále větší roli nejen mezinárodní obchod, ale i vznik nadnárodních společností působících napříč jednotlivými státy. Významný rozvoj lze přitom pozorovat i na trhu kapitálovém, což vyvolalo potřebu investorů a dalších zainteresovaných subjektů srovnávat na mezinárodní úrovni taktéž informace o finanční pozici a výkonnosti jednotlivých společností. Za tímto účelem byl tedy vytvořen soubor tzv. *Mezinárodních účetních standardů*, resp. *Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS* (dále jen IAS/IFRS), který si klade za úkol harmonizovat účetní výkazy v mezinárodním měřítku.

Stále více států dnes zavádí IAS/IFRS jako povinné, případně se jim snaží alespoň přiblížit svou národní legislativu. V České republice (ČR) však tyto standardy stále nebyly zcela přijaty, a tak mají od roku 2005 povinnost vykazovat dle IAS/IFRS pouze podniky kótované na evropských burzách. Většina českých firem stále účtuje a vykazuje dle národní úpravy účetnictví, která je však ovlivněna i daňovou legislativou. V IAS/IFRS lze tedy nalézt oproti českému účetnímu systému mnoho specifik a odlišností. Ani přechod podniků na výkaznictví dle Mezinárodních účetních standardů nebývá proto zcela jednoduchou záležitostí.

Hlavním cílem práce je **vymezit základní rozdíly v účetní závěrce sestavené dle české účetní legislativy (ČÚL) a dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, provést konverzi vybraných položek účetních výkazů ve společnosti Socialbakers, a.s. a určit její hlavní dopady.** Druhým cílem je **navrhnout metodický postup přechodu firmy na IAS/IFRS.**

V teoretické části práce bude za tímto účelem nejprve vymezena problematika účetní závěrky dle české účetní legislativy a dle IAS/IFRS včetně základních požadavků kladených na výkazy. Poté bude na základě zjištěných poznatků provedena komparace, v jejímž rámci budou určeny hlavní rozdíly. Následovat bude představení konverze účetní závěrky v souladu se standardem IFRS 1 a vymezení základních možností konverze.

V této části práce bude vycházeno z relevantní odborné literatury, vyhlášek a platných zákonů.

V praktické části práce bude následně představena společnost Socialbakers, a.s., která se zaměřuje na monitoring a analýzu dat na sociálních sítích. U této firmy je výhledově předpokládán vstup na burzu cenných papírů (CP), a tedy nutnost budoucího sestavení účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS. Nejprve bude proto provedena konverze vybraných položek účetních výkazů společnosti, načež budou zhodnoceny její dopady na výkazy a vybrané ukazatele finanční analýzy. V závěrečné části práce bude na základě prostudované literatury navržen postup přechodu společnosti na IAS/IFRS.

Při zpracování praktické části bude využito zejména interních materiálů společnosti Socialbakers, a. s., dále příslušné literatury, vyhlášek a zákonů zabývajících se vykazováním jednotlivých položek dle obou systémů.

1 Harmonizace účetního výkaznictví

Základní podstatou účetní závěrky je poskytování informací o finanční situaci a výkonnosti účetní jednotky (ÚJ) zainteresovaným subjektům, a to ať se již jedná o samotné vlastníky podniku, dodavatele, odběratele, investory, banky či stát. Ti všichni potřebují mít o účetních jednotkách relevantní informace, na základě nichž se později rozhodují.

Je však možné informace o podnicích působících na území různých států vždy spolehlivě srovnávat? Na základě názoru mnohých odborníků i praxe samotné je nutno si uvědomit, že odpověď zní ne. V různých zemích totiž účetnictví i související výkaznictví podléhá různé právní úpravě, která je ovlivněna ekonomickým a právním prostředím, historií či jinými specifiky dané země. Následně se poté účetní systémy zemí liší v oblasti:

- uživatelů účetních dat,
- struktury a vypovídací schopnosti výkazů,
- vztahu účetního a daňového systému,
- míry regulace účetnictví,
- účetních metod, principů, pravidel a zásad,
- oceňovacích základů a stupně zohlednění inflace.

Do určité doby tento nesoulad překážkou nebyl. S růstem zahraničního obchodu, rozmachem výpočetní techniky, rozvíjejícím se kapitálovým trhem, a tedy i rostoucí závislostí a spoluprací účetních jednotek napříč státy začal být však požadavek na určité sjednocení účetních systémů více než žádoucí. [4]

1.1 Evropa

Důležitou roli hrál při této harmonizaci vznik Evropského hospodářského společenství (1957) a pozdější vznik Evropské unie (EU), v jejichž rámci se ekonomiky zemí propojily ještě více a začaly být realizovány příslušné kroky. Prvním z nich bylo vytvoření Kodexu účetní legislativy Evropské unie, který obsahuje tyto tři nejvýznamnější direktivy:

- **4. direktiva č. 78/660/EEC**, ve znění pozdějších direktiv, která se věnuje účetnictví v různých typech společností a snaží se zajistit srovnatelnost účetních výkazů,

především co se týče jejich formy (vzorových formátů), oceňování a způsobů zveřejňování. Členskými státy rovněž ukládá povinnost přizpůsobit národní úpravu účetnictví do stanovené lhůty tak, aby byla v souladu s touto směrnicí;

- **7. direktiva č. 83/365/EEC** platná ve znění dalších direktiv, která se přednostně zabývá pravidly pro sestavování a zveřejňování konsolidované účetní závěrky;
- **Direktiva o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek č. 2006/43/EC¹**, jenž stanovuje požadavky na profesi auditora, možnosti vykonávání auditu v rámci EU a zavedení veřejného dohledu nad auditory. Dále též doplňuje a upravuje direktivy předchozí.

V rámci harmonizace účetnictví členskými státy lze jmenovat i mnoho dalších direktiv, tyto tři však patří mezi nejvýznamnější. Důležitým aspektem je přitom i *tzv. právo volby*, které dává členskými státy možnost variantního řešení direktiv tak, aby byla zohledněna i národní specifika, např. v oblasti oceňovacích základů, volby zveřejněných informací apod. [4] [5] [7]

1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Předchozí snahy Evropské unie o harmonizaci se však v mezinárodním měřítku jevily stále jako nedostatečné. V roce 1973 byl proto v Londýně vytvořen *tzv. Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee – IASC)*, který vznikl jako nezávislý soukromý subjekt na základě dohody mezi profesionálními účetními institucemi Francie, Německa, Nizozemí, Velké Británie, Japonska, Austrálie, Kanady a USA. Tyto státy usilovaly o tvorbu takového účetního systému, jenž bude plně odpovídat potřebám rozvinuté ekonomiky orientované na trh a díky různorodému zastoupení tvůrců tak umožní efektivní propojení účetní teorie i praxe. Postupem času se tedy členská základna dále rozrůstala, ale cíl zůstával stejný - vytvořit „jediné“ účetnictví jakožto soubor celosvětově platných uznávaných norem, které zajistí, že informace prezentované v účetních výkazech budou co nejvíce srovnatelné a transparentní. [4] [7]

Za tímto účelem začal IASC vytvářet a vydávat soubor pravidel známý jako Mezinárodní účetní standardy, *tzv. IAS (International Accounting Standards)*. Koncem

¹ Nahrazuje původní 8. Direktivu č. 84/253/ECC z roku 1984.

roku 2001 se výbor přeměnil na **Nadaci IASCF** (*International Accounting Standards Committee Foundation*), dnes **Nadace IFRS** se sídlem v Delaware (USA). Již od roku 2001 byla přitom součástí nadace i Rada pro tvorbu mezinárodních účetních standardů **IASB** (*International Accounting Standards Board*), která vydává a aktualizuje standardy dodnes. Do roku 2001 byly tyto standardy vydávány pod pojmem IAS. Standardy vzniklé od roku 2002 se označují **IFRS** (*International Financial Reporting Standards*), jelikož tento název lépe vystihuje podstatu standardů, jež je zaměřena na účetní **výkaznictví**.

IAS/IFRS samy o sobě závazné nejsou, Rada Evropské unie na ně však zareagovala svým nařízením č. 1606/2002/EC z roku 2002, které stanovuje podnikům s cennými papíry určenými k obchodování na evropském regulovaném trhu povinnost sestavovat nejpозději od roku 2005 účetní závěrky dle IAS/IFRS. Ostatní direktivy byly pouze novelizovány tak, aby standardům neodporovaly. [13]

Vykazování dle IAS/IFRS může být také vyžádáno národní legislativou země. V České republice je tato povinnost upravena v zákoně o účetnictví² a týká se jak individuálních, tak i konsolidujících účetních jednotek, které jsou obchodními korporacemi a zároveň výše zmíněnými emitenty CP. Ostatní konsolidační celky se mohou dobrovolně rozhodnout, zda budou i nadále sestavovat konsolidovanou účetní závěrku dle českého účetního systému nebo v souladu s IAS/IFRS. [41]

1.3 IFRS for SME

S rostoucím počtem a vlivem malých a středních podniků ve světě byla roku 2009 navíc vydána „zjednodušená“ verze mezinárodních účetních standardů pro malé a střední podniky – *IFRS for SME*, jejímž cílem je usnadnit využívání IFRS i pro tyto menší účetní jednotky. Jedná se o standardy, které neobsahují některé oblasti, jež nejsou pro tyto podniky relevantní a i požadavky na samotné zveřejňování informací jsou v tomto případě mnohem méně obsáhlé. Přestože na úrovni EU není zatím žádné nařízení vyžadující aplikaci *IFRS for SME*, výhledově se předpokládá, že může dojít k vyhlášení IAS/IFRS za povinné, a proto je důležité, aby byl přechod od původního systému co nejjednodušší.

² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

K této harmonizaci směřuje i Česká republika, tudíž by se podniky na případné změny měly co nejlépe připravit, aby získaly v budoucnu určitou konkurenční výhodu. V opačném případě se může stát, že díky nevěrohodným účetním výkazům ztratí firmy důvěru mezinárodních investorů i partnerů. Pokud budou mít ovšem účetnictví v souladu s IAS/IFRS kvalitně zvládnuté, usnadní jim to přístup k dalšímu kapitálu. [4]
[12]

2 Charakteristika účetní závěrky dle české účetní legislativy

Pojem účetní závěrka lze chápat jako prezentaci finančních informací o účetní jednotce, které se sestavují v rámci stanovených výkazů. [2] Ke správnému pochopení přechodu podniků na IFRS je ovšem nutno nastínit problematiku účetní závěrky v kontextu obou účetních systémů. Nejprve se tedy práce bude zabývat jejím pojetím dle českých právních předpisů.

Jak již bylo zmíněno v úvodní kapitole, účetní systémy jednotlivých zemí mají svá specifika. V případě České republiky se jedná například o úzké propojení účetního a daňového systému, kdy se z účetního výsledku hospodaření vychází při stanovení základu daně pro výpočet daně z příjmů. Odlišnosti se nacházejí ale i v dalších oblastech, ať jde již o samotnou právní úpravu, strukturu účetních výkazů či volbu oceňovacích základů. [12]

2.1 Právní úprava

V České republice účetní závěrku upravují následující právní předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (ZoÚ),
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví,
- české účetní standardy,
- zákon č. 513/1991 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů,
- a další věnující se např. daňové problematice³ či výkazům dalších typů účetních jednotek (finanční instituce, stát, apod.).

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví vymezuje, co musí účetní závěrka obsahovat a jaké výkazy ji tvoří, den sestavení, použití Mezinárodních účetních standardů pro účtování a sestavení účetní závěrky, případy, kdy je povinné ověření účetní závěrky auditorem, kdy je nutno vyhotovit výroční zprávu, podmínky zveřejnění či konsolidace. Za pomoci **Vyhlášky č. 500/2002 Sb.** se poté provádí některá ustanovení zákona o účetnictví. Zejména se jedná o rozsah a způsob sestavení účetní závěrky, formální

³ např. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů či Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

uspořádání a obsahové charakteristiky jejích jednotlivých složek, tj. výnosů, nákladů, výsledku hospodaření, aktiv a pasiv. Obsahově a formálně vymezuje například ale i směrnou účtovou osnovu, účetní metody, *Přehled o peněžních tocích* a *Přehled o změnách vlastního kapitálu* či položky konsolidované účetní závěrky apod.

České účetní standardy následně upravují jednotlivé postupy účtování. **Zákon č. 513/1991 Sb., o obchodních korporacích** řeší u obchodních korporací či družstev povinnost ověření účetní závěrky auditorem a schvalování účetní závěrky. [40] [41]

2.2 Obecné vymezení účetní závěrky

Hana Březinová (2014) vymezuje pojem účetní závěrky s ohledem na ZoÚ jako „soubor povinných účetních výkazů a přílohy, který je sestavený ke stanoveným termínům a kdy proběhly procesy, které zákon nařizuje a vyžaduje.“

Nelze tedy říci, že se jedná o jakékoliv účetní výkazy. Mezi ty základní, které musí účetní závěrka dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví obsahovat patří **Rozvaha**, **Výkaz zisku a ztráty** (tzv. výsledovka) a **Příloha**, která vysvětluje a doplňuje informace v částech předchozích a uvádí další požadované informace. Pokud účetní jednotka k rozvahovému dni vykáže celková aktiva vyšší než 40 mil. Kč a za bezprostředně předcházející účetní období dosáhne úhrnu čistého obratu vyššího než 80 mil. Kč musí v rámci účetní závěrky sestavit povinně též **Přehled o peněžních tocích** a **Přehled o změnách vlastního kapitálu**. Ostatní účetní jednotky mohou sestavovat tyto dva výkazy dobrovolně.

V každém případě musí účetní závěrka obsahovat název účetní jednotky (resp. jméno a příjmení), její sídlo, popř. místo podnikání, identifikační číslo (je-li přiděleno), právní formu, předmět podnikání (resp. účel, pro který byla zřízena), rozvahový den, okamžik sestavení účetní závěrky a podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky. [41]

Zároveň dle §7 ZoÚ platí, že účetní závěrka má podávat **věrný a poctivý obraz** o účetnictví a finanční situaci ÚJ. Obsah jednotlivých položek účetní závěrky by měl tedy odpovídat skutečnému stavu za použití ze zákona uložených účetních metod. Pokud má ÚJ možnost volby z několika metod, měla by vždy zvolit tu, která nejlépe

vystihuje skutečný stav. Pouze za výjimečných okolností se účetní jednotka může od metod stanovených prováděcími právními předpisy odchýlit, a to v případě, že by nepodávaly věrný a poctivý obraz.

Kromě toho je kladen důraz i na poskytované informace tak, aby účetní závěrka zobrazovala pouze ty, které jsou:

- **spolehlivé**, tedy takové, které podávají věrný a poctivý obraz a zároveň jsou úplné a včasné (tj. získané ve správném čase s příjmy vyššími než náklady na jejich získání);
- **srovnatelné**, přičemž se předpokládá, že ÚJ bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a bude tedy používat shodné metody, strukturu a označení položek výkazů, případné změny uvede v příloze;
- **srozumitelné**, a tak umožňují jednoznačně a spolehlivě určit obsah účetních záznamů;
- **významné**, tj. takové, jejichž neuvedení nebo chybné zaznamenání by mohlo ovlivnit rozhodování uživatelů. [41]

Dále výše zmíněná Vyhláška č. 500/2002 Sb. požaduje, aby účetní závěrka byla vedena v české měně, v celých tisících Kč. Výjimkou jsou pouze ÚJ, které dosahují celkových aktiv vyšších než 10 mld. Kč (včetně). Ty mohou vykazovat jednotlivé položky v celých milionech korun. [40] V České republice je podmínkou i dodržování směrné účtové osnovy, která vymezuje uspořádání a označení účtových tříd, případně skupin či syntetických účtů, na které ÚJ zaznamenává účetní případy a nepřímo je tedy i podkladem pro sestavení výkazů dané účetní závěrky. [41]

2.2.1 Oceňovací základny

Zákon o účetnictví definuje též základní oceňovací báze, které mohou být použity pro ocenění majetku či závazků ÚJ. Těmi je:

- **pořizovací (historická) cena**, tj. cena, za kterou byl pořízen majetek včetně souvisejících pořizovacích nákladů (doprava, instalace, apod.);
- **reprodukční pořizovací cena**, tj. cena, za níž byl majetek získán v době, kdy o něm účtujeme;
- **vlastní náklady**, kterými se oceňuje majetek vytvořený vlastní činností (přímé náklady výroby + nepřímé náklady výroby);

- **jmenovitá hodnota**, která je využívána k ocenění majetku, jež má hodnotu trvale přiřazenou, tedy např. u peněžních prostředků, cenin, případně u ocenění pohledávek a závazků v době jejich vzniku;
- **reálná hodnota**, což je tržní hodnota vyhlášená na evropském regulovaném trhu; případně lze použít i odhad kvalifikovaného znalce či ocenění dle zvláštních právních předpisů, není-li tržní hodnota známa;
- **čistá prodejní cena**, resp. čistá realizovatelná hodnota, což je prodejní cena ponížená o náklady spojené s prodejem. Jde tedy o čistou částku, kterou účetní jednotka získá z prodeje zásob. (Je-li tato cena nižší než účetní, ocení se zásoby pomocí této nižší ceny.) [41]

V současné době je v České republice nejvíce využíváno ocenění na bázi historických cen, které ovšem ne vždy odpovídají aktuální hodnotě majetku. Naopak přecenění na reálnou hodnotu může být použito pouze omezeně v zákonem určených případech. [13]

2.2.2 Typy účetní závěrky

České účetní předpisy rozlišují též několik druhů účetní závěrky na základě toho, k jakému datu byla sestavena. **Řádná účetní závěrka** je taková, která je sestavována pravidelně ke konci posledního dne účetního období, tj. k tzv. rozvahovému dni. Dalším typem je **mimořádná účetní závěrka**, jenž bývá sestavována z důvodu mimořádných událostí k jinému rozvahovému dni určenému právním předpisem. Tím může být například den předcházející vstupu do likvidace, den, kterým nastanou účinky rozhodnutí o úpadku apod. Mimořádné i řádné účetní závěrce přitom předchází plná inventarizace a uzavření účetních knih.

Pokud se závěrka sestavuje k jinému než rozvahovému dni, kdy nedochází k uzavření účetních knih, poté jde o tzv. **mezitímní účetní závěrku**. Inventarizace se v tomto případě provádí, ale pouze částečná např. z důvodu ocenění majetku a závazků. [41]

Dle rozsahu účetní závěrky (§ 18 ZoÚ) následně rozeznáváme účetní závěrku:

- **v plném rozsahu**, kterou sestavují vždy akciové společnosti (i bez auditu) a dále všechny účetní jednotky s povinným auditem⁴,
- **ve zjednodušeném rozsahu** sestavovanou ostatními ÚJ bez povinného auditu, přičemž ve výkazech se uvádějí pouze řádky označené velkými písmeny latinské abecedy a římskými číslicemi, u výkazu zisku a ztráty navíc výpočtové položky (viz kapitola 2.3). [40]

Speciálním typem je poté **konsolidovaná účetní závěrka**, která se sestavuje za konsolidační celek. Vytvářejí ji účetní jednotky tzv. konsolidující, což jsou obchodní korporace, jež jsou ovládajícími osobami nebo takové, které uplatňují podstatný vliv v jiné ÚJ (tedy drží nejméně 20% podíl na hlasovacích právech). Konkrétní podmínky konsolidace stanovuje opět ZoÚ. [41]

2.3 Charakteristika základních výkazů účetní závěrky

V dalším textu budou dále stručně definovány jednotlivé výkazy účetní závěrky včetně jejich struktury předepsané českou legislativou. Jednotlivé položky výkazů zde nebudou blíže rozebírány z důvodu rozsáhlosti problematiky. V rámci zvoleného podnikatelského subjektu bude však popsáno několik vybraných, na které se zaměří praktická část této práce.

Pokud jde o **pořadí položek**, to je v rámci jednotlivých výkazů **pevně dáno**, členění je ovšem možné i podrobnější. Označení a obsahové vymezení položek poté přímo navazuje na příslušné účty a jejich náplň dle účtové osnovy, vydané MF čj. 281/89 759/2001. Konkrétně jsou prvky výkazů označovány pomocí kombinace velkých písmen latinské abecedy, římských číslic, arabských číslic a názvu položky, resp. podpoložky. Případné výpočtové položky jsou označovány znaménky "+" a "*". Některé prvky označené arabskou číslicí lze sloučit, nejedná-li se o významnou částku vzhledem k věrnému a poctivému obrazu účetnictví. Obdobně je možné sloučení i v případě, že jsou položky díky tomu srozumitelnější. Poté musí být ovšem uvedeny v příloze k účetní závěrce. [40]

⁴ Podmínky pro nutnost ověření účetní závěrky auditorem rovněž upravuje ZoÚ, § 20.

2.3.1 Rozvaha

Rozvaha představuje základní výkaz celého účetnictví poskytující ucelený **přehled o finanční situaci účetní jednotky**. Jedná se v podstatě o dvoustrannou tabulku, která zobrazuje v peněžních jednotkách stav majetku určený **stranou aktiv** a zdrojů jeho krytí zachycený na **straně pasiv** k danému rozvahovému dni. Protože jde ovšem pouze o dvojí pohled na jeden a tentýž majetek, musí vždy platit, že se obě strany rovnají. Rozvaha tedy musí vždy splňovat **tzv. bilanční rovnici**, kdy se celková aktiva musí rovnat celkovým pasivům. [1]

Horizontálně jsou jednotlivé položky **aktiv** v rozvaze seřazeny dle likvidnosti (tedy možnosti přeměny na peníze v čase) od těch nejméně likvidních po nejlíkvídnější, tedy až po peněžní prostředky. Samostatnou složkou je časové rozlišení, jež se uvádí na konec. Ve vertikální struktuře zaznamenáváme výši jednotlivých položek aktiv ke konci rozvahového dne běžného účetního období do třech sloupců. Do prvního z nich vynášíme hodnotu v **brutto** hodnotě, v níž bylo aktivum oceněno při vzniku účetního případu, tj. bez opravěk či opravných položek. Do druhého sloupce uvádíme výši těchto úprav, jakožto sloupec **korekce**, načež se ve třetím sloupci zobrazí rozdíl předchozích hodnot a dostaneme čistou **netto** hodnotu aktiv. Posledním sloupcem vztahujícím se k aktivům je netto hodnota minulého účetního období, která umožňuje přehledně porovnat změny položek v čase.

V **pasivech** poté účetní jednotka vykáže nejprve horizontálně položku vlastních zdrojů, poté zdroje cizí a opět časové rozlišení. Označení sloupců je obdobné jako v případě aktiv, u konkrétních hodnot se ovšem uvádí pouze údaje za běžné a minulé období, jelikož zde žádná úprava o korekce není. [40]

Uspořádání a označení položek rozvahy užívané v ČR je zobrazeno v *Příloze A*.

2.3.2 Výkaz zisku a ztráty

Dalším povinným výkazem je Výkaz zisku a ztráty, který umožňuje analyzovat **výsledek hospodaření, určený jako rozdíl výnosů a nákladů** za dané účetní období. Lze tedy sledovat jednotlivé položky, jež případný zisk či ztrátu účetní jednotky zapříčinily a hodnotit tak výkonnost daného podniku.

V prvním sloupci se uvádí hodnoty výnosů a nákladů za běžné účetní období, na jejichž základě se dopočítá *výsledek hospodaření z provozní činnosti* (základního provozu

podniku) a *výsledek hospodaření z finanční činnosti*. Součtem těchto dvou položek je *výsledek hospodaření za běžnou činnost*. Dále se případně zjišťuje *mimořádný výsledek hospodaření*, který souvisí s výnosy a náklady nepravidelnými (např. v důsledku živelní pohromy). Součtem běžného výsledku hospodaření a mimořádného lze dojít k *výsledku hospodaření za běžné účetní období*. Ve druhém sloupci se poté uvádí opět hodnoty výnosů, nákladů a výsledků hospodaření období minulého. K výsledkům hospodaření za běžnou a mimořádnou činnost je nutno vykázat též související daně z příjmů. Jako poslední se ve výkazu uvádí i výsledek hospodaření před zdaněním, který je v České republice základem pro výpočet daně z příjmů a vstupuje tedy do daňového přiznání.

Druhové členění

Účetní jednotky mají přitom dvě možnosti jak členit výkaz v části provozního výsledku hospodaření. První možností je, že si zvolí druhové členění, které odpovídá i účtům dle směrné účtové osnovy. Jsou zde tedy zvlášť vykazovány např. tržby za zboží, náklady vynaložené na prodané zboží, osobní náklady, daně a poplatky, odpisy apod.

Účelové členění

Druhou možností je účelové členění nákladů v závislosti na tom, jaký byl účel jejich vynaložení. Toto členění lze však použít opět pouze u části zabývající se výkazem provozního výsledku hospodaření. Ostatní části zůstávají totožné a navíc se musí stále uvést druhové členění alespoň zkráceně v příloze. I z tohoto důvodu proto většina účetních jednotek upřednostňuje první variantu, která je jednodušší jak kvůli provázanosti s účty, tak kvůli snížené administrativě.

