

Analýza rozdílného pojetí dlouhodobých hmotných aktiv mezi českými účetními předpisy a IFRS

Dalibor Toncer

Bakalářská práce
2015

 Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Dalibor Toncer**
Osobní číslo: **M12320**
Studijní program: **B6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Účetnictví a daně**
Forma studia: **prezenční**

Téma práce: **Analýza rozdílného pojetí dlouhodobých hmotných aktiv mezi českými účetními předpisy a IFRS**

Zásady pro vypracování:

Úvod

Definujte cíle práce a použité metody zpracování práce.

I. Teoretická část

- Zpracujte literární rešerši zaměřenou na problematiku rozdílného konceptu dlouhodobých hmotných aktiv podle českých účetních předpisů a IFRS.

II. Praktická část

- Analyzujte a popište rozdílné pojetí dlouhodobých hmotných aktiv vybraných firem sestavených podle české účetní legislativy a IFRS.
- Na základě analýzy zhodnoťte zjištěné poznatky a proveďte doporučení ve zkoumané problematice.

Závěr

Rozsah bakalářské práce: **cca 40 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/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.

KOVANICOVÁ, Dana. Finanční účetnictví: světový koncept: IFRS/IAS. Vyd. 5., aktualiz. Praha: Polygon, 2005, 526 s. ISBN 8072731297.

MLÁDEK, Robert. Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures. Vyd. 1. Praha: Leges, 2009, 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

WEYGANDT, Jerry J., Paul D. KIMMEL a Donald E. KIESO. Financial accounting: IFRS edition. 1st ed. Hoboken: John Wiley, c2011, 848 s. ISBN 978-0-470-55200-1.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Karel Šteker, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání bakalářské práce: **16. února 2015**

Termín odevzdání bakalářské práce: **15. května 2015**

Ve Zlíně dne 16. února 2015

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



Ing. Eliška Pastuszková, Ph.D.
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA

BAKALÁŘSKÉ PRÁCE


Prohlašuji, že

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

Prohlašuji,

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

Ve Zlíně 15.5.2015


.....
podpis diplomanta

ABSTRAKT

Cílem této práce je analyzovat rozdílné pojetí dlouhodobých hmotných aktiv mezi českou účetní legislativou a IFRS u vybraných společností. Práce je rozdělena do dvou částí. První část je teoretická, která popisuje mezinárodní harmonizaci účetnictví a mezinárodní účetní standardy. Další část je pak zaměřena na českou účetní legislativu a nakonec jsou popsána dlouhodobá hmotná aktiva podle české účetní legislativy a podle IFRS. Praktická část je zaměřena na analýzu jednotlivých účetních závěrek pěti vybraných společností s převažujícím zaměřením na dlouhodobá hmotná aktiva. Dále jsou pak popsány dopady rozdílného pojetí obou účetních systémů na finanční analýzu podniku a popsány výhody a nevýhody vykazování podle IFRS. Na konci práce je pak sepsáno zhodnocení a doporučení pro vybrané oblasti.

Klíčová slova:

IFRS, česká účetní legislativa, dlouhodobá hmotná aktiva, účetní závěrka, rozdíly

ABSTRACT

The aim of the thesis is to analyse differences of tangible assets approach between the Czech accounting legislative and IFRS. The thesis is divided into two parts. First part is theoretical and describes harmonisation of international accounting and international accounting standards. Afterwards impact of both accounting systems on financial analysis of company as well as their advantages and disadvantages are described. In the end there are several recommendations for analysed companies.

Keywords:

IFRS, Czech Accounting Legislation, Tangible Assets, Financial Statement, Differences

Na tomto místě bych rád poděkoval vedoucímu mé bakalářské práce Ing. Karlu Štekerovi, Ph.D. za výbornou spolupráci, odborné vedení a cenné rady, které mi při zpracování práce poskytl.

OBSAH

ÚVOD	10
CÍLE A METODY PRÁCE	11
I TEORETICKÁ ČÁST	12
1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	13
1.1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ V USA	13
1.2 HARMONIZACE ÚČETNÍCH SYSTÉMŮ V RÁMCI EU	14
1.3 HARMONIZACE V RÁMCI ČESKÉ REPUBLIKY	14
1.4 SNAHA O KONVERGENCI.....	15
2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ IFRS	16
2.1 KONCEPČNÍ RÁMEC	16
2.1.1 Cíle účetního výkaznictví.....	16
2.1.2 Zaúčtování položek v účetní závěrce	16
2.1.3 Kvalitativní vlastnosti účetních informací	16
2.1.4 Charakteristika základních prvků účetní závěrky	17
2.1.5 Oceňování položek účetní závěrky	18
2.1.6 Pojetí a uchování kapitálu	19
2.2 SESTAVOVÁNÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE IFRS.....	19
2.2.1 Rozvaha.....	20
2.2.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření, výsledovka	21
2.2.3 Výkaz peněžních toků	22
2.2.4 Výkaz o změnách vlastního kapitálu.....	22
2.2.5 Komentář	23
3 ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA	24
3.1 SESTAVOVÁNÍ ZÁVĚRKY PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY.....	25
3.1.1 Rozvaha.....	25
3.1.2 Výkaz zisků a ztrát	26
3.1.3 Příloha	26
3.1.4 Přehled o peněžních tocích.....	26
3.1.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu.....	26
4 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY	27
4.1 CHARAKTERISTIKA DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU	27
4.2 OCEŇOVÁNÍ A POŘIZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO HMOTNÉHO MAJETKU	28
4.3 LEASING	28
4.3.1 Finanční leasing	29
4.3.2 Operativní leasing	29
4.4 ODEPISOVÁNÍ A VYŘAZOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU	29
4.4.1 Účetní odpisy	29
4.4.2 Daňové odpisy.....	30
4.4.3 Komponentní odepisování	30
4.4.4 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku	30
5 DLOUHODOBÁ HMOTNÁ AKTIVA PODLE IFRS	31

5.1	IAS 16 – POZEMKY BUDOVY A ZAŘÍZENÍ.....	31
5.1.1	Oceňování v momentě pořízení	31
5.1.2	Oceňování v průběhu držení aktiva.....	32
5.1.3	Základní povinnosti při zveřejňování.....	32
5.2	IAS 40 – INVESTICE DO NEMOVITOSTÍ.....	32
5.2.1	Oceňování investiční nemovitosti	33
5.2.2	Požadavky na zveřejňování.....	33
5.2.3	Vyřazení aktiv z investic do nemovitostí	33
5.3	IFRS 5 – DLOUHODOBÁ AKTIVA DRŽENÁ K PRODEJI A UKONČOVANÉ ČINNOSTI	34
5.3.1	Oceňování dlouhodobých aktiv určených k prodeji.....	34
5.3.2	Zveřejňování údajů ukončované činnosti.....	35
5.4	IAS 17 – LEASINGY.....	35
5.4.1	Finanční leasing	35
5.4.1.1	Účtování u nájemce a pronajímatele finančního leasingu	36
5.4.2	Operativní leasing	36
5.4.2.1	Účtování u nájemce a pronajímatele operativního leasingu	36
II	PRAKTICKÁ ČÁST	37
6	CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH SPOLEČNOSTÍ.....	38
6.1	ČESKÉ DRÁHY, A.S.	38
6.2	PRAŽSKÉ SLUŽBY, A.S.	38
6.3	CONTINENTAL BARUM, S.R.O.	39
6.4	UNIPETROL, A.S.....	39
6.5	METROSTAV, A.S.	40
7	ANALÝZA ROZDÍLNÉHO POJETÍ DLOUHODOBÝCH AKTIV U VYBRANÝCH SPOLEČNOSTÍ.....	41
7.1	DLOUHODOBÁ HMOTNÁ AKTIVA V POJETÍ ČESKÝCH DRAH, A.S.	41
7.1.1	IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení	41
7.1.2	IAS 40 – investice do nemovitostí	42
7.1.3	IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti	42
7.1.4	IAS 17 – leasing	43
7.2	DLOUHODOBÁ HMOTNÁ AKTIVA V POJETÍ PRAŽSKÝCH SLUŽEB, A.S.	43
7.2.1	IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení	44
7.2.2	IAS 40 – investice do nemovitostí	45
7.2.3	IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti	46
7.2.4	IAS 17 – leasing	46
7.3	DLOUHODOBÁ HMOTNÁ AKTIVA V POJETÍ SPOLEČNOSTI CONTINENTAL BARUM S.R.O.....	46
7.3.1	IAS 16 – pozemky budovy a zařízení	47
7.3.2	IAS 40 – investice do nemovitostí	47
7.3.3	IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti	48
7.3.4	IAS 17 – leasing	49
7.4	DLOUHODOBÁ HMOTNÁ AKTIVA V POJETÍ SPOLEČNOSTI UNIPETROL, A.S.	49
7.4.1	IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení	50
7.4.2	IAS 40 – investice do nemovitostí	50

