

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Analýza řádné účetní závěrky ve vybrané
společnosti**

**The Analysis of the Regular Financial Statements
in the Particular Company**

Bc. Andrea Vítová

Plzeň 2015

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma
„Analýza řádné účetní závěrky ve vybrané společnosti“

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

V Plzni, dne 24. 4. 2015

.....

podpis autora

Ráda bych touto cestou poděkovala své vedoucí této diplomové práce paní Ing. Janě Hinke Ph.D. za její cenné rady a připomínky při psaní práce.

Dále děkuji společnosti ZAT a.s., především paní Ing. Ivaně Bergerové, že mi poskytla důležité informace a podklady, které byly v rámci práce zpracovávány, a konzultovala se mnou všechny problémy, které během její tvorby nastaly.

V neposlední řadě bych chtěla poděkovat své rodině, která mě po celou dobu studia na vysoké škole podporovala.

OBSAH

OBSAH.....	6
ÚVOD.....	8
1 CÍL A METODIKA ŘEŠENÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE	10
2 ÚČETNÍ UZÁVĚRKA A ZÁVĚRKA DLE ČPN	12
2.1 Představení účetního systému dle českých právních předpisů	12
2.2 Účetní závěrka	14
3 ÚČETNÍ UZÁVĚRKA A ZÁVĚRKA DLE IAS/IFRS	22
3.1 Představení IAS/IFRS	22
3.2 Koncepční rámec IAS/IFRS	23
3.3 Účetní závěrka	26
4 TEORETICKÉ VYMEZENÍ POJMŮ DLE ČPN	32
4.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	32
4.2 Oběžný majetek	35
4.3 Výnosy	37
5 TEORETICKÉ VYMEZENÍ POJMŮ DLE IAS/IFRS	38
5.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	38
5.2 Zásoby.....	42
5.3 Pohledávky.....	42
5.4 Výnosy	43
6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	44
6.1 Základní údaje.....	44
6.2 Historie.....	45
6.3 Ekonomické údaje.....	45
7 PŘEVOD ÚČETNÍ ZÁVĚRKY Z ČPN DO IAS/IFRS.....	52
7.1 Použité účetní metody, způsoby oceňování a obecné účetní zásady v účetní závěrce společnosti ZAT a.s. za rok 2013	52
7.2 Účetní závěrka společnosti ZAT a. s. 2013F	59
7.3 Převod vybraných oblastí z ČPP IAS/IFRS.....	60
7.4 Návrh postupu při přechodu z ČPN na Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS	82

8	HODNOCENÍ VLIVU ODLIŠNOSTÍ MEZI ÚČETNÍMI SYSTÉMY NA VĚRNÝ A PRAVDIVÝ OBRAZ ÚČETNICTVÍ.....	84
9	ZÁVĚR.....	88
10	SEZNAM TABULEK	90
11	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	92
12	SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	93
13	ZDROJE.....	94
14	SEZNAM PŘÍLOH.....	98
	PŘÍLOHY	99

ÚVOD

Tato diplomová práce se zaměřuje na charakteristiku účetní závěrky. Účetní závěrka tvoří ucelený dokument, který podává podrobné informace o majetkové a finanční situaci podniku. Je zdrojem informací pro široké spektrum uživatelů a jsou kladeny vysoké nároky na její zpracování. Každá země má zavedená svá pravidla pro sestavování účetní závěrky. Díky tomu se však účetní závěrky jednotlivých účetních jednotek po celém světě mohou dosti lišit v určitých oblastech. S růstem globalizace, propojováním světa a se zvyšující se spoluprací firem z různých zemí roste také potřeba účetní závěrky podniků synchronizovat, aby měly stejnou vypovídací hodnotu a byly schopné pokrýt nároky všech uživatelů. Z toho důvodu již pro některé společnosti není možné vést účetnictví pouze v rovině národní, ale musejí ho přizpůsobit nárokům mezinárodním.

V současné době¹ jsou na světě dva velké účetní systémy, které se snaží o sjednocení účetní závěrky tak, aby vyhovovala mezinárodním potřebám. Jedná se o americký všeobecně uznávaný účetní systém US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles) a mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards). Ačkoliv se nacházejí mezi oběma systémy rozdíly, je snahou do budoucna tyto rozdíly smývat pomocí tzv. procesu konvergence.

Zatím je asi nereálné představovat si, že v nejbližší době vznikne jeden účetní systém, který by byl platný po celém světě. Přeci jen není vůbec jednoduché srovnat veškerá účetní národní pravidla na jednu úroveň, protože tato pravidla vznikala s historií a potřebami každé země. Také není potřeba, aby veškerý drobný podnikatel musel účtovat podle mezinárodního systému, pokud jeho obchody nepřesahují hranici dané země. Proto prozatím vzniklo několik pravidel, podle kterých je určováno, zda daná společnost musí, nebo může účtovat podle mezinárodních pravidel.

Tato diplomová práce se zaměřuje pouze na účetní systém IAS/IFRS a národní účetní pravidla platná v České republice. Podle zákonů platných v ČR musejí některé účetní jednotky povinně účtovat v systému IAS/IFRS. Implementace mezinárodního systému do dané společnosti však není vůbec jednoduchá a předchází tomu usilovná příprava ze

¹ 2015

strany dané účetní jednotky. Situace je o to složitější, že na území ČR není možné vést účetnictví pouze v rámci IAS/IFRS, ale kvůli daňovým potřebám také současně dle českých pravidel. Tím pádem vzniká účetním jednotkám více práce při sestavování účetní závěrky.

Jak už bylo zmíněno výše, proces zavedení mezinárodních účetních standardů do společností na území ČR je velice náročný a jeho podrobnější zkoumání a názorná aplikace přechodu ve vybrané společnosti ZAT a.s. bude hlavní náplní této diplomové práce.

1 CÍL A METODIKA ŘEŠENÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

Cílem diplomové práce na téma „Analýza účetní závěrky ve vybrané společnosti“ je charakteristika účetní závěrky sestavené podle českých právních předpisů a podle mezinárodních účetních systému IAS/IFRS. Dále bude provedena komparace těchto dvou účetních systémů, definování odlišností mezi nimi a vyvození vlivu na věrný a pravdivý obraz účetnictví. V rámci tohoto cíle bude účetní závěrka společnosti ZAT a.s. tvořená podle české legislativy převedena do podoby účetní závěrky vytvořené v systému IAS/IFRS.

Diplomová práce je rozdělena na dvě hlavní oblasti, na část teoretickou a část praktickou.

Pro zpracování teoretické části je využito několika podkladů. Jedná se především o prostudování odborné literatury zaměřené na téma sestavení účetní závěrky jak z pohledu českého účetnictví, tak i mezinárodního. Na základě analýzy literárních zdrojů a syntézy poznatků o obou účetních systémech vzniknou dvě kapitoly, které budou řešit tuto problematiku. Pak bude následovat stručné shrnutí rozdílů mezi oběma systémy.

Dalším krokem bude definování konkrétních oblastí účetní závěrky, které posléze budou využity v praktické části. Díky tomu, že účetní závěrka je složitý a rozsáhlý dokument, není možné jí kompletně zpracovat v rámci diplomové práce. Z toho důvodu budou vybráni určití reprezentanti, na kterých bude v praktické části demonstrován převod českých účetních výkazů do IAS/IFRS. Tato část bude opět vycházet z odborných zdrojů.

Mezníkem mezi teoretickou a praktickou částí bude kapitola, jejímž obsahem bude charakteristika vybrané společnosti ZAT a.s. Tato část se zaměří především na představení základních údajů o společnosti, stručně charakterizuje její historii, a také několik ekonomických výsledků, které jsou důležité pro lepší pochopení finanční situace, ve které se podnik v současné době nachází. Ekonomická situace bude prezentována pomocí finanční analýzy za roky 2011, 2012 a 2013. Tato kapitola bude vycházet z vnitřních směrnic a také z výročních zpráv dané účetní jednotky.

V praktické části budou nejprve představeny účetní metody a postupy, které aplikuje ZAT a.s. při sestavování účetní závěrky dle českých národních předpisů, které vychází

z vnitřní směrnice a výroční zprávy společnosti. Pak bude následovat převod vybraných a teoreticky definovaných reprezentantů z českého účetnictví do IAS/IFRS pro účetní období od 1. 4. 2012 do 31. 3. 2013. V rámci zpracování diplomové práce nedochází k převodu do IAS/IFRS celé účetní závěrky, ale pouze vybraných zástupců. Je to především z toho důvodu, že úplný převod je náročná rozsáhlá operace, která by obsahově překročila rámec diplomové práce. Za účelem praktického zpracování budou jako reprezentanti vybráni některé položky z dlouhodobého nehmotného majetku (software a nehmotné výsledky výzkumu a vývoje), z dlouhodobého hmotného majetku (pozemek, budova a samostatná movitá věc), z oběžných aktiv (zásoba a pohledávka) a výnosy. Dále budou okomentovány vzniklé rozdíly, které tímto převodem vzniknou. Tato stěžejní část práce si klade za cíl představení IAS/IFRS z praktického pohledu a seznámení společnosti ZAT a. s. s tímto účetním systémem. Společnost zatím neuvažuje, že by vstoupila na burzovní trh. Vzhledem k tomu, že však tento krok nezle v budoucnu vyloučit, mohlo by detailnější pochopení účetního systému IAS/IFRS přispět k závěrečnému rozhodnutí.

Závěrečnou částí diplomové práce je shrnutí výsledků, kterých bylo dosaženo v praktické části. Součástí této kapitoly bude také nastínění kladů, které by pro společnost vyplývaly, pokud by se rozhodla přejít na účetní systém dle IAS/IFRS.

Veškerá práce na této diplomové práci bude během jejího zpracování konzultována s vedoucí diplomové práce a také se zástupcem managementu z vybrané společnosti ZAT a. s.

2 ÚČETNÍ UZÁVĚRKA A ZÁVĚRKA DLE ČPN

Náplní této kapitoly bude představení účetní závěrky z pohledu českých právních norem.

2.1 Představení účetního systému dle českých právních předpisů

Účetnictví je nedílnou součástí podnikatelských jednotek a mělo by všem uživatelům, interním i externím, poskytovat spolehlivé informace o daném podniku. Informace se týkají jeho finanční situace, výsledku hospodaření, stability a výnosnosti vložených prostředků za stanovené časové období. Je kladen veliký důraz na to, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz o skutečnosti a aby jeho informace byly průkazné, úplné, spolehlivé, srovnatelné a srozumitelné.[8]

System účetnictví dle právních předpisů ČR je postaven na třech základních pilířích, kterými jsou: Zákon o účetnictví, Prováděcí vyhlášky a České účetní standardy.

- **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen Zákon o účetnictví):**

Tento zákon stanoví v souladu s právem Evropské unie rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu.[42]

Zákon o účetnictví se skládá ze sedmi samostatných částí, z nichž každá se zaměřuje na konkrétní oblast účetnictví:

- Část první – obecná ustanovení
 - Část druhá – rozsah a vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy
 - Část třetí – účetní závěrka
 - Část čtvrtá – způsoby oceňování
 - Část pátá - inventarizace majetku a závazků
 - Část šestá – úschova účetních písemností
 - Část sedmá – ustanovení společná, přechodná a závěrečná
- **Prováděcí vyhlášky:**

Pomocí vyhlášek se provádí některá ustanovení Zákona o účetnictví. Vyhlášky jsou vydávány Ministerstvem financí pro jednotlivé typy účetních jednotek a v současnosti

jsou k Zákonu o účetnictví platné tyto vyhlášky: Vyhláška č. 410/2009 Sb., Vyhláška č. 504/2002 Sb., Vyhláška č. 503/2002 Sb., Vyhláška č. 502/2002 Sb., Vyhláška č. 501/2002 Sb. a Vyhláška č. 500/2002 Sb.[43]

Účetní jednotky, které jsou podnikateli, se řídí prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb. v platném znění. Vyhláška zpracovává příslušné předpisy EU zaměřené na účetní závěrku a upravuje[8]

- Působnost (vymezení účetní jednotky)
- Uspořádání a označení položek individuální účetní závěrky
- Obsah vybraných položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty
- Obsahové vymezení přílohy
- Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu
- Směrnou účtovou osnovu
- Účetní metody a jejich použití
- Položky konsolidované účetní závěrky

- **České účetní standardy**

České účetní standardy jsou stejně jako prováděcí vyhlášky rozděleny do několika skupin a určeny pro konkrétní typy účetních jednotek: ČÚS č. 001 až 09 a 011 až 023, ČÚS č. 101 až 103 a 105 až 115, ČÚS č. 201 až 223, ČÚS č. 301, 302, 304, 305, 307 až 310, 312 až 314, ČÚS č. 401 až 414 a ČÚS č. 701 až 710.[43]

Pro zpracování diplomové práce jsou nejdůležitější ČÚS č. 001 až 09 a 011 až 023, které jsou určeny pro účetní jednotky (podnikatele), které účtují na základě vyhlášky č. 500/2002 Sb. a řeší následující problémy: účty a zásady účtování na účtech, otevírání a uzavírání knih, odloženou daň, rezervy, opravné položky, kurzové rozdíly, inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob, operace s cennými papíry a podíly, deriváty, operace s podnikem, změny vlastního kapitálu, dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek, dlouhodobý finanční majetek, zásoby, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry, zúčtovací vztahy, kapitálové účty a dlouhodobé závazky, náklady a výnosy, konsolidace, inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby a přehled o peněžních tocích.[8]

ČÚS pro podnikatele obsahují popis účetních metod a postupů účtování (použití a tvorbu rezerv, způsoby oceňování, postupy odepisování, způsoby konsolidace atd.)[15]

Účetní jednotky v České republice se nadále musejí od 1. května 2004, kdy Česká republika vstoupila do EU, řídit také podle práva EU. Systém účetnictví stanovená EU se do českého řádu implementoval pomocí směrnic, nařízení, doporučení a rozhodnutí.[43]

Mezi nejdůležitější dokumenty práva EU jsou Direktiva č. 4, Direktiva č. 7 a Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/49/ES.

Čtvrtá direktiva řeší otázku ročních účetních závěrek v různých účetních jednotkách, sedmá direktiva se týká konsolidovaných účetních závěrek a Směrnice evropského parlamentu se zabývá problematikou zveřejňování účetních závěrek u středních společností a povinností sestavovat konsolidovanou účetní závěrku.[5]

2.2 Účetní závěrka

Účetní závěrku lze v širším slova smyslu chápat jako proces, který začíná inventarizací, pokračuje přes uzávěrku, sestavení výkazů účetní závěrky, ověřením těchto výkazů, jejich schválením, zveřejněním a končí archivací těchto účetních výkazů.[12]

Samotné účetní závěrce předchází **účetní uzávěrka**, která je tvořena několika činnostmi. Cílem účetní uzávěrky je zabezpečit věcnou správnost a úplnost údajů v účetnictví tak, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz. V rámci věrného a poctivého obrazu je potřeba provést inventarizace a popřípadě zaúčtovat vzniklé inventarizační rozdíly. Dále také dochází k přecenění majetku pomocí odpisů a opravných položek. Při účetní uzávěrce je potřeba zaúčtovat veškeré náklady a výnosy do účetního období, se kterým věcně i časově souvisí. Do účetní uzávěrky spadá také přecenění majetku a závazků v cizí měně na měnu domácí. Toto přecenění se provádí pomocí měnového kurzu, který je platný k rozvahovému dni. S touto operací souvisí také zaúčtování vzniklých kurzových rozdílů.[1]

Závěrečnou činností v účetní uzávěrce je uzavírání všech účtů. Uzavírání účtu vede ke zjištění obrátů na stranách Má dáti a Dal. Zůstatky na aktivních a pasivních účtech se převádějí na Konečný účet rozvažný a zůstatky na nákladových a výnosových účtech na Účet zisku a ztrát. Na Konečný účet rozvažný se také převádí výsledek hospodaření,

který se zjistí rozdílem mezi sumou nákladů a výnosů. Díky zaúčtování výsledku hospodaření dojde k vyrovnání Konečného účtu rozvažného.[1]

2.2.1 Popis účetní závěrky

Účetní závěrka je důležitým dokumentem v účetní jednotce, který se sestavuje vždy ke konci účetního období a podává důležité informace mnoha uživatelům (státu, akcionářům, bankám, burzám, věřitelům a samotnému podniku a jeho manažerům). Účetní závěrka musí být sestavena tak, aby podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky. Účetní závěrka je považována za věrnou a poctivou, pokud deklaruje skutečný stav.[16]

Informace, které vyplývají z účetní závěrky, musí vykazovat vysoký stupeň **spolehlivosti**, aby účetní závěrka podávala věrný a poctivý obraz o účetnictví a také o skutečném finančním, majetkovém a důchodovém stavu účetní jednotky. Dále je kladen důraz, aby informace z účetní závěrky byly **srovnatelné** nejen s minulými účetními obdobími, ale také s ostatními účetními jednotkami. Jelikož účetní uzávěrku využívá mnoho externích i interních uživatelů, je potřeba, aby informace byly **srozumitelné** a poskytly tak představu o majetkovém, důchodovém a finančním stavu účetní jednotky. V neposlední řadě musí informace splňovat určitý stupeň významnosti. To znamená, že účetní závěrka musí obsahovat důležité údaje a souvislosti. Informace se považuje za významnou, pokud její vynechání v účetní závěrce může ovlivnit rozhodnutí uživatele.[16]

Na základě okolností může být účetní závěrka vykazována ve čtyřech typech:

- **Řádná účetní závěrka** – je sestavována k poslednímu dni běžného účetního období, neboli k rozvahovému dni.[16]
- **Mimořádná účetní závěrka** – se sestavuje ve všech ostatních případech, kdy Zákon o účetnictví vyžaduje uzavřít účetní knihy. Může to být ke dni, který předchází dnu vstupu do likvidace, nebo ke dni, který předchází dnu prohlášení konkurzu.[16]
- **Mezitímní účetní závěrka** – se sestavuje během účetního období a k jinému dni, než je den rozvahový. Při této účetní závěrce nedochází k uzavírání účetních knih, ale provádí se pouze inventarizace za účelem zjištění ocenění.[16]

- **Konsolidovaná účetní závěrka** – je závěrka sestavná a upravená metodami konsolidace v souladu se Zákonem o účetnictví. Konsolidovaná účetní závěrka se sestavuje za celý ekonomický celek a jejím cílem je podat informace o výsledcích celé skupiny, jakoby se jednalo o jednu společnost.[44]

Dále se účetní závěrka člení na účetní závěrku v plném rozsahu a ve zjednodušeném rozsahu.[16]

- **Účetní závěrka v plném rozsahu** – je povinná pro všechny účetní jednotky, které mají povinnosti ověřovat svojí účetní závěrku auditorem. Pro akciové společnosti je sestavení účetní závěrky v plném rozsahu povinné.
- **Účetní závěrka ve zjednodušeném rozsahu** – sestavují společnosti, které nemají povinnosti sestavovat závěrku v plném rozsahu. Dle Zákona o účetnictví se může např. jednat o občanská sdružení, církve, bytová družstva, příspěvkové organizace a ostatní, o nichž to stanoví zákon.

Jak již bylo zmíněno výše, účetní závěrka je závěrečným dokumentem účetního období, a musí tedy povinně obsahovat některé základní údaje [42].

- U právnické osoby obchodní firmu a u fyzické osoby jméno a příjmení a sídlo účetní jednotky nebo bydliště a místo podnikání
- Identifikační číslo
- Právní formu účetní jednotky
- Předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena
- Rozvahový den, nebo jiný okamžik, ke kterému se sestavuje účetní závěrka
- Okamžik sestavení účetní závěrky
- Podpis statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpis fyzické osoby

Účetní závěrka je celek, který dle Zákona o účetnictví musí obsahovat tři základní části[12]:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty
- příloha k účetní závěrce

V praxi bývá často od auditorů ještě vyžadováno, aby součástí účetní závěrky byly také[12]:

- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu.

Rozvaha

Rozvaha je výkaz, který má formu tabulky a je primárně rozdělen do dvou částí. Levá část, nebo-li strana aktiv, podává informace o formách majetku dané společnosti. Pravá část, která je také nazývána strana pasiv, potom ukazuje zdroje, kterými je tento majetek kryt. Důležitým pravidlem při sestavování rozvahy je, že strana aktiv a strana pasiv se v konečné sumě musejí rovnat. Suma aktiv respektive suma pasiv se nazývá bilanční suma. Dalším pravidlem při sestavování rozvahy je bilanční kontinuita. Tento termín vyjadřuje fakt, že bilanční suma na konci jednoho účetního období se musí rovnat bilanční sumě na začátku rozvahy, která je sestavována na počátku dalšího účetního období. [1]

Stejně jako je několik typů účetní závěrky, existuje více druhů rozvah. Na základě konkrétního dne, ke kterému je rozvaha sestavena, se může jednat o:[12]

- **Rozvaha zahajovací** – tato rozvaha je sestavována ke dni vzniku účetní jednotky.
- **Rozvaha konečná** – výkaz je sestaven ke dni ukončení účetní jednotky.
- **Řádná rozvaha** – je účetní jednotkou sestavována pravidelně vždy po dvanácti po sobě jdoucích měsících.
- **Mimořádná rozvaha** – tuto rozvahu účetní jednotka sestavuje, pokud je potřeba vykázat majetek a jeho zdroje krytí k jinému dni, než se vytváří řádná rozvaha. Může se jednat o vstup jednotky do konkursu či do likvidace atd.
- **Počáteční rozvaha** – jedná se o rozvahu, která je dělána k prvnímu dni účetního období, a tento den není současně dnem vzniku účetní jednotky.

Obecně se rozlišují dva způsoby, jak může rozvaha vypadat. V České republice se využívá pouze typ horizontální rozvahy, která se podobá písmeni T. Základem horizontálního typu je, že se aktiva musí rovnat pasivům. Druhým typem je potom vertikální rozvaha.[12]

Rozvaha se tedy dělí na dvě základní části, kterými jsou aktiva a pasiva.

Aktiva představují konkrétní formu majetku a jsou řazena dle likvidnosti od nejméně likvidního majetku po nejvíce likvidní majetek, tedy peníze. Likvidnost znamená schopnost majetku přeměnit se na peníze[12].

Nejhůře likvidní je dlouhodobý majetek, který se člení na[1]:

- **Dlouhodobý nehmotný majetek** – je majetek nehmotné povahy, který má dobu životnosti delší než jeden rok. Patří sem například licence, software, značka, atd.
- **Dlouhodobý hmotný majetek** – je majetek, která má hmotnou povahu opět s dobou použitelnost delší než jeden rok. Příkladem dlouhodobého hmotného majetku jsou budovy, stavby, dopravní prostředky, stroje, zařízení atd.
- **Dlouhodobý finanční majetek** – je majetek finanční povahy, který bude držen ve společnosti déle než jeden rok, nebo jehož splatnost je delší než jeden rok. Patří sem např. dlouhodobé cenné papíry.

Lepší stupeň likvidnosti než dlouhodobý majetek má majetek oběžný, který se opět člení do několika skupin[1]:

- **Zásoby** – mezi zásoby je řazen materiál, nedokončená výroby, polotovary, mladá zvířata atd.
- **Dlouhodobé pohledávky** – jejichž splatnost je delší než jeden rok.
- **Krátkodobé pohledávky** – jejichž splatnost je kratší než jeden rok.
- **Krátkodobý finanční majetek** – nejlépe likvidní majetek, kam patří účty v bankách, pokladna, ceniny, krátkodobé cenné papíry atd.

Poslední položkou v rozvaze na straně aktiv je časové rozlišení.