Účelové členění je naopak spojené s kalkulacemi. Vychází se zde z vyjádření hrubého zisku či ztráty, kdy se od sebe nejprve odečtou výnosy a náklady související s hlavní činností účetní jednotky, následně odbytové a správní náklady, případně ostatní náklady a výnosy. Na závěr dostáváme opět provozní výsledek hospodaření. Další postup je obdobný. [1]

Účelové i druhové členění výkazu zisku a ztráty je uvedeno v *Příloze B* a v *Příloze C*.

2.3.3 Příloha

Posledním povinným výkazem účetní závěrky dle české právní úpravy je *Příloha*, jež přehledně a srozumitelně **vysvětluje některé informace z výkazů předchozích**, případně je dále doplňuje.

Účetní jednotka zde musí uvést své základní identifikační údaje, tedy jméno, sídlo, identifikační číslo, předmět podnikání atd., jak již bylo zmíněno v úvodu práce, kromě nich ale i datum vzniku či datum zahájení své činnosti. Dále je nutné uvést osoby s podstatným či rozhodujícím vlivem na účetní jednotku a ty, ve kterých má rozhodující či podstatný vliv ona sama, zápisy změn v OR, popsat organizační strukturu a uvést jména statutárních orgánů. Chybět by neměl ani průměrný přepočtený počet zaměstnanců, uvedená výše osobních nákladů, odměn statutárních orgánů, případně poskytnutá peněžítá i nepeněžítá plnění.

Důležitou součástí přílohy je poté definování obecných účetních metod, zásad a způsobů odepisování, včetně případných změn a odchylek společně s odůvodněním. Jasně vymezeny musí být i způsoby ocenění, které byly zvoleny pro jednotlivé druhy majetku, opravných položek, rezerv apod. Poslední součástí jsou doplňující informace k výkazům, které externím uživatelům dále vysvětlují významnější položky rozvahy tak, aby byli schopni zhodnotit finanční a majetkovou pozici podniku v rámci svých analýz (např. pohledávky 180 dnů po lhůtě splatnosti nám ovlivní pohled na likviditu). Kromě těchto se uvádějí i další významné položky, které nejsou ve výkazech zahrnuty, jako např. majetek pořízený na leasing, drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, atd. Další náležitosti Přílohy vymezuje Vyhláška č. 500/2002. [40]

2.3.4 Přehled o peněžních tocích Cash Flow

Přehled o peněžních tocích informuje uživatele o přírůstech a úbytcích peněžních prostředků, resp. peněžních ekvivalentů (tj. např. likvidních CP k obchodování).

Výkaz se přitom člení na tři základní oblasti dle povahy peněžních toků. Prvními zjišťovanými jsou toky z **provozní činnosti**, tedy takové, které pochází ze základní výdělečné činnosti podniku nebo je není možno zařadit do zbývajících dvou skupin. Druhou oblastí je **investiční činnost**. Ta souvisí s prodejem a pořízením dlouhodobého majetku, resp. s poskytováním úvěrů mimo provozní činnost. Posledním oddílem jsou peněžní toky z **finanční činnosti** vážící se na změny vlastního kapitálu a závazků.

Přehled o peněžních tocích se vykazuje **metodou přímou** při zveřejnění hlavní skupiny hrubých peněžních příjmů a hrubých peněžních výdajů, nebo metodu **nepřímou**, kdy se zisk či ztráta upravuje o transakce související s nepeněžními operacemi (např. odpisy), o časové rozlišení a o peněžní toky z investiční či finanční činnosti. [40]

Cílem výkazu je zjištění z jakých činností účetní jednotce v daném účetním období přibývaly či ubývaly peněžní prostředky, a na které položky je nutné se zaměřit, aby byla schopna bez problémů splácet své závazky. Povinnost sestavení výkazu mají pouze vybrané účetní jednotky (viz kapitola 2.2), dobrovolnost však není překážkou.

2.3.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu poskytuje informace o zvýšení, resp. snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi běžným a minulým účetním obdobím. V podstatě se jedná tedy o účetní obraty daných kapitálových položek, které by se jinak nezveřejňovaly. České předpisy zde na rozdíl od ostatních výkazů neregulují jednotný obsah ani formu. Měl by být ovšem uveden minimálně výklad k jednotlivým položkám. Povinnost sestavení výkazu mají opět pouze vybrané účetní jednotky. [1]

3 Charakteristika účetní závěrky dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS

Aktualizace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je v kompetenci rady IASB, která vydává každoročně novou aktuální verzi publikace IFRS. Ta sestává z **Předmluvy** vymezující základní cíle IFRS Foundation a jejích orgánů, dále z **Koncepčního rámce**, jež bude dále popsán v samostatné podkapitole, a poté z jednotlivých **standardů IAS a IFRS**. Ty se zaměřují na výkazy z obecného hlediska (např. *IAS 1 – Presentace účetní závěrky*, *IAS 7 – Cash flow*) nebo na konkrétní položky výkazů (např. *IAS 2 – Zásoby*, *IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení*) či specifitější problematiky (např. *IAS 17 – Leasing*). Další částí jsou následně konkrétní **interpretace (SIC a IFRIC)**, které vydává Interpretační výbor IFRIC v případě, že se v praxi při aplikaci standardů objeví spory ve výkladu. Primárně jsou přitom standardy určeny ziskovým kapitálovým společnostem, proto je jim i celková terminologie přizpůsobena.

O účetní závěrce v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví pojednává:

- standard *IAS 1 – Presentace účetní závěrky*, jenž vymezuje její základní náležitosti,
- standard *IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*, který řeší první přechod od jiné úpravy na účetní závěrku dle IFRS,
- *Koncepční rámec*, jakožto teoretický základ pro aplikaci standardů,
- jednotlivé standardy, věnující se konkrétním problematikám výkazů. [5]

3.1 Koncepční rámec

Úvodní částí IAS/IFRS je již zmíněný *Koncepční rámec*, který vymezuje cíle a uživatele účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky, jež mají výkazy splňovat, základní účetní zásady a předpoklady. Definuje rovněž základní prvky účetní závěrky včetně kritérií jejich uznání a možností oceňování. V poslední části se zabývá pojetím kapitálu a jeho uchováním.

Původní verze Koncepčního rámce pochází ovšem již z roku 1989, proto je v současnosti Koncepční rámec přerabován. Dokončena byla zatím první fáze projektu v roce 2010, která se zaměřuje na cíl účetního výkaznictví pro obecné účely a na kvalitativní charakteristiky účetních informací. Zbývajících 7 fází je v různých

stádiích rozpracovanosti, přičemž další aktualizovaná verze Koncepčního rámce je očekávána v roce 2016.

V každém případě lze říci, že Koncepční rámec představuje jakýsi **ucelený a vnitřně provázaný teoretický základ**, ze kterého jednotlivé standardy dále vycházejí. Pokud tedy není určitá problematika upravena přímo standardem, řídí se obecnými principy Koncepčního rámce. Naopak, pokud by byly požadavky standardu v rozporu s Koncepčním rámcem, přednost má daný standard. Porozumění Koncepčnímu rámci je proto pro sestavení účetní závěrky klíčové.

Co se týče uživatelů účetní závěrky, mnohem větší důraz je zde kladen na potřeby externích uživatelů, zejména burzy, stávajících i potenciálních investorů a ostatních věřitelů, kteří se rozhodují, zda firmě poskytnout svůj kapitál. Těmto a mnohým dalším uživatelům by měla účetní závěrka přinášet zejména informace o finanční situaci a o změnách ve finanční situaci podniku s ohledem na jeho výkonnost. [3] [5]

3.1.1 Kvalitativní charakteristiky

Základními předpoklady sestavení účetní závěrky je **akruální princip**, dle kterého je nutno zaznamenávat účetní případy pouze do období se kterým věcně a časově souvisí, a předpoklad **trvání účetní jednotky** (tzv. going concern princip), obdobně jako v ČR.

Koncepční rámec dále rovněž uvádí, jaké kvality by měla účetní závěrka splňovat. Důraz je kladen zejména na **relevanci** poskytovaných informací. Měly by být tedy uváděny pouze takové, jež mají vliv na rozhodnutí uživatelů, přičemž klíčem je opět posouzení jejich významnosti.

Druhou důležitou charakteristikou je poté **věrnost a spolehlivost** zobrazení. Informace účetní závěrky musí tedy věrně reprezentovat dané transakce a nesmí obsahovat žádné chyby či zkreslení, aby se na ně uživatelé mohli spolehnout. Věrné a poctivé zobrazení (tzv. „true and fair view“) je v tomto případě zásadou, kterou by měly účetní jednotky dodržovat vždy, i za předpokladu, že by to ve výjimečných případech znamenalo odklonění se od nějakého standardu. V případě IFRS má tedy **obsah** (podstata informací) **přednost před formou** (tj. jejich právním obsahem a významem), což je i hlavním rozdílem oproti české úpravě. Dalšími kvalitativními vlastnostmi informací musí být též jejich srovnatelnost, ověřitelnost, včasnost a srozumitelnost. [4] [7]

3.1.2 Základní prvky účetní závěrky

Koncepční rámec vymezuje též **definice základních prvků účetní závěrky**, tj. aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů a výnosů, čímž stanovuje základní podmínky jejich uznatelnosti a zamezuje jejich libovolnému výkladu. V posledním diskusním materiálu IASB (2015) jsou ovšem navrhovány určité změny těchto definic, v dalším textu budou proto uvedeny jak současně platné definice prvků, tak i jejich plánované aktualizace.

Aktivum je nyní charakterizováno jako zdroj kontrolovaný účetní jednotkou, který je výsledkem minulé události a očekává se u něj, že přinese podniku v budoucnu ekonomický prospěch.

Závazek vyjadřuje současnou povinnost, která je výsledkem minulé skutečnosti a očekává se od ní, že vyústí v odtok ekonomického prospěchu z účetní jednotky.

Další podmínkou uznatelnosti aktiv i závazků je, že musí být *spolehlivě ocenitelné* a příliv či odliv *ekonomického prospěchu* poplyne do podniku, resp. z podniku *s dostatečnou jistotou*.

Vlastní kapitál je zbytkovým podílem na aktivech po odečtení závazků podniku.

Výnosy představují zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období v důsledku přírůstku aktiv či snížení závazků, které má za následek zvýšení vlastního kapitálu jiným způsobem než vkladem vlastníků. Oproti české legislativě jsou přitom výnosy děleny na dva typy - *revenues* a *gains*. **Revenues** představují výnosy plynoucí z běžně se opakujících primárních činností podniku. Řadí se sem tedy např. tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb, případně výnosy z úroků, dividend, přijatého nájemného či licenčních poplatků. Pod pojmem **gains** bychom si měli představit určité nepravidelné „přínosy“, které účetní jednotka vykazuje kompenzované o související náklady, někdy označované jako ztráty (*losses*). Patří sem např. kladné výsledky z prodeje dlouhodobých či krátkodobých aktiv, kladné kurzové rozdíly, ale např. i kladné výsledky z přecenění aktiv. Tento druhý typ se vyznačuje též tím, že není plně pod kontrolou účetní jednotky.

Náklady (*Expenses*) jsou představovány snížením ekonomického prospěchu v průběhu účetního období v důsledku zvýšení závazků, úbytku aktiv nebo snížení užitečnosti aktiv, které má za následek snížení vlastního kapitálu jinak než rozdělením prostředků vlastníků. Obdobně i v případě nákladů poté Koncepční rámec rozlišuje náklady

vznikající z běžně se opakujících činností účetní jednotky (ty lze chápat jako *Expenses*) a poté již zmíněné *losses* (ztráty), které se netýkají opakujících se aktivit podniku, jsou protikladem pro *gains* a lze je s nimi kompenzovat. Speciálním typem jsou náklady na pořízení aktiv – tzv. *costs*.

V oblasti nákladů a výnosů je přitom klíčové jejich vykázání v okamžiku, se kterým věcně a časově souvisí (viz aktuální princip). [3] [7] [22]

Předběžně schválené změny IASB (2015):

Navrhovanými změnami definic Konceptního rámce je vymežit **aktivum** jakožto současný ekonomický zdroj kontrolovaný účetní jednotkou, který je výsledkem minulé události. **Závazek** chce IASB definovat jako povinnost podniku převést ekonomické zdroje, jež jsou výsledky minulých událostí.

Pojem *ekonomický zdroj* vyskytující se v plánovaných definicích v současné úpravě není vymezen. Výhledově by měl být ovšem obsahem Konceptního rámce a být chápán jako právo, které má potenciál produkovat ekonomické přínosy. Navíc by z původních definic mělo být vyňato, že příliv či odliv ekonomického prospěchu je „*očekáván*“, protože aktiva i závazky k tomu sama o sobě musí mít právě výše zmíněný „*potenciál*“, nejde tedy o pouhou pravděpodobnost. Požadavek na kontrolovatelnost aktiv bude dále přesunut do podmínek pro uznání.

Co se týče vlastního kapitálu, zde by měla základní definice zůstat zachována, stejně jako v případě výnosů a nákladů, ovšem s ohledem na úpravu definic aktiv a závazků, které jsou pro tyto položky východiskem. Rozlišení mezi *revenues*, *gains* a odlišení nákladů ve smyslu *expenses* bude přesunuto do jiné části standardů. [23]

3.1.3 Oceňovací základny

V oblasti oceňování Konceptní rámec vymezuje základní **oceňovací základny** používané při sestavení účetní závěrky. Patří sem:

- **historické náklady (ceny)**, tj. náklady z doby pořízení aktiv (pořizovací cena či vlastní náklady výroby), popř. u bezúplatného nabytí odhadnutá částka, kterou by bylo nutné vynaložit v době pořízení aktiv;
- **běžná cena**, resp. reprodukční cena, jež by byla zaplácena, pokud by bylo stejné či obdobné aktivum pořízeno v současnosti;

- **realizovatelná hodnota**, tj. odhadovaná cena, kterou bychom mohli obdržet, pokud by se aktivum prodávalo (obdobu čisté prodejní ceny v ČR);
- **současná hodnota** zohledňující faktor času; vyjádřit ji lze diskontovanou hodnotou budoucích čistých peněžních toků, které by aktivum přineslo.

Další důležitou oceňovací základnou je **reálná hodnota (fair value)**. Ta je v praxi využívána poměrně často, ale v Koncepčním rámci prozatím není zahrnuta. Tato oceňovací báze je upravena až dále v jednotlivých standardech či přímo v samostatném standardu *IFRS 13 – Oceňování ve fair value* a představuje takové ocenění aktiv, které odráží tržní hodnotu k datu ocenění. Vypovídací schopnost je tedy v případě tohoto ocenění nejvyšší, jelikož se jedná o **objektivní ocenění trhem**. Nejde ovšem o konkrétní hodnotu transakce, ale tzv. hypotetickou cenu, za níž by aktivum mohlo být na daném trhu směněno (resp. vypořádán závazek) mezi dvěma informovanými kupujícími jednajícími svobodně a bez nátlaku za obvyklých podmínek na trhu. [5]

Do budoucna se na základě návrhů IASB (2015) předběžně plánuje, že oceňovací báze budou taktéž novelizovány. Účetní jednotky by měly mít tedy dvě možnosti. Buďto zvolit oceňování na bázi *historických cen* (se zohledněním opotřebení apod.) nebo *běžné oceňovací báze*, které zohledňují podmínky ke dni ocenění. Sem lze řadit právě ocenění ve fair value nebo tzv. současnou hodnotu závazku (odhadovanou pro splnění závazku) či aktiva (v současné hodnotě budoucích příjmů, jež z aktiva poplynou do konce životnosti). Není-li možno stanovit tyto hodnoty přesně, další možností jsou *oceňovací techniky založené na cash-flow*. Otázkou však zůstává, zda tato úprava oceňovacích základů bude zakomponována do Koncepčního rámce skutečně v této podobě, případně ve kterém roce. [19] [23]

3.2 Charakteristika základních výkazů účetní závěrky

Na Koncepční rámec dále navazuje první standard IAS 1 pojednávající o **sestavení a zveřejňování účetní závěrky** včetně obecných požadavků, které jsou kladeny na její obsah. Konkrétním problematikám jednotlivých položek výkazů se dále věnují samostatné standardy.

Dle standardu IAS 1 tvoří základní povinnou sadu účetní závěrky:

- **Výkaz o finanční pozici** (dříve známý pod pojmem rozvaha) ke konci období, případně i k počátku nejzazšího srovnávacího období v případě retrospektivní aplikace účetních pravidel či změn položek účetní závěrky,
- **Výkaz o úplném výsledku hospodaření,**
- **Výkaz o změnách vlastního kapitálu,**
- **Výkaz o peněžních tocích** (náležitosti upraveny zvláště standardem IAS 7),
- **Komentář k účetním výkazům** (který je obdobou české Přílohy).

Všechny tyto výkazy musí účetní jednotky vytvářet povinně, ať již sestavují individuální či konsolidovanou účetní závěrku⁵. [5] [13]

3.2.1 Výkaz o finanční pozici

Prvním výkazem je tzv. **Výkaz o finanční pozici** neboli rozvaha. Pro správné posouzení finanční situace podniku je přitom klíčové jednak ocenění rozvahových položek, které je řešené i samostatně v jednotlivých standardech, dále i vhodná sumarizace položek či vhodný způsob řazení aktiv a pasiv.

Pro sumarizaci je kritickým faktorem zejména **určení hladiny významnosti** pro jednotlivé skupiny položek. Tato hladina bývá obvykle určena jako procento z bilanční sumy, přičemž, pokud hodnota daného majetku přesáhne toto procento, měla by být vykázána samostatně jako významná, a ne v rámci skupiny majetku. Účetní jednotky mají tedy možnost určitého přizpůsobení položek výkazů dle své vlastní situace. Obdobná volnost v rozhodování platí i v případě řazení jednotlivých rozvahových položek. ÚJ může zvolit řazení na krátkodobé a dlouhodobé, což je preferováno. Druhou možností je řazení dle likvidnosti aktiv, které lze uplatnit, pokud by přinášelo relevantnější informace. Případně je možné i kombinovat oba přístupy. Vždy však musí být jasně zřejmá proporce mezi krátkodobými aktivy a závazky, abychom byly schopni určit částku, kterou účetní jednotka v budoucích 12 měsících přijme či uhradí.

⁵ Požadavky IAS 1 se nevztahují na mezitímní účetní závěrky, které jsou řešeny samostatně v rámci standardu IAS 34 - *Mezitímní účetní výkaznictví*.

Krátkodobost, resp. dlouhodobost aktiv a závazků je zde rovněž posuzována jinak než v případě ČR. Hranicí zde není pouze možnost přeměny na peníze, resp. úhrady závazků v době kratší (delší) než 12 měsíců ode dne sestavení rozvahy, ale posuzuje se i ve vztahu k provoznímu cyklu podniku. Ten je chápán jako doba mezi nákupem materiálu a obdržením peněz za již prodané výkony či výrobky. Výhodou je tedy opět přizpůsobení konkrétním potřebám účetní jednotky, jelikož umožní lépe stanovit, která aktiva v rámci cyklu skutečně obíhají. Významné změny v položkách rozvahy může tento způsob přinést např. u těžkého strojírenství, kde je provozní cyklus delší než 12 měsíců. Mimoto se považují za krátkodobá i aktiva držaná za účelem obchodování a samozřejmě peněžní prostředky či jejich ekvivalenty. Všechna ostatní aktiva, jež nesplňují výše uvedené podmínky jsou považována za dlouhodobá. Obdobně je tomu v případě závazků.

V každém případě musí rozvaha obsahovat základní identifikační údaje ÚJ, název výkazu, vymezení zda se jedná o individuální či konsolidovanou rozvahu, datum sestavení rozvahy, vykazovací měnu a číselný řád vykazovaných položek (např. tis., mil.). Hlavním rozdílem oproti české legislativě je tedy rovněž **možnost volby vykazované měny**, kdy si účetní jednotka může zvolit jinou měnu jako funkční (v níž obchoduje, vede účetnictví) a jinou jako vykazovací, ve které bude předkládat účetní výkazy. Kromě toho je volitelný i číselný řád vykazovaných položek. Zároveň dle Mezinárodních účetních standardů **není vymezen přesný formát rozvahy** a uvádí se pouze možné příklady členění jednotlivých výkazů. Buďto může být uplatněn horizontální formát založený obdobně jako v ČR na bilanční rovnici (sloupec aktiv a pasiv) nebo lze zvolit formát vertikální, kde se bilanční suma modifikuje dle níže uvedeného vzorce (viz *Tab. č. 1*), jenž umožňuje lépe zhodnotit likviditu podniku. [3][6]

Tab. č. 1: Vertikální (finanční) forma rozvahy

Položka
Aktiva
- Krátkodobé závazky
= Čistý pracovní kapitál
- Dlouhodobé závazky
= Vlastní kapitál

Zdroj: [3]

U jednotlivých sloupců rozvahy se u aktiv užívá nejčastěji obdobné členění jako v ČR, tedy sloupce *bruto*, *korekce*, *netto* běžného období a *netto* minulého období. Případně se lze setkat jen se dvěma sloupci běžného období (*brutto-korekce* a *netto*) či dokonce pouze se sloupcem *netto* s tím, že jednotlivé položky brutto a korekce jsou dále podrobněji rozebrány v Komentáři. Konkrétní formát je tedy plně v kompetenci účetní jednotky. [3] [6] Obsahově musí však individuální rozvaha dle IAS 1 obsahovat minimálně položky uvedené v *Tab. č. 2*.

Tab. č. 2: Minimální obsah individuální rozvahy dle IAS 1

AKTIVA	PASIVA
Pozemky, budovy a zařízení	Emitovaný kapitál a rezervní fondy
Investice do nemovitostí	Menšinový podíl
Nehmotná aktiva	
Investice oceňované ekvivalenční hodnotou	Rezervy
Odložené daňové pohledávky	Odložené daňové závazky
Finanční aktiva (nezahrnutá v jiných položkách)	Finanční závazky (nezahrnuté v jiných položkách)
Pohledávky z titulu běžných daní	Závazky z titulu běžných daní
Biologická aktiva	Obchodní a jiné závazky
Aktiva držená k prodeji (viz IFRS 5)	Závazky, které jsou součástí celků určených k prodeji
Zásoby	
Obchodní a jiné pohledávky	
Peníze a peněžní ekvivalenty	

Zdroj: [3]

Zároveň by měla účetní jednotka vždy zahrnout i položky aktiv a závazků, jež jsou klasifikované jako významné nebo je uvést alespoň v Komentáři k účetní závěrce. Dle IAS 1 musí ÚJ dále uvést i položky aktiv, které jsou specifické z hlediska jejich povahy, likvidnosti, ocenění či funkce, jež plní v rámci účetní jednotky. Další případné požadavky na zveřejnění jednotlivých položek jsou dány jednotlivými standardy. [3] Příklad vzorového formátu rozvahy dle IAS 1 je uveden v *Příloze D*.

3.2.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Výkaz o úplném výsledku hospodaření v této formě v českém účetnictví nalézt nelze. Výkaz sice začíná stejně jako česká výsledovka, v níž se zjišťuje výsledek hospodaření jako rozdíl výnosů a nákladů, poté ovšem pokračuje dále doplněný o další položky,

kteře ovlivňují výkonnořt podniku. Mezi ty patří např. rozdíly z přecenění realizovatelných CP na fair value nebo kurzové rozdíly, apod. Jedná se tedy obvykle o položky, které nebyly přímo nákladem či výnosem, ale zvýřily či snížily vlastní kapitál, tedy tzv. **ostatní výsledky hospodaření**. Jedinou výjimkou jsou transakce, jež mají za následek změny vlastního kapitálu v souvislosti s vlastníky (např. vklady, výběry), ty do tohoto výkazu neřadíme. Sečteme-li poté čistý výsledek hospodaření se zmíněnými doplňujícími položkami, dostaneme tzv. **úplný výsledek hospodaření**.

Cílem je poskytnout uživatelům účetních záznamů širší informace o dalších „ziscích či ztrátách“, ke kterým v daném období dořlo, ale nejsou obsahem klasické výsledovky. Nutné je vzít též v úvahu, že dle IFRS se přeceňuje na reálnou hodnotu mnohem více položek než je tomu v ČR, proto i do této oblasti spadá větší množství transakcí. Účetní jednotky mají přitom dle standardu IAS 1 dvě možnosti výkazů:

- a) buďto sestaví výkaz o úplném výsledku hospodaření jako samostatný dokument ve formě, jež byla naznačena výře (*Statement of comprehensive income*)
- b) nebo sestaví zvlášť výsledovku a zvlášť samostatný výkaz o úplném výsledku hospodaření, který z této výsledovky bude vycházet a doplní ji o zmíněné kapitálové transakce. [3] [7] [15]

V každém případě musí výkaz o úplném výsledku hospodaření (resp. 2 separátní výkazy) obsahovat minimálně položky, zobrazené v *Tab. č. 3*.

Tab. č. 3: Minimální položky požadované IAS 1 zveřejněné ve Výkazu o úplném výsledku hospodaření

Položka
Výnosy
Finanční náklady
Podíl na výsledku hospodaření přidružených a společných podniků ekvivalenční metodou
Daňové náklady
Výsledek hospodaření z ukončovaných činností po zdanění
Výsledek hospodaření z přecenění aktiv držených k prodeji kvůli ukončovaným činnostem
Zisk/ztráta
Jednotlivé položky ostatního výsledku hospodaření
Podíly na ostatním úplném výsledku přidružených a společných podniků metodou ekvivalence
Úplný výsledek hospodaření

Zdroj: vlastní zpracování dle [3]

Dále by měly být uvedeny dle potřeby i další položky, jsou-li klasifikovány jako významné. Rovněž je nutné uvést alokaci výsledku, resp. úplného výsledku hospodaření, tj. jaký podíl zisku připadne na akcionáře mateřského podniku a jaký podíl menšinovým vlastníkům.