7.4.3	IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti	51
7.4.4	IAS 17 – leasing	52
7.5	DLOUHODOBÁ HMOTNÁ AKTIVA V POJETÍ SPOLEČNOSTI METROSTAV A.S.	52
7.5.1	IAS 16 – pozemky budovy a zařízení	53
7.5.2	IAS 40 – investice do nemovitostí	53
7.5.3	IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji a ukončované činnosti	54
7.5.4	IAS 17 – leasing	54
8	DOPADY ROZDÍLNÉHO POJETÍ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS NA FINANČNÍ ANALÝZU	55
9	ZHODNOCENÍ VÝHOD A NEVÝHOD VYKAZOVÁNÍ PODLE IFRS V PODMÍNÁCH NÁRODNÍ LEGISLATIVY.....	57
10	ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ.....	58
10.1	ČESKÉ DRÁHY, A.S.	58
10.2	PRAŽSKÉ SLUŽBY, A.S.	59
10.3	CONTINENTAL BARUM S.R.O.	60
10.4	UNIPETROL, A.S.	60
10.5	METROSTAV, A.S.	61
	ZÁVĚR	62
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	63
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	65
	SEZNAM OBRÁZKŮ	66
	SEZNAM TABULEK.....	67

ÚVOD

Postupem času dochází ke stále větší harmonizaci celosvětové ekonomiky. V poslední době se rozmohl světový obchod. Tím pádem přes hranice států proudí velké množství zboží a nejrůznější investoři využívají rozdílností národních ekonomik. Každý národ má svůj specifický legislativní systém. Díky současnému trendu ekonomiky však došlo k potřebě vytvořit jednotný účetní systém, se kterými by se jednotlivé účetní metody a postupy přiblížily a zajistily srovnatelnost na mezinárodní úrovni. Vzhledem k této skutečnosti byly vytvořeny mezinárodní výkazy účetního výkaznictví, které jsou známé také jako IFRS.

Cílem mé práce je zanalyzovat rozdílné pojetí dlouhodobých hmotných aktiv podle IFRS a české účetní legislativy a zhodnotit účetní závěrky pěti vybraných společností.

Teoretická část práce je zaměřena na harmonizaci účetnictví a na její celosvětový vývoj. V další části práce jsou pak popsány mezinárodní účetní standardy s velkým důrazem na koncepční rámec, který je klíčový pro celkové porozumění IFRS. Dále je má část zaměřena na problematiku české účetní legislativy a na sestavování účetní závěrky podle IFRS. V teoretické části je pak v neposlední řadě popsán dlouhodobý hmotný majetek podle národní legislativy a dlouhodobá hmotná aktiva podle IFRS.

Praktická část je zaměřena na analýzu rozdílného pojetí dlouhodobého hmotného majetku podle těchto dvou účetních systémů. Je v ní analyzováno pět vybraných společností z rozdílných průmyslů, kde je kladen důraz na dlouhodobý hmotný majetek. V mezinárodním účetním výkaznictví se pak orientuji na IAS 16 – pozemky budovy a zařízení, IAS 40 – investice do nemovitostí, IFRS 5 – dlouhodobá aktiva určená k prodeji a také IAS 17 – leasing. V další části práce se zaměřuji na dopady rozdílného pojetí dlouhodobých hmotných aktiv ve finanční analýze podniku a na hlavní výhody a nevýhody ve vykazování podle IFRS. Na konci práce je provedeno závěrečné zhodnocení a doporučení pro jednotlivé společnosti.

CÍLE A METODY PRÁCE

Hlavním cílem práce je analyzovat rozdílné pojetí dlouhodobých hmotných aktiv mezi českými účetními předpisy a IFRS.

Teoretická práce je zaměřena na srovnání jednotlivých účetních systémů s důrazem kladeným na dlouhodobé hmotné aktiva. Praktická část je zaměřena na analýzu vybraných účetních oblastí v pěti společnostech a jejím základě je poté provedeno zhodnocení a doporučení. Pro vypracování této práce byly vybrány následující metody:

- Rešerše – pomocí odborné literatury zpracování teoretických poznatků, zaměřených na rozdílný koncept dlouhodobých hmotných aktiv podle českých účetních předpisů a IFRS;
- Analýza – rozklad účetních informací, obsažených především v účetních závěrkách, cílem je odhalit největší rozdíly mezi českou účetní legislativou a IFRS;
- Srovnání – zajišťuje srovnání jednotlivých účetních systémů na základě rozdílného pojetí dlouhodobých hmotných aktiv u vybraných společnostech;
- Syntéza – na základě analýzy zhodnocení zjištěných poznatků a provedení doporučení ve zkoumané problematice.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Současným trendem světové ekonomiky je globalizace. Důkazem toho je, že podniky stále častěji vstupují na zahraniční trhy a na světové burzy. Každá země má svou specifickou legislativu, důsledkem toho národní účetnictví nedokáže poskytovat informace, které by byly srozumitelné všem zahraničním uživatelům a investorům (Bohušová, 2008, s. 11). S tímto problémem se potýkají zejména účetní, kteří sestavují výkazy v podnicích, které mají pobočky rozptýleny po různých koutech světa. Logickým vyústěním byla podle Ficbauera a Ficbauera (2011, s. 7) nejprve snaha o celkovou harmonizaci účetnictví, která přešla ve snahu o vytvoření jednotného účetního systému. Podle Kovanicové (2004, s. 118) se harmonizací rozumí jako přibližování účetních informací, aby byly srozumitelné a srovnatelné. Těmto požadavkům mají vyhovět podle Pasekové (2012, s. 11) zejména mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a podle Jílka a Svobodové (2011, s. 12) i obecně přijímané účetní zásady USA (US GAAP). Kovanicová (2004, s. 118) objasňuje, že i světové účetnictví musí být sestavováno podle určitého kompaktního souboru pravidel. Podle Mládky (2005, s. 6–8) se nejedná o účetní systémy, ale reportovací, které účetním říkají, o čem a jakou formou budou informovat. Jinak řečeno existují proto, aby vlastníkům a věřitelům podávaly informace o tom, jak vedení firmy s jejich prostředky hospodaří. Jejich výhoda je také v tom, že nejsou tvořeny zákonodárci, ale jsou tvořeny lidmi, kteří pravidla během celé své kariéry aplikovali ve své každodenní práci.