Aktiva se v rozvaze vykazují celkem ve čtyřech sloupcích. První z nich odpovídá „Brutto hodnotám“, kde je majetek uveden v hodnotě, která nezahrnuje opravné položky a oprávky. Oprávky a opravné položky jsou uvedeny ve druhém sloupci, který nese název „Korekce“. Ve třetím sloupci se nachází „Netto hodnota“, která udává hodnotu majetku po odečtení opravek a opravných položek. Poslední sloupec udává „Netto hodnoty“ majetku za minulé období.[8]

Druhou stranu rozvahy tvoří pasiva, která se skládají z různých zdrojů krytí majetku. V pasivech jsou nejprve uvedeny vlastní zdroje krytí majetku a poté cizí. Do vlastních zdrojů patří základní kapitál, kapitálové fondy, fondy tvořené ze zisku, výsledek

hospodaření z minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období. Do cizích zdrojů se řadí rezervy, dlouhodobé a krátkodobé závazky a bankovní úvěry a výpomoci. Stejně jako u části aktiv i zde tvoří poslední složku časové rozlišení.[1]

Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty, který je v České republice často nazývána jako „Výsledovka“ představuje přehled nákladů a výnosů účetní jednotky za dané období. Z rozdílů výnosů a nákladů potom vzniká výsledek hospodaření, který je součástí Rozvahy. Tento výkaz má vertikální podobu a na základě rozdělení provozních nákladů může být sestaven ve dvou formách.[10] Buď v druhovém členění, nebo účelovém. Druhové členění organizuje náklady na základě toho, na co byly využity (náklady na materiál, na mzdy pracovníkům, na energie, odpisy). Účelové členění potom udává příčinu a místo vzniku nákladů (zda byly vynaloženy na výrobu, na správu, na administrativu, na odbyt, atd.).[12]

V České republice je preferovaná výsledovka v druhovém členění a rozděluje se do tří základních oblastí – provozní, finanční a mimořádné. Součtem výsledků hospodaření za provozní a finanční činnost je získán výsledek hospodaření za běžnou činnost, který se následně zdaňuje daní z příjmů. Stejně tak se zdaňuje i výsledek za mimořádnou činnost. Součtem výsledku hospodaření za běžnou činnost a zdaněného výsledku hospodaření za mimořádnou činnost vzniká zdaněný výsledek hospodaření za účetní období.[10]

Příloha

Příloha plní funkci doplnění informací k rozvaze a výkazu zisku a ztráty, a pokud existují další výkazy, tak komentuje a upřesňuje i je. Podstatou přílohy je uvádět další důležité údaje, které slouží k podpoře rozhodnutí uživatelů účetní závěrky. Tyto údaje se netýkají pouze účetních záležitostí, ale je zde možné nalézt i mimoúčetní informace. Vizuální podoba i rozsah obsahu přílohy není ze zákona povinně dána a účetní jednotka sama rozhoduje, jaké údaje do přílohy doplní a jakou bude mít podobu po vzhledové stránce. Měla by však vždy být přehledná a srozumitelná pro všechny uživatele.[10]

Příloha se v základě skládá ze dvou hlavních částí. První část obsahuje identifikační údaje, jako je označení a sídlo firmy, právní forma účetní jednotky, předmět podnikání a datum, ke kterému byla účetní závěrka sestavena. Druhou část potom tvoří samotné

doplňující informace. Na začátku jsou vždy uvedeny obecné údaje, kde dochází k popisu podniku, zda má jednotka kapitálové účasti v jiných subjektech, kolik vykazuje zaměstnanců a dále jsou v této sekci uvedeny také informace o půjčkách členům statutárních, řídicích a dozorčích orgánů. V příloze jsou také uvedeny jaké účetní metody a zásady jednotka používá. To znamená, jakým způsobem oceňuje svůj majetek, jaké používá odpisy, jakým způsobem stanoví opravné položky, jakou realizuje účetní politiku atd. Dále do přílohy spadají samotné doplňkové informace k ostatním výkazům a také údaje o majetku a závazcích účetní jednotky, které se týkají především zřizovacích výdajů, majetku, který je v pronájmu, či zatížen zástavním právem, jak vysoké půjčky s jakou úrokovou sazbou společnost realizovala, závazky týkající se zdravotního a sociálního zabezpečení a nedoplatky na daních. V příloze se dále také uvádí struktura provozního výsledku hospodaření.[10]

Přehled o peněžních tocích (Cash-flow)

Tento výkaz poskytuje informace o peněžních přírůstcích či úbytcích v podniku za určitý časový okamžik. Je jedním z nástrojů řízení likvidity. Díky jeho struktuře je možné zjistit, z jakých činností jsou peněžní toky generovány, nebo naopak jaké činnosti způsobují odliv peněžních prostředků. Obecně jsou za peněžní prostředky považovány peněžní hotovost, běžné bankovní účty a peníze na cestě. Výkaz cash-flow je rozdělen do tří základních oblastí. Každá oblast se zaměřuje na určitou specifickou činnost podniku. První část tvoří provozní cash-flow, které se zaměřuje na peněžní toky plynoucí z hlavní výdělečné činnosti a zjišťuje tak schopnost podniku generovat peníze pro zabezpečení provozu a výroby podniku. Druhou oblastí je investiční cash-flow, které se zaměřuje na peněžní prostředky, které plynou z pořízení či prodeje dlouhodobého majetku a ostatních investic. Třetí celek tvoří finanční cash-flow. Tato oblast podává informace týkající se pohybu vlastního kapitálu a financování společnosti ať už z vlastních zdrojů, nebo dlouhodobých cizích.[12]

Přehled o peněžních tocích je možné sestavit dvěma způsoby – přímou a nepřímou metodou. Přímá metoda je založena na znalosti konkrétních peněžních příjmů a výdajů. Nepřímá metoda konstruuje peněžní toky na základě změn, které vyplývají z rozvahy či výkazu zisku a ztráty. Dochází při ní k úpravě výsledku hospodaření o nepeněžní operace.[8]

Přehled o změnách vlastního kapitálu

Tento výkaz slouží k porovnání jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma po sobě následujícími účetními obdobími. Díky němu je zjištěno, zda došlo ke zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. Přehled o změnách vlastního kapitálu nemá v českém účetnictví pevně stanovenou podobou, ale nejčastěji se zpracovává ve formě tabulky, kde jsou horizontálně uvedeny jednotlivé položky a vertikálně pak počáteční stavy, změny jednotlivých položek a konečné stavy. Do přehledu mohou být za jednotlivé položky dosazeny např.: základní kapitál, emisní ážio, dary, fondy ze zisku, nerozdělený zisk z minulých let atd.[12]

3 ÚČETNÍ UZÁVĚRKA A ZÁVĚRKA DLE IAS/IFRS

Účetní systém IAS/IFRS (International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards), je vedle amerických Obecně uznávaných účetních principů US GAAP nejvýznamnějším světovým účetním systémem.[11]

3.1 Představení IAS/IFRS

Globalizace světa neustále tlačí na potřebu vyvinout jednotný účetní systém, který by vytvořil stejná pravidla pro všechny uživatele účetnictví. Prozatím jednotlivé národní účetní systémy způsobují nepřehlednosti a nejasnosti při rozhodování uživatelů na základě informací, které podává účetní závěrka. Rozdílnosti mezi účetními systémy jednotlivých zemí lze nalézt v oblasti výpočtu daní, oceňování majetku, odepisování majetku atd. Systém IAS/IFRS začal být vytvářen v 70. letech minulého století z politického rozhodnutí členských zemí, které se podílely na sjednocení Evropy, dnes EU. Postupně s růstem moci EU se začal více prosazovat a konkurovat americkým US GAAP.[11]

IAS/IFRS je účetní systém, který splňuje nároky rozvinutých ekonomik, uživatelů účetních informací a všech účastníků kapitálového trhu. Je přednostně orientován na sestavování finančních výkazů pro širokou základnu uživatelů, nikoliv pro vnitropodnikový reporting. Jeho princip fungování není také vhodný pro sestavování daňového přiznání. Informace z IAS/IFRS je možné využít pro auditování. Tento systém neslouží primárně jako pomoc státu k lepšímu dohledu nad organizacemi, ale je uzpůsoben k poskytování odpovídajících a relevantních informací pro finanční trh.[1]

Účetní systém IAS/IFRS pracuje na těchto předpokladech:[1]

- **Akruální báze** – znamená, že se o výsledcích účtuje v období jejich vzniku, nikoliv v době přijetí či výdeje peněz.
- **Trvání podniku** – předpoklad je založen na faktu, že podnik bude ve své činnosti kontinuálně pokračovat a nedojde k významným omezením.
- **Srozumitelnost** – veškeré informace, které poskytuje účetní závěrka, musejí být srozumitelné pro všechny uživatele.

- **Relevance** – znamená, že účetní závěrka poskytuje právě takové informace, které jsou pro rozhodnutí uživatelů zásadní a mají pro ně význam.
- **Spolehlivost** – v účetních výkazech by se neměly vyskytovat chyby. Údaje by měly být zobrazeny důvěryhodně. V systému IAS/IFRS je kladen důraz na přednost obsahu před formou, což znamená, že důležitější jsou informace obsažené v účetních výkazech než forma podoby daného výkazu. Účetní závěrka by měla splňovat určitý stupeň objektivnosti a nestrannosti, tedy že informace v ní obsažené nesmějí být zkreslené a měly by být úplné.
- **Srovnatelnost** – účetní závěrka musí obsahovat údaje, které je možné porovnávat nejen z časového hlediska, ale také s ostatními účetními jednotkami
- **Omezení relevantních a spolehlivých informací** – předpoklad je založen na tom, že informace budou vykazovány včas a bude vyvážený stav mezi náklady na získání informací a jejich přínosem.
- **Pravdivý a věrný obraz** – účetní závěrka musí pravdivě a věrně vypovídat o finanční pozici a výkonnosti podniku.

Základním dokumentem, který podává ucelenou představu o účetním výkaznictví v rámci IAS/IFRS je Koncepční rámec, který je základním pilířem pro tvorbu a použití účetní standardů. Jednotlivé standardy jsou formulovány obecně, aby bylo možné jejich co nejširší využití, a nejsou závazné, nýbrž tvoří soubor doporučení.[5]

3.2 Koncepční rámec IAS/IFRS

Koncepční rámec sám o sobě není standardem a neřeší konkrétní problémy. Tvoří stěžejní ucelený soubor o účetním výkaznictví a je společný pro všechny standardy bez rozdílu. Je návodem pro tvorbu účetních výkazů a současně obsahuje definice jednotlivých položek těchto výkazů.[5]

Koncepční rámec se především zaměřuje na účetní závěrku a její kvalitativní charakteristiky. Dále se zabývá obsahem, možnostmi vykazování a také způsoby oceňování složek účetní závěrky. Do jeho oblastí řešení spadá také pojetí a uchování kapitálu. Stejně jako v českém účetním systému je účetní závěrka sestavována, aby podávala informace externím i interním uživatelům, kterými mohou být investoři, věřitelé, dodavatelé, zákazníci, stát, veřejnost, zaměstnanci a manažeři účetní jednotky.[11]

V následujícím textu budou jednotlivé složky účetní výkazů podrobněji rozebrány na základě definic, které uvádí Koncepční rámec:

- **Aktivum** - „je majetek využívaný podnikem, jehož existence je výsledkem minulých událostí a od něhož se očekává, že podniku přinese budoucí ekonomický prospěch“. Aktivum může být v podniku využito k vypořádání závazku, nebo rozděleno mezi vlastníky, může být použito ve výrobě, anebo vyměněno za jiné aktivum.[5]
- **Závazek** – „je současná povinnost společnosti, která vznikla jako důsledek minulých událostí, a od jejíhož vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášejí společnosti ekonomický prospěch“. Aby položka splňovala definici závazku, musí být současně spolehlivě ocenitelná.[5]
- **Vlastní kapitál** – „je zbytková část aktiv po odečtení všech závazků“. [5]
- **Výnosy** – „představují zvýšení ekonomického prospěchu, které se projeví buď zvýšením aktiv, nebo snížením závazků, a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků“. Výnosy společnosti musí být spolehlivě ocenitelné a musí mít určitý stupeň jistoty.[5]
- **Náklady** – „představují snížení ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením závazků, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky“. U nákladů je velice důležité zachování jejich příčinné souvislosti s konkrétními výnosy. Jedná se o tzv. matching principle.[5][8]

Obsahem Koncepčního rámce jsou také oceňovací základny, které jsou přípustné v rámci systému IAS/IFRS. V následujícím odstavci budou představeny celkem čtyři oceňovací základny, avšak oceňování jednotlivých položek majetku a závazků je podrobněji řešeno v jednotlivých standardech.[1]

- **Historická cena** – tato základna vychází z předpokladu, že hospodářské operace, které jsou uváděné v účetních výkazech, se již uskutečnily a jejich důsledky byly v době vzniku měřitelné. V tomto případě se aktiva oceňují penězi, či peněžními ekvivalenty, které byly vynaloženy na jejich získání v době pořízení. U aktiv nakoupených se za historickou cenu považují pořizovací náklady. U aktiv vlastní výroby pak výrobní náklady. Závazky

jsou oceňovány příjmy, které by bylo možné získat při postoupení závazku, nebo u některých vybraných položek jakou je např. daň z příjmu penězi či peněžními ekvivalenty, které bude potřeba vynaložit na úhradu závazku. V případě dlouhodobého majetku je možné udělat přecenění historické ceny.[1][5]

- **Běžná cena** – běžná cena u aktiv znamená hodnotu peněz či peněžních ekvivalentů, které by v současné době musely být vynaloženy na získání obdobného aktiva. Závazky jsou oceňovány v částce, která se nediskontuje a která by byla nutná k vypořádání závazku v současné době. Běžná cena je oproti historické výhodnější, protože se váže k aktuálnímu období a tedy k současným tržním podmínkám.[1][5]
- **Realizovatelná (vypořádací) hodnota** – tato hodnota vyjadřuje množství peněz či peněžních ekvivalentů, které by účetní jednotka získala za prodej daného aktiva při běžném vyřazení. Závazky jsou oceněny v nediskontovaných hodnotách peněz a peněžních ekvivalentů, které bude potřeba vynaložit k úhradě závazků v běžném průběhu činnosti.[5]
- **Současná hodnota** – u aktiv při použití této metody dochází k diskontování budoucích peněžních toků, které z aktiva během let z běžné činnosti poplynou. Diskontováním budoucích peněžních toků se oceňují také závazky.[5]

Pro vyjádření současné hodnoty platí vzorec:[1]

$$\text{Čistá současná hodnota} = \sum \frac{P}{(1+i)^n}$$

P.....jednotlivé splátky

i.....úroková míra

n.....počet diskontovaných splátek (počet let)

V současné době je také v mnoha standardech hojně využíváno ocenění pomocí **reálné hodnoty**. Při tomto ocenění se jedná o částku, za kterou by v obchodních transakcích mohlo být aktivum či závazek směneno mezi znalými a ochotnými stranami. Jedná se o cenu aktivního trhu. Pokud aktivní trh neexistuje, je možné využít cenu poslední transakce, nedošlo-li ke změnám, nebo cenu obdobného aktiva, avšak zahrnout rozdíly nebo současnou hodnotu budoucích peněžních toků.[1]

3.3 Účetní závěrka

Účetní závěrkou se v rámci IAS/IFRS zabývá v užším slova smyslu IAS 1 – Presentace účetní závěrky, v širším slova smyslu IFRS 1 – První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, a jak již bylo zmíněno také Koncepční rámec. Všechny ostatní standardy se svými obsahy podílejí na věrném a pravdivém obrazu účetní závěrky.

IAS 1 je chápán jako základna pro prezentaci účetní závěrky a zajišťuje srovnatelnost účetní závěrky účetní jednotky nejen se závěrkami ostatních jednotek, ale také z časového hlediska. Do nástrojů, které slouží k lepší srovnatelnosti účetních závěrek, patří obecné předpoklady pro předkládání účetní závěrky, struktura a obsah položek a minimální požadavky na obsah účetní závěrky. V rámci IAS/IFRS se účetní závěrka skládá z několika dokumentů, které celkově informují uživatele závěrek o finanční pozici, finanční výkonnosti, peněžních tocích a ostatních ekonomických jevech účetní jednotky. V rámci účetní závěrky jsou uživatelům poskytovány údaje o aktivech, závazcích, vlastním kapitálu a jeho změnách, výnosech a nákladech, včetně zisků a ztrát.[1]

Standard IAS 1 vymezuje, které komponenty jsou součástí účetní závěrky:[5]

- výkaz o finanční pozici ke konci účetního období
- výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku
- výkaz o peněžních tocích za účetní období
- výkaz o změnách vlastního kapitálu
- komentář k účetním výkazům
- výkaz o finanční pozici k počátku nejstaršího srovnávacího období

Jednotlivé složky účetní závěrky budou nadále podrobněji rozebrány.

Výkaz o finanční pozici ke konci účetního období „Rozvaha“

Rozvaha v IAS/IFRS nemá pevně stanovený formát a jedná se poměrně o stručný dokument. Je to z toho důvodu, že většina podrobných a doplňujících informací je uvedena v komentáři, na který rozvaha odkazuje. Důraz je kladen pouze na několik složek, které musí povinně obsahovat. Jako první je uveden název společnosti, za kterou se účetní závěrka sestavuje, následuje název výkazu a datum, ke kterému je sestavován. Mezi povinné náležitosti dále patří měna, ve které se bude vykazovat, a také na kolik

desetinných míst se v rámci rozvahy bude zaokrouhlovat. Jako poslední povinný údaj musí být uvedeno, zda se jedná o individuální či konsolidovanou účetní závěrku. Jak už bylo zmíněno výše, vzor rozvahy není povinně stanoven, nicméně je uvedeno, které jednotlivé složky majetku, závazků a zdrojů krytí majetku musejí být uvedeny na samostatném řádku.[11]

Stejně jako v českém účetním systému se i zde nacházejí dvě hlavní vizuální podoby rozvahy, kterými jsou horizontální a vertikální.[2]

Účetní systém IAS/IFRS neuvádí povinnost třídít aktiva a závazky na dlouhodobá a krátkodobá, nicméně pokud účetní jednotka takové členění pro svou praxi potřebuje, je nezbytné umět krátkodobá aktiva správně klasifikovat. Do krátkodobého aktiva se řadí ty položky, u kterých se očekává, že budou prodány v průběhu provozního cyklu nebo jsou drženy za účelem obchodování. Definici krátkodobého aktiva také splňuje složka, která bude prodána do 12 měsíců po ukončení účetního období, anebo pokud se jedná o peníze či peněžní ekvivalenty. Ostatní aktiva se potom řadí mezi dlouhodobá.[10]

Důležitým pojem v IAS/IFRS je pojem podmíněné aktivum, které není v českém účetnictví znám. „Podmíněné aktivum je takové aktivum, které vyplývá z minulých událostí, jehož existence je potvrzena tím, že buď dojde, či nedojde k nejisté budoucí události“. Daná nejistá budoucí ekonomická událost není plně pod kontrolou účetní jednotky. Pokud událost nastane, bude z ní podniku plynout ekonomický prospěch. Podmíněné aktivum se nevykazuje v rozvaze, ale odkazuje se na něj v komentáři.[5]

Dle časovosti je možné klasifikovat i závazky. Závazek se řadí mezi krátkodobé, pokud se předpokládá, že dojde k jeho vypořádání v rámci provozního cyklu, nebo je držěn za účelem obchodování, nebo bude uhrazen do 12 měsíců od rozvahového dne. Všechny ostatní závazky spadají opět mezi dlouhodobé. V rámci IAS/IFRS je možné nalézt i tzv. podmíněný závazek, který vychází buď z minulých událostí, nebo z potvrzení či vyvrácení budoucí události, která není pod kontrolou společnosti.[5]

Pokud dojde k odečtení závazků od pasiv, tvoří zbylou část vlastní kapitál, který v sobě zahrnuje vklady vlastníků, emisní ážio, a oproti českému účetnictví, také fond z přecenění, fond z přepočtu cizích měn, kumulované zisky atd. Do vlastního kapitálu se v IAS/IFRS neřadí sociální fondy, které v tomto případě patří do závazků.[5]

Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku „Výkaz zisku a ztráty“

Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku slouží k prezentování celkové výkonnosti účetní jednotky a je rozdělen na část výnosovou a část nákladovou. Stejně jako u rozvahy není v IAS/IFRS povinně stanoven pevný formát výkazu.[5]

Výnosy se v účetnictví dle IAS/IFRS vyskytují ve dvou typech. Výnosy ve smyslu „**Revenue**“ zahrnují především výnosy z běžné (hlavní) činnosti, která má společnost plně pod kontrolou. Mají nepřetržitou a opakující se podobu a nemohou se spolu kompenzovat. Do „Revenue“ se zahrnují např.: tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb, přijaté dividendy, přijaté úroky atd. Dále existují výnosy ve smyslu „**Gains**“, které jsou často do českého jazyka překládány jako zisky. Tyto zisky se týkají především vedlejší činnosti účetní jednotky a nejsou plně pod její kontrolou. Zisky do společnosti přitékají nepravidelně a mohou se kompenzovat o související ztráty. Příkladem „Gains“ může být prodej služebního vozu u společnosti, která poskytuje kosmetické služby.[11]

Stejně jako na výnosy, je i na náklady nahlíženo dvěma pohledy. První z nich představují náklady ve smyslu „**Expense**“, které jsou spojené s primární činností podniku. Tyto náklady jsou plně pod kontrolou účetní jednotky a mají opakující se charakter. Současně se nedají kompenzovat. Do Expense se řadí např.: náklady na prodej, mzdy a odpisy. Druhý pohled tvoří náklady, které se obecně nazývají „**Losses**“ a jsou ekvivalentem českého slova „ztráta“. Ztráty vznikají při nahodilých a nepravidelně se opakujících činnostech a nebývají plně pod kontrolou podniku. Do nákladů ve smyslu Losses patří např.: ztráty z pohrom, nerealizované ztráty a kurzové ztráty.[11][8]

O Revenues a Expenses je vždy účtováno výsledkově, zatímco o Gains a Losses se může účtovat jak výsledkově, tak i rozvahově. Pokud budou Gains a Losses účtovány rozvahově, dochází k nižšímu kolísání hodnoty vykázaného výsledku hospodaření.[4]

Jak už samotný nadpis říká, vykazování výsledku podniku dle IAS/IFRS je pomocí výsledku a ostatního úplného výsledku. „**Výsledek**“ říká, zda je podnik v zisku či ve ztrátě a je získán porovnáním celkových nákladů a celkových výnosů. V klasické výsledovce mohou být náklady vykazovány buď podle druhu, kde záleží na jejich podstatě, nebo podle účelu, kde záleží na jejich funkci v procesu podniku. „**Ostatní úplný výsledek**“ se skládá z položek výnosů a nákladů, které nejsou výsledkově vykazovány.[4]

Celkový výkaz může být prezentován také ve dvou podobách. Buď v tzv. plné verzi, kde je zachycen klasický výsledek hospodaření, který je doplněný o informaci o ostatním úplném výsledku. Nebo účetní jednotka může vykazovat dva samostatné výkazy. Jeden z nich je klasická výsledovka a druhým je pak výkaz o úplném výsledku. Je velice důležité, aby vykazování výsledku hospodaření proběhlo komplexně, tedy aby obsahovalo nejen zisk či ztrátu za dané období, ale také transakce, které měly kapitálové důsledky, protože jedině tak se může uživatel správně a objektivně rozhodnout. Závěrem toho odstavce jsou uvedeny ještě položky, které mohou spadat do ostatního úplného výsledku: změny fondu z přecenění, kurzové rozdíly účtovány rozvahově atd.[4]

Od 1. července 2012 je také v platnosti novela standardu IAS 1, která udává účetní jednotkám povinnost členit ostatní úplný výsledek hospodaření na položky, které se mohou reklasifikovat do výsledku hospodaření (fond tvořený kurzovými rozdíly, fond zajištění peněžních toků) a které nelze reklasifikovat do výsledku hospodaření (výsledky z přecenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, fond z přecenění finančního majetku).[4]

Výkaz o peněžních tocích za účetní období

Tento výkaz prezentuje informace o peněžních tocích podniku, které byly uskutečněny za období, za které se sestavuje účetní závěrka. Dává uživatelům přehled o zdrojích peněžních prostředků a současně o jejich využití. Do peněžních toků jsou řazeny peníze a jejich ekvivalenty. Penězi jsou myšleny hotovostní peníze a vklady, které jsou splatné na požádání. Peněžní ekvivalenty představují krátkodobé a vysoce likvidní investice, které mají nízkou rizikovitost. Výkaz o peněžních tocích může být i v rámci IAS/IFRS zpracován buď přímou, nebo nepřímou metodou. U přímé metody dochází k vykazování peněžních příjmů peněžních výdajů. U metody nepřímé se pak jedná o úpravu disponibilního výsledku hospodaření o transakce nepeněžní povahy.[1]

V IAS/IFRS má výkaz o peněžních tocích stejnou strukturu jako v účetnictví dle českých předpisů. Je rozdělen na peněžní toky z provozní činnosti, z investiční činnosti a z finanční činnosti. Do peněžních toků z provozní činnosti se řadí platby dodavatelům a zaměstnancům, příjmy a výdaje z hlavní provozní činnosti atd. Do investiční činnosti spadají toky, které jsou spojené s pořízením dlouhodobého hmotného a nehmotného

majetku. Peněžní toky z finanční činnosti představují investice do finančního majetku v podobě např. emise akcií, finanční leasing atd. U některých položek může být problém s jejich přesným zařazením a konečné rozhodnutí je v kompetenci účetní jednotky. Jedná se především o dividendy a úroky.[5]

Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Sestavování tohoto výkazu je pro účetní jednotku, která se řídí pravidly IAS/IFRS, povinné dle standardu IAS 1. Obsahem výkazu o změnách vlastního kapitálu jsou následující položky:[11]

- Celkový úplný výsledek hospodaření za období. Odděleně musejí být zobrazeny celkové částky, které připadají vlastníkův mateřské společnosti, a částky, které připadají nekontrolním podnikům.
- Pro každou komponentu vlastního kapitálu dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivního přepočtu vykázaných podle IAS 8 (Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby).
- Částky transakcí s vlastníky. Odděleně se musejí uvádět vklady vlastníků a výplaty vlastníkův.
- Pro každou komponentu vlastního kapitálu sesouhlasení účetní hodnoty na začátku a na konci období se zveřejněním změn, které vyplývají z hospodářského výsledku, z ostatního úplného výsledku hospodaření a z transakcí s vlastníky jednajícími v rámci svých pravomocí jako vlastníci.

Komentář k účetním výkazům

Komentář k účetním výkazům je velice rozsáhlý a detailní dokument, který prezentuje informace o metodách zpracování účetní závěrky a o účetních pravidlech. Dále předkládá informace, které jsou vyžadované IAS/IFRS a nejsou v jednotlivých výkazech. A také obsahuje informace, které nejsou v ostatních výkazech obsaženy, avšak jsou důležité k jejich pochopení. Největší důraz při sestavování komentáře je kladen na jeho přehlednost. Z toho důvodu by položky, které jsou obsaženy v komentáři, měly mít následné pořadí. Na začátku je vždy prohlášení o souladu s IAS/IFRS, dále následuje přehled použitých politik, podpůrné informace o položkách prezentovaných v jednotlivých výkazech v pořadí, ve kterém jsou v těchto výkazech uvedeny jednotlivé řádky a další zveřejnění. Další zveřejnění se může týkat

podmíněných aktiv a závazků, nevykázaných smluvních povinností a nefinančních informací. [5]

4 TEORETICKÉ VYMEZENÍ POJMŮ DLE ČPN

Tato kapitola teoreticky popisuje pojmy, které budou později prakticky aplikovány ve vybraném podniku. Definice jednotlivých oblastí je dělána z hlediska českých národních předpisů.