Formát tohoto výkazu IFRS ani zde nepředepisuje a důležitými odlišnostmi od české úpravy je též **absence výsledku hospodaření z mimořádné činnosti**, který IFRS neuznává. Položky výnosů a nákladů neobvyklého charakteru se proto uvádějí jako součást provozního výsledku hospodaření (je-li tento řádek uveden), případně je lze zmínit v příloze. Jinak má účetní jednotka i zde možnost členění nákladů výsledovky dle účelu či druhu. V případě účelového členění musí však i v IFRS uvést druhové členění alespoň v Komentáři.

Ve výsledovce by měla účetní jednotka vždy vykázat *revenues* a *expenses*, které splňují definice dle Koncepčního rámce, a to nekompensovaně. Oproti tomu je nutné si uvědomit, že výnosy ve smyslu *gains* vykazujeme snížené o související *losses* (lze je tedy kompenzovat). [3] [7] [15]

3.2.3 Výkaz peněžních toků

Samotný *Výkaz peněžních toků* se od české úpravy příliš neliší. Dle IFRS je ovšem tento výkaz povinnou součástí účetní závěrky, přičemž standard IAS 7 stanovuje požadavky kladené na jeho sestavení.

Konkrétní formát výkazu opět není předepsán. Stejně jako v ČR však rozlišuje cash flow plynoucí z hlavní (provozní) činnosti podniku, z investiční činnosti a z oblastí financování. Pokud u některých položek není přiřazení jasné, má účetní jednotka možnost volby dle svého uvážení (např. u dividend či úroků). Musí však své rozhodnutí příslušně okomentovat v Komentáři. V oblasti provozního cash flow lze použít opět **metodu přímou**, která je dle IAS 7 preferována, nebo **metodu nepřímou**. V případě investiční a finanční činnosti se vždy využívá metoda přímá.

Nedílnou součástí účetní závěrky sestavené dle IAS/IFRS tvoří tento výkaz zejména proto, aby umožnil jejím uživatelům posoudit finanční stabilitu podniku a schopnost generovat peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty i do budoucna. Za pomoci současné hodnoty budoucích peněžních toků umožňuje též lepší srovnatelnost odlišných účetních jednotek, které používají např. pro stejné účetní operace jiné účetní metody. [6]

3.2.4 Výkaz změn vlastního kapitálu

Definici vlastního kapitálu vymezuje koncepční rámec. Kromě jeho celkové výše (aktiva-dluhy), musí ovšem účetní jednotka zveřejnit i **Výkaz o změnách vlastního kapitálu**, který musí dle IAS 1 obsahovat minimálně následující informace.

- **Úplný výsledek hospodaření** za dané období včetně částky alokované vlastníkům mateřské společnosti a menšinové podíly.
- **Dopady retrospektivních změn účetních pravidel a opravy chyb** dle IAS 8 na jednotlivé komponenty vlastního kapitálu.
- **Všechny položky vlastního kapitálu k počátku a ke konci období včetně jednotlivých změn**, které musí být odlišeny dle povahy, tj. zda plynou z výsledku hospodaření, z ostatního úplného výsledku hospodaření či vlastnických transakcí, přičemž **vklady a výplaty vlastníkům** uvádíme odděleně.

Dále je nutno uvést dle rozhodnutí účetní jednotky buďto přímo ve výkazu nebo v Komentáři i dividendy, které byly vyplaceny vlastníkům v průběhu období a související částky připadajících na akcii. [6]

Hlavními odlišnostmi od české právní úpravy je nejen povinnost sestavení tohoto výkazu, ale i samotné chápání položky vlastního kapitálu. Dle českých účetních předpisů sem totiž spadají i sociální fondy (např. vůči zaměstnancům), které IFRS řadí mezi závazky a naopak rozšiřuje pojem vlastního kapitálu o další komponenty jako např. fond z přecenění či fond z přepočtu cizích měn. [5]

3.2.5 Komentář

Poslední nedílnou součástí účetní závěrky dle Mezinárodních účetních standardů tvoří **Komentář k účetní závěrce**, který má za úkol (stejně jako příloha v ČR) doplňovat informace k předchozím výkazům. Cílem je tedy popsat a dále rozebrat jednotlivé již zveřejněné položky, případně uvést další informace, které výkazy neobsahují.

Povinně musí komentář dle IAS 1 obsahovat:

- informace o samotném zpracování účetní závěrky a použitých účetních pravidlech,
- informace, které vyžadují jednotlivé standardy a nejsou zatím obsaženy ve výkazech,

- informace, jež zatím nejsou obsaženy, ale jsou relevantní pro správné pochopení výkazů.

Z důvodů srovnatelnosti účetních závěrek různých účetních jednotek bývají položky komentáře obvykle uspořádány v tomto pořadí.

1. Prohlášení o souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví.
2. Přehled aplikovaných účetních pravidel.
3. Doplnující informace k položkám prezentovaným v jednotlivých výkazech, a to v pořadí, v němž jsou ve výkazech uvedeny (křížové odkazy u položek).
4. Ostatní zveřejnění (např. podmíněná aktiva a závazky, systém řízení rizik apod.).

Za určitých podmínek je případně možno změnit pořadí položek v Komentáři, v rámci zachování přehlednosti pro uživatele je však upřednostňována systematická struktura (viz bod 3.). [6] Pokud nejsou tyto informace uvedeny v jiné části účetní závěrky, uvede se v Komentáři též sídlo a právní forma účetní jednotky, popis její hlavní činnosti a informace ohledně mateřského podniku, resp. dceřiných společností. [3]

3.3 Komparace účetní závěrky dle IAS/IFRS s účetní závěrkou dle české účetní legislativy

Základní rozdíly mezi obecnými náležitostmi účetní závěrky sestavené v souladu s Mezinárodními účetními standardy IAS/IFRS a požadavky kladenými na účetní závěrku sestavenou dle české účetní legislativy (ČÚL) shrnuje *Tab. č. 4.*

Tab. č. 4: Rozdíly mezi účetní závěrkou sestavenou dle IAS/IFRS a dle české účetní legislativy

Oblast	ČÚL	IAS/IFRS
Minimální požadované výkazy	<ul style="list-style-type: none"> Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty, Příloha. 	Navíc vždy povinně: <ul style="list-style-type: none"> Výkaz o úplném výsledku hospodaření, Výkaz peněžních toků, Výkaz změn vlastního kapitálu.
Měna vykazování	Pouze Kč.	Měna funkční, popř. měna vykazování.
Zaokrouhlení hodnot ve výkazech	V tisících (výjimečně v mil. Kč).	Volitelné.
Oceňovací báze	Nepracuje se s faktorem času.	Navíc oceňovací báze Čistá současná hodnota.
Definice základních položek výkazů	Nejsou upraveny.	Vymezeny v Koncepčním rámci.
Směrná účtová osnova	Pevně dána.	Neexistuje.
Formát rozvahy	Závazný.	Není předepsán, pouze požadavky na obsah.
Upřednostněné řazení položek rozvahy	Dle likvidnosti.	Na krátkodobé a dlouhodobé.
Posouzení krátkodobosti aktiv a závazků	V rámci 1 roku.	V rámci 12 měsíců či provozního cyklu.
Formát výkazu zisku a ztráty (výsledovky)	Závazný.	Není předepsán, pouze požadavky na obsah.
Výkaz úplného výsledku hospodaření	Nesestavuje se. Informace v přehledu o změnách vlastního kapitálu.	Povinný v rámci výsledovky či samostatně.
Mimořádné položky	Operace neobvyklé povahy.	Zakázány.
Výkaz změn vlastního kapitálu	Povinný pouze pro vybrané ÚJ.	Povinný vždy.
Výkaz peněžních toků	Povinný pouze pro vybrané ÚJ.	Povinný vždy. Upřednostněna přímá metoda.
Informace v Příloze	Základní.	Obsáhlejší.

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

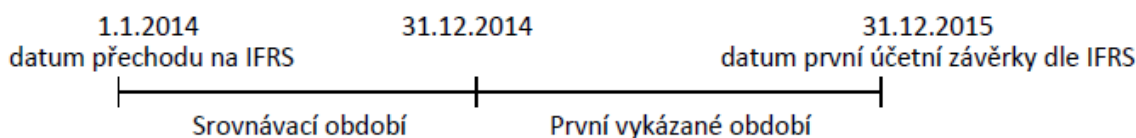
Již z těchto zmíněných rozdílů je tedy vidět, že výkaznictví dle IAS/IFRS probíhá odlišně od české právní úpravy. V předchozím textu byly ovšem naznačeny pouze rozdíly plynoucí z obecného rámce účetní závěrky, podrobné zkoumání jednotlivých položek výkazů, by vedlo k mnoha dalším. Lišit se tedy mohou i hodnoty majetku a závazků, případně bilanční sumy nebo se může stát, že např. podle českého systému může podnik dosahovat zisku, ale podle IAS/IFRS ztráty či naopak. Správné porozumění problematice výkaznictví v rámci všech standardů je proto kritickým faktorem pro přechod na IFRS.

4 Konverze účetní závěrky dle IFRS 1

Přechází-li společnost na IFRS poprvé, musí tak učinit v souvislosti se standardem *IFRS 1 - First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*.

Pro správné pochopení převodu je ovšem důležité i vymezení jednotlivých pojmů. **První účetní závěrka dle IFRS** je ta, ve které účetní jednotka poprvé přijme IFRS a prohlásí výslovný a bezvýhradný soulad s IFRS. **První vykázané období dle IFRS** je posledním obdobím vykázaným v první účetní závěrce dle IFRS a za **datum přechodu na IFRS** považujeme počátek prvního období, za které účetní jednotka předkládá úplné srovnávací informace dle IFRS ve své první účetní závěrce dle IFRS. První účetní závěrka společnosti musí přitom zahrnovat minimálně dvě účetní období. Je-li tedy např. první účetní závěrka dle IFRS sestavována k 31.12.2015 a účetní jednotka předkládá informace za jedno srovnávací období, považuje se za datum přechodu na IFRS 01.01.2014. [20] Viz *Obr. č. 1*.

Obr. č. 1: Příklad srovnávacího a prvního vykazovaného období v rámci přechodu na IFRS



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

K příslušnému datu přechodu na IFRS účetní jednotka sestaví a prezentuje *Počáteční výkaz o finanční pozici dle IFRS*, v jehož rámci:

- uvede všechna aktiva a závazky dle požadavků IFRS,
- nevykáže položky, jež IFRS nepovolují,
- překlasifikuje položky, které byly dle národní úpravy jiným druhem než podle IFRS,
- použije oceňování položek rozvahy dle IFRS.

Jelikož se mohou účetní pravidla IFRS lišit od původních, musí dojít k určitým úpravám. Ty se proto vykazují k datu přechodu na IFRS v položce nerozděleného zisku (resp. v jiné složce vlastního kapitálu). Odhady dle IFRS musí ovšem k datu přechodu na IFRS odpovídat odhadům předcházejícího konceptu účetnictví, není-li důkaz že byly předtím chybné. Případné změny v odhadech se vykazují ve výsledku hospodaření ke konci prvního účetního období dle IFRS.

V každém případě musí v souladu s IAS 1 první účetní závěrka dle IFRS obsahovat minimálně 3 výkazy o finanční pozici a 2 výkazy o úplném výsledku hospodaření, 2 výkazy změn vlastního kapitálu, 2 výkazy peněžních toků a komentář podávající srovnávací informace.

Stejně tak musí podnik podrobně vysvětlit, jak přechod na IFRS ovlivnil jeho finanční pozici, výkonnost a peněžní toky, čehož dosáhne pomocí odsouhlasení vlastního kapitálu vykázaného dle IFRS k datu přechodu a vlastního kapitálu vykázaného v poslední účetní závěrce sestavené dle původního konceptu účetnictví. Obdobně by měla proběhnout i rekonciliace úplného výsledku hospodaření dle IFRS.

Při převodu je tedy nutné vycházet jak ze základního standardu IFRS 1, tak i z dalších standardů, které vymezují podmínky uznání jednotlivých položek výkazů, jejich ocenění, apod. IFRS 1 přitom vymezuje 16 volitelných výjimek a 4 povinné výjimky z retrospektivní aplikace ostatních standardů. [20] Popis jednotlivých výjimek uvádí *Příloha E*.

Dle Pokynu D-295 Ministerstva financí ČR má ovšem účetní jednotka vedoucí účetnictví dle IAS/IFRS stále povinnost zjistit a vykázat položku *Výsledek hospodaření před zdaněním* v souladu s českými účetními předpisy, aby bylo možné vypočítat daň dle zákona o daních z příjmů. Účetní jednotka tedy stále musí být schopna prokázat a doložit rozdíly, které z odlišného vykazování výsledku hospodaření vyplývají, a tedy doplnit účetní doklady o příslušná čísla účtů, na něž by bylo účtováno bez vlivu IAS/IFRS, případě částky, jsou-li rozdílné. Stejně tak musí zpracovat přehled, který bude obsahem, členěním i uspořádáním odpovídat výkazu zisku a ztráty dle české účetní legislativy. [39]

Přechod na účtování dle IAS/IFRS tedy neznamena úplné opuštění původního systému, jelikož některé původní informace musí jednotka ze zákona vykazovat stále.

4.1 Metody konverze

Dle Mejzlíka (2006) lze při konverzi účetní závěrky na IFRS postupovat následujícími třemi způsoby:

1. Konverze na úrovni účetních výkazů.

První možností je konverze na úrovni účetních výkazů, která se využívá obvykle v případě, kdy lze převést pouze jednotlivé řádky a změnit strukturu účetních výkazů tak, aby odpovídala IFRS. Tento způsob je nejrychlejší a nejjednodušší, převod je však hrubší a náchylnější na chyby. Používá se tedy pouze tehdy, pokud v položkách účetních závěrek nejsou jiné než strukturální rozdíly. Příkladem mohou být např. společnosti poskytující poradenské služby apod.

2. Konverze na úrovni zůstatků účtů (v obrátové předvaze).

Druhým a nejčastějším způsobem převodu účetní závěrky na IFRS je konverze na úrovni obrátové předvahy. Účtový rozvrh včetně analytických účtů obsažených v obrátové předvaze se tedy restrukturalizuje a upraví, čímž vzniknou nové zůstatky, ze kterých se poté sestaví účetní závěrka odpovídající požadavkům dle IFRS.

Jedná se opět o poměrně rychlý způsob, který není organizačně příliš náročný, vyžaduje však pečlivou přípravu. Konverzi je možno provést mimo standardní informační systém, např. v Excelu či lze úpravy přímo zakomponovat do účetního systému společnosti v rámci prvního převodu. Opět zde ovšem hrozí nedostatek průkaznosti kvůli hrubšímu převodu, proto může být tento způsob využit pouze v případně účetních závěrek, kde se vykazované rozdíly týkají pouze zůstatků analytických účtů. Obtížnější by byl postup v případě odlišných operativních evidencí zejména v oblasti zásob a dlouhodobého majetku.

3. Konverze na úrovni transakcí

Poslední možností je konverze na úrovni jednotlivých transakcí, kdy se určují parametry konverze pro každou účetní operaci zvlášť, čemuž se přizpůsobí i informační systém, který každou transakci sám překonvertuje dle IFRS do paralelně vedené hlavní knihy. Výhodou je tedy kvalitní zpracování účetní závěrky, jež vyhovuje všem požadavkům jak dle ČÚL, tak i na základě IFRS. Dostaneme tedy rovnou oddělené výkazy. Nevýhodou je ovšem zřejmá finanční, časová i organizační náročnost, obtížná údržba systému i implementace. [28]

5 Představení společnosti

Pro převod účetní závěrky byla vybrána společnost Socialbakers a.s. s hlavním sídlem v Plzni, která se zabývá monitoringem a analýzou marketingu na sociálních sítích, jakými jsou např. Facebook, Twitter, Google+, YouTube, Instagram, LinkedIn apod. Pomocí svých analytických nástrojů, měření a souvisejících statistik zpracovaných do přehledných reportů umožňuje firma svým zákazníkům následně vyhodnocovat úspěšnost jejich produktu či služby na těchto sítích či provádět benchmarking s konkurencí.

5.1 Historie

Jedná se o poměrně mladou společnost založenou v dubnu 2010, tehdy ještě pod názvem Candytech, s.r.o., čtyřmi společníky, Janem Řežábem, Martinem Homolkou, Lukášem Maixnerem a Jiřím Vovsem. Ve svých prvopočátcích však zatím nevyvíjela vlastní produkty, ale zabývala se pouze poskytováním software a zprostředkovatelskou činností. Roku 2011 byla poté přejmenována na Socialbakers, s.r.o. a stala se společností produktovou. V roce 2012 změnila svou právní formu na akciovou společnost a navýšila tedy i svůj základní kapitál na 2 mil. Kč.

Během let 2011 až 2014 se Socialbakers ovšem velice dobře dařilo i v získávání kapitálu od investorů Earlybird Venture a Index Venture, od nichž v tomto období obdržela investice v souhrnné výši 34 mil. USD (tj. přibližně 680 mil. Kč). Jelikož se firma ovšem stále nachází ve fázi růstu, je zatím veškerý získaný kapitál dále reinvestován do dalšího rozvoje firmy, zejména v oblasti zahraničního zastoupení a expanze na nové trhy. O tom svědčil v minulosti i neustálý růst počtu zaměstnanců, především v rámci prodejního týmu. Firma nepolevuje však ani ve vývoji svých analytických produktů a použitých platforem, jejichž základnu taktéž neustále rozšiřuje. Rapidně tedy během let narůstal i tým produktový a tvůrčí, přičemž důraz byl kladen zejména na inovace. [43] [44]

Peníze z investic putovaly ale i na nejrůznější akvizice, které firma uskutečnila prostřednictvím nákupu konkurenčních firem. V minulosti se jednalo např. o chorvatský SocialBrando (2012), český Social Insider (2014) či americký EdgeRank Checker

(2014), což napomohlo nejen rozšíření nabídky produktů a prohloubení funkčnosti stávajících, ale i rozšíření zákaznické základny. [45]

5.2 Současnost

Nyní společnost zaměstnává kolem 300 zaměstnanců, obsluhuje přes 2 500 zákazníků a má zastoupení ve více než 11 zemích světa. Mezi zákazníky lze uvést např. světově známé značky jako McDonald's, Nestlé, Henkel, Danone, Lufthansa nebo Microsoft a podle dat z posledního čtvrtletí roku 2014 se mezi klienty řadila téměř polovina společností ze žebříčku Fortune 500, který sdružuje 500 největších amerických firem. Určité prvenství obsazují ale i webové stránky společnosti, na kterých je k dispozici velké množství dat a analýz zdarma, díky čemuž na ně zavítá měsíčně více než 1 mil. uživatelů. [45]

Do prvních pozic v oblasti měření výkonnosti a srovnávání na sociálních sítích se firma tedy dostala již během prvních dvou let od svého vzniku. Nyní je preferovaným vývojovým konzultantem Facebooku a ve světě se stala nejcitovanějším zdrojem pro statistiky z oblasti sociálních sítí. [45] V roce 2013 byla firma Socialbakers zařazena mezi 15 společností v oboru digitální reklamy, připravených k úspěšnému vstupu na burzu CP. [37] Pokud by se tak vedení rozhodlo, je zde tedy reálný předpoklad, že bude muset do budoucna vykazovat dle IAS/IFRS.

5.3 Produkty

SB Analytics

Nejrozšířenějším produktem společnosti je nástroj *SB Analytics*, který umožňuje zákazníkům monitorovat a analyzovat obsah, který publikují na sociálních sítích, případně jej srovnávat s konkurencí se zaměřením na klíčové ukazatele výkonnosti. Těmi je v této oblasti např. návštěvnost stránek, rychlost odezvy, nejčastější denní doba reakcí, objem příspěvků (resp. dotazů) na příslušných stránkách/profilech atd. Na základě úspěchu či neúspěchu dané marketingové kampaně mohou marketéři daných firem poté lépe optimalizovat svá data zveřejňovaná na sociálních sítích. [33]

SB Builder

Dalším nástrojem je *SB Builder*, který zajišťuje svým uživatelům jednoduchou správu stránek či profilů na sociálních sítích. Lze tedy např. publikovat obsah na více místech současně, rychle odpovídat na otázky fanoušků z různých stránek či geografických oblastí atd. Stejně tak umožňuje sledovat komunikační kanály konkurentů v reálném čase a porovnávat je s vlastní výkonností. Využití má služba ale i v rámci firemního týmu, kde je možné jednoduše identifikovat, kdo odpovídá na otázky uživatelů nejčastěji, nejrychleji a nejvíce efektivně. [34]

SB Ad Analytics

Nástroj *Ad Analytics* slouží k tvorbě reklam na Facebooku a Twitteru, kde zákazník za pomoci několika kliknutí může vytvořit, spravovat, benchmarkovat a optimalizovat všechny sociální reklamy z jednoho místa kdekoliv na světě. Může tak rychle identifikovat, co funguje a co ne, případně upravit svou strategii nebo se soustředit na jinou cílovou skupinu. Opět lze přitom srovnávat výkonnost v rámci trhu či regionu oproti konkurenci. [32]

SB Listening

Posledním ze základních internetových nástrojů je *SB Listening*, který umožňuje firmám na sociálních sítích sledovat, kdo mluví o jejich trhu, značce či konkurenci. Na základě klíčových slov lze poté generovat kustomizované reporty, jež měří např. denní zmínky časově či demograficky. Stejně tak lze rychle identifikovat např. názorové vůdce nebo nejfrekventovanější téma s cílem přizpůsobit se co nejlépe zákazníkovi. [35]

Professional services

Nejspecializovanějším a nejkomplexnějším produktem je poté služba *SB Professional Services*, která se již nezaměřuje pouze na monitoring a reporty. Zaštiťuje ji tým specializovaných odborníků a konzultantů, jež pomáhají zákazníkům s budováním co nejefektivnějších programů pro sociální sítě. Jedná se tedy o určitý „projekt na míru“, který zahrnuje kromě reportů i určitý výklad, poradenství a tvorbu pokročilých analýz. [36]

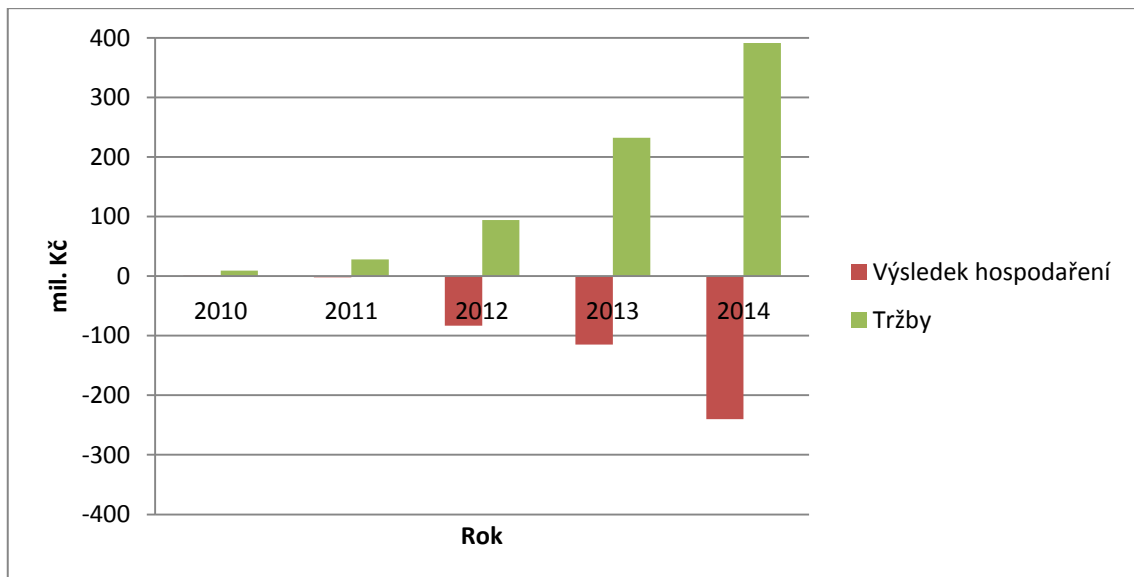
5.4 Ekonomická situace

Stále se rozvíjející trend marketingu na sociálních sítích jde zatím ruku v ruce s poptávkou po analytických produktech společnosti, a tak byly i **výnosy firmy zatím každoročně navyšovány**. V roce 2012 se jednalo o navýšení z 28,4 mil Kč na 93,9 mil Kč, tj. nárůst o 330%, v roce 2013 byly výnosy navýšeny dokonce na 232,3 mil. Kč, tj. zvýšení o 150%.