1.1 Harmonizace účetnictví v USA

US GAAP patří mezi nejpropracovanější a nejstarší soubor zveřejňování výkazů, jejichž vývoj sahá až do roku 1934, kdy byla pověřena Komise pro cenné papíry a burzy (SEC) k vytvoření zásad, metody a formy pro společnosti, které obchodují na Newyorské burze. Je tvořena nejlepšími odborníky z praxe, a to zejména účetními, auditorskými a právními společnostmi (Kovanicová, 2004, s. 129–133). Mládek (2009, s. 18) ve své knize doplňuje, že ekonomika a politika by na sobě neměla být závislá, a proto i její tvůrci musí být nezávislí. Obrovská výhoda těchto zásad spočívá v tom, že poskytuje informace majitelům, uživatelům, investorům – zkrátka těm, kteří využívají kapitálový trh a všechny jeho nástroje k podnikání. Patří do skupiny anglosaských účetních modelů, které jsou založeny na zvykovém právu. Vychází z nejlepších praktik, poznatků, zkušeností a řešení. Je tomu právě proto, že jsou od data jejich vzniku neustále propracovány a zlepšovány

(Ficbauer a Ficbauer, 2010, 12–18). Toto potvrzuje Jílek a Svobodová (2011, s. 47–50), kteří tvrdí, že US GAAP obsahují podrobná pravidla, jak tyto zásady interpretovat a aplikovat.

1.2 Harmonizace účetních systémů v rámci EU

Vznikem Evropského hospodářského společenství v roce 1957 došlo ke snaze o sjednocení ekonomických, právních a také sociálních podmínek. (Ficbauer a Ficbauer, 2010, s. 10) Toto potvrzuje Kovanicová (2004, s. 119 – 120), která uvádí, že vytvořením společného jednotného podnikatelského prostředí nelze bez harmonizace účetních výkazů a právních norem. Nástroji této harmonizace jsou směrnice Evropského společenství, které jsou povinné pro všechny členské státy.

V rámci účetnictví se harmonizace řeší prostřednictvím direktiv Evropské unie, a to především pomocí direktivy 4 č. 78/660/EEC, která se týká určitého typu společností a 7. Č. 83/349/EEC zabývající se především konsolidovaných účetních závěrek. Dále pak máme například direktivy týkající se transparentnosti nebo oznamování a také ty, které se týkají regulace IAS (Ficbauer a Ficbauer, s. 10–11). Jejich hlavní nevýhoda podle Pasekové (2012, s. 11–12) spočívá v tom, že směrnice EU nemají mezi členskými zeměmi charakter mezinárodně platné normy a realizují se pouze prostřednictvím národní právní úpravy jednotlivých států.

1.3 Harmonizace v rámci České republiky

Formy mezinárodní harmonizace účetnictví a daní deklaruje jednoznačně vstup ČR do Evropské unie. V minulosti bylo přijímání IFRS dobrovolné nebo přijato požadavky spolupracujících zahraničních firem (Paseková, 2012, s. 12). „V českých účetních předpisech se nařízení EU odrazilo v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví v souvislosti s používáním IFRS“ (Pavelková, Knápková a Šteker, 2013, s. 190). Novela zákona o účetnictví z roku 2003 ustanovuje že: *“podle § 19 odst. 9 účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky IFRS upravené právem EU a podle § 23 a také konsolidující účetní jednotky, které jsou emitentem cenných papírů, použijí pro sestavení konsolidované účetní závěrky a vyhotovení výroční zprávy IFRS“* (Jílek a Svobodová, 2011, s. 34–35). Jílek a Svobodová (2011, s. 57–58) uvádí, že není nutné při tvorbě

standardů něco vymýšlet, ale pouze převzít, co je jinde ve světě běžné. Jediným velkým problémem jsou pak obrovské nároky na účetní znalost a také to, že podle IFRS nemůžeme vycházet při výpočtu daně příjmů z výsledku hospodaření. České podniky by však měly do budoucna počítat s postupným přibližováním české legislativy k mezinárodním účetním standardům (Pavelková, Knápková a Šteker, 2013, s. 191).

1.4 Snaha o konvergenci

Existují sice rozdíly, ale filozofie k řešení některých problémů je v účetnictví podle IFRS a US GAAP shodná. K odstranění významných rozdílů je od roku 2002 na základě konvergence pověřena IASB. Jeho největším cílem je pak, aby se zbývající rozdíly mezi oběma účetními zásadami setřely a vznikl jeden celosvětově uznávaný systém (Ficbauer a Ficbauer, 2011, s. 20). V roce 2007 SEC uznala IFRS jako ekvivalent US GAAP, že zahraniční emitenti mohou sestavovat své výkazy pomocí IFRS a už nově nemusí uvádět jejich vzájemné porovnání společně s US GAAP. (Pavelková, Knápková a Šteker, 2013, s. 190). Kromě toho i podávání v souladu s IFRS/IAS je povoleno i americkým společnostem (Ficbauer a Ficbauer, s. 21.) Mládek (2005, s. 21–22) uvádí, že Americké účetní standardy jsou založeny spíše na přesném a podrobném návodu a jeho kvantifikace a diskuze se stává, tak podrobná, až je nepochopitelná. Na rozdíl od IFRS, které jsou natolik založené na zásadách a jeho ustanovení a jsou natolik všeobecné a stručné, že se bez odvolání na jiné zdroje aplikují jenom těžko. Na významné rozdíly upozorňují i Ficbauer a Ficbauer (2011, s. 21), kde musíme vzít v úvahu, že tradice US GAAP je velmi silná a jeho rozšíření rozsáhlé, že jejich konvergence s IFRS není v současné době možné.

2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ IFRS

2.1 Koncepční rámec

Podle Kovanicové (2004, s. 189) sestavování účetních výkazů podle IFRS upravují především dva „návody“. Tím prvním je koncepční rámec a druhým standard IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetních výkazů. Koncepční rámec tvoří tzv. filozofický základ pro všechny standardy bez rozdílu. Je velmi klíčový k porozumění IFRS. Na rozdíl od ostatních standardů není očíslovaný, ale ukazuje nám, že na IFRS můžeme nahlížet jako na boj s kreativním účetnictvím (Ficbauer a Ficbauer, 2010, s. 38 – 39). Koncepční rámec nám mimochodem stanovuje cíle účetního výkaznictví, zaúčtování položek a v účetní závěrce, kvalitativní znalosti účetních informací, charakteristiku základních prvků účetní závěrky, oceňování položek účetní závěrky a pojetí a uchování kapitálu. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 73)

2.1.1 Cíle účetního výkaznictví

Základním cílem obecného účetního výkaznictví je poskytnutí finanční informace o vykazující jednotce, které jsou důležité pro stávající a potenciační investory. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 73). Mezi cíle účetního výkaznictví patří podle Ficbauera a Ficbauera (2010, s. 38) zejména aktuální princip a trvání účetní jednotky. Aktuální princip znamená, že by se dopady operací měly zaúčtovat v době, kdy k nim došlo, i když k odpovídajícímu peněžnímu toku dojde až v budoucnu. (Jílek a Svobodová, 2011, s. 73). Pro účetní je pak velmi důležitý podkladový předpoklad trvání účetní jednotky. *„Znamená to, že účetní závěrka se připravuje pouze za předpokladu, že jednotka bude pokračovat v činnosti v dohledné budoucnosti“* (Jílek a Svobodová, 2011, s. 74).