4.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek

Aby mohl být majetek zařazen mezi dlouhodobý, musí splňovat tři základní vlastnosti. Za prvé musí mít fyzickou podstatu. Za druhé musí doba jeho používání přesahovat jeden rok. A za třetí musí dosáhnout určité výše ocenění. Hranici v ocenění pro zařazení do dlouhodobého majetku si účetní jednotka stanovuje sama, a to s přihlédnutím k principu významnosti a věrného a poctivého obrazu. Do hmotného majetku se řadí pozemky, stavby, samostatné movité věci, pěstitelské celky trvalých porostů, jiný dlouhodobý majetek, nedokončený dlouhodobý majetek, poskytnuté zálohy na dlouhodobý majetek, oceňovací rozdíly k nabitému majetku.[9]

Dlouhodobý nehmotný majetek

Aby bylo aktivum zařazeno mezi dlouhodobý nehmotný majetek, mělo by opět vykazovat tři charakteristické rysy. Majetek musí mít nehmotnou podstatu. Dále doba jeho využitelnosti musí být delší než jeden rok a musí dosáhnout určité stanovené hranice ocenění, kterou určila účetní jednotka. Hranici ocenění stanovuje účetní jednotka tak, aby byl respektován princip významnosti a princip věrného a poctivého obrazu. Do nehmotného majetku patří především zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu, ocenitelná práva, goodwill, jiný dlouhodobý nehmotný majetek, nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek, poskytnuté zálohy a dlouhodobý nehmotný majetek.[9]

Nabytí, ocenění a vyřazení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek je možné získat buď koupí, bezúplatným nabytím (darováním), vlastní činností (vyrobit si jej), získáním práv k majetku (k výsledkům duševního vlastnictví) nebo jiným způsobem (přeřazení z osobního užívání do podnikání, vkladem, směnnou smlouvou atd.).[9]

Dlouhodobý majetek může být oceněn při nabytí, nebo potom k rozvahovému dni.[9]

Pokud dochází k **ocenění při nabytí**, mohou být využity tři oceňovací základny:[9]

- **Pořizovací cena**
- **Vlastní náklady**
- **Reprodukční pořizovací cena**

Pořizovací cenou se oceňuje majetek, který byl získán tím, že byl za něj zaplacen určitý obnos peněz, který představuje pořizovací cenu. Pořizovací cena v sobě zahrnuje cenu pořízení, která sama o sobě představuje hodnotu daného majetku. Dále se do pořizovací ceny zahrnují také náklady, které s pořízením souvisejí, např. náklady na dopravu, pojištění, clo, provize atd.

Druhým typem ocenění je pomocí vlastních nákladů. Tohoto způsobu se využívá, pokud účetní jednotka vytvořila hmotný či nehmotný majetek vlastní činností. Do vlastních nákladů se zahrnují nejen přímé náklady, ale také nepřímé, jako jsou např. výrobní, nebo provozní režie.

Reprodukční pořizovací cena se využívá v případě, že účetní jednotka získala majetek bez úplaty. Bez úplaty se majetek získá darem, nebo pokud se zjistí přebytky při inventarizaci. V některých případech se reprodukční cena využívá také u majetku vytvořeného vlastní činností, u kterého nelze vlastní náklady zjistit. Majetek je potom oceněn takovou cenou, které by dosahoval v době, kdy se o něm účtuje.

V případě **ocenění k rozvahovému dni** se u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku využívá metoda ocenění pomocí historických nákladů. V tomto případě musí být hodnota ocenění snížena o kumulovanou výši odpisů a kumulovanou výši vytvořených opravných položek. Historické náklady vycházejí z pořizovací ceny, z vlastních nákladů nebo z reprodukční pořizovací ceny.[9]

Ocenění dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku v okamžiku nabytí vychází z historické ceny, která udává hodnotu majetku v době, kdy byl pořízen. Během využívání majetku však mohou nastat události, které by mohly způsobit nižší ekonomický prospěch z využívání daného majetku, než je očekávaný. Pokud tomu okolnosti nasvědčují, je dobré toto riziko zohlednit tzv. přechodným snížením hodnoty majetku neboli vytvořením opravné položky. Díky vytvoření opravné položky dojde ke snížení hodnoty majetku. Ke tvorbě opravné položky může dojít jen v případě, že

snížení ocenění je prokázáno inventarizací majetku, nebo není trvalého charakteru (v tomto případě dochází k trvalému odepsání do nákladů), anebo není vyjádřeno jiným způsobem (např. reálnou hodnotou).[9]

Majetek po ukončení jeho využívání v účetní jednotce je nutné vyřadit z účetní evidence. Děje se tak na základě fyzické likvidace, prodejem, bezúplatným převodem, darováním atd. Pokud se vyřazuje odepisovaný majetek, je nutné z účetnictví vyřadit nejen pořizovací cenu, ale také oprávkou k majetku. Pokud vzniká kladný rozdíl mezi pořizovací cenou a sumou opravek, jedná se o zůstatkovou cenu. Hodnota neodepisovatelného majetku se zúčtuje v pořizovací ceně.[9]

Důležitým pojmem je také **technické zhodnocení**, jehož definici přejímalo účetnictví dle ČPN až do 1. 1. 2014 ze Zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Od 1. 1. 2014 se však technické zhodnocení definuje na základě Provděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví (Vyhláška č. 500/2002 Sb.), která říká, že: „Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnou ocenění určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku v položkách Dlouhodobý nehmotný majetek, Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí, nebo v případě majetku vykazovaného v položce Stavby dosáhnou vynaložené náklady významné hodnoty ve vztahu k pořizovací ceně nebo reprodukční pořizovací ceně jednotlivé stavby. Náklady vynaloženými na technické zhodnocení se rozumí souhrn nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období“.

Odepisování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Při využívání dlouhodobého majetku dochází v závislosti na jeho povaze a vlastnostech k jeho fyzickému a morálnímu opotřebení. Toto opotřebení je nutné v účetnictví zaznamenat pomocí odpisů, a to alespoň jedenkrát ročně. Odpisy se dělí na účetní a daňové. Účetní odpisy odpovídají skutečnému opotřebení, a proto volba metody odepisování náleží dané účetní jednotce. Tyto odpisy by také měly vstupovat do účetnictví, protože přispívají k věrnému zobrazení skutečnosti. Daňové odpisy se řídí Zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a nerespektují provozní ani finanční

specifika účetní jednotky. Jsou počítány pro účely daňové a jen zřídka se shodují s odpisy účetními.[9]

Nejčastěji se účetní odpisy počítají jednou za rok. Roční účetní odpis je vyjádřen peněžní částkou, která v daný rok snižuje hodnotu majetku a současně vstupuje do nákladů běžného období. Odpisy slouží k rozložení výdajů, které byly vynaloženy na pořízení majetku rovnoměrně do období, po které je majetek využíván. Účetními odpisy není zatížen dlouhodobý hmotný majetek, který má trvalou hodnotu. Jedná se o pozemky, umělecká díla a sbírky. Tento majetek se tedy označuje jako neodepisovatelný.[9]

Účetní odpisy jsou stanoveny na základě několika metod:

- **Lineární metoda** – tato metoda je založena na čase a po celou dobu, co je majetek odepisován, se každý rok odepisuje stejná částka.
- **Zrychlená metoda** – i tato metoda je založena na čase, ale odepisuje majetek rychleji než lineární metoda. Roční odpisy se každý rok snižují, a proto také někdy bývá nazývána jako degresivní metoda.
- **Metoda založená na výkonu** – tato metoda je založena na počtu jednotek, které byly pomocí daného majetku vytvořeny, tedy je závislá na tom, jaký má konkrétní majetek výkon.
- **Komponentní způsob odepisování** – v České republice zaveden od roku 2010 a podrobněji bude popsán níže, protože je převzat z IAS/IFRS.

4.2 Oběžný majetek

Oběžný majetek bývá také často označován, jako krátkodobý a v podniku je zastoupen pomocí zásob, pohledávek a krátkodobého finančního majetku. Pro potřeby diplomové práce budou detailněji rozebrány zásoby a pohledávky.

4.2.1 Zásoby

Zásoby jsou v rozvaze zařazeny do oběžného majetku a rozdělují se na několik dalších položek: materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby.[9]

Zásoby může podnik získat buď nákupem od dodavatelů, vyrobit vlastní činností, nebo bezplatným nabytím. Nakoupené zásoby se oceňují v pořizovací ceně, která se

skládá z ceny pořízení a ostatních nákladů, které souvisejí s pořízením zásob. Pokud jsou zásoby vytvořené vlastní činností, oceňují se vlastními náklady. U bezplatného nabytí zásob se pro ocenění využívá reprodukční pořizovací cena.[9]

Důležité je ocenění zásob také při jejich čerpání, neboli úbytku ze skladu. První možností je ocenění pomocí individuální pořizovací ceny, která se využívá pouze u velkých, drahých a unikátních zásob. Každá položka je pomocí této metody oceněna individuálně. Druhou metodou, kterou lze použít, je metoda FIFO („First In, First Out“), lze do češtiny přeložit jako „první do skladu, první ze skladu“. Při této metodě se k úbytku zásob automaticky přiřazuje pořizovací cena nejstarší dodávky, takže stav zásob na skladě je oceněn pořizovacími cenami posledních dodávek. Třetí možností je využití metody průměrování, kdy ocenění zásob na skladě je provedeno za pomoci aritmetického průměru pořizovacích cen všech položek zásob. Váhou je zde množství zásob v jednotlivých dodávkách.[9]

Při účtování o zásobách si účetní jednotky mohou vybrat mezi způsobem A a způsobem B. Způsob A je založen na průběžném účtování a využívání účtů v účtové třídě 1 Zásoby. Způsob B eviduje zásoby periodicky a dodavatelské faktury se účtují přímo do nákladů. V účtové třídě 1 se pak účtuje až ke konci rozvahového dne.[9]

4.2.2 Pohledávky

Pohledávky se v základu dělí na dvě skupiny, a to na pohledávky dlouhodobé, které v okamžiku vzniku mají dobu splatnosti delší než jeden rok, na pohledávky krátkodobé, jejichž doba splatnosti je k okamžiku vzniku kratší než jeden rok. Pro vykazování v rozvaze však není důležitá celková doba splatnosti nýbrž ta zbytková. Toto rozlišení se eviduje v analytické evidenci. Pohledávky mohou vycházet z mnoha účtovacích vztahů. Nejčastější jsou pohledávky z obchodního styku, dále za zaměstnanci, státem, ke společníkům atd.[9]

Pokud pohledávka pochází z vlastní hospodářské činnosti, je oceněna jmenovitou hodnotou. Při nabytí pohledávek za úplatu nebo vkladem je využito ocenění pořizovací cenou, která se skládá nejenom z ceny pořízení, ale také z nákladů, které s pořízením souvisejí. Pokud účetní jednotka vlastní pohledávku, která je určena k obchodování, je oceněna reálnou hodnotou.[9]

4.3 Výnosy

Výnosy jsou zdrojem ekonomického prospěchu, kterého je dosaženo pomocí vztahu s vnějším prostředím. Pro vykázání výsledku hospodaření se výnosy člení do třech kategorií: provozní výnosy, finanční výnosy a mimořádné výnosy. Provozní výnosy plynou z hlavní činnosti podniku a spadají sem tržby za vlastní výkony a zboží, změnu stavu zásob vlastní činnosti, aktivace a jiné provozní výnosy. Finanční výnosy vyplývají z finančních transakcí a patří sem výnosy z cenných papírů, výnosy z úroků a výnosy z kurzových operací. Výnosy mimořádné plynou účetní jednotce z nějaké nahodilé neopakující se situace. Mezi mimořádné výnosy patří: náhrada škody, výnosy z titulu postoupení nebo ukončení hospodářské činnosti atd.

5 TEORETICKÉ VYMEZENÍ POJMŮ DLE IAS/IFRS

Všechny pojmy, které byly uvedeny v kapitole 4, budou nyní popsány podle definic, které udává IAS/IFRS

5.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek zahrnuje v IAS/IFRS veškerá aktiva hmotné podstaty, která jsou držena za účelem dlouhodobého užívání. V IAS/IFRS není stanovena žádná peněžní hranice, od které by se aktivum řadilo do dlouhodobého majetku, a proto je tato hranice ponechána na účetních jednotkách. Dlouhodobý hmotný majetek je v IAS/IFRS řešen několika standardy: IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení, IAS 40 Investice do nemovitostí, IFRS 5 Dlouhodobá aktiva držena k prodeji, IAS 41 Biologická aktiva, IAS 17 Leasingy a v neposlední řadě také Koncepční rámec.[5]

Pro zpracování diplomové práce bude stěžejním dokumentem IAS 16, který řeší pozemky, budovy a zařízení jako položky rozvahy, zabývá se jejich oceněním, problematikou oprav a technického zhodnocení, odpisováním majetku a jeho vyřazením.[11]

Pozemky, budovy a zařízení mohou být uznány jako dlouhodobý hmotný majetek, pokud splňují obecnou definici, kterou uvádí IAS/IFRS pro aktiva v Koncepčním rámci. To znamená, že z daného majetku musí plynout účetní jednotce ekonomický prospěch a pořizovací cena položky musí být spolehlivě zjištělná.[11]

Do dlouhodobého hmotného majetku mohou také spadat významné náhradní díly, pokud je očekáváno, že budou využívány déle než jedno účetní období. IAS 16 uvádí, že pokud mají složky majetku různou životnost, je potřeba posuzovat a odepisovat každou zvlášť – komponentní způsob odepisování, který bude řešen níže.[5]

Dlouhodobý hmotný majetek je vyloučen z rozvahy, pokud se už od něj neočekávají žádné ekonomické užítky, nebo při svém faktickém vyřazení. Transakce z vyřazení se ve výsledovce kompenzují, a proto se jedná o zisky či ztráty z vyřazení, ve smyslu gains a losses.[11]

- **Oceňování budov, pozemků a zařízení**

Základní metodou pro oceňování majetku jsou historické náklady. Majetek se při pořízení ocení pořizovací **cenou**, která se skládá z ceny pořízení, přímo přiřaditelných nákladů, které jsou nutné k uvedení aktiva na určené místo, a k zajištění k jeho plné funkčnosti (náklady na přepravu a manipulaci, náklady na instalaci a montáž, náklady na testování atd.) a z odhadu nákladů na demontáž a odstranění majetku.[11]

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek patří např.: počítačový software, obchodní značky, licence a koncese, autorská práva, patenty, ostatní průmyslová práva, receptury, formy, modely, návrhy atd.[5]

Dále může také docházet k přecenění aktiv a v tomto případě může být majetek přeceněn **modelem pořizovací ceny**, jehož základem je ocenění majetku, do kterého jsou již započítány budoucí oprávky a ztráty ze snížení hodnoty. Snížení ceny se účtuje výsledkově. Druhým modelem, který lze při přecenění využít, je **model přecenění**. Díky tomuto modelu je možné k rozvahovému dni přecenit majetek na reálnou hodnotu, která musí být u majetku ale spolehlivě měřitelná. Od této doby však u majetku musí přecenění probíhat vždy na konci účetního období, nebo když dojde k významné změně reálné hodnoty. Při přeceňování na reálnou hodnotu je potřeba zúčtovat dosavadní oprávky. To je možné buď současným přepočtením brutto účetní hodnoty majetku a tím pádem se účetní hodnota aktiva po přecenění bude rovnat přeceněné částce, nebo zrušením oprávek proti brutto hodnotě majetku a brutto hodnota se upraví o částku z přecenění proti fondu z přecenění. V modelu přecenění je možné na rozdíl od ČPN přeceňovat nejen dolů, ale také nahoru a tedy zvýšit hodnotu majetku. Snížení hodnoty je vykazováno jako náklad a zvýšení hodnoty majetku se účtuje do vlastního kapitálu.[5]

Pokud jsou během životnosti majetku vynaloženy další následné výdaje na technické zhodnocení a opravy, které přispějí ke zlepšení výkonnosti a přinesou větší ekonomický zisk a tím pádem návratnost vynaložených nákladů, stávají se součástí ocenění majetku. V jiném případě se jedná o běžné provozní náklady[11]

- **Odepisování dlouhodobého hmotného majetku**

Dlouhodobý hmotný majetek v rámci IAS/IFRS lze odepisovat pomocí několika metod. První kategorii tvoří metody, které jsou **závislé na čase**, kam patří **lineární metoda**, **metoda DDB** a **metoda SYD**.

U lineární metody je odpis v každém roce životnosti aktiva shodný. Odpis je získán tak, že se od pořizovací ceny odečte zbytková hodnota a vše se vydělí očekávanou dobou životnosti aktiva.[11]

U metody DDB (Double Declining Balance Method), která také bývá nazývána metoda zmenšujícího se základu, se pracuje s odpisovou sazbou, která je určitým násobkem lineární sazby. Získanou sazbou se potom násobí zůstatková hodnota aktiva. V praxi se většinou využívá jedenapůlnásobek či dvojnásobek lineární sazby. Při této metodě se neodečítá hodnota při vyřazení od odpisové základny.[11]

Metoda SYD (Sum of Years' Digits Method), nebo-li metoda zrychlených odpisů, vede ke každoročnímu poklesu výše odpisů. Odpis je získán tak, že se od pořizovací ceny odečte zbytková hodnota aktiva a vše se vydělí aplikovatelným podílem. Podíl se získá tak, že se počet let odhadované životnosti zbývajících od počátku roku vydělí výrazem $n*(n + 1)/2$, kde „n“ představuje dobu životnosti aktiva.[5]

Druhou kategorií tvoří **metody závislé na výkonu aktiva**. Pro získání sazby se pořizovací cena dělí odhadovaným výkonem daného majetku za dobu jeho životnosti. Výsledný odpis je součinem odpisové sazby a počtu vyprodukovaných jednotek za určené období.[5]

V IAS/IFRS je také zaveden pojem **komponentní odepisování**. Pokud majetek obsahuje nějaké významné součásti, které však mají různou dobu životnosti než daný majetek, musí být odpisy pro dlouhodobý majetek a jeho hlavní komponenty počítány zvlášť.[5]

Dlouhodobý nehmotný majetek

V rámci IAS/IFRS se dlouhodobým nehmotným majetkem zabývá IAS 38 Nehmotná aktiva. Aby aktivum bylo dle IAS 38 uznáno jako nehmotné, musí splňovat tři vlastnosti: identifikovatelnost, kontrolovatelnost a budoucí ekonomický prospěch.[11]

Aby aktivum splnilo podmínku identifikovatelnosti, musí být způsobilé být samostatné, oddělitelné od ostatních aktiv, aby s ním mohlo být zacházeno jako se samostatným aktivem a mohlo tak být prodáno, vyměněno atd. Druhou podmínkou identifikovatelnosti je, že aktivum musí vznikat ze smluvních nebo jiných zákonných práv, bez ohledu na to, zda jsou práva převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od jiných práv.[5]

Pro splnění podmínky kontrolovatelnosti je potřeba, aby účetní jednotka měla nad aktivem plný dozor a nemohlo dojít k jeho zneužití a získání užitku jinou účetní jednotkou.[11]

Pro zařazení aktiva do rozvahy jako dlouhodobý nehmotný majetek je tedy nezbytné, aby splňovalo tři kritéria zmíněná výše, a současně musí mít pořizovací cenu, která je spolehlivě ocenitelná.

- **Pořízení, ocenění a vyřazení dlouhodobého nehmotného majetku**

IAS 38 udává, že nehmotné aktivum lze získat pěti možnými způsoby: samostatným pořízením nehmotného aktiva, pořízením v rámci podnikové kombinace, prostřednictvím vládního grantu, směnou za jiné aktivum nebo pomocí vlastní reže.[11]

Při prvotním ocenění nehmotného aktiva se využívá pořizovací cena. Pokud se v průběhu období vyskytne aktivní trh, je možné přecenit nehmotný majetek na reálnou hodnotu. U nehmotného aktiva je možné přecenění na reálnou hodnotu dle IAS 38 pouze na základě aktivního trhu. Přecenění se opět provádí buď pomocí modelu pořizovací ceny, kdy se v průběhu životnosti aktiva snižuje pořizovací cena o oprávky a ztráty ze snížené hodnoty, nebo modelu přecenění. Pokud účetní jednotka využije modelu přecenění, je povinna takto přeceňovat po celou dobu životnosti aktiva, nebo po dobu existence aktivního trhu pro toto aktivum. Vykazování rozdílů z přecenění je u nehmotných aktiv shodný s vykazováním rozdílů u hmotných aktiv.[5]

Odúčtování aktiva probíhá v případě, že je aktivum vyřazeno, anebo pokud již účetní jednotce nepřináší žádné ekonomické užitky.[5]

- **Odepisování dlouhodobých nehmotných aktiv**

Dlouhodobá nehmotná aktiva je třeba pro odepisování rozlišovat na ta, která mají určitelnou dobu použitelnosti a která ne. Aktiva, u kterých nelze určit počet let, po které budou využívána, nelze odepisovat. Tato aktiva se však testují na případné snížení hodnoty. Aktiva, která mají konečnou dobu životnosti, se odepisují na základě vhodné zvolené odepisové metody, které byly již popsány u dlouhodobého hmotného majetku. Tato metoda musí korespondovat s vývojem očekávaných ekonomických užitků. V praxi je však nejvíce využívána lineární metoda. [5]

5.2 Zásoby

Zásobami se v IAS/IFRS zabývá účetní standard IAS 2 Zásoby. Jsou na základě tohoto standardu definována jako aktiva, která jsou držena za účelem prodeje v rámci oběžných aktiv, aktiva ve výrobním procesu, určená prodeji nebo aktiva ve formě materiálu nebo dodávek, které budou spotřebovány ve výrobním procesu nebo spotřebovány ve službách. Do Zásob jsou také řazeny náhradní díly, které nejsou účetní jednotkou využívány déle než jeden rok, nebo nejsou pro účetní jednotku významnou položkou.[11]

Do Zásob je v IAS/IFRS řazeno zboží, výrobky, materiál, nedokončená výroba a rozpracované zakázky, zemědělská produkce po sklizni.[5]

5.3 Pohledávky

Pohledávky představují nárok společnosti na úhradu peněz, dodávku zboží nebo poskytnutí služby od jiných účetních jednotek. Definice pohledávek je zakotvena v Koncepčním rámci, ale samostatně se jim nevěnuje žádný standard. Jejich problematika je dále řešena např. v IAS 18 Výnosy, IAS 32 a IAS 39 Finanční nástroje. Pohledávky mohou vznikat na základě obchodního styku, za zaměstnanci, z přeplatku daní atd. Dále se pohledávky dělí na krátkodobé, které jsou splatné během provozního cyklu, a dlouhodobé, které mají splatnost delší.[5]

Vyjádření hodnoty dlouhodobých pohledávek je pro účetní výkaznictví velice důležité. Toto ocenění dlouhodobých pohledávek se děje na základě určení současné hodnoty budoucích peněžních toků, pomocí matematického výpočtu „Současná hodnota splátek“, který má následující podobu:[5]

$$PV = \frac{P}{(1+i)^n}$$

P.....jednotlivé splátky

i..... úroková míra

n.....počet diskontovaných splátek

U dlouhodobých pohledávek se pro rozvrhnutí úroků využívá Metoda efektivní úrokové míry, která během existence pohledávky alokuje celkový úrok v závislosti na konstantní úrokové míře a výši pohledávky.

5.4 Výnosy

Výnosy jsou v rámci IAS/IFRS řešeny především ve standardu IAS 18 Výnosy. Rozdělení výnosů bylo řešeno již výše při představování účetní závěrky sestavované na základě IAS/IFRS, a proto zde již nebude toto téma řešeno. IAS 18 stanovuje pravidla pro uznání výnosů pro tři oblasti: prodej zboží, poskytování služeb a vykazování úroků, licenčních poplatků a dividend. Na základě zvoleného podniku pro praktickou část bude definovaná pouze oblast výnosů z prodeje zboží.[4]

Výnosy z prodeje zboží a výrobků musejí být vykázány, jestliže jsou splněny tyto podmínky:[4]

- „Účetní jednotka předvedla kupujícímu významná rizika a odměny z vlastnictví zboží či výrobků“.
- „Účetní jednotka si nezachovává pokračující manažerskou angažovanost v obvyklé míře spojené s vlastnictvím aktiva ani skutečnou kontrolu nad tímto zbožím či výrobkem“.
- „Výše tržeb může být spolehlivě oceněna“.
- „Ekonomické užitky vyplývající z transakce poplynou pravděpodobně účetní jednotce“.
- „Náklady již vzniklé či náklady, které v souvislosti s transakcí teprve vzniknou, mohou být taktéž spolehlivě oceněny“.

6 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI

Mezi teoretickou a praktickou částí bude krátce představena společnost, ve které je diplomová práce zpracovávána.