Přesto se však společnost již **od roku 2011 stále nachází v červených číslech**, způsobených právě **pokračujícími investicemi do rozvoje**. Jak již bylo řečeno výše, svůj vliv zde hrají například investice do rozšiřujícího se zahraničního zastoupení, zakládání nových dceřiných společností, růst počtu zaměstnanců, a tedy i mzdových nákladů, ale též v minulosti provedené akvizice. V roce 2012 byla proto vykázána ztráta ve výši 89,4 mil. Kč, v roce 2013 dokonce ztráta 117,4 mil. Kč a v roce 2014 přibližně 241 mil. Kč. Do příštího roku společnost předpokládá, že vykáže ztrátu taktéž. [43] [44] [45]

Vývoj výsledku hospodaření a obratu firmy Socialbakers, a.s. v minulých letech zobrazuje *Obr. č. 2*.

Obr. č. 2: Vývoj výsledku hospodaření a obratu firmy Socialbakers, a.s. v letech 2010-2014 (v mil. Kč)



Zdroj: vlastní zpracování dle [45], 2015

Pro základní přehled bylo rovněž vybráno několik položek (viz *Tab. č. 5*) účetní závěrky, kterou firma od roku 2012 sestavuje (v souvislosti se změnou právní formy) v plném rozsahu.

Tab. č. 5: Vybrané údaje z účetních závěrek spol. Socialbakers z let 2012 – 2014 (v tis. Kč v netto hodnotách)

Položka	2012	2013	2014⁶
Aktiva celkem	133 518	108 775	404 151
Dlouhodobý majetek	4 744	6 865	34 568
Oběžná aktiva	123 599	94 219	359 079
Časové rozlišení	5 175	7 691	10 504
Pasiva celkem	133 518	108 775	404 151
Vlastní kapitál	66 566	-50 855	175 465
Cizí zdroje	22 558	54 208	51 043
Časové rozlišení	44 394	105 422	177 643
Výsledek hospodaření běžného období (již zahrnutý v <i>Pasiva celkem</i> a <i>Vlastní kapitál</i>)	-89 363	-117 421	-240 929
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	93 875	232 342	390 683

Zdroj: vlastní zpracování dle [44] [45], 2015

Co se týče struktury jednotlivých složek, k nejvýznamnějším položkám výkazů roku 2013 i 2014 patřily zejména Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb, Náklady na služby a vysokou hodnotu zaujímá i položka vlastního kapitálu Kapitálové fondy, která zahrnuje Emisní ážio. V tomto případě je důvodem zejména vysoká výše upsaného základního kapitálu z přijatých investic. Ztráta společnosti byla v obou letech ovlivněna též vysokými personálními náklady.

5.4.1 Vybrané ukazatele finanční analýzy

Dále byly v letech 2013 a 2014 vypočítány rovněž vybrané ukazatele finanční analýzy.

⁶ Údaje z obrátové předvahy Socialbakers, a.s. za rok 2014

Běžná likvidita

Ukazatel běžné likvidity, vypočítaný jako poměr oběžných aktiv a krátkodobých závazků udává, kolika Kč oběžných aktiv je podnik schopen pokrýt 1 Kč krátkodobých závazků.

$$\text{Běžná likvidita}_{2013} = \frac{94\,219}{51\,178} = \mathbf{1,84}$$

$$\text{Běžná likvidita}_{2014} = \frac{359\,079}{51\,043} = \mathbf{7,03}$$

Dle běžně doporučených hodnot 1,5-2,5 tedy likvidita společnosti v roce 2013 vycházela dobře a firma by neměla mít problémy s úhradou svých krátkodobých závazků. Je ovšem nutno říci, že povahou své hlavní činnosti je firma Socialbakers dosti specifická, a tak by bylo vhodnější srovnání s podniky podnikajícími v podobném oboru. Výsledné hodnoty byly v roce 2013 ovlivněny poměrně **vyšší hodnotou krátkodobých pohledávek z obchodních vztahů**, kde ovšem 50 301 tis. Kč tvořily pohledávky před datem splatnosti a 20 777 tis. Kč pohledávky po splatnosti do 3 měsíců. Byl zde tedy reálný předpoklad jejich úhrady. Většinu jmenovatele tvořily **závazky z obchodních vztahů** před datem splatnosti.

V roce 2014 již vyšla hodnota ukazatele běžné likvidity poměrně vysoká, konkrétně 7,03, což ukazuje na vysokou vázanost peněžních prostředků v aktivech. Tomu odpovídá i složení čitatele, který byl v tomto roce ovlivněn **vyšší hodnotou peněžních prostředků na běžném účtu** v důsledku přijatého kapitálu od investorů. Svůj vliv ovšem opět sehrála i vyšší hodnota pohledávek a závazků z obchodních vztahů. Pohotová likvidita by se v obou letech rovnala běžné, jelikož firma **nevlastní žádné zásoby**.

Obrat aktiv

Obrat aktiv udává, jak efektivně se společnosti dařilo proměňovat celková aktiva v tržby během jednoho roku, neboli jaká částka tržeb připadá na jednu korunu aktiv společnosti. Vypočítán byl jako poměr tržeb k celkovým aktivům.

$$\text{Obrat aktiv}_{2013} = \frac{232\,342}{108\,775} = \mathbf{2,14}$$

$$\text{Obrat aktiv}_{2014} = \frac{390\,683}{404\,151} = \mathbf{0,97}$$

Je vidět, že meziročně se obrat celkových aktiv firmy mírně zhoršil (hodnota ukazatele klesla), aktiva se tedy v tržby obracejí déle, přestože **tržby z prodeje služeb vzrostly**. Hlavní roli v tomto poklesu hrál zejména **vyšší zůstatek přijatých investic**

na běžném účtu, ale i nákup nového majetku v rámci rozšiřování činnosti a poměrně vysoká výše **krátkodobých pohledávek**, které taktéž navýšily celková aktiva.

Celková zadluženost

Celkovou zadluženost lze vypočítat jako poměr cizích zdrojů k celkovým aktivům. Ukazatel tedy označuje, jaká část aktiv je financována cizími zdroji a důležitý je zejména pro věřitele. Čím vyšší jsou hodnoty, tím vyšší je zde riziko.

$$\text{Celková zadluženost}_{2013} = \frac{54\,208}{108\,775} = \mathbf{49,83\%}$$

$$\text{Celková zadluženost}_{2014} = \frac{51\,043}{404\,151} = \mathbf{12,63\%}$$

V roce 2013 se ukazatel pohyboval v rozmezí doporučovaných hodnot 30 - 60% [8], což je pro firmu pozitivní. **Meziročně ukazatel celkové zadluženosti ovšem poklesl.** Hodnota čitatele zůstala v přibližně stejné výši, jelikož společnost se obecně příliš nezadlužuje a neevidovala tedy v roce 2014 ani **žádný bankovní úvěr**. Jedinou větší roli zde proto hrají závazky z obchodních vztahů. Trojnásobně však meziročně **vzrostla hodnota celkových aktiv v důsledku rozvoje společnosti**, jak již bylo uvedeno výše.

Rentabilita vlastního kapitálu

Hodnoty ukazatelů rentability by byly samozřejmě záporné díky vykazovaným ztrátám, proto zde jejich výpočet uveden nebude.

6 Konverze vybraných položek účetní závěrky společnosti Socialbakers, a.s.

Na základě dříve definovaného předpokladu vstupu společnosti na burzu v následujících letech by byla firma Socialbakers nucena vykazovat povinně svou účetní závěrku dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. Cílem následující kapitoly bude proto nastínit, jak by tento přechod mohl vypadat v praxi. Pokud by ke vstupu na burzu došlo například již během roku 2015, datem první účetní závěrky v souladu s IFRS 1 by byl den 31.12.2015. Při úvaze jednoho srovnávacího období by za datum přechodu byl tedy uvažován den 01.01.2014, k němuž by byla sestavena zahajovací rozvaha.

Zvolena bude konverze na úrovni zůstatků účtů (v obrátové předvaze), která se jeví jako nejvhodnější vzhledem k tomu, že firma nevykazuje žádné položky obtížnější na převod (např. zásoby či leasing) a nevlastní ani příliš dlouhodobého hmotného majetku. První uvedený způsob konverze na úrovni účetních výkazů se jeví jako nedostatečný, jelikož se v tomto případě nemění pouze struktura výkazů, poslední způsob konverze na úrovni transakcí by byl pro společnost naopak příliš nákladný a časově náročný.

V dalších podkapitolách bude provedena názorná ukázka, jak by probíhal převod vybraných položek výkazů firmy Socialbakers v letech 2013 a 2014, přičemž pozornost bude věnována položce dlouhodobého nehmotného majetku jakožto zástupci aktiv, rezervám jakožto zástupci pasiv, účtům časového rozlišení, problematice výnosů a na závěr kurzovým rozdílům, jelikož společnost obchoduje ve velké míře se zahraničím.

6.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Prvním příkladem, na kterém bude problematika ukázána je dlouhodobý nehmotný majetek (DNHM). Firma Socialbakers vykazuje dlouhodobý nehmotný majetek v případě, že je doba jeho použitelnosti delší než 1 rok a ocenění vyšší než 60 tis. Kč. Jedná-li se o hodnotu nižší, majetek je vykazován v nákladech běžného období a dále je sledován pouze v rámci operativní evidence.

Společnost řadí mezi DNHM nehmotné výsledky vývoje s dobou použitelnosti delší než jeden rok, které aktivuje pouze v případě, že jsou využity pro opakovaný prodej. Ocenění poté probíhá pomocí vlastních nákladů či reprodukční pořizovací cenou, je-li

nižší. Pokud se jedná o nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software či ocenitelná práva vytvořená vlastní činností pro vlastní potřebu, ty se neaktivují a účtují se do nákladů. Nakoupený dlouhodobý majetek je oceňován pořizovací cenou sníženou o opravy, případně opravné položky, které představují ztrátu ze snížení hodnoty. [45]

V účetní závěrce za rok 2013 byly vykázány následující položky nehmotných aktiv (viz *Tab. č. 6*).

Tab. č. 6: Nehmotná aktiva firmy Socialbakers a.s. k 31.12.2013 (v tis. Kč)

Položka	Brutto	Korekce	Netto
Software	1 950	-778	1 172
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	3 051	-639	2 412
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	374	0	374

Zdroj: [44], 2013

V roce 2014 byla poté pořízena další nehmotná aktiva jako např. personální software *Peoplesoft* či různé aplikace, které byly získány v rámci akvizic konkurenčních firem. Rovněž došlo k technickému zhodnocení účetního softwaru *Microsoft Dynamic NAV* (dále jen *Navision*). Stav ke konci roku 2014 uvádí *Tab. č. 7*.

Tab. č. 7: Nehmotná aktiva firmy Socialbakers k 31.12.2014 (v tis. Kč)

Položka	Brutto	Korekce	Netto
Software	33 532	-4 950	28 582
Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	4 212	-1 176	3 036
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	579	0	579

Zdroj: [45], 2015

Během obou let byl dlouhodobý nehmotný majetek tvořen **ocenitelnými právy** (v položce jiného dlouhodobého nehmotného majetku), která společnost odepisuje 6 let, a **softwarem**, jež je odepisován po dobu 3 let, v obou případech rovnoměrně. V rámci nedokončeného dlouhodobého nehmotného majetku je evidován pořízený majetek zařazovaný do užívání až v dalším účetním období. [45] Konkrétní soupis nehmotných aktiv včetně odpisů a zůstatkových cen uvádí *Tab. č. 8*.

Tab. č. 8: Evidence dlouhodobého nehmotného majetku firmy Socialbakers (v tis. Kč)

Název	Pořizovací cena	Odpisy 2013	Odpisy 2014	Zůstatková cena k 31.12.2013	Zůstatková cena k 31.12.2014
Ocenitelná práva celkem	4 211	500	587	2 412	3 036
Checkpoint	585	97	97	374	276
Custom GIS - RSS	1 821	304	304	1 492	1 189
Socialbrando	322	99	54	224	170
SB listening	1 141	0	127	0	1 014
EdgeRank Checker	342	0	5	0	338
Software celkem	33 532	687	4 123	1 172	28 582
Navision	933	240	484	553	69
Socialbrando - SW	1 290	394	430	896	466
Brandlove - Cleevio	224	50	75	174	100
Cleevio - mobilní aplikace 1	217	3	60	214	154
HR system - Peoplesoft	600	0	167	0	433
Cleevio - mobilní aplikace 2	356	0	79	0	277
SB listening - SW	10 268	0	2 282	0	7 986
EdgeRank Checker SW	19 644	0	546	0	19 099

Zdroj: [45], 2015

6.1.1 Charakteristika DNHM dle ČÚL

V České právní úpravě se obsahovému vymezení položky DNHM primárně věnuje § 6 Vyhlášky č. 500/2002, který sem řadí zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok při splnění hranice ocenění stanovené účetní jednotkou. Dále sem řadíme ale i goodwill s dobou použitelnosti delší než 1 rok, povolenky na emise a preferenční limity.

Ostatní podmínky pro uznání DNHM jsou dány věcným vymezením jednotlivých položek a splněním dalších povinností daných zákonem, přičemž nelze opomenout princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení. Za dobu použitelnosti přitom považujeme dobu, v rámci níž je majetek využitelný pro současnou či budoucí činnost nebo po kterou je schopen sloužit jako podklad zdokonalovaných a jiných postupů, řešení včetně doby ověřování nehmotných výsledků. [40]

Položky dlouhodobého nehmotného majetku evidované společnostmi v minulých letech jsou dále Vyhláškou [40] vymezeny takto.

- Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a **software** lze jako DNHM vykázat v případě, že byly vytvořeny vlastní činností a určeny k obchodování nebo byly pořízeny externě.
- **Ocenitelná práva** představují předměty průmyslového či obdobného vlastnictví, výsledky duševních a tvůrčích činností a práva dle zvláštních právních předpisů⁷, která lze vykázat za obdobných podmínek jako software.
- **Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek** představuje pořizovaný DNHM v době, kdy je pořizován, ale prozatím není ve stavu způsobilém k užívání.
- **Technické zhodnocení** lze vykázat jako součást DNHM při splnění podmínek daných zákonem o daních z příjmů. [40]

Oceňování dlouhodobého nehmotného majetku následně probíhá v souladu s požadavky § 25 ZoÚ, který stanovuje, že DNHM se oceňuje v případě úplatného nabytí **pořizovací cenou**, v případě vytvoření vlastní činností **vlastními náklady**. Pokud byl majetek nabyt bezúplatně nebo pokud nelze stanovit vlastní náklady, lze ocenit tento majetek **reprodukční pořizovací cenou**. Ocenění DNHM se případně dále zvyšuje o technické zhodnocení. [41]

Ke snižování hodnoty naopak dochází pomocí odpisů účtovaných ve vazbě na hodnotu majetku v čase či na výkony. Položky DNHM se **odepisují vždy** a stejně tak případné technické zhodnocení o něž byla hodnota majetku navýšena. Jedinou výjimkou je nedokončený DNHM, který nelze odepisovat, není-li uveden do stavu způsobilého k užívání. Odpisy tedy představují trvalé snížení ocenění. Účtují se ve prospěch kontraaktivního účtu oprávek skupiny 07 – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* se souvstažným zápisem na vrub nákladového účtu 551 - *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* na základě předem stanoveného odpisového plánu. Rozdíl mezi oceněním majetku a souvisejícími oprávkami, vytvářenými dle účetních odpisů představuje poté zůstatkovou cenu majetku (viz *Tab. č. 8 v kapitole 6.1*). [38]

⁷ Například zákon č. 207/2000 Sb., o ochraně průmyslových vzorů.

Může však dojít i k dočasnému snížení hodnoty DHNM, což je případ, kdy při inventarizaci bylo zjištěno, že užitná hodnota majetku je výrazně nižší než jeho účetní ocenění po odečtení oprávek. Poté je tedy nutno vytvořit ke dni uzavření účetních knih opravnou položku k DNHM se souvstažným zápisem na vrub nákladů. [38]

6.1.2 Charakteristika DNHM dle IAS/IFRS

Mezinárodní účetní standardy jsou oproti tomu uplatňovány odlišně již při samotném vymezení nehmotných aktiv, kdy místo výčtu položek **pracují s definicemi**, které musí DNHM splňovat, aby mohl být vykázán.

Standard *IAS 38 – Nehmotná aktiva* vymezuje nehmotná aktiva jako **identifikovatelná nepeněžní aktiva bez hmotné (fyzické) podstaty**. Identifikovatelnost v tomto případě znamená, že aktivum je možno oddělit od podniku tak, aby byl možný jeho prodej, převod či poskytnutí v rámci licence apod. a zároveň musí vznikat ze smluvních či jiných zákonných práv. Dále musí splňovat definici aktiva danou Koncepčním rámcem, musí být tedy **výsledkem minulých událostí, kontrolovatelné** a účetní jednotka musí mít výlučné **právo přisvojit si efekty** z něj plynoucí. Stejně tak je kladen důraz i na identifikaci budoucích užitků, u nichž se očekává, že je aktivum přinese podniku s dostatečnou pravděpodobností a zároveň je možno **spolehlivě ocenit vynaložené náklady**.

Výše uvedené požadavky pro vykázání jsou klíčové zejména u nehmotných aktiv vytvářených vlastní činností, kdy se odlišuje:

- *fáze výzkumu*, jehož výsledek nemůže být zatím uznán jako samostatné aktivum a lze vykázat pouze související náklady,
- *fáze vývoje*, ve jejímž rámci lze aktivum uznat, pokud je prokazatelné, že bude v budoucnu přinášet užitek.

Přesně jsou tedy vymezeny i definice obou fází, mezi kterými musíme pečlivě rozlišovat.

Dle IFRS je dále velká pozornost věnována i **oceňování nehmotného majetku**. K bilančnímu dni je možné ocenění v **historických cenách** (se zahrnutím příslušné amortizace či kumulovaných ztrát ze znehodnocení) nebo **přecenění na reálnou**

hodnotu stanovenou v závislosti na aktivním trhu se zahrnutím případných korekcí (oprávek), načež se v odepisování dále pokračuje.

S amortizací souvisí i **určení doby použitelnosti**, kde však standardy umožňují větší volnost. Je-li společnost schopna tuto dobu u nehmotného aktiva určit, odepisuje její závislosti na stanovené době. Pokud však doba použitelnosti nemůže být určena, musí účetní jednotka provádět pravidelně každý rok tzv. **test na snížení hodnoty**, kdy se sleduje, zda se nezměnily podmínky a není tedy již možné dobu použitelnosti stanovit. Jestliže ano, je nutno zahájit odepisování od tohoto okamžiku. Obdobný test se provádí i v případě nehmotných aktiv, která nejsou prozatím užívána či u goodwillu vzniklého v rámci podnikové kombinace. [7] [17] [25]

Lze tedy zaznamenat významný rozdíl oproti české legislativě, kdy odepisujeme vždy všechna nehmotná aktiva.

6.1.3 Konverze položek DNHM

V předchozím textu byly vymezeny základní rozdíly⁸ mezi vykazováním DNHM v ČR a v souladu s IFRS. Nyní lze tedy přistoupit ke konverzi této rozvahové položky.

Po prozkoumání obsahového vymezení dlouhodobého nehmotného majetku firmy lze říci, že všechny vykazované položky **odpovídají základní definici nehmotných aktiv** dle Mezinárodní účetních standardů, není tedy nutné žádnou položku z rozvahy vyřazovat. V oblasti rozlišení fáze vývoje a výzkumu navíc společnost Socialbakers jedná již nyní v souladu se standardy, jelikož náklady na vývoj aktivuje pouze v případě, že jsou využity pro opakovaný prodej, výsledky výzkumu vytvořené vlastní činností do majetku neaktivuje.

Hlavní rozdíl zde ovšem představuje vykazování hodnoty účetního softwaru *Navision*, který byl ke konci roku 2014 evidován v netto hodnotě 69 tis. Kč a personálního softwaru *Peoplesoft* evidovaného ve stejné době v hodnotě 453 tis. Kč. U těchto dvou položek nelze reálně určit za kolik let přestanou firmě přinášet užitky, jelikož se předpokládá jejich neustálé využití pouze s případnými aktualizacemi a technickým zhodnocením. Dle standardů tedy platí, že **nelze stanovit ani dobu použitelnosti**

⁸ Všechny rozdíly zde nemohou být jmenovány v důsledku rozsáhlé problematiky.

a účetní jednotka by tedy tento majetek odepisovat neměla. Zůstatky účtů by se proto v rámci konverze účetní závěrky za rok 2013 změnily následovně (viz Tab. č. 9).

Tab. č. 9: Převod položek nehmotného majetku dle IAS/IFRS za rok 2013 (v tis. Kč)

Položka	Typ účtu	ČÚS	Úprava	IFRS
Software	aktivní	1 172	0	1 172
Oprávkky k softwaru	kontraaktivní	-778	+380	-398
Odpisy	nákladový	-240	+240	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Konečné stavy jednotlivých účtů by k 31.12.2014 byly retrospektivně změněny obdobným způsobem (Tab č. 10).

Tab. č. 10: Převod položek nehmotného majetku dle IAS/IFRS za rok 2014 (v tis. Kč)

Položka	Typ účtu	ČÚS	Úprava	IFRS
Software	aktivní	28 582	0	28 582
Oprávkky k softwaru	kontraaktivní	-4 950	+864	-4 086
Odpisy	nákladový	-484	+484	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Došlo by tedy ke zrušení doposud vytvořených oprávek k softwaru, a naopak ke zpětnému přičtení odpisů, jež byly původně vykázány v nákladech běžného období. Jejich vyloučením následně dojde i ke změně provozního výsledku hospodaření v daném období. Zbývající část oprávek bude zrušena za pomoci nově vytvořeného účtu vlastního kapitálu - *Rozdíly ze změny účetního systému*.

Zároveň by společnost musela změnit účetní pravidla ve své vnitropodnikové směrnici, aby výslovně uváděla, že dlouhodobý nehmotný majetek s neurčitelnou dobou použitelnosti se neodepisuje. Stejně tak by mělo být ve směrnici uvedeno, že v tomto případě musí být aktivum pravidelně vždy ke konci roku testováno na snížení hodnoty v souladu s aktuálně platným standardem IAS 36 – *Snížení hodnoty aktiv*. Změní-li se významným způsobem podmínky, a tedy bude známa doba životnosti softwaru, poté se začne odepisovat. Například pokud se vedení společnosti rozhodne, že účetní software přestane za 2 roky používat kvůli přechodu na IFRS a pořídí nový účetní software lépe vyhovující novým podmínkám, od okamžiku tohoto rozhodnutí začne účetní jednotka software odepisovat, a to po dobu zmíněných dvou let.

Zakomponování těchto pravidel do vnitropodnikové směrnice přitom samozřejmě zajistí shodné postupy vykazování i do budoucna.

6.2 Rezervy

Další položkou převodu bude pasivní účet *Rezervy*. Ty firma Socialbakers vytváří na krytí budoucích rizik a výdajů, u nichž je známý účel a je pravděpodobné, že nastanou, ale není jistý datum ani částka plnění.

V roce 2013 byly vykázány 2 typy rezerv. Prvním z nich jsou *Rezervy na nevyčerpanou dovolenou*, které jsou společností tvořeny, pokud zaměstnanci mají právo na dovolenou během běžného období, tento nárok ovšem neuplatnili a dovolenou si nevyčerpali, ale převedli částečně do účetního období následujícího. Přesnou částku přitom není možno spolehlivě určit, protože velikost náhrad se počítá v závislosti na mzdě za předcházející období. Stejně tak je nejistá i realizace výdaje, jelikož zaměstnanec si může dovolenou vyčerpat v různých obdobích.

Druhým typem byly poté *Rezervy na audit a zpracování daně z příjmů právnických osob*, o nichž společnost účtuje, protože audit i zpracování daňového přiznání se vztahují k minulému období, ale provádí se až v období příštím. Zároveň bývá nutností počítat s různými dodatečnými náklady apod., ani částka tedy není jistá.

Oba druhy rezerv byly vykázány k 31.12.2013 v souhrnné výši 3 022 tis. Kč v rámci účtu 459 - *Ostatní rezervy*. [45] Jejich tvorbu a čerpání zobrazuje *Tab. č. 11*.

Tab. č. 11: Tvorba a čerpání rezerv Socialbakers, a.s. v roce 2013 (v tis. Kč)

Typ rezervy	Stav k 1.1.2013	Tvorba	Čerpání	Stav k 31.12.2013
Rezerva na nevyčerpanou dovolenou	1 621	2 732	1 621	2 732
Rezerva na audit a daňové přiznání	220	290	220	290
Celkem	1 841	3 022	1 841	3 022

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

V roce 2014 byly tyto rezervy následně čerpány a nové se již netvořily, k 31.12.2014 byl proto konečný stav účtů již nulový (viz *Tab. č. 12*).