2.1.2 Zaúčtování položek v účetní závěrce

Zaúčtování můžeme brát jako proces, kdy zahrnujeme položky do výkazů. Položka splňuje tuto část, pokud je pravděpodobné, že se dočkáme připlnutí nebo odplynutí budoucího ekonomického užitku. Další podmínkou je, že má položka hodnotu, kterou jde spolehlivě stanovit (Jílek a Svobodová, 2011, s. 75).

2.1.3 Kvalitativní vlastnosti účetních informací

Mezi kvalitativní znalosti účetních a finančních informací zahrnujeme zejména jejich srozumitelnost, srovnatelnost, relevanci a spolehlivost (Ficbauer a Ficbauer, 2010, s. 38).

Podle Jílka a Svobodové (2011, s. 74) nám srozumitelnost ukazuje jasnou klasifikaci a prezentaci informace. Srovnatelnost nám ukazuje, že informace o vykazující jednotce je více užitečná pokud ji můžeme porovnat s podobnou informací jiné jednotky a s obdobnou informací téže jednotky v jiném účetním období. Relevance nám nakazuje, že nesmíme při tvorbě účetních výkazů vynechat takové informace, které by mohly ohrozit rozhodnutí uživatele. Spolehlivá je podle Dvořákové (2014, s. 19) taková, která neobsahuje nějakou závažnou chybu a věrně zobrazuje to, co má vyjadřovat.

2.1.4 Charakteristika základních prvků účetní závěrky

Než začneme s účetní závěrkou, tak je třeba si definovat její základní prvky rozvahy, kterými jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál a také rozeznat znaky výkonnosti, kterými jsou výnosy a náklady. Charakteristiku můžeme použít následovně (Ficbauer a Ficbauer, 2010, s. 39):

Aktiva

Aktiva jsou takové prostředky, které jsou výsledkem minulých událostí. Podnik je kontroluje a ty mu v budoucnu přinesou ekonomický prospěch. Mezi další znaky patří, že musí mít užitek, který spočívá budoucím přítoku peněz.

Závazky

Závazky nám ukládají současnou povinnost podniku podstoupit své ekonomické prospěchy důsledkem minulých událostí. Očekáváme od nich budoucí odtok ekonomických prostředků podniku. (Kovanicová, 2005, s. 48–49). Dvořáková (2011, s. 22) pak doplňuje, že závazek můžeme vykázat v rozvaze pouze tehdy, pokud se vypořádání uskuteční a také lze částku spolehlivě ocenit.

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál můžeme podle Jílka a Svobodové (2014, s. 74) jednoduše určit jako zbytkový podíl na aktivech, pokud odečteme všechny jeho závazky. Důležitou součástí vlastního kapitálu je především hospodářský výsledek dosažený za běžné období, který je vyčíslený jako rozdíl mezi výnosy a náklady (Dvořáková, 2014, s. 23.)

Výnosy

Výnosy zvyšují ekonomické užítky během účetního období, a to zvýšením aktiv nebo snížením závazků. Rozlišujeme výnosy (revenues) a zisky (gains). (Jílek a Svobodová, 2011, s. 75). Revenue označuje především zisky z běžné činnosti. Můžeme mezi ně zahrnout například tržby z prodeje výrobků a služeb nebo výnosy z úroků, dividend, přijatého nájemného přijatých licenčních poplatků apod. Pod pojmem gains si můžeme představit kladné zisky z prodeje, konkrétně pak třeba dlouhodobé aktiva včetně investic, zisky z prodeje zásob materiálu nebo kurzové rozdíly (Dvořáková, 2014, s. 23–24).

Náklady

Náklady můžeme definovat jako snížení ekonomického prostředku a to buď snížením hodnoty aktiv nebo snížením jejich užitečnosti a také zvýšením závazků (Ficbauer a Ficbauer, 2010, s. 39). Rozlišujeme náklady (expenses) a ztráty (losses). Expenses vycházejí z běžných opakujících se činností a naproti tomu losses jsou přímým opakem zisků (gains).

Je důležité si také pamatovat, že expenses i losses ovlivňují výsledek hospodaření a nejsou součástí nákladů na pořízení aktiv.

2.1.5 Oceňování položek účetní závěrky

V IFRS podle Kovanicové (2005, s. 98) rozlišujeme oceňovací bázi podle historických nákladů, běžné ceny, běžné tržní hodnoty, realizovatelné vypořádací hodnoty, současné hodnoty, reálné hodnoty.

Historické náklady

Jedná se o druh takového ocenění, který vychází z původních nákladů při pořízení aktiv nebo v případě, kdy ho pořídíme bezúplatně, tak z částky, kterou je potřeba vynaložit z částky na jeho pořízení.

Běžná cena

Je to taková cena, která by musela být zaplácena, jestliže by se podobné aktivum pořizovalo k datu ocenění.

Realizovatelná vypořádací hodnota

Zakládá se na ocenění aktiv na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možné získat jejich prodejem, a závazky se oceňují na v nediskontovaných peněžních částkách, které je potřeba vynaložit při úhradě závazků.

Současná hodnota

Jedná se o oceňovací přístup, který výrazným způsobem ovlivňuje faktor času. Aktiva jsou oceněna v diskontované současné hodnotě a závazky jsou oceněné v podobě čistých odtoků peněz.

Reálná hodnota

Reálná hodnota nebo fair value je založena na aktuální tržní bázi. Jedná se o takovou částku, za kterou bychom mohli směnit aktivum za obvyklých tržních podmínek. Není-li k dispozici tržní cena aktivního trhu, tak se použije cena obdobného aktiva, současná hodnota budoucích toků nebo cena poslední transakce (Dvořáková, 2014, 25–27).

2.1.6 Pojetí a uchování kapitálu

Tento rámec nám stanoví koncepty uchovávání kapitálu (Jílek a Svobodová, 2011, s. 75):

- **Koncept udržení finančního kapitálu**, který nám ukazuje, že zisk byl vydán pouze tehdy, pokud čistá aktiva na konci období převyšují čistá aktiva na začátku období po vyloučení příspěvků vlastníků a rozdělení vlastníků.
- **Koncept udržení fyzického kapitálu**, který nám ukládá, že zisk byl vydán pouze tehdy, pokud výrobní kapacity na konci období převyšují výrobní kapacity na začátku období po vyloučení příspěvků vlastníků a rozdělení vlastníků.

2.2 Sestavování účetní závěrky podle IFRS

Sestavováním účetní závěrky se zabývá standard IAS 1 – prezentace účetní závěrky a v širším slova smyslu také standard IFRS – 1 první přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (Hinke, 2007, s. 27). Mezi cíle standardu patří harmonizace požadavků na obsah účetní závěrky a zajištění srovnatelnosti účetní závěrky, jak mezi podniky, tak také zajištění její srovnatelnosti v čase (Dvořáková, 2014, s. 75). Podle Jílka a Svobodové (2011, s. 78–79) poskytuje účetní závěrka informace o finanční pozici podniku, finanční výkonnosti podniku, přehledu o peněžních tocích, která svým uživatelům pomáhá při jejich rozhodování.