6.1 Základní údaje

ZAT a.s. je dynamicky se rozvíjející a prosperující společnost, která je vyšším dodavatelem komplexních řešení v oblasti automatizace průmyslových procesů. Předmětem podnikání je dodávka elektronických zařízení a řídicích systémů do mnoha oborů a oblastí průmyslu. Všechny systémy automatizace jsou podporovány vlastními řídicími systémy společnosti ZAT a.s., nebo systémy jiných renomovaných výrobců. Vybraná společnost realizuje zakázky na základě svých více než padesátiletých zkušeností nejen v České republice, ale ve více než 30 zemích celého světa v oblasti klasické a jaderné energetiky, povrchových dolů, plynárenství, životního prostředí, dopravy atd. a v posledních letech i ve zdravotnictví.[30]

- **Obchodní jméno:** ZAT a.s.
- **Rok založení:** 1962
- **Zápis do obchodního rejstříku:** 1. 5. 1992, B1583 u Městského soudu v Praze
- **Právní forma:** akciová společnost
- **Vlastnická struktura:** jediný akcionář – 100 % akcií vlastní společnost BRIXEN INVESTMENTS CZECH REPUBLIC a. s.
- **Základní kapitál:** 215 000 000 Kč
- **IČ:**45148431
- **DIČ:**CZ45148431
- **Dceřiná společnost:** MDM Centrum s.r.o.
- **Ostatní země:** Slovensko, Turecko, Egypt, Bulharsko, Jordánsko, Mongolsko[1]

K 31. 3. 2014 eviduje ZAT a. s. 316 zaměstnanců. Bilanční suma společnosti činí 751 265 tis. Kč. Ve fiskálním roce 2013F bylo dosaženo tržeb ve výši 531 232 tis. Kč a výkonů v hodnotě 474 962 tis. Kč. Společnost ZAT a. s. je na základě Zákona o účetnictví povinna ověřovat účetní závěrku auditorem. Auditorské služby provádí auditorská společnost BDO Plzeň s. r. o.

Společnost ZAT a.s. má velice široké rozpětí, co se týče oborů, do kterých dodává svoje produkty: Jaderná energetika, Tepelná a vodní energetika, Povrchová těžba a doprava surovin, Distribuce plynu, Doprava, Průmyslové procesy, Zdravotnictví[1]

6.2 Historie

Společnost vznikla v roce 1962 v Příbrami, kdy byly vyvinuty první automatizační prostředky pro těžbu uranové rudy. Již od svého počátku se ZAT podílel na vzniku vlastního řídicího systému, který se mu povedlo vytvořit už tři roky po svém založení. V 70. letech dochází k zaměření dodávek automatizačních systémů do oblastí energetiky, těžby nerostů, dopravy a jiných oborů průmyslu. V 80. letech dochází k inovaci v řídicích systémech, které začínají být založeny na mikroprocesorové technologii. Důležitým mezníkem pro společnost byl rok 1992, kdy dochází k privatizaci a zároveň zápisu do obchodního rejstříku. Od 90. let do současnosti společnost získala mnoho zákazníků, se kterými měla a má nasmlouváno řadu zakázek. Nejedná se jen o dodávky do České republiky (např. Dukovany, Temelín), ale i do zahraničí (např. Slovensko). Zatím poslední významnou událostí je aktivita společnosti ZAT a.s. v oboru zdravotnictví, pro které v roce 2008 uvedla na trh lékařský přístroj pro metodu mesodiencefalitické modulace (MDM). S tímto krokem je spojen také vznik nové dceřiné společnosti MDM Centrum s.r.o. v Červeném Hrádku v Plzni v roce 2009, kde jako první vysoce specializované pracoviště v ČR nabízí diabetikům jedinečnou možnost využití terapie MDM při léčbě alergických projevů diabetické polyneuropatie. [1]

6.3 Ekonomické údaje

Pomocí finanční analýzy jsou jednotlivé aktivity podniku transformovány do řady čísel, která podávají informace o stavu podniku. Řada různých činností komplexně zhodnotí aktivity podniku a zjistí jeho finanční situaci. Finanční analýza dokáže odhalit některé problémy podniku, jeho postavení na trhu a směr, kterým se bude ubírat. Pro potřeby této analýzy je možné využít mnoho metod a postupů. Informace, které jsou jejím výsledkem, slouží nejen interně manažerům a zaměstnancům společnosti, ale také externím zájemcům.[30]

Finanční analýza je pro potřeby diplomové práce provedena od roku 2011 do roku 2013. Jelikož vybraná společnost uzavírá svůj fiskální rok k 31. 3., nejsou údaje k roku 2014 v době psaní této práce k dispozici. Jednotlivé výkazy za roky 2011 až 2013, které slouží jako zdroj dat pro finanční analýzu, jsou k dispozici v příloze.

Analýza bude provedena na obrátových ukazatelích (rentability, likvidity, aktivity a zadluženosti). Hodnoty získané z finanční analýzy budou porovnány s oborovými hodnotami, které každoročně zveřejňuje Ministerstvo průmyslu a obchodu ČR. Vybraná společnost byla kvůli tomuto srovnání zařazena do „Podniků tvořících hodnotu“, konkrétně do skupiny 26 – Výroba počítačů, elektronických a optických přístrojů a zařízení.

Ukazatelé rentability

$$\text{ROA} = \text{EBIT}^2 / \text{Aktiva} * 100$$

$$\text{ROE} = \text{EAT}^3 / \text{Vlastní kapitál} * 100$$

$$\text{ROS} = \text{EAT} / \text{Tržby}$$

Tabulka 1: Ukazatelé rentability

	2011	2012	2013
Aktiva celkem	928464	863834	751265
Tržby za prodej vl. výrobků a služeb	636128	760865	530148
Tržby za prodej zboží	4108	2560	1084
Vlastní kapitál	331689	378434	364247
VH po zdanění	59905	61475	22686
VH před zdaněním	76241	72355	23366
Nákladové úroky	7966	6063	4476
ROA	7,354	7,674	2,514
ROE	18,061	16,245	6,228
ROS	9,357	8,053	4,270

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Na základě výsledků z tabulky 1 je možné vidět, že rentabilita aktiv v roce 2013 zásadně poklesla. Tento propad je způsoben poklesem tržeb z vlastních výrobků a služeb. Pokles tržeb se samozřejmě promítne do výsledku hospodaření před úroky a zdaněním, který vstupuje do ukazatele. Stejný efekt má pokles tržeb i na rentabilitu vlastního kapitálu a rentabilitu tržeb.

² EBIT – Zisk před úroky a zdaněním

³ EAT – čistý zisk

Získané hodnoty jsou porovnány s hodnotami, které zveřejňuje MPO. Ve všech letech jsou vidět rozdíly. Pokud by se společnost chtěla přiblížit doporučným číslům, musela by v případě ROA ve všech letech kromě roku 2012 buď dosahovat vyššího zisku, anebo snížit svá aktiva. Řešením by bylo snížení zásob, které jsou poměrně vysoké. U ukazatele ROE jsou hodnoty ve společnosti opět nižší než dle MPO. Výsledky by byly příznivější, pokud by společnost dosahovala vyššího zisku, nebo by snížila objem vlastního kapitálu. U ukazatele ROS nejsou výkyvy tak patrné, přesto viditelné. Opět by pro lepší výsledky hodnot bylo dobré, kdyby společnost dosahovala o trochu vyššího zisku.

Tabulka 2: Ukazatelé rentability na základě MPO

	2011	2012	2013
ROA	18,600	0,540	11,740
ROE	24,070	1,280	21,100
ROS	10,540	0,150	5,456

Zdroj:[36]

Ukazatelé likvidity

Běžná likvidita = Oběžná aktiva/Krátkodobé závazky

Pohotová likvidita = (Oběžná aktiva – Zásoby)/Krátkodobé závazky

Okamžitá likvidita = Pohotovému platební prostředky/Krátkodobé závazky

Tabulka 3: Ukazatelé likvidity

	2011	2012	2013
Oběžná aktiva	573647	511249	389775
Zásoby	369984	259213	192898
Krátkodobý finanční majetek	22432	16210	16099
Krátkodobé závazky	342730	242510	157866
Běžná likvidita	1,674	2,108	2,469
Pohotová likvidita	0,594	1,039	1,247
Okamžitá likvidita	0,065	0,067	0,102

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Tyto ukazatelé vyjadřují trvalou platební schopnost podniku. Do čitatele se dosazují prostředky na uhrazení dluhu a do jmenovatele to, co je nutné zaplatit.

Běžná likvidita by se měla pohybovat v rozmezí od 1,5 do 2,5. Na základě tabulky 3 je možné vidět, že podnik tyto hodnoty splňuje. Pokud dojde k očištění oběžných aktiv od zásob, vzniká pohotová likvidita, která má větší vypovídací hodnotu díky tomu, že je

očištěna o nejméně likvidní část oběžných aktiv. V tomto případě je žádoucí, aby se výsledky pohybovaly v intervalu od 1 do 1,5. Podnik se opět vešel do optima. Výjimkou byl pouze rok 2011, kdy zásoby byly hodně vysoké a ovlivnily tak ukazatel. Již ne dobrých výsledků dosahuje společnost v okamžité likviditě. Hodnota by se měla pohybovat nad úrovní 0,2. Podniku se nepodařilo ani v jenom roce této nebo vyšší hodnoty dosáhnout. Je to dáno faktem, že společnost má hodně vysoké krátkodobé závazky.[30]

Nyní opět dojde k porovnání s oborovými hodnotami. U běžné likvidity nejsou získané hodnoty společnosti shodné s oborovými, nicméně spadají do optimálního intervalu od 1,5 do 2,5. Pokud by se společnost přesto chtěla dostat na oborové hodnoty, musela by snížit oběžná aktiva, konkrétně zásoby, které tvoří velkou část oběžných aktiv, nebo navýšit stav krátkodobých závazků. Výjimkou je pouze rok 2011, kdy se společnost dostala na nižší hodnotu než je oborová, zde by platila opačná situace. U pohotové likvidity dosahuje společnost ve všech letech nižších hodnot, než jsou doporučené hodnoty dle MPO, avšak dosahuje přijatelných hodnot. Rozdíl není markantní. Co se týče pohotové likvidity, spadají oborové hodnoty do doporučených hodnot, tedy jsou vyšší než 0,2. Aby se i společnost dostala nad hodnotu 0,2 a přiblížila se tak oborovým hodnotám, bylo by nutné navýšit krátkodobý finanční majetek a současně snížit krátkodobé závazky. Společnost by se pak stala více likvidní a výsledky by byly příznivější.

Tabulka 4: Ukazatelé likvidity na základě MPO

	2011	2012	2013
Běžná likvidita	3,04	1,53	1,81
Okamžitá likvidita	2,19	1,16	1,37
Pohotová likvidita	0,34	0,33	0,39

Zdroj:[36]

Ukazatelé aktivity

Obrat aktiv = Tržby/Aktiva

Obrat zásob = Tržby/Průměrná výše zásob

Doba obratu zásob = 365/ Obrat zásob

Obrat pohledávek = Tržby/Průměrná výše obchodních pohledávek

Doba obratu pohledávek = 365/Obrat pohledávek

Obrat závazků = Tržby/Průměrná výše obchodních závazků

Doba obratu závazků = 365/Obrat závazků

Tabulka 5: Ukazatelé aktivity

	2011	2012	2013
Tržby za prodej vl. výrobků a služeb	636128	760865	530148
Tržby za prodej zboží	4108	2560	1084
Aktiva celkem	928464	863834	751265
Zásoby	369984	259213	192898
Dlouhodobé pohledávky z ob. vztahů	26776	17693	23031
Krátkodobé pohledávky z ob. vztahů	63789	164373	116349
Dlouhodobé závazky	101	15	1451
Závazky z obchodního styku	52561	71166	57640
Obrat aktiv	0,690	0,884	0,707
Obrat zásob	-	2,427	2,350
Doba obratu zásob	-	150,412	155,319
Obrat pohledávek	-	5,600	3,305
Doba obratu pohledávek	-	65,174	110,430
Obrat závazků	-	12,329	8,156
Doba obratu závazků	-	29,605	44,754

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Jednotliví ukazatelé určují, kolik peněžních prostředků je vloženo do různých forem aktiv. Aby výsledky ukazatele rentabilita celkových aktiv byly uspokojivé, bylo by dobré, aby se hodnoty pohybovaly v rozmezí od 1,6 do 2,9. Z tabulky 5 je jasné vidět, že podnik dosahuje nižších hodnot, což znamená, že má v držení příliš mnoho aktiv a dosahuje nízkých tržeb. Obrat zásob je po celé sledované období také poměrně nízký a naopak doba obratu zásob příliš vysoká. Oba tyto jevy říkají, že podnik drží příliš mnoho zásob, ve kterých jsou vázány peníze.

Pokud je vysoká hodnota obratu pohledávek a nízká doba obratu pohledávek, znamená to, že pohledávky jsou rychle přeměněny v peněžní prostředky. Z tabulky 5 vyplývá, že i s inkasem pohledávek má společnost problémy a drží v nich hodně peněžních prostředků. Doba inkasa pohledávek je v každém roce vyšší než 65 dní. Tento nepříznivý fakt je dán především tím, že řada odběratelů společnosti má zaneseno ve smlouvách, že daný produkt mohou zaplatit až 3 měsíce po dodání. Na druhou stranu je vidět, že společnost nemá velké problémy se splácením svých závazků, protože průměrná doba splacení se pohybuje okolo 35 dní.

Tabulka 6: Ukazatelé aktivity na základě MPO

	2011	2012	2013
Obrat aktiv	1,600	3,390	1,810
Obrat zásob	7,040	19,592	7,276
Doba obratu zásob	51,840	18,620	50,163
Obrat pohledávek	3,240	8,630	5,609
Doba obratu pohledávek	112,360	42,280	65,071
Obrat závazků	3,131	8,241	5,571
Doba obratu závazků	63,690	60,890	65,515

Zdroj:[36]

Pokud dojde k porovnání s oborovými hodnotami, je potvrzeno na základě obratu aktiv, obratu zásob a doby obratu zásob, že společnost má vysoký stav zásob, který zapříčiňuje horší hodnoty, než jsou doporučené. Společnost také dosahuje horších hodnot v obratu pohledávek a době obratu pohledávek, což je dáno především tím, že odběratelé mohou platit dodávky až 3 měsíce po dodání. Pokud budou porovnány ukazatele týkající se závazků, je vidět, že společnost dosahuje nižších hodnot, než jsou oborové hodnoty, protože se snaží platit své závazky v termínu.

Ukazatelé zadluženosti

Celková zadluženost = Cizí zdroje/Aktiva

Koeficient samofinancování = Vlastní kapitál/Aktiva

Ukazatel zadluženost vlastního kapitálu = Cizí kapitál/Vlastní kapitál

Ukazatel úrokového krytí = EBIT/Nákladové úroky

Tabulka 7: Ukazatelé zadluženosti

	2011	2012	2013
Cizí zdroje	588790	483385	386332
Aktiva celkem	928464	863834	751265
Vlastní kapitál	331689	378434	364247
VH před zdaněním	76241	72355	23366
Nákladové úroky	7966	6063	4476
Celková zadluženost	0,634	0,560	0,514
Koeficient samofinancování	0,357	0,438	0,485
Ukazatel zadluženosti VK	1,775	1,277	1,061
Ukazatel úrokového krytí	8,571	10,934	4,220

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Na základě ukazatele celkové zadluženosti a koeficientu samofinancování je možné vidět, že společnost využívá ke svému financování z více než 50 % cizího kapitálu a menší množství kapitálu vlastního. I když rozdíly nejsou nijak markantní. To, že

společnost využívá ke svému financování více cizích zdrojů, vyjadřuje také ukazatel zadluženosti vlastního kapitálu, který je vyšší než 1. Má však klesající charakter, což říká, že zapojení cizího kapitálu v posledních letech kleslo.

Tabulka 8: Ukazatelé zadluženosti na základě MPO

	2011	2012	2013
Celková zadluženost	0,292	0,594	0,354
Koeficient samofinancování	0,691	0,404	0,698
Ukazatel zadluženost VK	0,422	1,469	0,508

Zdroj:[36]

Hodnota ukazatele celková zadluženost by měla být větší než 0,5. Z tabulky 8 je vidět, že oborové hodnoty tohoto doporučení dosahují pouze v roce 2012. Aby se jí společnost přiblížila, musela by používat více vlastního kapitálu. Doplnkem k celkové zadluženosti je koeficient financování, který tedy dosahuje opačných hodnot než celková zadluženost. Hodnota zadluženosti vlastního kapitálu by měla být nad 0, ale zase nesmí být moc vysoká, protože to znamená, že společnost navyšuje svoje závazky a drží více cizího kapitálu. Oborové hodnoty v tomto případě dosahují lepších výsledků a společnost, aby se jim přiblížila, by potřebovala snížit poměr cizího kapitálu na celkovém kapitálu a nahradit ho vlastním kapitálem.

7 PŘEVOD ÚČETNÍ ZÁVĚRKY Z ČPN DO IAS/IFRS

Vybraná společnost ZAT a.s. pro vedení svého účetnictví nevyužívá mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS. Je to především z toho důvodu, že v současné době je její angažovanost v roli emitenta cenných papírů na burze v Evropě nulová. Svoji účetní závěrku tedy sestavuje pouze na základě českých národních předpisů.

7.1 Použité účetní metody, způsoby oceňování a obecné účetní zásady v účetní závěrce společnosti ZAT a.s. za rok 2013

Společnost ZAT a.s. vede své účetnictví na základě právních předpisů platných na území České republiky. Účetní závěrku sestavuje společnost podle Zákona o účetnictví, podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. a podle Českých účetních standardů v podobě platné pro rok 2013. Společnost ZAT a.s. nemá hospodářský rok shodný s rokem kalendářním. Její fiskální rok začíná 1. dubna 2012 a rozvahovým dnem, ke kterému je sestavována účetní závěrka, je 31. březen 2013. Pro svůj fiskální rok používá společnost označení 2013F.

Pro zpracování účetní závěrky za rok 2013F použila společnost následující účetní metody, způsoby oceňování a způsoby odepisování.

- **Dlouhodobý nehmotný majetek**

Dlouhodobý nehmotný majetek je tvořen stanovenými majetkovými položkami s dobou použitelnosti delší než jeden rok a v ocenění převyšující 60 000 Kč. Společnost oceňuje tento majetek v pořizovacích cenách. Majetek, který byl vytvořen vlastní činností, je pak oceněn vlastními náklady.

Dlouhodobý nehmotný majetek je odepisován do nákladů na základě doby životnosti jednotlivých položek majetku. Doby životnosti a odpisy jednotlivých složek jsou stanoveny následovně:

Tabulka 9: Doba životnosti a odpisy dlouhodobého nehmotného majetku

Druh majetku	Doba životnosti - počet let	Odpisy
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	4	lineární
Software	3	lineární
Ocenitelná práva	5	lineární

Zdroj: Vlastní zpracování dle:[37]

Nehmotný majetek pořízený na dobu určitou se odepisuje do nákladů dle smlouvy.

Do nehmotného dlouhodobého majetku jsou zařazeny nehmotné výsledky výzkumu, software, ostatní DNM a nedokončený DNM.

- **Dlouhodobý hmotný majetek**

Dlouhodobý hmotný majetek je v podniku oceněn pomocí pořizovacích cen. Majetek vytvořený vlastní činností se oceňuje vlastními náklady. Náklady na technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku, které jsou vyšší než 40 000 Kč, zvyšují jeho pořizovací cenu. Ostatní běžné opravy a údržby jsou účtovány do nákladů.

Samostatné movité věci, které mají životnost delší než jeden rok, jsou zahrnovány do dlouhodobého hmotného majetku, pokud je jejich prvotní ocenění vyšší než 40 000 Kč.

Úroky z úvěrů, které vybraná společnost získala na pořízení dlouhodobého hmotného majetku, jsou součástí finanční nákladů a tím pádem nezvyšují pořizovací cenu majetku.

Odpisy dlouhodobého hmotného majetku jsou vypočteny z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví, a to na základě předpokládané doby životnosti. Doby životnosti a následné odpisy z nich vypočítané jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 10: Doby životnosti a odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Druh majetku	Doba životnosti - počet let	Odpisy
Budovy a stavby	20 až 50	lineární
Výrobní stroje	6 až 12	lineární
Osobní automobily	4	lineární
Kancelářská technika	4	lineární
Ostatní přístroje	4 až 5	lineární

Zdroj: Vlastní zpracování dle:[37]

- **Dlouhodobý finanční majetek**

Dlouhodobý finanční majetek představuje majetkové účasti, realizovatelné cenné papíry a podíly. Dlouhodobý finanční majetek je v době pořízení oceněn v pořizovací ceně, která v sobě zahrnuje přímé náklady na finanční majetek a také související náklady s pořízením.

Majetkové účasti jsou k rozvahovému dni oceněny pořizovací cenou. Realizovatelné cenné papíry jsou oceněny reálnou hodnotou, jejíž změna se účtuje souvztažně na účty kapitálu.

- **Najatý majetek**

Společnost v roce 2013F nemá ve finančním pronájmu žádný pronajatý majetek. V operativním pronájmu společnost eviduje pronajaté kanceláře v Opatovicích, Temelíně a v Dukovanech. Dále má pronajaté skladové prostory a dusíkatou komoru v Příbrami. Z movitých věcí má společnost pronajaté kopírovací stroje.

- **Zásoby**

Nakupované zásoby jsou oceněny skutečnými pořizovacími cenami. Při ocenění je využito metody váženého aritmetického průměru. Společnost ZAT a. s. účtuje o zásobách způsobem A. Pořizovací cena zásob zahrnuje cenu, za kterou byly zásoby pořízeny, a dále také náklady, které s pořízením zásob vznikly.

Celkové zásoby jsou vykazovány ve výši 192 898 tis. Kč, z toho po provedené inventuře k rozvahovému dni byly zjištěné pomaluobrátkové zásoby materiálu v hodnotě 497 tis. a polotovarů vlastní výroby v hodnotě 1 177 tis. Kč. Tyto zásoby musí společnost držet pro období trvání záruční doby zakázek.

- **Pohledávky**

Pohledávky se účtují při svém vzniku ve své jmenovité hodnotě. Pohledávky, které byly nabyty za úplatu, se oceňují pořizovací cenou.

Ke konci rozvahového dne se ocenění pochybných pohledávek, které by mohly přejít v nedobytné, snižuje pomocí opravných položek, které jsou účtovány na vrub nákladů. Opravné položky jsou vykázány v rozvaze ve sloupci korekce. Způsob stanovení opravných položek u pohledávek je uveden v následující tabulce.

Tabulka 11: Řešení problémových pohledávek

Pohledávky po splatnosti	Výše korekce
Předané k právnímu vymáhání	100%
Nad 6 měsíců v hodnotě do 200 000 Kč	20%
Nad 12 měsíců v hodnotě do 30 000 Kč	100%
Ostatní nad 6 měsíců v hodnotě nad 200 000 Kč	50%
Ostatní nad 12 měsíců v hodnotě nad 200 000 Kč	100%

Zdroj: Vlastní zpracování dle:[37]

Společnost nemá pohledávky určené k obchodování oceněné reálnou hodnotou. Bonita pohledávek není podle názoru vedení společnosti ohrožena. Pohledávky s lhůtou platnosti nad 5 let činí 0 Kč.

Dlouhodobé i krátkodobé pohledávky jsou v největší míře zastoupeny pohledávkami z obchodních styků. U krátkodobých pohledávek je poměrná část tvořena také pohledávkami po splatnosti. Podrobná skladba pohledávek z obchodního styku je uvedena v následující tabulce.

Tabulka 12: Krátkodobé a dlouhodobé pohledávky z obchodního styku z roku 2013F (v tis. Kč)

Položka	Brutto	Korekce	Netto
Krátkodobé pohledávky z obchodního styku	133 474	17 125	116 349
Dlouhodobé pohledávky z obchodního styku	23 031	0	23 031

Zdroj: Vlastní zpracování dle:[37]

Z krátkodobých pohledávek je 34 803 tis. Kč vykazováno jako pohledávky nedobytné. U dlouhodobých položek nejsou vykazovány žádné položky, které by byly splatné za více než 5 let.

Ostatní krátkodobé pohledávky v celkové výši 25 876 tis. Kč tvoří zejména pohledávky vzniklé z budoucích dotací, pohledávky vzniklé úschovou u notáře a pohledávky za zaměstnanci.

- **Závazky**

Stejně jako u pohledávek je i většina dlouhodobých a krátkodobých závazků tvořena závazky z obchodního styku. Jejich strukturu opět demonstruje následující tabulka.

Tabulka 13: Krátkodobé a dlouhodobé závazky 2013F (v tis. Kč)

Položka	Stav
Krátkodobé závazky z obchodního styku	57 640
Dlouhodobé závazky z obchodního styku	1 429

Zdroj: Vlastní zpracování dle:[37]

Z krátkodobých závazků jsou po splatnosti v celkové hodnotě 6 163 tis. Kč. Dlouhodobé závazky představují především zádržné z došlých faktur. Ve sledovaném období nejsou evidovány žádné závazky, jejichž lhůta splatnosti by byla delší než 5 let.

- **Bankovní úvěry**

Krátkodobé i dlouhodobé bankovní úvěry jsou při vzniku oceněny jejich jmenovitou hodnotou.

Krátkodobé úvěry jsou v celkové výši 174 643 tis. Kč.

- **Operace v cizí měně**

Majetek a závazky vyjádřené v cizí měně se přepočítávají na českou měnu devizovým kurzem České národní banky. Přepočet na českou měnu se provádí v okamžiku uskutečnění případu a také na konci rozvahového dne. Při přepočtu na českou měnu k okamžiku uskutečnění účetního případu se používají aktuální denní kurzy u krátkodobého finančního majetku a pohledávek. Pro přepočet závazku na českou měnu se používá čtvrtletní pevný kurz. Pro dané čtvrtletí vždy platí kurz České národní banky posledního pracovního dne předchozího čtvrtletí.