Tab. č. 12: Tvorba a čerpání rezerv Socialbakers, a.s. v roce 2014 (v tis. Kč)

Typ rezervy	Stav k 1.1.2014	Tvorba	Čerpání	Stav k 31.12.2014
Rezerva na nevyčerpanou dovolenou	2 732	0	2 732	0
Rezerva na audit a daňové přiznání	290	0	290	0
Celkem	3 022	0	3 022	0

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

6.2.1 Charakteristika rezerv dle ČÚL

Rezervy jsou dle české účetní legislativy chápány jako nástroj opatrnosti, který umožňuje účetní jednotce zohlednit ve své účetní závěrce všechna významná budoucí rizika, ztráty či znehodnocení. Jsou tedy vykazovány jako cizí zdroj určený ke krytí budoucích závazků či výdajů, u nichž je známý účel a je pravděpodobné, že nastanou, ale obvykle není jistá přesná částka nebo datum, ke kterému se uskuteční. Konkrétní údaje ohledně tvorby rezerv, tj. např. na jaké výdaje se budou tvořit, určení výše, podmínky uznání a čerpání si poté účetní jednotka určí ve svých vnitřních předpisech. [13] [38]

Vyhláška č. 500/2002 Sb. (§ 16) definuje tyto základní druhy rezerv:

- rezervy podle zvláštních právních předpisů,
- rezervy na daň z příjmů,
- rezervy na důchody a podobné závazky,
- ostatní rezervy.

Poslední oblast obsahuje např. rezervy na restrukturalizaci, rezervy na garanční opravy, rezervy z finanční oblasti, rezervy na rizika a ztráty, případně další, jež nemají vliv na daňový základ subjektu, přičemž o těchto položkách si rozhoduje sama účetní jednotka. Mezi **rezervy dle zvláštních právních předpisů** se řadí zejména rezervy na základě zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů⁹, což jsou např. rezervy na opravu hmotného majetku či rezervy na pěstební činnost. Tyto jsou daňově uznatelné. Je však možné tvořit i takové účetní rezervy, které nejsou zmíněny v zákoně o účetnictví, ale jsou tvořeny např. nad rámec zákona o rezervách či může jít

⁹ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

o smluvní pokuty a penále, rizika nekrytá pojištěním, soudní spory, dlouhodobé tržní riziko, poskytnuté mimořádné záruky a další. [40] [42]

Rezervy se dle ČÚS č. 004 tvoří procentem z předem stanoveného základu nebo v absolutní částce, není-li zvláštním právním předpisem stanoveno jinak. Načež se jejich tvorba zaúčtuje ve prospěch účtové skupiny 45 – *Rezervy* a na vrub daného účtu nákladů ze skupiny 55 - *Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky provozních nákladů*, 57 – *Rezervy a opravné položky finančních nákladů*, 58 – *Mimořádné náklady* nebo 59 - *Daně z příjmů a převodové účty*. Čerpání či zrušení rezervy poté probíhá zaúčtováním na opačné strany těchto účtů, přičemž platí, že rezervy musí být vždy účelově vázány, nelze je tedy čerpat na jiný účel, než pro který byly vytvořeny a nemohou mít nikdy aktivní zůstatek. V případě, že rezerva nebyla v daném období vyčerpána, převádí se zůstatek účtu do období následujícího. [38] [40] [41]

6.2.2 Charakteristika rezerv dle IFRS

Dle IAS/IFRS upravuje problematiku rezerv standard *IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*¹⁰, který uvádí, že rezervy jsou závazky s nejistým časovým rozvrhem a výší. Vykázány mohou být pouze, pokud jsou splněny následující požadavky:

- účetní jednotka eviduje **současný závazek**, který je **důsledkem minulých aktivit**,
- je pravděpodobné, že **vyrovnání** tohoto závazku **povede k odtoku peněžních prostředků**, a tedy úbytku ekonomického užítku,
- účetní jednotka je schopna tento závazek **spolehlivě odhadnout**.

Částka vykazovaná jako rezerva by tedy měla být co nejlepším odhadem výdajů, které budou potřebné k úhradě daného závazku zúčtovanému k rozvahovému dni při uvážení veškerých rizik a nejistot. Pokud je významná časová hodnota peněz, má se výše rezervy určit jako současná hodnota budoucích výdajů nutných k úhradě závazku. [6]

Obvykle jsou **rezervy v souladu se standardem tvořeny** na bonusy, smluvní reklamace či záruční opravy, kupony a prémie, škody na životním prostředí, soudní

¹⁰ Tento standard neupravuje rezervy, které vznikají z finančních aktiv oceňovaných ve fair value, ze zmařených smluv s výjimkou zavazujících, rezervy v oblasti pojistných smluv a další oblasti, které jsou upraveny samostatnými standardy.

procesy, nevýhodné smlouvy (pokud náklady převýší přínosy), chybějící či nedostatečné pojištění, krádeže nebo restrukturalizace. Naopak dle IAS/IFRS **nelze tvořit rezervy** na budoucí provozní ztráty, na opravy a údržbu hmotného majetku, rizika pojištěná pojišťovnou, na zajištěnou rezervu, očekávané změny v zákoně, obecné riziko spojené s podnikáním apod. [11]

Standard také rozlišuje mezi rezervami a dohadnými položkami pasivními, jak je známe z českého pojetí. Dohadné položky pasivní nejsou však IAS/IFRS definovány a má se za to, že není nutné vykazovat je jako samostatné položky, jelikož odhady jsou v účetnictví běžné. Obecně lze tedy říci, že se přistupuje k následujícímu členění.

V případě, že položka **splní všechny požadavky na rezervu**, vykáže se **samostatně v rámci rezerv**. Pokud se ovšem jedná o položky, jako např. nevyfakturované dodávky, či závazky za zaměstnanci z titulu nevybrané dovolené, ty se svou povahou blíží rezervám kvůli odhadované výši závazku, ale je zde **menší míra neurčitosti**, např. co se týče času či věřitele (jsou známy konkrétní osoby). IFRS tedy upřednostňuje vykazovat je **v rámci běžných závazků**. [3] [4] [10] [16]

Pokud by bylo plnění plynoucí ze závazku nepravděpodobné, vykáže se pouze *tzv. podmíněný závazek*, a to v Komentáři k účetní závěrce. [16]

6.2.3 Konverze položek rezerv

Na základě právní úpravy rezerv dle obou systémů lze tedy pozorovat opět určité rozdíly, zejména ohledně otázky, na který účel lze tvořit rezervy, a na který nikoliv. Asi nejvýznamnějším z nich je přitom tvorba rezerv na opravu hmotného majetku. Ta je v České republice povolena, zatímco standard IAS 37 takovýto postup zakazuje.

V rámci výkazů společnosti Socialbakers je však klíčové určit, jak mají být vykázány rezervy tvořené firmou v roce 2013.

Jak již bylo řečeno výše, **rezerva na nevyčerpanou dovolenou** by měla být dle standardu vykázána spíše jako běžný závazek, jelikož je zde menší míra neurčitosti než jaká bývá u rezerv. Dovolená musí být totiž vyčerpana obvykle v období příštím, navíc jsou známy konkrétní osoby – zaměstnanci. Částku lze určit taktéž poměrně přesně na základě předpokládaného počtu dnů nevyčerpané dovolené a výše mzdových nároků.

Stejně tak **rezerva na audit a zpracování daňového přiznání** může být odhadována na základě minulých zkušeností. Čas realizace lze také považovat za poměrně jistý – příští rok v době provedení auditu a zpracování daňového přiznání, a ani věřitelé nejsou zcela neznámou. I v tomto případě by proto bylo vhodnější vykázat odhady v rámci závazků.

Oba druhy rezerv budou tedy překlasifikovány jako *Jiné závazky*. Zúčtované náklady v daném roce budou převedeny ve prospěch účtu *Tvorba rezerv* a na vrub účtu *Náklady na zaměstnance* u nevyčerpané dovolené, resp. v případě auditu na nákladový účet *Účetní služby, daňové poradenství*.

Úprava zůstatků účtů by poté k 31.12.2013 vypadala následovně (viz Tab. č. 13).

Tab. č. 13: Převod rezerv dle IAS/IFRS za rok 2013 (v tis. Kč)

Položka	Typ účtu	Dle ČÚS	Úprava	Dle IFRS
Ostatní rezervy	pasivní	3 022	-3 022	0
Jiné závazky	pasivní	2 112	+3 022	5 134
Tvorba rezerv	nákladový	3 022	-3 022	0
Náklady na zaměstnance	nákladový	0	+2 732	2 732
Účetní služby, daňové poradenství	nákladový	4 517	+290	4 807

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Došlo by zde k překlasifikaci, která ovlivní např. ukazatele finanční analýzy pracující s položkou krátkodobých závazků, tj. např. likviditu, ukazatel čistého pracovního kapitálu apod. V oblasti nákladů dojde ke změně druhů bez vlivu na výsledek hospodaření.

V roce 2014 již úpravy nutné nejsou, protože rezerva byla zrušena v předchozím období a ke konci roku byl tedy stav nulový.

6.3 Časové rozlišení

Ve vazbě na rezervy a zmiňované dohadné položky pasivní bude nyní věnována pozornost problematice časového rozlišení, v jehož rámci firma Socialbakers využívala v minulých letech zejména účty *Výnosy příštích období* a *Náklady příštích období*.

Výnosy příštích období slouží k časovému rozlišení úhrad za přístup k internetovým analýzám, které si zákazníci předplácejí obvykle na rok, v souladu s aktuálním

principem musí být však výnosy časově rozlišeny do jednotlivých měsíců. Účet **nákladů příštích období** obsahuje poté především časově rozlišené výdaje za internetové služby a drobný majetek. [45] Stavů ke konci období uvádí *Tab. č. 14*.

Tab. č. 14: Položky časového rozlišení firmy Socialbakers (v tis. Kč)

Položka	Stav k 31.12.2013	Stav k 31.12.2014
Náklady příštích období	7 692	10 504
Výnosy příštích období	105 422	177 643

Zdroj: vlastní zpracování dle [44], 2015

6.3.1 Charakteristika časového rozlišení dle ČÚL

Rezervy a dohadné položky slouží v české úpravě k časovému rozlišení v tzv. *širším pojetí*, kdy není známa částka ani období. Druhým typem jsou poté účty časového rozlišení v tzv. *užším pojetí*, na které účtujeme, jestliže známe účel, částku i období, jichž se transakce týkají.

Dle Vyhlášky č. 500/2002 (§ 13, § 19) sem patří **na straně aktiv**:

- **Náklady příštích období**, obsahující výdaje hrazené v běžném období, ale týkající se nákladů příštích účetních období,
- **Komplexní náklady příštích období**, týkající se nákladů příštích účetních období, které se však souhrnně vztahují k jednomu účelu,
- **Příjmy příštích období**, kam účetní jednotka uvádí částky, jež nejsou dosud přijaté, ale časově a věcně souvisejí s výnosy běžného účetního období a nejsou účtovány přímo na účtech pohledávek.

Na straně pasiv lze poté rozlišovat:

- **Výdaje příštích období**, kam se evidují náklady související s běžným účetním obdobím, na které se však výdaj dosud neuskutečnil,
- **Výnosy příštích období**, kam se zaznamenávají peněžní prostředky přijaté v běžném období, ale věcně patřící až do období příštích.

Všechny zůstatky výše zmíněných účtů (aktivní i pasivní) se přitom vykazují v rozvaze samostatně v rámci položky časového rozlišení. [40]

6.3.2 Charakteristika časového rozlišení dle IAS/IFRS

Standarty IAS/IFRS se časovému rozlišení nevěnují konkrétně v jednom standardu, jako tomu bylo v předchozích případech, ani tento pojem samostatně nevymezují. Související problematiku však upravuje např. Koncepční rámec pojednávající o akruálním principu, tedy věcné a časové souvislosti výnosů a nákladů. Případně je možné nalézt zmínky o předplacených službách, které se vykáží jako výnos až v příštím období např. ve standardu *IAS 18 – Výnosy*.

V každém případě se dle IAS/IFRS položky časového rozlišení v rámci rozvahy **nevykazují samostatně**, jako je tomu u české právní úpravy, nýbrž jako **pohledávky**, v případě nákladů příštích období, či **závazky**, jedná-li se o výnosy příštích období, a to vždy v členění na krátkodobé a dlouhodobé. Po případě se výnosy příštích období zaznamenávají jako snížení (korekce) aktiv. [6] [24]

6.3.3 Konverze položek časového rozlišení

Jak by se tedy tyto změny projevíly v převodu položek časového rozlišení dle IAS/IFRS? Opět by muselo dojít k určité restrukturalizaci výkazů. Nejprve by tedy časové rozlišení bylo **rozděleno na krátkodobou a dlouhodobou část** (viz *Tab. č. 15*), načež by se tyto položky ve výkazech přesunuly pod krátkodobé (resp. dlouhodobé) pohledávky (resp. závazky). Názvy účtů by přitom mohly zůstat zachovány, změnila by se pouze klasifikace.

Tab. č. 15: Rozdělení časového rozlišení na krátkodobou a dlouhodobou část dle IFRS (v tis. Kč)

Položka	Typ účtu	Dle IFRS	
		k 31.12.2013	k 31.12.2014
Náklady příštích období	aktivní	7 692	10 504
- krátkodobé		7 685	10 504
- dlouhodobé		7	7
Výnosy příštích období	pasivní	105 422	177 643
- krátkodobé		105 063	176 549
- dlouhodobé		359	1 094

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

6.4 Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb

Po příkladu převodu položky aktiv, pasiv a časového rozlišení se práce nyní zaměří na důležitou položku Výkazu zisku a ztráty, a to *Výnosy*, konkrétně *Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb*.

Firma Socialbakers vykazovala v rámci této položky v minulých letech zejména tržby za provedené internetové analýzy (SB Analytics, SB Builder, apod.), reklamní a doplňkovou činnost k analýzám (služby Professional services) a ostatní. V roce 2013 byly tyto tržby vykázány ve výši 232 342 tis. Kč, v roce 2014 to bylo celkem 390 683 tis. Kč.

Jedná-li se přitom o běžné analytické produkty firmy jako např. produkt SB Analytics, v tomto případě si klient předplácí daný servis obvykle na dobu jednoho roku a výnosy jsou časově rozlišovány v rámci jednotlivých měsíců využívání služby. Část je proto vykázána v rámci výnosů běžného období, část ve výnosech příštích období na příslušných analytických účtech (viz podkapitola 6.3 *Časové rozlišení*).

Složitější situace však nastává v případě služby Professional Services, která v některých případech zahrnuje i zpracování souhrnných reportů pro zákazníka včetně souvisejících konzultací. V tomto případě probíhá zúčtování výnosů na obdobné bázi, ale někdy se jedná pouze o jednorázové služby v rámci jednoho měsíce, někdy se účtují zvlášť náklady na nastavení služby a poté se teprve časově rozlišují jednotlivé měsíce, za které se reporty vytváří. [45] Poměr výnosů běžného období v rámci těchto dvou služeb v letech 2013 a 2014 zachycuje *Tab. č. 16*.

Tab. č. 16: Výnosy za poskytnuté služby v letech 2013-2014 (v tis. Kč)

Položka	Rok 2013		Rok 2014	
	Internetové analýzy	Professional Services	Internetové analýzy	Professional Services
Výnosy	206 536	25 696	365 211	25 452

Zdroj: vlastní zpracování dle [45], 2015

6.4.1 Charakteristika tržeb dle ČÚL

Dle ČÚS č. 019 se výnosy účtují v rámci účtové třídy 6, převážně na straně Dal narůstajícím způsobem od začátku roku. Na konci každého účetního období se poté

zůstatky účtů převádí ve prospěch účtu zisků a ztrát. Přesnou definici výnosů česká legislativa ovšem nevymezuje.

Ve prospěch účtu *60x - Tržby za vlastní výkony a zboží* se účtují výnosy **na základě konkrétních dokladů (faktur)** za prodané výkony či zboží se souvztažným zápisem na vrub účtu pohledávek či peněžních prostředků. Důležité je přitom zejména jejich zachycení v rámci období, s nímž věcně a časově souvisejí bez ohledu na to, zda byly peníze za služby přijaty. Jak již bylo několikrát řečeno výše, výnosy, které souvisí s budoucím obdobím, musí být proto časově rozlišeny. [38] [41]

6.4.2 Charakteristika tržeb dle IAS/IFRS

V rámci IAS/IFRS jsou výnosy upraveny samostatným standardem *IAS 18 – Výnosy* a dále v rámci standardu *IAS 11 – Smlouvy o zhotovení*. Standard IAS 18 se zabývá výnosy ve smyslu *Revenues* odpovídající definici dané Koncepčním rámcem a přidává další požadavky pro uznání výnosů v závislosti na tom, zda se jedná o:

- tržby z prodeje zboží,
- tržby z prodeje služeb,
- dividendy, úroky či autorské honoráře.

Výnosy se přitom oceňují v **reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty** se zohledněním odečtených obchodních slev a množstevních rabatů, které byly odběratelům poskytnuty. Pokud je platba odložena, je reálnou hodnotou **současná hodnota** těchto **budoucích příjmů** a rozdíl se vykazuje jako výnosový úrok. Jak již bylo však řečeno, společnost Socialbakers vykazuje pouze Tržby z prodeje poskytnutých služeb hrazené zpravidla před dodáním. V dalším textu bude proto pozornost věnována výhradně této problematice.

Pokud je možné výstup z poskytování služeb spolehlivě měřit, má být dle IAS 18 vykázána tržba v závislosti na stupni dokončení transakce ke konci účetního období. Zároveň platí, že výsledek transakce je možné spolehlivě určit v případě, že jsou splněny tyto čtyři podmínky.

1. **Částku tržeb je možno spolehlivě ocenit.**
2. Je pravděpodobné, že **ekonomické užitky z transakce poplynou účetní jednotce.**
3. Je možné **spolehlivě určit stupeň dokončení** transakce k rozvahovému dni.
4. Je možné **spolehlivě určit náklady vynaložené na transakci a její dokončení.** [6]

Vykazování tržeb by mělo rovněž kopírovat charakter poskytované služby. Lze proto rozlišovat následující metody vykazování¹¹.

Metoda specifického výkonu by se uplatnila v případě, že se služby týkají pouze jedné činnosti/události, po jejímž vykonání se vykáže výnos.

Metoda proporcionálního výkonu se užívá, pokud se služba skládá z několika stejných či obdobných činností. Výnosy se poté vykážou v závislosti na vývoji služby. Jednou možností je **lineární metoda**. Druhou možností je **metoda procenta dokončení**, ke které se přistupuje v případě různorodých činností a vykazování výnosů se poté řídí standardem *IAS 11 – Smlouvy o zhotovení*¹². Stupeň (procento) dokončení transakce lze poté určit několika způsoby:

- poměrem vykonané práce vůči celkové plánované,
- poměrem poskytnutých služeb k celkovým nebo
- poměrem vynaložených nákladů k celkovým.

Důvodem takového postupu je fakt, že splátky a zálohy přijaté od zákazníků často nemusí odpovídat skutečně vykonaným službám.

Další možností je **metoda kompletní zakázky**, kdy firma vykazuje výnosy ze služeb až po jejich kompletním dokončení. Jedná se tedy o tzv. *metodu nulového zisku*, která se využívá v případě, že je poskytnutí služby spojeno s nějakým významným závěrečným výkonem bez něž nelze považovat transakci za dokončenou.

Poslední je poté **metoda inkasa** využívaná zejména v případech, kdy existují jisté pochybnosti o úhradě pohledávek za služby. Výnosy lze tedy vykázat až když je služba zaplacená. [4] [6] [9]

V roce 2014 byl ve spolupráci IASB a FASB vydán nový standard **IFRS 15**, jež časem nahradí oba předchozí standardy IAS 11 a IAS 18. Závazný bude ovšem až od 01.01.2017, do té doby je jeho použití dobrovolné. Tento nový standard si klade za cíl sjednotit vykazování zboží a služeb na základě následujícího **pětistupňového modelu**:

¹¹ Standard tyto metody neklasifikuje přímo, v zahraničních úpravách účetnictví se však běžně vyskytují.

¹² Standard IAS 11 se používá zejména pro dlouhodobé zakázky, jako jsou stavební smlouvy, využitelný je však i ve službách.

1. **krok** - identifikace smlouvy se zákazníkem.
2. **krok** - identifikace samostatných povinností plnit vyplývající ze smlouvy.
3. **krok** - stanovení transakční ceny.
4. **krok** - alokace transakční ceny na jednotlivé povinnosti plnit.
5. **krok** - vykázání výnosů v okamžiku splnění povinnosti plnit. [18]

6.4.3 Konverze položek tržeb

Položky tržeb za vykonané služby u firmy tedy **splňují všechny úvodní definice pro vykázání výnosů** v souladu se standardem IAS 18 i Koncepčním rámcem. Dle výše jmenovaných metod lze taktéž říci, že analytické služby vykonávané společností odpovídají metodě proporcionálního výkonu za pomoci **lineární metody**, jelikož výnosy se do jednotlivých měsíců vykazují rovnoměrně.

U služeb Professional Services se nyní dle české úpravy postupuje při účtování obdobně. V závislosti na požadavcích standardu IAS 18 se ovšem jeví jako vhodnější **metoda kompletní zakázky**, která je relevantní zejména u služby „*Reports by Consultants*“. Zde dochází nejprve k analýzám v průběhu měsíce či čtvrtletí, ale finální reporty jsou zákazníkovi předány až na závěr každého monitorovaného období, k vlastnímu předání může tedy dojít například až v lednu či jiném měsíci roku následujícího. V souladu se standardem by proto k vykázání výnosů mělo dojít až po této finální činnosti.

V předchozích letech byly identifikovány tyto rozdíly týkající se předchozích účetních období (viz *Tab. č. 17*).

Tab. č. 17: Tržby ze služeb Professional services uznané v letech 2013 a 2014 dle ČÚS (v tis. Kč)

Položka	Vykázané v r. 2013	Vykázané v r. 2014
Tržby ze služeb Professional Services	25 696	25 452
- z toho za reporty předané až v r. 2014	261	0
- z toho za reporty předané až v r. 2015	0	243

Zdroj: vlastní zpracování dle [45], 2015

Zároveň by měly být v souladu s výnosy časově rozlišeny i související náklady, které se při uplatnění této metody vykazují ve stejném období jako výnosy. Nyní již ovšem není možno **náklady na dokončení** těchto zakázek přesně určit, při přechodu na IFRS by proto bylo nutné **zajistit tyto informace alespoň do budoucna**.

Zůstatky účtů v obrátové předvaze by v každém případě měly být za rok 2013 změněny takto (*Tab. č. 18*).

Tab. č. 18: Převod položky Tržeb za prodej zboží a služeb dle IAS/IFRS za rok 2013 (v tis. Kč)

Položka	Typ účtu	Dle ČÚS	Úprava	Dle IFRS
Tržby za prodej zboží a služeb	výnosový	232 342	-261	232 081
Nerozdělený zisk	pasivní	0	+261	261

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Za rok 2014 by převod vypadal následovně (*viz Tab. č. 19*).

Tab. č. 19: Převod položky Tržeb za prodej zboží a služeb dle IAS/IFRS za rok 2014 (v tis. Kč)

Položka	Typ účtu	Dle ČÚS	Úprava	Dle IFRS
Tržby za prodej zboží a služeb	výnosový	390 683	-243	390 440
Nerozdělený zisk	pasivní	0	+243	243

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

V případě přechodu na IFRS v následujících letech by pro firmu ovšem stálo za uvážení, zda neadaptovat rovnou nový postup vykazování výnosů dle IFRS 15, aby nemusela měnit svůj informační systém dvakrát v rozmezí dvou let. Stejně tak by mohly být změněny požadavky na úpravu smluv a předávání informací o vývoji zakázek v souladu s tímto standardem.

6.5 Kurzové rozdíly

Poslední problematikou, které bude věnována pozornost jsou *kurzové rozdíly*.

Společnost Socialbakers vede aktuálně účetnictví v české měně, v níž také předkládá své účetní výkazy. Během své činnosti však realizuje rovněž mnoho cizoměnových transakcí (v GBP, EUR, USD), a to ať se již jedná o vydané či přijaté faktury, operace s dceřinými společnostmi nebo o výplatu mezd zahraničním zaměstnancům. Tyto případy v průběhu roku přepočítává do české měny aktuálním kurzem ČNB k datu uskutečnění transakce, tj. např. k datu vystavení faktury. K datu úhrady vydané faktury (nejčastěji splatné za 30 dní) může být však kurz odlišný, čímž vznikají právě kurzové rozdíly. V případě že česká koruna posílila, je vykázána kurzová ztráta, při oslabení koruny naopak kurzový zisk. Vše tedy závisí na vývoji směnných kurzů. U přijatých zahraničních faktur je vývoj samozřejmě opačný.

Všechny cizoměnové rozvahové položky se tedy v průběhu roku evidují jak v české, tak i v cizí měně, načež jsou k datu účetní závěrky přepočítány na domácí měnu s použitím kurzu vyhlášeného ČNB k tomuto rozvahovému dni, tj. k 31.12. daného roku. Mohou tedy vzniknout další kurzové rozdíly.