Součástí účetní závěrky je:

- rozvaha,
- výkaz o úplném výsledku hospodaření,
- výkaz peněžních toků,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- komentář k účetním výkazům.

2.2.1 Rozvaha

Rozvaha neboli výkaz o finanční situaci nemá pevně stanovený formát. Tento výkaz musí obsahovat název společnosti, datum (ke kterému sestavujeme rozvahu), měnu vykazování, přesnost zaokrouhlení a určení zda se jedná o individuální nebo konsolidovanou rozvahu. Rozvaha zpravidla bývá zestručněna na důležité položky a obsahuje ve velmi častých případech odkazy na komentáře, kde jsou tyto položky detailně rozpracovány (Hinke, 2007, s. 27). Existují povinné položky, které rozvaha musí obsahovat. Tento výkaz reprezentuje zejména krátkodobá, dlouhodobá aktiva a také krátkodobé a dlouhodobé závazky. Pokud však struktura rozvahy poskytne spolehlivější a relevantnější informace založené na likviditě, doporučuje se uplatnit tento přístup. Jednotka klasifikuje aktivum jako krátkodobé, pokud:

- je určeno k prodeji a předpokládá se, že dojde ke spotřebě během obvyklého provozního cyklu jednotky,
- je drženo k obchodování,
- jedná se o peníze nebo peněžní ekvivalenty
- předpokládá se, že bude prodáno v průběhu 12 kalendářních měsíců od sestavení rozvahy.

Všechna ostatní aktiva jsou pak brána jako dlouhodobá (Jílek a Svobodová, 2011, s. 83). Bohušová (2008, s. 47–48) pak dále stanovuje, že dlouhodobá aktiva dělíme na dlouhodobé investice, pozemky, budovy a zařízení, nehmotná aktiva, ostatní dlouhodobá aktiva a na podmíněná aktiva. Dále uvádí, že závazek můžeme klasifikovat jako krátkodobý, pokud:

- očekáváme, že bude během provozního cyklu jednotky uhrazen,
- je určen k obchodování,
- má být uhrazen během 12 měsíců od data rozvahy (je potřeba překlasifikovat původně dlouhodobé závazky na krátkodobé),

- účetní jednotka nemůže nepodmíněně odložit úhradu závazku na dobu 12 měsíců po rozvahovém dni.

Dlouhodobé závazky v souladu s IAS/IFRS členíme na závazky vyplývající ze specifických událostí (dluhopisy, dlouhodobé obchodní závazky, odložené daňové závazky), závazky vyplývající z běžných činností společnosti a na rezervy. Do rozvahy můžeme zahrnout také tzv. ostatní závazky, které přímo nesplňují definici závazku. Můžeme mezi ně zahrnout například odloženou daň.

2.2.2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření, výsledovka

Výkaz o úplném výsledku hospodaření přináší informaci o komplexním výsledku hospodaření. Vykazuje položky, které jsou zachyceny rozvahově, a neobsahuje rozvahové položky zachycené přímo ve vlastním kapitálu. IFRS stejně jako u rozvahy nám neurčuje jeho formát, ale pouze minimální obsah položek. Základními pojmy výsledovky jsou výnosy a náklady a zisk nebo ztráta podniku. Všechny tyto položky musí být ve výsledovce zahrnuty, pokud některý standard nebo interpretace nepožaduje něco jiného. Na rozdíl od českého účetnictví v IFRS nesmíme vykazovat mimořádné položky (Bohušová, 2008, s. 53). Účetní jednotky mohou použít buď jeden výkaz o úplném výsledku hospodaření, jejichž součástí budou i informace dříve prezentované ve výsledovce, nebo mohou sestavit samostatnou výsledovku, na kterou navazuje výkaz o úplném výsledku hospodaření. Tím se liší od české legislativy, která tento samostatný výkaz nevyžaduje. Dále také nemusí oddělovat výsledky z ukončovaných činností. Podle standardu IAS 1 můžeme náklady členit jak podle druhu, tak podle účelu na jeho vynaložení (Dvořáková, 2014, 277–285). V účelové výsledovce náklady členíme na: náklady na prodej, náklady na odbyt a správní neboli administrativní náklady. Pokud se však podnik rozhodne postupovat podle účelového členění, musí podle IAS 1 zveřejnit některé položky podle druhového členění nákladů, protože obsahují informace, které jsou důležité pro sestavení výkazu cash flow. Jsou položky, které musíme zahrnout buď přímo ve výsledovce, nebo v komentáři např.: snížení hodnoty zásob, snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení, restrukturalizace činnosti účetní jednotky, zrušení rezerv, vyřazení investic apod. (Hinke, 2007, s. 28–29).

2.2.3 Výkaz peněžních toků

Výkaz peněžních toků neboli cash flow je upraven podle standardu IAS 7. Tento výkaz svým uživatelům pomáhá analyzovat vývoj peněžních toků a zejména schopnost generovat peněžní prostředky a ekvivalenty (Dvořáková, 2014, s. 287–295). Česká právní úprava je podobná jako IFRS. Větší rozdíly jsou pouze v oblasti placených úroků, které mohou podle uvážení být zahrnuty do provozní nebo finanční oblasti (Bohušová, 2008, s. 64). Weygandt a Kimmel (2011, s. 600–602) rozdělují cash flow do následujících tří oblastí:

- provozní oblast – hlavní výdělečná činnost podniku,
- investiční oblast – nabývání, pozbývání dlouhodobých aktiv,
- finanční oblast – zde jsou zahrnuty například změny v oblasti vlastního kapitálu, výplatou dividend nebo půjčky účetní jednotky.

Hinke (2007, s. 30) doplňuje, že pokud některou položku neumíme správně zařadit, tak je rozhodnutí na účetní jednotce, kterou vybere. K sestavení provozní činnosti se vybere buď přímá, nebo nepřímá metoda. Přímá je preferovaná a zahrnuje hlavní hrubé příjmy a úhrady účetní jednotky. Nepřímá metoda je pak zaměřena na úpravu zisku/ztráty o dopady nepeněžních transakcí. K sestavení cash flow v investiční a finanční oblasti se pak používá přímá metoda.

2.2.4 Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Výkaz o změnách vlastního kapitálu obsahuje zejména (Jílek a Svobodová, 2011, s. 85):

- *„celkový úplný výsledek za období, který odděleně uvádí celkové částky, které připadají vlastníkům mateřské jednotky a menšinový podíl,*
- *pro každou položku vlastního kapitálu dopady retrospektivní aplikace nebo retrospektivní úpravy podle IAS 8,*
- *sesouhlasení účetní hodnoty složky vlastního kapitálu na začátku znázorňující změny období, které odpovídá: výsledku, ostatního úplného výsledku a operací s vlastníky, které jednají v rámci své vlastnické pravomoci a odděleně informují o příspěvcích vlastníků, distribuci vlastníkům a změny vlastnictví v dceřiných jednotkách, které neznamenaají ztrátu kontroly.“*

2.2.5 Komentář

Komentář musí reprezentovat každá položka v rozvaze ve výsledovce, výkazu změn vlastního kapitálu nebo výkaz peněžních toků (Hinke, 2007, s. 31). Obsahuje informace, které umožní uživatelům lepší porozumění účetní závěrky. Příloha je podle IAS 1 velmi podrobná a rozsáhlá. Do struktury patří: prohlášení o shodě, prohlášení o oceňovacích základnách, politiku řízení rizik, jiná zveřejnění zahrnující nejistoty, závazky (Bohušová, 2008, s. 65).