Závazky a pohledávky (mimo mezd), týkající se organizační složky se sídlem na Slovensku, se oceňují pevným kurzem platným prvního dne daného účetního období. Mzdy se oceňují datem posledního dne daného měsíce.

Ke konci rozvahového dne se pro ocenění majetku a závazků v cizí měně používá devizový kurz stanovený ČNB pro daný den.

Kurzové rozdíly, které vznikají v průběhu celého účetního období a ke konci rozvahového dne, se účtují do finančních nákladů nebo do finančních výnosů.

- **Finanční leasing**

O majetku, který je pronajatý formou finančního leasingu, se účtuje pomocí leasingových splátek, které se promítají do nákladů. Pronajatý majetek není vykázán v rozvaze jako hmotný majetek. Splátky nájemného placené předem se musejí časově rozlišit. Majetek nabytý pomocí finančního leasingu je zahrnutý v drobném hmotném majetku.

- **Zásady pro účtování nákladů a výnosů**

Náklady a výnosy se účtují na příslušných účtech nákladových či výnosových druhů časově rozlišené. To znamená, že se účtují do období, se kterým věcně i časově souvisejí. Tržby se účtují včetně slev a bez daně z přidané hodnoty. Náklady a výnosy jsou vykázány vzájemně neúčtované, to znamená, že se nekompensují.

V souladu s principem opatrnosti se do výsledku hospodaření zahrnují jen zisky, které byly dosaženy. V úvahu se berou všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které jsou známy do okamžiku sestavení účetní závěrky. V účetní závěrce jsou rizika vyjádřena rezervami, opravnými položkami a odpisy.

- **Rezervy**

Jelikož okamžik sestavení účetní závěrky předcházet okamžiku stanovení výše daňové povinnosti, byla vytvořena rezerva na daň z příjmu právnických osob, a to ve výši předpokládané daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2013F.

Ostatní rezerva ve výši 19 776 tis. Kč je tvořena z důvodu možných nákladů k vyfakturovaným zakázkám po dobu záruční doby (9 598 tis. Kč) a z důvodu budoucích nákladů k již vyfakturovaným zakázkám (10 178 tis. Kč).

- **Daň z příjmů**

Daň z příjmů za dané období se skládá ze splatné daně a ze změny stavu v odložené dani.

Splatná daň zahrnuje odhad daně vypočtený z daňového základu s použitím daňové sazby platné v běžném roce a veškeré doměrky a vratky za minulé období.

Odložená daň vychází z veškerých dočasných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv a dalších položek, s použitím očekávané daňové sazby platné pro následující období. O odložené daňové pohledávce se účtuje pouze tehdy, je-li pravděpodobné, že bude v následujících účetních období uplatněna.

Rezerva na daň z příjmů se vykazuje v případě, kdy okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku řádného vyčíslení daně, a zaúčtuje se ve výši předpokládané daně.

Pokud jsou uhrazené zálohy na daň z příjmů vyšší nebo rovny předpokládané dani, rezerva na daň z příjmů se neuvede. Položka „daňové pohledávky“ potom obsahuje zálohy na daň z příjmů snížené o předpokládanou daň z příjmů.

Pokud jsou uhrazeny zálohy na daň z příjmu nižší než předpokládaná daň, uvede se rezerva na daň snížená o uhrazené zálohy na daň z příjmů.

Splatná daň z příjmů ve výši 1 971 tis. Kč představuje rezervu na daňovou povinnost za rok 2013F ve výši 1 951 tis. Kč a rozdíl mezi vytvořenou rezervou na daň z příjmu za rok 2012F a skutečnou daňovou povinností za tento rok ve výši + 20 tis. Kč.

Odložená daň je pro rok 2013F vypočítána na základě následujícího vzorce.

Tabulka 14: Odložená daň 2013F (v tis. Kč)

Přechodné rozdíly	Stav k 31. 3. 2013	Stav k 31. 3. 2013	Změna stavu
Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	-7003	-8225	X
Pohledávky z obchodního styku	0	0	0
Zásoby	0	0	0
Rezervy	10545	19776	X
Daňové ztráty	0	0	0
Závazky z úroků a z prodlení	0	0	0
SP a ZP	1343	127	X
Základ odložené daně	4885	11678	X
Sazba daně	19%	19%	X
Celkem	928	2219	1291

Zdroj: Vlastní zpracování dle:[37]

- **Derivátové obchody**

Derivátové obchody oceňuje společnost reálnou hodnotou k rozvahovému dni a slouží k zajištění měnových rizik budoucích peněžních toků. Všechny tyto deriváty společnost aplikuje jako deriváty k obchodování. Reálná hodnota derivátů je stanovena na základě kvalifikovaného odhadu banky. Rozdíly vzniklé změnou reálné hodnoty derivátů k obchodování ovlivňují výsledek hospodaření společnosti k rozvahovému dni.

- **Neomezené trvání společnosti**

Při sestavování účetní závěrky za rok 2013F byly použity účetní metody způsobem, který vychází z předpokladu, že společnost bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti a že u ní nenastává žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo jí zabraňovala v této činnosti pokračovat i v dohledné době. Vedení společnosti nemá žádné informace o tom, že by u společnosti nastala taková skutečnost.

- **Sestavení výsledku hospodaření za účetní období**

Pro získání výsledku hospodaření se vychází z výkazu zisku a ztráty. Pokud je rozdíl mezi výnosy a náklady kladný, vykazuje společnost zisk. Pokud jsou v daném období vyšší náklady než výnosy, jedná se o vykazování ztráty.

Společnost ZAT a. s. v účetní období 2013F nevykazuje žádný mimořádný výsledek hospodaření. Ostatní položky nezbytné pro výpočet výsledku hospodaření za účetní období jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 15: Složky pro stanovení výsledku hospodaření 2013F (v tis. Kč)

Položka	Stav
Provozní výsledek hospodaření	28849
Finanční výsledek hospodaření	-5483
Mimořádný výsledek hospodaření	0
Daň z příjmů za běžnou činnost	680

Zdroj: Vlastní zpracování dle:[37]

Výsledek hospodaření před zdaněním se získá součtem provozního a finančního výsledku hospodaření:

$$28\ 849 - 5\ 483 = 23\ 366 \text{ tis. Kč}$$

Výsledek hospodaření za běžnou činnost je vypočítán pomocí rovnice, ve které se od výsledku hospodaření před zdaněním odečte daň z příjmů za běžnou činnost:

$$23\ 366 - 680 = 22\ 686 \text{ tis. Kč}$$

Pokud by společnost vykazovala nějaký mimořádný výsledek hospodaření, je potřeba jej samostatně zdanit a poté zdanění výsledek přičíst k výsledku hospodaření za běžnou činnost. Tím by byl získán výsledek hospodaření za účetní období. Jelikož ale společnost ZAT a. s. nevykazuje žádné mimořádné výnosy ani náklady, je výsledek hospodaření za účetní období vykazován ve výši 22 686 tis. Kč.

7.2 Účetní závěrka společnosti ZAT a. s. 2013F

Účetní závěrka společnosti ZAT a. s. za fiskální rok 2013F se skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích a přílohy. Součástí přílohy je i přehled o změnách vlastního kapitálu.

Převod s ČPN do IAS/IFRS je ve společnosti realizován na základě možnosti účastnit se obchodů na burze. Samotná konverze se týká vybraných zástupců z účetní závěrky sestavené za období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 a nese označení 2013F. Společnost ZAT a. s. je povinná sestavenou účetní závěrku předkládat k ověření auditorské společnosti BDO. Tato společnost na základě všech získaných důkazních informací rozhodla, že účetní závěrka společnosti ZAT a. s. podává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv k 31. 3. 2014 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření a peněžních toků za období od 1. 4. 2013 do 31. 3. 2014 v souladu s českými právními předpisy.

7.3 Převod vybraných oblastí z ČPP IAS/IFRS

V této kapitole budou postupně prezentovány převody vybraných reprezentantů z účetní závěrky společnosti ZAT a. s. do IAS/IFRS.

- **Převod dlouhodobého nehmotného majetku do IAS/IFRS**

Dlouhodobým nehmotným majetkem se zabývá IAS 38 Nehmotná aktiva. Dále také budou při převodu majetku využity tyto standardy: IAS 8 Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby a IAS 36 Snížení hodnoty aktiv.

Na konci fiskálního roku 2013F má společnost ZAT a. s. v rozvaze uveden majetek, který je reprezentován v následující tabulce.

Tabulka 16: Dlouhodobý nehmotný majetek 2013F (v tis. Kč)

Položka	Brutto	Korekce	Netto
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	37 414	9 838	27 576
Software	41 916	39 579	2 337
Ostatní DNM	35 836	35 779	57
Nedokončený DNM	156	0	156
Celkem	115 322	85 196	30 126

Zdroj: Vlastní zpracování dle:[37]

Při přechodu z českého účetního systému do mezinárodních standardů je nejprve potřeba zjistit, zda všechny dlouhodobý nehmotný majetek uvedený v rozvaze splňuje definici platnou pro dlouhodobé nehmotné aktivum, kterou uvádí IAS 38. Pokud majetek definici splňuje, může být zařazen do rozvahy i v rámci IAS/IFRS, pokud však nikoli, je potřeba ho vyloučit.

Je také třeba určit, jaké účetní metody, způsoby oceňování a metody odepisování budou využívány v účetnictvím vedeném podle IAS/IFRS u stávajícího nehmotného majetku společnosti.

Společnost dále musí určit, jakým způsobem bude vykazovat nově získaný dlouhodobý nehmotný majetek.

Pro praktickou ukázkou byli zvoleni dva reprezentanti z dlouhodobého nehmotného majetku společnosti. Jedná se o jednoho zástupce položky „software“, konkrétně Simatic 7, a jednoho zástupce položky „nehmotné výsledky výzkumu a vývoje“, konkrétně Metody testování.

Jejich datum aktivace, cena pořízení, způsob a doba odepisování jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 17: Vybraný dlouhodobý nehmotný majetek

Položka	Datum zařazení	Pořizovací cena	Životnost	Metoda odepisování
Software <i>Simatic 7</i>	31.3.2013	60 132	3 roky 36 měsíců	lineární
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	31.3.2013	1092028	4 roky 48 měsíců	lineární

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Oba dva druhy majetku je potřeba podrobit zkoumání, zda splňují kritéria pro zařazení do nehmotných aktiv. V obou případech se jedná o identifikovatelná aktiva, která lze v případě potřeby oddělit od účetní jednotky a naložit s nimi dle uvážení. Na základě kupní smlouvy a ostatních dokladů se jedná o majetek, který je pod kontrolou společnosti ZAT a. s. Využíváním majetku dochází k podpoře tržeb z prodeje vlastních výrobků a služeb, a proto je zdrojem ekonomických užitků. Díky těmto závěrům je možné oba dva druhy majetku zařadit v rozvaze v IAS/IFRS mezi dlouhodobá nehmotná aktiva.

Při převodu majetku do IAS/IFRS bude majetek prvotně oceněn jeho pořizovací cenou.

V mezinárodních účetních standardech hraje důležitou roli, zda nehmotné aktivum má konečnou dobu životnosti či nikoliv, protože v IAS/IFRS se odepisují pouze dlouhodobá nehmotná aktiva, jejichž životnost je omezena. Aktiva s neomezenou dobou životnosti se ale testují na snížení hodnoty na základě standardu IAS 6 Snížení hodnoty aktiv. V případě softwaru Simatic 7 se jedná o aktivum s neurčitelnou dobou životnosti, jelikož licence na jeho využívání je časově neomezená. Stejně tak nemají dobu životnosti omezeny ani Metody testování, a proto ani v jejich případě nebude v IAS/IFRS docházet k jejich odepisování.

Díky tomu, že v mezinárodních standardech nebude docházet k odepisování ani jednoho druhu majetku, je potřeba zpětně dosavadní oprávkou vytvořené k oběma položkám odstranit. Výše odpisů a opravek v jednotlivých letech dle ČPN jsou znázorněny v následující tabulce.

Tabulka 18: Odpisy a oprávky dle ČPN (v Kč)

Položka	2013F		2014F		2015F		2016F	
	Odpis	Oprávky	Odpis	Oprávky	Odpis	Oprávky	Odpis	Oprávky
Simantic 7	20044	20044	20044	40088	20043	60132	X	X
Metody testování	273007	273007	273007	546014	273007	819021	273007	1092028

Zdroj: Vlastní zpracování dle odpisového plánu společnosti ZAT a. s., 2015

Oba dva reprezentanti nehmotného majetku byli zařazeni do užívání 31. 3. 2013. Software Simantic se bude odepisovat celkem tři roky a nehmotné výsledky výzkumu Metody testování čtyři roky. Během fiskálního roku 2013F dojde k prvnímu odpisu u každé položky, které jsou v případě softwaru ve výši 20 044 Kč a v případě položky nehmotného výsledku výzkumu a vývoje v částce 273 007 Kč. To znamená, že ke konci fiskálního roku 2013F, tedy k 31. 3. 2014 je hodnota softwaru snížena o oprávky ve výši 20 044 Kč a v případě nehmotných výsledků výzkumu a vývoje o oprávky ve výši 273 007 Kč. Jelikož jsou odpisy součástí nákladů ve výkazu zisku a ztráty, který se poté podílí na vyčíslení výsledku hospodaření, je potřeba upravit o výši odpisů jednotlivých položek také výsledek hospodaření běžného období uvedený v rozvaze. Díky této úpravě dojde k vyrovnání aktiv a pasiv v rozvaze. Následující obrázek vyjadřuje schéma, které je popsáno výše.

Obrázek 1: Vliv IAS/IFRS na rozvahu společnosti v roce 2013F (v Kč)

Odpisy		Oprávky	
Simatic 7	20 044	Simatic 7	20 044
Metody testování	273 007	Metody testování	273 007
	293 051		293 051

Rozvaha			
Aktiva		Pasiva	
Oprávky Simatic 7	20 044	VH běžného období	293 051
Oprávky Metody testování	273 007		
	293 051		293 051

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Pro větší přehlednost bude nyní ještě uvedena zestručněná rozvaha společnosti ZAT a. s. za rok 2013F, kde bude možné porovnat rozvahu vedenou na základě ČPN a rozvahu,

kteřá byla sestavena podle IAS/IFRS. Tabulka bude také doplněna o sloupec, ve kterém budou zaznamenány změny vlivem přechodu na mezinárodní účetní standardy. Na straně aktiv představuje sloupec „Změna“ zrušení opravných položek a na straně pasiv zrušení odpisů. Tím pádem dojde k přičtení částek k dlouhodobému nehmotnému majetku a k výsledku hospodaření za účetní období.

Tabulka 19: Vliv změny postupů u položky DNM dle IAS/IFRS na rozvahu vybrané společnosti (v Kč)

	ČPN	Změna	IAS/IFRS
AKTIVA			
Dlouhodobý nehmotný majetek	30 126 000	293 051	30 419 051
<i>Simatic 7</i>	40 088	+20 044	
<i>Metody</i>	819 021	+273 007	
Dlouhodobý hmotný majetek	328 415 000		328 415 000
Dlouhodobý finanční majetek	0		0
Oběžná aktiva	389 775 000		389 775 000
Časové rozlišení	2 949 000		2 949 000
Celkem	751 265 000	293 051	751 558 051
PASIVA			
Vlastní kapitál	364 247 000	293 051	364 540 051
<i>VH běžného období</i>	2 268 600	293 051	2 561 651
Cizí kapitál	386 332 000		386 332 000
Časové rozlišení	686 000		686 000
Celkem	751 265 000	293 051	751 558 051

Zdroj: Vlastní zpracování

Nyní je nutné určit podmínky, za jakých bude společnost řadit nově nabytý majetek do dlouhodobých nehmotných aktiv již v rámci účetního systému IAS/IFRS. Dlouhodobý nehmotný majetek bude tvořen stanovenými majetkovými položkami, které budou mít dobu použitelnosti delší než jeden rok a jejich ocenění bude převyšovat částku 60 000 Kč. Tento majetek bude oceněn v pořizovacích cenách. Majetek, který bude vytvořen vlastní činností, bude oceněn vlastními náklady. V závislosti na tom, zda majetek bude mít určitelnou dobu životnosti či nikoliv, se společnost rozhodne pro odepisování nehmotného majetku vhodně zvolenou metodou tak, aby byl co nejvěrněji zachován poctivý a věrný obraz účetnictví. Pokud aktivum nebude mít zjistitelnou dobu životnosti, bude testováno na snížení hodnoty dle IAS 36.

- **Převod dlouhodobého hmotného majetku do IAS/IFRS**

Do dlouhodobého hmotného majetku řadí společnost pozemky, budovy, samostatné movité věci a soubory, nedokončený DHM a poskytnuté zálohy na DHM.

Tabulka 20: Dlouhodobý hmotný majetek 2013F (v tis. Kč)

Položka	Brutto	Korekce	Netto
Pozemky	34 130	0	34 130
Stavby	323 006	62 758	26 0248
Samostatné movité věci a soubory	153 147	123 805	29 342
Nedokončený DHM	4 695	0	4 695
Poskytnuté zálohy na DHM	0	0	0
Celkem	514 978	186 563	328 415

Zdroj: Vlastní zpracování dle:[37]

Pokud společnost implementuje účetní systém IAS/IFRS, musí svůj dosavadní dlouhodobý majetek otestovat, zda splňuje definici pro dlouhodobý majetek, který udávají účetní standardy IAS/IFRS.

Stejně jako u nehmotného majetku, musí společnost stanovit, jaké účetní metody, způsoby oceňování a odpisy zvolí pro stávající dlouhodobý nehmotný majetek a jaké metody bude volit pro nově získaný majetek.

Praktické řešení bude ukázáno na třech zástupcích dlouhodobého hmotného majetku, kterými jsou pozemek, budovy a samostatná movitá věc.

- Pozemek

Pozemek se nachází v Černicích v Plzni a podrobnější údaje o něm udává následující tabulka.

Tabulka 21: Pozemek – Černice

Položka	Datum zařazení	Pořizovací cena	Metoda odepisování	Číslo parcely
Pozemek - Černice	8. 8. 2011	267 096	Neodepisuje se	2424/1

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Pozemky se v IAS/IFRS zabývá standard IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení.

Nejprve je potřeba kvalifikovat pozemek jako dlouhodobé hmotné aktivum na základě definice. Pozemek byl společností pořízen za účelem ekonomického prospěchu. Pozemek je na základě majetkové dokumentace zcela pod kontrolou společnosti a jeho

pořizovací cena je spolehlivě určitelná na základě kupní smlouvy o pozemku. Tím pádem je možné tento pozemek označit za dlouhodobého hmotné aktivum.

V účetním systému dle právních předpisů ČR se pozemky neodepisují a toto pravidlo platí i v IAS/IFRS. Společnost pozemek ocenila pořizovací cenou, tato metoda je také platná v IAS/IFRS, a proto při přechodu do Mezinárodních účetních standardů nebudou u této položky vykazovány žádné změny. Pozemek bude do rozvahy sestavné dle IAS/IFRS zařazen v hodnotě 267 096 Kč.

Společnost si pro nově nabytý majetek vybrala metodu ocenění pomocí pořizovací ceny, která je v souladu s dikcí standardu IAS 16.

- Budova

Pro praktickou ukázkou implementace IAS/IFRS byla zvolena Budova A v příbramské části společnosti ZAT a.s. Tato budova byla zařazena do užívání 10. 4. 2006. Její životnost je stanovena na 30 let a pro odepisování byla zvolena lineární metoda. Budova byla oceněna její pořizovací cenou, která byla ve výši 20 804 238 Kč.

Aby mohl být tento druh majetku zařazen do rozvahy sestavené dle IAS/IFRS jako dlouhodobé hmotné aktivum, musí splňovat jeho definici. Budova A byla společností pořízena a je možné ji spolehlivě ocenit její pořizovací cenou. Díky kupní smlouvě a také výpisu z katastru nemovitostí je dobře doložitelné, že spadá plně pod kontrolu ZAT a.s. Budova A byla společností pořízena za účelem budoucího ekonomického prospěchu. Díky těmto doložitelným důkazům je možné jí zařadit mezi dlouhodobá hmotná aktiva v rámci IAS/IFRS

Od doby pořízení byla budova několikrát modernizována a rekonstruována. Některé úpravy dosahovaly hodnot vyšších než je 40 000 Kč, a proto mohly být zařazeny do účetnictví jako technické zhodnocení budovy. Do konce roku 2013F proběhla celkem tři technická zhodnocení. Technickým zhodnocením se v IAS/IFRS zabývá standard IAS 16, který definuje, za jakých podmínek mohou být úpravy budovy řazeny mezi technické zhodnocení a v jakém případě je potřeba je účtovat do nákladů. Za technické zhodnocení se mohou považovat ty opravy, které do budoucna prodlouží životnost budovy či zvýší její kapacitu nebo zlepší součást strojního zařízení a zvýší kvalitu výrobků a výkonů anebo instalace takových zařízení, které umožní zlepšit výrobní postupy a snížit tak náklady.

Jak již bylo zmíněno výše, celkem do konce roku 2013 byla realizována dle ČPN tři technická zhodnocení. Díky tomu, že společnost neuplatňuje komponentní způsob odepisování, neneviduje žádný podrobný soupis o technickém zhodnocení. Pro potřeby účetnictví vede pouze rok a výši těchto zhodnocení. Pro praktickou část diplomové práce bude proto vytvořeno několik předpokladů, aby mohla být aplikovaná implementace IAS/IFRS. Technické zhodnocení v roce 2011 se týkalo celkové rekonstrukce budovy, která byla ve výši 24 038 866 Kč a splňuje definici pro technické zhodnocení v Mezinárodních účetních standardech. V roce 2012 byly provedeny další stavební úpravy v celkové výši 1 551 867, které ovšem definici pro technické zhodnocení nespĺňují. Při implementaci IAS/IFRS nelze do technického zhodnocení zařadit ani stavební úpravy provedené v roce 2013, jejichž výše byla 329 717 Kč. Další řešení technického zhodnocení a jeho vliv na rozvahu v IAS/IFRS bude řešeno níže.

Budova A v Příbrami je dobrým reprezentantem, na kterém by bylo možné ukázat přecenění na reálnou hodnotu, které je v IAS/IFRS využíváno. Jelikož není ale známa tržní hodnota budovy, budou popsány pouze jednotlivé kroky, v případě přecenění na reálnou hodnotu. Přecenit majetek na reálnou hodnotu je možné dvěma způsoby.

U prvního způsobu je výchozím bodem původní pořizovací cena, původní výše opravek a zůstatková hodnota budovy po odečtení výše opravek. Předpokladem u Budovy A je, že se přeceňuje směrem nahoru. Pro získání cílových údajů po přecenění je nejprve nutné spočítat o kolik procent je vyšší nová hodnota budovy oproti původní zůstatkové hodnotě. Poté jsou tato procenta využita pro výpočet nových opravek a také pořizovací ceny. Všechny výpočty je možné provádět pomocí trojčlenky. Při přecenění na reálnou hodnotu je využíván účet „Fond z přecenění“, kam jsou účtovány rozdíly mezi zůstatkovou hodnotou a reálnou hodnotou budovy.

I u druhého způsobu přecenění se vychází z pořizovací ceny, výše opravek a zůstatkové hodnoty, která vznikne po odečtení opravek. Na rozdíl od prvního postupu se v tomto případě nevyužívá trojčlenka pro výpočet procent. V tomto případě dochází k úpravě opravek o částku, o kterou je původní zůstatková hodnota navyšována. A však oprávký je možné upravit maximálně do jejich nulové hodnoty. Pokud přecenění dosahuje vyšší hodnoty, než jsou oprávký, je nutné upravit i původní pořizovací cenu. I v tomto případě je využíván „Fond z přecenění“, kam se účtují rozdíly vzniklé mezi zůstatkovou hodnotou a reálnou hodnotou budovy.

Dále na tomto majetku bude praktikován komponentní způsob odepisování. Jak již bylo řečeno, účetní jednotka tento typ odepisování nepoužívá, a proto nemá ani podrobný přehled jednotlivých složek majetku budovy. Proto zde bude opět vytvořen předpoklad, kdy se budova bude skládat z těchto dvou významných složek majetku. Samotná budova je oceněna částkou 16 000 000 Kč a okna budou vykazována v hodnotě 4 804 238 Kč. Budova má životnost 30 let a u oken je předpokládána životnost stanovena na 15 roků. Praktická aplikace komponentního způsobu odepisování bude opět podrobněji rozebrána níže.

Nyní budou uvedeny odpisy budovy sestavené dle ČPN.

