

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Vliv účetního výkaznictví dle IAS/IFRS
na výsledky finanční analýzy**

**The influence of the financial reporting according to IAS/IFRS
on the results of financial analysis**

Bc. Nikola Karlová

Plzeň 2019

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

Fakulta ekonomická

Akademičtý rok: 2017/2018

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Nikola KARLOVÁ**

Osobní číslo: **K16N0065P**

Studijní program: **N8208 Ekonomika a management**

Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**

Název tématu: **Vliv účetního výkaznictví dle IAS/IFRS na výsledky finanční analýzy**

Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Zásady pro vypracování:

1. Charakterizujte dlouhodobý majetek dle právních předpisů ČR a dle IAS/IFRS.
2. Proveďte komparaci jednotlivých řešení dlouhodobého majetku v účetních systémech.
3. Kvantifikujte vliv odlišností na finanční situaci, výnosnost a poměrové ukazatele finanční analýzy.
4. Shrňte problematiku dlouhodobého majetku a vytvořte závěr.

Rozsah grafických prací: **neuvezen**
Rozsah kvalifikační práce: **60 - 80**
Forma zpracování diplomové práce: **tisková/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS.* Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- **JÍLEK, Josef a SVOBODOVÁ, Jitka.** *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013.* 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.
- **STROUHAL, Jiří, ŽIDLICKÁ, Renata a CARDOVÁ, Zdenka.** *Účetnictví: velká kniha příkladů.* 1. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1.

Vědoucí diplomové práce: **Ing. Jana Hinke, Ph.D.**
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **23. října 2017**
Termín odevzdání diplomové práce: **23. dubna 2018**


Doc. Dr. Ing. Miroslav Jelez
děkan




Ing. Michal Kretzowski, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 23. října 2017

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Vliv účetního výkaznictví dle IAS/IFRS na výsledky finanční analýzy“

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

Plzeň dne

.....

podpis autora

Poděkování

Tímto bych chtěla poděkovat vedoucí mé diplomové práce, paní doc. Ing. Janě Hinke, Ph.D., za její odborné rady, věcné připomínky, ochotu a čas, který mi během vypracování práce věnovala.

Obsah

Úvod.....	9
1 Cíl práce a metodika.....	10
2 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dle českých účetních předpisů	12
2.1 Pořízení a ocenění při pořízení DHM a DNM.....	13
2.2 Dlouhodobý hmotný majetek	15
2.3 Dlouhodobý nehmotný majetek.....	17
2.4 Odpisování DHM a DNM	18
2.5 Technické zhodnocení	20
2.6 Ocenění k rozvahovému dni a opravné položky	21
2.7 Vyřazení DM	22
2.8 Podrozvahová evidence a leasing	22
3 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek podle IAS/IFRS	24
3.1 Oceňovací základny dle Koncepčního rámce.....	25
3.2 Standard IAS 16.....	25
3.2.1 Ocenění DHM při pořízení dle IAS 16	26
3.2.2 Ocenění DHM k rozvahovému dni dle IAS 16	28
3.2.3 Odpisování DHM dle IAS 16.....	29
3.2.4 Následné výdaje během životnosti DHM dle IAS 16	31
3.2.5 Vyřazení DHM dle IAS 16.....	32
3.3 IFRS 5 – DM držený k prodeji	32
3.4 IAS 40 – Investice do nemovitostí	33
3.4.1 Ocenění majetku dle IAS 40	34
3.5 Standard IAS 38.....	34
3.5.1 Pořízení a ocenění DNM při pořízení dle IAS 38	35

3.5.2	Ocenění DNM k rozvahovému dni dle IAS 38.....	37
3.5.3	Následné výdaje na DNM během doby použitelnosti dle IAS 38	38
3.5.4	Odpisování DNM dle IAS 38	38
3.5.5	Vyřazení DNM dle IAS 38	39
3.6	Snížení hodnoty majetku – IAS 36	39
3.7	Standard IAS 17	40
3.8	Standard IFRS 16	41
4	Komparace rozdílů v oblasti DHM a DNM.....	42
5	Kvantifikace vlivu odlišností na vybrané ukazatele finanční analýzy.....	53
5.1	Využití leasingů vybraných účetních jednotek	54
5.2	Porovnání vykazování leasingu dle ČPP a IAS 17	58
5.2.1	Výkazy dle standardu IAS 17	58
5.2.2	Výkazy dle českých právních předpisů	62
5.2.3	Porovnání výkazů sestavených dle ČPP a dle IAS 17	65
5.3	Porovnání vykazování leasingu dle ČPP a IAS 16	67
5.3.1	Výkazy dle českých právních předpisů	67
5.3.2	Výkazy dle standardu IFRS 16	68
5.3.3	Porovnání výkazů sestavených dle ČPP a dle IFRS 16	76
5.4	Porovnání vykazování leasingu dle standardů IAS 17 a IFRS 16	78
5.5	Vliv odlišného vykazování leasingů na vybrané ukazatele finanční analýzy ..	81
5.5.1	Ukazatele likvidity	81
5.5.2	Ukazatel rentability aktiv.....	83
5.5.3	Ukazatele zadluženosti	84
5.5.4	Koeficient samofinancování	86
	Závěr	87
	Seznam tabulek	89

Seznam obrázků	91
Seznam použitých zkratek.....	92
Seznam použité literatury.....	93
Seznam příloh.....	97
Abstrakt	109
Abstract	110

Úvod

V rámci globalizace se svět neustále propojuje v různých oblastech světové ekonomiky. Jednou z nich je i mezinárodní obchod, v jehož důsledku vznikají nadnárodní společnosti a mezinárodní obchodní vztahy. Avšak každá společnost vede účetnictví podle právních předpisů dané země, v níž se nachází. To znamená, že každá má jiné účetní postupy, které mohou vést k odlišnému vykazování, na jehož základě pak uživatelé účetní závěrky činí významná rozhodnutí. Je proto nutné si položit otázku: „Jak zajistit, aby účetní výkazy podávaly všem uživatelům účetní závěrky takové informace, jež mohou být porovnány se společnostmi z různých zemí?“ Odpovědí na tuto otázku je harmonizace účetnictví a výkaznictví, proces snažící se sjednotit metody účtování, oceňování apod. tak, aby vykazované informace byly srovnatelné.

Mezi tyto účetní koncepci patří i Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (dále IAS/IFRS), jež obsahují soubor pravidel, jak vykazat majetek, zdroje a hospodaření účetní jednotky v účetních výkazech. IAS/IFRS však neříkají účetním jednotkám, jak mají jednotlivé operace účtovat. V České republice jsou prozatím povinny sestavovat účetní výkazy podle IAS/IFRS kótované firmy na veřejně obchodovaných burzách. České účetní předpisy se postupně snaží přiblížit IAS/IFRS, avšak neustále zde existuje mnoho odlišností, jež mají vliv i na interpretaci finanční situace podniku a tím i na rozhodnutí managementu.

Odlišné pojetí IAS/IFRS a českých účetních předpisů lze zaznamenat i v oblasti dlouhodobého majetku, které může mít vliv na celkovou hodnotu majetku, výsledek hospodaření a tím i výpočet některých ukazatelů finanční analýzy. Dlouhodobý majetek je nezbytnou součástí téměř každé firmy, ať se jedná o výrobní společnost nebo poskytující služby. Firma potřebuje pro svou činnost určité prostory, stroje (pokud vyrábí), počítače a další vybavení. O všech těchto majetcích musí účetní jednotka vést evidenci, při níž se musí řídit pravidly danými účetními předpisy.

Tato diplomová práce bude zaměřena na zjištění odlišností mezi IAS/IFRS a českými účetními předpisy v oblasti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

1 Cíl práce a metodika

Cílem této diplomové práce je **kvantifikovat odlišnosti** ve vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku mezi českými účetními předpisy a IAS/IFRS a **jejich vliv** na finanční situaci podniku, výkonnost a poměrové ukazatele finanční analýzy.

Pro naplnění cíle je nejdříve nutné analyzovat právní předpisy obou účetních přístupů. Proto se první kapitoly věnují charakteristice dlouhodobé hmotného a nehmotného majetku dle českých právních předpisů a dle IAS/IFRS. V této práci není zahrnut dlouhodobý finanční majetek, protože není součástí leasingu. Z Mezinárodních standardů byla věnována pozornost standardům IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40, IFRS 5, IAS 17 a IFRS 16. Ostatní standardy vztahující se k dlouhodobým aktivům nebyly řešeny. Pro tuto část práce byly využity zdroje v podobě právních předpisů, upravujících danou problematiku, odborná literatura a články odborníků. Následuje kapitola s komparací a identifikací rozdílů v oblasti dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Praktická část diplomové práce se věnuje kvantifikaci odlišnosti ve vykazování finančního a operativního leasingu na straně nájemce dle českých právních předpisů a standardů IAS 17 a IFRS 16. Seznam účetních jednotek na území České republiky, jež mají povinnost vést účetnictví dle IAS/IFRS, byl vygenerován prostřednictvím databáze Albertina. Potřebné výkazy pro zpracování dat za rok 2017 se získaly z obchodního rejstříku, internetových stránek společností nebo po vzájemné komunikaci. Ze seznamu účetních jednotek se vyřadily ty jednotky, které již neexistovaly či se nacházely v likvidaci. Dalším kritériem bylo, zda jsou k dispozici účetní výkazy sestavené v souladu s IAS/IFRS. Pokud účetní jednotka nezveřejnila svou účetní závěrku dle IAS/IFRS, vyřadila se ze seznamu. A poslední podmínkou bylo, aby účetní jednotka z pozice nájemce využívala pronájem formou finančního nebo operativního leasingu.

Cílem praktické části je ukázat na celkovém objemu leasingu vybraných účetních jednotek změny ve výkazech, které s sebou přináší vykazování leasingu na straně nájemce podle českých právních předpisů a podle mezinárodních standardů. Aby se mohly spočítat změny na celkovém objemu leasingu vybraných účetních jednotek, vytvořil se jeden výkaz (jedna rozvaha a jeden výkaz zisku a ztráty) za všechny účetní jednotky dohromady, tj. částky se sumarizovaly.

Při výpočtech současných hodnot leasingů se vycházelo z průměrných dob pronájmů a přírůstkových úrokových sazeb. Leasingové smlouvy na stejný nebo podobný předmět pronájmu byly sečteny a počítalo se s nimi jako kdyby se jednalo pouze o jednu smlouvu. Dalším předpokladem bylo, že se při výpočtech nezohledňují žádné mimořádné splátky a jiná specifika. Odložená daň ani daň z příjmů nebyly upravovány, jednalo se o konstantu. Za konstantu se také považuje výše zisku před zdaněním a po zdanění v případě úpravy výkazů sestavených dle IAS/IFRS na výkazy odpovídající českým právním předpisům (zde se předpokládalo, že výše splátky se rovná součtu odpisů a úroků).

Pro kvantifikaci odlišností mezi vykazováním dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle českých právních předpisů a dle IAS/IFRS byly využity následující poměrové ukazatele:

- běžná likvidita,
- pohotová likvidita,
- okamžitá likvidita,
- rentabilita aktiv,
- celková zadluženost,
- míra zadluženosti,
- koeficient samofinancování

V diplomové práci byly využity především metody analýzy, syntézy, komparace a měření.

2 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dle českých účetních předpisů

Dlouhodobý majetek (dále DM) se řadí mezi aktiva účetní jednotky, která se rozlišují na dvě skupiny – dlouhodobý a oběžný majetek. Na rozdíl od oběžných aktiv se stálá aktiva jednorázově nespotečbovávají, ale opotřebobvávají. Toto opotřebení se vyjadřuje pomocí tzv. odpisů (blíže v následujících podkapitolách).[17]

Pro to, aby mohla účetní jednotka vykázat majetek jako aktivum, musí být splněna podmínka, že ho vlastní a je uveden do užívání, tj. jsou zabezpečeny veškeré technické funkce, bez nichž by nebylo možné majetek užívat a jsou splněny další podmínky dle jiných právních předpisů. [32]

Problematiku dlouhodobého majetku na území České republiky pro podnikatele upravují níže uvedené právní předpisy:

- ✓ Zákon č. 563/1991 Sb, o účetnictví (dále ZoÚ),
- ✓ Vyhláška č. 500/2002 Sb.,
- ✓ České účetní standardy (dále ČÚS). [30]

Dalšími předpisy, kterými se účetní jednotka řídí, jsou:

- ✓ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále ZDP),
- ✓ Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů,
- ✓ Zákon č. 89/2012 Sb., nový občanský zákoník,
- ✓ Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodní společnostech a družstvech. [13]

Účetní jednotky rozlišují dle českých účetních předpisů stálá aktiva na tři složky – hmotný (dále DHM), nehmotný (dále DNM) a finanční majetek (DFM). V následujících podkapitolách budou popsány pouze skupiny hmotného a nehmotné majetku. **Finanční majetek není předmětem této práce**, proto nebude dále charakterizován. [30]

Dle ZoÚ musí účetní jednotka sestavit účtový rozvrh, jenž obsahuje přehled všech účtů používaných během účetního období, na základě povinné směrné účtové osnovy. Podle této osnovy se dlouhodobý majetek řadí do třídy 0 a eviduje se v účtových skupinách zobrazených v následující tabulce. [39]

Tabulka 1: Přehled účtových skupin DHM a DNM

Účtová skupina	Název
01	Dlouhodobý nehmotný majetek
02	Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný
03	Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný
04	Nedokončený DNM a DHM a pořizovaný DFM
05	Poskytnuté zálohy na DM
07	Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku
08	Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku
09	Opravné položky k dlouhodobému majetku

Zdroj: Vlastní zpracování podle [13], 2018

2.1 Pořízení a ocenění při pořízení DHM a DNM

Dlouhodobý majetek může účetní jednotka pořídit několika způsoby. Jedná se o:

- nákup,
- výrobu vlastní činností,
- vklad společníka,
- bezúplatné nabytí,
- finanční leasing. [27]

Okamžik pořízení DHM a DNM lze označit za okamžik, kdy došlo k přechodu většiny práv a rizik na účetní jednotku, která majetek poříдила. Obvykle se jedná o den, kdy byl majetek dodán. U nemovitostí tento okamžik nastává v den, kdy je doručen návrh katastrálnímu úřadu na vklad do katastru nemovitostí. [36]

Určením okamžiku, kdy je DHM majetek zařazen do užívání, se zabývá i Interpretace Národní účetní rady I-33, ve které je upozorněno, že stanovení tohoto okamžiku je v zákoně o účetnictví nejednoznačně určeno. Mohou nastat situace, kdy je majetek připraven k užívání (je dokončen), ale nebyly splněny všechny právní náležitosti (účetní jednotka nevlastní osvědčení o způsobilosti k užívání) anebo naopak osvědčení je k dispozici, ale majetek ještě není dokončen. [26]

V rámci ocenění majetku se rozlišuje ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu a ocenění k rozvahovému dni. Ocenění dlouhodobého majetku k okamžiku uskutečnění účetního případu dle §25 ZoÚ a druh oceňovaného DHM a DNM zobrazuje následující obrázek. [17]

Obrázek 1: Způsoby ocenění pořízeného majetku

Pořizovací cena	<ul style="list-style-type: none">• nakoupený DM
Vlastní náklady	<ul style="list-style-type: none">• vyrobený DM vlastní činností
Reprodukční pořizovací cena	<ul style="list-style-type: none">• bezúplatně nabytý DM• nově nalezený DM• vyrobený DM (nelze stanovit výrobní náklady)
Ocenění 1 Kč	<ul style="list-style-type: none">• památky• sbírky muzejní povahy• církevní stavby• předměty kulturní povahy

Zdroj: Vlastní zpracování dle [30], 2018

Pořizovací cena se dle ZoÚ vypočte jako součet ceny pořízení a vedlejších nákladů, které s pořízením souvisí. Příklady vedlejších nákladů znázorňuje Obrázek 2. [39]

Obrázek 2: Vedlejší náklady zahrnované a nezahrnované do pořizovací ceny

Vedlejší náklad	Není vedlejším nákladem
<ul style="list-style-type: none">• odměny za poradenské služby• odměny za zprostředkování• správní poplatky• platby za poskytnuté záruky• předprojektové přípravné práce• úroky z úvěru• průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce vč. variantních řešení• odstranění porostu, terénní úpravy• clo, dopravné, montáž• umělecká díla tvořící součást stavby• licence a patenty použité při pořizování• vyřazení stávajících staveb či jejich částí• přeložky, překládky, náhradní pozemní komunikace• zabezpečovací, konzervační, udržovací práce	<ul style="list-style-type: none">• oprava a údržba• kursové rozdíly• smluvní pokuty a úroky z prodlení• zaškolení pracovníků• vybavení DM zásobami• biologická rekultivace• průzkumy trhu u DNM• návrh akcí typu propagace a reklama

Zdroj: Vlastní zpracování dle [33], 2018

Do **vlastních nákladů** při výrobě majetku vlastní činností se zahrnují všechny přímé náklady (pořizovací cena materiálu, spotřebovaných výkonů a další náklady vznikající v přímé souvislosti s výrobou) a přiřaditelné nepřímé náklady. [39]

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí cena, za kterou by se majetek pořídil v době, kdy se o něm účtuje. Tato cena se stanoví podle odborného odhadu nebo odhadu účetní jednotky. [17]

Pořídí-li účetní jednotka DHM **směnnou smlouvou**, jeho ocenění se pak řídí tím, zda jsou ve smlouvě uvedeny ceny. Pokud jsou ceny sjednány, použije účetní jednotka ocenění pořizovací cenou. V případě, kdy ceny ve smlouvě stanoveny nejsou, ocení majetek reprodukční pořizovací cenou. [30]

Pokud účetní jednotka využije na pořízení majetku **dotaci**, musí o ni ponížít ocenění majetku. O dotaci se jedná tehdy, když jsou využity na daný účel bezúplatně prostředky ze státního rozpočtu, státních fondů, rozpočtů územních samosprávných celků, Národního fondu, Evropské unie, veřejných rozpočtů jiných států či grantů. [36]

2.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Základní podmínkou, aby mohl být daný majetek zařazen jako hmotný, je jeho fyzická povaha. Dále některé položky musí splňovat kritérium doby použitelnosti majetku, která musí přesahovat jeden rok. [38]

Pro zařazení majetku je dále nutné, aby jeho ocenění překročilo stanovenou hranici uznatelnosti, kterou si účetní jednotka volí ve svých vnitropodnikových předpisech. Tento limit by měl být stanoven tak, aby věrně a poctivě odrážel stav majetku. Pokud majetek danou výši nepřekročí, jedná se o drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách. ZDP udává tuto hranici ve výši 40 000 Kč. Velké množství podniků si pro jednodušší zpracování stanovuje limit uznatelnosti shodně se ZDP. Jestliže hodnota majetku převyší limit 40 000 Kč, musí být povinně zařazen do DHM: Podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., se mezi dlouhodobý hmotný majetek řadí položky znázorněné v následující tabulce. [27]

Tabulka 2: Přehled položek DHM

Skupina	Položky
Pozemky	pozemky
Stavby	stavby včetně budovy, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla
	právo stavby (pokud se nejedná o zboží)
	otvírky nových lomů, hlinišť a pískoven
	technické rekultivace
	byty a nebytové prostory
Hmotné movité věci a jejich soubory	předměty z drahých kovů (bez ohledu na výši ocenění)
	hmotné movité věci a jejich soubory
Pěstitelské celky trvalých porostů	ovocné stromy či keře vysázené na pozemku nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů nebo 1000 keřů na 1 ha
	trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí
Dospělá zvířata a jejich skupiny	dospělá zvířata a jejich skupiny (stáda, hejna atd.)
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části
	umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty
	věcná břemena k pozemku a stavbě
Nedokončený DHM	nedokončený DHM
Poskytnuté zálohy na DHM	poskytnuté zálohy na DHM
Oceňovací rozdíl k nabytému DHM	oceňovací rozdíl k nabytému DHM

Zdroj: Vlastní zpracování dle [3], [27], 2018

U **pozemků** nemusí účetní jednotka brát ohled na výši ocenění, výjimkou jsou pozemky pořízené jako zboží (v tomto případě by se jednalo o zásoby, jež jsou součástí oběžných aktiv). Do kategorie pozemků se nezahrnují stavby, pěstitelské celky trvalých porostů ani jiný DHM, jenž se vyskytuje na jeho rozloze. [17]

Další položkou, u které nemusí účetní jednotka brát zřetel na výši ocenění ani na dobu použitelnosti, jsou **stavby**. [33]

Účtová skupina **Nedokončený DHM** informuje účetní jednotku o pořizovaném majetku během jeho pořizování do doby než je způsobilý k užívání, tzn. do té doby, dokud není majetek dokončen a nesplňuje technické funkce. [36]

Další skupinu tvoří **Oceňovací rozdíl** k nabytému majetku, ve které se účtuje o rozdílu (kladném i záporném) mezi oceněním obchodní korporace nebo její částí nabyté zejména koupí, vkladem nebo oceněním majetku v rámci přeměn obchodních korporací.

Kladný rozdíl má účetní jednotka odpisovat po dobu 180 měsíců do nákladů, naopak záporný rozdíl se odpisuje do výnosů. [3]

Položky stavby a hmotné movité věci a jejich soubory také zahrnují technické zhodnocení (blíže vysvětleno v dalších podkapitolách).

2.3 Dlouhodobý nehmotný majetek

DNM nemá fyzickou povahu a doba použitelnosti je delší než jeden rok. I zde platí pravidlo, že si účetní jednotka může stanovit sama hranici uznatelnosti. Podle ZDP §32a činí tato hranice 60 000 Kč. I u dlouhodobého nehmotného majetku si velké množství účetních jednotek stanovuje limit uznatelnosti v souladu se ZDP. Majetky přesahující limit 60 000 Kč musí být zařazeny do DNM. Pokud majetek nepřekročí danou mez, neúčtuje se o něm jako o DNM, ale zaúčtuje se do nákladů jako služby. [32], [40]

České účetní předpisy neobsahují konkrétní definici dlouhodobého nehmotného majetku, pouze uvádí výčet položek, jež do této kategorie spadají, viz tabulka.

Tabulka 3: Přehled DNM

Skupina	Položka
Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	Dokončené projekty
	Nové technologické postupy
Software	
Ocenitelná práva	Předměty průmyslového vlastnictví
	Výsledky duševní tvůrčí činnosti
	Licence
Goodwill	
Jiný DNM	Povolenky na emise
	Preferenční limity

Zdroj: Vlastní zpracování dle [36], 2018

Od 01.01.2018 se za dlouhodobý nehmotný majetek v kategorii „Výsledky výzkumu a vývoje“ nově považují pouze **výsledky vývoje**. [22]

Software představuje programové vybavení počítače, které bylo vytvořeno vlastní činností za účelem obchodovat s ním nebo bylo pořízeno od jiné osoby. Je-li software vyroben pro vlastní účely, nemůže být zařazen do DNM. Do této kategorie nepatří operační systém, jelikož bez něho by počítač nemohl fungovat, a tudíž je zařazen do DHM. [17]

Goodwill vyjadřuje rozdíl (kladný nebo záporný) mezi oceněním účetní jednotky nebo její části nabytého převodem a cenou, jež představuje souhrn individuálně přeceněných

složek majetku a jež se sníží o převzaté dluhy. Kladný rozdíl by se měl rovnoměrně odpisovat nejdéle do 60 měsíců od nabytí do nákladů, pro záporný goodwill platí stejné pravidlo, ale odpisuje se do výnosů. Vyhláška dále povoluje účetní jednotce goodwill odpisovat delší dobu než 60 měsíců, maximálně však 120 měsíců. Pro toto rozhodnutí musí však uvést důvod v příloze v rámci účetní závěrky. [32]

U **emisních povolenek** nemusí účetní jednotka brát zřetel na výši ocenění a zahrnují povolenky na emise skleníkových plynů, na emise způsobené letectvím, jednotky snížení emisí a ověření snížení emisí z projektových činností, jednotky přiděleného množství. [30]

Preferenční limity jsou zařazeny do DNM také bez ohledu na výši ocenění a jedná se o individuální produkční kvóty či individuální limity prémiových práv. [17]

Do 01.01.2016 se do DNM řadily i zřizovací výdaje vyjadřující výdaje účetní jednotky od založení podniku do jeho vzniku. Za zřizovací výdaje se považovaly např. soudní a správní poplatky, odměny za zprostředkování či poradenské služby.

Do DNM naopak nepatří:

- znalecké posudky,
- průzkumy trhu,
- plány rozvoje,
- návrhy propagačních a reklamních akcí,
- certifikace systému jakosti. [36]

Dále vyhláška č. 500 dovoluje účetní jednotce si vybrat, zda bude do DNM zahrnovat:

- ✓ technické audity,
- ✓ energetické audity,
- ✓ lesní hospodářské plány,
- ✓ plány povodí. [27]

2.4 Odpisování DHM a DNM

Jak již bylo řečeno, dlouhodobý majetek se jednorázově nespotřebovává, ale opotřebovává. Strouhal ve své publikaci uvádí, že odpisy nevyjadřují jen opotřebení majetku, ale také rozložení výnosů, jež tento majetek podniku přináší. [30]

Součet vykázaných odpisů pak tvoří oprávky. Zůstatková cena představuje rozdíl mezi vstupní cenou a oprávkami a v rozvaze je znázorněna ve sloupci netto. Vstupní cenou se rozumí pořizovací cena, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cena a technické zhodnocení. Přehled odpisů udává odpisový plán, který účetní jednotka sestavuje a aktualizuje. [17]

Pokud účetní jednotka předpokládá, že v případě vyřazení majetku získá určitou částku, např. z prodeje, může tuto částku sníženou o náklady související s vyřazením zohlednit při výpočtu odpisů. Tato hodnota se pak označuje jako předpokládaná zbytková hodnota. Musí ale platit, že součet odpisů (jak již vykázaných, tak i plánovaných) a předpokládané zbytkové hodnoty se bude rovnat ocenění majetku. Zbytkovou hodnotu lze použít i u majetku, který byl již zařazen do užívání, za podmínky, že již vykázané odpisy za předchozí období nebudou změněny. [30]

V rámci dlouhodobého hmotné a nehmotného majetku se neodpisují:

- ✓ pozemky,
- ✓ umělecká díla, sbírky, movité kulturní památky předměty kulturní hodnoty,
- ✓ nedokončený DHM a DNM,
- ✓ najatý majetek,
- ✓ povolenky na emise.