3 ČESKÁ ÚČETNÍ LEGISLATIVA

Česká účetní legislativa je plně slučitelná s právem Evropské unie (Paseková, 2007, s. 9). Mezi základní předpisy, které upravují české účetnictví, patří zejména:

Zákon o účetnictví - tvořen zákonem č. 563/1991 Sb., který je nejvyšším správním předpisem v České republice, nám stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví. Osoby, kterých se zákon týká, se nazývají účetní jednotky.

Vyhlášky k zákonu o účetnictví – Ministerstvo financí vydává vyhlášky pro tyto typy účetních jednotek: pro podnikatele, banky a jiné finanční instituce, pojišťovny, zdravotní pojišťovny, pro vybrané subjekty účetní jednotky a vyhlášku pro nepodnikatelské subjekty. Tyto vyhlášky stanovují například rozsah a způsob sestavení účetní závěrky, účetní metody, označování položek rozvahy, výkazů zisků ztrát v druhovém a účelovém členění a také strukturu směrné účtové osnovy.

České účetní standardy – tyto standardy stanovují především postupy účtování a bližší popisy účetních metod. Vybrané účetní jednotky se ČÚS musí řídit vždy, ostatní účetní jednotky se můžou od těchto standardů odchýlit, ale poté to musí zdůvodnit v příloze účetní závěrky (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 35–37). Tento standard například podle Kovanicové (2004, s. 178) vymezuje směrnou účtovou osnovu. Jedná se o uspořádanou soustavu účetních tříd a skupin. Na základě směrné účtové osnovy si podnik stanovuje svůj účtový rozvrh, který si dále upravuje zvolené syntetické a analytické účty.

V českém účetnictví se pro oceňování majetku dle Sedláčka (2005, s. 59) využívá:

- **pořizovací cena** – majetek je oceňován v nákladech, které byly vydány na jeho pořízení; někdy se označují také jako historické ceny,
- **vlastní náklady** – výrobní náklady vzniklé přímo ve výrobě a nepřímé, které se k výrobě vztahují,
- **reprodukční pořizovací cena** – cena, za kterou by byl oceněn v době, kdy se o něm účtuje,
- **reálná hodnota** – je určena kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce,
- **ekvivalence** – míra účasti na podniku na vlastním kapitálu ve společnosti, v níž má účast,
- **jmenovitá hodnota** – trvale přiřazená hodnota k majetku nebo závazku např. ceniny.

3.1 Sestavování závěrky podle české účetní legislativy

Účetní závěrka je sestavována každý rok vyústěním účetních prací za celé účetní období. K poslednímu dni sestavují účetní jednotky řádnou účetní jednotku za celé období. Existuje také mimořádná účetní závěrka, kterou sestavuje v mimořádných situacích u právnických osob, např. ke dni zrušení bez likvidace nebo ke dni skončení likvidace nebo konkurzu, u fyzických osob pak například ke dni zápisu do obchodního rejstříku. Mezitímní účetní závěrka je pak sestavována v průběhu účetního období s tím rozdílem, že se při ní neuzavírají účetní knihy. Konsolidovanou účetní závěrku pak vytváří účetní jednotky, které jsou v pozici ovládající nebo řídicí osoby, nebo mají podstatný vliv v jiném podniku. Účetní závěrka je sestavována v plném nebo zjednodušeném rozsahu. Tu zjednodušenou mohou sestavovat ty účetní jednotky, které ji nemusí ověřovat auditorem (Mrkosová, 2015, s. 247). Účetní závěrka je souborem účetních výkazů, které povinně tvoří:

- rozvaha,
- výkaz zisků a ztrát,
- příloha.

Součástí může být i přehled o peněžních tocích, a také přehled o změnách vlastního kapitálu. Ty povinně sestavují účetní jednotky, které vedou a připravují účetní závěrku v plném rozsahu. Jednotlivé položky jsou vykazovány v celých tisících Kč (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 236).

3.1.1 Rozvaha

Rozvaha slouží k poskytování informací o finanční situaci účetní jednotky, které jsou velmi důležité pro jeho řízení. Jednotlivé položky jsou členěny na aktiva a pasiva. Aktiva nám ukazují přehled o stavu majetku a pasiva o jeho krytí. Z toho aktiva jsou seřazeny podle likvidity a pasiva na vlastní a cizí zdroje. Rozvahu značíme jako statickou, protože nám vypovídá o momentální finanční situaci podniku. Údaje v rozvaze pro aktiva jsou uvedeny ve čtyřech sloupcích, z toho běžné období zahrnuje tři sloupce a minulý jeden. První sloupec označuje tzv. brutto hodnotu, která ukazuje stav na aktivních účtech oceněných podle zákona o účetnictví. Druhý zahrnuje korekci, která zahrnuje výše oprávek a opravných položek a netto, která ukazuje výši aktiv snížených o korekci. Čtvrtý sloupec ukazuje netto hodnotu minulého účetního období. V pasivech jsou pak dva sloupce, z toho

jeden zahrnuje stav pasiv běžného a druhý stav pasiv minulého období (Paseková, 2007, s. 26-28).

3.1.2 Výkaz zisků a ztrát

Výkaz zisků a ztrát nám podává informace o tvorbě výsledku hospodaření bez ohledu, zda vznikají skutečné příjmy a výdaje. Výsledek hospodaření pak zjišťujeme odděleně za provozní, finanční a mimořádnou činnost. Jejich součet nám pak dá výsledek hospodaření za účetní období. (Šteker a Otrusínová, 2014, s. 241).

3.1.3 Příloha

Povinný obsah přílohy stanovuje Ministerstvo financí. Lze ji vypracovat formou tabulek a také popisným způsobem, jak v plném, tak i v zkráceném rozsahu. Obsahuje: obecné údaje, informace o použitých účetních metodikách, obecných zásadách a způsobech oceňování a také doplňující informace k výkazu zisků a ztrát (Mrkosová, 2015, s. 248).

3.1.4 Přehled o peněžních tocích

Tento výkaz nám podává informaci o přírůstcích nebo úbytcích peněžních ekvivalentů v průběhu účetního období. Jejich pohyb pak třídíme na činnost provozní, investiční a finanční. Účetní jednotka pak vykazuje peněžní tok přímou nebo nepřímou metodou. Z toho přímá je založena na skutečném pohybu peněžních prostředků a nepřímá vychází z transformace hospodářského výsledku do pohybu peněžních prostředků. Celkový cashflow pak zjistíme součtem jednotlivých částí. Doporučený obsah vyhlášky je součástí vyhlášky zákona a dostupný také v českých účetních standardech (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 243–244).