V souladu s těmito pravidly vykázala společnost v roce 2013 kurzové ztráty ve výši 5 031 tis. Kč a kurzové zisky ve výši 8 200 tis. Kč. V roce 2014 poté zaznamenala kurzové ztráty ve výši 4 780 tis. Kč a zisky ve výši 17 109 tis. Kč. Kurzové zisky dosahovaly vyšší hodnoty i v důsledku intervence ČNB v listopadu 2013, což mělo za následek oslabení české koruny vůči cizím měnám, a tedy pozitivní vliv na zahraniční obchody společnosti. [44]

6.5.1 Charakteristika kurzových rozdílů dle ČÚL

Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 4 odst. 12 se české účetnictví vede povinně v peněžních jednotkách české měny. Pouze v určitých případech je možná současná evidence v cizí měně v důsledku transakcí se zahraničními subjekty. Tyto operace se přepočítávají denním kurzem ČNB či fixním kurzem, který si společnost určí na předem dané období v závislosti na kurzu vyhlášeném ČNB (§ 24). Účetní závěrka musí být ovšem vždy sestavena výhradně v českých korunách, přičemž zůstatky majetku¹³ a závazků v cizích měnách se přeceňují kurzem ČNB k rozvahovému dni. Používá-li účetní jednotka v průběhu období pevný kurz, poté použije aktuální kurz vyhlášený ČNB k rozvahovému dni. [41]

Kurzové rozdíly se následně účtují dle své povahy na vrub účtové skupiny 56 - *Finanční náklady*, jde-li o kurzovou ztrátu nebo ve prospěch účtové skupiny 66 - *Finanční výnosy*, v případě, že se jedná o kurzový zisk. Cenné papíry a podíly se k rozvahovému dni přeceňují odlišně v rámci přecenění na reálnou hodnotu či metodou ekvivalence. [38]

V případě konsolidované účetní závěrky se účasti (např. v dceřiných společnostech) přeceňují kurzy platnými k rozvahovému dni, a to i v případě výkazu zisku a ztráty. [29]

¹³ Pohledávky, podíly v obchodních korporacích, ceniny, deriváty a CP.

6.5.2 Charakteristika kurzových rozdílů dle IAS/IFRS

Pokud jde o vykazování cizích měn v rámci IFRS, tuto problematiku upravuje přímo standard *IAS 21 - Dopady změn směnných kurzů cizích měn*. Ten řeší právě otázky operací uskutečňovaných v zahraničních měnách a jejich následnou prezentaci v účetních výkazech¹⁴. Jako základní předpoklad vymezuje ale i pojmy jako funkční měna, cizí měna a měna vykazování. **Měna vykazování** představuje měnu, ve které je sestavována a prezentována účetní závěrka. **Měna funkční** je naopak měnou primárního ekonomického prostředí, tedy měnou, ve které účetní jednotka realizuje svou činnost. Může být ovšem i shodná s měnou vykazování. **Cizí měna** je poté jakákoliv jiná měna nežli funkční. [6]

V praxi se může stát (což je situace i Socialbakers), že společnost obchoduje se zahraničními zákazníky a dodavateli nebo má dceřinou společnost v zahraničí. V průběhu činnosti tedy vzniká mnoho transakcí, jež jsou denominovány v cizí měně, ale pro účely vykazování se převádí do měny funkční, resp. měny vykazování. Zahraniční společnosti přitom vedou účetnictví ve své lokální měně, která je následně převáděna na měnu vykazování mateřské společnosti.

V průběhu účetního období je účtování o těchto transakcích shodné jako v ČR, tj. používá se kurz mezi funkční a cizí měnou k datu uskutečnění transakce. K rozvahovému dni se ovšem přepočítávají:

- **peněžní položky**¹⁵ (tj. peněžní aktiva a závazky) v cizí měně kurzem platným k rozvahovému dni;
- **nepeněžní položky** zaznamenané v cizí měně v historických cenách kurzem platným k datu transakce;
- **nepeněžní položky přeceňované na reálnou hodnotu** vyjádřenou v cizí měně kurzem platným v den přecenění.

Příkladem **peněžních položek** mohou být např. zaměstnanecké požitky či hotovostní dividendy. Mezi **nepeněžní** řadíme např. předplatné za zboží a služby, nehmotná aktiva, zásoby, pozemky, budovy a zařízení. Kurzové rozdíly z přepočtu peněžních položek se přitom vykazují samostatně jako zisk nebo ztráta daného období. [7]

¹⁴ Standard se nepoužije v případě IFRS 9, IAS 39 - Finanční nástroje.

¹⁵ Zůstatky, které mají být v budoucnu přijaty nebo zaplacený v pevném či stanovitelném počtu jednotek měny.

Komplikovanější situace nastává v případě peněžní položky, která tvoří část čistých investic v zahraničním subjektu (tj. velikost podílu na aktivech dané jednotky). Je-li přitom peněžní položka pohledávkou či závazkem ve vztahu k zahraniční jednotce a není u ní plánováno vypořádání (např. dlouhodobé pohledávky či půjčky), představuje zvýšení či snížení čisté investice jednotky v zahraniční jednotce. Takto vzniklý kurzový rozdíl se poté vykáže výsledkově v individuální účetní závěrce mateřské i dceřiné společnosti.

V případě konsolidované účetní závěrky by se vykázal v rámci vlastního kapitálu společnosti, a to až do vyřazení dané investice, kdy by se kumulativní kurzové rozdíly poprvé přeúčtovaly výsledkově. V rámci konsolidované účetní závěrky by se též převáděly z funkčních měn dceřiných společností do měny vykazování i aktiva a závazky (závěrkovým kurzem), výnosy a náklady (kurzem k datu transakce). Výsledné kurzové rozdíly by se zaúčtovaly do ostatního úplného výsledku hospodaření. [4] [6] [7] [18] [30]

Pro běžné kurzové rozdíly z transakcí se zahraničím přitom platí, že se **vykazují kompenzovaně**, tedy jako výsledný kurzový zisk nebo ztráta. Výjimka by nastala pouze v případě významné transakce. [12]

6.5.3 Konverze položek kurzových rozdílů

Při analýze účetních výkazů společnosti nebyly objeveny významnější odlišnosti ohledně přepočtu kurzových rozdílů. V souladu se standardem IAS 21 by však nastaly určité změny.

Společnost obchoduje se zahraničím na běžné denní bázi, vzniklé kurzové rozdíly proto souvisí s hlavní činností společnosti, a budou tedy vykazovány kompenzovaně jako součást provozního výsledku hospodaření. V účetní závěrce proběhne následující úprava (viz *Tab. č. 20*).

Tab. č. 20: Změny kurzových rozdílů dle IAS/IFRS za rok 2013 (v tis. Kč)

Účet	Typ účtu	Dle ČÚS	Úprava	Dle IFRS
Ostatní fin. náklady (kurzové ztráty)	nákladový	5 031	-5 031	0
Ostatní fin. výnosy (kurzové zisky)	výnosový	8 200	-8 200	0
Ostatní provozní výnosy	výnosový	177	+3 169	3 346

Zdroj: vlastní zpracování dle [44], 2015

Vliv na výsledek hospodaření běžného období bude sice nulový, ale výsledek hospodaření z provozní činnosti vzroste o 3 169 tis. Kč při současném poklesu finančního výsledku hospodaření o stejnou částku.

Tab. č. 21: Změny kurzových rozdílů dle IAS/IFRS za rok 2014 (v tis. Kč)

Účet	Typ účtu	Dle ČÚS	Úprava	Dle IFRS
Ostatní fin. náklady (kurzové ztráty)	nákladový	4 780	-4 780	0
Ostatní fin. výnosy (kurzové zisky)	výnosový	17 109	-17 109	0
Ostatní provozní výnosy	výnosový	185	+12 329	12 514

Zdroj: vlastní zpracování dle [45], 2015

V dalším roce by bylo možné postupovat shodně, položky kurzových zisků a ztrát vykázaných v rámci finančního výsledku hospodaření se tedy vynulují. Účet ostatní provozní výnosy se naopak navýší o částku 12 329 tis. Kč (viz Tab č. 21).

6.6 Dopady konverze na vybrané položky účetní závěrky

Po naznačení možného převodu jednotlivých položek bude nyní zhodnoceno, jaký dopad bude mít konverze jednotlivých účtů na vybrané položky účetní závěrky společnosti v letech 2013 a 2014. Následně bude provedeno porovnání základních ukazatelů finanční analýzy.

Tab. č. 22: Komparace položek rozvahy společnosti Socialbakers dle ČÚL a IAS/IFRS k 31.12.2013 (v tis. Kč)

Položka	Netto hodnota		Rozdíl (v %)
	ČÚL	IAS/IFRS	
Aktiva celkem	108 775	109 155	0,35%
Dlouhodobý majetek	6 865	245	5,54%
Oběžná aktiva	94 219	101 910	8,16%
<i>z toho Krátkodobé pohledávky</i>	72 261	79 946	10,64%
<i>z toho Dlouhodobé pohledávky</i>	1 103	1 110	0,63%
Časové rozlišení	7 691	0	-100,00%
Pasiva celkem	108 775	109 155	0,35%
Vlastní kapitál	-50 855	-50 475	-0,75%
Cizí zdroje	54 208	159 630	194,48%
<i>z toho Rezervy</i>	3 022	0	-100,00%
<i>z toho Krátkodobé závazky</i>	51 178	159 263	211,19%
<i>z toho Dlouhodobé závazky</i>	0	359	100,00%
Časové rozlišení	105 422	0	-100,00%

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Z Tabulky č. 22 lze vidět, že v důsledku konverze se položky výkazů obecně spíše zvýšily. **Bilanční suma aktiv i pasiv vzrostla o 0,35%** (v absolutním vyjádření celkem o 380 tis. Kč). Nevyšší rozdíl lze ovšem pozorovat ohledně **položky cizích zdrojů**, která zaznamenala **narůst o celých 194,48%** (absolutně o 105 422 tis. Kč). V rámci této položky hrál největší roli přírůstek běžných závazků, jež byly navýšeny o časové rozlišení a o položku rezerv. Obdobnou situaci bychom mohli pozorovat na straně aktiv, kde bylo časové rozlišení taktéž vyraženo jako samostatná položka a v původní hodnotě zvýšilo sumu oběžných aktiv.

V případě dlouhodobého majetku se naopak projevilo **odúčtování oprávek dlouhodobého nehmotného majetku s neurčitelnou dobou použitelnosti**, netto hodnota majetku se proto zvýšila o 5,54%. V položce vlastního kapitálu byl zaznamenán nejmenší rozdíl (snížení o pouhých 0,75%), který je způsoben pouze odúčtováním odpisů DNHM. Vliv přeúčtování tržeb byl v rámci rozvahy v konečném důsledku nulový z důvodu zaúčtování oproti nerozdělenému zisku.

Ve výkazech účetní závěrky za rok 2014 by změny měly následky podobného rázu.

Tab. č. 23: Komparace položek rozvahy společnosti Socialbakers dle ČÚL a IAS/IFRS k 31.12.2014

Položka	Netto hodnota (v tis. Kč)		Rozdíl (v %)
	ČÚL	IAS/IFRS	
Aktiva celkem	404 151	405 015	0,21%
Dlouhodobý majetek	34 568	35 432	2,50%
Oběžná aktiva	359 079	369 583	2,93%
<i>z toho Krátkodobé pohledávky</i>	96 052	106 556	10,94%
<i>z toho Dlouhodobé pohledávky</i>	0	7	100,00%
Časové rozlišení	10 504	0	-100,00%
Pasiva celkem	404 151	405 015	0,21%
Vlastní kapitál	175 465	176 329	0,49%
Cizí zdroje	51 043	228 686	348,03%
<i>z toho Krátkodobé závazky</i>	51 043	227 592	345,88%
<i>z toho Dlouhodobé závazky</i>	0	1 094	+100,00%
Časové rozlišení	177 643	0	-100,00%

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

V Tab. č. 23 je možno pozorovat nárůst bilanční sumy aktiv a pasiv, tentokrát o 0,21% (v absolutním vyjádření o 846 tis. Kč). **Nárůst závazků v rámci cizích zdrojů představoval dokonce 348,03%**, nárůst krátkodobých aktiv 10,94%. V rámci

dlouhodobého majetku a oběžných aktiv byl ovšem vykázán rozdíl pouze ve výši kolem 3% původní hodnoty. Vlastní kapitál vzrostl v důsledku odpisů o pouhé 0,5%. **Vyloučeny** byly opět **samostatné položky časového rozlišení**. Zároveň lze konstatovat, že v důsledku rozdělení této položky na dlouhodobou a krátkodobou část by firma začala dle IAS/IFRS vykazovat dlouhodobé závazky, resp. pohledávky, a nárůst by tedy činil v této oblasti 100%, přestože absolutní hodnoty nejsou nijak vysoké.

V oblasti výsledků hospodaření by byly taktéž vykázány určité změny, a to zejména v oblasti **finančního výsledku hospodaření**, který se v důsledku přeúčtování kurzových zisků **snížil**. **Provozní výsledek hospodaření se naopak zvýšil** o tutéž částku kurzových rozdílů, nyní vykazovanou v rámci ostatních provozních výnosů. Stejně tak byla hodnota provozního výsledku hospodaření ovlivněna i odúčtováním odpisů DNHM s neurčitelnou dobou použitelnosti ve výši 240 tis. Kč v roce 2013. Toto navýšení bylo ovšem vykompenzováno odúčtováním tržeb za služby *Professional services* ve výši 261 tis. Kč. Změna VH za běžnou činnost je proto v důsledku úprav zanedbatelná (viz Tab. č. 24).

Tab. č. 24: Komparace položek výsledovky společnosti Socialbakers dle ČÚL a IAS/IFRS (v tis. Kč)

Položka	Rok 2013			Rok 2014		
	ČÚL	IAS/IFRS	Rozdíl (v %)	ČÚL	IAS/IFRS	Rozdíl (v %)
Provozní VH	-115 234	-112 086	+2.73%	-249 443	-236 612	+5,14%
Finanční VH	-2 187	-5 356	-144.90%	8 514	-3 815	-144,81%
VH za běžnou činnost	-117 421	-117 442	-0.02%	-240 929	-240 427	+0,21%

Zdroj: vlastní zpracování, 2015

V roce 2014 došlo taktéž ke změnám v oblasti kurzových rozdílů, byly tedy nově vykázány v rámci provozního výsledku hospodaření v kompenzované výši 12 329 tis. Kč. Odúčtované odpisy představovali částku 484 tis. Kč, o kterou byl provozní VH taktéž navýšen. Odlišné vykazování výnosů se však i tentokrát vykompenzovalo, a tak konečný vliv byl pouze přírůstek o 18 tis. Kč. Jak lze tedy vidět v tabulce výše, výsledný **dopad na výsledek hospodaření za běžnou činnost** měly úpravy v obou letech **zcela minimální**.

6.6.1 Komparace vybraných ukazatelů finanční analýzy

Dále byly pro přehlednost vypočítány základní ukazatele finanční analýzy s použitím nově vypočítaných hodnot položek dle IAS/IFRS. Souhrnné zpracování zobrazuje *Tab. č. 25*.

Tab. č. 25: Komparace vybraných ukazatelů finanční analýzy dle ČÚL a IAS/IFRS

Ukazatel	2013		2014	
	ČÚL	IAS/IFRS	ČÚL	IAS/IFRS
Běžná likvidita	1,84	0,64	7,03	2,09
Obrat aktiv	2,14	2,13	0,97	0,96
Celková zadluženost	49,83%	146,24%	12,63%	56,46%

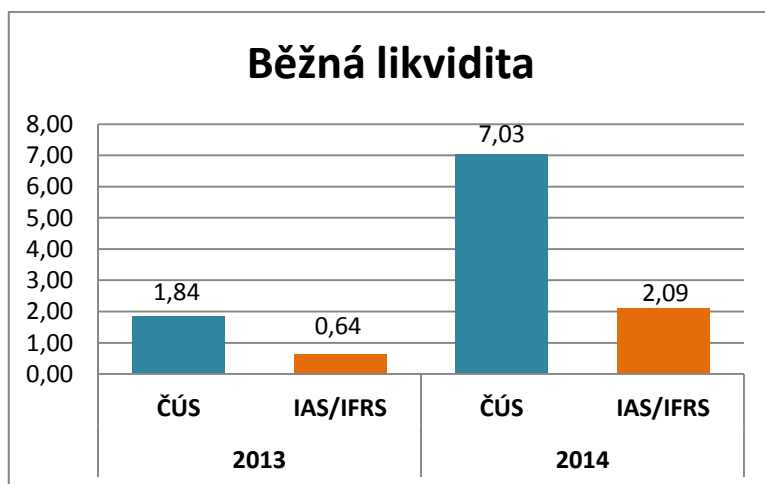
Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Jak lze pozorovat, v některých případech je možno pozorovat změny poměrně významné, některé ukazatele se naopak příliš nezměnily.

Běžná likvidita

Ukazatel běžné likvidity v obou letech oproti hodnotám vykázaným dle české účetní legislativy poklesl. (viz *Obr. č. 3*)

Obr. č. 3: Komparace ukazatele běžné likvidity v roce 2013 a 2014



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

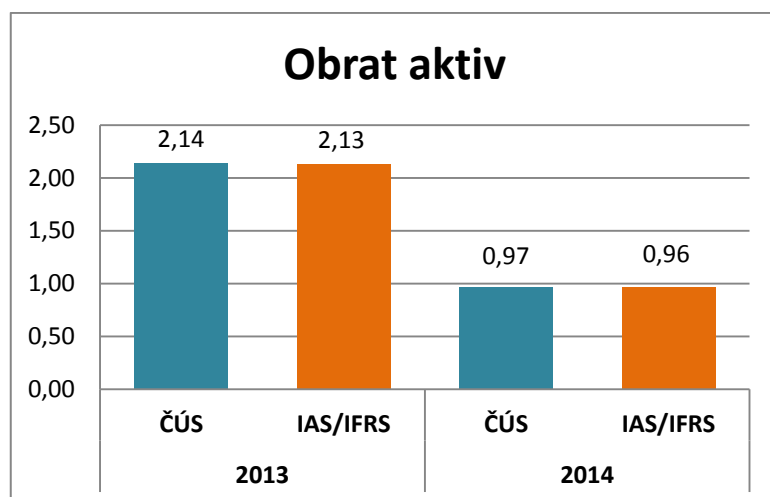
Změny v hodnotách tohoto ukazatele byly způsobeny jak **změnou v objemu oběžných aktiv** (díky přírůstku časového rozlišení), tak i **několikanásobným nárůstem částky krátkodobých závazků**. Hodnoty roku 2014 se mohou jevit z pohledu managementu

oproti české legislativě výhodněji, jelikož se pohybují v doporučeném rozmezí a aktiva tedy nevážou peněžní prostředky, ani se nejedná o nekrytý dluh. V roce 2013 se však hodnota pohybuje oproti českým výkazům poměrně nízko, a tak přestože firma nemusí mít s úhradou svých závazků problémy, ukazatel může být zavádějící, proto by bylo vhodné situaci příslušně vysvětlit v Komentáři k účetní závěrce.

Obrat aktiv

V případě ukazatele obratu celkových aktiv lze naopak konstatovat, že hodnoty dle IAS/IFRS se ve srovnání s českou legislativou liší opravdu minimálně. Tyto výsledky přitom samozřejmě odpovídají i předchozí analýze dopadů v *Kapitole 6.6*, kde již bylo možné odvodit, že ani **celkové tržby**, ani **bilanční suma aktiv se po konverzi příliš nezměnila** (pouze v rámci desetin procent).

Obr. č. 4: Komparace ukazatele obratu celkových aktiv v roce 2013 a 2014

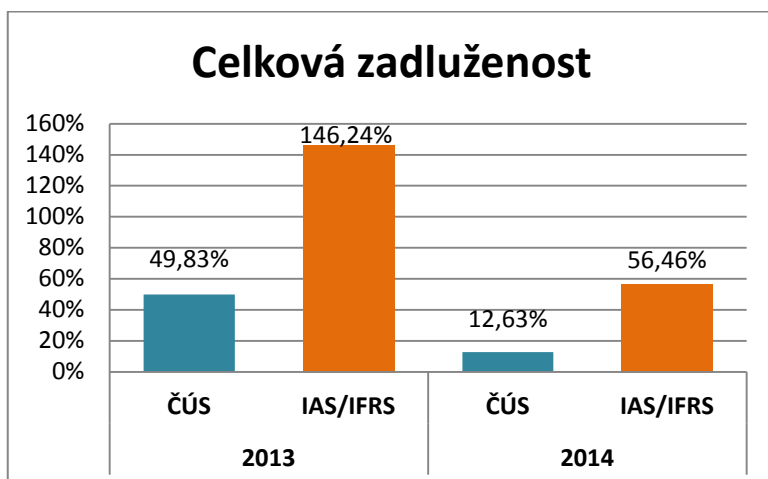


Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Celková zadluženost

U hodnot ukazatele zadluženosti můžeme opět pozorovat změny související s **prudkým nárůstem cizích zdrojů**, které jsou dle IAS/IFRS definovány odlišně, při současném zachování poměrně výše celkových aktiv. Obdobně jako v případě běžné likvidity se tedy zadluženost v roce 2014 pohybovala mezi doporučenými hodnotami 30 - 60%.

Obr. č. 5: Komparace ukazatele celkové zadluženosti v roce 2013 a 2014



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

Významný rozdíl je však možno zaznamenat v roce 2013, kdy ukazatel celkové zadluženosti ve srovnání s českou legislativou vzrostl téměř o více než 100%, což by mohlo působit v očích investorů jako více než rizikový faktor. Důvodem je **odlišné vymezení pojmu cizích zdrojů, resp. vlastního kapitálu**, který Koncepční rámec vymezuje jako zbytkovou hodnotu po odečtení všech dluhů. Nelze tedy tyto dvě hodnoty srovnávat přímo.

7 Návrh metodiky implementace IAS/IFRS

V rámci konverze vybraných položek byly tedy naznačeny určité rozdíly, některé většího rozsahu, jiné pouze ve změně struktury výkazů. Celkový přechod společnosti Socialbakers na výkaznictví dle IFRS by však znamenal významný zásah do účetnictví společnosti, což si může vyžádat velké množství času i zdrojů. Je proto důležité věnovat celému procesu implementace zvýšenou pozornost.

Obecně standardy IAS/IFRS ani česká legislativa nestanovují žádný přesný postup, jak se tohoto úkolu ujmout, jelikož každá společnost má svá specifika, která je nutno zohlednit. Pro firmu Socialbakers bude proto na základě prostudované literatury [14] [21] [24] [26] [27] [30] [31] navržen postup skládající se z těchto fází.

1. Iniciace.
2. Předběžná studie.
3. Plánování.
4. První konverze.
5. Implementace.
6. Monitoring (zpětná vazba).

Obr. č. 6: Plánované fáze přechodu společnosti Socialbakers, a.s. na IAS/IFRS



Zdroj: vlastní zpracování, 2015

7.1 Fáze iniciace

Jak je zřejmé z obrázku výše, celý proces začíná fází iniciace, kdy se začne o přechodu na IAS/IFRS ve firmě uvažovat. V případě Socialbakers může být tímto okamžikem právě **vstup na burzu** v následujících letech, případně může mít společnost i jiné důvody. Například jí **vznikne povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku** v rámci skupiny i za dceřiné zahraniční společnosti v Singapuru, Velké Británii, USA a Německu. Může se tedy **rozhodnout dobrovolně**, že přejde na vykazování dle Mezinárodních účetních standardů. Důvody mohou být ale i strategické, např. kvůli snazšímu získávání kapitálu od investorů, kteří kladou důraz na mezinárodní srovnatelnost informací z účetních výkazů.

Prvotní myšlenka přechodu může tedy vzejít od vrcholového vedení společnosti nebo ze strany finančního managementu, případně může jít o externí podněty v oblasti legislativy či ze strany obchodních partnerů. Mělo by se však začít uvažovat o možnostech přechodu co nejdříve, jelikož je zde předpoklad, že v budoucnu budou muset podle IAS/IFRS české podniky vykazovat povinně. Vhodná příprava je proto na místě, tím spíše u rostoucí firmy, která má široké zahraniční zastoupení a velké množství zákazníků po celém světě.

7.2 Předběžná studie

V případě, že již o přechodu bude rozhodnuto či se o něm bude vážně uvažovat, měla by přijít fáze druhá, a to **zpracování předběžné studie**. Jejím cílem je zejména získání základních informací **o potenciálním dopadu IFRS na celé podnikání**, základní finanční výkazy, na řízení a systémy podniku, obchodní procesy, stakeholders apod. Firma by se tedy měla pokusit získat co nejširší informace, přestože není zatím nutné jít příliš do hloubky.

Na zpracování této studie může najmout externí poradenské služby, pověřit vlastní zaměstnance či zvolit určitou kombinaci těchto dvou variant. Finanční tým společnosti je v současnosti poměrně malý a pracovníci prozatím nemají s přechodem na IAS/IFRS vlastní zkušenosti, proto se jeví jako rychlejší varianta zpracování externím subjektem. Z důvodů úspor a postupného proniknutí účetních do nového systému by však nejvýhodnější bylo zpracování studie 1-2 vlastními zaměstnanci s případným využitím externího poradenství.

Klíčovým aspektem je přitom zejména **analýza finančních výkazů** (jak bylo v práci naznačeno), ale i dalších funkčních oblastí mimo finanční reporting, které budou přechodem na IFRS nejvíce ovlivněny a vyžádají si tak nejvíce zdrojů. Přestože v oblasti **odlišného vykazování výnosů** z prodeje služeb nebyly např. v minulých letech analyzovány významné rozdíly v částkách¹⁶, do budoucna by tyto změny mohly mít na firmu jako takovou vliv rozsáhlejší. Ovlivněna může být např.:

¹⁶ Zpětně je obtížné dohledat všechny konkrétní případy.