Tabulka 22: Odpisy budovy dle ČPN (v Kč)

Rok	TZ	Počáteční hodnota	Odpis	Oprávký	Zůstatková hodnota
2006F		20 804 238	693 475	693 475	20 110 763
2007F			693 475	1 386 950	19 417 288
2008F			693 475	2 080 425	18 723 813
2009F			693 475	2 773 900	18 030 338
2010F			693 475	3 467 375	17 336 863
2011F	24 038 866	41 375 729	1 655 029	5 122 404	39 720 700
2012F	1 551 867	41 272 567	1 719 690	6 842 094	39 552 877
2013F	329 717	39 882 594	1 734 026	8 576 120	38 148 568
2014F			1 734 026	10 310 146	36 414 542
2015F			1 734 026	12 044 172	34 680 516
2016F			1 734 026	13 778 198	32 946 490
2017F			1 734 026	15 512 223	31 212 465
2018F			1 734 026	17 246 249	29 478 439
2019F			1 734 026	18 980 275	27 744 413
2020F			1 734 026	20 714 301	26 010 387
2021F			1 734 026	22 448 327	24 276 361
2022F			1 734 026	24 182 353	22 542 335
2023F			1 734 026	25 916 378	20 808 310
2024F			1 734 026	27 650 404	19 074 284
2025F			1 734 026	29 384 430	17 340 258
2026F			1 734 026	31 118 456	15 606 232
2027F			1 734 026	32 852 482	13 872 206
2028F			1 734 026	34 586 507	12 138 181
2029F			1 734 026	36 320 533	10 404 155
2030F			1 734 026	38 054 559	8 670 129
2031F			1 734 026	39 788 585	6 936 103
2032F			1 734 026	41 522 611	5 202 077
2033F			1 734 026	43 256 636	3 468 052
2034F			1 734 026	44 990 662	1 734 026
2035F			1 734 026	46 724 688	0

Zdroj: Vlastní zpracování dle odpisového plánu společnost ZAT a.s., 2015

Nyní bude vypočítána hodnota budovy v roce 2013F, ve které bude vstupovat do rozvahy. Tato hodnota bude vypočítána jak z hlediska ČPN tak IAS/IFRS. Do hodnoty budovy vypočítané podle IAS/IFRS nebudou vstupovat stavební úpravy v roce 2012 a 2013, protože je nelze považovat za technická zhodnocení.

Tabulka 23: Výpočet hodnoty budovy v roce 2013F z hlediska ČPN a IAS/IFRS (v Kč)

Rok		ČPN	IAS/IFRS
2006F	PC	20 804 238	20 804 238
2007F			
2008F			
2009F			
2010F			
2011F	TZ	24 038 866	24 038 866
2012F	TZ	1 551 867	0
2013F	TZ	329 717	0
Celkem		46 724 688	44 843 104

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Rozdíl mezi vykazovanými hodnotami činí 1 881 584 Kč. Tato částka bude později využita při dalším výpočtu.

Dále budou uvedeny odpisy dle komponentní metody, tedy tak, jak by byly vykazovány v IAS/IFRS. Komponentní způsob odepisování rozdělí Budovu A na dva jednotlivě se odepisující celky „budovu“ a „okna“

Nejprve budou vypočítány odpisy budovy, která byla oceněna na 16 000 000 Kč. A v roce 2011 bylo provedeno technické zhodnocení ve výši 24 038 866 Kč. Jelikož je pro diplomovou práci stěžejní rok 2013 F, budou tyto odpisy uvedeny pouze do roku 2014F.

Tabulka 24: Komponentní odpis "budovy" (v Kč)

Rok	TZ	Počáteční hodnota	Odpis	Oprávky	ZC
2006F		16 000 000	533 334	533 334	15 466 666
2007F			533 334	1 066 668	14 933 332
2008F			533 334	1 600 002	14 399 998
2009F			533 334	2 133 336	13 866 664
2010F			533 334	2 666 670	13 333 330
2011F	24 038 866	37 372 196	1 494 888	4 161 558	35 877 308
2012F			1 494 888	5 656 446	34 382 420
2013F			1 494 888	7 151 334	32 887 532
2014F			1 494 888	8 646 221	31 392 645

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Odpis v roce 2011F byl spočítán jako součet ZC z roku 2010F a TZ z roku 2011F a poté vydělen zbývajících roky odepisování, což je 25 let.

Komponenta „okna“ má poloviční životnost než samotná budova. To znamená, že v roce 2021 bude muset dojít k novému nákupu oken a odepisování začne od začátku. Pro diplomovou práci je ale důležitý rok 2013F, a proto problematika nákupu nových oken v roce 2021F nebude dále rozebírána.

Tabulka 25: Komponentní odpis "oken" (v Kč)

Rok	PC	Odpis	Oprávky	ZH
2006F	4 804 238	320 283	320 283	4 483 955
2007F		320 283	640 565	4 163 673
2008F		320 283	960 848	3 843 390
2009F		320 283	1 281 130	3 523 108
2010F		320 283	1 601 413	3 202 825
2011F		320 283	1 921 695	2 882 543
2012F		320 283	2 241 978	2 562 260
2013F		320 283	2 562 260	2 241 978
2014F		320 283	2 882 543	1 921 695
2015F		320 283	3 202 825	1 601 413
2016F		320 283	3 523 108	1 281 130
2017F		320 283	3 843 390	960 848
2018F		320 283	4 163 673	640 565
2019F		320 283	4 483 955	320 283
2020F		320 283	4 804 238	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Nyní již bude provedeno zaúčtování jednotlivých změn, které sebou přinese přechod z ČPN na IAS/IFRS.

Pro usnadnění pozdějších výpočtů je uvedena ještě následující tabulka, která znázorňuje rozdíl mezi opravkami a odpisy získané dle ČPN a IAS/IFRS u Budovy A.

Tabulka 26: Rozdíly mezi ČPN a IAS/IFRS (v Kč)

Položka	ČPN	IAS/IFRS	Rozdíl
Oprávky do roku 2012F včetně	6 842 094	5 656 446	1 185 648
Opis 2013F	1 734 026	1 494 888	239 138

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Následující schéma ukazuje jednotlivé kroky, které jsou potřebné pro implementaci IAS/IFRS.

Obrázek 2: Schéma účtování při implementaci IAS/IFRS do položky budovy (v Kč)

1) Oddělení komponent "budova" a "okna"

Budova	Okna
PS: 38148568	4804238
4804238	

2) Zaúčtování neuznaného technického zhodnocení

Budova	Provozní náklady
1881584	1881584

3) Zaúčtování odpisů a opravek u položky "budova"

Odpis budova	Oprávky budova	VH minulých let
239138	do 2012F 1185648	1185648
	2013F 239138	
	1424786	

4) Zaúčtování odpisů a opravek u položky "okna"

Odpis okna	Oprávky okna	VH minulých let
320284	do 2012F 2241978	2241978
	2013F 320284	
	2562262	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Aby bylo možné přehledně vidět dopad přechodu na účetní systém IAS/IFRS, následuje nyní sestavení rozvahy za rok 2013F. Ještě před tím však jsou uvedeny pomocné výpočty, které ukazují, jak bylo dosaženo částek ve sloupci „Změna“.

Změna rozvahové položky "budova"

<i>Počáteční stav</i>	38 148 568
vyčlenění oken	-4 804 238
vyřazení neuznaného TZ	-1 881 584
rozdíl opravek a odpisů	1 424 786
	<hr/>
	-5 261 036
<i>Koneční stav</i>	32 887 532

Změna rozvahové položky "okna"

zařazení oken	4 804 238
oprávky a odpisy	-2 562 261
	<hr/>
	2 241 977

Změna výsledku hospodaření minulého období

neuznané TZ	-1 881 584
rozdíl opravek budovy	1 185 648
oprávky okna	-2 241 978
	<hr/>
	-2 937 914

Změna výsledku hospodaření běžného období

rozdíl odpisů budovy 2013F	239 138
odpisy okna 2013F	-320 283
	<hr/>
	-81 145

Tabulka 27: Vliv změny postupů u položky budovy dle IAS/IFRS na rozvahu 2013F (v Kč)

	ČPN	Změna	IAS/IFRS
AKTIVA			
Dlouhodobá nehmotná aktiva	30 126 000		30 126 000
Dlouhodobá hmotná aktiva	328 415 000		325 395 941
<i>Budova A</i>			
<i> budova</i>	38 148 568	-5 261 036	
<i> okna</i>		2 241 977	
Dlouhodobý finanční majetek	0		0
Oběžná aktiva	389 775 000		389 775 000
Časové rozlišení	2 949 000		2 949 000
Celkem	751 265 000	-3 019 059	748 245 941
PASIVA			
Vlastní kapitál	364 247 000		361 227 941
<i> VH minulých let</i>		-2 937 914	
<i> VH běžného období</i>		-81 145	
Cizí kapitál	386 332 000		386 332 000
Časové rozlišení	686 000		686 000
Celkem	751 265 000	-3 019 059	748 245 941

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Hodnota položky „budova“ je do rozvahy ve sloupci ČPN zanesena v hodnotě 38 148 568 Kč. Jedná se o účetní hodnoty po odečtení oprávek. Položka „okna“ má naopak v tomto sloupci nulovou hodnotu, neboť dle ČPN se tato položka nevykazuje.

○ Samostatná movitá věc

Samostatné movité věci jsou řešeny pomocí standardu IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení.

Pro praktickou ukázkou samostatné movité věci bylo zvoleno zařízení, konkrétně osazovací automat Horizont 03iX. Základní údaje o osazovacím automatu uvádí následující tabulka.

Tabulka 28: Zařízení - Horizont 03iX

Položka	Datum zařazení	Pořizovací cena	Doba životnosti	Metoda odepisování
Osazovací automat Horizont 03ix	30.9.2012	9 997 647	6 let - 72 měsíců	lineární

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Stejně jako u pozemku i budovy je potřeba i toto aktivum otestovat, zda splňuje definici dle IAS/IFRS pro hmotné aktivum. Osazovací automat byl společností pořízen a je

využíván k tvorbě ekonomického prospěchu. Na základě kupní smlouvy je spolehlivě ocenitelná jeho hodnota a je také doloženo, že je pod kontrolou společnosti. Díky tomu je možné ho zařadit mezi dlouhodobá hmotná aktiva.

Na tomto druhu majetku budou uvedeny rozdíly mezi jednotlivými druhy odpisů a jejich vliv na výsledek hospodaření. Nejprve budou uvedeny lineární odpisy dle odpisového plánu společnosti. A dále budou vypočítány odpisy dle metody DDB (Double Declining Balance), SYD (Sum of Year Dig) a také podle výkonu.

Lineární odpisy, podle kterých je zařízení odepisováno ve společnosti, jsou v souladu s odpisovými metodami IAS/IFRS, a proto je možné nadále osazovací automat amortizovat touto metodou. Při tom nevzniknou žádné změny, které by se projevíly na výsledku hospodaření. Lineární odpisy jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 29: Lineární odpisy (v Kč)

Rok	2012F	2013F	2014F	2015F	2016F	2017F
Odpis	1 666 275	1 666 275	1 666 275	1 666 275	1 666 275	1 666 275

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Dále budou uvedeny odpisy pomocí **metody DDB**. Rovnoměrná sazba pro tuto metodu je vypočítaná jako podíl jedné a odhadované doby životnosti. Dvojnásobného zrychlení je potom dosaženo, pokud je rovnoměrná sazba vynásobena dvěma. Odpisy pro jednotlivé roky jsou následně získány jakou součin zrychlené odpisové sazby a účetní hodnoty na počátku roku.[5]

Tabulka 30: Metoda DDB (v Kč)

Rok	Sazba	Hodnota na začátku roku	Odpis	Zůstatková hodnota
2012F	0,33	9 997 647	3 299 224	6 698 423
2013F	0,33	6 698 423	2 210 480	4 487 944
2014F	0,33	4 487 944	1 481 021	3 006 922
2015F	0,33	3 006 922	992 284	2 014 638
2016F	0,33	2 014 638	664 831	1 349 807
2017F	0,33	1 349 807	1 349 807	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Dalším metodou, která bude použita pro porovnání, je metoda **SYD**. Jednotlivé odpisy jsou vypočítány za pomoci součinu pořizovací ceny a aplikovatelného podílu. Podíl je získán z rovnice, kdy počet let životnosti zbývajících od počátku roku je vydělen výrazem $n * (n+1)/2$. [5]

Odpisy za jednotlivé roky jsou uvedeny v tabulce níže. Hodnota odpisu v posledním roce je v tomto případě rovna zůstatkové hodnotě z roku 2016 tak, aby v roce 2017 mohla být zůstatková hodnota v částce nula.

Tabulka 31: Metoda SYD (v Kč)

Rok	Podíl	Požizovací cena	Opis	Zůstatková hodnota
2012F	6/21	9 997 647	2 856 471	7 141 176
2013F	5/21	9 997 647	2 380 392	4 760 784
2014F	4/21	9 997 647	1 904 314	4 760 784
2015F	3/21	9 997 647	1 428 235	2 856 470
2016F	2/21	9 997 647	952 157	1 428 235
2017F	1/21	9 997 647	476 078	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Poslední metodou, která bude v rámci diplomové práce uvedena, je **metoda na základě výkonu**. V tomto případě je sazba odpisu určena jako podíl nákladů na pořízení a odhadovaného počtu jednotek, které budou vyprodukovány za životnost aktiva.[5]

Odhad společnosti říká, že daný majetek vyprodukuje ročně asi 30 000 kusů desek, tedy 180 000 kusů za šest let životnosti zařízení.

Odpisy na základě výkonu reprezentuje následující tabulka. I v tomto případě je odpis v posledním roce upraven tak, aby zůstatková hodnota v roce 2017 vycházela nulová. Tato úprava je nutná kvůli zaokrouhlování při stanovení sazby odpisu.

Tabulka 32: Výkonová metoda (v Kč)

Rok	Sazba	Odpis	Zůstatková hodnota
2012F	56	1 680 000	8 317 647
2013F	56	1 680 000	6 637 647
2014F	56	1 680 000	4 957 647
2015F	56	1 680 000	3 277 647
2016F	56	1 680 000	1 597 647
2017F	56	1 597 647	0

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Nyní budou všechny metody porovnány a bude popsán jejich vliv na výsledek hospodaření. Jednotlivé rozdíly vlivu na výsledek hospodaření popisuje tabulka níže.

Tabulka 33: Vliv metod odepisování na výsledek hospodaření (v Kč)

Položka	2012F	2013F	2014F	2015F	2016F	2017F
Lineární metoda	1 666 275	1 666 275	1 666 275	1 666 275	1 666 275	1 666 275
Metoda DDB	3 299 224	2 210 480	1 481 021	992 284	664 831	1 349 807
Metoda SYD	2 856 471	2 380 392	1 904 314	1 428 235	952 157	476 078
Výkonová metoda	1 680 000	1 680 000	1 680 000	1 680 000	1 680 000	1 597 647
VH metoda DDB	-1 632 949	-544 205	185 254	673 991	1 001 444	316 468
VH metoda SYD	-1 190 196	-714 117	-238 039	238 040	714 118	1 190 197
VH výkonová metoda	-13 725	-13 725	-13 725	-13 725	-13 725	68 628

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Pokud bude porovnána metoda DDB s metodou lineární, je vidět, že v prvních dvou letech jsou u metody DDB odpisy vyšší než u lineární metody. To má za následek i zvýšení nákladů a tím pádem snížení výsledku hospodaření o konkrétní částky. V dalších letech už však metoda DDB způsobí růst výsledku hospodaření. U metody SYD je situace velmi podobná. Zde dochází ke snižování výsledku hospodaření od roku 2012 až do roku 2014 včetně. Od roku 2014 jsou odpisy pomocí metody SYD nižší než u lineární metody a mají tedy pozitivní vliv na výsledek hospodaření. Výkonová metoda vykazuje v prvních pěti letech vždy vyšší odpisy než metoda lineární. Teprve v posledním roce, když je odpis přizpůsoben zůstatkové hodnotě z roku 2016, je vyšší odpis u metody lineární.

Společnost ZAT a. s. se rozhodla využívat při přechodu na IAS/IFRS lineární odpisy pro stávající i nově získaný majetek.

- **Zásoby**

U oběžného majetku se v IAS/IFRS vyskytuje jedna významná odlišnost oproti ČPN. Jedná se o způsob evidování významných náhradních dílů. Zatímco ČPN řadí tyto náhradní díly do zásob, ačkoliv se jedná o majetek s dobou životnosti delší, než je jedno účetní období. Tím pádem není tento majetek předmětem odepisování. IAS/IFRS definuje významné náhradní díly jako dlouhodobé hmotné aktivum a stává se tím pádem předmětem odepisování.

Vybraná společnost ZAT a.s. eviduje ve svém majetku jeden takový významný náhradní díl. Jedná se o snímač průtoku Promag 10W2H-HD0A1AG2A0AA, který byl pořízen 27. 4. 2013 a jeho pořizovací cena činila 50 824 Kč. Společnost jej dle svých

zvyklostí zařadila do zásob. Při implementaci IAS/IFRS je však potřeba tento snímač zařadit mezi dlouhodobý hmotný majetek.

Pokud bude majetek spadat do dlouhodobého majetku, stane se předmětem odepisování. Odhadovaná životnost snímače Promag je dle společnosti stanovena na 4 roky. Při odepisování bude využita metoda lineární, která je zachycena v následující tabulce.

Tabulka 34: Lineární odpisy pro Snímač Promag (Kč)

Položka	2013F	2014F	2015F	2016F
Snímač Promag	12 706	12 706	12 706	12 706

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Díky tomu, že je majetek vyřazen z položky zásob a zařazen do hmotného dlouhodobého majetku, je odpisován a současně vznikají oprávky k tomuto majetku. Jaké změny to přinese v rozvaze pro rok 2013F je zachyceno níže.

Obrázek 3: Schéma přeúčtování zásob do DHM (v Kč)

Zásoby	Dlouhodobý hmotný majetek
Promag 50 824	Promag 38 118
Promag 12 706	Promag 12 706

Rozvaha 2013 F			
Aktiva		Pasiva	
Zásoby	-50 824	VH běžného období	-12 706
Dlouhodobý hmotný majetek	50 824		
Oprávky	-12 706		
	-12 706		-12 706

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Pro lepší přehlednost bude ještě uvedena rozvaha společnosti za rok 2013F, kde budou patrné změny implementace IAS/IFRS na bilanční sumu aktiv a pasiv.

Tabulka 35: Vliv změny postupů u položky zásob dle IAS/IFRS na rozvahu 2013F (v Kč)

	ČPN	Změna	IAS/IFRS
AKTIVA			
Dlouhodobý nehmotný majetek	30 126 000		30 126 000
Dlouhodobý hmotný majetek	328 415 000		328 453 118
<i>Snímač Promag</i>	0	+50 824	
<i>Oprávky</i>	0	-12 706	
Dlouhodobý finanční majetek	0		0
Zásoby	192 898 000		192 847 176
<i>Snímač Promag</i>		-50 824	
Pohledávky dlouhodobé	25 403 000		25 403 000
Pohledávky krátkodobé	155 375 000		155 375 000
Krátkodobý finanční majetek	16 099 000		16 099 000
Časové rozlišení	2 949 000		2 949 000
Celkem	751 265 000	-12 706	751 252 294
PASIVA			
Vlastní kapitál	364 247 000		364 234 294
<i>VH běžného období</i>	22 686	-12 706	
Cizí kapitál	386 332 000		386 332 000
Časové rozlišení	686 000		686 000
Celkem	751 265 000		751 252 294

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Díky tomu, že se snímač Promag zařadil do dlouhodobého hmotného majetku, snižuje se každý rok jeho hodnota o odpisy ve výši 12 706 Kč, což má vliv na výsledek hospodaření, který je současně každoročně o tuto částku ponižován.

Účetní politika ZAT a.s. v oblasti aktiv je v souladu s účetními standardy IAS/IFRS, a proto v ní i nadále společnost bude pokračovat.

- **Pohledávky**

Krátkodobé i dlouhodobé pohledávky jsou v ČPN součástí zásob. Naproti tomu v IAS/IFRS jsou dlouhodobé pohledávky součástí dlouhodobého majetku. Navíc nejsou oceňovány ve jmenovité hodnotě, které využívá vybraná společnost, ale v současné hodnotě, kterou právní předpisy ČR nedefinují.

Společnost eviduje dlouhodobé pohledávky v celkové výši 25 403 tis. Kč. Při přechodu na IAS/IFRS je nejprve nutné zjistit u všech dlouhodobých pohledávek jejich současnou

hodnotu pomocí vzorce, který je uveden v kapitole 6.3, a tuto zjištěnou hodnotu pak přeúčtovat do dlouhodobého majetku. Při zjišťování současné hodnoty pohledávky vzniká rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a právě současnou hodnotou. Tento rozdíl je potřeba zaúčtovat na samostatný účet „Rozdíly při změně účetního systému“.

Pro názorný příklad byla vybrána dlouhodobá pohledávka ve výši 5 243 655 Kč, která vznikla 17. 3. 2011 a je splatná jednorázově k datu 28. 7. 2014.

Jako první je potřeba určit současnou hodnotu pohledávky dosazením do vzorce:

$$\text{Současná hodnota splátek PV} = \frac{P}{(1+i)^n}$$

$$\text{PV} = \frac{5\,243\,655}{(1+0,05)^1}$$

Za „P“ je dosazena celá hodnota pohledávky, protože se jedná pouze o jednu platbu. Díky tomu, že společnost vede účetnictví dle ČPP, nevyužívá ocenění pomocí současné hodnoty, a tím pádem ani neeviduje, jaká výše úrokové sazby, se při tomto výpočtu využívá. Proto byla pro ilustraci příkladu náhodně zvolena úroková sazba autorem práce ve výši 5 %. Jelikož je pohledávka splacena jednorázově, je za „n“ dosazené číslo 1.

$$\text{PV} = 4\,993\,957 \text{ Kč}$$

Z výsledku je vidět, že současná hodnota pohledávky, ve které bude pohledávka účtována v rámci IAS/IFRS, je nižší, než její nominální hodnota, v jejíž výši bylo účtováno dle ČPN. Rozdíl mezi oběma hodnotami činí 249 698 Kč. O tuto částku méně bude pohledávka zaúčtována do dlouhodobého majetku v účetnictví dle IAS/IFRS. Níže je uveden postup implementace.

Obrázek 4: Schéma přeúčtování dlouhodobé pohledávky do dlouhodobého majetku (v Kč)

Dlouhodobý majetek - pohledávky		Oběžná aktiva - dlouhodobé pohledávky	
Pohledávka	4 993 957	Pohledávka	5 243 655
Finanční výnos z přecenění			
Pohledávka	-249 698		
Rozvaha 2013F			
Aktiva		Pasiva	
Dlouhodobý majetek	4 993 957	VH běžného období	-249 698
Dlouhodobé pohledávky	-5 243 655		
	-249 698		-249 698

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Nyní bude opět uvedena celá rozvaha společnosti, aby bylo možné zachytit změny této účetní operace na bilanční sumu aktiv a pasiv.

Tabulka 36: Vliv změny postupů u položky pohledávky dle IAS/IFRS na rozvahu 2013F (v Kč)

	ČPN	Změna	IAS/IFRS
AKTIVA			
Dlouhodobý majetek	358 541 000		363 534 957
<i>Dlouhodobá pohledávka</i>	0	4 993 957	
Oběžná aktiva	389 775 000		384 531 345
Dlouhodobé pohledávky	25 403 000	-5 243 655	
Časové rozlišení	2 949 000		2 949 000
Celkem	751 265 000	-249 698	751 015 302
PASIVA			
Vlastní kapitál	364 247 000		363 997 302
<i>VH běžného účetního období</i>	22 686 000	-249 698	
Cizí kapitál	386 332 000		386 332 000
Časové rozlišení	686 000		686 000
Celkem	751 265 000	-249 698	751 015 302

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

- **Výnosy**

Problematikou výnosů se v rámci IAS/IFRS zabývá IAS 18. Tento standard současně také definuje pravidla, podle kterých jsou výnosy řazeny buď do „Revenues“ nebo „Gains“ a náklady do „Expenses“ a „Losses“. Toto rozdělení je podrobněji v diplomové práci rozvedeno v kapitole 3. Pravidla pro uznání tržeb jako výnosů v IAS/IFRS byla definována výše v kapitole 6.

V rámci zpracování praktické části byli vybráni celkem tři reprezentanti, kteří tvoří významnou část výnosů společnosti. Jedná se o tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb, změnu stavu zásob vlastní činnosti a aktivaci. Dohromady tyto tři položky tvoří výkony společnosti. Jejich podrobný přehled je viděn v tabulce níže.

Tabulka 37: Skladba výkonů za rok 2013F (v tis. Kč)

Položka	Stav
Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb	53 0148
<i>Tržby z prodeje vlastních výrobků</i>	127 323
<i>Tržby z prodeje služeb</i>	402 825
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-74 781
Aktivace	19 595
Celkem -Výkony	474 962

Zdroj: Vlastní zpracování dle:[37]

Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb budou v IAS/IFRS vykazovány ve stejné výši jako dle ČPN, neboť při prodeji jsou převedena rizika i odměny z vlastnictví na kupujícího a účetní jednotka si nezachovává kontrolu nad daným aktivem. Výše ocenění daného aktiva je spolehlivě měřitelná na základě kupní smlouvy, tržby za prodej aktiva plynou účetní jednotce a stejně tak jsou spolehlivě ocenitelné i náklady, které jsou s transakcí spojené.

Rozdíly ve vykazování výnosů mezi českou legislativou a IAS/IFRS jsou však již patrné u dalších dvou položek výkonů, kterými jsou změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Tyto položky totiž v IAS/IFRS nejsou řazeny mezi výnosy finančního výkaznictví, nýbrž se jedná o úpravu nákladů a obě položky se stávají součástí provozních nákladů.[4]

Rozdíly mezi ČPN a IAS/IFRS vy vykazování zvolených reprezentantů ukazuje následující tabulka.