3.1.5 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu nás informuje o tom, zda došlo ke zvýšení nebo snížení jednotlivých položek vlastního kapitálu za účetní období. Výkaz nám také vysvětluje u každé položky rozdíl mezi počátečním a konečným stavem. Požadované informace jsou velmi důležité pro externí pracovníky. Formát a obsah tohoto výkazu není nikde uveden a účetní jednotky si ho volí podle sebe (Paseková, 2007, s. 37)

4 DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LETISLATIVY

4.1 Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku

Dlouhodobý majetek řadíme mezi významnou majetkovou kategorii většiny podnikatelských subjektů, ať ho popisujeme z pohledu množství, objemu, struktury nebo pozice jeho hodnoty. Typické pro tento majetek také je, že se používá při udržování a rozšiřování existující podnikatelské činnosti. A to z dlouhodobého časového hlediska, tzn., že není přímo určen k prodeji (Šebestíková a kol., 2013, s. 9–12). Legislativně je pak upravený podle zákona o účetnictví, vyhlášky k zákonu o účetnictví, českých účetních standardů pro podnikatele a také podle směrné účtové osnovy pro podnikatele (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 41). Pro dlouhodobý hmotný majetek (DHM) platí několik charakteristik:

- má fyzickou podobu,
- dobu užívání delší než jeden rok,
- je do skupiny dlouhodobého majetku zařazen bez ohledu na cenu, pokud respektuje dobu použití výše ocenění, kterou stanoví účetní jednotka při povinnosti stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a poctivého zobrazení majetku (Landa, 2006, s. 138).

V rozvaze je pak DHM rozdělen do následujících základních skupin (Šteker a Otrusínová, 2013, s. 46–47):

- **Pozemek**, který se zařazuje do majetku bez ohledu na ocenění.
- **Stavby** součástí skupiny bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti (patří tam například stavby včetně budov, důlní díla, technické rekultivace, byty apod.).
- **Samostatné movité věci**, které musí mít dobu použitelnosti delší než jeden rok a výše ocenění, kterou si zvolí účetní jednotka sama. Podle zákona o dani z příjmu se za movité věci považuje majetek s pořizovací cenou vyšší než 40 000 Kč (přístroje, stroje, dopravní prostředky apod.).
- **Pěstitelské celky a porosty**, kam patří např. ovocné stromy, keře, vinice, chmelnice apod.
- **Dospělá zvířata a jejich skupiny** obsahující zvířata a jejich skupiny (stáda, hejna), které splňují dobu použitelnosti delší než jeden rok.

- **Jiný dlouhodobý hmotný majetek**, který představuje např. umělecká díla, movité kulturní památky.
- **Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek**, kam patří např. nakupované nemovitosti do užívání.
- **Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek.**
- **Oceňovací rozdíl k nabytému majetku**, který se používá při koupi, vkladu nebo ocenění majetku a závazků v rámci přeměn společností.

4.2 Oceňování a pořizování dlouhodobého hmotného majetku

V závislosti na pořízení DHM se pak můžeme setkat se třemi typy jeho ocenění:

- **Vlastními náklady**, které se použijí při pořízení dlouhodobého majetku v případě vlastní činnosti podniku. Vlastní náklady se pak oceňují pomocí přímých a nepřímých nákladů. Přímé náklady jsou vynaloženy na výrobu nebo činnost a nepřímé se vztahují k výrobě nebo činnosti vymezené s účetními metodami.
- **Pořizovací cenou**, která se využije při pořízení v případě jeho nákupu. Pořizovací cena je definována jako cena, za kterou byl majetek pořízen včetně nákladů, které souvisí s jeho pořízením.
- **Reprodukční pořizovací cenou**, kterou použijeme, pokud pořídíme dlouhodobý majetek bezúplatně (darování) nebo když vlastní náklady nejdou zjistit, či jsou tyto náklady vyšší než reprodukční pořizovací cena. Ta je definována jako cena, kterou byl majetek pořízen v okamžiku, kdy se o něm účtuje (Landa, 2006, s. 141).

Pořídit dlouhodobý hmotný majetek můžeme několika způsoby, například nákupem, vlastní činností, nabytí práv, darem, vkladem nebo převodem podle právních předpisů. Specifickou skupinu pořizování majetku tvoří leasing, kterým se budu zabývat v následující kapitole.

4.3 Leasing

Leasing spočívá v tom, že pronajímatel přenechá uživateli hmotný majetek do užívání bez převedení vlastnictví. Pro uživatele to znamená to, že může leasingem získat předmět do užívání, aniž by měl peníze či úvěr na jeho dosažení. Pro uživatele je také výhodný v tom, že díky leasingovým splátkám dochází k daňové úlevě. Existují dva základní druhy leasingu, a to finanční a operativní (Šebestíková a kol., 2013, s. 33).

4.3.1 Finanční leasing

U finančního leasingu pronajímatel převádí na nájemce veškerá rizika, ale i prospěch vyplývající z užívání aktiva. Vlastnické právo je na konci leasingové smlouvy převedeno na nájemce, čímž se liší česká legislativa od IFRS. Je nutno odlišovat leasingovou smlouvu od běžného nájemného, protože nájemce v rámci svých splátek uhrazuje postupně nejenom pořizovací cenu aktiva, ale také veškeré náklady na finanční služby leasingového pronajímatele, pojištění a zároveň právo na jeho budoucí koupi. Toto vše tvoří tzv. leasingovou splátku. Majetek pořizuje pronajímatel a po celou dobu ho vede ve svém majetku a odepisuje ho v souladu se svým odpisovým plánem. U nájemce se tato skutečnost odrazí pouze v podrozvahové evidenci. Pronajímatel částku leasingové splátky účtuje na vrub pohledávky a ve prospěch výnosů. Nájemce účtuje na vrub nákladů a ve prospěch závazků. Zároveň je nutné časově rozlišit akontaci, kterou musí uhradit předem (Šebestíková a kol. 2013, s. 35–37).

4.3.2 Operativní leasing

U operativního leasingu se předpokládá, že bude majetek vrácen zpět pronajímateli. Pronajímatel na nájemce nepřevádí veškerá rizika a užítky. Jeho podstatou je užívání leasingu za úplatu. Nájemné období je také podstatně kratší, než je předpokládaná doba životnosti zařízení. Vyplývá z toho, že majetek může pronajmout postupně několika nájemcům. Operativní leasing je považován za klasický nájem (Šebestíková a kol. 2013, s. 35).

4.4 Odepisování a vyřazování dlouhodobého majetku

Odpis představuje trvalé opotřebení dlouhodobého majetku a dělí se na dva druhy odpisů tedy na účetní a daňové.

4.4.1 Účetní odpisy

Tyto odpisy vymezuje zákon o účetnictví. Jeho cílem je reálné ocenění dlouhodobého majetku. Účetní odpisy se upravují ve vnitřních směrnících podniku na základě rozhodnutí účetní jednotky. Dlouhodobý majetek můžou odepisovat pouze účetní jednotky, které k němu mají vlastnické právo. Účetní jednotka sestavuje odpisový plán na základě jeho ekonomické životnosti. Dlouhodobý majetek se odepisuje do výše jeho ocenění s ohledem na předpokládanou zbytkovou hodnotu. Jedná se o hodnotu, kterou by mohla získat

v okamžiku vyřazení majetku. Odpisy se účtují na vrub nákladů a ve prospěch opravěk k dlouhodobému majetku. Neodepisují se zejména pozemky, umělecká díla nebo nedokončený DHM (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 56–58).

4.4.2 Daňové odpisy

Tyto odpisy se zjišťují v souladu se zákonem o daních z příjmů a slouží k sestavení daňového přiznání. Dlouhodobý hmotný majetek je rozdělen do šesti skupin a dělí se na rovnoměrné a zrychlené odpisy. Rovnoměrné se odepisují pomocí ročních odpisových sazeb a při zrychleném odepisování použijeme koeficienty pro výpočet odpisů. Způsob odepisování sestavuje vlastní a nelze ho v průběhu životnosti majetku měnit. Majetek se odepisuje nejvýše do vstupní ceny nebo v případě technického zhodnocení do zvýšené vstupní ceny (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 59).