- **prodejní strategie**, kde je nutno uvážit veškeré dopady, tedy zda nemusí být změněny kontrakty, přeškolen prodejní tým, jaká bude kontrola ohledně plnění podmínek nového vykazování výnosů, atd.;
- **systém odměn**, tedy jak se změna odrazí v odměňování prodejního týmu, zda bude znamenat více práce ohledně předávaných informací vyšší odměny, jaký bude vliv na management a prodejce;
- **náklady** těchto změn;
- **komunikace**, tj. určit, jak efektivně komunikovat tyto změny investorům, jaký bude dopad na klíčové ukazatele výkonnosti, atd.

Další významnou změnou, která může nastat při přechodu na IAS/IFRS a nebyla prozatím jmenována je ovšem i **konsolidace**, v rámci níž by Socialbakers sestavovali účetní závěrku i za dceřiné společnosti, tedy jako by se jednalo pouze o jednu jedinou společnost.

Pokud by tedy firma splnila podmínky pro konsolidaci dle IFRS (nyní sestavuje pouze individuální ÚZ), bylo by nutné určit, které zahraniční entity budou konsolidovány účetní jednotkou, jaká bude škála požadovaných finančních informací a jaký bude čas potřebný pro jejich získání. Zároveň by došlo k vyřazení veškerých položek, jako jsou např. půjčky či dluhy s těmito spřízněnými stranami z rozvahy. (IAS 27, IFRS 10) Poslední ovlivněnou oblastí budou samozřejmě i systémové aplikace, u nichž bude třeba rozhodnout, zda tvořit konsolidované finanční výkazy automaticky. Případně může být nutné vyvinout nové komunikační prostředky mezi mateřskou společností a konsolidovanými společnostmi.

K větším rozdílům ve vykazování by v budoucnu mohlo dojít např. ale i v oblasti kurzových rozdílů, evidence CP či plánovaných akvizic.

Provede se tedy hrubší **GAP analýza rozdílů**, která se následně sumarizuje pro vrcholový management společnosti. Komunikovány budou zejména **dopady na klíčové ukazatele výkonnosti** (např. na výnosy), ale i **očekávané náklady** a úsilí, jež si celý přechod vyžádá. Rovněž bude společnost nucena **sesbírat dodatečná data**, např. z důvodů větších požadavků na informace uvedené v Komentáři k účetní závěrce, zohledněny by měly být tedy i tyto aspekty.

Předběžnou studii je vhodné zpracovat i v případě, že se IFRS společnosti zatím netýká, jelikož pomáhá managementu a řídicímu výboru porozumět všem potenciálním dopadům a připravit se lépe na přechod v době aktuální potřeby.

7.3 Plánování

Další fází je již samotné plánování, které je mnohem detailnější. Zahrnuje přípravu IFRS politik, plánování strategie přechodu, systémové a procesní dopady v hlubším smyslu, plánování školení zaměstnanců a vnitřní i externí komunikace.

7.3.1 Projektový management

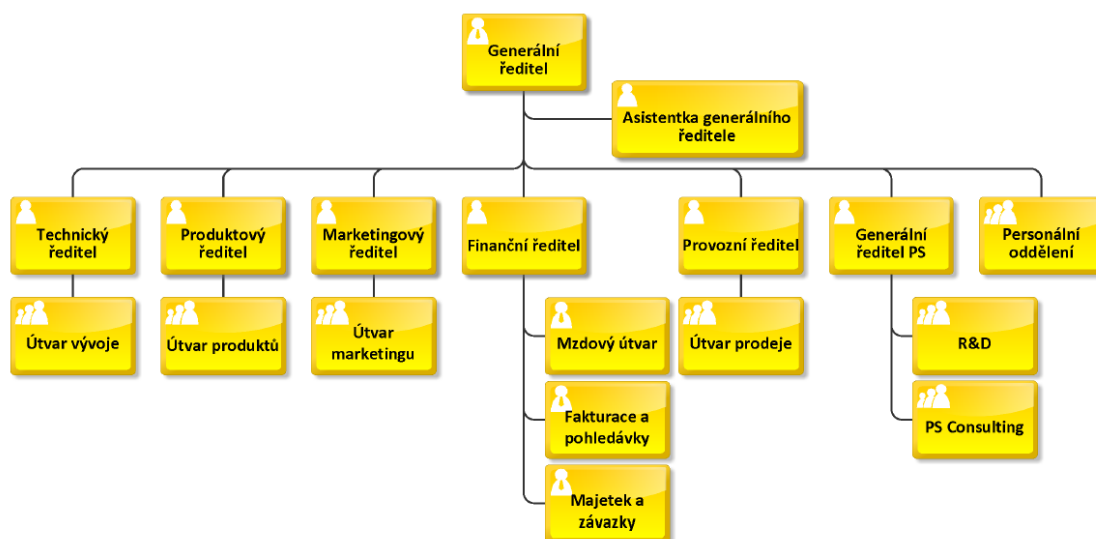
Kritickým faktorem úspěchu je při přechodu na IFRS zejména kvalitní projektový management zajišťující hladký průběh celé konverze, včetně souvisejícího plánování, monitoringu a kontroly. Důležité je především **vyjasnění cíle, rolí a odpovědností, správné načasování**, jasnost ve struktuře plánu projektu a postupů pro řešení jednotlivých otázek. Bude tedy nutné zřídit vhodný projektový tým v čele s projektovým manažerem, který bude mít celou konverzi včetně implementace na starost. Samozřejmě ani v tomto případě by ovšem neměla chybět komunikace s externími poradci a auditory.

7.3.2 Školení

Dále bude nutné sestavit plán školení pro zaměstnance, resp. jednotlivé firemní útvary tak, aby byli na nadcházející změny dle IAS/IFRS připraveni. Celá organizace má zjednodušeně tuto organizační strukturu¹⁷ (viz *Obr. č. 7*).

¹⁷ Organizační struktura je ve skutečnosti mnohem složitější, z důvodů rozsáhlosti je proto uvedena pouze ve zjednodušené formě.

Obr. č. 7: Zjednodušená organizační struktura společnosti Socialbakers, a.s.



Zdroj: vlastní zpracování dle [45], 2015

Informace ohledně základních změn budou tedy směřovat nejprve ke generálnímu řediteli a všem podléhajícím manažerům, následně budou proškoleni pracovníci vybraných útvarů.

Školení ohledně konkrétních způsobů vykazování dle IAS/IFRS by se mělo týkat v první řadě všech **zaměstnanců finančního oddělení**. To tvoří v současnosti 5 pracovníků v oblasti fakturace a vymáhání pohledávek, 3 pracovníci v oblasti evidence majetku, přijatých faktur a finančních analýz, 1 mzdová účetní a 3 finanční manažeři. Školení by tedy měla být vhodně rozdělena dle oblastí, se kterými daný pracovník přijde do styku. Fakturanti budou ovlivněni zejména novým vykazováním výnosů, pracovníci finančního oddělení, jež mají na starosti zahraniční entity, budou ovlivněni změnami v převodech cizích měn a kurzových rozdílech, případně konsolidací. Účetní zabývající se přijatými fakturami, evidencí majetku a závazků a zpracováním účetní závěrky budou poté celým přechodem poznamenáni nejvíce. Stejně tak by měli tedy absolvovat i nejdelší školení s cílem prohloubení svých znalostí z oblasti IAS/IFRS.

Další školení by následně probíhala v rámci **týmu SalesOperations**, který zajišťuje zpracování uzavřených obchodů v systému *SalesForce*, ze něhož následně čerpají pracovníci financí informace pro potřeby fakturace zákazníkům. Například v oblasti výnosů *Professional services* bude tedy kladen důraz na včasné předání informací ohledně procenta dokončení zakázky, resp. předání reportů a informací o vynaložených

nákladech. Tyto údaje by měly být průběžně aktualizovány i v online systému. S tímto samozřejmě souvisí i **školení prodejního týmu** *Professional services*, který bude nově tyto informace průběžně evidovat a reportovat. Vynaložené náklady musí být přitom vždy odsouhlaseny s **vývojářským týmem**, proto by o těchto postupech měl být informován rovněž. Posledním důležitým útvarem je **personální oddělení**, jehož zaměstnanci budou seznámeni s nadcházejícími změnami také.

Ostatní pracovníci firmy by měli být uvědomeni minimálně o tom, že převod probíhá a s tím, jaké po nich budou nyní vyžadovány informace. Klíčovou roli zde přitom hrají i **budoucí záměry vedení podniku**, které je nutné znát, abychom mohli věrně zachytit podstatu majetku či závazků ve výkazech. Zpracován by měl být tedy i **plán komunikace se stakeholders**, jak bylo zmíněno již výše. V oblasti zahraničního zastoupení bude naopak rozhodující **informovanost zaměstnanců dceřiných společností** se zaměřením na případné změny ve vykazování vůči mateřské společnosti, resp. převodech z funkční měny na měnu vykazování.

Stanoveny budou zároveň termíny jednotlivých školení včetně souvisejících nákladů. V případě, že jsou firmou najati externí poradci, aby firmě pomohli s konverzí na IFRS, bude též potřeba zajistit, aby zaměstnanci s těmito poradci co nejvíce spolupracovali.

7.3.3 Plán konverze

Dále bude nutné naplánovat i samotnou konverzi účetních výkazů. Prvním krokem bude tedy v souladu se standardem IFRS 1 stanovit **datum přechodu na IFRS** a zvolit vhodné **srovnávací období**. Poté lze postupovat dle Kurpové (2007) následovně.

1. Analýza české účetní závěrky

Nejprve se provede hlubší analýza účetní závěrky dle českých účetních standardů, která se porovná s definicemi dle Koncepčního rámce, aby bylo možno určit, **jaké položky budou předmětem převodu**. U Socialbakers mohou být příkladem výše zmíněná nehmotná aktiva, jež nemají „určitelnou“ dobu životnosti, a tak je dle IAS 38 musíme přestat odepisovat.

Dále by byl obdobně zhodnocen i soulad účetních metod v oblasti pasiv. V případě základního kapitálu a zákonných fondů například nebude u firmy nutné měnit pravidla

účtování, změní se však struktura vlastního kapitálu. V oblasti cizích zdrojů by byly předmětem změn rezervy či výnosy příštích období, jak bylo v práci ukázáno.

2. Určení nových položek vyžadovaných IFRS

Následně se určí naopak **oblasti, které v českých výkazech nejsou uvedeny, ale jsou IFRS vyžadovány**. Často uváděným příkladem bývá např. finanční leasing. Ten se ovšem společnosti v současnosti netýká, proto by se jeho vykazováním musela zabývat spíše výhledově, např. v případě nájmu firemních aut. I na tuto situaci musí být však připravena alespoň do budoucna.

Na místě je ovšem např. **analýza funkční měny** společnosti Socialbakers, kde by bylo vhodné uvážit, zda není efektivnější zvolit jako funkční měnu americké dolary, ve kterých je realizována většina transakcí, a české koruny využívat pouze jako měnu vykazování v rámci ČR. Dále budou analyzovány vztahy se spřízenými stranami pro případné vykazování v rámci skupiny včetně uvážení převodů měn. Shromážděny by měly být ale např. i podklady pro výpočet ukazatelů zisku na akcii, jenž budou v případě obchodovatelných CP společnosti povinně vykazovány v Komentáři.

3. Určení hranice významnosti

Když máme již určené potřebné položky, resp. oblasti, kterými se musíme v rámci převodu zabývat, následuje určení hranice významnosti pro převod. Tu si stanovuje každý podnik individuálně, neměla by být však příliš nízká, aby v závěru náklady převodu nevystoupaly do neúnosné výše a převýšily tak přínosy informací. Tuto hladinu je možné určit jako **procento z některých významných položek**, jako je např. bilanční suma, výsledek hospodaření či tržby. Přihlédnout se přitom musí k jejich vývoji. Pro plánované účely převodu se tedy jeví jako nejvhodnější rozvrhová základna celkové roční tržby či bilanční suma, jelikož se ukázaly v rámci konverze jako stabilní. Výsledek hospodaření není vhodným parametrem kvůli záporným hodnotám. Následně by bylo stanoveno procento z této základny pro aktiva, pasiva, náklady a výnosy, a mohlo se tak rozhodnout, které položky budou předmětem převodu. Zároveň se však musí přihlédnout k **minimálním požadavkům na obsah výkazů** dle IAS/IFRS.

U ostatních položek se lze rozhodnout, zda budou vykazovány přímo ve výkazech nebo uvedeny v Komentáři.

4. Volba oceňovacích základů a účetních politik

Posledním krokem bude **konzultace s vedením** ohledně budoucího oceňování a účetních politik, které budou praktikovány v rámci IFRS. U některých standardů existuje možnost volby, a tak je nutné jednotlivé možnosti důkladně zvážit nejen s ohledem na současnost, ale i na budoucnost, jelikož případné změny v účetních politikách je nutné dle IFRS aplikovat i retrospektivně v minulých výkazech (viz standard IAS 8). Stejně tak v oblasti oceňování musí podnik **posoudit související pracnost, odpisy, možnosti přecenění či dopady na výsledek hospodaření**.

V případě Socialbakers je využíváno zejména ocenění na bázi historických pořizovacích cen, což by společnost ráda zachovala v nejvyšší možné míře kvůli minimalizaci souvisejících nákladů a obtížnosti zjišťování reálné hodnoty pro určité položky, např. dlouhodobého nehmotného majetku. Úprava odpisů u dlouhodobého nehmotného majetku s neurčitelnou dobou použitelnosti a následné testování na snížení hodnoty, jak bylo naznačeno v kapitole *6.1 Dlouhodobá nehmotná aktiva*, je však za účelem věrného a poctivého zobrazení žádoucí. Stejně tak v případě dlouhodobých pohledávek a závazků, derivátů a CP bude v budoucnu použito ocenění v souladu se standardy.

Pro první převod bude rovněž nutno určit, které dobrovolné výjimky z retrospektivního použití standardů budou využity. V případě Socialbakers jimi mohou být např. podnikové kombinace (viz *Příloha E*).

7.3.4 Plán systémových úprav

Do budoucna bude též nutné **přizpůsobit současný účetní systém Navision** a obchodní systém *SalesForce* novým požadavkům, případně zvážit, zda není vhodnější zavést systém zcela nový s přihlédnutím k souvisejícím nákladům. V každém případě by měly být zpracovány požadavky na funkčnost systému, kde si může společnost vybrat ze dvou možností. Buďto realizovat pouze úpravy stávajícího systému, což by mohlo být levnější variantou, jelikož v případě Socialbakers nejsou rozdíly až natolik významné. Druhou možností je „začít s čistým štítem“ a rovnou strukturovat funkce systému dle požadavků IFRS. Jelikož musí ovšem společnost stále předkládat výkazy i dle národní úpravy, evidovala by rozdíly s ohledem na daňové dopady.

7.4 První konverze

Po pečlivé přípravě bude následovat samotné **přepřacování výkazů v souladu s IFRS 1** a ostatními standardy.

Zde bude prvním úkolem vytvoření vhodného převodového můstku. Jako nejvhodnější se přitom jeví zpracování českých výkazů v **tabulkovém kalkulátoru**, který umožní následný převod do IFRS položku po položce. Převod může realizován např. pomocí nástroje MS Excel, konverze je doporučena na úrovni obrátové předvahy. Vzhled tohoto kalkulátoru je možné přizpůsobit konkrétním potřebám firmy, lze tedy zvolit např. formát s několika sloupci úprav (viz postup použitý v této práci zobrazený v *Tab. č. 26*), který se následně převede na jednotlivé výkazy dle IFRS.

Tab. č. 26: Příklad tabulkového kalkulátoru použitého při převodu na IAS/IFRS

Položka	ČÚL (netto)	Úprava č. 1 (DNHM)	Úprava č. 2 (Čas. rozlišení)	Úprava č. 3 (...)	IFRS
Aktiva celkem	108 775	380	0	0	109 155
Dlouhodobý majetek	6 865	380	0	0	7 245
Oběžná aktiva	94 219	0	7 691	0	101 910
Časové rozlišení	7 691	0	-7 691	0	0
...

Zdroj: vlastní zpracování dle [26], 2015

Případný převod účetních výkazů na jinou měnu by se poté prováděl v souladu s IAS 21. Pokud dojde k outsourcingu konverze, mohou být samozřejmě použity pokročilé nástroje externích poradců.

Jak již bylo uvedeno dříve, IFRS nestanovuje přesnou **formu účetních výkazů**, pouze uvádí možné příklady. Finanční ředitelé firmy Socialbakers se proto musí rozhodnout, jaké výkazy použijí, zda se rozhodnou pro rozvahu vertikální či horizontální, jaké zohlední členění ve výkazu zisku a ztráty apod. Jako nejvhodnější se přitom jeví začít se vzorem výkazu dle IFRS, který si společnost doplní o další položky typické v jejím odvětví.

Formát rozvahy by bylo vhodné zachovat horizontální, stejně jako v ČR s upřednostněným řazením položek dle krátkodobosti/dlouhodobosti. V rámci výkazu o úplném výsledku hospodaření bude ovšem nutné rozšířit původní výsledovku o další položky. Zároveň by měla firma zvážit formát výsledovky v účelovém členění, který je standardy taktéž upřednostňován. Výkaz o peněžních tocích a Výkaz o změnách vlastního kapitálu je v současnosti firmou již sestavován, proto se zde neočekávají větší rozdíly. Velice pracné bude ovšem sestavení Komentáře, který je dle IFRS obsáhlejší. Některé informace z české účetní legislativy je možné sice ponechat, ale mnoho dalších je nutné zveřejnit poprvé v souladu s textem Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

7.5 Implementace

Přestože první převod může trvat pouze několik měsíců či týdnů, celá implementace naplánované strategie může trvat až několik let. Cílem je tedy **zacomponovat změny do denních operací a procesů** tak, jako by tam byly od počátku. V každém případě musí firma nejprve promítnout nové účetní postupy a metody dle IFRS do své vnitropodnikové směrnice. Až poté může realizovat změny přímo ve vlastním účtování. Taktéž musí provést i úpravu stávajícího účtového rozvrhu, kam doplní potřebné nové účty, načež tyto změny zohlední i ve svém účetním softwaru.

Cílem by přitom měla být místo implementace IFRS spíše určitá „**optimalizace IFRS**“, kdy se společnost bude snažit minimalizovat nepříznivé dopady a maximalizovat výhody plynoucí z nového vykazování za pomoci svých strategických akcí. Důležitou roli přitom bude hrát zejména průběžný reporting postupů a výsledků.

7.6 Monitoring

V celém průběhu implementace, ale i po jejím skončení by měl rovněž probíhat pravidelný monitoring, a to jak v oblasti plnění plánu, tak co se týče sledování standardů IAS/IFRS a jejich případné novelizace.

Přestože konverze na IFRS je jednorázovou záležitostí, efekty jsou dlouhodobé. Zacomponování změn do běžného života pracovníků a ustanovení vhodné vnitřní kontroly pomůže proto minimalizovat riziko chyb a zajistit, že IFRS bude udržitelné i do budoucna.

Závěr

Cílem práce bylo vymezit základní rozdíly v účetní závěrce sestavené dle české účetní legislativy a dle Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS, provést konverzi vybraných položek účetních výkazů ve společnosti Socialbakers, a. s. a určit její hlavní dopady.

V teoretické části práce byla tedy charakterizována účetní závěrka nejprve dle české právní úpravy, poté dle Mezinárodních účetních standardů. Analyzovány byly především obecné náležitosti, struktura, členění výkazů, apod., následovalo určení nejvýznamnějších odlišností. Jako příklad lze uvést počet povinných výkazů, který je v IFRS vyšší, ale i měnu, řád vykazovaných položek či formát a strukturu výkazů, kde IFRS povoluje naopak větší volnost. V další kapitole byla představena problematika prvního přechodu na IFRS se zaměřením na základní pojmy související s konverzí. Pozornost byla dále věnována metodám konverze, kde může ÚJ volit celkem ze tří možností (viz *Kapitola 4.1*).

V praktické části práce byla představena společnost Socialbakers, a.s., která je lídrem na trhu v oblasti měření výkonnosti firem na sociálních sítích. Tato společnost je poměrně mladá, od svého vzniku však zaznamenala rapidní růst, a dokonce lze v budoucnu předpokládat její vstup na burzu CP. S tím by ovšem souviselo i vykazování dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS.

Na základě podrobného zkoumání bylo proto určeno několik prvků ÚZ, které by při případném převodu byly vykazovány odlišně. Vybrán byl dlouhodobý nehmotný majetek, rezervy, výnosy, časové rozlišení a kurzové rozdíly. U každé z těchto položek bylo nejprve vymezeno, jak jsou vykazovány společností, následovala jejich charakteristika dle ČÚL, dle IFRS, načež byla provedena konverze na úrovni obrátové předvahy. Identifikovaným rozdílem je například vykazování dlouhodobého nehmotného majetku s neurčitelnou dobou použitelnosti, který účetní jednotky v ČR odepisují, podle IFRS však nikoliv. Odlišně by probíhalo ale i vykazování ostatních zmíněných položek s většími či menšími rozdíly ve vztahu k původnímu systému.

V další části práce byly tedy identifikovány dopady provedené konverze na výkazy společnosti. V rámci rozvahy se nejvíce změnila položka krátkodobých závazků, kde byly nově vykázány rezervy a výnosy příštích období. Na výkaz zisku a ztráty,

resp. výkaz o úplném výsledku hospodaření měly vliv naopak kurzové výnosy, jejichž nové vykazování zapříčinilo přerozdělení výsledku hospodaření mezi finanční a provozní část.

Vypočítány byly dále základní poměrové ukazatele finanční analýzy dle IAS/IFRS, které byly porovnány s původními hodnotami. Největší změny lze zaznamenat u ukazatele obratu aktiv, jehož hodnoty by se po přechodu na IAS/IFRS snížily, a to právě v důsledku nárůstu krátkodobých závazků. Významně by byl ovlivněn ale i ukazatel zadluženosti, jehož hodnoty naopak vzrostly. Důvodem je zejména odlišné pojetí vlastního kapitálu dle ČÚL a IAS/IFRS, z něhož výpočet tohoto ukazatele vychází. Návrhem do budoucna je tedy porovnání dosažených výsledků ukazatelů finanční analýzy s obdobným podnikatelským subjektem, který již podle IAS/IFRS vykazuje. Poté by bylo možné považovat vypočítané hodnoty za relevantní.

V závěrečné části práce bylo cílem navrhnout metodický postup přechodu na IAS/IFRS pro firmu Socialbakers, a.s. Na základě dostupných zdrojů bylo tedy naznačeno, jak by takovýto přechod mohl vypadat v jednotlivých fázích plánování, zpracování předběžné studie, konverze, implementace a následného monitoringu.

Obecně lze konstatovat, že v případě firmy Socialbakers nebyly rozdíly ohledně konverze tak rapidní, jak tomu bývá u jiných firem s velkým objemem majetku. Významnější hodnotová změna nastala pouze v rámci již zmíněných krátkodobých závazků, dále by došlo ke změně struktury výkazů a novému reportingu výnosů. Tím spíše se ovšem firma jeví jako relativně připravená na přechod. Vhodné by tedy bylo zahájit i určitou přípravu, která pomůže vedení společnosti udělat si základní přehled o tom, co by konverze výkazů na IAS/IFRS obnášela, případně jak ji co nejefektivněji využít ve vlastní prospěch. V případě budoucí potřeby by tak mohl být proces implementace o to jednodušší.