Rozlišují se účetní a daňové odpisy. Účetní jednotka účtuje vždy účetní odpisy a to na vrub nákladů (účetová skupina 55) souvztačně ve prospěch opravek (účetové skupiny 07 a 08). Daňové odpisy slouží k zjištění daňově uznatelné výši odpisů. [3]

Účetní odpisy jsou v pravomoci účetní jednotky a vždy se zaokrouhlují na celé koruny nahoru. Účetní jednotka začne majetek odpisovat k okamžiku, kdy je aktivum uvedeno do užívání. Následující obrázek zobrazuje používané metody odpisování. [36]

Obrázek 3: Používané metody odpisování



Zdroj: Vlastní zpracování dle [17], 2018

Časové odpisy (odpisy dle doby použitelnosti) lze označit za nejjednodušší metodu výpočtu odpisů, protože jejich výše se vypočte jako podíl vstupní ceny a doby životnosti daného aktiva, viz vzorec. [30]

$$\text{časový odpis} = \frac{\text{vstupní cena}}{\text{doba životnosti}} \quad (1)$$

Jestliže účetní jednotka ví, že na začátku životnosti majetku se bude dané aktivum opotřebovávat méně než na konci, upraví odpisový plán podle této skutečnosti, např. první odpis bude mít poloviční a poslední odpis stanoví ve výši 1,5x časový odpis. [15]

Dále může účetní jednotka zvolit metodu odpisování **dle výkonu**. V tomto případě se vypočte výše odpisu jako podíl výkonu v daném roce a celkového výkonu (kapacity), jenž se vynásobí vstupní cenou. [5]

$$\text{odpis dle výkonu} = \text{vstupní cena} * \frac{\text{výkon v daném roce}}{\text{celkový výkon}} \quad (2)$$

Dále vyhláška č. 500 (§ 56a) umožňuje účetním jednotkám využít i tzv. **komponentního odpisování**. Tato metoda se vztahuje pouze ke stavbám, bytům, nebytovým prostorům a hmotným movitým věcem a jejich souborům. Za komponentu lze považovat tu část aktiva, jež tvoří významnou výši ocenění vůči celkové výši ocenění majetku. Další podmínkou jsou různé doby použitelnosti komponenty a celého aktiva. Komponenta se poté odpisuje odděleně, avšak majetek se vykazuje jako celek a oprávky se účtují dohromady za obě dvě části. [2], [36]

Některé účetní jednotky by si přály v praxi stanovit účetní odpisy shodně s daňovými odpisy. Tato metoda však není správná, jelikož daňové odpisy se počítají ročně a neberou ohled na okamžik, kdy byl majetek pořízen (v jaké části roku). Ačkoli se daňové rovnoměrné odpisy počítají dle předpokládané doby životnosti, i zde není správné stanovit časové odpisy shodně s daňovými, jelikož stejný majetek může každá účetní jednotka využívat a tím i opotřebovávat jinak. [38]

2.5 Technické zhodnocení

Pokud účetní jednotka během doby, kdy užívá majetek, provede zásahy, jež změní účel či technické parametry majetku (provede tzv. technické zhodnocení) a vynaložené náklady za účetní období přesáhnou stanovený limit pro zařazení dlouhodobého majetku, musí účetní jednotka o tyto náklady navýšit ocenění daného majetku. [30]

ZDP v §33 definuje technické zhodnocení jako výdaje, které účetní jednotka vynaložila na dokončené nástavby, přístavby, stavební úpravy, dále také na rekonstrukce (změní se účel nebo technické parametry) a modernizace (rozšíření vybavenosti či použitelnosti). Tyto výdaje však musí přesáhnout výši 40 000 Kč. [40]

U staveb je nutné, aby náklady dosáhly významné hodnoty vzhledem k pořizovací případně reprodukční pořizovací ceně. Jestliže účetní jednotka vlastní kulturní památky či církevní stavby a uskuteční na nich technické zhodnocení, jejich ocenění nezvyšuje a technické zhodnocení musí odpisovat samostatně. Technické zhodnocení vztahující se k pěstitelským celkům trvalých porostů, neodpisovanému DHM a dospělým zvířatům se neúčtuje. [36]

2.6 Ocenění k rozvahovému dni a opravné položky

Oceňování majetku k rozvahovému dni se v rámci českých účetních předpisů pojí s inventarizací, při které se mimo jiné kontroluje, zda se účetní hodnota majetku významně nezměnila. Změna ceny musí být provedena podle zásady opatrnosti a věrného a poctivého zobrazení stavu majetku. Vyhláška č. 500 umožňuje majetek přecenit pouze směrem dolů, tj. pouze snížit hodnotu majetku, nedovoluje hodnotu majetku zvýšit. [30]

Dočasné snížení hodnoty majetku vyjadřují opravné položky, které se tvoří na vrub nákladů a souvztažně na účet opravek. Opravná položka nesmí být nikdy vykázána s aktivním zůstatkem. V rozvaze je součástí sloupce korekce společně s odpisy. [36]

K rozvahovému dni účetní jednotka porovná u DHM odpisovaného a DNM zůstatkovou cenou s tržní. Je-li účetní zůstatková cena nižší než tržní cena, ocení se majetek v zůstatkové ceně. Stejným způsobem se ocení, pokud bude tržní cena a zůstatková hodnota shodná. V případě, že tržní cena je nižší než zůstatková cena, účetní jednotka vytvoří opravnou položku, aby zůstatková cena odpovídala ceně tržní. [30]

DHM neodpisovaný se ocení nižší z hodnot:

- ✓ pořizovací ceny,
- ✓ reprodukční pořizovací ceny,
- ✓ vlastních nákladů,
- ✓ tržní ceny. [17]

2.7 Vyřazení DM

Účetní jednotka může vyřadit majetek následujícími způsoby:

- prodejem,
- likvidací,
- darováním,
- vkladem do jiné obchodní korporace,
- v důsledku škody či manka,
- převodem do osobního užívání,
- převodem na základě právních předpisů. [3]

Pro vyřazení majetku z evidence je nejdříve nutné zjistit, zda má dané aktivum zůstatkovou cenu nebo je již zcela odepsáno. Majetek bez zůstatkové ceny (stoprocentně odepsaný) lze ihned vyřadit z účtové skupiny 01, 02 (strana Dal) souvztažně s oprávkami (Má dáti). Jestliže aktivum není zcela odepsané, musí účetní jednotka doúčtovat zůstatkovou cenu do opravek a nákladů (druh nákladu se liší podle způsobu vyřazení). [30]

2.8 Podrozvahová evidence a leasing

V rámci podrozvahové evidence účetní jednotka sleduje významné skutečnosti, které se týkají především:

- ✓ využívání cizího majetku, k němuž nemá vlastnické právo,
- ✓ práv, o kterých se neúčtuje (hypotéky),
- ✓ majetku a technického zhodnocení při dotaci, která činila 100 %. [17]

Do této kategorie spadá i dlouhodobý majetek, jenž si účetní jednotka pořídila prostřednictvím finančního nebo operativního leasingu. Leasing představuje proces, ve kterém nájemce získává právo užívat majetek pronajímatele. Za tento pronájem nájemce platí v podobě periodických splátek. [34]

Charakteristickým rysem pro finanční leasing je převod povinností spojených s údržbou, opravami a jinými službami předmětu pronájmu na nájemce. Velmi často dochází po skončení finančního leasingu k odkupu pronajatého majetku. [17]

Operativní leasing obvykle bývá sjednáván na kratší dobu v porovnání s finančním leasingem a po uplynutí doby pronájmu se předmět leasingu vrací zpět pronajímateli. Pronajímatel má také na starosti údržbu a servis. [34]

Pronajaté aktivum nájemce neodepisuje, činí tak pronajímatel. Účetní jednotka zaúčtuje uhrazené splátky z pronájmu do nákladu jako nákup služeb. [14]

3 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek podle IAS/IFRS

Cílem IAS/IFRS je poskytnout informace uživatelům, které budou srovnatelné, srozumitelné, spolehlivé a které budou vypovídat o finanční pozici vykazující jednotky. Základním kamenem IAS/IFRS je Koncepční rámec, jenž obsahuje definice prvků účetní závěrky, její cíle a účetní zásady. Jednotlivé standardy poté vycházejí z tohoto Koncepčního rámce. [5]

Problematiku dlouhodobého majetku lze nalézt v několika standardech, ty stěžejní zobrazuje tabulka níže.

Tabulka 4: Hlavní standardy upravující DM

Označení standardu	Název
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IFRS 16	Leasingy
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 40	Investice do nemovitosti
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti

Zdroj: Vlastní zpracování dle [24], 2018

Do 31.12.2018 byly leasingy upraveny standardem **IAS 17**. Od 01.01.2019 platí nový standard a to IFRS 16. [19]

Další tabulka obsahuje přehled standardů, které doplňují výše zmíněné.

Tabulka 5: Doplnující standardy z hlediska DM

Označení standardu	Název
IAS 2	Zásoby
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 37	Rezervy
IAS 41	Zemědělství
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů

Zdroj: Vlastní zpracování dle [10], 2018

Na rozdíl od českých účetních předpisů zahrnuje Koncepční rámec definici aktiva. Za aktivum se dle IAS/IFRS považuje zdroj, který je výsledkem minulých událostí a jednotka od něho očekává, že přinese budoucí ekonomické užitky, které lze chápat jako potenciál přispět k toku hotovosti a peněžních ekvivalentů. Další podmínkou je, že musí být spolehlivě ocenitelný. [31]

3.1 Oceňovací základny dle Koncepčního rámce

Způsoby pořízení dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jsou shodné s vypsányými způsoby v podkapitole pořízení DHM a DNM podle českých účetních předpisů. Dne 29. března 2018 byla vydaná novelizovaná verze Koncepčního rámce, která se v kapitole 6 věnuje oceňovacím základnám. Koncepční rámec vymezuje dvě oceňovací základny. První jsou historické náklady, druhou základnu představuje současná hodnota, která zahrnuje:

- ✓ reálnou hodnotu,
- ✓ hodnotu z užívání,
- ✓ současné náklady. [16]

Historickou cenou se rozumí původní náklady, které jednotka musela vynaložit na pořízení majetku. Patří sem pořizovací cena či vlastní náklady při výrobě majetku vlastní činností. Pokud majetek účetní jednotka získá prostřednictvím daru, jedná se o odhadnutou částku, jež by musela zaplatit v době pořízení. [5]

Reálná hodnota vyjadřuje částku, za kterou by se aktivum směnilo mezi znalými a ochotnými stranami. [31]

Původní Koncepční rámec obsahoval následující oceňovací základny:

- ✓ historickou cenu,
- ✓ běžnou cenu - lze přirovnat k reprodukční pořizovací ceně dle českých účetních předpisů,
- ✓ realizovatelnou hodnotu - odhadovaná cena, za kterou by mohla účetní jednotka majetek prodat,
- ✓ současnou hodnotu – vyjadřuje diskontovanou hodnotu očekávaných přítoků peněz v budoucnu. [9]

3.2 Standard IAS 16

Standard IAS16 se zaměřuje na hmotná aktiva, která slouží účetní jednotce ve výrobě či k zásobování nebo pro administrativní účely. Dále se jedná o aktiva, u nichž jednotka očekává, že je bude využívat po dobu delší než jedno účetní období. [18]

Těmito aktivy se rozumí:

- pozemky,

- budovy,
- zařízení.

Z tohoto standardu jsou vyjmuta aktiva, která se řídí standardem IFRS 5, protože nejsou využívána, ale držena k prodeji. Dále biologická aktiva, jež upravuje IAS 41 – Zemědělství, a neobnovitelné zdroje upravené v IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů. Jestliže účetní jednotka pořizuje dlouhodobé aktivum formou finančního leasingu, bude se řídit nejen standardem IFRS 16 – Leasingy (pro ocenění při prvotním rozpoznání), ale také IAS 16 (pro klasifikaci aktiv, odpisování). Pokud jednotka vlastní nemovitosti, které slouží jen k pronajímání či kapitálovému zhodnocení, upravují se standardem IAS 40 – Investice do nemovitosti. Výjimku také tvoří dlouhodobá hmotná aktiva pořizována pro další prodej, protože jsou považována za zásoby a jsou tedy upravena v IAS 2 – Zásoby. [5]

Podmínkou pro vykazování pozemků, budov a zařízení v rámci aktiv je pravděpodobnost, že jednotce budou přinášet ekonomický užitek, a že je lze spolehlivě ocenit. Z těchto kritérií lze odvodit, že pro zařazení do této kategorie není podstatná výše ocenění, na rozdíl od českých účetních předpisů. [12]

Dále se české účetní předpisy a IAS/IFRS neshodují v evidování hlavních náhradních dílů. Dle českých účetních předpisů se náhradní díly řadí do zásob. V rámci IAS/IFRS se náhradní díly významné povahy klasifikují jako dlouhodobé hmotné aktivum, přesněji řečeno spadá do kategorie pozemků, budov a zařízení, jestliže účetní jednotka očekává, že budou používány déle než jedno účetní období. [9]

3.2.1 Ocenění DHM při pořízení dle IAS 16

Při pořízení pozemků, budov a zařízení ocení účetní jednotka tento majetek pořizovacími náklady, kterými se rozumí:

- ✓ kupní cena zahrnující dovozní cla a přímo přiřaditelné náklady snížená o slevy a rabaty,
- ✓ vlastní náklady vynaložené při výrobě (IAS 2),
- ✓ odhadované náklady na demontáž (IAS 37) a přemístění aktiva. [11]

Přehled nákladů, které lze zahrnout či nezahrnout do pořizovacích nákladů zobrazuje následující obrázek.

Obrázek 4: Náklady, které lze a nelze zahrnout do pořizovacích nákladů

Přiraditelné náklady	Nepřiraditelné náklady
<ul style="list-style-type: none">• na zaměstnananecké požitky (IAS 19)• na přípravu místa• na dopravu a manipulaci,• na instalaci a montáž,• na testování funkčnosti aktiva,• odměny profesním specialistům	<ul style="list-style-type: none">• na otevření nového závodu• na zavádění nového výrobku/služby• na provozování obchodní činnosti v novém místě, vč. výškolení pracovníků• správní náklady• ostatní všeobecné režijní náklady

Zdroj: Vlastní zpracování dle [12], 2018

Účetní jednotka také aktivuje **úroky** z úvěrů, které byly poskytnuty na pořízení daného aktiva. Tuto situaci upravuje standard IAS 23 – Výpůjční náklady. Podmínkou pro aktivaci výpůjčních nákladů je jejich účelovost a snadná identifikace. [8]

Účetní jednotka může pro pořízení aktiva využít i státní **dotace**, které upravuje standard IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. V tomto případě si může účetní jednotka vybrat ze dvou možných řešení. První způsob zachycení dotace je shodný s řešením v rámci českých účetních předpisů, tj. dotace sníží pořizovací hodnotu aktiva. Bohužel tímto řešením účetní jednotka podhodnocuje aktiva oproti tržní hodnotě. Tato situace se dá napravit pomocí přecenění aktiva k rozvahovému dni na „fair value“ (zaúčtování do fondu z přecenění). Druhý způsob (odlišný od českých účetních předpisů), který IAS 20 nabízí, spočívá v ocenění majetku ve výši pořizovacích nákladů, při čemž výše poskytnuté dotace se zaznamená jako výnosy příštích období a je rozpouštěna do výnosů postupně stejným způsobem jako odpisování daného aktiva. [11]

Jestliže účetní jednotka pořizuje dlouhodobé aktivum **směnou**, ocení se „fair value“ (**reálnou hodnotou**) ve směně předaného majetku. Pokud nelze tuto hodnotu zjistit, přiřadí se majetku „fair value“ získaného aktiva. Může však nastat situace, že ani tuto hodnotu nebude možno zjistit. V takovém případě podnik ocení majetek v účetní hodnotě předaného aktiva. Aby mohla účetní jednotka použít ocenění „fair value“, musí mít směna komerční povahu, která nastane tehdy, je-li struktura očekávaných peněžních toků od získaného majetku rozdílná od toků poskytnutého majetku. [5]

3.2.2 Ocenění DHM k rozvahovému dni dle IAS 16

K rozvahovému dni se oceňují pozemky, budovy a zařízení pomocí modelu pořizovacích nákladů nebo modelu přecenění. IAS 16 umožňuje, aby si účetní jednotka sama vybrala oceňovací model. Avšak model, který si zvolí pro daný majetek, musí poté uplatnit pro celou třídu pozemků, budov a zařízení, do kterého aktivum patří. Třída zahrnuje majetky se stejným účelem. Může se jednat např. o tyto třídy:

- ✓ pozemky,
- ✓ pozemky a budovy,
- ✓ stoje,
- ✓ lodě,
- ✓ letadla,
- ✓ motorové dopravní prostředky,
- ✓ nábytek a inventář,
- ✓ kancelářské zařízení. [11]

Model oceňování pořizovacími náklady je shodný s modelem podle českých účetních předpisů. Majetek je k rozvahovému dni oceněn pořizovacími náklady sníženými o oprávký (souhrn odpisů) a souhrn ztrát ze snížení hodnoty, jenž představuje opravné položky. Tuto částku, která se vykazuje v rozvaze, standard označuje jako účetní hodnotu. Ztrátu ze snížení hodnoty musí účetní jednotka zaznamenat, je-li zpětně ziskatelná částka (vyšší hodnota z čisté prodejní ceny a hodnoty užívání) nižší než účetní hodnota. Opravná položka se zaúčtuje výsledkově. Blíže popsáno v podkapitole Snížení hodnoty majetku – IAS 36. [12]

Přeceňovací model spočívá v přecenění pozemků, budov a zařízení na reálnou hodnotu („fair value“) sníženou o oprávký a ztráty ze znehodnocení. Musí zde však platit, že reálnou hodnotu lze stanovit spolehlivě a že k přeceňování bude docházet pravidelně, aby rozdíl mezi účetní hodnotou a reálnou hodnotou stanovenou k rozvahovému dni nebyl významný. [9]

Pro určení „fair value“ se nejčastěji používá tržní cena podle odhadu kvalifikovaného znalce. Pokud se jedná o aktivum, pro které nelze určit tržní cenu, stanoví se reálná hodnota podle odhadu reprodukčních nákladů snížených o odpisy nebo výnosovou metodou. [31]

Pokud se účetní jednotka rozhodne pro přecenění, je nutné upravit hodnotu oprávek. Zde má dvě možnosti. Prvním způsobem vypořádání oprávek je proporcionálně je přepočíst ke změně brutto účetní hodnoty majetku. Druhá alternativa nabízí eliminovat oprávkou proti hrubé účetní hodnotě a netto hodnota se přepočte na přeceněnou částku. [10]

Dále je nutné zaúčtovat rozdíl z přecenění. Pokud je nová hodnota vyšší než původní zaeviduje se toto zvýšení do fondu z přecenění, které je součástí vlastního kapitálu. Pokud však bylo v rámci předchozího přecenění zaúčtováno snížení hodnoty do výsledovky, musí se toto snížení zrušit. [31]

Jestliže se účetní hodnota naopak sníží, pokles se zaznamená do výsledovky. Nejdříve se však sníží položka fondu z přecenění do výše jejího zůstatku a teprve poté se zbývající část zaznamená do výsledovky. V případě, že účetní jednotka majetek vyřadí, standard dovoluje přeúčtovat fond z přecenění do nerozděleného zisku. [1], [9], [11]

Obrázek 5: Přeceňovací model



Zdroj: Vlastní zpracování dle [3], 2018

Na obrázku výše je znázorněno, jakým způsobem se bude účtovat rozdíl v ocenění při použití přeceňovacího modelu.

3.2.3 Odpisování DHM dle IAS 16

Odpisem se rozumí soustavná alokace odepisovatelné částky, jež je zaznamenána do nákladů. Dobu použitelnosti lze charakterizovat jako období, po které se očekává využitelnost majetku, anebo předpokládané množství výrobků, jež účetní jednotka získá používáním daného aktiva. Při stanovení doby použitelnosti by se mělo zohlednit:

- očekávané užívání majetku s ohledem na jeho kapacitu a fyzický výkon,
- očekávané opotřebení a zastarání v důsledku jeho používání,
- technickou a obchodní zastaralost,

- zákonné a podobné omezení užívání daného majetku. [11]

Jestliže má jakákoli komponenta významné pořizovací náklady vůči celkovým pořizovacím nákladům majetku, odepisuje se samostatně. Odpisování není závislé na vlastnění daného aktiva na rozdíl od českých účetních předpisů, tzn. účetní jednotka může odpisovat například předmět finančního leasingu. [10]

Odpisy se začínají počítat od okamžiku, kdy je majetek zařazen do užívání, a účtují se do nákladů. Pokud se aktivum prodá, zlikviduje či vyřadí z jiného důvodu nebo se případně zařadí do kategorie aktiv držených k prodeji dle IFRS 5, účetní jednotka odpisování zastaví. [12]

Výše ocenění se zvyšuje o případné technické zhodnocení, které nastane tehdy, je-li prodloužena životnost aktiva, zkvalitní se výstupy nebo se zvýší budoucí ekonomické užitky. [9]

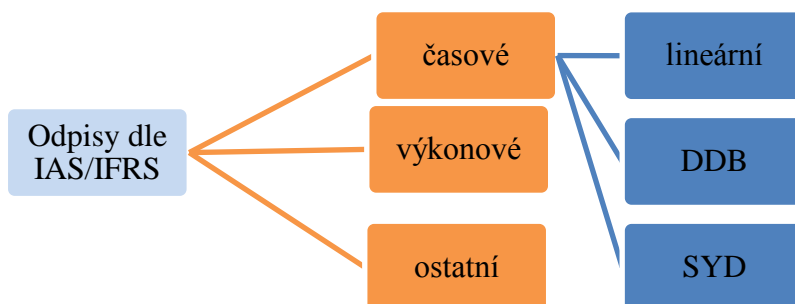
IAS 16 dále definuje i pojem **odepsatelná částka** představující rozdíl mezi náklady na pořízení majetku vykazované v účetní závěrce a zbytkovou hodnotou (tzv. „residual value“). Za **zbytkovou hodnotu** lze považovat část vstupní ceny, jež se nebude odepisovat a představuje očekávanou tržbu z prodeje majetku po vyřazení z užívání, kterou by účetní jednotka obdržela nyní za předpokladu, že dané aktivum by bylo ve stavu, jaký se očekává na konci jeho použitelnosti. [24], [31]

Standard dále udává, že pozemky se neodpisují, protože u nich nelze stanovit dobu použitelnosti (kromě několika výjimek). Účetní jednotka také musí v rámci odpisování stanovit metodu, jež bude pro výpočet odpisů používat, a pravidelně ji kontrolovat alespoň jednou za rok při roční závěrce. [18]

Pokud by účetní jednotka zjistila, že se změní očekávané rozložení spotřeby ekonomických užitků v budoucnu, musí také upravit metodu odpisování. Tyto změny (v účetním odhadu) jsou upraveny ve standardu IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby a odpisy se přepočítají pouze současné období a budoucí. Minulá období nesmí být změněna. [1], [5]

Přehled odpisových metod, které může účetní jednotka použít, udává následující obrázek.

Obrázek 6: Odpisové metody dle IAS 16



Zdroj: Vlastní zpracování dle [24], 2018

Vzorce pro výpočet časových a výkonových odpisů jsou již zmíněny v podkapitole u dlouhodobého majetku dle českých účetních předpisů.

Metoda DDB (Double Declining Balance Method) se řadí mezi zrychlené odpisy. Odpis se vypočte jako součin procenta DDB a zůstatkové ceny. Procento DDB se stanoví jako násobek lineární sazby, při čemž se nejčastěji využívá dvojnásobek. [30]

$$\% \text{ DDB} = \frac{100 \%}{\text{doba životnosti}} * 2 \quad (3)$$

$$\text{zrychlený odpis (DDB)} = \text{ZC} * \% \text{ DDB}$$

Metoda SYD (Sum of the Years' Digits Method) využívá při výpočtu odpisu proměnlivého procenta odpisování, které se postupně snižuje, a vstupní ceny. [5]

$$\text{zrychlený odpis (SYD)} = \text{vstupní cena} * \frac{\text{doba životnosti} + 1 - \text{rok odpisu}}{\frac{\text{doba životnosti} * (\text{doba životnosti} + 1)}{2}} \quad (4)$$

Za ostatní používané metody odpisování Mackenzie považuje:

- ✓ metodu vyřazení,
- ✓ výměnnou metodu,
- ✓ skupinovou nebo kompozitní metodu,
- ✓ výnosovou metodu. [20]

3.2.4 Následné výdaje během životnosti DHM dle IAS 16

Jestliže účetní jednotka provádí běžnou každodenní údržbu na dlouhodobém hmotném majetku, nelze tyto výdaje zahrnout do pořizovací ceny, jsou účtovány do nákladů.

V případě, že některé majetky potřebují výměnu určitých částí v pravidelných intervalech, může účetní jednotka tyto výdaje zahrnout do účetní hodnoty majetku, pokud splňují podmínky pro uznání. Účetní hodnota dílů, které byly nahrazovány, se vyjme z rozvahy. [11]

Dalšími výdaji vynaloženými během životnosti, s nimiž se účetní jednotka může setkat u některých druhů majetků, jsou výdaje na provedení prověrek, jejichž účelem je zjištění výskytu závad. Tyto náklady může účetní jednotka zahrnout do účetní hodnoty. [9]

3.2.5 Vyřazení DHM dle IAS 16

Účetní jednotka odúčtuje hodnotu pozemků, budov a zařízení z aktiv, jestliže:

- je majetek vyřazen,
- se již nepředpokládají žádné budoucí ekonomické užítky.

S vyjmutím majetku z evidence se může pojít také zisk nebo ztráta, kterou účetní jednotka vypočte jako rozdíl mezi čistým výnosem z vyřazení a hodnotou v účetnictví. Výslednou hodnotu zaúčtuje do výsledovky. [24]

3.3 IFRS 5 – DM držený k prodeji

Standard IFRS 5 se zabývá aktivy, která účetní jednotka plánuje prodat. Za základní podmínku pro zařazení majetku do této kategorie lze považovat fakt, že užítky očekávající z aktiva nebudou dosaženy používáním majetku, ale především pomocí jeho prodeje. Dalším kritériem je, že účetní jednotka má majetek připravený k prodeji a jeho prodej se jeví jako vysoce pravděpodobný. Dále musí být zřejmé, že podnik na prodeji pracuje (např. vyhledává kupce), a že k prodeji dojde do jednoho roku. [5]

IFRS 5 se naopak nevztahuje například na dlouhodobá aktiva, jež jsou upravena standardem IAS 40 – Investice do nemovitostí a IAS 41 – Zemědělství. [7]

U dlouhodobých aktiv držených prodeji účetní jednotka zastaví jejich odpisování, protože se dále již nepoužívají. Pro zjištění hodnoty, ve které účetní jednotka tento majetek ocení, musí porovnat účetní hodnotu a reálnou hodnotu sníženou o náklady, jež souvisí s prodejem. Poté majetek ocení v hodnotě, jež byla nižší. Ztrátu ze snížení hodnoty nebo zvýšení hodnoty zaznamená účetní jednotka jako ztrátu či zisk. [10]

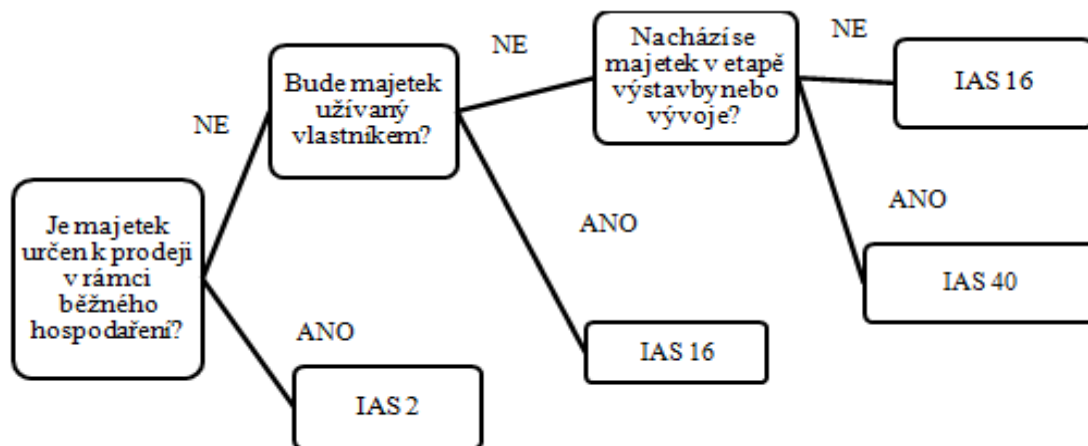
Zjistí-li účetní jednotka, že došlo ke změně v plánu prodeje aktiva drženého k prodeji, tzn. ví, že nedojde k jeho prodeji, musí tento majetek vyjmout z této kategorie a přesunout zpět do původního typu aktiva. [1]

3.4 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Tento standard se zabývá pozemky a budovami, jež účetní jednotka vlastní, aby dosáhla zisku během určitého období v podobě příjmu z nájmu a/nebo zhodnocení. Tento dlouhodobý majetek však neslouží k provozu účetní jednotky a generované peněžní toky jsou do jisté míry nezávislé na ostatních aktivech. Do této kategorie majetku spadají i např. pozemky, které účetní jednotka drží, ale ještě neurčila za jakým účelem (standard v této situaci označuje majetek za držený z důvodu kapitálového zhodnocení). [12]

Následující obrázek zobrazuje rozhodovací strom, jenž pomůže určit, podle jakého standardu se má účetní jednotka řídit.