Tabulka 38: Vykazování reprezentantů v ČPN a IAS/IFRS (v tis. Kč)

Položka	ČPN		IAS/IFRS	
	Náklady	Výnosy	Náklady	Výnosy
Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb		530 148		530 148
Změna stavu zásob vlastní činnosti		-74 781	74 781	
Aktivace		195 95	-195 95	
Celkem		474 962	551 86	530 148

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Díky tomu, že v IAS/IFRS dochází ke změně struktury nákladů a výnosů, dochází tím i ke změně položek, které se podílejí na vypočítání výsledku hospodaření. Konkrétní postup výpočtu výsledku hospodaření ukazuje následující tabulka.

Tabulka 39: Vliv reprezentantů na výpočet výsledku hospodaření (v tis. Kč)

Položka	ČPN		IAS/IFRS	
	Náklady	Výnosy	Náklady	Výnosy
Zbylé provozní výnosy		13 169		13 169
Zbylé provozní náklady	459 282		459 282	
Tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb		530 148		530 148
Změna stavu zásob vlastní činnosti		-74 781	74 781	
Aktivace		19 595	-19 595	
Celkem	459282	488131	514468	543317
Provozní výsledek hospodaření	28 849		28 849	
<i>Finanční výsledek hospodaření</i>	- 5 483		- 5 483	
<i>Výsledek hospodaření před zdaněním</i>	23 366		23 366	
<i>Daň z příjmů za běžnou činnost</i>	680		680	
<i>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</i>	22 686		22 686	
<i>Výsledek hospodaření za účetní období</i>	22 686		22 686	

Zdroj: Vlastní zpracování, 2015

Pokud bude vypočítán rozdíl mezi výnosy a náklady z řádku „celkem“, budou oba výsledky shodné. To potvrzuje fakt, že při přechodu na IAS/IFRS nedojde ke změně provozního výsledku hospodaření, tím pádem ani výsledku hospodaření za běžné účetní období. Pouze dojde ke změně výsledků ve finanční analýze u ukazatelů, které v sobě zahrnují položky, kterých se změna týká.

7.4 Návrh postupu při přechodu z ČPN na Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS

Společnosti v ČR mohou buď na základě dobrovolnosti, nebo z nařízené povinnosti vést účetnictví v IAS/IFRS. Převod na Mezinárodní účetní standardy však není vůbec jednoduchý a vyžaduje od vedení společností dlouhodobou přípravu a odborný přístup.

Stejně jako veškeré důležité aktivity, které se týkají dobrého vedení společnosti a její prosperity, je nutné mít pro přechod na IAS/IFRS sestavený strategický plán, který bude definovat poslání, vizi a cíle. Tento dlouhodobý plán je nutné rozpracovat do jednotlivých střednědobých plánů, které se budou týkat zajištění lidských, materiálních a finančních zdrojů přechodu. Všechny plány musejí být časově ohraničené. Dále musí být také zjištěna kontrola plnění plánů a tím pádem i cílů.

Pokud jsou připravené dlouhodobé i střednědobé plány, je zapotřebí začít se aktivně připravovat na samotný přechod.

Nejprve je nutné určit, jaký tým lidí bude za přechod do Mezinárodních účetních standardů zodpovědný a který současně i tento přechod bude řídit. Dále je potřeba určit, jaké oblasti účetní závěrky budou předmětem konverze. Tyto oblasti je potřeba pečlivě prostudovat jak z českého pohledu, tak i mezinárodního. Velkou pozornost je potřeba věnovat rozdílům mezi jednotlivými účetními systémy a tyto rozdíly pomocí vhodné zvolených operací ošetřit.

Pro vykazování v IAS/IFRS je potřeba zvolit vhodné metody účtování, oceňování a odepisování. Některé politiky v IAS/IFRS jsou shodné s ČPN, ale v některých metodách se mohou účetní systémy lišit. Je potřeba tyto odlišnosti podchytit a naplánovat, jak tyto odlišnosti budou řešeny.

Dalším krokem při přechodu je také seznámení ostatních zaměstnanců s Mezinárodními účetními standardy pomocí vhodného školení. Pokud společnost nemá vhodný informační systém, který by byl kompatibilní s IAS/IFRS, je potřeba tento nedostatek napravit. Vhodným systémem je například SAP.

Pokud jsou stanovena pravidla pro přechod a proškolení zaměstnanců, kterých se přechod bezprostředně týká, je možné začít s konverzí. Předmětem konverze jsou vybrané účetní výkazy, ze kterých se potom sestavuje účetní závěrka dle principů

IAS/IFRS. Některé příklady převodu z ČPN do IAS/IFRS byly znázorněny výše v této diplomové práci.

8 HODNOCENÍ VLIVU ODLIŠNOSTÍ MEZI ÚČETNÍMI SYSTÉMY NA VĚRNÝ A PRAVDIVÝ OBRAZ ÚČETNICTVÍ

Na základě zpracování této diplomové práce vyšly najevo některé rozdíly mezi účetnictvím vedeným dle ČPN a IAS/IFRS. Nelze jednoznačně říci, které účetnictví podává věrnější a poctivější obraz, protože každé vychází z jiných předpokladů, každé má trochu jiný cíl, který sleduje zájmy jeho uživatelů. Zatím co ČPN se vytvářelo dle potřeb českých podniků a staví na historických i národních potřebách a zvyklostech, IAS/IFRS vznikl z důvodu globalizace světa a potřeby porovnávat jednotlivé podniky mezi sebou. Díky tomu oba systémy i odlišně přistupují k vyjádření věrného a pravdivého obrazu účetnictví.

Účetnictví dle ČPN vykazuje účetnictví na základě věrného a poctivého obrazu. Ze Zákona o účetnictví vyplývá, že věrně jsou zobrazeny takové položky, které byly zobrazeny v souladu s účetními metodami, které jsou stanoveny zákonem, a odpovídají skutečnému stavu. Zobrazení je poctivé, pokud použité účetní metody vedou k dosažení věrnosti. Jinými slovy je možné říci, že účetnictví podle českých právních předpisů je přesně nadefinované Zákonem o účetnictví a nelze se od tohoto právního dokumentu odchýlit.

Naproti tomu v IAS/IFRS je kladen důraz na věrné a pravdivé zobrazení účetnictví, což znamená, že účetní jednotky, k tomu aby vyjádřily pravdivý obraz svého účetnictví, mohou využít účetní metody, které nevyplývají z jednotlivých standardů. V IAS/IFRS má přednost pravdivost a obsah před formou.

- Dle ČPN není povinné zahrnovat do účetní závěrky také výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu. V IAS/IFRS jsou oba dva dokumenty povinnou součástí účetní závěrky. Díky tomu IAS/IFRS podává uživatelům účetním závěrek komplexnější informace o finanční situaci podniku.
- V českém účetnictví je jasně vymezena forma a obsah rozvahy účetní závěrky podnikatelů. V IAS/IFRS není formát účetní závěrky pevně stanoven. Dále v českém účetnictví je kladen velký důraz právě na formu rozvahy. V IAS/IFRS je upřednostňován obsah a rozvaha tím pádem podává věrohodnější obraz. Díky tomu, že je zde upřednostňován obsah před formou, mohou účetní jednotky,

pomocí vlastních zvolených účetních metod, vykázat účetnictví na základě pravdivého zobrazení.

- V ČPN jsou majetek a závazky striktně rozdělen na krátkodobé a dlouhodobé. Mezníkem pro toto rozdělení je délka trvání dvanácti měsíců. Dále jsou na základě rozhodnutí podniku určeny peněžní hranice, od kdy se položka bude považovat za dlouhodobý majetek. Účetní závěrka dle IAS/IFRS nevyžaduje takového rozdělení, avšak toto členění je přehlednější pro praxi. Jako kritérium se ovšem používá provozní cyklus a nikoliv po sobě jdoucích dvanáct měsíců. Dále také položka musí splnit definici danou Koncepčním rámcem, aby mohla být zařazena mezi aktiva a závazky. Podmínky pro zařazení majetku do aktiv ovlivňují velikost bilanční sumy a tím pádem mají vliv na finanční situaci podniku. Díky tomu, že v IAS/IFRS mají aktiva a závazky jasně stanovenou definici, nedochází k jejich nadhodnocování či podhodnocování v rozvaze, a je tím přispěno k věrnému a pravdivému obrazu.
- V ČPN neexistuje pojem „podmíněné aktivum ani podmíněný závazek“. V IAS/IFRS jsou takováto aktiva či závazky vykazovány v komentáři a tím pádem mohou ovlivnit finanční situaci podniku pouze tehdy, dojde-li k jejich realizaci. Pokud dojde k naplnění podmíněného aktiva či závazku, dochází k ovlivnění bilanční sumy v rozvaze. Pokud nedojde k realizaci, zůstává hodnota aktiv a pasiv nezměněna. Podmíněná aktiva a závazky přispívají k lepšímu zobrazení skutečného stavu v účetnictví.
- Výkaz zisku a ztráty sestavený dle českých právních předpisů má jasně stanovený předtisk s určenými položkami, pevně dané uspořádání a také jasně vymezený obsah jednotlivých položek. U výkazu stanoveného dle IAS/IFRS není opět pevně a povinně stanovena forma. V IAS/IFRS je v účetní jednotce ponechána volnost při sestavování výkazu zisku a ztráty, protože každý podnik potřebuje individuální přístup k účetnictví, tak aby mohl s co největší přesností vyjádřit popravdě svojí finanční situaci.
- V IAS/IFRS jsou náklady a výnosy přesně vymezeny definicemi. V ČPN neexistuje žádný předpis pro náklady a výnosy. Chybějící vymezení nákladů a výnosů v ČPN přispívá k vyšší možnosti vzniku chyb a nesrovnalostí při účtování o těchto položkách a snižuje to tak jejich vypovídací hodnotu na věrný a pravdivý obraz účetnictví.

- V účetnictví dle ČPN se nevyskytuje pojem „ostatní úplný výsledek“. V ostatním úplném výsledku hospodaření jsou zachyceny výnosy a náklady, které nelze zobrazit výsledkově. Pokud IAS/IFRS umožňuje zachytit i kapitálové důsledky, přispívá tak k věrohodnějšímu zobrazení situace podniku.
- V českém účetním systému se pracuje pouze s náklady a výnosy, neexistují zde zisky a ztráty ve smyslu „Gains a Losses“ jako v IAS/IFRS. Některé „Gains“ a „Losses“ se mohou účtovat do vlastního kapitálu a tím dochází k omezení kolísání vykazovaného výsledku hospodaření a opět k pravdivější vykázané finanční situaci podniku.
- V českém výkazu zisku a ztráty dochází k oddělenému vykazování mimořádných výnosů a nákladů, které jsou následně i samostatně daněny. Mimořádné výnosy a náklady dle ČPP zahrnují operace neobvyklé povahy ve vzhledem k běžné činnosti podniku i případy nahodile se vyskytující. V IAS/IFRS nelze vykázat mimořádné výnosy a náklady ani ve výkazu zisku a ztráty ani v komentáři, protože pojem „mimořádné náklady a výnosy“ nejsou v mezinárodních standardech definovány.
- IAS/IFRS a ČPN se dále také rozcházejí v zařazení placených úroků a placených dividend. IAS/IFRS řadí placené úroky do provozní nebo finanční oblasti a ČPN do investičních peněžních toků. Dividendy spadají v českém účetnictví do finanční činnosti, ale v IAS/IFRS mohou být součástí i provozní oblasti
- Rozdíl mezi ČPN a IAS/IFRS je také vidět u odepisování nehmotných aktiv. V IAS/IFRS existují dlouhodobá nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou životnosti, která nejsou předmětem odepisování. Jsou však testována na změnu hodnoty. V účetnictví sestavovaného dle ČPN tato nehmotná aktiva odepisování podléhají. Díky tomu dochází k ovlivnění hodnoty majetku, který je vykazován v rozvaze.
- Dále IAS/IFRS umožňuje „komponentní způsob odepisování“, který lépe odráží životnost daného majetku. Pokud je dlouhodobý majetek složen s více položek, které mají odlišnou dobou životnosti, odepisuje se každá položka zvlášť. Díky tomu je lépe ošetřena hodnota majetku v rozvaze. Na základě předpisu č. 500/2002 Sb., je také v české legislativě možné využít metody komponentního způsobu odepisování u položek stavby, byty, nebytové prostory, samostatné

movité věc a soubory movitých věcí. Tuto metodu lze zvolit s ohledem na významnost, věrný a poctivý obraz účetnictví a finanční situace podniku.

- V ČPN spadají dlouhodobé i krátkodobé pohledávky do oběžného majetku a jejich hodnota je vykázána v nominální hodnotě. To samé platí u závazků, které jsou vykazovány v pasivech. U dlouhodobých pohledávek a závazků však důležitou roli hraje faktor času, který se IAS/IFRS snaží ošetřit tím, že je vykazuje v současné hodnotě splátek. Díky tomu je opět ovlivněna hodnota bilanční sumy.
- V IAS/IFRS je možné využít účtu „fond z přecenění“, který umožňuje přecenit dlouhodobý majetek na jeho reálnou hodnotu. V českém účetním systému je přecenění na reálnou hodnotu možné pouze u finančního majetku, který je určen k obchodování. Hodnota ostatního majetku může být snižována pouze pomocí odpisů a oprávek. Díky tomu podává IAS/IFRS přesnější informace o hodnotě daného majetku a jeho pravdivém zobrazení.
- Všechny náhradní díly jsou v ČPN součástí zásob. V IAS/IFRS je možné významný náhradní díl, který má dobu životnosti vyšší než jedno účetní období, účtovat do dlouhodobého majetku. Tím pádem se stává předmětem odepisování a dochází k opět lepšímu zachycení skutečné hodnoty majetku a také k lepšímu zachycení věrného a pravdivého obrazu účetnictví.

9 ZÁVĚR

Předmětem této diplomové práce byl převod vybraných částí účetní závěrky z účetnictví dělaného dle české legislativy do účetnictví, které se řídí pravidly IAS/IFRS.

Samotnému přechodu předcházela teoretický úvod, který nastínil základní pravidla účetnictví vedeného podle české legislativy a také podle IAS/IFRS. Teoreticky byla popsána účetní závěrka, která je sestavovaná dle ČPN, a její části: rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha. Současně byla popsána účetní závěrka vedená dle IAS/IFRS a opět byly popsány jednotlivé výkazy, které ji tvoří.

Pro praktickou aplikaci převodu byla zvolena společnost ZAT a.s. zaměřující se na výrobu automatizačních systémů do různých oblastí průmyslu. Z účetní závěrky bylo vybráno několik zástupců z dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku, z oběžného majetku a také z výnosů, které byly předmětem konverze do IAS/IFRS.

Účetní systém IAS/IFRS vznikl především z důvodu potřeby sjednotit účetnictví firem po celém světě, aby pro uživatele účetních závěrek bylo jednodušší jednotlivé společnosti mezi sebou porovnávat a vykazovat jejich finanční pozice. Přestože snaha o sjednocení účetních systémů není žádnou novinkou, existuje v současné době ještě mnoho rozdílů mezi IAS/IFRS a konkrétně českým účetnictvím. Seznámit s těmito rozdíly a jejich řešením bylo také součástí diplomové práce.

U dlouhodobé nehmotného majetku bylo zjištěno, že aktivum, které nemá pevně stanovenou dobu životnosti, nedochází v IAS/IFRS k odepisování, což se pozitivně projeví na hospodářském výsledku, který je při převodu zvýšen o dosud vykázané odpisy, tedy v souhrnu o opravné položky.

U dlouhodobého hmotného majetku byl popsán vliv různých odpisových metod na výsledek hospodaření. Každá metoda měla různý vliv na snížení či zvýšení hospodářského výsledku. Volba vhodné metody odepisování závisí vždy na dané situaci tak, aby byl majetek vykázán v rozvaze v co nejvěrohodnější hodnotě.

Dále byly také zkoumány zástupci z oběžného majetku. Předmětem převodu byl náhradní díl, který je dle ČPN součástí zásob, ale dle IAS/IFRS spadá do dlouhodobého hmotného majetku. Díky tomu se stává předmětem odepisování a má vliv na výsledek

hospodaření. Při odepisování dochází ke snížení hodnoty majetku a odpisy zvyšují náklady, což způsobí pokles výsledku hospodaření.

Druhým zástupcem z oběžných aktiv byly dlouhodobé pohledávky. Pohledávky, které jsou splatné za delší čas, než je účetní období, jsou v IAS/IFRS vykazovány jako součást dlouhodobého majetku. A jelikož u nich hraje důležitou roli čas, je snahou v IAS/IFRS toto hledisko patřičně ošetřit. Díky tomu jsou dlouhodobé pohledávky vykazovány v současné hodnotě splátek, která se od ocenění nominální hodnotou může lišit. Díky tomu je opět ovlivněn výsledek hospodaření, který byl v tomto případě snížen.

Posledním bodem zkoumání byly výnosy. Jelikož aktivace a změna stavu zásob vlastní činnosti nespadá v IAS/IFRS do výnosů, ale je součástí nákladů, vzniká zde potřeba změny výsledku hospodaření, který se mění podle výše těchto dvou zmíněných položek. Díky změně výsledku hospodaření dochází také ke změně bilanční sumy v rozvaze.

Závěrem této práce byly definovány rozdíly mezi účetními závěrkami obou účetních systémů a také jejich vliv na věrný a pravdivý obraz účetnictví.

Přínosem zpracování této práce bylo představení mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS ve vybrané společnosti ZAT a.s., jak po stránce teoretické, tak i praktické. Především účetní oddělení dané společnosti bylo seznámeno s jednotlivými postupy při převodu účetnictví z ČPN do IAS/IFRS. Do budoucna není vyloučen přechod ZAT a.s. na burzovní trh, a proto tato práce slouží jako prvotní zdroj informací a názorné ukázky fungování IAS/IFRS. Vedení společnosti využilo získané informace pro porovnání účetní závěrky dle ČPN a IAS/IFRS a prakticky mohlo vidět vliv na věrný a pravdivý obraz účetnictví obou účetních systémů a celou finanční situaci podniku.

10 SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Ukazatelé rentability	46
Tabulka 2: Ukazatelé rentability na základě MPO	47
Tabulka 3: Ukazatelé likvidity	47
Tabulka 4: Ukazatelé likvidity na základě MPO	48
Tabulka 5: Ukazatelé aktivity	49
Tabulka 6: Ukazatelé aktivity na základě MPO	50
Tabulka 7: Ukazatelé zadluženosti	50
Tabulka 8: Ukazatelé zadluženosti na základě MPO.....	51
Tabulka 9: Doba životnosti a odpisy dlouhodobého nehmotného majetku.....	52
Tabulka 10: Doby životnosti a odpisy dlouhodobého hmotného majetku	53
Tabulka 11: Řešení problémových pohledávek.....	54
Tabulka 12: Krátkodobé a dlouhodobé pohledávky z obchodního styku z roku 2013F (v tis. Kč)	55
Tabulka 13: Krátkodobé a dlouhodobé závazky 2013F (v tis. Kč)	55
Tabulka 14: Odložená daň 2013F (v tis. Kč).....	58
Tabulka 15: Složky pro stanovení výsledku hospodaření 2013F (v tis. Kč)	59
Tabulka 16: Dlouhodobý nehmotný majetek 2013F (v tis. Kč)	60
Tabulka 17: Vybraný dlouhodobý nehmotný majetek	61
Tabulka 18: Odpisy a oprávky dle ČPN (v Kč).....	62
Tabulka 19: Vliv změny postupů u položky DNM dle IAS/IFRS na rozvahu vybrané společnosti (v Kč)	63
Tabulka 20: Dlouhodobý hmotný majetek 2013F (v tis. Kč).....	64
Tabulka 21: Pozemek – Černice	64
Tabulka 22: Odpisy budovy dle ČPN (v Kč).....	67

Tabulka 23: Výpočet hodnoty budovy v roce 2013F z hlediska ČPN a IAS/IFRS (v Kč)	68
Tabulka 24: Komponentní odpis "budovy" (v Kč)	68
Tabulka 25: Komponentní odpis "oken" (v Kč)	69
Tabulka 26: Rozdíly mezi ČPN a IAS/IFRS (v Kč)	69
Tabulka 27: Vliv změny postupů u položky budovy dle IAS/IFRS na rozvahu 2013F (v Kč)	72
Tabulka 28: Zařízení - Horizont 03iX	72
Tabulka 29: Lineární odpisy (v Kč)	73
Tabulka 30: Metoda DDB (v Kč)	73
Tabulka 31: Metoda SYD (v Kč)	74
Tabulka 32: Výkonová metoda (v Kč)	74
Tabulka 33: Vliv metod odepisování na výsledek hospodaření (v Kč)	75
Tabulka 34: Lineární odpisy pro Snímač Promag (Kč)	76
Tabulka 35: Vliv změny postupů u položky zásob dle IAS/IFRS na rozvahu 2013F (v Kč)	77
Tabulka 36: Vliv změny postupů u položky pohledávky dle IAS/IFRS na rozvahu 2013F (v Kč)	79
Tabulka 37: Skladba výkonů za rok 2013F (v tis. Kč)	80
Tabulka 38: Vykazování reprezentantů v ČPN a IAS/IFRS (v tis. Kč)	81
Tabulka 39: Vliv reprezentantů na výpočet výsledku hospodaření (v tis. Kč)	81

11 SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 2: Vliv IAS/IFRS na rozvahu společnosti v roce 2013F (v Kč).....	62
Obrázek 3: Schéma účtování při implementaci IAS/IFRS do položky budovy (v Kč) ..	70
Obrázek 4: Schéma přeúčtování zásob do DHM (v Kč)	76
Obrázek 5: Schéma přeúčtování dlouhodobé pohledávky do dlouhodobého majetku (v Kč)	79

12 SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

HDP – hrubý domácí produkt

EU – Evropská unie

ČR – Česká republika

MDM – Mesodiencefalická modulace

VH – Výsledek hospodaření

MPO – Ministerstvo průmyslu a obchodu

ČSÚ – Český statistický úřad

Atd. – A tak dále

IAS/IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

PC – pořizovací cena

TZ – technické zhodnocení

ČPN – České právní normy

ČPP – České právní předpisy

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek

DM – Dlouhodobý majetek

OA – Oběžný majetek

A – Aktiva

P – Pasiva

Kč – Koruny české

13 ZDROJE

- **Monografie**

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS – vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008, 308 s., ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 2. vydání, Brno: Computer Press, a.s., 2009, 329 s., ISBN 978-80-251-1950-1.
- [3] FICBAUER, Jiří., FICBAUER David. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. 1. vydání, Brno: KEY Publishing s.r.o., 2008, 153 s., ISBN 978-80-87071-97-7.
- [4] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. 1. vydání. Praha: Alfa, 2013, 142 s., ISBN 978-80-87197-65-3.
- [5] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykázání finanční pozice podniku*. 1. vydání. Praha: Alfa, 2013, 100 s., ISBN 978-80-87197-64-6.
- [6] HINKE, Jana., BÁRKOVÁ Dana. *Účetnictví 1 – Základní kurz*. 1. vydání, Grada Publishing, a.s., 2010, 144 s., ISBN 978-80-247-3384-5.
- [7] HRDÝ, Milan., HOROVÁ Michaela. *Finance podniku*. 1. vydání, Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009, 180 s., ISBN 978-80-7357-492-5.
- [8] JÍLEK, Josef., SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2012*. 2. vydání. Praha: Grada, 2012, 448 s., ISBN 978-80-247-4255-7.
- [9] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. Aktualizované vydání, Praha: Polygon, 2012, 412 s., ISBN 978-80-7273-169-5
- [10] KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vydání, Praha: BOVA POLYGON, 2004, 284 s., ISBN 80-7273-095-9.
- [11] KRUPOVÁ, Lenka. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – Aplikace v podnikové praxi 2009*. 1. Vydání, Praha: WOX a.s., 2009, 804 s., ISBN 978-80-86324-76-0.
- [12] KYNCLOVÁ, Daniela. *Účetní závěrka v příkladech*. 1. Vydání, Brno: Computer Press, 2007, 201 s., ISBN 978-80-251-1565-7.

- [13] SYNEK, Miroslav a kol. *Podniková ekonomika*. 4. přepracované a doplněné vydání, Praha: C. H. Beck, 2006, 475 s., ISBN 80-7179-892-4.
- [14] VÍTOVÁ, A. *Vliv celosvětové finanční krize na vybraný ekonomický subjekt*. Bakalářská práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 71 s., 2013
- [15] SCHIFFER, Vladimír. *Správně vedené účetnictví – metodika pro účetní, odpovědi na nejčastější otázky, účetní chyby a jejich řešení*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010, 280 s., ISBN 978-80-7357-575-5.
- [16] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 12. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2012, 1095 s., ISBN 978-80-7263-714-0.
- [17] SYNEK, Miroslav a kol. *Podniková ekonomika*. 4. přepracované a doplněné vydání, Praha: C. H. Beck, 2006, 475 s., ISBN 80-7179-892-4.