Seznam tabulek

Tab. č. 1: Vertikální (finanční) forma rozvahy	28
Tab. č. 2: Minimální obsah individuální rozvahy dle IAS 1	29
Tab. č. 3: Minimální položky požadované IAS 1 zveřejněné ve Výkazu o úplném výsledku hospodaření	30
Tab. č. 4: Rozdíly mezi účetní závěrkou sestavenou dle IAS/IFRS a dle české účetní legislativy	34
Tab. č. 5: Vybrané údaje z účetních závěrek spol. Socialbakers z let 2012 – 2014 (v tis. Kč v netto hodnotách)	43
Tab. č. 6: Nehmotná aktiva firmy Socialbakers a.s. k 31.12.2013 (v tis. Kč)	47
Tab. č. 7: Nehmotná aktiva firmy Socialbakers k 31.12.2014 (v tis. Kč)	47
Tab. č. 8: Evidence dlouhodobého nehmotného majetku firmy Socialbakers (v tis. Kč)	48
Tab. č. 9: Převod položek nehmotného majetku dle IAS/IFRS za rok 2013 (v tis. Kč)	52
Tab. č. 10: Převod položek nehmotného majetku dle IAS/IFRS za rok 2014 (v tis. Kč)	52
Tab. č. 11: Tvorba a čerpání rezerv Socialbakers, a.s. v roce 2013 (v tis. Kč)	53
Tab. č. 12: Tvorba a čerpání rezerv Socialbakers, a.s. v roce 2014 (v tis. Kč)	54
Tab. č. 13: Převod rezerv dle IAS/IFRS za rok 2013 (v tis. Kč)	57
Tab. č. 14: Položky časového rozlišení firmy Socialbakers (v tis. Kč)	58
Tab. č. 15: Rozdělení časového rozlišení na krátkodobou a dlouhodobou část dle IFRS (v tis. Kč)	59
Tab. č. 16: Výnosy za poskytnuté služby v letech 2013-2014 (v tis. Kč)	60
Tab. č. 17: Tržby ze služeb Professional services uznané v letech 2013 a 2014 dle ČÚS (v tis. Kč)	63
Tab. č. 18: Převod položky Tržeb za prodej zboží a služeb dle IAS/IFRS za rok 2013 (v tis. Kč)	64

Tab. č. 19: Převod položky Tržeb za prodej zboží a služeb dle IAS/IFRS za rok 2014 (v tis. Kč)	64
Tab. č. 20: Změny kurzových rozdílů dle IAS/IFRS za rok 2013 (v tis. Kč).....	67
Tab. č. 21: Změny kurzových rozdílů dle IAS/IFRS za rok 2014 (v tis. Kč).....	68
Tab. č. 22: Komparace položek rozvahy společnosti Socialbakers dle ČÚL a IAS/IFRS k 31.12.2013 (v tis. Kč)	68
Tab. č. 23: Komparace položek rozvahy společnosti Socialbakers dle ČÚL a IAS/IFRS k 31.12.2014	69
Tab. č. 24: Komparace položek výsledovky společnosti Socialbakers dle ČÚL a IAS/IFRS (v tis. Kč).....	70
Tab. č. 25: Komparace vybraných ukazatelů finanční analýzy dle ČÚL a IAS/IFRS ...	71
Tab. č. 26: Příklad tabulkového kalkulátoru použitého při převodu na IAS/IFRS.....	82

Seznam obrázků

Obr. č. 1: Příklad srovnávacího a prvního vykazovaného období v rámci přechodu na IFRS	36
Obr. č. 2: Vývoj výsledku hospodaření a obrátu firmy Socialbakers, a.s. v letech 2010-2014 (v mil. Kč)	42
Obr. č. 3: Komparace ukazatele běžné likvidity v roce 2013 a 2014	71
Obr. č. 4: Komparace ukazatele obrátu celkových aktiv v roce 2013 a 2014	72
Obr. č. 5: Komparace ukazatele celkové zadluženosti v roce 2013 a 2014.....	73
Obr. č. 6: Plánované fáze přechodu společnosti Socialbakers, a.s. na IAS/IFRS.....	74
Obr. č. 7: Zjednodušená organizační struktura společnosti Socialbakers, a.s.	78

Seznam použitých zkratk

CP	Cenné papíry
ČR	Česká republika
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚS	České účetní standardy
DNHM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EU	Evropská unie
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro mezinárodní účetní standardy)
IASC	International Accounting Standards Committee (Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
SME	Small and medium enterprises
USD	United States Dollar
ÚJ	Účetní jednotka
ÚZ	Účetní závěrka
VH	Výsledek hospodaření
ZoÚ	Zákon o účetnictví

Seznam použité literatury

Knižní publikace

- [1] BŘEZINOVÁ, Hana. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. 1. vydání, Wolters Kluwer, 2014, 224 s., ISBN 978-80-7478-640-2
- [2] DUŠEK, Jiří. *Účetní uzávěrka a závěrka v přehledech snadno a rychle*. 7. vydání, Praha: Grada Publishing, a.s., 2014, 208 s., ISBN 978-80-247-5417-8
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualizované a rozšířené vydání, Brno: Computer Press, 2011, 327 s., ISBN 978-80-251-3652-2
- [4] FICBAUER, Jiří., FICBAUER, David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 4. aktualizované vydání, Ostrava: KEY Publishing, s.r.o., 2011, 162 s., ISBN 978-80-7418-104-7
- [5] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. 1. vydání, Praha: Alfa Nakladatelství, 2013, 142 s., ISBN 978-80-87197-65-3
- [6] International Financial Reporting Standard Foundation. *A guide through international financial reporting standards: as issued at 1 July 2012*. London: IFRS foundation, 2012. ISBN 978-1-907877-64-3, 978-1-907877-65-0
- [7] JÍLEK, Josef., SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vydání, Praha: Grada Publishing, 2013, 448 s., ISBN 978-80-247-4710-1
- [8] KNÁPKOVÁ, Adriana; PAVELKOVÁ, Drahomíra; ŠTEKER, Karel. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2. rozšířené vydání, Praha: Grada, 2013. ISBN 978-80-247-4456-8
- [9] KRUPOVÁ, Lenka. *IAS v příkladech I. díl: Srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou*. 1. vydání, Praha: Nakladatelství VOX, 2002, 215 s., ISBN 80-86324-22-2

- [10] KRUPOVÁ, Lenka., LOJA, Radek., PELÁK, Jiří. *IAS v příkladech II. díl: Srovnání vybraných mezinárodních účetních standardů s českou účetní legislativou*. 1. vydání, Praha: Nakladatelství VOX, 2003, 190 s., 80-86324-23-0
- [11] MLÁDEK, Robert. *Postupy účtování podle IFRS/IFRS Policies and Procedures*. Praha: Nakladatelství Leges, 2009, 352 s., ISBN 978-80-87212-13-4
- [12] PASEKOVÁ, Marie. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. 1. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 184 s., ISBN 978-80-7357-866-4
- [13] STROUHAL, Jiří. *Účetní závěrka*. 2. aktualizované vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 304 s., ISBN 978-80-7357-692-9

Internetové zdroje

- [14] Collegia International Co., Ltd. *IFRS Implementation Service*. [online] Collegia International Co., Ltd., 2010, [cit. 2015-04-14]. Dostupné z: <http://www.collegia-intl.com/en/servicelines/ifrs.php>
- [15] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Součásti účetní závěrky a definice základních prvků účetní závěrky*. [online] Účetní kavárna, 1.6.2012, [cit. 2015-03-02]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d39190v49189-mezinarodni-standardy-ucetniho-vykaznictvi-ifrs-a-jejich-apl/>
- [16] *IAS 37 - Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky/Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. [online] Účetní-portal.cz, 21.9.2011, [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/rezervy-podminena-aktiva-a-podminene-zavazky-provisions-contingent-liabilities-and-contingent-assets-28-h.html>
- [17] *IAS 38 - Intangible Assets*. [online] Deloitte – IAS Plus, 2014, [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38>
- [18] *IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers*. [online] Deloitte – IAS Plus, 2014, [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>

- [19] IFRS Foundation. *Conceptual Framework*. [online] IFRS Foundation, 3.12.2014, [cit. 2015-03-28]. Dostupné z: <http://media.ifrs.org/2014/Projects/Conceptual-Framework/Webinar%20Conceptual%20Framework.pdf>
- [20] IFRS Foundation. *IFRS 1 – First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*. [online] IFRS Foundation, 2013, [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id=12012&sidebarOption=UnaccompaniedIfrs>
- [21] *IFRS Implementation*. [online] FocusROI, 2010, [cit. 2015-04-13]. Dostupné z: <http://www.focusroi.com/assistance.shtml>
- [22] International Accounting Standards Board. *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*. [online] International Accounting Standards Board, 2010, [cit. 2015-04-05]. Dostupné z: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/files/234/conceptualframeworksep2010_151.pdf
- [23] International Accounting Standards Board. *Effect of Board redeliberations on DP. A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*. [online] International Accounting Standards Board, 31.1.2015, [cit. 2015-04-05]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/Effect-of-Board-decisions-on-DP-January-2015.pdf>
- [24] KRUPOVÁ, Lenka. *Které položky jsou při převodu na IAS/IFRS rizikové?* [online] Daňáři online, 11.11.2005, [cit. 2015-04-10]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1814v1833-ktere-polozky-jsou-pri-prevodu-na-ias-ifrs-rizikove/>
- [25] KRUPOVÁ, Lenka.. *Nehmotná aktiva podle IFRS – praktikum, 3. část. Účetní kavárna*. [online], 27.6.2012, [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d39020v49005-nehmotna-aktiva-podle-ifrs-praktikum/>
- [26] KRUPOVÁ, Lenka. *První převod účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podle IFRS 1*. [online] Daňáři online, 1.2.2007,

- [cit. 2015-03-22]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1033v1009-prvni-prevod-ucetni-zaverky-na-mezinarodni-standardy-ucetniho/>
- [27] Komora auditorů ČR - výbor pro IFRS. *Metodická pomůcka pro audit společností připravujících účetní závěrku podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS)*. [online] Komora auditorů ČR, 2011, [cit. 2015-04-14]. Dostupné z: <http://www.kacr.cz/file/760/Priloha-A8-2011-Metodicka%20pomucka.pdf>
- [28] MEJZLÍK, Ladislav. *Možnosti a rizika technologického řešení převodu českých účetních závěrek do IFRS*. VŠE v Praze: Český finanční a účetní časopis, č. 1, s. 84-98, 2006, [cit. 2015-03-09]. Dostupné z: https://scholar.google.cz/citations?view_op=view_citation&hl=cs&user=pjZE9awAAAAJ&citation_for_view=pjZE9awAAAAJ:-f6ydRqryjwC
- [29] PricewaterhouseCoopers. *IFRS a české účetní předpisy - podobnosti a rozdíly*. [online] PricewaterhouseCoopers, 2009, [cit. 2015-03-15]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>
- [30] PricewaterhouseCoopers. *Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví?* [online] PricewaterhouseCoopers, 2004, [cit. 2015-04-14]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/jak-zvladnout-prechod-ifrs.pdf>
- [31] PricewaterhouseCoopers. *Mapping the change – IFRS implementation guide*. [online] PricewaterhouseCoopers, 2012, [cit. 2015-04-13]. Dostupné z: http://www.pwc.com/en_US/us/issues/ifrs-reporting/assets/pwc-ifrs-implementation-guide.pdf
- [32] Socialbakers. *Socialbakers Ads*. [online] Socialbakers, 2015, [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://ads.socialbakers.com/>
- [33] Socialbakers. *Socialbakers Analytics*. [online] Socialbakers, 2015, [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://analytics.socialbakers.com/>
- [34] Socialbakers. *Socialbakers Builder*. [online] Socialbakers, 2015, [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://builder.socialbakers.com/>

- [35] Socialbakers. *Socialbakers Listening*. [online] Socialbakers, 2015, [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://listening.socialbakers.com/>
- [36] Socialbakers. *Socialbakers Professional Services*. [online] Socialbakers, 2015, [cit. 2015-03-10]. Dostupné z: <http://www.socialbakers.com/products/professional-services/>
- [37] *The 15 Hottest Pre-IPO Adtech Startups Right Now*. [online] Business Insider, 26. 9. 2013, [cit. 15.3.2014]. Dostupné z: <http://www.businessinsider.com/hottest-pre-ipo-adtech-startups-2013-9#socialbakers-investing-in-scale-and-growth-internationally-9>

Právní předpisy

- [38] České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- [39] Pokyn MF čj. 39/120 398/2005-391 (POKYN D-295)
- [40] Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [41] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [42] Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Ostatní zdroje

- [43] Výroční zpráva Socialbakers, a. s., 2012. Plzeň: Socialbakers, a.s., 2013
- [44] Výroční zpráva Socialbakers, a. s., 2013. Plzeň: Socialbakers, a.s., 2014
- [45] Interní materiály společnosti Socialbakers, a. s., 2015

Seznam příloh

Příloha A: Uspořádání a označování položek rozvahy užívané v ČR

Příloha B: Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty - druhové členění

Příloha C: Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění

Příloha D: Vzorový formát rozvahy dle IAS 1 (hodnoty netto)

Příloha E: Povinné a volitelné výjimky ze standardů dle IFRS 1

Příloha A: Uspořádání a označování položek rozvahy užívané v ČR

7.6.1 AKTIVA CELKEM

7.6.1.1 A. 7.6.1.2 Pohledávky za upsaný základní kapitál

7.6.1.3 B. 7.6.1.4 Dlouhodobý majetek

B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek

- B.I. 1. Zřizovací výdaje
- 2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
- 3. Software
- 4. Ocenitelná práva
- 5. Goodwill
- 6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek
- 7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
- 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek

B.II. Dlouhodobý hmotný majetek

- B.II. 1. Pozemky
- 2. Stavby
- 3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
- 4. Pěstitelské celky trvalých porostů
- 5. Dospělá zvířata a jejich skupiny
- 6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek
- 7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
- 8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
- 9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku

B.III. Dlouhodobý finanční majetek

- B.III. 1. Podíly – ovládaná osoba
- 2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
- 4. Půjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv
- 5. Jiný dlouhodobý finanční majetek
- 6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek
- 7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek

7.6.1.5 C. 7.6.1.6 Oběžná aktiva

C.I. Zásoby

- C.I. 1. Materiál
- 2. Nedokončená výroba a polotovary
- 3. Výrobky
- 4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny
- 5. Zboží
- 6. Poskytnuté zálohy na zásoby

C.II. Dlouhodobé pohledávky

- C.II. 1. Pohledávky z obchodních vztahů
- 2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 3. Pohledávky - podstatný vliv
- 4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení

5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy
 6. Dohadné účty aktivní
 7. Jiné pohledávky
 8. Odložená daňová pohledávka
- C.III. Krátkodobé pohledávky*
- C.III. 1. Pohledávky z obchodních vztahů
 2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba
 3. Pohledávky - podstatný vliv
 4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení
 5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
 6. Stát – daňové pohledávky
 7. Krátkodobé poskytnuté zálohy
 8. Dohadné účty aktivní
 9. Jiné pohledávky
- C.IV. Krátkodobý finanční majetek*
- C.IV. 1. Peníze
 2. Účty v bankách
 3. Krátkodobé cenné papíry a podíly
 4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek
- D.I. Časové rozlišení*
- D.I. 1. Náklady příštích období
 2. Komplexní náklady příštích období
 3. Příjmy příštích období

7.6.2 PASIVA CELKEM

7.6.2.1 A. 7.6.2.2 Vlastní kapitál

- A.I. Základní kapitál*
- A.I. 1. Základní kapitál
 2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)
 3. Změny základního kapitálu
- A.II. Kapitálové fondy*
- A.II. 1. Emisní ážio
 2. Ostatní kapitálové fondy
 3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků
 4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností
 5. Rozdíly z přeměn společností
- 6. Rozdíly z ocenění při přeměnách společností**
- A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku*
- A.III. 1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond
 2. Statutární a ostatní fondy
- A.IV. Výsledek hospodaření minulých let*
- A.IV. 1. Nerozdělený zisk minulých let
 2. Nerozdělená ztráta minulých let
- 3. Jiný výsledek hospodaření minulých let**
- A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období /+ -/*

7.6.2.3 B. 7.6.2.4 Cizí zdroje

B.I. Rezervy

- B.I. 1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů
- 2. Rezerva na důchody a podobné závazky
- 3. Rezerva na daň z příjmů
- 4. Ostatní rezervy

B.II. Dlouhodobé závazky

- B.II. 1. Závazky z obchodních vztahů
- 2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 3. Závazky - podstatný vliv
- 4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
- 5. Dlouhodobé přijaté zálohy
- 6. Vydané dluhopisy
- 7. Dlouhodobé směnky k úhradě
- 8. Dohadné účty pasivní
- 9. Jiné závazky
- 10. Odložený daňový závazek

B.III. Krátkodobé závazky

- B.III. 1. Závazky z obchodních vztahů
- 2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba
- 3. Závazky - podstatný vliv
- 4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení
- 5. Závazky k zaměstnancům
- 6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
- 7. Stát – daňové závazky a dotace
- 8. Krátkodobé přijaté zálohy
- 9. Vydané dluhopisy
- 10. Dohadné účty pasivní
- 11. Jiné závazky

B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci

- B.IV. 1. Bankovní úvěry dlouhodobé
- 2. Krátkodobé bankovní úvěry
- 3. Krátkodobé finanční výpomoci

C.I. Časové rozlišení

- C.I. 1. Výdaje příštích období
- 2. Výnosy příštích období

Příloha B: Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – druhové členění

- I. Tržby za prodej zboží
- A. *Náklady vynaložené na prodané zboží*
- + Obchodní marže
- II. Výkony
- II. 1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb
- 2. Změna stavu zásob vlastní činnosti
- 3. Aktivace
- B. *Výkonová spotřeba*
- B. 1. Spotřeba materiálu a energie
- 2. Služby
- + Přidaná hodnota
- C. *Osobní náklady*
- C. 1. Mzdové náklady
- 2. Odměny členům orgánů společnosti a družstva
- 3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
- 4. Sociální náklady
- D. *Daně a poplatky*
- E. *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*
- III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu
- III. 1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku
- 2. Tržby z prodeje materiálu
- F. *Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu*
- F. 1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
- 2. Prodaný materiál
- G. *Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů
příštích období*
- IV. Ostatní provozní výnosy
- H. *Ostatní provozní náklady*
- V. Převod provozních výnosů
- I. *Převod provozních nákladů*
- * **Provozní výsledek hospodaření**
- VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- J. *Prodané cenné papíry a podíly*
- VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- VII. 1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů
- 3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
- VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- Náklady z finančního majetku
- IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
- L. *Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů*
- M. *Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti*
- X. Výnosové úroky

- N. Nákladové úroky*
- XI. Ostatní finanční výnosy
- O. Ostatní finanční náklady*
- XII. Převod finančních výnosů
- P. Převod finančních nákladů*
- * **Finanční výsledek hospodaření**
- Q. Daň z příjmů za běžnou činnost*
- Q. 1. – splatná
- 2. – odložená
- ** **Výsledek hospodaření za běžnou činnost**
- XIII. Mimořádné výnosy
- R. Mimořádné náklady*
- S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti*
- S, 1. – splatná
- 2. – odložená
- * **Mimořádný výsledek hospodaření**
- T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)*
- *** **Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)**
- **** **Výsledek hospodaření před zdaněním**

Zdroj: [40]

Příloha C: Uspořádání a označování položek výkazu zisku a ztráty – účelové členění

- I. Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb
- A. *Náklady prodeje*
- * **Hrubý zisk nebo ztráta**
- B. *Odbytové náklady*
- C. *Správní režie*
- II. Jiné provozní výnosy
- D. *Jiné provozní náklady*
- * **Provozní výsledek hospodaření**
- III. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů
- E. *Prodané cenné papíry a podíly*
- IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku
- IV. 1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem
- 2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů
- 3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
- V. Výnosy z krátkodobého finančního majetku
- F. *Náklady z finančního majetku*
- VI. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů
- G. *Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů*
- H. *Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti*
- VII. Výnosové úroky
- I. *Nákladové úroky*
- VIII. Ostatní finanční výnosy
- J. *Ostatní finanční náklady*
- IX. Převod finančních výnosů
- K. *Převod finančních nákladů*
- * **Finanční výsledek hospodaření**
- L. *Daň z příjmů za běžnou činnost*
- L. 1. – splatná
- 2. – odložená
- ** **Výsledek hospodaření za běžnou činnost**
- X. Mimořádné výnosy
- M. *Mimořádné náklady*
- N. *Daň z příjmů z mimořádné činnosti*
- N. 1. – splatná
- 2. – odložená
- * **Mimořádný výsledek hospodaření**
- O. *Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům*
- *** **Výsledek hospodaření za účetní období**
- **** **Výsledek hospodaření před zdaněním**

Zdroj: [40]

Příloha D: Vzorový formát rozvahy dle IAS 1 (hodnoty netto)

Identifikace účetní jednotky:	Název účetního výkazu a datum sestavení:		Vykazovací měna:	
Společnost ABC, a.s.	Výkaz o finanční pozici k 31.12.201x		v tis. Kč	
Položka	Běžné období Jednotlivé položky	Běžné období Součet	Minulé období Jednotlivé položky	Minulé období Součet
AKTIVA				
Dlouhodobá aktiva				
Pozemky budovy a zařízení	X		X	
Goodwill	X		X	
Výrobní licence	X		X	
Investice v přidružených podnicích	X		X	
Ostatní finanční aktiva	X		X	
	<hr/>	X	<hr/>	X
Krátkodobá aktiva				
Zásoby	X		X	
Obchodní a jiné pohledávky	X		X	
Časové rozlišení	X		X	
Peníze a peněžní ekvivalenty	X		X	
	<hr/>	X	<hr/>	X
Aktiva celkem		X		X
VLASTNÍ KAPITÁL A DLUHY				
Vlastní kapitál a rezervní fondy				
Upsaný kapitál	X		X	
Rezervní fondy	X		X	
Kumulované zisky/ztráty	X		X	
	<hr/>	X	<hr/>	X
Menšinový vliv		X		X
Dlouhodobé dluhy				
Půjčky spojené s úrokem	X		X	
Odložená daň	X		X	
Penzijní závazky	X		X	
	<hr/>	X	<hr/>	X
Krátkodobé dluhy				
Obchodní a jiné dluhy	X		X	
Krátkodobé půjčky	X		X	
Oběžná část dlouhodobých dluhů	X		X	
Rezerva na záruční opravy	X		X	
	<hr/>	X	<hr/>	X
Vlastní kapitál a dluhy celkem		X		X

Zdroj: vlastní zpracování dle [3] [6], 2015

Příloha E: Povinné a volitelné výjimky ze standardů dle IFRS 1

Volitelné výjimky	
Podnikové kombinace (fúze, akvizice)	není nutno přepracovávat
Pořizovací cena dlouhodobého majetku	lze přecenit reálnou hodnotou
Zaměstnanecké požitky definované jejich plány	lze v souladu s předchozími předpisy
Kumulativní kurzové rozdíly z přepočtu měn u konsolidovaných podniků	lze vykázat nulové, rozdíly do nerozděleného zisku
Ocenění investice do dceřiného podniku v individuální ÚZ mateřského podniku	dle IFRS, předchozí úpravy či reálnou hodnotou
Složené finanční nástroje	povoleno zjednodušené účtování
Oceňování aktiv a závazků dceřiných společností, přidružených a společných podniků	nemusí být přepracovávány
Klasifikace dříve uznaných finančních nástrojů	lze ponechat klasifikaci dle standardu IAS 39
Transakce spočívající v úhradách vázaných na akcie	ustanovení IFRS 2 nemusí být uplatněna
Pojistné smlouvy	povinnosti dle IFRS 4 nemusí být uplatněny
Změny v ukončeních provozu, uvedení do původního stavu a obdobných závazcích	v souladu s IFRIC 1, resp. IAS 37
Leasing	určit k datu přechodu zda smlouva obsahuje leasing
Finanční aktiva a závazky oceňované reálnou hodnotou	lze uplatnit IAS 39 prospektivně na transakce po 25.10.2002 nebo po 1.1.2004
Finanční či nehmotná aktiva účtovaná dle IFRIC 12	lze uplatnit přechodná ustanovení interpretace
Výpůjční náklady	lze uplatnit přechodná ustanovení dle IAS 23
Převod majetku zákazníkům	dle IFRIC 18

Zdroj: vlastní zpracování dle [4], 2015

Povinné výjimky	
Finanční aktiva a finanční závazky	nevykazují se v zahajovací rozvaze, nelze aplikovat IAS 39 zpětně
Zajištění	zahajovací rozvaha jej nezohledňuje, nesplňuje-li požadavky IAS 39
Klasifikace a oceňování finančních aktiv	posouzení kritérií dle IFRS 9 ohledně ocenění zůstatkovou hodnotou k datu přechodu
Vyjádření minoritních kapitálových účastí	nutno splnit požadavky IAS 27

Zdroj: vlastní zpracování dle [4], 2015

Abstrakt

CHÁROVÁ, Iveta. *Konverze účetní závěrky podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS*. Diplomová práce. Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 95 s., 2015.

Klíčová slova: účetní závěrka, IAS/IFRS, konverze

Diplomová práce pojednává o konverzi účetní závěrky provedené v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS. Nejprve se zaměřuje na komparaci účetní závěrky v kontextu české účetní legislativy a IAS/IFRS. Výsledkem je identifikace hlavních rozdílů, zejména co se týče základních požadavků obou systémů. Následně je popsána konverze účetní závěrky v souladu se standardem IFRS 1. V druhé části práce autor představuje společnost Socialbakers, a.s., její obchodní činnost a ekonomickou situaci při uvážení budoucí obchodovatelnosti CP firmy na burze. Hlavním cílem je poté převod vybraných položek účetní závěrky společnosti na IAS/IFRS a zhodnocení dopadu konverze na výkazy. Mimoto je proveden výpočet vybraných ukazatelů finanční analýzy, konkrétně běžné likvidity, obratu aktiv a zadluženosti. V závěrečné části práce je pro společnost navržena postup implementace IAS/IFRS.

Abstract

CHÁROVÁ, I. *The Conversion of Financial Statements in Accordance with International Accounting Standards IAS/IFRS*. Master thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia, 95 p., 2015.

Key words: financial statements, IAS/IFRS, conversion

The Master thesis deals with the conversion of financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards IAS/IFRS. At first it focuses on comparison of financial statements in the context of Czech accounting legislation with financial statements under IAS/IFRS. As the result the main differences are identified, especially the basic requirements of both systems. Afterwards the conversion of financial statements in accordance with standards IFRS 1 is described. In the second part of thesis the author introduces company Socialbakers, a.s., its activities and economic situation, assuming the company stocks will be traded on the Stock Exchange in the upcoming future. Then the primary objective is to convert chosen items of financial statements of this company to IAS/IFRS and evaluate the impact of conversion on final accounts. In addition to it calculation of the selected financial ratios such as current ratio, assets turnover ratio and debt ratio is included . Finally the way of implementation IAS/IFRS in the company has been proposed.