Obrázek 7: Rozhodovací strom pro identifikaci standardu



Zdroj: Vlastní zpracování dle [7], 2018

Vlastní-li účetní jednotka budovu z důvodu jejího zhodnocení nebo pronájmu, ale z části také i pro výrobu nebo administrativu, musí tyto části evidovat samostatně. Podmínkou pro oddělené vykazování je fakt, že tyto části se mohou prodat odděleně. V případě, že je nelze prodat po částech, zařadí se budova do Investic do nemovitosti tehdy, je-li pro výrobu, resp. administrativu, určena pouze nevýznamná část budovy. [12]

Investice do nemovitosti může účetní jednotka zahrnout do aktiv, jestliže obdržení budoucích ekonomických užitků je pravděpodobné a pořizovací náklady lze spolehlivě stanovit.

3.4.1 Ocenění majetku dle IAS 40

Pro ocenění této kategorie majetku se využijí pořizovací náklady skládajících se z ceny pořízení a přiřaditelných výdajů, např. daně z převodu nemovitosti či platby právníkům. [1]

V případě pořízení investice do nemovitosti pomocí směny, se majetek ocení reálnou hodnotou. Směna musí mít komerční charakter a reálná hodnota je zjistitelná. Jestliže nelze „fair value“ zjistit, ocení se nemovitost účetní hodnotou vydaného majetku. Chce-li účetní jednotka převést investici do nemovitosti do kategorie užívané nemovitosti (dle IAS 16) nebo do zásob (IAS 2), ocení se reálnou hodnotou. [11]

Jestliže účetní jednotka provádí na nemovitosti běžné údržby, jsou tyto výdaje účtovány do nákladů. [24]

Ocenění k rozvahovému dni si může účetní jednotka zvolit pořizovací cenu sníženou o oprávky anebo reálnou hodnotu. Jakmile se přecení jakákoli investice do nemovitosti na reálnou hodnotu, musí přecenit i ostatní aktiva v této skupině a již je nebude odpisovat. Případné přecenění se účtuje pouze výsledkově, fond z přecenění využít nelze. [9]

3.5 Standard IAS 38

Nehmotná aktiva upravuje standard IAS 38. Nehmotný majetek je definován jako nepeněžní aktivum, které nemá fyzickou podstatu. Dále musí splňovat podmínku, že je identifikovatelné (oddělitelné – lze ho prodat, převést atd., vyplývá ze smluvních nebo jiných zákonných práv), účetní jednotka ho ovládá a předpokládá se, že bude v budoucnu přinášet ekonomické užitky (např. výnosy z prodeje výrobků, úspora nákladů). Pokud majetek nespĺňuje kritéria pro dlouhodobá nehmotná aktiva, účtují se výdaje na jeho pořízení do nákladů. [11]

Standard se naopak nevěnuje následujícím aktivům:

- nehmotná aktiva, jimiž se zabývá jiný standard,
- aktiva z průzkumu a vyhodnocování (IFRS 6),

- výdaje vynaložené na vývoj, těžbu nerostů a jiných neobnovitelných zdrojů,
- nehmotná aktiva určená k prodeji běžnou činností (IAS 2 a 11),
- leasingy dle IFRS 16,
- goodwill získaný v podnikové kombinaci,
- nehmotná aktiva z pojistných smluv – IFRS 4,
- dlouhodobá nehmotná aktiva určená k prodeji (IFRS 5) atd. [10]

Do této kategorie patří i např. **finanční leasing**, jehož předmětem je nehmotné aktivum. Problém může nastat, jestliže účetní jednotka vlastní nehmotné aktivum na hmotném nosiči. V takovém případě se musí posoudit, která část aktiva je podstatnější. Klasickým příkladem může být operační systém, jež je součástí hardwaru a bez něhož by počítač nemohl fungovat, zařadí se v rámci IAS 16 do dlouhodobých hmotných aktiv. Pokud by však software fungoval i bez daného hardwaru, evidoval by se jako nehmotný majetek. [5]

Nehmotný majetek lze uznat v případě, kdy může účetní jednotka spolehlivě zjistit pořizovací náklady aktiva a kdy je pravděpodobný tok budoucích ekonomických užitků. Tato pravděpodobnost je dána předpoklady vedení účetní jednotky. [1]

3.5.1 Pořízení a ocenění DNM při pořízení dle IAS 38

Při pořízení **nákupem** účetní jednotka majetek ocení pořizovacími náklady, jež se zjistí jako součet kupní ceny zahrnující případná dovozní cla sniženou o obchodní slevy a rabaty a nákladů, které byly vynaloženy na to, aby byl majetek připravený k užívání (tzv. přímo přiřaditelné náklady). Přehled nákladů, jež účetní jednotka může a nemůže zahrnout do pořizovacích cen, znázorňuje následující obrázek.

Obrázek 8 Zahrnované a nezahrnované náklady u DNM

Zahrnované náklady	Nezahrnované náklady
<ul style="list-style-type: none"> • na zaměstnanecké požitky (IAS 19) • honorář hrazený odborníkům za uvedení majetku do užívání • za zkoušky k ověření funkčnosti majetku 	<ul style="list-style-type: none"> • na zavádění nového produktu • na školení zaměstnanců • na reklamu a propagaci nového produktu • správní a další obecné režijní náklady

Zdroj: Vlastní zpracování dle [11], 2018

Je-li nehmotné aktivum získáno **bezúplatně**, ocení ho ve „fair value“. Využije-li účetní jednotka k pořízení majetku státní **dotaci**, standard IAS 20 dovoluje účetní jednotce ocenit aktivum v nominální hodnotě (administrativně stanovené). Naopak tuto hodnotu musí účetní jednotka použít, není-li možné zjistit „fair value“. [24]

Dalším způsobem, jakým může jednotka nabýt nehmotné aktivum, je **směnou**. V této situaci se účetní jednotka zachová stejně jako v případě pořízení dlouhodobého hmotného aktiva směnou. [10]

Goodwill, který vznikl vlastní činností účetní jednotky, nelze zahrnout do aktiv a to z důvodu, že nespňuje kritérium identifikovatelnosti. Navíc rozdíly mezi tržní a účetní hodnotou podniku nelze považovat za pořizovací náklady, tudíž je porušeno další pravidlo pro zařazení této položky do nehmotných aktiv. Z tohoto důvodu není ani možné, aby účetní jednotka goodwill odpisovala. [5]

Nehmotný majetek získaný v rámci tzv. podnikové kombinace (koupí podniku) se ocení reálnou hodnotou k okamžiku akvizice. [20]

Účetní jednotka také může nehmotné aktivum **vytvořit vlastní činností**. Zde však nastává problém se splněním podmínky uznatelnosti, kdy občas je obtížné stanovit identifikovatelnost majetku či jeho pořizovací náklady. Z tohoto důvodu standard rozlišuje 2 fáze, v rámci nichž vzniká dané aktivum. Jedná se o fázi výzkumu a fázi vývoje. Pod první zmiňovanou fází si lze představit následující výzkumné činnosti:

- ✓ činnosti orientované k zjištění nových poznatků,
- ✓ vyhledávání, vyhodnocení, volba aplikací výsledků zkoumání,
- ✓ vyhledávání alternativních materiálů, zařízení výrobků, procesů, systémů, služeb a jejich vyhodnocení. [11]

Majetek vytvořený během fáze výzkumu nemůže účetní jednotka zaznamenat jako aktivum, proto se výdaje na výzkum zaúčtují do nákladů do období, v němž byly vynaloženy. [18]

Jestliže má účetní jednotka problém identifikovat, zda se jedná o fázi výzkumu či vývoje, pokládají se tyto výdaje za výdaje ve fázi výzkumu a jsou proto účtovány do nákladů. [1]

Za nehmotné aktivum vzniklé ve **fázi vývoje** lze uznat, pokud splní následující kritéria:

- ✓ taková technická proveditelnost dokončení nehmotného majetku, při které lze aktivum prodat či využívat,
- ✓ účetní jednotka má záměr dokončit majetek a poté ho použít nebo prodat,
- ✓ podnik má možnost ho prodat nebo využívat,
- ✓ firma dokáže stanovit způsob, jakým bude nehmotný majetek přinášet budoucí ekonomické užitky,
- ✓ potřebné zdroje (technické, finanční atd.) jsou k dispozici,
- ✓ lze ocenit výdaje vzniklé během tvorby majetku. [7]

Mezi vývojové činnosti patří např. návrh, zhotovení a testování prototypů a zkušebního provozu. Jestliže účetní jednotka vytvoří nehmotné aktivum splňující výše zmíněné podmínky ocení ho v pořizovacích nákladech, jež se skládají z nákladů na materiál a spotřebovaných služeb, odpisy patentů či licencí potřebných při tvorbě majetku apod. Do pořizovacích nákladů se naopak nezahrnují např. výdaje na zaškolení zaměstnanců. [11]

Účetní jednotka také může vlastní činností zhotovit publikační tituly, seznamy zákazníků, značky apod. Všechny tyto položky nesplňují kritéria pro dlouhodobý nehmotný majetek a nesmí být proto do aktiv zahrnuty. [1]

U nehmotných aktiv vytvořených vlastní činností si lze povšimnout rozdílného přístupu mezinárodních standardů a českých účetních předpisů. Do vytvořeného dlouhodobého nehmotného majetku mohou účetní jednotky v České republice zahrnovat pouze aktiva sloužící k prodeji a to v případě, že překročí stanovenou hranici významnosti. Je-li aktivum určeno pro vlastní potřeby účetní jednotky, náklady na jeho tvorbu se účtují do nákladů a ovlivní výsledek hospodaření toho období, ve kterém vznikly. Další odlišností je různý pohled na kritéria, jež musí majetek splnit. [7]

3.5.2 Ocenění DNM k rozvahovému dni dle IAS 38

V průběhu držení dlouhodobého aktiva si účetní jednotka může zvolit model, jakým bude dále majetek oceňovat. Platí zde stejné pravidlo jako u aktiv upravených standardem IAS 16 – zvolený model musí účetní jednotka použít na všechny aktiva v dané skupině. Na výběr má dva modely: ocenění pořizovacími náklady nebo přecenění na reálnou hodnotu. Obě hodnoty jsou snižované o kumulované odpisy a ztráty

ze snížení hodnoty. K přecenění majetku musí docházet pravidelně a reálná hodnota je vždy stanovena dle ceny aktivního trhu. [24]

Jestliže účetní jednotka zvolí model přeceňování, musí opět při přecenění upravit oprávky a to stejnými způsoby, jež jsou popsány v podkapitole IAS 16. Účtování poté probíhá také totožně. Zde lze opět podotknout, že v rámci českých účetních předpisů existuje pouze oceňovací základna v podobě historických cen a neexistuje možnost přecenit dlouhodobý nehmotný majetek na reálnou hodnotu. [8], [12]

3.5.3 Následné výdaje na DNM během doby použitelnosti dle IAS 38

Velká část nehmotných aktiv neobsahuje žádné části, které by bylo možné vyměnit, nebo majetek rozšířit. Tudíž by tyto výdaje nesplňovaly podmínky pro zařazení do DNM a jsou proto účtovány do nákladů. [9]

3.5.4 Odpisování DNM dle IAS 38

V rámci odpisování je nutné nehmotná aktiva rozčlenit na aktiva s dobou použitelnosti určitou a neurčitou. Doba použitelnosti se zjistí kvalifikovaným odhadem, jež zohledňuje například tyto faktory:

- ✓ očekávané využití majetku ve firmě,
- ✓ typický životní cyklus aktiva na základě informací, jež jsou veřejně k dispozici o podobných majetcích,
- ✓ stabilita odvětví, v němž se majetek používá
- ✓ očekávané chování konkurentů. [11]

Má-li nehmotné aktivum **určitou dobu použitelnosti**, bude se odpisovat po celé toto období. Doba použitelnosti nesmí být delší než je doba existence smluvních práv (týká se majetků vzniklých z těchto práv). Účetní jednotka zvolí kratší dobu z dob, jež jsou dány ekonomickými (období přinášení ekonomických užitků) a právními faktory (období přístupu k užitkům). Odpisy se počítají od okamžiku uvedení do užívání a končí, jestliže se aktivum změní na majetek určený k prodeji (dle IFRS 5) anebo se vyřadí. Metoda odpisování by měla odpovídat spotřebě budoucích ekonomických užitků účetní jednotkou. Jestliže nelze zjistit, jakým způsobem bude ke spotřebě docházet, musí účetní jednotka zvolit lineární metodu odpisování. Odpisy se účtují do nákladů. Metody, jež si může podnik vybrat jsou shodné s metodami odpisování dlouhodobých hmotných aktiv podle IAS 16. Dojde-li ke změnám v délce doby použitelnosti nebo

v metodě odpisování řídí se tyto úpravy standardem IAS 8, při čemž se jedná o změnu v účetním odhadu. [10]

Nehmotný majetek **s neurčitou dobou použitelnosti** (dobu není možné zjistit) se neodpisuje, avšak podle IAS 36 se musí testovat na snížení hodnoty a také účetní jednotka musí ověřit, zda se neurčitá doba použitelnosti nezměnila na určitou. Tyto kontroly se provádí každý rok nebo v případě, že se objeví náznak o poklesnutí hodnoty majetku. [1]

3.5.5 Vyřazení DNM dle IAS 38

Dlouhodobý nehmotný majetek se odúčtuje z aktiv, pokud je vyřazen anebo účetní jednotka již nepředpokládá žádné budoucí ekonomické užitky. Vyřazení z evidence aktiv může být z různých důvodů, např. prodej nebo darování. [24]

3.6 Snížení hodnoty majetku – IAS 36

Snížení hodnoty majetku se řídí standardem IAS 36, podle něhož musí účetní jednotka odhadnout tzv. zpětně získatelnou částku, jestliže se objeví jakýkoli náznak o možném znehodnocení aktiva. Za zpětně získatelnou částku se považuje vyšší hodnota z:

- ✓ reálné hodnoty majetku snížené o náklady prodeje,
- ✓ hodnoty k užívání majetku. [12]

Jestliže alespoň jedna z těchto částek převyšuje hodnotu majetku v účetnictví, nemusí se zjišťovat zpětně získatelná částka, protože aktivum není znehodnocené. [18]

Aktivum se testuje na snížení hodnoty vždy, jakmile účetní jednotka objeví indikátor znehodnocení, výjimku tvoří goodwill, nehmotná aktiva s neurčitou dobou životnosti, u nichž musí docházet k tetování snížení hodnoty každý rok. [31]

Na položky investice do nemovitostí oceněných reálnou hodnotou a dlouhodobých aktiv držených k prodeji účetní jednotka neaplikuje standard IAS 36.

Mezi náznaky znehodnocení mohou např. patřit:

- vyšší snížení tržní hodnoty majetku než byl předpoklad,
- významné změny v technologii, ekonomice, trhu či legislativě,
- hodnota netto aktiv je vyšší než tržní kapitalizace,
- poškození či zastarávání majetku,

- horší výkonnost majetku než byl předpoklad atd. [7]

Vzhledem k tomu, že většina aktiv negeneruje peněžní toky závisle na ostatních, musí se tyto položky sloučit do tzv. penězotvorných jednotek. Zjištěné snížení účetní jednotka zaúčtuje jako ztrátu ze snížení hodnoty v zisku nebo ztrátě. [28]

3.7 Standard IAS 17

Tento standard byl od 01.01.2019 nahrazen novým standardem IFRS 16. Standard se zaměřuje na leasingové vztahy, obsahuje definici leasingu a účetní pravidla, podle nichž se má finanční a operativní leasing vykazovat jak na straně nájemce, tak i pronajímatele. [25]

Standard dále upravuje pojem minimální leasingové platby. Pod nimi si lze představit platby, jež má nájemce uhradit pronajímateli v průběhu leasingu. [6]

Důležitými pojmy při vykazování leasingu jsou implicitní úroková míra a přírůstková výpůjční sazba. Implicitní úroková míra se stanovuje na začátku leasingu a jedná se o takovou diskontní sazbu, při které odpovídá současná hodnota minimálních leasingových plateb reálné hodnotě pronajatého majetku. Naopak přírůstková výpůjční sazba je úroková míra, za kterou by si nájemce pořídil podobný leasing. Také se může jednat o sazbu, za kterou by si nájemce vypůjčil peněžní prostředky, aby si mohl daný majetek poříditi. [24]

Pronájem lze považovat za finanční leasing, jestliže jsou převedena podstatná rizika a odměny, které se pojí s vlastnictvím daného aktiva. U finančního pronájmu je možnost odkoupit pronájemné aktivum. Za operativní leasing jsou pak považovány takové pronájmy, jež nejsou klasifikovány jako finanční (nesplňují podmínky pro finanční leasing). [6]

Nájemce vykáže předmět finančního leasingu v aktivech buď v částce reálné hodnoty nebo současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Účetní jednotka vybere tu hodnotu, která je nižší. Pro výpočet současné hodnoty se využije implicitní úroková míra. Jestliže není možné sazbu stanovit, využije se při výpočtu přírůstková úroková sazba. Ve stejné hodnotě zaznamená nájemce i závazek v pasivech. [8]

Při úhradě splátky se splátka rozdělí na část, která představuje snížení závazku, a úrok, jenž se zaúčtuje jako finanční náklad. Během trvání pronájmu se výše úroků snižuje

a zvyšuje se hodnota snižování závazku. Dále má nájemce povinnost předmět leasingu odepisovat a zveřejnit budoucí minimální leasingové platby rozdělené dle splatnosti na krátkodobé a dlouhodobé. [24]

3.8 Standard IFRS 16

Nový standard, který nahrazuje původní standard IAS 17, s účinností od 01.01.2019 přináší změnu především na straně nájemce, kdy se dále nerozlišují finanční a operativní leasingy. I když se jedná o operativní pronájem, má nájemce povinnost vykázat pronajatý předmět v rozvaze. V aktivech se majetek eviduje jako právo užití aktiva a v pasivech jako závazek vůči pronajímateli. [18]

Na začátku leasingu nájemce ocení pronajatý majetek ve výši současné hodnoty leasingových plateb. Při výpočtu lze použít jak implicitní úrokovou míru, tak přírůstkovou úrokovou sazbu. [6]

Během užívání aktiva se majetek oceňuje v zůstatkové hodnotě, tj. současnou hodnotou poníženou o oprávky a případně o znehodnocení. Z předchozí věty je patrné, že nájemce pronajatý aktivum odepisuje. Úhrada splátky se účtuje jako snížení závazku a úrok. [18]

Při přechodu na nový standard mohou účetní jednotky využít dva přístupy. Jedním je plně retrospektivní přístup, který představuje úpravu výkazu tak, jako by se pronájem vykazoval v souladu s IFRS 16 již od svého počátku. Druhou metodou je modifikovaný retrospektivní přístup, kdy se zahrnou předměty z operativního leasingu do rozvahy k datu přechodu na nový standard. Srovnávací období nejsou přepočítána. Případný rozdíl se vyrovná s nerozděleným ziskem minulých let. [19]

Standard také uvádí dvě výjimky, kdy účetní jednotka nevykáže leasing v rozvaze. První výjimkou jsou krátkodobé leasingy s dobou pronájmu kratší 12 měsíců. Pokud si účetní jednotka pronajímá aktivum s nevýznamnou hodnotou, nemusí tento majetek v rozvaze vykazovat. [19]

4 Komparace rozdílů v oblasti DHM a DNM

Tato kapitola obsahuje přehled rozdílů v pojetí problematiky dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle českých právních předpisů (ČPP) a IAS/IFRS. Vzhledem k tomu, že IAS/IFRS upravuje vybranou oblast v několika standardech, bude zde uvedeno více komparačních tabulek. U jednotlivých rozdílů se dále určí, zda mají vliv na finanční situaci účetní jednotky, výkonnost a ukazatele finanční analýzy.

Tabulka 6 Komparace úpravy oblasti DHM a DNM dle IAS/IFRS a českých účetních předpisů

IAS/IFRS	České právní předpisy	Vliv na finanční situaci	Vliv na výkonnost	Vliv na ukazatele finanční analýzy
Definice aktiva				
Pojem aktivum je vymezen v Koncepčním rámci.	Pojem aktivum není v českých účetních předpisech upraven.	x	x	x
Členění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku				
Kromě dlouhodobých hmotných (IAS 16) a nehmotných aktiv (IAS 38) jsou upraveny zvláště investice do nemovitosti (IAS 40) a majetek určený k prodeji (IFRS 5).	Investice do nemovitosti a majetek určený k prodeji nejsou rozlišovány, jsou součástí DHM a DNM.	Ano, rozdílné přístupy k určitým druhům aktivům mají vliv na výši bilanční sumy.	Ano, odlišné vykazování některých aktiv může mít vliv na výkonnost účetní jednotky.	Ano, některé ukazatele mohou být ovlivněny rozdílným přístupem k určitým aktivům.

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

V komparační tabulce na následující straně jsou srovnávány české účetní předpisy (ČÚP) se standardem IAS 16 upravující část dlouhodobého hmotného majetku.

Tabulka 7 Komparace rozdílů v oblasti DHM dle IAS 16 a českých účetních předpisů

IAS 16	České účetní předpisy	Vliv na finanční pozici	Vliv na výkonnost	Vliv na ukazatele finanční analýzy
Definice DHM				
DHM sloužící k výrobě, poskytování služeb nebo administrativním účelům. Musí splňovat kritéria aktiva – přinášení ekonomických užitků a ocenitelnost.	DHM musí plnit kritérium hmotné povahy, doby použitelnosti delší než 1 rok a přesahovat stanovenou finanční hranici.	Ano, bilanční suma je ovlivněna tím, zda bude majetek zahrnut do dlouhodobých aktiv.	Ano, zahrnutí nebo nezahrnutí majetku do dlouhodobých aktiv, může mít vliv na výkonnost.	Ano, bilanční suma je součástí některých ukazatelů finanční analýzy.
Finanční limit pro zařazení DHM				
Stanovení finanční hranice je na rozhodnutí účetní jednotky, není povinné.	Účetní jednotka si musí stanovit finanční hranici pro zařazení majetku. Její výši si určí sama. Velmi často se používá shodná hranice se zákonem o dani z příjmu ve výši 40.000 Kč.	Ano, bilanční suma je ovlivněna tím, zda bude majetek zahrnut do dlouhodobých aktiv.	Ano.	Ano, případné odlišnosti budou mít vliv na hodnoty ukazatelů.
Ocenění při pořízení DHM				
Aktivum lze ocenit pořizovacími náklady, vlastními náklady a také reálnou hodnotou (v případě pořízení majetku směnou).	Kromě pořizovací ceny, vlastních nákladů a reprodukční pořizovací ceny lze ocenit majetek ve výši 1 Kč. Toto ocenění se využívá např. pro památky či církevní stavby. Ocenění reálnou hodnotou při pořízení DHM není možné.	Ano, výše ocenění má vliv na bilanční sumu.	Ano, v případě odlišných hodnot může mít výše ocenění vliv na výkonnost účetní jednotky.	Ano, výše ocenění aktiv může mít vliv na výsledné hodnoty ukazatelů.

IAS 16	České účetní předpisy	Vliv na finanční pozici	Vliv na výkonnost	Vliv na ukazatele finanční analýzy
Vedlejší přiřaditelné výdaje				
Užší výběr přiřaditelných výdajů.	Širší výběr přiřaditelných výdajů.	Ano, vedlejší přiřaditelné výdaje vstupují do ocenění majetku a proto mají vliv na výši bilanční sumy.	Ano, výše ocenění má vliv na výkonnost účetní jednotky.	Ano, případná odlišná výše bilanční sumy bude mít vliv na hodnoty ukazatelů.
Ocenění při směně aktiv				
Jedná-li se o komerční podstatu transakce využije účetní jednotka reálnou hodnotu předaného aktiva. Jestliže nelze takovou hodnotu určit nebo se nejedná o komerční podstatu transakce, přijaté aktivum se ocení v hodnotě vydaného majetku.	Pokud je stanovena cena ve směnné smlouvě použije účetní jednotka ocenění pořizovací cenou. Jestliže cena určena není, majetek se ocení reprodukční pořizovací cenou.	Ano, rozdílná výše ocenění ovlivňuje hodnotu vykazovanou v rozvaze.	Ano, odlišná hodnota vykázaných aktiv může mít vliv na měření výkonnosti.	Ano, hodnoty některých ukazatelů finanční analýzy mohou mít ovlivněny.
Majetek pořízený formou dotace				
IAS 20 upravuje 2 možnosti, jak zohlednit dotaci využitou pro pořízení aktiva. 1. možností je ponížít pořizovací cenu a podhodnocení aktiva vyřešit přeceněním k rozvahovému dni na reálnou hodnotu. 2. variantou je zařadit majetek ve výši pořizovací ceny a dotaci zaznamenat do výnosů příštích období.	Účetní jednotka musí pořizovací hodnotu snížit o přijatou dotaci. K rozvahovému dni není možné aktivum přecenit na reálnou hodnotu.	Ano, způsob zaznamenání dotace do účetnictví má vliv na výši ocenění a tím i na hodnotu bilanční sumy.	Ano, rozdílné vykazování čerpání dotací na pořízený majetek může mít vliv na měření výkonnosti účetní jednotky.	Ano, v případě odlišných výší aktiv mohou vypočtené ukazatele mít jiné hodnoty.

IAS 16	České účetní předpisy	Vliv na finanční pozici	Vliv na výkonnost	Vliv na ukazatele finanční analýzy
Komponentní odpisování				
Pokud se dlouhodobé aktivum skládá z více dílů významné povahy s různou dobou použitelnosti, jsou tyto součásti evidovány odděleně a odpisovány dle jejich doby použitelnosti.	České účetní předpisy u dílů významné povahy umožňují účetním jednotkám použít tzv. komponentní odpisování. Tato metoda odpisování však není daňově uznatelná a není proto ve velké míře používána.	Ano, nevyužije-li účetní jednotka dle ČÚP komponentní odpisování, liší se výše odpisů, které mají vliv jak na vykazovanou hodnotu DM, tak i na výsledek hospodaření.	Ano, nevyužití komponentního odpisování bude mít vliv na výkonnost.	Ano, u některých ukazatelů mohou být vypočteny odlišné hodnoty.
Náhradní díly významné povahy				
Jestliže se jedná o náhradní díly významné povahy a účetní jednotka očekává, že budou používány déle než 1 účetní období, klasifikují se tyto díly jako dlouhodobý majetek.	Náhradní díly jsou evidovány v oběžných aktivech – zásobách. Spotřeba náhradních dílů je poté účtována jednorázově do nákladů.	Ano, je ovlivněna výše DHM i zásob. Dále se rozdíl promítne i do výsledku hospodaření.	Ano, měření výkonnosti podniku bude ovlivněno.	Ano, při výpočtu ukazatelů budou vstupovat do vzorce odlišné částky.
Technické zhodnocení DHM				
Pokud je dlouhodobé aktivum zhodnoceno, tj. zvýšila se životnost majetku nebo se zvýšila kvalita výstupu, lze náklady na toto zhodnocení zahrnout do ocenění majetku.	O zásahy do majetku, které vedou ke změně účelu či technických parametrů, účetní jednotka zvýší ocenění majetku, ale musí tyto zásahy přesáhnout stanovený limit pro zařazení majetku. Jinak jsou účtovány do nákladů.	Ano, zda se jedná o technické zhodnocení či nikoli má vliv na vyšší bilanční sumy.	Ano, při měření výkonnosti účetní jednotky mohou vycházet odlišné hodnoty.	Ano, výše bilanční sumy je součástí výpočtů některých ukazatelů finanční analýzy.