• **Internetové zdroje**

- [18] ZAT: Prezentční materiály [online]. ZAT: 2012 [cit. 1. 2. 2015]. Dostupné z: <http://www.zat.cz/cs/ke-stazeni/prezentacni-materialy>
- [19] ČESÁKOVÁ, Vladislava., TICHÝ, Ivo., VACÁTKO, Jiří. *Politika „enviromentu“ a „bezpečnosti a ochrany zdraví při práci“*. In: *ZAT.cz* [online]. Příbram, 22. 4. 2013. [cit. 11. 10. 2014]. Dostupné z: <http://www.zat.cz/cs/o-spolecnosti/poslani>
- [20] ZAT: Prezentční materiály společnosti: Roční zpráva 2013 [online]. ZAT: 2013 [cit. 17. 11. 2014]. Dostupné z: <http://www.zat.cz/cs/ke-stazeni/prezentacni-materialy>
- [21] ČNB: Aktuální prognóza ČNB [online]. ČNB: 2014 [cit. 13. 10. 2014]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/menova_politika/prognoza/#HDP
- [22] *Business center*: *Zákony a právní normy* [online]. 2014 [cit. 15. 10. 2014]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/>
- [23] *Europa*: *Nařízení, směrnice a další právní akty* [online]. EU: 2013 [cit. 15. 10. 2014]. Dostupné z: http://europa.eu/eu-law/decision-making/legal-acts/index_cs.htm
- [24] ZAT: ZAT patří v řízení inovací mezi pět nejlepších firem ČR [online]. ZAT: 2013 [cit. 15. 10. 2014]. Dostupné z: <http://www.zat.cz/cs/o-spolecnosti/certifikaty-a-oceneni/item/1949-zat-patri-v-rizeni-inovaci-mezi-pet-nejlepsich-firem-v-cr>

- [25] *Siemens*: Automatizace pro energetiku [online]. Siemens: 2014 [cit. 15. 10. 2014]. Dostupné z: https://www.cee.siemens.com/web/cz/cz/corporate/portal/home/energy/sector_energy/automatizace_pro_energetiku/Pages/Automatizace_pro_energetiku.aspx
- [26] *ČEZ*: Automatizace vodní elektrárny Střekov [online]. ČEZ: 2006 [cit. 15. 10. 2014]. Dostupné z: <http://www.cez.cz/cs/pro-media/tiskove-zpravy/415.html>
- [27] *ZAT*: Automatizace pro [online]. ZAT: 2014 [cit. 15. 10. 2014]. Dostupné z: <http://www.zat.cz/cs/produkty-a-sluzby/automatizace-pro>
- [28] *MEDTECHNIK*: Katalog členů AVDZP [online]. AVDZP: 2011 [cit. 15. 10. 2014]. Dostupné z: http://www.medtechnik.cz/katalog_firem.html
- [29] *Euractiv*: Vztahy Evropské unie a Ruska [online]. EurActiv: 2014 [cit. 15. 10. 2014]. Dostupné z: <http://www.euractiv.cz/vnejsi-vztahy/link-dossier/vztahy-evropske-unie-a-ruska-000047>
- [30] *ZAT*: Prezentační materiály společnosti: profil společnosti [online]. ZAT: 2014 [cit. 15. 10. 2014]. Dostupné z: <http://www.zat.cz/cs/ke-stazeni/prezentacni-materialy>
- [31] *ZAT*: Referenční listina 2001 – 2011 [online]. ZAT: 2011 [cit. 15. 10. 2014]. Dostupné z: http://www.zat.cz/images/ke-stazeni/ZAT_Ref_list_01_11_CZ.pdf
- [32] *ZAT*: Management společnosti [online]. ZAT: 2014 [cit. 16. 10. 2014]. Dostupné z: <http://www.zat.cz/cs/lide/management-spolecnosti>
- [33] *ZAT*: Podporujeme [online]. ZAT: 2014 [cit. 16. 10. 2014]. Dostupné z: <http://www.zat.cz/cs/o-spolecnosti/podporujeme>
- [34] *Agrofreight*: Incoterms – DDU [online]. Agrofreight Spedition: 2006 [cit. 16. 10. 2014]. Dostupné z: <http://www.agrofreight.cz/incoterms-ddu.html>
- [35] *ZAT*: Prezentační materiály společnosti: Roční zpráva 2013 [online]. ZAT: 2013 [cit. 17. 11. 2014]. Dostupné z: <http://www.zat.cz/cs/ke-stazeni/prezentacni-materialy>
- [36] *MPO*: Finanční analýza podnikové sféry [online]. MPO: 2014 [cit. 18. 1. 2015]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument155165.html>
- [37] *ZAT*: Prezentační materiály společnosti: Roční zpráva 2013 [online]. ZAT: 2013 [cit. 17. 11. 2014]. Dostupné z: <http://www.zat.cz/cs/ke-stazeni/prezentacni-materialy>

- [38] ZAT: Obory společnost ZAT a.s. [online]. ZAT: 2012 [cit. 16. 10. 2014].
Dostupné z: <http://www.zat.cz/cs/produkty-a-sluzby>
- [39] ZAT: Sídlo a pracoviště ZAT v ČR [online]. ZAT: 2012 [cit. 16. 10. 2014].
Dostupné z: <http://www.zat.cz/cs/kontakty/sidlo-a-pracoviste-zat-v-cr>
- [40] ZAT: ZAT v zahraničí [online]. ZAT: 2012 [cit. 16. 10. 2014]. Dostupné z:
<http://www.zat.cz/cs/kontakty/zat-v-zahranici>
- [41] ZAT: Certifikáty a ocenění [online]. ZAT: 2014 [cit. 17. 10. 2014]. Dostupné z:
<http://www.zat.cz/cs/o-spolecnosti/certifikaty-a-oceneni>
- [42] *Business center*: Zákon o účetnictví [online]. Business center: 2015 [cit. 2. 3. 2015].
Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/cast1.aspx>
- [43] *MFCR*: Právní rámec – přehled platných právních předpisů a standardů v působnosti odboru 28 [online]. MFCR: 2015 [cit. 2. 3. 2015]. Dostupné z:
<http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetnictvi/pravni-ramce>
- [44] *Účetní kavárna*: Konsolidovaná účetní závěrka [online]. Účetní kavárna: 2015 [cit. 5. 3. 2015]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d6930v9695-cus-c-020-konsolidovana-ucetni-zaverka/>
- [45] *Deloitte*: IAS 1 – Presentation of Financial Statements. [online]. Deloitte: 2014 [cit. 5. 3. 2015]. Dostupné z: <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>

14 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha A: Výkaz zisku a ztráty a Rozvaha společnosti ZAT a.s. v roce 2011 (v tis. Kč)	99
Příloha B: Výkaz zisku a ztráty a Rozvaha společnosti ZAT a. s. v roce 2012 (v tis. Kč)	101
Příloha C: Výkaz zisku a ztráty a Rozvaha společnosti ZAT a. s. v roce 2013 (v tis. Kč)	103

PŘÍLOHY

Příloha A: Výkaz zisku a ztráty a Rozvaha společnosti ZAT a.s. v roce 2011 (v tis. Kč)

Výkaz zisků a ztrát

ve zjednodušeném rozsahu ke dni 31. 3. 2012
(v celých tisících Kč)

Rok: **2011F** Měsíc: **12** IČO: **45148431**

Obchodní firma nebo jiný název úč. jednotky: **ZAT a.s.**
Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání,
liší-li se od bydliště: **K Podlesí 541, 261 80 Příbram VI**

Označ.	TEXT	Skutečnost v běžném účetním období	
		sledovaném	minulém
a	b	1	2
I.	Tržby za prodej zboží	4 108	9 475
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	1 288	4 627
+	Obchodní marže	2 820	4 848
II.	Výkony	677 164	601 880
B.	Výkonová spotřeba	377 257	375 989
+	Přidaná hodnota	302 727	230 739
C.	Osobní náklady	196 929	182 998
D.	Daně a poplatky	415	443
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	24 963	25 086
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	112	1 782
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	151	2 082
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	- 32	- 17 964
IV.	Ostatní provozní výnosy	22 696	64 786
H.	Ostatní provozní náklady	19 856	57 517
*	Provozní výsledek hospodaření	83 253	47 145
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů		218
J.	Prodané cenné papíry a podíly		218
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	2 372	5 644
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	2 068	67
X.	Výnosové úroky	2 658	2 386
N.	Nákladové úroky	7 966	6 506
XI.	Ostatní finanční výnosy	4 805	1 818
O.	Ostatní finanční náklady	6 813	8 270
*	Finanční výsledek hospodaření	- 7 012	- 4 995
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	16 336	8 971
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	59 905	33 179
***	Výsledek hospodaření za účetní období	59 905	33 179
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	76 241	42 150

Rozvaha

ve zjednodušeném rozsahu ke dni 31. 3. 2012
(v celých tisících Kč)

Rok: 2011F
Měsíc: 12
IČO: 45148431

Obchodní firma nebo jiný název úč. jednotky: ZAT a.s.
Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání,
liší-li se od bydliště: K Podlesí 541, 261 80 Příbram VI

Označ.	AKTIVA	Běžné účetní období			Minulé úč. období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM	1 203 924	- 275 460	928 464	814 840
B.	Dlouhodobý majetek	607 999	- 259 070	348 929	307 014
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	101 851	- 93 311	8 540	7 673
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek	505 941	- 165 759	340 182	299 134
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek	207		207	207
C.	Oběžná aktiva	590 037	- 16 390	573 647	502 801
C.I.	Zásoby	370 281	- 297	369 984	323 112
C.II.	Dlouhodobé pohledávky	30 732		30 732	3 490
C.III.	Krátkodobé pohledávky	166 592	- 16 093	150 499	162 257
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek	22 432		22 432	13 942
D.I.	Časové rozlišení	5 888		5 888	5 025

Označ.	PASIVA	Stav v běžném účet. období		Stav v min. účet. období	
		5	6	5	6
a	b	5	6	5	6
	PASIVA CELKEM		928 464		814 840
A.	Vlastní kapitál		331 689		278 119
A.I.	Základní kapitál		215 000		215 000
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku		30 827		29 172
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let		25 957		768
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)		59 905		33 179
B.	Cizí zdroje		588 790		533 423
B.I.	Rezervy		26 331		17 422
B.II.	Dlouhodobé závazky		101		
B.III.	Krátkodobé závazky		342 730		239 986
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci		219 628		276 015
C.I.	Časové rozlišení		7 985		3 298

Příloha B: Výkaz zisku a ztráty a Rozvaha společnosti ZAT a. s. v roce 2012 (v tis. Kč)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

v plném rozsahu ke dni 31. 3. 2013
(v celých tisících Kč)

Rok: 2012F Měsíc: 12 IČO: 45148431

Obchodní firma nebo jiný název úč. jednotky: ZAT a.s.
Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, UŠI-li se od
bydliště: K Podlesí 541, 261 80 Píbram VI

Označ.	TEXT	Skutečnost v běžném účetním období	
		sledovaném	minulém
a	b	1	2
I.	Tržby za prodej zboží	2 560	4 108
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	1 620	1 288
+	Obchodní marže	940	2 820
II.	Výkony	684 062	677 164
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	760 865	636 128
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	- 95 337	36 329
II. 3.	Aktivace	18 534	4 707
B.	Výkonová spotřeba	405 252	377 257
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	190 886	188 738
B. 2.	Služby	214 366	188 519
+	Přidaná hodnota	279 760	302 727
C.	Osobní náklady	183 214	196 929
C. 1.	Mzdové náklady	132 838	142 502
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	2 532	2 509
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	43 923	48 233
C. 4.	Sociální náklady	3 921	3 685
D.	Daně a poplatky	829	415
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	25 669	24 963
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	10 769	112
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	10 641	32
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	128	80
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	8 678	151
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	8 680	151
F. 2.	Prodaný materiál	- 2	
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	2 474	- 32
IV.	Ostatní provozní výnosy	13 900	22 696
H.	Ostatní provozní náklady	3 842	19 856
*	Provozní výsledek hospodaření	79 713	83 253
OK.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		2 372
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	46	2 068
X.	Výnosové úroky	311	2 658
N.	Nákladové úroky	6 063	7 966
XI.	Ostatní finanční výnosy	3 902	4 805
O.	Ostatní finanční náklady	5 462	6 813
*	Finanční výsledek hospodaření	- 7 358	- 7 012
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	10 880	16 336
Q. 1.	- splatná	11 903	16 153
Q. 2.	- odložená	- 1 023	183
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	61 475	59 905
***	Výsledek hospodaření za účetní období	61 475	59 905
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	72 355	76 241

Sestaveno dne, hodin, minut:
13. června 2013 v 10:30

Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou

ROZVAHA

v plném rozsahu ke dni 31. 3. 2013
(v celých tisících Kč)

Rok: 2012F
Měsíc: 12
IČO: 45148431

Obchodní firma nebo jiný název úč. jednotky: ZAT a.s.
Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od
bydliště: K Podlesí 541, 261 80 Příbram VI

Označ.	AKTIVA	Běžné účetní období			Mínulé úč. období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM	1 153 197	- 289 343	863 854	928 444
B.	Dlouhodobý majetek	620 884	- 271 252	349 632	348 929
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	114 811	- 94 332	20 479	8 540
	2. Nehmotná výsledky výzkumu a vývoje	33 932	- 17 347	16 585	2 824
	3. Software	44 916	- 41 217	3 699	5 520
	4. Ocenitelná práva	35 248	- 35 180	68	196
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	588	- 588		
	7. Nadokoncovaný dlouhodobý nehmotný majetek	127		127	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	505 866	- 174 713	329 153	340 182
	1. Pozemky	34 130		34 130	34 879
	2. Stavby	315 726	- 52 561	263 165	271 889
	3. Samostatná movitá věc a soubory movitých věcí	151 325	- 124 152	27 173	24 384
	7. Nadokoncovaný dlouhodobý hmotný majetek	4 685		4 685	9 030
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	207	- 207		207
	1. Podíl - ovládaná osoba	207	- 207		207
C.	Dobitná aktiva	529 340	- 19 111	511 249	573 647
C. I.	Zásoby	259 213		259 213	269 984
	1. Material	25 570		25 570	40 482
	2. Nadokoncovaná výroba a polotovary	233 574		233 574	328 913
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	69		69	589
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	18 777		18 777	30 732
	1. Pohledávky z obchodních vztahů	17 693		17 693	26 776
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba				3 800
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	156		156	156
	8. Odložená daňová pohledávka	928		928	
C. III.	Krátkodobé pohledávky	235 160	- 18 111	217 049	180 499
	1. Pohledávky z obchodních vztahů	180 934	- 16 561	164 373	63 789
	2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	3 952		3 952	152
	6. Stát - daňové pohledávky				3 544
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	10 181		10 181	41 805
	8. Dohadné účty aktivní	2 565		2 565	11
	9. Jiné pohledávky	37 528	- 1 550	35 978	41 198
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	16 210		16 210	22 432
	1. Peníze	447		447	455
	2. Účty v bankách	15 763		15 763	21 977
D. I.	Časové rozlišení	2 953		2 953	5 888
	1. Náklady příštích období	2 708		2 708	2 516
	3. Příjmy příštích období	245		245	3 372

a	b	c	d
	PASIVA CELKEM	863 854	928 444
A.	Vlastní kapitál	278 434	321 689
A. I.	Základní kapitál	215 000	215 000
	1. Základní kapitál	215 000	215 000
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	33 727	30 827
	1. Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	32 638	29 642
	2. Statutární a ostatní fondy	1 089	1 185
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	68 232	25 957
	1. Nerozdělaný zisk minulých let	68 232	25 957
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období [+/-]	61 475	59 905
B.	Cizí zdroje	483 389	588 796
B. I.	Rezervy	10 947	26 331
	3. Rezerva na daň z příjmů	402	16 331
	4. Ostatní rezervy	10 545	10 000
B. II.	Dlouhodobé závazky	15	101
	9. Jiné závazky	15	6
	10. Odložený daňový závazek		95
B. III.	Krátkodobé závazky	242 510	342 730
	1. Závazky z obchodních vztahů	71 166	52 561
	5. Závazky k zaměstnancům	11 209	12 915
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	5 929	6 825
	7. Stát - daňové závazky a dotace	39 157	22 934
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	106 430	225 522
	10. Dohadné účty pasivní	7 221	2 534
	11. Jiné závazky	1 398	19 437
B. IV.	Bankovní úvěry a vypočty	229 913	219 628
	1. Bankovní úvěry dlouhodobé	52 641	65 933
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	177 272	153 695
C. I.	Časové rozlišení	2 015	7 985
	1. Výdaje příštích období	1 855	7 827
	2. Výnosy příštích období	160	158

Sestaveno dne, hodin, minut:
13. června 2013 v 10:30

Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou

Příloha C: Výkaz zisku a ztráty a Rozvaha společnosti ZAT a. s. v roce 2013 (v tis. Kč)

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY

v plném rozsahu ke dni 31. 3. 2014
(v celých tisících Kč)

Rok: 2013F Měsíc: 12 IČO: 45148431

Obchodní firma nebo jiný název úč. jednotky: **ZAT a. s.**
Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se
od bydliště: **K Podlesí 541, 261 00 Příbram VI**

Označ.	TEXT	Skutečnost v běžném účetním období	
		sledovaném	minulém
a	b	1	2
I.	Tržby za prodej zboží	1 084	2 560
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	997	1 620
+	Obchodní marže	87	940
II.	Výkony	474 962	684 062
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	530 148	760 865
II. 2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	- 74 781	- 95 337
II. 3.	Aktivace	19 595	18 534
B.	Výkonová spotřeba	270 297	405 252
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	141 154	190 886
B. 2.	Služby	129 143	214 366
+	Přidaná hodnota	204 762	279 750
C.	Osobní náklady	146 937	183 214
C. 1.	Mzdové náklady	106 851	132 838
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	1 812	2 532
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	36 335	43 923
C. 4.	Sociální náklady	1 939	3 921
D.	Daně a poplatky	425	829
E.	Ódpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	27 550	25 669
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	1 183	10 769
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	1 149	10 641
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	34	128
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	467	8 678
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	467	8 680
F. 2.	Prodaný materiál		- 2
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	9 794	2 474
IV.	Ostatní provozní výnosy	11 899	13 900
H.	Ostatní provozní náklady	3 812	3 842
*	Provozní výsledek hospodaření	28 849	79 713
L.	Náklady z přecenění cených papírů a derivátů		46
X.	Výnosové úroky	162	311
N.	Nákladové úroky	4 476	6 063
XI.	Ostatní finanční výnosy	4 433	3 902
O.	Ostatní finanční náklady	5 602	5 462
*	Finanční výsledek hospodaření	- 5 483	- 7 358
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	680	10 880
Q. 1.	- splatná	1 971	11 903
Q. 2.	- odložená	- 1 291	- 1 023
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	22 686	61 475
***	Výsledek hospodaření za účetní období	22 686	61 475
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	23 366	72 355

Sestaveno dne, hodin, minut:
6. června 2014 v 9:30

Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou

ROZVAHA

v plném rozsahu ke dni 31. 3. 2013
(v celých tisících Kč)

Rok: 2013F Měsíc: 12 IČO: 45148431

Obchodní firma nebo jiný název úč. jednotky: ZAT a. s.
Sídlo nebo bydliště účetní jednotky a místo podnikání, liší-li se od bydliště: K Podlesí 541, 261 80 Příbram VI

Označ.	AKTIVA	Běžné účetní období			Mimulé úč. období
		Brutto	Korekce	Netto	Netto
a	b	1	2	3	4
AKTIVA CELKEM		1 041 996	- 290 641	751 265	863 834
B. Dlouhodobý majetek		630 507	- 271 966	358 541	349 632
B. I. Dlouhodobý nehmotný majetek		115 322	- 85 196	30 126	20 479
2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje		37 414	9 828	27 576	16 585
3. Software		41 916	- 39 579	2 337	3 699
4. Ocenitelná práva		35 248	35 191	57	68
6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek		588	- 588		
7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek		156		156	127
B. II. Dlouhodobý hmotný majetek		514 978	- 186 563	328 415	329 153
1. Pozemky		34 130		34 130	34 130
2. Stavby		323 006	- 62 738	260 248	263 165
3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí		153 147	- 123 805	29 342	27 173
7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek		4 695		4 695	4 685
B. III. Dlouhodobý finanční majetek		207	207		
1. Podíly - ovládaná osoba		207	207		
C. Oběžná aktiva		408 450	- 18 675	389 775	511 249
C. I. Zásoby		192 898		192 898	259 213
1. Materiál		33 395		33 395	25 570
2. Nedokončená výroba a polotovary		158 793		158 793	233 574
6. Poskytnuté zálohy na zásoby		710		710	69
C. II. Dlouhodobé pohledávky		25 403		25 403	18 777
1. Pohledávky z obchodních vztahů		23 031		23 031	17 693
5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy		153		153	156
8. Odložená daňová pohledávka		2 219		2 219	928
C. III. Krátkodobé pohledávky		174 050	- 18 675	155 375	217 049
1. Pohledávky z obchodních vztahů		133 474	- 17 125	116 349	164 373
2. Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba		4 104		4 104	3 952
6. Stát - daňová pohledávky		4 616		4 616	
7. Krátkodobé poskytnuté zálohy		4 430		4 430	10 181
8. Dohadné účty aktivní					2 565
9. Jiné pohledávky		27 426	- 1 550	25 876	35 978
C. IV. Krátkodobý finanční majetek		16 099		16 099	16 210
1. Peníze		595		595	447
2. Účty v bankách		15 504		15 504	15 763
D. I. Casové rozlišení		2 949		2 949	2 953
1. Náklady příštích období		2 709		2 709	2 708
3. Příjmy příštích období		240		240	245

a	b	5	6
PASIVA CELKEM		751 265	863 834
A. Vlastní kapitál		364 247	378 434
A. I. Základní kapitál		215 000	215 000
1. Základní kapitál		215 000	215 000
A. III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku		36 819	33 727
1. Zákonny rezervní fond / Nedělitelný fond		35 712	32 638
2. Statutární a ostatní fondy		1 107	1 089
A. IV. Výsledek hospodaření minulých let		89 742	68 232
1. Narozdělený zisk minulých let		89 742	68 232
A. V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)		22 686	61 475
B. Ctí zdroje		386 332	483 385
B. I. Rezervy		19 776	10 947
3. Rezerva na daň z příjmů			402
4. Ostatní rezervy		19 776	10 545
B. II. Dlouhodobé závazky		1 451	15
1. Závazky z obchodních vztahů		1 429	
9. Jiné závazky		22	15
B. III. Krátkodobé závazky		157 866	242 510
1. Závazky z obchodních vztahů		57 640	71 166
4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení		7 000	
5. Závazky k zaměstnancům		7 497	11 209
6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění		3 921	5 929
7. Stát - daňové závazky a dotace		27 285	39 157
8. Krátkodobé přijaté zálohy		51 092	106 430
10. Dohadné účty pasivní		3 075	7 221
11. Jiné závazky		356	1 398
B. IV. Bankovní úvěry a výpomoci		207 239	229 913
1. Bankovní úvěry dlouhodobé		32 596	52 641
2. Krátkodobé bankovní úvěry		174 643	177 272
C. I. Casové rozlišení		486	2 015
1. Výdaje příštích období		521	1 855
2. Výnosy příštích období		165	160

Sestaveno dne, hodin, minut:
6. června 2014 v 9:30

Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou

VÍTOVÁ, A. *Analýza řádné účetní závěrky ve vybrané společnosti*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 98 s., 2015

Klíčová slova

Účetnictví, České právní normy, Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS, účetní výkazy, ZAT a.s.

Předmětem této diplomové práce byl převod vybraných částí účetní závěrky z účetnictví dělaného dle české legislativy do účetnictví, které se řídí pravidly IAS/IFRS.

Samotnému přechodu předcházeli teoretický úvod, který nastínil základní pravidla účetnictví vedeného podle české legislativy a také podle IAS/IFRS. Teoreticky byla popsána účetní závěrka, která je sestavovaná dle ČPN a její části: rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a příloha. Současně byla popsána účetní závěrka vedená dle IAS/IFRS a opět byly popsány jednotlivé výkazy, které ji tvoří.

Pro praktickou aplikaci převodu byla zvolena společnost ZAT a.s. zaměřující se na výrobu automatizačních systémů do různých oblastí průmyslu. Z účetní závěrky bylo vybráno několik zástupců z dlouhodobého nehmotného i hmotného majetku, z oběžného majetku a také z výnosů, které byly předmětem konverze do IAS/IFRS.

Praktická část se zaměřila na samotnou implementaci Mezinárodních účetních standardů do vybraných oblastí účetní závěrky. Na základě odlišností, které vyplynuly při praktickém převodu z ČPN do IAS/IFRS, byly definovány rozdíly mezi oběma účetními systémy a stručně popsán jejich vliv na pravdivý a věrný obraz účetnictví.

VÍTOVÁ, A. *The Analysis of the Regular Financial Statements in the Particular Company*. The Diploma Thesis. Pilsen: The Faculty of Economics, The University of West Bohemia in Pilsen, 98 p., 2015

Key words:

Accounting, Czech legal standards, International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS), Accounting statements, Financial analysis, the company ZAT a.s., financial reporting

The subject of this diploma thesis is the transfer of the particular parts of the financial statements from accounting carried out according to the Czech legal standards to the International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards IAS / IFRS.

The theoretical introduction, which outlined the basic rules of accounting being carried out according to the Czech legal standards and IAS/IFRS, had preceded the transfer itself. In theory the financial statements created according to the Czech legal standards and their parts such as a balance sheet, the profit and loss statement, the cash flow statement, the statement of changes in the equities and annexes, were described. The financial statements carried out according to IAS/IFRS were also reported and there were described individual statements, which the statements are composed from.

For practical applying the transfer, the company ZAT a. s. producing the automation systems in different types of industries, was chosen. From the financial statements several representatives of long-term intangible and tangible assets, current assets and income being the subject of conversion to IAS / IFRS were selected.

The practical part is focused on the implementation of the International Accounting Standards itself in the selected areas of the financial statements. Based on differences arisen out of the practical transfer from the Czech legal standards to IAS / IFRS the differences between two accounting systems were defined and their effects on the true and fair view of accounting described.