IAS 16	České účetní předpisy	Vliv na finanční pozici	Vliv na výkonnost	Vliv na ukazatele finanční analýzy
Opravy a udržování				
Generální opravy lze zahrnout do ocenění majetku. U některých druhů aktiv s významnou hodnotou jsou výdaje na revize považovány za dlouhodobé aktivum, které se odpisuje.	Opravy a udržování jsou účtovány do nákladů. České účetní předpisy nedovolují opravy zahrnout do ocenění majetku.	Ano, rozdílné pojetí má vliv na výši nákladů a hodnotu vykazovaného DHM.	Ano, rozdílné vykazování oprav může mít vliv na výkonnost.	Ano, odlišný přístup k vykazování oprav se může projevit v rozdílných hodnotách některých ukazatelů.
Přecenění DHM k rozvahovému dni				
IAS 16 umožňuje účetním jednotkám zvolit ze dvou oceňovacích modelů. Vybraný model poté musí být aplikován pro celou třídu majetku. První možností je model oceňování pořizovacími náklady. Druhou variantou je model přecenění, kdy se majetek přecení na reálnou hodnotu.	České účetní předpisy dovolují účetní jednotce pouze model oceňování pořizovacími náklady. Na reálnou hodnotu nelze přecenit.	Ano, vybraný model ocenění má vliv na hodnotu bilanční sumy.	Ano, rozdílná výše bilanční sumy může ovlivnit měření výkonnosti.	Ano, při využití modelu přecenění, budou výsledky finanční analýzy odlišné.
Odpisové metody DHM				
Účetní jednotka může využít několika metod: časových (lineární, DDB, SYD), výkonových a ostatních.	Volba metody odpisování je dle českých právních předpisů v pravomoci účetní jednotky.	Ano, zvolená metoda odpisování ovlivňuje výši odpisů a zůstatkovou hodnotu aktiva.	Ano, použitá metoda odpisování může mít vliv na výkonnost účetní jednotky.	Ano, některé ukazatele mohou mít rozdílné výsledné hodnoty.

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Tabulka níže zobrazuje dvě skupiny aktiv, které jsou specifické pro účtování dle IAS/IFRS, jelikož v českých účetních předpisech nejsou tyto oblasti vymezeny.

Tabulka 8 Komparace rozdílů dle IFRS 5, IAS 40 a ČÚP

IAS/IFRS	České účetní předpisy	Vliv na finanční pozici	Vliv na výkonnost	Vliv na ukazatele finanční analýzy
Dlouhodobá aktiva držena k prodeji				
Upraveny standardem IFRS 5. U těchto aktiv se odpisování zastavuje.	ČÚP tato aktiva neupravují. Majetek je stále odpisován.	Ano, zda se majetek odpisuje či nikoli má vliv na výši bilanční sumy.	Ano, má vliv na výkonnost účetní jednotky.	Ano, u některých ukazatelů mohou vycházet rozdílné hodnoty.
Investice do nemovitostí				
Vymezeny standardem IAS 40, který dále umožňuje výsledkově přecenit k rozvahovému dni na reálnou hodnotu.	Tato aktiva nejsou v rámci českých účetních předpisů vymezena.	Ano, odlišné ocenění může mít vliv na hodnotu vykázanou ve výkazech účetní jednotky.	Ano, měření výkonnosti účetní jednotky může být ovlivněno.	Ano, výsledky finanční analýzy mohou obsahovat odlišné hodnoty.

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Komparační tabulka na další straně obsahuje rozdíly vykazování dlouhodobého nehmotného majetku dle IAS 38 a českých účetních předpisů.

Tabulka 9 Komparace rozdílů v oblasti DNM dle IAS 38 a ČÚP

IAS 38	České účetní předpisy	Vliv na finanční pozici	Vliv na výkonnost	Vliv na ukazatele finanční analýzy
Definice DNM				
Aktivum bez fyzické podstaty, identifikovatelné, účetní jednotka ho ovládá a očekává, že bude v budoucnu přinášet ekonomické užítky. Standard neobsahuje přesný výčet položek, které lze zařadit – stanovuje jen položky, jež zařadit nelze.	Majetek, který nemá fyzickou podstatu a doba použitelnosti je delší než jeden rok. Aktivum musí splňovat finanční hranici pro zařazení stanovenou účetní jednotkou. České účetní předpisy udávají výčet položek, které lze zařadit jako nehmotné aktivum.	Ano, vzhledem k rozdílným kritériím je možné, že vykazovaná hodnota majetku se bude lišit.	Ano, vykázání či nevykázání majetku ve stálých aktivech může mít vliv na měření výkonnosti.	Ano, případné rozdílné výše vykázaných aktiv mohou mít vliv hodnotu některých ukazatelů.
Finanční limit pro zařazení DNM				
Finanční hranice pro zařazení je na rozhodnutí účetní jednotky, není povinná.	Účetní jednotka musí stanovit finanční hranici pro zařazení nehmotného aktiva. Obvykle se stanovuje shodně se zákonem o dani z příjmu a to ve výši 60.000 Kč.	Ano, zda bude majetek zařazen do DNM či nikoli, má vliv na výši bilanční sumy.	Ano, při měření výkonnosti účetní jednotky by mohly vzniknout odlišné výsledky.	Ano, rozdílné bilanční sumy mohou zapříčinit rozdílné hodnoty ukazatelů.
Ocenění při pořízení DNM				
Pořizovací cena, vlastní náklady, reálná hodnota (v případě pořízení majetku směnou).	České účetní předpisy nedovolují účetní jednotce ocenit reálnou hodnotou.	Ano, výše ocenění má vliv na hodnotu vykazovaného majetku.	Ano, vliv na výkonnost účetní jednotky je možný.	Ano, v případě ocenění reálnou hodnotou mohou vycházet odlišné hodnoty ukazatelů.

IAS 38	České účetní předpisy	Vliv na finanční pozici	Vliv na výkonnost	Vliv na ukazatele finanční analýzy
Výzkum jako DNM				
Majetek vytvořený během fáze výzkumu není považován za aktivum a jeho výdaje jsou zaúčtovány do nákladů.	Od 01.01.2018 se výsledky výzkumu nepovažují za dlouhodobé nehmotné aktivum.	Ne, pojetí výzkumu je upraveno shodně.	Ne, vliv na měření výkonnosti není žádný.	Ne, finanční analýza bude mít shodné výsledky.
Vývoj jako DNM				
Výsledky vývoje musí splňovat několik kritérií, aby mohly být zařazeny do aktiv.	Výsledky vývoje lze zařadit do aktiv, pokud byly vytvořeny za účelem prodeje nebo byly pořízeny od třetí osoby.	Ano, bilanční suma může být ovlivněna.	Ano, ovlivnění měření výkonnosti účetní jednotky je možné.	Ano, výsledné hodnoty ukazatelů mohou být odlišné.
Software				
Pro zařazení musí splňovat kritéria uvedená ve standardu IAS 38.	Software vytvořený pro vlastní účely není možno evidovat jako dlouhodobou nehmotný majetek. Do aktiv lze zařadit pouze software nakoupený od třetí osoby anebo vytvořený za účelem jeho prodeje.	Ano, hodnota vykazovaného majetku může být ovlivněna.	Ano, vliv na měření výkonnosti je možný.	Ano, finanční analýza může poskytnout rozdílné hodnoty.
Ocenění DNM k rozvahovému dni				
Účetní jednotka může využít model ocenění pořizovacími náklady nebo model přecenění na reálnou hodnotu.	České účetní předpisy dovolují využít jen model ocenění pořizovacími náklady. Nelze přecenit na reálnou hodnotu.	Ano, vybraný model ocenění má vliv na hodnotu aktiva.	Ano, v případě využití modelu přecenění jsou možné odlišné výsledky měření výkonnosti.	Ano, použití modelu přecenění může ovlivnit výši některých ukazatelů finanční analýzy.

IAS 38	České účetní předpisy	Vliv na finanční pozici	Vliv na výkonnost	Vliv na ukazatele finanční analýzy
Doba použitelnosti u DNM				
Dle IAS 38 musí účetní jednotka rozlišit nehmotná aktiva s určitou dobou použitelnosti (odepisuje se) a neurčitou dobou použitelnosti (neodepisují se).	Neurčitá doba použitelnosti není v rámci českých účetních předpisů upravena. Všechn DNM je odpisován.	Ano, odlišné pojetí má vliv na výši odpisů.	Ano, vliv na výkonnost účetní jednotky je možný.	Ano, některé ukazatele mohou dosahovat odlišných hodnot.
Odpisování DNM s určitou dobou použitelnosti				
Tato nehmotná aktiva se odpisují od okamžiku uvedení do užívání a metoda odpisování by měla odpovídat spotřebě budoucích ekonomických užitků.	Časové odpisování.	Ano, výše odpisů může být rozdílná.	Ano, výsledky měření výkonnosti mohou být ovlivněny.	Ano, odlišné metody odpisování mohou vést k rozdílným hodnotám ukazatelů.
Odpisování DNM s neurčitou dobou použitelnosti				
Tato aktiva se dle IAS 38 neodpisují, ale musí se každý rok testovat dle IAS 36 na snížení hodnoty. Dále účetní jednotka musí kontrolovat, zda se nezměnila doba použitelnosti.	České účetní předpisy nerozlišují doby použitelnosti na určitou a neurčitou. Nehmotné aktivum se odpisuje.	Ano, odlišné pojetí odpisování má vliv na výši bilanční sumy.	Ano, vliv na měření výkonnosti podniku je možný.	Ano, vliv na výsledky finanční analýzy je možný.
Technické zhodnocení DNM				
Zřídka. Dlouhodobý nehmotný majetek obvykle neobsahuje významné části k výměně, ani se nerozšiřuje.	Zvyšuje ocenění majetku. Musí přesahovat limit stanovený pro zařazení majetku do aktiv. Při nesplnění jsou výdaje účtovány do nákladů.	Ano, zda se bude jednat o technické zhodnocení či nikoli, má vliv na ocenění majetku.	Ano, rozdílná výše bilanční sumy může mít vliv na měření výkonnosti.	Ano, odlišná výše bilanční sumy může mít vliv na některé ukazatele.

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Tabulka 10: Komparace rozdílů v oblasti vykazování leasingu dle ČPP, IAS 17 a IFRS 16.

IAS 17	IFRS 16	České účetní předpisy	Vliv na finanční pozici	Vliv na výkonnost	Vliv na ukazatele finanční analýzy
Finanční leasing z pozice nájemce					
Předmět leasingu se musí vykázat v aktivech. Majetek se odepisuje. V pasivech se zaznamenává závazek vůči pronajímateli. Úhrada splátek se skládá ze snížení závazku a úroku.	Předmět leasingu se musí vykázat v aktivech. Majetek se odepisuje. V pasivech se zaznamenává závazek vůči pronajímateli. Úhrada splátek se skládá ze snížení závazku a úroku.	Předmět finančního leasingu se v aktivech nevykazuje. Nájemce údaje o majetku a závazcích vede v podrozvahové evidenci. Úhrada splátky se účtuje jako nákup služby do nákladů.	Ano, rozdílné výše bilanční sumy a závazků.	Ano, má vliv na výkonnost účetní jednotky.	Ano, u některých ukazatelů budou vycházet rozdílné hodnoty.
Operativní leasing z pozice nájemce					
Předmět operativního leasingu se v aktivech nevykazuje. Nájemce údaje o majetku a závazcích vede v podrozvahové evidenci. Úhrada splátky se účtuje jako nákup služby do nákladů.	Předmět leasingu se vykazuje v aktivech a odepisuje. V pasivech se zaznamenává závazek vůči pronajímateli. Úhrada splátek se skládá ze snížení závazku a úroku.	Předmět operativního leasingu se v aktivech nevykazuje. Nájemce údaje o majetku a závazcích vede v podrozvaze. Úhrada splátky se účtuje jako nákup služby do nákladů.	Ano, výše bilanční sumy a závazků se liší.	Ano, měření výkonnosti účetní jednotky může být ovlivněno.	Ano, výsledky finanční analýzy mohou obsahovat odlišné hodnoty.

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Z výše uvedených komparačních tabulek vyplývá, že rozdílů, které mohou vést k odlišné výši bilanční sumy, je velké množství. Tyto odlišnosti poté mají vliv i na výši některých ukazatelů finanční analýzy.

5 Kvantifikace vlivu odlišností na vybrané ukazatele finanční analýzy

Praktická část této diplomové práce se zaměřuje na kvantifikaci vlivu odlišností na finanční situaci účetní jednotky, výkonnost a vybrané poměrové ukazatele finanční analýzy v případě vedení účetnictví dle českých právních předpisů a dle IAS/IFRS. Vzhledem k tomu, že vykazování leasingů ve zmíněných účetních systémech má pravděpodobně nejvyšší dopad na položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty a také se jedná o aktuální téma (implementace nového standardu IFRS 16), bude se praktická část zabývat právě jimi.

V následujících podkapitolách se porovnává nejdříve vykazování leasingu dle českých právních předpisů a dle standardu IAS 17, poté je uvedena komparace českých výkazů s výkazy sestavenými v souladu s novým standardem IFRS 16.

Vlivy odlišností budou spočteny na základě dat z účetních výkazů vybraných účetních jednotek. Jedná se o účetní jednotky, které mají povinnost vést účetnictví dle IAS/IFRS, tj. jsou to kótované firmy. Jejich seznam byl získán pomocí databáze Albertina. Tento výčet účetních jednotek je součástí přílohy této práce (Příloha A).

Na základě těchto informací byly staženy účetní výkazy za rok 2017 buď z obchodního rejstříku, nebo z internetových stránek jednotlivých společností. Jelikož některé účetní závěrky nebyly k dispozici ani na jednom výše zmíněném zdroji, autorka oslovila účetní jednotky o zaslání potřebných podkladů.

Celkem by podle databáze Albertina mělo vést účetnictví dle Mezinárodních standardů 203 účetních jednotek. Nutno podotknout, že databáze Albertina nebere v potaz účetní jednotky, které účtují dle IAS/IFRS pro potřeby vykazování v rámci skupin společností. Je proto velmi pravděpodobné, že v praxi vede účetnictví v souladu s IAS/IFRS více účetních jednotek. Při zpracování diplomové práce však na tento fakt nebyl brán zřetel a primárním zdrojem byl seznam získaný z databáze.

Z celkových 203 účetních jednotek nezveřejnilo své účetní výkazy za rok 2017 celkem 27 společností a to z důvodu insolventního řízení či jejich neexistence. Ostatní účetní jednotky měly své výkazy k dispozici.

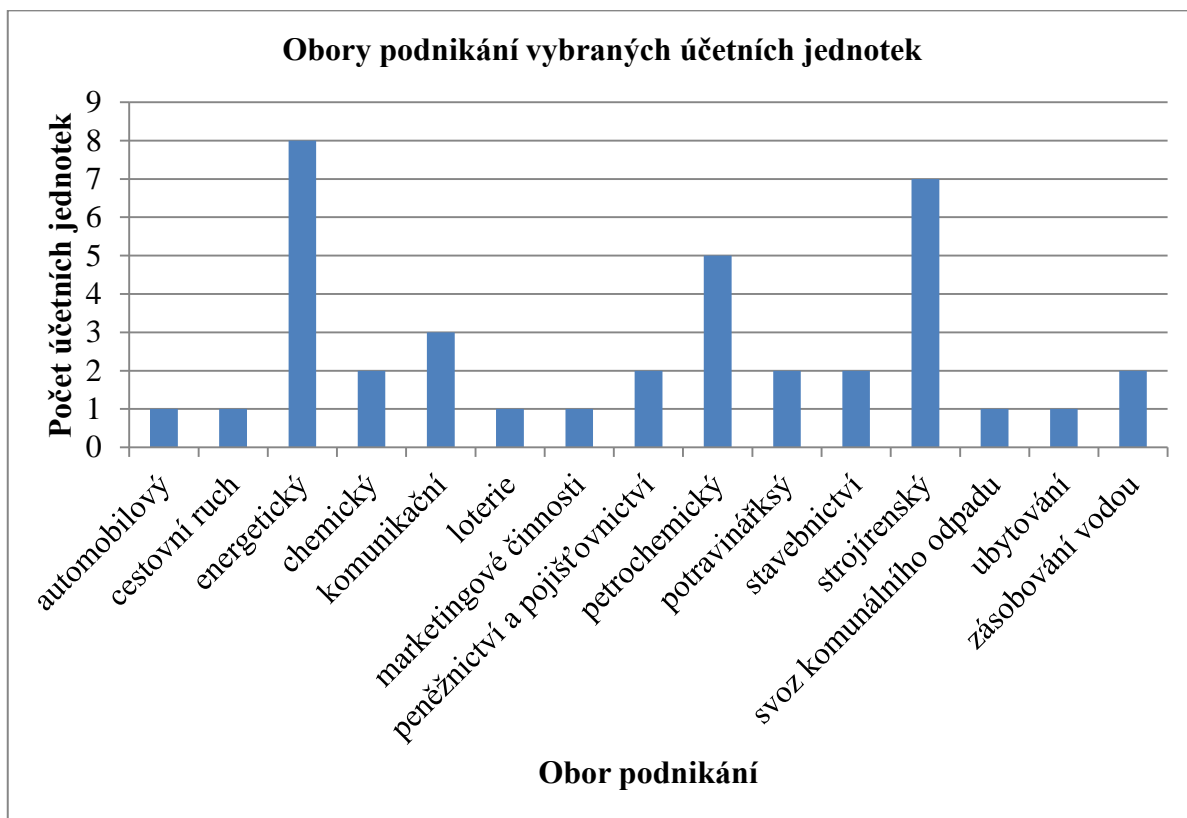
Dalším krokem bylo ověření, zda účetní jednotky zveřejnily výkazy sestavené jak dle českých právních předpisů, tak i dle IAS/IFRS, aby bylo možné údaje porovnat. Jelikož ani jedna účetní jednotka neměla zveřejněnou účetní závěrku za oba účetní systémy, bylo potřeba upravit data z účetních výkazů dle jednoho systému na druhý. Pro získání dat autorka dále kontaktovala některé společnosti, zda by bylo možné dodat potřebné výkazy. Nutno podotknout, že velké množství firem nekomunikovalo, případně jen v nízké míře. Ze zbývajících 176 účetních jednotek bylo k dispozici 100 účetních závěrek sestavených dle Mezinárodních standardů a 76 dle českých právních předpisů (mezi nimi byly i účetní jednotky, které musely v minulosti vést účetnictví dle IAS/IFRS, ale pro rok 2017 již tuto povinnost neměly). Z tohoto důvodu se pro další zpracování využily jen výkazy dle IAS/IFRS.

Vzhledem k tomu, že se praktická část zaměřuje na vykazování leasingu, omezil se dále výčet účetních jednotek na ty, jež využívají finanční nebo operativní leasing v pozici nájemce. Ze 100 společností si pronajímá majetek formou leasingu celkem 39. Toto číslo bylo finálním množstvím pro zpracování jednotlivých výkazů, bez ohledu na obor podnikání.

5.1 Využití leasingů vybraných účetních jednotek

Jak bylo výše zmíněno celkem 39 účetních jednotek, které mají povinnost vykazovat dle IAS/IFRS na území České republiky, si pronajímá majetek prostřednictvím finančního nebo operativního leasingu a má sestavené výkazy dle IAS/IFRS. Jedná se o 22 % účetních jednotek z celkového počtu 176. Účetní jednotky podnikají v různých oborech, jejichž přehled udává obrázek níže.

Obrázek 9: Zastoupení účetních jednotek v jednotlivých oborech

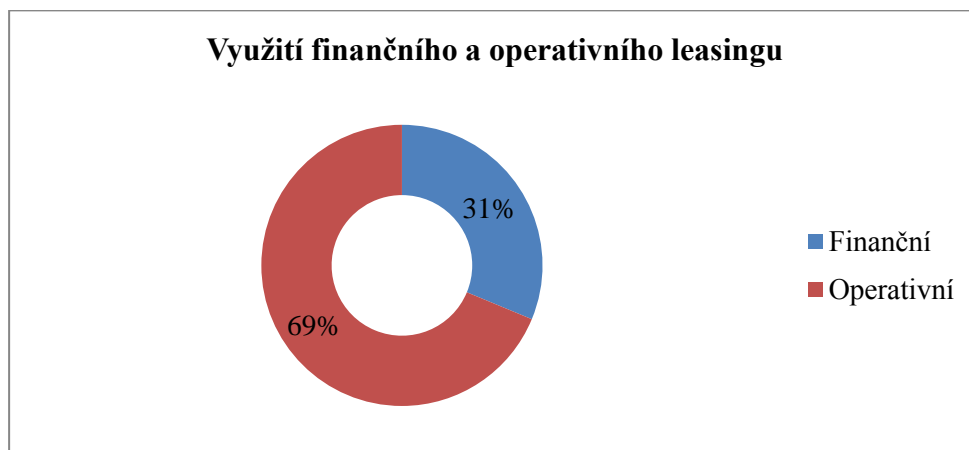


Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Z vybraného vzorku nejvíce účetních jednotek podniká v energetickém odvětví (především se jedná o rozvod elektřiny a zemního plynu). V tomto oboru vykonává svou činnost 8 účetních jednotek, což činí 20,5 %. Další velké zastoupení je ve strojírenském (7 společností) a petrochemickém (5 účetních jednotek) průmyslu. V ostatních oborech jsou obvykle 1-2 společnosti.

Využití finančního a operativního leasingu vybraných účetních jednotek zobrazuje následující obrázek.

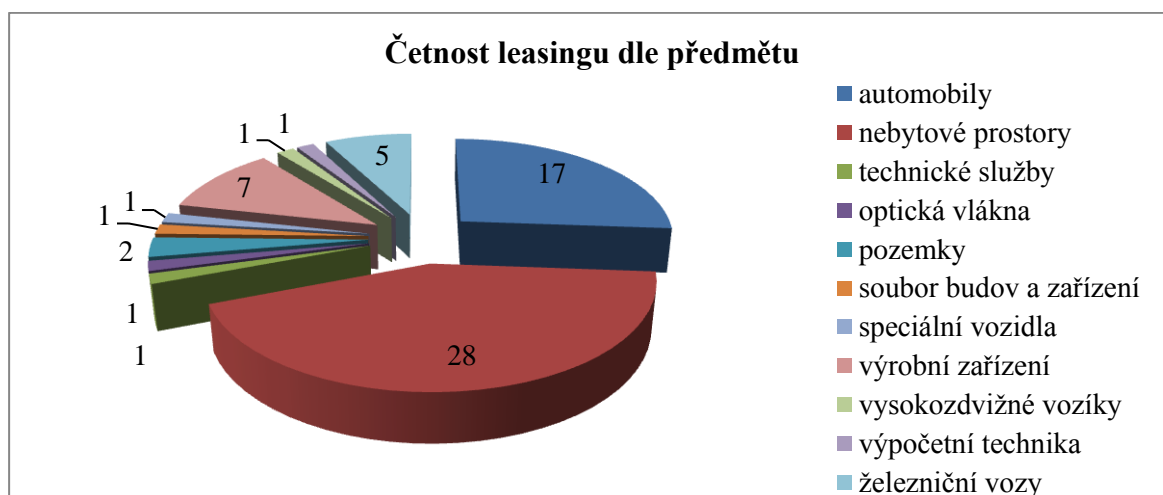
Obrázek 10: Využití finančního a operativního leasingu



Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Z obrázku je zřejmé, že si účetní jednotky pronajímají aktiva především prostřednictvím operativního leasingu. Z vybraného vzorku celkem 69 % účetních jednotek dalo přednost operativnímu pronájmu před finančním. 15 účetních jednotek ze 39 má uzavřené smlouvy o finančním leasingu. Co je nejčastěji předmětem leasingu zobrazuje obrázek níže. Obrázek obsahuje obě formy leasingu.

Obrázek 11: Četnost jednotlivých předmětů leasingů



Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Nejvíce smluv mají účetní jednotky uzavřeny na pronájem nebytových prostor, především na skladové prostory a kanceláře. Dle obrázku využívá tohoto pronájmu 28 účetních jednotek. Dále jsou velmi často pronajímány automobily (jak osobní, tak nákladní). Celkem si takto pronajalo automobil 17 účetních jednotek. Na třetím místě

v počtu výskytů se umístila výrobní zařízení. Zbylé předměty leasingu byly obvykle využívány jednou účetní jednotkou.

V předchozích odstavcích byly porovnány formy leasingu mezi sebou prostřednictvím četnosti uzavřených smluv u vybraných účetních jednotek. Dále lze komparovat tyto druhy pronájmu v peněžním vyjádření, kdy budou srovnány hodnoty závazků, viz tabulka.

Tabulka 11: Hodnota závazků dle jednotlivých předmětů leasingu (v mil. Kč)

Předmět leasingu	Finanční	Operativní	Celkem
automobily	154	1 328	1 482
nebytové prostory	7 236	11 353	18 589
technické služby	0	8	8
optická vlákna	1 422		1 422
pozemky	361		361
soubor budov a zařízení	298		298
speciální vozidla	276		276
výrobní zařízení	21	113	134
vysokozdvížné vozíky	6		6
výpočetní technika		7	7
železniční vozy	1 201	10 131	11 332
Celkový součet	10 975	22 940	33 915

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Z tabulky je patrné, že nejvyšší hodnoty závazků mají ty účetní jednotky, které si pronajímají nebytové prostory a železniční vozy. Hodnota závazků pronájmu nebytových prostor tvoří 54,81 % z celkových závazků, u železničních vozů to činí 33,41 %.

Využitím operativního leasingu na území České republiky se zabýval i průzkum realizovaný agenturou Perfect Crowd v roce 2018. Celkem se ho zúčastnilo 100 účetních jednotek. Z odpovědí respondentů vyplynulo, že nejčastěji účetní jednotky uzavírají operativní leasing na pořízení automobilů (36 %). Koncový hardware v podobě počítačů, notebooků, monitorů apod. je pronajímán 14 % dotazovaných. Ti také udávají výhodu užívání hardwaru prostřednictvím operativního leasingu v především v úspoře finančních prostředků a kvalitním managementu hardwaru. Dále průzkum srovnával využití operativního pronájmu u průmyslových firem se sektorem služeb. Prokázalo se tak, že ve větší míře se pronajímají aktiva v průmyslových

odvětvích, v sektoru služeb účetní jednotky uzavírají smlouvy pouze pro financování firemních automobilů. [23]

5.2 Porovnání vykazování leasingu dle ČPP a IAS 17

V této podkapitole autorka porovnává vykazování leasingu dle českých právních předpisů a dle standardu IAS 17 na vybraném okruhu účetních jednotek. Postup pro výběr účetních jednotek byl uveden v úvodu této kapitoly. Veškeré údaje pochází z účetních závěrek, resp. výročních zpráv za rok 2017. Celkem se zpracovaly informace od 39 účetních jednotek.

Vzhledem k velkému množství dat a nedostatku detailních informací z výkazů se částky sumarizovaly a byl vytvořen jeden výkaz (jedna rozvaha, jeden výkaz zisku a ztráty). Cílem práce není upravit detailně jednotlivé výkazy, ale ukázat na celkovém objemu leasingu vybraných účetních jednotek změny, které s sebou přináší vykazování leasingu. Při výpočtech budou využity průměrné doby leasingů. Jelikož účetní jednotky využívají různé druhy aktiv s různou délkou splácení, upraví se výkazy vždy o jednotlivé typy majetků. V rámci stejného předmětu leasingu budou všechny leasingové smlouvy sečteny a bude se s ním počítat jako kdyby se jednalo o pouze jednu smlouvu. Dále je nutné zdůraznit, že se při výpočtech nepředpokládají žádné mimořádné splátky či jiná specifika. Odložená daň ani daň z příjmů také nebudou přepočítávány.

5.2.1 Výkazy dle standardu IAS 17

Jelikož se pro zpracování praktické části zvolily účetní jednotky, které vykazují dle IAS/IFRS, byly primárním zdrojem výkazy sestavené dle těchto právních norem. Jedná se o účetní období 2017, kdy byl stále v platnosti standard IAS 17 a proto jsou výkazy s tímto standardem v souladu. Jak již bylo zmíněno, při zpracování dat se všechny údaje sumarizují v jeden výkaz za všechny účetní jednotky. Výkazy jednotlivých účetních jednotek jsou součástí příloh této práce (Příloha B a C).

Standard IAS 17 rozlišuje finanční a operativní leasing. Operativní leasing se na straně nájemce eviduje v podrozvahové evidenci, tj. nájemce nevykazuje hodnotu majetku v aktivech, ani závazek v pasivech. Úhrada splátek se účtuje do nákladů jako nákup služeb. Stejný přístup mají i české právní předpisy.

Pro finanční leasing je specifické, že dochází k převodu podstatných rizik a odměn, které plynou z vlastnictví aktiva, na nájemce. V takovém případě má nájemce povinnost vykázat předmět leasingu v rozvaze.

V **aktivech** se zanesou do dlouhodobého majetku, který se po dobu své životnosti odepisuje. Majetek se ocení buď současnou hodnotou, nebo reálnou hodnotou. Ocení se v té hodnotě, která je nižší. Při stanovení současné hodnoty minimálních leasingových splátek se použije implicitní nebo přírůstková výpůjční úroková sazba. Na konci účetního období se poté aktivum ocení v již zmíněné současné, resp. reálné hodnotě snížené o oprávků. Výslednou hodnotu aktiv znázorňuje následující tabulka.

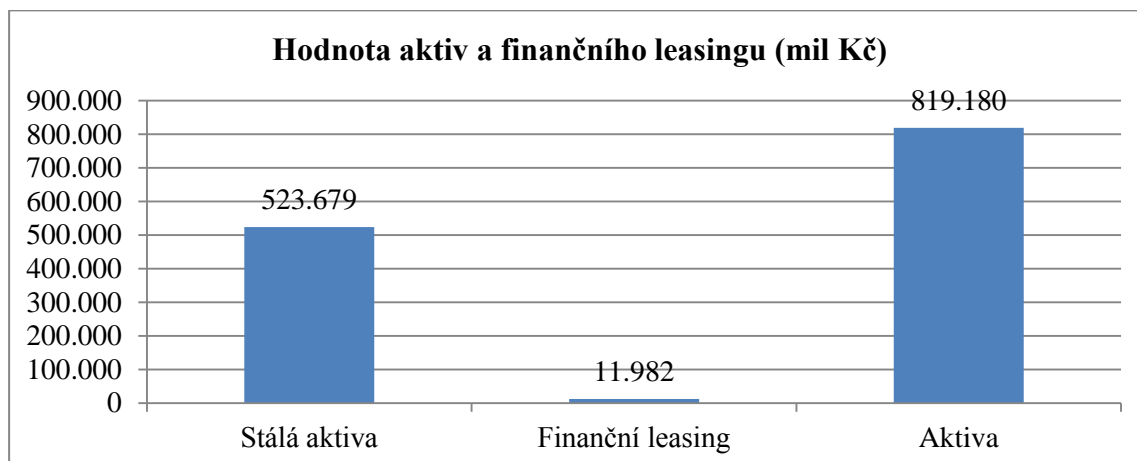
Tabulka 12: Aktiva účetních jednotek k 31.12.2017 dle IAS 17 (v mil. Kč)

Položka výkazu	31.12.2017 (v mil. Kč)
Stálá aktiva	523 679
Finanční leasing	11 982
Právo na užívání - operativní leasing	0
Celkem leasingy	11 982
Nehmotná aktiva	68 028
Investice do nemovitosti	34 881
Pozemky, budovy a zařízení	303 667
Ostatní stálá aktiva	105 121
Oběžná aktiva	295 501
Zásoby	42 062
Peníze a peněžní ekvivalenty	139 131
Ostatní oběžná aktiva	114 308
AKTIVA	819 180

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Účetní jednotky vykazují celkem aktiva ve výši 819 180 mil. Kč, která jsou tvořena z 63,9 % stálými aktivy a 36,1 % oběžnými. Dále lze z rozvahy vyčíst, že účetní jednotky mají v rámci finančního leasingu pronajata aktiva v zůstatkové ceně 11 982 mil. Kč (jedná se o netto hodnotu, tj. hodnotu již po odečtení oprávek). Následující obrázek zobrazuje, hodnotu celkových aktiv, stálých aktiv a hodnotu leasingu.

Obrázek 12: Hodnota celkových aktiv a hodnota leasingu dle IAS 17



Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Na obrázku si lze povšimnout, že stálá aktiva tvoří téměř 63,9 % celkových aktiv. Finanční leasing je vykázán v hodnotě 11 982 mil. Kč, což činí 2,3 % stálých aktiv a 1,5 % celkových.

V **pasivech** se finanční leasing vykazuje v podobě závazku, který představují splátky, jež musí nájemce v budoucnu uhradit. Úhrada splátky v daném účetním období se poté zaúčtuje jako snížení závazku a finanční náklad v podobě úroku. V rozvaze vybraných účetních jednotek se závazek z finančního leasingu rozdělil na závazek krátkodobý a dlouhodobý. Pasiva jsou zobrazena v tabulce níže.

Tabulka 13: Pasiva účetních jednotek dle IAS 17 k 31.12.2017 (v mil. Kč)

Položka výkazu	31.12.2017 (v mil. Kč)
Vlastní kapitál	397 167
Základní kapitál	127 007
Výsledek hospodaření běžného období	71 205
Nerozdělené výsledky hospodaření	128 240
Ostatní složky vlastního kapitálu	70 715
Cizí kapitál	422 013
Dlouhodobé závazky	194 357
Dlouhodobé závazky - leasing	10 051
Ostatní dlouhodobé závazky	184 306
Krátkodobé závazky	227 656
Krátkodobé závazky - leasing	923
Z obchodního styku	108 702
Úvěry a půjčky	18 794
Ostatní závazky	99 237

Položka výkazu	31.12.2017 (v mil. Kč)
PASIVA	819 180

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Pasiva vybraných účetních jednotek se skládají z 48,5 % z vlastního kapitálu a 51,5 % cizího kapitálu. Lze proto konstatovat, že mírně převládá cizí kapitál nad vlastním. Celkový závazek z finančního leasingu činí 10 974 mil. Kč a tvoří 2,6 % cizích závazků a 1,3 % celkových pasiv. V krátkodobých cizích zdrojích je vykázána částka 923 mil. Kč, tj. 8,4 % z celkového závazku z leasingu, a v dlouhodobých 10 051 mil. Kč (91,6 %).

Do výkazu zisku a ztráty se finanční leasing promítne v podobě odpisů, protože aktivum musí nájemce odepisovat. A dále také prostřednictvím finančních nákladů (úroků) z uhrazených splátek v daném účetním období. Další tabulka znázorňuje výkaz zisku a ztráty vybraných účetních jednotek k 31.12.2017.

Tabulka 14: Výkaz zisku a ztráty účetních jednotek dle IAS 17 k 31.12.2017 (v mil. Kč)

Položka výkazu	31.12.2017 (v mil. Kč)
Provozní výnosy	758 455
Provozní náklady (bez odpisů)	-629 842
Ostatní provozní náklady (bez odpisů)	-17 299
Ostatní provozní výnosy	28 719
EBITDA	140 033
Odpisy	-48 750
Finanční výnosy a náklady (bez úroků)	-243
EBIT	91 040
Úroky	-3 981
EBT	87 059
Daně	-15 891
EAT (bez ukončených činností)	71 168
Zisk/ztráta z ukončených činností	37
EAT (s ukončenými činnostmi)	71 205

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Ve výsledku hospodaření je zaúčtováno 930 mil. Kč v podobě odpisů a 738 mil. Kč v položce úroků.

5.2.2 Výkazy dle českých právních předpisů

Jak již bylo zmíněno v teoretické části, finanční leasing se na straně nájemce eviduje v rámci podrozvahy. V této evidenci se zaznamenává hodnota aktiva, závazek vůči pronajímateli a jeho postupné splácení. Do rozvahy se promítnou jen úhrady splátek v podobě úbytku peněz v pokladně nebo na bankovním účtu.

Jelikož nebyly k dispozici výkazy u vybraných účetních jednotek sestavených dle českých právních předpisů, je potřeba upravit výkazy sestavené dle IAS 17. Postup lze zvolit následovný:

- upravit hodnoty aktiv - majetku,
- upravit hodnoty pasiv – závazku vůči pronajímateli,
- upravit hodnoty nákladů – odpisy, úroky a nákup služeb.

Operativní leasing je v obou případech vykazován shodně, tj. přehled o závazcích vůči pronajímateli se vede v podrozvahové evidenci. Do nákladů (nákup služeb) se poté účtuje poměrná část nájemného připadající na dané účetní období. Výkazy se proto z důvodu operativního leasingu nemění.

Dle standardu IAS 17 musí nájemce vykazovat majetek v aktivech, dle českých právních předpisů tomu tak není, tzn. upraví se hodnota aktiv odebráním částky v majetku, která představuje finanční leasing, tj. 11 982 mil. Kč. V rozvaze se na straně aktiv navíc přesunou hodnoty Investic do nemovitosti do položky Pozemky, budovy a zařízení. Tato změna nesouvisí s vykazováním leasingu, ale české právní předpisy investice do nemovitosti nerozlišují, proto budou tyto hodnoty přesunuty (34 881 mil. Kč). Případné přecenění a jiné případy související s přesunem investic do nemovitosti do klasického hmotného majetku nebudou řešeny. Podobu aktiv po úpravách znázorňuje tabulka.

Tabulka 15: Aktiva účetních jednotek dle ČPP k 31.12.2017 (v mil. Kč)

Položka výkazu	31.12.2017 (v mil. Kč)
Stálá aktiva	511 697
Finanční leasing	X
Právo na užívání - operativní leasing	X
Celkem leasingy	
Nehmotná aktiva	68 028
Investice do nemovitosti	X
Pozemky, budovy a zařízení	338 548

Položka výkazu	31.12.2017 (v mil. Kč)
Ostatní stálá aktiva	105 121
Oběžná aktiva	295 501
Zásoby	42 062
Peníze a peněžní ekvivalenty	139 131
Ostatní oběžná aktiva	114 308
AKTIVA	807 198

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Celková aktiva se snížila z předchozích 819 180 mil. Kč na 807 198 mil. Kč. Dále se změnila položka Pozemky, budovy a stavby o investice do nemovitosti (34 881 mil. Kč), tento přesun však neměl vliv na výši ani stálých, ani celkových aktiv. Jednalo se jen o přesun z jedné položky do druhé v rámci dlouhodobého majetku.

V pasivech dojde ke změně v kategorii cizích závazků, kdy je potřeba odstranit krátkodobé i dlouhodobé závazky vůči pronajímateli. Novou podobu pasiv po úpravách zobrazuje tabulka níže.

Tabulka 16: Pasiva účetních jednotek dle ČPP k 31.12.2017 (v mil. Kč)

Položka výkazu	31.12.2017 (v mil. Kč)
Vlastní kapitál	396 159
Základní kapitál	127 007
Výsledek hospodaření běžného období	71 205
Nerozdělené výsledky hospodaření	127 232
Ostatní složky vlastního kapitálu	70 715
Cizí kapitál	411 039
Dlouhodobé závazky	184 306
Dlouhodobé závazky - leasing	0
Ostatní dlouhodobé závazky	184 306
Krátkodobé závazky	226 733
Krátkodobé závazky - leasing	0
Z obchodního styku	108 702
Úvěry a půjčky	18 794
Ostatní závazky	99 237
PASIVA	807 198

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Z tabulky je zřejmé, že dlouhodobé závazky se snížily o 10 051 mil. Kč, krátkodobé závazky o 923 mil. Kč a celkové cizí zdroje o 10 974 mil. Kč. Vzhledem k tomu, že zůstatková hodnota aktiv a hodnota celkových závazků nebyly ve stejné výši, je potřeba

o daný rozdíl (1 008 mil. Kč) upravit nerozdělený výsledek hospodaření, aby se aktiva a pasiva rovnala. Důvodem rozdílných hodnot může být rozdílná výše odpisů a splátek závazků.

Poslední výkaz, který je potřeba upravit, je výkaz zisku a ztráty. Dle českých právních předpisů se úhrada splátky zaznamená do nákladů jako nákup služby. Standard IAS 17 má odlišný pohled (na straně nájemce) – do nákladů se zaúčtuje finanční náklad v podobě úroku a odpis. Ve výkazech vybraných účetních jednotek, příp. z interních zdrojů po vzájemné komunikaci byly k dispozici údaje o zaplacených úrocích a odpisech v daném účetním období. O tyto položky se výsledovka změní. Při úpravě se vychází z předpokladu, že součet odpisu a úroku odpovídá uhrazené splátce. Zisk před zdaněním a čistý zisk proto zůstanou neměnné. V takovém případě bude vypadat výkaz následovně, viz tabulka.

Tabulka 17: Výkaz zisku a ztráty účetních jednotek dle ČPP k 31.12.2017 (v mil. Kč)

Položka výkazu	31.12.2017 (v mil. Kč)
Provozní výnosy	758 455
Provozní náklady (bez odpisů)	-631 510
Ostatní provozní náklady (bez odpisů)	-17 299
Ostatní provozní výnosy	28 719
EBITDA	138 365
Odpisy	-47 820
Finanční výnosy a náklady (bez úroků)	-243
EBIT	90 302
Úroky	-3 243
EBT	87 059
Daně	-15 891
EAT (bez ukončených činností)	71 168
Zisk/ztráta z ukončených činností	37
EAT (s ukončenými činnostmi)	71 205

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Vybrané účetní jednotky v daném účetním období uhradily z finančního leasingu 1 668 mil. Kč v podobě splátek. Zaplacené úroky činily 738 mil. Kč a odpisy byly ve výši 930 mil Kč. Do provozních nákladů se přidalo 1 668 mil. Kč, odpisy se snížily o 930 mil. Kč a úroky se také snížily o 738 mil. Kč. Vzhledem k těmto úpravám došlo

ke změně EBITDA o 1 668 mil. Kč a EBIT o výši uhrazených úroků. Naopak zisk před zdaněním zůstal stejný.

5.2.3 Porovnání výkazů sestavených dle ČPP a dle IAS 17

Problematika odlišného vykazování dle českých právních předpisů a dle standardu IAS 17 byla již zmíněna. V tuto chvíli jsou již připraveny výkazy za oba účetní systémy a proto lze porovnat jednotlivé položky. Procentuální změny v jednotlivých výkazech zobrazují tabulky níže.

Tabulka 18: Porovnání aktiv dle ČPP a IAS 17 k 31.12.2017 (v mil. Kč)

Položka výkazu	ČPP	IAS 17	změna v %
Stálá aktiva	511 697	523 679	+2,34
Finanční leasing	x	11 982	x
Právo na užívání - operativní leasing	x	x	x
Celkem leasingy		11 982	x
Nehmotná aktiva	68 028	68 028	0,00
Investice do nemovitosti	x	34 881	x
Pozemky, budovy a zařízení	338 548	303 667	-10,30
Ostatní stálá aktiva	105 121	105 121	0,00
Oběžná aktiva	295 501	295 501	0,00
Zásoby	42 062	42 062	0,00
Peníze a peněžní ekvivalenty	139 131	139 131	0,00
Ostatní oběžná aktiva	114 308	114 308	0,00
AKTIVA	807 198	819 180	+1,48

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Odlišné vykazování finančního leasingu dle českých právních předpisů a dle standardu IAS 17 mělo vliv na některé položky **aktiv**. Oproti výkazům sestavených dle českých právních předpisů se stálá aktiva ve výkazech dle standardu IAS 17 zvýšila o 2,34 %, z důvodu evidence předmětů leasingů v aktivech. Dále se snížila položka Pozemky, budovy a zařízení o 10,3 %. Příčinou je přesun části budov do položky Investic do nemovitosti. Oběžný majetek se nezměnil, je v obou výkazech shodný. Změnou hodnoty dlouhodobého majetku se zvýšila celková aktiva dle IAS 17 o 1,48 %.

Na straně **pasiv** v rozvaze se také změnila výše některých položek. Došlo především ke zvýšení cizího kapitálu o 2,67 %, což je zapříčiněno vykázáním závazku z leasingu vůči pronajímateli v souladu se standardem IAS 17. Účetní jednotky tento závazek rozdělují na část krátkodobou a dlouhodobou. Z tohoto důvodu se zvýšila hodnota krátkodobých

závazku o 0,41 % a dlouhodobé závazky také vzrostly a to o 5,45 %. Jelikož nebyly původně k dispozici výkazy za oba účetní systémy, musely se výkazy přepočíst, čímž bylo potřeba upravit případný nesoulad mezi aktivy a pasivy a to úpravou položky Nerozdělených výsledků hospodaření za minulá období. Tato položka mírně vzrostla (o 0,79 %) a tím se zvýšila i hodnota vlastního kapitálu o 0,25 %. Celková pasiva se změnila o 1,48 % (shodně s celkovými aktivy). Vše shrnuje tabulka.

Tabulka 19: Porovnání pasiv dle ČPP a IAS 17 k 31.12.2017 (mil. Kč)

Položka výkazu	ČPP	IAS 17	změna v %
Vlastní kapitál	396 159	397 167	+0,25
Základní kapitál	127 007	127 007	0,00
Výsledek hospodaření běžného období	71 205	71 205	0,00
Nerozdělené výsledky hospodaření	127 232	128 240	0,79
Ostatní složky vlastního kapitálu	70 715	70 715	0,00
Cizí kapitál	411 039	422 013	+2,67
Dlouhodobé závazky	184 306	194 357	+5,45
Dlouhodobé závazky - leasing	x	10 051	x
Ostatní dlouhodobé závazky	184 306	184 306	0,00
Krátkodobé závazky	226 733	227 656	+0,41
Krátkodobé závazky - leasing	x	923	x
Z obchodního styku	108 702	108 702	0,00
Úvěry a půjčky	18 794	18 794	0,00
Ostatní závazky	99 237	99 237	0,00
PASIVA	807 198	819 180	+1,48

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Poslední výkaz, který je nutné porovnat, je výkaz zisku a ztráty. Opět znázorněno tabulkou.

Tabulka 20: Porovnání výkazu zisku a ztráty dle ČPP a IAS 17 k 31.12.2017 (v mil. Kč)

Položka výkazu	ČPP	IAS 17	změna v %
Provozní výnosy	758 455	758 455	0,00
Provozní náklady (bez odpisů)	-631 510	-629 842	-0,26
Ostatní provozní náklady (bez odpisů)	-17 299	-17 299	0,00
Ostatní provozní výnosy	28 719	28 719	0,00
EBITDA	138 365	140 033	+1,21
Odpisy	-47 820	-48 750	+1,94
Finanční výnosy a náklady (bez úroků)	-243	-243	0,00
EBIT	90 302	91 040	+0,82

Položka výkazu	ČPP	IAS 17	změna v %
Úroky	-3 243	-3 981	+22,76
EBT	87 059	87 059	0,00
Daně	-15 891	-15 891	0,00
EAT (bez ukončených činností)	71 168	71 168	0,00
Zisk/ztráta z ukončených činností	37	37	0,00
EAT (s ukončenými činnostmi)	71 205	71 205	0,00

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Ve výsledovce se snížila hodnota provozních nákladů o 0,26 %. Příčinou je rozdílná povaha nákladů z leasingu dle českých právních předpisů a dle IAS 17. Provozní náklady proto klesly o výši uhrazených splátek a tím se zvýšila EBITDA o 1,21 %. Dále vzrostly odpisy o 1,94 %, protože nájemce je povinen dle standardu IAS 17 předmět leasingu odepisovat. Z tohoto důvodu se změní i výše EBIT o 0,82 %. Poslední položka, která se zvýšila jsou úroky (došlo ke zvýšení o 22,76 %). Jelikož se při přepočtu výkazů vycházelo z předpokladu, že výše splátky se rovná součtu odpisů a úroků, zisk před zdaněním a čistý zisk zůstanou neměnné.

5.3 Porovnání vykazování leasingu dle ČPP a IAS 16

V této podkapitole bude porovnáno vykazování leasingu dle českých právních předpisů a dle nového standardu IFRS 16 na vybraném okruhu účetních jednotek. Jedná se o již zmíněných 39 účetních jednotek, které mají zveřejněné výkazy sestavené dle IAS/IFRS a využívají leasing z pozice nájemce. Údaje vychází ze stejných účetních závěrek, resp. výročních zpráv za rok 2017 jako v předchozí podkapitole.

Opět jsou částky z výkazů sumarizovány a vytvoří se jedna rozvaha a jeden výkaz zisku a ztráty pro všechny účetní jednotky dohromady. V případě kapitalizace operativních leasingů do výkazů se vychází z průměrných dob leasingů. Smlouvy se stejnými, příp. podobnými předměty leasingu se budou sčítat a bude se s nimi počítat jako by se jednalo o jednu smlouvu. Bude použita modifikovaná retrospektivní metoda. Mimořádné splátky a jiná specifika nebudou brány v potaz. Odložená daň ani daň z příjmů nebudou přepočítávány.

5.3.1 Výkazy dle českých právních předpisů

Finanční i operativní leasing jsou v rámci českých právních předpisů vykazovány shodně. Účetní jednotka v aktivech neeviduje žádný majetek z leasingu, ani ho

neodepisuje. V pasivech se nezaznamenává ani závazek vůči pronajímateli. Tyto údaje jsou vedeny v podrozvahové evidenci. Do nákladů (nákup služeb) se zaúčtují uhrazené splátky v daném účetním období.

Výkazy dle českých právních předpisů byly již upraveny z výkazů sestavených dle IAS 17 v předchozí podkapitole. Tyto přepočtené hodnoty lze použít pro porovnání s výkazy dle standardu IFRS 16.

5.3.2 Výkazy dle standardu IFRS 16

Nový standard IFRS 16 je účinný od 01.01.2019 a přináší v oblasti leasingu na straně nájemce jisté změny. Do konce roku 2018 mohly účetní jednotky stále evidovat leasing dle starého standardu IAS 17. Finanční leasing byl vykazován v rozvaze a operativní pronájem se účtoval rovnoměrně do nákladů při úhradě splátek v daném účetním období.

Na straně pronajímatele nový standard žádné významné změny nepřinesl. Pronajímatel stále rozděluje leasingy na finanční a operativní.

Nachází-li se však účetní jednotka v pozici nájemce, již tyto druhy leasingu od sebe neodděluje a přistupuje k nim obdobným způsobem (až na pár výjimek stanovených v standardu). Pro finanční leasing zůstávají podmínky vykazování shodné. Změna nastává v oblasti operativního pronájmu, kdy je účetní jednotka nově povinna evidovat předměty leasingu v aktivech, odepisovat je a zaznamenávat výši závazku vůči pronajímateli v pasivech. Úhrada splátky se poté účtuje shodně s IAS 17, tzn. dojde ke snížení závazku a zaúčtování úroků do nákladů.

Již před jakýmkoli přepočty je zřejmé, že nový standard bude mít dopad na výkazy účetních jednotek.

Při kapitalizaci operativních leasingů se vychází z účetních výkazů sestavených dle IAS 17. Z výročních zpráv za rok 2017 byly zjištěny budoucí hodnoty splátek, průměrné doby leasingů a přírůstkové úrokové sazby se určily na základě sazeb získaných od některých leasingových společností, které odpověděly na dotaz autorky.

Vybrané účetní jednotky využívaly během roku 2017 6 různých předmětů operativního leasingu:

- automobily,

- nebytové prostory,
- technické služby,
- výpočetní technika,
- zařízení,
- železniční vozy.

V dalších odstavcích jsou postupně vypočítány hodnoty dle jednotlivých předmětů leasingu, které jsou potřebné pro úpravu výkazů.

První kategorií, u které se přepočítají hodnoty pro kapitalizaci leasingu, jsou **automobily**. Účetní jednotky si pronajaly převážně osobní automobily. Jejich průměrná doba pronájmu činí 5 let. Celková budoucí hodnota plateb dosahuje 1 328 mil. Kč. Přírůstková úroková sazba se stanovila ve výši 4,8 % p. a. dle údajů od leasingové společnosti. Současná hodnota leasingových plateb se spočte dle následujícího vzorce:

$$PV = \Sigma [P/(1+i)^n]. \quad (5)$$

Výslednou současnou hodnotu a jednotlivé splátky dluhu znázorňuje tabulka níže.

Tabulka 21: Výpočet současné hodnoty pronajatých automobilů (v mil. Kč)

Rok	Roční splátka	Současná hodnota splátky	Dluh	Úrok	Snížení závazku
1	266	253	1 156	56	210
2	266	242	946	45	220
3	266	231	726	35	231
4	266	220	495	24	242
5	266	210	253	12	253
Celkem	1 328	1 156	x	172	1 156

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

V tabulce je spočtena průměrná roční splátka, která činí 266 mil. Kč. Celková současná hodnota splátek je 1 156 mil. Kč. Z této hodnoty se vypočtou roční odpisy, jenž činí za rok 2017 231 mil. Kč. Majetek se vykáže v rozvaze ve výši současné hodnoty splátek ponížené o oprávkou, tj. 925 mil. Kč. Účetní jednotky zaplatí úroky ve výši 56 mil. Kč. Hodnota vykazovaného závazku činí 946 mil. Kč. Výše budoucích plateb splatných do jednoho roku je 254 mil. Kč, současná hodnota těchto splátek dosahuje hodnoty 242 mil. Kč, v této částce se vykáže krátkodobý závazek vůči pronajímateli. Dlouhodobý závazek se eviduje v částce 704 mil. Kč.

Další skupinou předmětů leasingů jsou **nebytové prostory**. Účetní jednotky si pronajímají především kanceláře a skladové prostory. Průměrná doba leasingu se pohybuje kolem 10 let. V účetních závěrkách vybraných účetních jednotek se evidují budoucí platby splátek ve výši 11 353 mil. Kč. Pro výpočet se využila úroková sazba 8,7 % p. a. dle informací poskytnutých od leasingových společností. Postup výpočtu současné hodnoty splátek se shoduje s postupem zvoleným u automobilů. Zjištěné údaje opět uvádí tabulka.

Tabulka 22: Současná hodnota splátek pronajatých nebytových prostor (v mil. Kč)

Rok	Roční splátka	Současná hodnota splátky	Dluh	Úrok	Snížení závazku
1	1 135	1 044	7 383	642	493
2	1 135	961	6 890	599	536
3	1 135	884	6 354	553	582
4	1 135	813	5 772	502	633
5	1 135	748	5 139	447	688
6	1 135	688	4 451	387	748
7	1 135	633	3 702	322	813
8	1 135	582	2 889	251	884
9	1 135	536	2 005	174	961
10	1 135	493	1 044	91	1 044
Celkem	11 353	7 383	x	3 970	7 383

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Průměrná roční splátka se spočetla jako podíl celkových budoucích plateb splátek a průměrné doby leasingu. Částka této roční splátky vychází na 1 135 mil. Kč. Celková současná hodnota splátek činí 7 383 mil. Kč, což představuje i výši ocenění aktiva a závazku. Jelikož účetní jednotka majetek odepisuje, vypočetl se i odpis v částce 738 mil. Kč. O tuto částku se poníží hodnota aktiva, které se poté v rozvaze vykáže ve výši 6 645 mil. Kč. Do pasiv se přidá závazek ve výši 6 890 mil. Kč (celková současná hodnota se ponížila o úhradu závazku za rok 2017, jež činila 493 mil. Kč). Budoucí platby splatné do jednoho roku jsou ve výši 2 024 mil. Kč. V krátkodobých závazcích se vykáže současná hodnota těchto plateb, tj. 1 862 mil. Kč. Zbývající část závazku připadá na dlouhodobý závazek (5 028 mil. Kč). Do nákladů se kromě odpisů zaúčtují i finanční náklady v podobě úroků ve výši 642 mil. Kč.

Účetní jednotky dále využívají prostřednictvím operativního leasingu **technické služby**, jejichž průměrná doba pronájmu jsou dva roky. Ve výročních zprávách se stanovily

budoucí platby splátek na 8 mil. Kč, z toho 1 mil. Kč je splatný do jednoho roku. Průměrná doba leasingu odpovídá dvěma rokům. Při výpočtech současné hodnoty se využila úroková sazba ve výši 3,33 % p. a. Výsledné hodnoty zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 23: Současná hodnota technických služeb (v mil. Kč)

Rok	Roční splátka	Současná hodnota splátky	Dluh	Úrok	Snížení závazku
1	4,0	3,9	7,6	0,3	3,7
2	4,0	3,7	3,9	0,1	3,9
Celkem	8,0	7,6	x	0,4	7,6

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Pomocí budoucích splátek a doby leasingu se vypočetla průměrná roční splátka ve výši 4 mil. Kč. Současná hodnota pronajatého aktiva poté činí 7,6 mil. Kč. Pro vykázání tohoto majetku se musí ještě ponížít hodnota o odpisy, které vychází na 3,8 mil. Kč. Do rozvahy se zaznamená zůstatková cena aktiva ve výši 3,8 mil. Kč. V pasivech se změní položka závazku a to o 3,9 mil. Kč. Tuto částku tvoří krátkodobé závazky 1 mil. Kč a dlouhodobé 2,9 mil. Kč. Do nákladů se zaúčtují úroky ve výši 0,3 mil. Kč.

Dalším pronajímaným předmětem operativního leasingu je **výpočetní technika** (počítače, notebooky, monitory apod.). Budoucí splátky činily u tohoto aktiva 7 mil. Kč. Úroková sazba se stanovila ve výši 3,9 % p. a. průměrná doba leasingu nepřesáhla tři roky. Vypočtené hodnoty znázorňuje tabulka.

Tabulka 24: Současná hodnota výpočetní techniky (v mil. Kč)

Rok	Roční splátka	Současná hodnota splátky	Dluh	Úrok	Snížení závazku
1	2,3	2,2	6,5	0,3	2,1
2	2,3	2,2	4,4	0,2	2,2
3	2,3	2,1	2,2	0,1	2,2
Celkem	7,0	6,5	x	0,5	6,5

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Účetní jednotky by měly v průměru uhradit 2,3 mil. Kč každý rok za pronájem výpočetní techniky. V aktivech se vykáže majetek v současné hodnotě (6,5 mil. Kč) ponížené o oprávk. Roční odpisy se stanovily podílem současného hodnoty a průměrné doby leasingu. Jejich výše činí 2,2 mil. Kč a zůstatková cena daného aktiva je proto 4,3 mil. Kč. Účetní jednotky musí vykázat i závazek na straně pasiv v celkové výši

4,4 mil. Kč, který se skládá z krátkodobého (1 mil. Kč) a dlouhodobého (3,4 mil Kč) dluhu. Kromě odpisů se zaúčtuje do nákladů úrok ve výši 0,3 mil. Kč.

Předposlední skupinu předmětu operativního leasingu tvoří **výrobní zařízení**, pod nimiž si lze představit např. stroje potřebné pro výrobu. Průměrná doba leasingu se pohybuje kolem 6 let. Současná hodnota byla vypočtena z budoucích plateb splátek (113 mil. Kč) a pomocí úrokové sazby 5,54 %. Zjištěné údaje pro úpravu výkazů uvádí tabulka.

Tabulka 25: Současná hodnota výrobních zařízení (v mil. Kč)

Rok	Roční splátka	Současná hodnota splátky	Dluh	Úrok	Snížení závazku
1	19	18	94	5	14
2	19	17	80	4	14
3	19	16	66	4	15
4	19	15	51	3	16
5	19	14	35	2	17
6	19	14	18	1	18
Celkem	113	94	x	19	94

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Při průměrné době leasingu činí průměrná roční splátka 19 mil. Kč. Současná hodnota, která představuje i výši ocenění majetku, je ve výši 94 mil. Kč. Hodnotu aktiva snižují odpisy, v tomto případě se jedná o částku 16 mil. Kč. Předmět leasingu se proto vykáže v zůstatkové ceně 78 mil. Kč. V roce 2017 dojde ke snížení závazku ve výši 14 mil. Kč a k úhradě v dalších letech zbývá 80 mil. Kč. Tato částka se musí ještě rozdělit na krátkodobý závazek ve výši 17 mil. Kč (spočteno z budoucích plateb splatných do jednoho roku o hodnotě 18 mil. Kč.) a dlouhodobý dluh ve výši 63 mil. Kč. Do výkazu zisku a ztráty se dále promítnou mimo odpisů i úroky o hodnotě 5 mil. Kč.

Poslední kategorií pronajatých aktiv jsou **železniční vozy**. Vybrané účetní jednotky mají budoucí platby splátek stanovené ve výši 10 131 mil. Kč. Průměrná doba leasingu činí 10 let a úroková sazba použitá pro výpočet současné hodnoty je 9,12 % p. a. Sazba se opět jako u všech předchozích předmětů leasingů určila na základě údajů od leasingových společností. Vypočtené částky potřebné pro úpravu výkazů zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 26: Současná hodnota železničních vozů (v mil. Kč)

Rok	Roční splátka	Současná hodnota splátky	Dluh	Úrok	Snížení závazku
1	1 013	928	6 468	590	423
2	1 013	851	6 044	551	462
3	1 013	780	5 582	509	504
4	1 013	715	5 078	463	550
5	1 013	655	4 528	413	600
6	1 013	600	3 928	358	655
7	1 013	550	3 274	299	715
8	1 013	504	2 559	233	780
9	1 013	462	1 779	162	851
10	1 013	423	928	85	928
Celkem	10 131	6 468	x	3 663	6 468

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Roční splátka za pronájem železničních vozů činí 1 013 mil. Kč. Pomocí těchto splátek byla vypočtena současná hodnota závazku. Účetní jednotky přidají do rozvahy pronajatý majetek v hodnotě 5 821 mil. Kč, což odpovídá rozdílu současné hodnoty (6 468 mil. Kč) a odpisům (647 mil. Kč). V pasivech se vykáže závazek ve výši 6 044 mil. Kč, který se skládá z krátkodobého a dlouhodobého dluhu. Krátkodobý závazek se vypočetl jako současná hodnota budoucích plateb splatných do jednoho roku, jež činily 924 mil. Kč. Dlouhodobý závazek se zaznamená v pasivech ve výši 5 197 mil. Kč. Za rok 2017 připadá do nákladů úrok v hodnotě 590 mil. Kč.

Na základě předchozích výpočtů se upraví rozvaha a výkazu zisku a ztráty vybraných účetních jednotek. Přehled hodnot za všechny předměty leasingu, o které se výkazy změní, je uveden v tabulce.

Tabulka 27: Přehled vypočtených hodnot pro změnu výkazů (v mil. Kč)

Zjištěné údaje	Celkem
Současná hodnota	11 138
Zůstatková cena majetku	9 897
Celkový závazek	10 256
Krátkodobý závazek	1 778
Dlouhodobý závazek	8 478
Úrok	947
Odpis	1 241
Splátky	2 439

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Podle výše zmíněných údajů lze upravit hodnoty výkazů sestavených v souladu se standardem IAS 17 tak, aby odpovídaly standardu IFRS 16. Nová podoba aktiv je znázorněna tabulkou.

Tabulka 28: Aktiva účetních jednotek dle IFRS 16 k 31.12.2017 (v mil. Kč)

Položka výkazu	IFRS 16
Stálá aktiva	533 576
Finanční leasing	11 982
Právo na užívání - operativní leasing	9 897
Celkem leasingy	21 879
Nehmotná aktiva	68 028
Investice do nemovitosti	34 881
Pozemky, budovy a zařízení	303 667
Ostatní stálá aktiva	105 121
Oběžná aktiva	295 501
Zásoby	42 062
Peníze a peněžní ekvivalenty	139 131
Ostatní oběžná aktiva	114 308
AKTIVA	829 077

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Finanční leasing se vykazuje dle IFRS 16 stejným způsobem, nebylo proto třeba o tento druh pronájmu položky měnit. V rozvaze se nově objevila položka Právo na užívání, která představuje zůstatkovou cenu operativního leasingu, jelikož nájemce má povinnost vykázat majetek v rozvaze ve výši současné hodnoty ponížené o oprávky. V tomto případě je do aktiv přidána zůstatková cena ve výši 9 897 mil. Kč. O tuto částku se změní i celková aktiva.

Na straně pasiv bylo potřeba upravit více položek. Jejich hodnoty zobrazuje další tabulka.

Tabulka 29: Pasiva účetních jednotek dle IFRS 16 k 31.12.2017 (v mil. Kč)

Položka výkazu	IFRS 16
Vlastní kapitál	396 808
Základní kapitál	127 007
Výsledek hospodaření běžného období	71 456
Nerozdělené výsledky hospodaření	127 630
Ostatní složky vlastního kapitálu	70 715
Cizí kapitál	432 269
Dlouhodobé závazky	202 835
Dlouhodobé závazky - leasing	18 529
Ostatní dlouhodobé závazky	184 306
Krátkodobé závazky	229 434
Krátkodobé závazky - leasing	2 701
Z obchodního styku	108 702
Úvěry a půjčky	18 794
Ostatní závazky	99 237
PASIVA	829 077

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Ke změnám v oblasti pasiv došlo jak v cizím kapitálu, tak i ve vlastním. Do cizího kapitálu byl přidán závazek vůči pronajímateli v celkové výši 10 256 mil. Kč. Tento závazek tvoří krátkodobá část ve výši 1 778 mil. Kč a dlouhodobá část v hodnotě 8 478 mil. Kč. Vzhledem k tomu, že se kapitalizací operativního leasingu mírně změnil výsledek hospodaření za běžné období, viz tabulka níže - Výkaz zisku a ztráty, musí se upravit i jeho výše v rozvaze. Nový výsledek hospodaření za běžné období činí 71 456 mil. Kč. Poslední změněnou položkou na straně pasiv jsou nerozdělené výsledky hospodaření z minulých let, které se snížily o 610 mil. Kč. Důvodem bylo použití modifikované retrospektivní metody při kapitalizaci operativního leasingu. Celková pasiva se zvýšila o 9 897 mil. Kč.

Tabulka 30: Výkaz zisku a ztráty účetních jednotek dle IFRS 16 k 31.12.2017 (v mil. Kč)

Položka výkazu	IFRS 16
Provozní výnosy	758 455
Provozní náklady (bez odpisů)	-627 403
Ostatní provozní náklady (bez odpisů)	-17 299

Položka výkazu	IFRS 16
Ostatní provozní výnosy	28 719
EBITDA	142 472
Odpisy	-49 991
Finanční výnosy a náklady (bez úroků)	-243
EBIT	92 238
Úroky	-4 928
EBT	87 310
Daně	-15 891
EAT (bez ukončených činností)	71 419
Zisk/ztráta z ukončených činností	37
EAT (s ukončenými činnostmi)	71 456

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Ve výkazu zisku a ztráty se snížila hodnota provozních nákladů o 2 439 mil. Kč a to z důvodu odebrání rovnoměrných splátek, které se v souladu se standardem IAS 17 zaúčtovaly do nákladů. Tím se zvýšila i hodnota EBITDA o stejnou částku. Dále se zvýšily odpisy o 1 241 mil. Kč, což představuje odpisy z operativního leasingu. Tato změna zapříčinila i změnu EBIT. V rámci kapitalizace pronájmu se účtují do nákladu i úroky a to má vliv na jejich vykazovanou výši. Úroky vzrostly o 947 mil. Kč a tím se změnil i zisk před zdaněním. V této diplomové práci není brán zřetel na případné změny v oblasti daně z příjmů (splatné a odložené) a proto se položka daně z příjmů ve výkazu nezměnila. Zisk po zdanění se zvýšil o 251 mil. Kč.

5.3.3 Porovnání výkazů sestavených dle ČPP a dle IFRS 16

V této podkapitole autorka porovnává výkazy vybraných účetních jednotek sestavených dle českých právních předpisů a dle nového standardu IFRS 16. Procentuální změny jednotlivých položek výkazů jsou znázorněny v následujících tabulkách.

Tabulka 31: Porovnání aktiv dle ČPP a dle IFRS 16 (v mil. Kč)

Položka výkazu	ČPP	IFRS 16	změna v %
Stálá aktiva	511 697	533 576	+4,28
Finanční leasing	x	11 982	x
Právo na užívání - operativní leasing	x	9 897	x
Celkem leasingy	x	21 879	x
Nehmotná aktiva	68 028	68 028	0,00
Investice do nemovitosti	x	34 881	x
Pozemky, budovy a zařízení	338 548	303 667	-10,30

Položka výkazu	ČPP	IFRS 16	změna v %
Ostatní stálá aktiva	105 121	105 121	0,00
Oběžná aktiva	295 501	295 501	0,00
Zásoby	42 062	42 062	0,00
Peníze a peněžní ekvivalenty	139 131	139 131	0,00
Ostatní oběžná aktiva	114 308	114 308	0,00
AKTIVA	807 198	829 077	+2,71

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Stálá aktiva (vykázaná dle IFRS 16) se zvýšila oproti hodnotě vykázané dle českých právních předpisů o 4,28 %, tj. 21 879 mil. Kč. Příčinou je zanesení předmětů leasingů (v tomto případě finančního i operativního) do majetku v souladu se standardem IFRS 16. Růst této položky ovlivnil i výši celkových aktiv, která se zvýšila o 2,71 % (21 879 mil. Kč). Dále se snížila položka pozemků, budov a zařízení o 10,3 %, což je zapříčiněno vykázáním investic do nemovitosti v samostatné kategorii. Jednalo se jen o přesun mezi dvěma položkami stálých aktiv a proto tato změna nemá žádný vliv na výši stálých i celkových aktiv.

Tabulka 32: Porovnání pasiv dle ČPP a dle IFRS 16 (v mil. Kč)

Položka výkazu	ČPP	IFRS 16	změna v %
Vlastní kapitál	396 159	396 808	+0,16
Základní kapitál	127 007	127 007	0,00
Výsledek hospodaření běžného období	71 205	71 456	+0,35
Nerozdělené výsledky hospodaření	127 232	127 630	+0,31
Ostatní složky vlastního kapitálu	70 715	70 715	0,00
Cizí kapitál	411 039	432 269	+5,16
Dlouhodobé závazky	184 306	202 835	+10,05
Dlouhodobé závazky - leasing	x	18 529	x
Ostatní dlouhodobé závazky	184 306	184 306	0,00
Krátkodobé závazky	226 733	229 434	+1,19
Krátkodobé závazky - leasing	x	2 701	x
Z obchodního styku	108 702	108 702	0,00
Úvěry a půjčky	18 794	18 794	0,00
Ostatní závazky	99 237	99 237	0,00
PASIVA	807 198	829 077	+2,71

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Na straně pasiv vzrostl vlastním kapitál o 0,16 % z důvodu zvýšení hodnot výsledku hospodaření za běžné období o 0,35 % a nerozdělených výsledků hospodaření o 0,31 %.

Příčinou změn těchto položek byla kapitalizace operativních leasingů do výkazů. Jelikož je nájemce leasingu povinen vykazovat závazek vůči pronajímateli v rozvaze, došlo ke zvýšení cizí kapitálu o 5,16 %, tj. 21 230 mil. Kč. Ze stejných důvodů se změnily dlouhodobé závazky o 10,05 % (o 18 529 mil. Kč) a krátkodobé závazky o 1,19 %, tj. o 2 701 mil. Kč.

Tabulka 33: Porovnání výkazu zisku a ztráty dle ČPP a IFRS 16 (v mil. Kč)

Položka výkazu	ČPP	IFRS 16	změna v %
Provozní výnosy	758 455	758 455	0,00
Provozní náklady	-631 510	-627 403	-0,65
Ostatní provozní náklady (bez odpisů)	-17 299	-17 299	0,00
Ostatní provozní výnosy	28 719	28 719	0,00
EBITDA	138 365	142 472	+2,97
Odpisy	-47 820	-49 991	+4,54
Finanční výnosy a náklady (bez úroků)	-243	-243	0,00
EBIT	90 302	92 238	+2,14
Úroky	-3 243	-4 928	+51,96
EBT	87 059	87 310	+0,29
Daně	-15 891	-15 891	0,00
EAT (bez ukončených činností)	71 168	71 419	+0,35
Zisk/ztráta z ukončených činností	37	37	0,00
EAT (s ukončenými činnostmi)	71 205	71 456	+0,35

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Ve výkazu zisku a ztráty došlo k poklesu provozních nákladů o 0,65 % z důvodu odebrání rovnoměrných splátek z leasingu. Touto změnou vzrostl EBITDA o 2,97 %. Dále vzrostly odpisy o 4,54 %, tj. o 2 171 mil. Kč, což je zapříčiněno odpisováním předmětu leasingu. Výše EBIT se zvýšila o 2,14 %. Při úhradě splátek z pronájmu je celková hodnota rozdělena na část představující snížení závazku a druhou část v podobě nákladových úroků. Proto se zvýšila hodnota úroků o 51,96 %. Zisk před zdanění a po zdanění se také vlivem kapitalizace operativních leasingů zvýšil.

5.4 Porovnání vykazování leasingu dle standardů IAS 17 a IFRS 16

Standard IAS 17 je od 01.01.2019 nahrazen novým standardem IFRS 16. Rozdíl mezi těmito standardy spočívá především v pohledu vykazování leasingu na straně nájemce. Dle původního standardu IAS 17 měla povinnost účetní jednotka (v pozici nájemce)

vykazovat v rozvaze jen předměty finančního leasingu. Operativní pronájem byl řešen prostřednictvím podrozvahové evidence.

Nový standard IFRS 16 udává povinnost účetní jednotce (v pozici nájemce) vykazovat předmět leasingu v rozvaze v případě operativního pronájmu.

Výkazy vybraných účetních jednotek sestavené v souladu se standardy IAS 17 i IFRS 16 jsou oboje již k dispozici (implementace IFRS 16 na výkazy dle IAS 17 byla provedena v předchozí podkapitole). Následující tabulka zobrazuje porovnání aktiv.

Tabulka 34: Porovnání aktiv dle IAS 17 a IFRS 16 k 31.12.2017 (v mil. Kč)

Položka výkazu	IAS 17	IFRS 16	změna v %
Stálá aktiva	523 679	533 576	+1,89
Finanční leasing	11 982	11 982	0,00
Právo na užívání - operativní leasing	x	9 897	x
Celkem leasingy	11 982	21 879	+82,60
Nehmotná aktiva	68 028	68 028	0,00
Investice do nemovitosti	34 881	34 881	0,00
Pozemky, budovy a zařízení	303 667	303 667	0,00
Ostatní stálá aktiva	105 121	105 121	0,00
Oběžná aktiva	295 501	295 501	0,00
Zásoby	42 062	42 062	0,00
Peníze a peněžní ekvivalenty	139 131	139 131	0,00
Ostatní oběžná aktiva	114 308	114 308	0,00
AKTIVA	819 180	829 077	+1,21

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Hodnota pronajatých majetků se implementací IFRS 16 zvýšila o 82,6 %, tj. o 9 897 mil. Kč. Tím se zvýšila i celková částka stálých aktiv o 1,89 %. Celková aktiva se poté změnila o 1,21 %.

Tabulka 35: Porovnání pasiv dle IAS 17 a IFRS 16 k 31.12.2019 (v mil. Kč)

Položka výkazu	IAS 17	IFRS 16	změna v %
Vlastní kapitál	397 167	396 808	-0,09
Základní kapitál	127 007	127 007	0,00
Výsledek hospodaření běžného období	71 205	71 456	+0,35
Nerozdělené výsledky hospodaření	128 240	127 630	-0,48
Ostatní složky vlastního kapitálu	70 715	70 715	0,00
Cizí kapitál	422 013	432 269	+2,43
Dlouhodobé závazky	194 357	202 835	+4,36
Dlouhodobé závazky - leasing	10 051	18 529	+84,35

Položka výkazu	IAS 17	IFRS 16	změna v %
Ostatní dlouhodobé závazky	184 306	184 306	0,00
Krátkodobé závazky	227 656	229 434	+0,78
Krátkodobé závazky - leasing	923	2 701	+192,63
Z obchodního styku	108 702	108 702	0,00
Úvěry a půjčky	18 794	18 794	0,00
Ostatní závazky	99 237	99 237	0,00
PASIVA	819 180	829 077	+1,21

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Celková pasiva se zvýšila oproti hodnotě vykázané dle IAS 17 o 1,21 % (o 9 897 mil. Kč). Do pasiv byly zahrnuty závazky vůči pronajímateli z operativního leasingu. Krátkodobé závazky z titulu pronájmu se zvýšily o 192,63 %, tj. o 1 778 mil. Kč. Dále se změnila i hodnota dlouhodobých závazků z leasingu o 84,35 %, což představuje 8 478 mil. Kč. Cizí kapitál se vlivem těchto položek zvýšil o 2,43 %. Při implementaci IFRS 16 došlo i ke změně vlastních zdrojů, z důvodu upraveného výsledku hospodaření za běžné období. Položka nerozdělených výsledků hospodaření mírně poklesla. Příčinou tohoto poklesu bylo vyrovnaní rozdílu aktiv a pasiv, který vznikl použitím modifikovaného retrospektivního přístupu při přepočtu výkazů na IFRS 16.

Tabulka 36: Porovnání výkazu zisku a ztráty dle IAS 17 a IFRS 16

Položka výkazu	IAS 17	IFRS 16	změna v %
Provozní výnosy	758 455	758 455	0,00
Provozní náklady (bez odpisů)	-629 842	-627 403	-0,39
Ostatní provozní náklady (bez odpisů)	-17 299	-17 299	0,00
Ostatní provozní výnosy	28 719	28 719	0,00
EBITDA	140 033	142 472	+1,74
Odpisy	-48 750	-49 991	+2,55
Finanční výnosy a náklady (bez úroků)	-243	-243	0,00
EBIT	91 040	92 238	+1,32
Úroky	-3 981	-4 928	+23,79
EBT	87 059	87 310	+0,29
Daně	-15 891	-15 891	0,00
EAT (bez ukončených činností)	71 168	71 419	+0,35
Zisk/ztráta z ukončených činností	37	37	0,00
EAT (s ukončenými činnostmi)	71 205	71 456	+0,35

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Při porovnání výkazu zisku a ztráty sestaveného dle IAS 17 a IFRS 16 si lze povšimnout, že provozní náklady poklesly o 0,39 %, což bylo zapříčiněno odebráním zaplacených splátek z nákladů. Změnou této položky se zvýšila i EBITDA o 1,74 %. Dle IFRS 16 se úhrada splátky za pronájem zaúčtuje jako snížení závazku a přírůstek v položce nákladových úroků. Úroky vzrostly o 23,79 %. Do nákladů dále případnou odpisy, jelikož nájemce musí předmět operativního leasingu odepisovat. Zvýšením úroků a odpisů se změnila i hodnota zisku před zdaněním a po zdanění.

5.5 Vliv odlišného vykazování leasingů na vybrané ukazatele finanční analýzy

V předchozích podkapitolách byly upraveny a porovnány účetní výkazy dle českých právních předpisů, dle standardu IAS 17 a nového standardu IFRS 16. Zjistilo se, že každé právní normy mají vliv na některé položky rozvahy nebo výkazu zisku a ztráty. V této podkapitole se na základě dat z přepočtených výkazů vypočítají vybrané ukazatele finanční analýzy.

Cílem této podkapitoly je ukázat, že záleží dle jakých právních norem jsou výkazy sestaveny. Jelikož všechny 3 způsoby vykazování leasingu mají rozdílné hodnoty některých položek výkazů, je dobré vědět, jaký vliv mají na vybrané ukazatele finanční analýzy, na jejichž základě se poté např. vrcholový management rozhoduje.

Pro splnění tohoto cíle byly vybrány následující ukazatele finanční analýzy:

- běžná likvidita,
- pohotová likvidita,
- okamžitá likvidita,
- rentabilita aktiv,
- celková zadluženost,
- míra zadluženosti,
- koeficient samofinancování.

5.5.1 Ukazatele likvidity

Mezi ukazatele likvidity se řadí likvidita běžná, pohotová a okamžitá. Z těchto ukazatelů lze posoudit, do jaké míry může účetní jednotka hradit své závazky.

Ukazatele byly spočteny na základě následujících vzorců. [17]

$$\text{běžná likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

$$\text{Pohotová likvidita} = \frac{\text{oběžná aktiva} - \text{zásoby}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

$$\text{okamžitá likvidita} = \frac{\text{krátkodobý finanční majetek}}{\text{krátkodobé závazky}}$$

Tabulka 37: Ukazatele likvidity

Položka	ČPP	IAS 17	IFRS 16
Oběžná aktiva	295 501	295 501	295 501
Krátkodobé závazky	226 733	227 656	229 434
Zásoby	42 062	42 062	42 062
Peníze a peněžní ekvivalenty	139 131	139 131	139 131
Běžná likvidita	1,3033	1,2980	1,2880
Pohotová likvidita	1,1178	1,1133	1,1046
Okamžitá likvidita	0,6136	0,6111	0,6064

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Z tabulky je zřejmé, že výše ukazatelů likvidit se dle jednotlivých právních předpisů změnila. Také si lze všimnout, že položky oběžných aktiv jsou neměnné. Jediná položka, která ovlivňuje hodnotu ukazatele jsou krátkodobé závazky. Lze proto konstatovat, že odlišné vykazování leasingu má vliv na hodnotu těchto poměrových ukazatelů finanční analýzy.

Tabulka níže zobrazuje změny ukazatelů likvidity v % mezi jednotlivými právními předpisy. Změna ukazatele je znázorněna i pomocí šipky.

Tabulka 38: Změna ukazatelů likvidity (v %)

Ukazatel	ČPP x IAS 17	vliv	ČPP x IFRS 16	vliv	IAS 17 x IFRS 16	vliv
Běžná likvidita	-0,4054	↓	-1,1772	↓	-0,7750	↓
Pohotová likvidita	-0,4054	↓	-1,1772	↓	-0,7750	↓
Okamžitá likvidita	-0,4054	↓	-1,1772	↓	-0,7750	↓

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Nejvyšších hodnot dosahovaly ukazatele v případě vykazování leasingu dle českých právních předpisů, protože krátkodobé závazky neobsahují žádné závazky z titulu leasingu. Podle standardu IAS 17 se v krátkodobých závazcích vykazují jen závazky z finančního leasingu. V případě implementace standardu IFRS 16 se v pasivech

zaznamenávají závazky jak z finančního, tak i operativního leasingu. Proto jsou vypočtené ukazatele za IFRS 16 nejnižší. Na základě těchto údajů lze říci, že vykazování leasingu dle mezinárodních standardů má za následek zhoršení ukazatele likvidity.

5.5.2 Ukazatel rentability aktiv

Ukazatel rentability aktiv slouží k měření výkonnosti účetní jednotky. Vypočtená hodnota ukazatele je znázorněna v tabulce.

Při výpočtu ukazatele se postupovalo dle vzorce [17]:

$$\text{rentabilita aktiv} = \frac{\text{EBIT}}{\text{celková aktiva}}$$

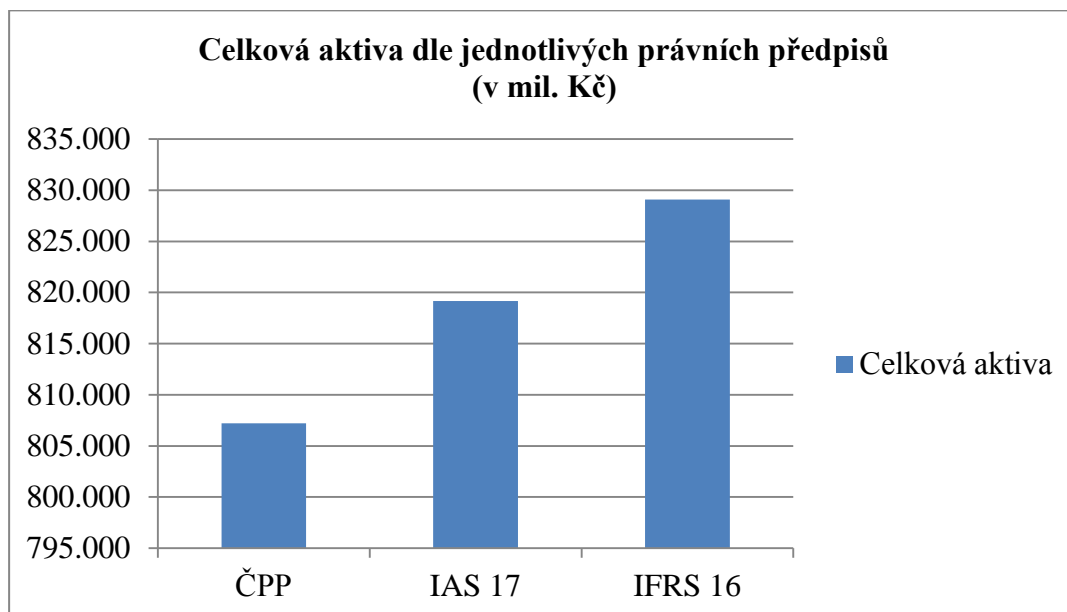
Tabulka 39: Rentabilita aktiv

Položka	ČPP	IAS 17	IFRS 16
EBIT	90 302	91 040	92 238
Celková aktiva	807 198	819 180	829 077
Rentabilita aktiv	0,1119	0,1111	0,1112

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Z tabulky je zřejmé, že od položek vykázaných dle českých právních předpisů, kde není leasing v rozvaze zaznamenáván, po postupné zahrnování leasingu do rozvahy (finančního leasingu dle IAS 17) až po úplné vykázání pronájmu dle IFRS 16 se jak EBIT, tak i celková aktiva zvyšovala. Výši bilanční sumy dle jednotlivých právních předpisů zobrazuje následující obrázek.

Obrázek 13: Celková aktiva dle jednotlivých právních předpisů (v mil. Kč)



Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Následující tabulka uvádí změny ukazatele rentability aktiv v procentech mezi jednotlivými právními předpisy.

Tabulka 40: Změny ukazatele rentability aktiv (v %)

Ukazatel	ČPP x IAS 17	vliv	ČPP x IFRS 16	vliv	IAS 17 x IFRS 16	vliv
Rentabilita aktiv	-0,6574	↓	-0,5516	↓	0,1065	↑

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Změna ukazatele rentability aktiv již není tak jednoznačná jako tomu bylo u ukazatelů likvidity. Zde si lze všimnout, že při porovnání českých právních předpisů s oběma standardy se ukazatel snížil. Naopak v komparaci standardů IAS 17 a IFRS 16 došlo k mírnému zvýšení rentability aktiv. U tohoto ukazatele lze proto konstatovat, že jeho výše záleží na poměru operativního leasingu vůči celkovým leasingům nebo vůči celkovými aktivům.

5.5.3 Ukazatele zadluženosti

Ukazatele zadluženosti vyjadřují vztah mezi cizím a vlastním kapitálem. V této kategorii bude vypočtena celková zadluženost a míra zadluženosti, viz tabulka.

Ukazatele se vypočítají dle následujících vzorců. [17]

$$\text{celková zadluženost} = \frac{\text{cizí kapitál}}{\text{celková aktiva}}$$

$$\text{míra zadluženosti} = \frac{\text{cizí kapitál}}{\text{vlastní kapitál}}$$

Tabulka 41: Ukazatele zadluženosti

Položka	ČPP	IAS 17	IFRS 16
Cizí kapitál	411 039	422 013	432 269
Celková aktiva	807 198	819 180	829 077
Vlastní kapitál	396 159	397 167	396 808
Celková zadluženost	0,5092	0,5152	0,5214
Míra zadluženosti	1,0376	1,0626	1,0894

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Z tabulky je zřejmé, že nejnižší míru zadluženosti a celkovou zadluženost má účetní jednotka v případě, že vykazuje leasing dle českých právních předpisů. Nejvyšších hodnot ukazatelů dosahuje účetní jednotka, řídí-li se standardem IFRS 16.

Vlastní kapitál se v rámci jednotlivých právních předpisů nijak výrazně nezměnil. Ukazatel míry zadlužení, který se počítá právě pomocí vlastního kapitálu, je proto převážně ovlivněn výší cizího kapitálu. Hodnota cizího kapitálu roste, čím více účetní jednotka zaznamenává leasingy do rozvahy.

Ukazatel celkové zadluženosti je ovlivněn oběma položkami (jak celkovými aktivy, tak cizím kapitálem). Čím vyšší budou aktiva, tím bude nižší hodnota ukazatele. A naopak čím více cizího kapitálu bude účetní jednotka využívat, tím se výsledná hodnota ukazatele zvýší.

Tabulka 42: Změna ukazatelů zadluženosti (v %)

Ukazatel	ČPP x IAS 17	vliv	ČPP x IFRS 16	vliv	IAS 17 x IFRS 16	vliv
Celková zadluženost	1,1681	↑	2,3897	↑	1,2075	↑
Míra zadluženosti	2,4092	↑	4,9930	↑	2,5229	↑

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Porovná-li se vybrané ukazatele zadluženosti mezi jednotlivými právními předpisy, lze konstatovat, že se jejich hodnota zvyšovala, čím více účetní jednotka vykazovala leasingy v rozvaze. V případě srovnání vykazování leasingů dle českých právních předpisů a dle standardu IFRS 16 si lze všimnout, že hodnota ukazatele míry zadluženosti vzrostla o 5 %.

U ukazatelů zadluženosti lze říci, že způsob vykazování leasingu má velký vliv na jejich výslednou hodnotu.

5.5.4 Koeficient samofinancování

Koeficient samofinancování vyjadřuje míru, do jaké je účetní jednotka samostatná, tj. jakým způsobem pokrývá své potřeby z vlastního kapitálu. Hodnota ukazatele se vypočítá jako [17]:

$$\text{koeficient samofinancování} = \frac{\text{vlastní kapitál}}{\text{celková aktiva}}$$

Tabulka 43: Koeficient samofinancování

Položka	ČPP	IAS 17	IFRS 16
Celková aktiva	807 198	819 180	829 077
Vlastní kapitál	396 159	397 167	396 808
Koeficient samofinancování	0,4908	0,4848	0,4786

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Nejvyšší hodnoty nabývá koeficient samofinancování v případě, že jsou leasingy vykazovány dle českých právních předpisů. Je to z toho důvodu, že aktiva neobsahují předměty leasingu. Čím vyšší jsou aktiva (při vlastním kapitálu neměnném), tím nižší bude hodnota koeficientu.

Tabulka 44: Změna koeficientu samofinancování (v %)

Ukazatel	ČPP x IAS 17	vliv	ČPP x IFRS 16	vliv	IAS 17 x IFRS 16	vliv
Koeficient samofinancování	-1,2120	↓	-2,4795	↓	-1,2830	↓

Zdroj: Vlastní zpracování, 2019

Z tabulky je patrné, že nejvyššímu poklesu koeficientu došlo při porovnání vykazování leasingu dle českých právních předpisů a dle IFRS 16. Důvodem je, že je zde největší rozdíl ve výši celkových aktiv, které mají vliv na výslednou hodnotu ukazatele.

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo kvantifikovat odlišnosti ve vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku mezi českými právními předpisy a IAS/IFRS a jejich vliv na finanční situaci účetní jednotky, výkonnost a vybrané poměrové ukazatele finanční analýzy.

Odlišnosti ve vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku byly identifikovány na základě porovnání českých právních předpisů a mezinárodních standardů, které byly popsány v rámci teoretické části diplomové práce. Zjištěné odlišnosti znázorňují vytvořené komparační tabulky. V těchto tabulkách je také uvedeno, zda mají identifikované rozdíly ve vykazování vliv na finanční situaci, výkonnost účetní jednotky a ukazatele finanční analýzy.

Pro kvantifikaci odlišností se zvolila problematika vykazování leasingů, která je v tomto roce aktuální, neboť od začátku roku je v účinnosti nový standard IFRS 16. Cílem praktické části bylo ukázat na celkovém objemu leasingů vybraných účetních jednotek rozdíly na straně nájemce dle českých právních předpisů a dle standardů IAS 17 a IFRS 16. Vybraný vzorek obsahoval 39 účetních jednotek.

Na základě informací zveřejněných ve výročních zprávách se zjistilo, že 69 % účetních jednotek využívá operativní pronájem. A jen 31 % jednotek má pronajatý majetek formou finančního leasingu. Zajímavé také bylo, že nejvíce mají účetní jednotky pronajaté nebytové prostory, na druhém místě se poté umístil pronájem automobilů. Celkový objem leasingových smluv činil 33 915 mil. Kč, z toho 22 940 mil. Kč připadá na operativní leasing.

Na základě porovnávání jednotlivých právních předpisů mezi sebou lze konstatovat, že odlišné vykazování leasingů má vliv především na výši bilanční sumy. Porovná-li se výkazy sestavené v souladu se standardem IAS 17 s českými právními předpisy, vzrostla výše celkových aktiv o 1,48 %. Při srovnání standardů IAS 17 a IFRS 16 se aktiva dle IFRS 16 zvýšila o 1,21 % oproti aktivům dle IAS 17. Nejvyšší nárůst celkových aktiv lze zaznamenat při porovnání výkazů dle českých právních předpisů a dle nového standardu IFRS 16. Celková aktiva vzrostla o 2,71 % oproti aktivům dle českých právních předpisů.

Obecně lze konstatovat, že nejvyšší rozdíly nastaly při porovnávání výkazů sestavených dle českých právních předpisů a dle standardu IFRS 16. Příčinou je to, že účetní jednotky dle nového standardu mají povinnost evidovat předměty pronájmu v rozvaze. A to v případě obou forem leasingu. Naopak vede-li účetní jednotka účetnictví dle českých právních předpisů, nevykazuje v rozvaze ani jednu formu leasingu, neboť je eviduje pouze v podrozvahové evidenci.

Dále byly spočteny vybrané ukazatele finanční analýzy. Na základě jejich výši lze dospět k závěru, že ukazatele likvidity jsou vykazováním leasingu do rozvahy ovlivněny. Čím vyšší jsou krátkodobé závazky tím nižší je hodnota ukazatele. U ukazatelů zadluženosti lze říci, že čím více jsou leasingové závazky zaneseny do rozvahy, tím nabývají ukazatele vyšších hodnot. V případě koeficientu samofinancování lze konstatovat, že čím vyšší bude suma aktiv, tím bude ukazatel nabývat nižších hodnot.

Přínosem této diplomové práce je poskytnutí základních informací o vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle českých právních předpisů a dle mezinárodních standardů IAS/IFRS. Za klíčové je považováno shrnutí dané problematiky takovým způsobem, aby osoba zajímající se o dané téma, měla dostatek informací. Dalším přínosem práce byla i implementace nového standardu IFRS 16 na výkazy většího množství účetních jednotek a zjištění jejího vlivu na účetní závěrku.

Seznam tabulek

Tabulka 1: Přehled účtových skupin DHM a DNM	13
Tabulka 2: Přehled položek DHM	16
Tabulka 3: Přehled DNM.....	17
Tabulka 4: Hlavní standardy upravující DM	24
Tabulka 5: Doplnující standardy z hlediska DM	24
Tabulka 6 Komparace úpravy oblasti DHM a DNM dle IAS/IFRS a českých účetních předpisů.....	43
Tabulka 7 Komparace rozdílů v oblasti DHM dle IAS 16 a českých účetních předpisů	44
Tabulka 8 Komparace rozdílů dle IFRS 5, IAS 40 a ČÚP	48
Tabulka 9 Komparace rozdílů v oblasti DNM dle IAS 38 a ČÚP	49
Tabulka 10: Komparace rozdílů v oblasti vykazování leasingu dle ČPP, IAS 17 a IFRS 16.	52
Tabulka 11: Hodnota závazků dle jednotlivých předmětů leasingu (v mil. Kč)	57
Tabulka 12: Aktiva účetních jednotek k 31.12.2017 dle IAS 17 (v mil. Kč).....	59
Tabulka 13: Pasiva účetních jednotek dle IAS 17 k 31.12.2017 (v mil. Kč)	60
Tabulka 14: Výkaz zisku a ztráty účetních jednotek dle IAS 17 k 31.12.2017 (v mil. Kč)	61
Tabulka 15: Aktiva účetních jednotek dle ČPP k 31.12.2017 (v mil. Kč)	62
Tabulka 16: Pasiva účetních jednotek dle ČPP k 31.12.2017 (v mil. Kč).....	63
Tabulka 17: Výkaz zisku a ztráty účetních jednotek dle ČPP k 31.12.2017 (v mil. Kč)	64
Tabulka 18: Porovnání aktiv dle ČPP a IAS 17 k 31.12.2017 (v mil. Kč).....	65
Tabulka 19: Porovnání pasiv dle ČPP a IAS 17 k 31.12.2017 (mil. Kč)	66
Tabulka 20: Porovnání výkazu zisku a ztráty dle ČPP a IAS 17 k 31.12.2017 (v mil. Kč)	66
Tabulka 21: Výpočet současné hodnoty pronajatých automobilů (v mil. Kč)	69

Tabulka 22: Současná hodnota splátek pronajatých nebytových prostor (v mil. Kč).....	70
Tabulka 23: Současná hodnota technických služeb (v mil. Kč)	71
Tabulka 24: Současná hodnota výpočetní techniky (v mil. Kč)	71
Tabulka 25: Současná hodnota výrobních zařízení (v mil. Kč)	72
Tabulka 26: Současná hodnota železničních vozů (v mil. Kč)	73
Tabulka 27: Přehled vypočtených hodnot pro změnu výkazů (v mil. Kč).....	74
Tabulka 28: Aktiva účetních jednotek dle IFRS 16 k 31.12.2017 (v mil. Kč)	74
Tabulka 29: Pasiva účetních jednotek dle IFRS 16 k 31.12.2017 (v mil. Kč).....	75
Tabulka 30: Výkaz zisku a ztráty účetních jednotek dle IFRS 16 k 31.12.2017 (v mil. Kč).....	75
Tabulka 31: Porovnání aktiv dle ČPP a dle IFRS 16 (v mil. Kč)	76
Tabulka 32: Porovnání pasiv dle ČPP a dle IFRS 16 (v mil. Kč)	77
Tabulka 33: Porovnání výkazu zisku a ztráty dle ČPP a IFRS 16 (v mil. Kč)	78
Tabulka 34: Porovnání aktiv dle IAS 17 a IFRS 16 k 31.12.2017 (v mil. Kč).....	79
Tabulka 35: Porovnání pasiv dle IAS 17 a IFRS 16 k 31.12.2019 (v mil. Kč).....	79
Tabulka 36: Porovnání výkazu zisku a ztráty dle IAS 17 a IFRS 16.....	80
Tabulka 37: Ukazatele likvidity	82
Tabulka 38: Změna ukazatelů likvidity (v %).....	82
Tabulka 39: Rentabilita aktiv	83
Tabulka 40: Změny ukazatele rentability aktiv (v %).....	84
Tabulka 41: Ukazatele zadluženosti.....	85
Tabulka 42: Změna ukazatelů zadluženosti (v %)	85
Tabulka 43: Koeficient samofinancování	86
Tabulka 44: Změna koeficientu samofinancování (v %)	86

Seznam obrázků

Obrázek 1: Způsoby ocenění pořízeného majetku.....	14
Obrázek 2: Vedlejší náklady zahrnované a nezahrnované do pořizovací ceny	14
Obrázek 3: Používané metody odpisování.....	19
Obrázek 4: Náklady, které lze a nelze zahrnout do pořizovacích nákladů	27
Obrázek 5: Přeceňovací model	29
Obrázek 6: Odpisové metody dle IAS 16	31
Obrázek 7: Rozhodovací strom pro identifikaci standardu	33
Obrázek 8 Zahrnované a nezahrnované náklady u DNM.....	35
Obrázek 9: Zastoupení účetních jednotek v jednotlivých oborech.....	55
Obrázek 10: Využití finančního a operativního leasingu	56
Obrázek 11: Četnost jednotlivých předmětů leasingů	56
Obrázek 12: Hodnota celkových aktiv a hodnota leasingu dle IAS 17	60
Obrázek 13: Celková aktiva dle jednotlivých právních předpisů (v mil. Kč)	84

Seznam použitých zkratek

aj. – a jiné

apod. – a podobně

atd. – a tak dále

č. - číslo

ČPP – české právní předpisy

ČÚP – české účetní předpisy

ČÚS – české účetní standardy

DHM – dlouhodobý hmotný majetek

DM – dlouhodobý majetek

DNM – dlouhodobý nehmotný majetek

EAT – čistý zisk (zisk po zdanění)

EBIT – zisk před úroky a daněmi

EBITDA – zisk bez úroků, daní a odpisů

EBT – zisk před zdaněním

ha - hektar

IAS – mezinárodní účetní standardy

IFRS – mezinárodní standardy účetního výkaznictví

Kč – koruna česká

Mil. – milion

Např. – například

Popř. – popřípadě

Resp. - respektive

Sb. - sbírka

Tj. – to jest

Tzv. – tak zvaný

Tzn. – to znamená

ZC – zůstatková cena

ZDP – zákon o dani z příjmu

ZoÚ – zákon o účetnictví

Seznam použité literatury

- [1] BRAGG, Steven M. *IFRS made easy*. Hoboken: John Wiley & Sons, ©2011. ix, 266 s. ISBN 978-0-470-89070-7.
- [2] CARDOVÁ, Zdenka a CARDA, Jindřich. *Metoda komponentního odpisování* [online]. Praha, 2019 [cit. 2019-02-12]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/metoda-komponentniho-odpisovani-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Eu2czycG0yCziXFgei25S5YjK3ei8J79NQ/?serp=1>
- [3] České účetní standardy, ve znění pozdějších předpisů
- [4] DRÁBKOVÁ, Zita. *Dlouhodobá hmotná aktiva - rozdíly ve vykazování a oceňování* [online]. Praha, 2018 [cit. 2019-02-18]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=252676&rez=0&q=dlouhodob y%20hmotny%20%20majetek>
- [5] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- [6] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *IFRS 16 Leasingy* [online]. Praha, 2016 [cit. 2019-03-01]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/487>
- [7] FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Vydání první. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2016. 176 stran. ISBN 978-80-214-5390-6.
- [8] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN 978-80-87197-64-6.
- [9] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN 978-80-87197-65-3.
- [10] IFRS FOUNDATION/IASB. *IFRS 2016 (Blue book)*. Londýn: IFRS Foundation, 2016. ISBN 978-1-911040-00-2.
- [11] International Accounting Standards Board: *IFRS Standards*. London 2016. ISBN 978-1-911040-16-3.

- [12] JÍLEK, Josef a SVOBODOVÁ, Jitka. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. 448 s. ISBN 978-80-247-4710-1.
- [13] JINDRÁK, Jaroslav. *Sbírka souvztažností k účtům směrné účtové osnovy se vzorovou účtovou osnovou pro podnikatele s opravami pro rok 2018: příručka pro účetní a jiné ekonomické pracovníky*. Praha: ANAG, Andragogos Agency, 2018. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-904256-9-9.
- [14] JINDROVÁ, B.; PROCHÁZKOVÁ, D.; STRAKOŠOVÁ, P. *Podrozhavové účty* [online]. Praha, 2018 [cit. 2018-03-08]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/75-az-79-podrozvahove-ucty-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EugQrRPOU40wb1b8XBKbu3ykGjT1laSa0w/?serp=1>
- [15] KADLEC, Michal. *Účetní a daňové odpisy majetku* [online]. Praha, 2013 [cit. 2019-02-21]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/ucetni-a-danove-odpisy-majetku/>
- [16] KADLECOVÁ, Jitka. *Novelizovaný Koncepční rámec pro IFRS – část II*. [online]. Praha, 2018 [cit. 2019-01-03]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/novelizovany-koncepcni-ramec-pro-ifrs-cast-ii/>
- [17] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20., aktualiz. vyd. Praha: Polygon, 2012. ix, 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.
- [18] KRUPOVÁ, L. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. 1. Vyd. Praha: VOX a. s. – Nakladatelství, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [19] KRUPOVÁ, Lenka. *Leasingy podle IFRS*. Praha: 1.VOX a.s., 2017. 116 s. ISBN 978-80-87480-54-0.
- [20] MACKENZIE, Bruce a kol. *Interpretation and Application of IFRS 2012*. New Jersey: John Wiley, 2012. ISBN 978-0-470-92399-3.
- [21] MLÁDEK, Robert. *IFRS and US GAAP: accounting policies and procedures = IFRS a US GAAP : postupy účtování*. Praha: Leges, 2017. Praktik (Leges). ISBN 978-80-7502-194-6.
- [22] MÜLLEROVÁ, Libuše. *Výzkum a vývoj, goodwill* [online]. Praha, 2018 [cit. 2018-03-08]. Dostupné z: https://www.du.cz/33/vyzkum-a-vyvoj-goodwill-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EgAOEvW_S5Du-FTgOpjxDaE/?serp=1

- [23] NEŠETŘIL, Vlastimil. *J a T Provedla průzkum operativního leasingu* [online]. Praha, 2019 [cit. 2019-04-25]. Dostupné z: <https://www.autologistika.cz/pruzkum-jt-operativni-leasing-financovani-koncoveho-hw/>
- [24] PASEKOVÁ, Marie. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2006. 227 s. ISBN 80-7318-413-3.
- [25] PASEKOVÁ, Marie. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2006. 227 s. ISBN 80-7318-413-3.
- [26] PROCHÁZKA, David. *I-33 – Určení okamžiku zařazení dlouhodobého hmotného majetku do užívání* [online]. Praha, 2016 [cit. 2019-01-16]. Dostupné z: <https://www.ucetni-portal.cz/urceni-okamziku-zarazeni-dlouhodobeho-hmotneho-majetku-do-uzivani-42-n.html>
- [27] PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi: komentář, příklady, výklad změn*. 16. aktual. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-932-8.
- [28] PwC. *Kapesní průvodce IFRS a rozdíly proti českému účetnictví 2012*. [online]. Praha, 2017 [cit. 2018-01-20]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-pocket-guide-cz-gaap-rozdily-2013.pdf>
- [29] SHAMROCK, Steven E. *IFRS and US GAAP: a comprehensive comparison*. Hoboken: John Wiley & Sons, 2012. x, 213 s. ISBN 978-1-118-14430-5.
- [30] STROUHAL, Jiří, ŽIDLICKÁ, Renata a CARDOVÁ, Zdenka. *Účetnictví: velká kniha příkladů*. 1. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 488 s. ISBN 978-80-265-0154-1.
- [31] STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS-IFRS*. 2., aktualiz. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 978-80-7478-545-0.
- [32] SVAČINA, Pavel. *Oceňování nehmotných aktiv*. 1. vyd. Praha: Ekopress, 2010. 214 s. ISBN 978-80-86929-62-0.
- [33] Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele - Příloha č. 2 - Účtová třída 0 - Dlouhodobý majetek. BusinessCenter [online]. Copyright © 1998 [cit.

- 07.03.2019]. Dostupné z:
<https://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/postupy/priloha2t0.aspx>
- [34] VALOUCH, Petr. *Leasing v praxi - praktický průvodce*. Praha: GRADA Publishing a.s., 2012. 120 s. ISBN 978-80-247-4081-2.
- [35] VAŠEK, Libor. *Nemovitosti v účetních závěrkách sestavených dle IFRS* [online]. Praha, 2015 [cit. 2019-01-10]. Dostupné z:
<https://www.kacr.cz/file/3064/casopis-auditor-c-9-2015.pdf>
- [36] Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů
- [37] *Výkazy účetních jednotek* [online]. Praha, 2015 [cit. 2019-02-12]. Dostupné z:
<https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>
- [38] Wolters Kluwer. *Účetní odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku* [online]. Praha, 2007 [cit. 2019-02-23]. Dostupné z:
https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=28731&search_query=%24index%3D316&well=danarionline
- [39] Zákon č. 563/1991 Sb, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů
- [40] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Seznam příloh

Příloha A: Seznam účetních jednotek z databáze Albertina

Příloha B: Rozvahy vybraných účetních jednotek (v mil. Kč)

Přílohy C: Výkazy zisku a ztráty vybraných účetních jednotek (v mil. Kč)

Příloha A: Seznam účetních jednotek z databáze Albertina

Číslo	Název firmy	IČ firmy
1	Česká námořní plavba, a.s.	00001082
2	Spolek pro chemickou a hutní výrobu, a., s.	00011789
3	Metrostav, a.s.	00014915
4	RMS Mezzanine, a.s.	00025500
5	Škoda Praha, a.s.	00128201
6	Škoda Auto, a.s.	00177041
7	ČKD Kutná Hora, a.s.	00508055
8	Walmart, a.s.	00536016
9	ČKD Praha DIZ, a.s.	00565997
10	APS Fund Alpha uzavřený investiční fond,, a.s.	01596039
11	Central Group uzavřený investiční fond, II., a.s.	01769511
12	APS Fund Beta uzavřený investiční fond,, a.s.	01788655
13	Unicapital Energy, a.s.	01881469
14	Czech Investment Fund Sicav, a.s.	02789027
15	Czechoslovak Group, a.s.	03472302
16	HB Reavis Finance CZ, s.r.o.	03991644
17	Česká telekomunikační infrastruktura, a., s.	04084063
18	Safichem, investiční fond s proměnným, základním kapitálem, a.s.	04172043
19	EPH Financing CZ, a.s.	04302575
20	Dolfin Real Estate Fund, investiční, fond s proměnným základním, a.s.	04966074
21	Residomo, s.r.o.	05253268
22	Maloja Investment Sicav, a.s.	05259797
23	Dolfin Real Estate Second Fund,, investiční fond s proměnným, a.s.	05340578
24	Unicapital Invest i, a.s.	05477395
25	Passerinvest Finance, a.s.	05496446
26	Jitka, a.s.	13502905
27	Philip Morris ČR, a.s.	14803534
28	Energoaqua, a.s.	15503461
29	UniCredit Leasing CZ, a.s.	15886492
30	Toma, a.s.	18152813
31	První rezidenční investiční fond s, proměnným základním kapitálem, a.s.	24130249
32	ČEZ OZ uzavřený investiční fond, a.s.	24135780
33	Exim Holding, a.s.	24159921
34	4Local, s.r.o.	24161357
35	Focus Invest, investiční fond s, proměnným základním kapitálem, a.s.	24175013
36	Bemett nemovitostní uzavřený investiční, fond, a.s.	24181790
37	Ocel Holding SE v likvidaci	24203882
38	Infond investiční fond s proměnným, základním kapitálem, a.s.	24207543

Číslo	Název firmy	IČ firmy
39	BigBoard Praha, a.s.	24226491
40	Budějovická investiční fond s proměnným, základním kapitálem, a.s.	24261386
41	Kofola ČeskoSlovensko, a.s.	24261980
42	CPI Alfa, a.s.	24282111
43	CS Cargo Holding, a.s.	24290211
44	CPI Retail Portfolio i, a.s.	24313459
45	Ifis investiční fond, a.s.	24316717
46	Conectart, s.r.o.	24728055
47	Convenio, investiční fond s proměnným, základním kapitálem, a.s.	24751448
48	Patronus třetí Sicav, a.s.	24762717
49	Tamero Invest, s.r.o.	24781452
50	1. Regionální investiční fond Sicav, a., s.	24785920
51	ZCX Czech, s.r.o.	24787892
52	Pragorent investiční fond s proměnným, základním kapitálem, a.s.	24788759
53	Safety Real, fond Sicav, a.s.	24799751
54	Outulný investiční fond s proměnným, základním kapitálem, a.s.	24823244
55	Martia, a.s.	25006754
56	Prodeco, a.s.	25020790
57	Revitrans, a.s.	25028197
58	Energetické opravny, a.s.	25040707
59	ČSAD Liberec, a.s.	25045504
60	Petrotrans, s.r.o.	25123041
61	Credium, a.s., v likvidaci	25139886
62	ICZ, a.s.	25145444
63	Saferoad Czech Republic, s.r.o.	25229761
64	Korado, a.s.	25255843
65	SD - Kolejová doprava, a.s.	25438107
66	Provident Financial, s.r.o.	25621351
67	Veolia Komodity ČR, s.r.o.	25846159
68	Pars nova, a.s.	25860038
69	Škoda Vagonka, a.s.	25870637
70	VČE - montáže, a.s.	25938746
71	ČEZ Obnovitelné zdroje, s.r.o.	25938924
72	Energetické centrum, s.r.o.	26051818
73	Less, a.s.	26115271
74	Cestovní kancelář Fischer, a.s.	26141647
75	Internet Mall, a.s.	26204967
76	ČEZ Korporátní služby, s.r.o.	26206803
77	CPI Byty, a.s.	26228700
78	TOS Kuřim - OS, a.s.	26231522
79	Skanska, a.s.	26271303
80	Pražská plynárenská Holding, a.s.	26442272

Číslo	Název firmy	IČ firmy
81	ČEZ ICT Services, a. s.	26470411
82	Sazka, a.s.	26493993
83	Škoda Investment, a.s.	26502399
84	Trianon Building Prague, s.r.o.	26504006
85	Via Chem Group, a.s.	26694590
86	Centrum výzkumu Řež, s.r.o.	26722445
87	Aparator Metra, s.r.o.	26834073
88	Grandi Stazioni Česká republika, s.r.o.	27088715
89	Steris AST CZ, s.r.o.	27159621
90	ABS Jets, a.s.	27163628
91	ČEZ Prodej, a.s.	27232433
92	Škoda Praha Invest, s.r.o.	27257517
93	Pivovary Lobkowicz Group, a.s.	27258611
94	NET4GAS, s.r.o.	27260364
95	ČEZ Teplárenská, a.s.	27309941
96	Diamond Point, a.s.	27445518
97	Okin BPS, a.s.	27449734
98	Unipetrol RPA, s.r.o.	27597075
99	ČEZ Energetické služby, s.r.o.	27804721
100	Veolia Průmyslové služby ČR, a.s.	27826554
101	Butadien Kralupy, a.s.	27893995
102	Finep Barrandov Západ, k.s.	27918041
103	E4U, a.s.	28127781
104	ČD Cargo, a.s.	28196678
105	Synthos Kralupy, a.s.	28214790
106	Synthos S.A.	28226313
107	Synthos PBR, s.r.o.	28252012
108	ČEZ Energetické produkty, s.r.o.	28255933
109	Impera ŽSD, investiční fond s proměnným, základním kapitálem, a.s.	28298195
110	Energetický a průmyslový holding, a.s.	28356250
111	Unimex Group, uzavřený investiční fond,, a.s.	28375025
112	Central Group uzavřený investiční fond,, a.s.	28460120
113	Lucros Sicav, a.s.	28507428
114	Sev.en EC, a.s.	28786009
115	ČEZ Bohunice, a.s.	28861736
116	Finhold, a.s.	28884566
117	Istrokapital CZ, a.s. v likvidaci	28963156
118	Leo Express Global, a.s.	29016002
119	Sting investiční fond s proměnným, základním kapitálem, a.s.	29017688
120	Exafin investiční fond s proměnným, základním kapitálem, a.s.	29019087
121	Metrostav Nemovitostní, a.s.	29027781
122	Comes invest, investiční fond s, proměnným základním kapitálem, a.s.	29119138

Číslo	Název firmy	IČ firmy
123	Aquapalace, a.s.	29141729
124	ČKD Blansko-OS, a.s.	29195063
125	EP Energy, a.s.	29259428
126	Czech Property Investments, a.s.	42716161
127	Fortuna Game, a.s.	43003575
128	Český holding, a.s.	44265590
129	Harvardský průmyslový holding, a.s. - v, likvidaci	44269595
130	Bohemia Crystal Group, a.s.	44520000
131	Lázně Teplice v Čechách, a.s.	44569491
132	Velvarská chemická, a.s., v likvidaci	45147779
133	Spolana, a.s.	45147787
134	Lázně Poděbrady, a.s.	45147833
135	Veolia Energie Kolín, a.s.	45148091
136	Lázně Teplice nad Bečvou, a.s.	45192570
137	Veolia Energie ČR, a.s.	45193410
138	MJM Litovel, a.s.	45193592
139	Severomoravské vodovody a kanalizace, Ostrava, a.s.	45193665
140	Ostroj, a.s.	45193681
141	Odien Real Estate, a.s.	45273227
142	Poštovní tiskárna cenin Praha, a.s.	45273448
143	Tesla Karlín, a.s.	45273758
144	ČEZ, a. s.	45274649
145	Exim Tours, a.s.	45312974
146	Jáchymov Property Management, a.s.	45359229
147	Atas elektromotory Náchod, a.s.	45534543
148	OHL ŽS, a.s.	46342796
149	Česká zbrojovka, a.s.	46345965
150	ŽPSV, a.s.	46346741
151	Brněnské vodárny a kanalizace, a.s.	46347275
152	Karoseria, a.s.	46347453
153	ÚJV Řež, a. s.	46356088
154	Glenmark Pharmaceuticals, s.r.o.	46505164
155	Rybářství Třeboň Hld., a.s.	46678191
156	Setuza, a.s.	46708707
157	Fagron, a.s.	46709355
158	Movo, s.r.o.	46887989
159	Cukrovar Vrbátky, a.s.	46900187
160	Leoš Novotný, a.s.	46903305
161	Burza cenných papírů Praha, a.s.	47115629
162	Selgen, a. s.	47116099
163	Saleza, a.s.	47116307
164	CPI Hotels, a.s.	47116757

Číslo	Název firmy	IČ firmy
165	ArcelorMittal Tubular Products Karviná,, a.s.	47672781
166	Olterm & TD Olomouc, a.s.	47677511
167	Škoda Electric, a.s.	47718579
168	Vodovody a kanalizace Hradec Králové, a., s.	48172898
169	Paramo, a.s.	48173355
170	Tepelné hospodářství města Ústí n.L., s., r.o.	49101684
171	Myslбек, a.s.	49240552
172	I&C Energo, a.s.	49433431
173	Zoner software, a.s.	49437381
174	Veolia Energie Mariánské Lázně, s.r.o.	49790676
175	Severočeské doly, a.s.	49901982
176	innogy Energie, s.r.o.	49903209
177	Vodovody a kanalizace Pardubice, a.s.	60108631
178	Vodovody a kanalizace Trutnov, a.s.	60108711
179	České vinařské závody, a.s.	60193182
180	O2 Czech Republic, a.s.	60193336
181	Mero ČR, a.s.	60193468
182	Pražská plynárenská, a.s.	60193492
183	Pražská energetika, a.s.	60193913
184	Pražské služby, a.s.	60194120
185	Digi Trade, s.r.o.	60491540
186	ČEZ Energoservis, s.r.o.	60698101
187	Alta Invest, a.s.	60735244
188	Jihočeská plynárenská , a.s.	60827807
189	Lomy Mořina, s.r.o.	61465569
190	Unipetrol, a.s.	61672190
191	LE Cygne Sportif Groupe, a.s.	61860042
192	Škoda Transportation, a.s.	62623753
193	Slot Group, a.s.	62741560
194	Comparex CZ s. r.o.	63077124
195	Software602, a.s.	63078236
196	Kongresové centrum Praha, a.s.	63080249
197	Hoppe, s.r.o.	63149842
198	Unipetrol Doprava, s.r.o.	64049701
199	Msem, a.s.	64610080
200	T-Mobile Czech Republic, a.s.	64949681
201	AmpluServis, a.s.	65138317
202	České dráhy, a.s.	70994226
203	Správa železniční dopravní cesty,, státní organizace	70994234

Příloha B: Rozvahy vybraných účetních jednotek (v mil. Kč)

Číslo účetní jednotky ze seznamu	2	6	17	21	27	39	40	41	49	66	67	68	69
STÁLÁ AKTIVA	3 132	106 675	50 646	30 103	4 382	3 287	2 402	4 284	955	704	30	451	431
Finanční leasing	6	0	0	0	0	0	0	10	0	0	0	0	0
Právo na užívání - operativní leasing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Celkem leasingy	6	0	0	0	0	0	0	10	0	0	0	0	0
Nehmotná aktiva	25	23 497	1 396	13	9	267	0	381	4	43	0	1	0
Investice do nemovitosti	241	0	0	30 049	0	0	2 087	0	0	0	0	0	0
Pozemky, budovy a zařízení	1 239	66 060	48 815	7	4 248	321	1	51	951	46	0	384	208
Ostatní stálá aktiva	1 621	17 118	435	34	125	2 699	314	3 842	0	615	30	66	223
OBĚŽNÁ AKTIVA	1 234	144 184	4 109	725	10 773	164	270	306	702	2 342	705	749	1 900
Zásoby	458	17 614	52	0	467	0	0	0	11	0	13	367	669
Peníze a peněžní ekvivalenty	21	97 201	768	436	7 230	4	25	13	301	44	39	47	33
Ostatní oběžná aktiva	755	29 369	3 289	289	3 076	160	245	293	390	2 298	653	335	1 198
AKTIVA	4 366	250 859	54 755	30 828	15 155	3 451	2 672	4 590	1 657	3 046	735	1 200	2 331
Vlastní kapitál	488	117 484	20 833	5 520	8 945	1 757	1 586	2 131	1 084	1 366	145	385	-972
Základní kapitál	1 939	16 709	3 102	500	2 745	16	135	2 230	2 520	83	2	334	107
Výsledek hospodaření běžného období	-131	31 841	2 723	1 884	3 531	-1	103	351	241	191	-31	47	-803
Nerozdělené výsledky hospodaření	-1 398	56 336	4	3 557	296	1 128	1 251	45	304	1 084	193	0	-272
Ostatní složky vlastního kapitálu	78	12 598	15 004	-421	2 373	614	97	-495	-1 981	8	-19	4	-4
Cizí kapitál	3 878	133 375	33 922	25 310	6 210	1 694	1 086	2 459	573	1 680	590	815	3 303
Dlouhodobé závazky	1 682	16 752	28 769	24 217	205	1 361	933	1 490	241	282	2	154	158
Dlouhodobé závazky - leasing	4	0	0	0	0	0	0	6	0	0	0	0	0
Ostatní dlouhodobé závazky	1 678	16 752	28 769	24 217	205	1 361	933	1 484	241	282	2	154	158
Krátkodobé závazky	2 196	116 623	5 153	1 093	6 005	333	153	969	332	1 398	588	661	3 145
Krátkodobé závazky - leasing	2	0	0	0	0	0	0	4	0	0	0	0	0

Číslo účetní jednotky ze seznamu	2	6	17	21	27	39	40	41	49	66	67	68	69
Z obchodního styku	1 053	44 278	5 039	798	1 246	326	153	75	317	258	537	152	686
Úvěry a půjčky	908	0	22	1	26	6	0	551	0	1 139	29	396	2 058
Ostatní závazky	233	72 345	92	294	4 733	1	0	339	15	1	22	112	401
PASIVA	4 366	250 859	54 755	30 828	15 155	3 451	2 672	4 590	1 657	3 046	735	1 200	2 331

2. část

Číslo účetní jednotky ze seznamu	74	79	82	94	98	104	105	107	133	135	137	139	148
STÁLÁ AKTIVA	1 390	3 052	12 580	50 012	36 594	15 281	5 703	1 939	600	744	13 148	7 337	1 338
Finanční leasing	0	0	0	7 150	0	104	341	20	0	0	177	61	21
Právo na užívání - operativní leasing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Celkem leasingy	0	0	0	7 150	0	104	341	20	0	0	177	61	21
Nehmotná aktiva	1 341	42	11 833	78	1 501	516	61	0	0	0	184	38	55
Investice do nemovitosti	0	103	0	0	272	0	0	0	16	0	0	0	220
Pozemky, budovy a zařízení	22	697	718	36 027	32 929	13 920	2 556	1 919	548	744	6 962	7 238	433
Ostatní stálá aktiva	27	2 210	29	6 757	1 892	741	2 745	0	36	0	5 825	0	609
OBĚŽNÁ AKTIVA	1 025	6 291	1 327	1 977	33 462	2 430	6 934	2 727	1 021	111	2 485	1 078	2 999
Zásoby	2	36	12	61	13 612	188	946	214	589	14	414	13	44
Peníze a peněžní ekvivalenty	318	3 502	736	625	0	465	2 440	1 578	21	13	680	601	632
Ostatní oběžná aktiva	705	2 753	579	1 291	19 850	1 777	3 548	935	411	84	1 392	464	2 323
AKTIVA	2 415	9 343	13 907	51 989	70 056	17 711	12 637	4 666	1 621	855	15 633	8 415	4 337
Vlastní kapitál	853	4 645	5 049	9 222	40 682	8 405	10 333	3 606	19	525	7 271	1 732	1 120
Základní kapitál	52	1 100	450	2 750	11 148	8 494	7 125	1 701	3 455	219	3 146	1 297	846
Výsledek hospodaření běžného období	165	183	972	2 643	8 138	734	1 464	1 489	433	110	1 018	299	-372
Nerozdělené výsledky hospodaření	187	3 003	2 114	0	20 566	-1 246	1 744	377	-3 870	183	1 132	136	-575
Ostatní složky vlastního kapitálu	449	359	1 513	3 829	830	423	0	39	0	13	1 975	0	1 221
Cizí kapitál	1 562	4 697	8 857	42 767	29 374	9 306	2 303	1 061	1 602	330	8 362	6 684	3 217

Číslo účetní jednotky ze seznamu	74	79	82	94	98	104	105	107	133	135	137	139	148
Dlouhodobé závazky	455	357	4 944	41 288	2 219	6 132	577	190	136	83	5 587	5 934	495
Dlouhodobé závazky - leasing	0	0	0	7 023	0	50	341	20	0	0	294	28	11
Ostatní dlouhodobé závazky	455	357	4 944	34 265	2 219	6 082	236	170	136	83	5 293	5 906	484
Krátkodobé závazky	1 107	4 340	3 913	1 479	27 155	3 174	1 726	871	1 466	247	2 775	750	2 722
Krátkodobé závazky - leasing	0	0	0	198	0	25	0	0	0	0	24	9	10
Z obchodního styku	1 021	2 246	1 379	528	18 742	1 710	1 647	568	703	82	1 700	644	1 435
Úvěry a půjčky	60	0	2 287	299	0	516	0	0	0	163	966	65	0
Ostatní závazky	26	2 094	247	454	8 413	923	79	303	763	2	85	32	1 277
PASIVA	2 415	9 342	13 907	51 989	70 056	17 711	12 637	4 666	1 621	855	15 633	8 415	4 337

3. část

Číslo účetní jednotky ze seznamu	149	166	169	174	180	183	184	190	192	198	200	201	202	CELKEM
STÁLÁ AKTIVA	1 767	294	113	208	24 502	15 912	3 748	18 604	10 377	329	27 557	18	63 050	523 679
Finanční leasing	8	0	0	15	0	78	277	0	0	0	2 588	0	1 126	11 982
Právo na užívání - operativní leasing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Celkem leasingy	8	0	0	15	0	78	277	0	0	0	2 588	0	1 126	11 982
Nehmotná aktiva	118	1	76	0	15 000	205	5	0	1 571	0	9 530	0	237	68 028
Investice do nemovitostí	0	0	17	0	0	0	47	1 163	0	0	0	0	666	34 881
Pozemky, budovy a zařízení	1 482	267	0	193	2 402	1 792	3 375	22	1 921	325	13 067	14	51 763	303 667
Ostatní stálá aktiva	159	26	20	0	7 100	13 837	44	17 419	6 885	4	2 372	4	9 258	105 121
OBĚŽNÁ AKTIVA	2 828	232	1 285	36	9 832	6 219	1 133	9 355	9 685	1 036	12 167	206	9 456	295 501
Zásoby	1 369	0	594	1	625	63	50	0	1 697	8	731	0	1 128	42 062
Peníze a peněžní ekvivalenty	284	117	5	16	3 434	2 681	718	1 825	521	94	5 254	77	6 332	139 131
Ostatní oběžná aktiva	1 175	115	686	19	5 773	3 475	365	7 530	7 467	934	6 182	129	1 996	114 308
AKTIVA	4 595	526	1 398	244	34 334	22 131	4 881	27 959	20 063	1 365	39 724	224	72 506	819 180
Vlastní kapitál	1 989	200	135	59	17 613	12 853	4 024	26 341	12 896	907	30 523	48	35 368	397 169

Číslo účetní jednotky ze seznamu	149	166	169	174	180	183	184	190	192	198	200	201	202	CELKEM
Základní kapitál	481	43	2 036	0	3 102	3 869	2 631	18 133	3 150	806	520	31	20 000	127 007
Výsledek hospodaření běžného období	625	20	-89	19	5 396	2 213	124	-29	892	100	4 389	15	310	71 207
Nerozdělené výsledky hospodaření	914	20	-1 812	34	643	5 470	1 301	7 734	4 290	0	25 112	2	-1 747	128 240
Ostatní složky vlastního kapitálu	-31	117	0	6	8 472	1 301	-32	503	4 564	1	502	0	16 805	70 715
Cizí kapitál	2 606	326	1 264	184	16 721	9 278	857	1 618	7 167	458	9 201	176	37 138	422 013
Dlouhodobé závazky	1 671	179	2	158	10 770	3 491	397	156	3 575	23	2 722	28	26 542	194 357
Dlouhodobé závazky - leasing	5	0	0	2	0	50	203	0	0	0	1 263	0	751	10 051
Ostatní dlouhodobé závazky	1 666	179	2	156	10 770	3 441	194	156	3 575	23	1 459	28	25 791	184 306
Krátkodobé závazky	936	147	1 262	26	5 951	5 788	460	1 462	3 591	435	6 479	148	10 596	227 656
Krátkodobé závazky - leasing	3	0	0	13	0	28	73	0	0	0	159	0	375	923
Z obchodního styku	298	144	687	11	5 685	3 687	232	100	1 925	426	5 466	146	2 572	108 702
Úvěry a půjčky	0	0	0	2	153	1 850	0	1 345	950	0	219	0	4 783	18 794
Ostatní závazky	635	4	575	0	113	223	155	17	716	9	635	3	2 866	99 237
PASIVA	4 595	526	1 398	244	34 334	22 131	4 881	27 959	20 063	1 365	39 724	224	72 506	819 180

Příloha C: Výkazy zisku a ztráty vybraných účetních jednotek (v mil. Kč)

Číslo účetní jednotky ze seznamu	2	6	17	21	27	39	40	41	49	66	67	68	69
Provozní výnosy	4 513	407 400	20 968	3 183	11 730	307	173	408	1 905	1 571	2 640	862	668
Provozní náklady (bez odpisů)	-4 409	-349 893	-13 333	-1 555	-6 738	-278	-18	-440	-1 518	-842	-2 662	-744	-1 130
Ostatní provozní náklady (bez odpisů)	-118	-7 997	0	-51	-112	-2	-7	-3	-9	-276	-5	-17	-236
Ostatní provozní výnosy	36	13 397	207	1 910	170	61	1	619	15	0	0	5	54
EBITDA	22	62 907	7 842	3 487	5 050	88	149	584	393	453	-27	106	-644
Odpisy	-112	-22 376	-4 259	-14	-671	-31	-1	-195	-92	-26	0	-42	-25
Finanční výnosy a náklady (bez úroků)	-11	-1 275	0	-1 136	0	26	-2	17	-2	-10	-10	2	0
EBIT	-101	39 256	3 583	2 337	4 379	83	146	406	299	417	-37	66	-669
Úroky	-110	-131	-167	0	-11	-83	-36	-54	0	-171	-1	-9	-44
EBT	-211	39 125	3 416	2 337	4 368	0	111	352	299	246	-38	57	-713
Daně	43	-7 284	-693	-453	-837	-1	-8	-1	-57	-55	7	-10	-90
EAT (bez ukončených činností)	-168	31 841	2 723	1 884	3 531	-1	103	351	242	191	-31	47	-803
Zisk/ztráta z ukončených činností	37	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
EAT (s ukončenými činnostmi)	-131	31 841	2 723	1 884	3 531	-1	103	351	242	191	-31	47	-803

2. část

Číslo účetní jednotky ze seznamu	74	79	82	94	98	104	105	107	133	135	137	139	148
Provozní výnosy	5 156	8 293	4 161	7 401	114 281	11 242	16 416	4 109	4 810	398	7 251	2 342	4 874
Provozní náklady (bez odpisů)	-5 135	-8 078	-2 661	-1 049	-104 385	-9 626	-14 393	-2 084	-4 384	-195	-5 696	-891	-5 136
Ostatní provozní náklady (bez odpisů)	-33	0	-290	-177	-285	-313	-68	-3	-50	0	0	-505	14
Ostatní provozní výnosy	75	0	393	437	4 352	884	264	1	61	0	0	80	62
EBITDA	63	215	1 603	6 612	13 963	2 187	2 219	2 023	437	203	1 555	1 026	-186
Odpisy	-17	-97	-106	-2 007	-2 806	-1 145	-272	-85	-13	-66	-764	-497	-129
Finanční výnosy a náklady (bez úroků)	163	173	0	-323	-1 281	-43	-187	-118	-16	-1	432	-13	-52

Číslo účetní jednotky ze seznamu	74	79	82	94	98	104	105	107	133	135	137	139	148
EBIT	209	291	1 497	4 282	9 876	999	1 760	1 820	408	136	1 223	516	-367
Úroky	-5	-5	-314	-1 112	71	-113	59	18	-2	-1	-49	-143	-28
EBT	204	286	1 183	3 170	9 947	886	1 819	1 840	405	135	1 174	373	-395
Daně	-39	-103	-211	-527	-1 809	-152	-355	-351	28	-25	-156	-74	23
EAT (bez ukončených činností)	165	183	972	2 643	8 138	734	1 464	1 489	433	110	1 018	299	-372
Zisk/ztráta z ukončených činností	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
EAT (s ukončenými činnostmi)	165	183	972	2 643	8 138	734	1 464	1 489	433	110	1 018	299	-372

3. část

Číslo účetní jednotky ze seznamu	149	166	169	174	180	183	184	190	192	198	200	201	202	CELKEM
Provozní výnosy	4 098	400	2 615	169	29 918	14 903	2 963	144	5 400	1 536	26 799	338	22 110	758 455
Provozní náklady (bez odpisů)	-3 132	-326	-2 653	-110	-22 566	-14 417	-2 406	-184	-3 970	-1 364	-12 640	-317	-18 484	-629 842
Ostatní provozní náklady (bez odpisů)	-121	-28	-30	-14	0	0	-41	-2	-521	-2	-5 459	0	-538	-17 299
Ostatní provozní výnosy	50	0	8	0	453	1 044	45	48	192	10	1 482	0	2 303	28 719
EBITDA	895	46	-60	45	7 805	1 530	561	6	1 101	180	10 182	21	5 391	140 033
Odpisy	-212	-20	-19	-18	-2 390	-172	-395	0	-246	-49	-4 611	-3	-4 767	-48 750
Finanční výnosy a náklady (bez úroků)	67	0	-6	0	1 131	1 155	-4	-78	472	-1	-20	0	708	-243
EBIT	750	26	-85	27	6 546	2 513	162	-72	1 327	130	5 551	18	1 332	91 040
Úroky	19	0	-5	-3	-107	-42	-4	61	-369	0	-67	0	-1 022	-3 981
EBT	769	26	-89	24	6 439	2 471	158	-11	958	130	5 484	18	310	87 059
Daně	-144	-6	0	-5	-1 043	-258	-34	-18	-66	-30	-1 095	-3	0	-15 891
EAT (bez ukončených činností)	625	20	-89	19	5 396	2 213	124	-29	892	100	4 389	15	310	71 168
Zisk/ztráta z ukončených činností	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	37
EAT (s ukončenými činnostmi)	625	20	-89	19	5 396	2 213	124	-29	892	100	4 389	15	310	71 205

Abstrakt

KARLOVÁ, Nikola. *Vliv účetního výkaznictví dle IAS/IFRS na výsledky finanční analýzy*. Plzeň, 2019. 97 s. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: české právní předpisy, dlouhodobý hmotný majetek, dlouhodobý nehmotný majetek, leasing, Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS

Diplomová práce se zabývá porovnáním vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle českých právních předpisů a dle mezinárodních účetních standardů. Cílem práce je kvantifikovat odlišnosti a jejich vliv na finanční situaci podniku, výkonnost a ukazatele finanční analýzy. Teoretická část obsahuje popis vykazování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle českých právních předpisů a dle IAS/IFRS. Na základě těchto údajů je sestavena komparační tabulka, která shrnuje rozdíly mezi účetními systémy. V praktické části jsou na vybraném vzorku účetních jednotek kvantifikovány rozdíly ve vykazování leasingu a analyzován vliv na vybrané ukazatele finanční analýzy.

Abstract

KARLOVÁ, Nikola. *The influence of the financial reporting according to IAS/IFRS on the results of financial analysis*. Plzeň, 2019. 97 p. Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

Key words: Czech Accounting Legislation, tangible fixed assets, intangible fixed asset, International Accounting Standards

This thesis is focused on comparing of the financial reporting of tangible and intangible fixed asset according to Czech Accounting Legislation and International Accounting Standards. The aim of the thesis is to quantify the differences and their impact on the financial situation of enterprises, the performance and financial indicators. The theoretical part contains the descriptions of financial reporting of tangible and intangible fixed asset according to Czech Accountin Legislation and IAS/IFRS. There is a compiled comparative table which shows the differences between accounting systems. In practical part the differences of financial reporting of a lease are quantified on particual number of enterprises and selected financial indicators are analyzed.