4.4.3 Komponentní odepisování

Komponentní odepisování využijeme, pokud máme přesně určenou část majetku nebo souboru majetku, která je pro účetní jednotku velmi významná. Liší se u ní doba použitelnosti od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku. Komponentou může být například výtah, střecha nebo klimatizace. Nejde o opravu, ale o investici a tato část se odepisuje odděleně (Šteker a Otrusinová, 2013, s. 61).

4.4.4 Vyřazení dlouhodobého hmotného majetku

K vyřazení vede účetního zejména nefunkčnost majetku vlivem opotřebení, totálního zničení, náhrada výkonnějším zařízením nebo prodejem z důvodu snížení zadluženosti podniku. Dlouhodobý hmotný majetek bývá nejčastěji vyřazen zejména likvidací v důsledku fyzického opotřebení, v důsledku škody, prodejem, darováním nebo vkladem do jiné společnosti (Šebestíková a kol., 2013, s. 31).

5 DLOUHODOBÁ HMOTNÁ AKTIVA PODLE IFRS

5.1 IAS 16 – pozemky budovy a zařízení

Do těchto aktiv můžeme zařadit fyzická aktiva, která můžeme vidět, a kterých se můžeme dotýkat. Dlouhodobá hmotná aktiva jsou součástí výrobní kapacity podniku a poskytují nám budoucí prospěch, který můžeme spolehlivě měřit. Patří mezi ně takový majetek jako např. půda, budovy (továrny, kanceláře, domy), a zařízení (stroje, nástroje, nábytek). Tento druh majetku se vyznačuje těmito charakteristikami (Kovanicová, 2005, s. 137):

- byl pořízen proto, aby byl využit v normálních podmínkách např. při výrobě, dodávkách zboží, služeb apod. a není primárně určen k prodeji,
- očekáváme, že nám bude sloužit dlouhodobě (více než jedno účetní období), proto je obvykle odepisován. Jedině pozemky tvoří výjimku,
- má fyzickou podobu, na rozdíl od materiálu se však nestává jeho fyzickou částí a nevstupuje do výrobku určeného k prodeji.

5.1.1 Oceňování v momentě pořízení

V momentě pořízení se tyto aktiva oceňují na bázi pořizovacích nákladů. Ty nám zahrnují všechny účelné náklady nutné k tomu, aby aktivum přinášelo užitek. Obsahují především nákupní cenu aktiva, cla a náklady umožňující uvést aktivum do způsobilého stavu (náklady na přípravu místa, náklady na montáž apod.), pak také náklady na záběh výroby, výkony provedené ve vlastní režii nebo odhadnutý náklad na demontáž. Tento budoucí závazek spojený s budoucí demontáží aktiva vykazuje plně všechny charakteristické znaky rezervy. Je potřeba, aby byl vykázán v souladu se standardem IAS 37 – rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva. Ve výši tvorby rezervy se zvýší hodnota pořizovaného aktiva, která se pak v jednotlivých letech snižuje prostřednictvím odepisování a dochází tím k rozprostření výdajů spojených s jeho budoucí likvidací. Oceňování v momentě pořízení aktiva výrazným způsobem ovlivňují také úroky z úvěrů. V případě, že se jedná o způsobilé aktivum, tak je nutno úroky aktivovat. Pokud se aktivovat nedá, tak je potřeba úroky oddělit od pořizovací ceny, kdy aktivum oceňujeme na úrovni okamžité hotovostní platby (Kovanicová, 2004, s. 98–99). Specifickou skupinu pak dále tvoří oceňování vyráběných aktiv, dotace na pořízení aktiva nebo pořízení aktiva směnou, kterými se však nebudu pro jejich podrobnost ve svém dalším postupu bakalářské práce zabývat.

5.1.2 Oceňování v průběhu držení aktiva

Účetní jednotka si na začátku zvolí, zda bude používat model ocenění pořizovacími náklady nebo tzv. *přeceňovací* model. Dané pravidlo pak musí používat pro celou třídu pozemků budov a zařízení. U modelu pořizovacích nákladů se po prvotním zaúčtování účtují v přeceněné částce, která odpovídá reálné hodnotě k datu přecenění po odečtení odpisů a ztrát ze znehodnocení. Přecenění by se mělo provádět pravidelně, aby nedocházelo k významným rozdílům mezi reálnou, k rozvahovému dni, a účetní hodnotou aktiva. Reálná hodnota je obvykle stanovena na základě tržní ceny odhadu, kterou zpracovává kvalifikovaný znalec (Jílek a Svobodová, 2011, s. 107–108). U prvotního přecenění ze zvýšení hodnoty aktiva se účtuje proti vlastnímu kapitálu. Pokud však dojde k přecenění směrem ke zvýšení hodnoty aktiva, u kterého v minulosti byla účtována ztráta vzniklá ze snížení jeho hodnoty, je nutné toto zvýšení účtovat do zisků až do výše dříve dosažené ztráty ze snížení aktiva a až poté lze účtovat proti vlastnímu kapitálu jako položce přírůstku z přecenění. Jestliže dojde u prvního přecenění ke snížení aktiva směrem dolů, tak je nutno účtovat proti ztrátě. V případě, že dojde k přecenění aktiva směrem dolů, i když byl účtován přírůstek z ocenění jako součást vlastního kapitálu, tak nejprve dochází ke snížení tohoto přírůstku a až poté ke ztrátě. Je také velmi důležité vědět, že pokud se majetek skládá z více samostatných částí, tak musí být jednotlivé části oceněny a odepisovány samostatně. (Ficbauer, 2010, s. 85–86).

5.1.3 Základní povinnosti při zveřejňování

„Mezi základní povinnosti při zveřejňování patří zejména informace o oceňovací základně, použité odpisové metody a doba životnosti jednotlivých druhů odepisovaných aktiv, informace o hrubé účetní hodnotě odepisovaných aktiv a souhrnu jejich oprávek včetně zaiúčtovaných ztrát ze snížení hodnoty a srovnání pohybů u jednotlivých významných položek aktiv zveřejněním informací o úbytcích a přírůstcích a jejich příčinách apod.“ (Ficbauer a Ficbauer 2010, s. 86).

5.2 IAS 40 – investice do nemovitostí

Investice do nemovitostí se dá chápat jako majetek držený vlastníkem nebo nájemcem především z důvodů příjmů nájemného nebo kapitálového zhodnocení, než z prodeje nebo využití k produkční činnosti (Hinke, 2007, s. 45). Jílek a Svobodová (2011, s. 220) dále doplňují, že investici do nemovitosti můžeme klasifikovat také nemovitost drženou

nájemcem na základě operačního leasingu. Potom je však potřeba tuto nemovitost ocenit reálnou hodnotou.

5.2.1 Oceňování investiční nemovitosti

Na počátku, pokud je nemovitost pořízena ve vlastní režii, je potřeba ocenit toto aktivum na úrovni pořizovacích nákladů, do kterých musíme zahrnout také vedlejší náklady spojené s pořízením (Jílek a Svobodová, 2011, s. 221). V případě odložené platby je pak vzniklý závazek diskontován a investice je oceněna platbou v hotovostní platbě. Pokud je nemovitost držena z leasingu, tak se ocení menší hodnotou v porovnání s fair value nemovitosti a minimální hodnoty leasingových splátek. Následně můžeme investici do nemovitosti ocenit buď v reálné hodnotě, nebo na úrovni pořizovacích nákladů. Je potřeba, aby si účetní jednotka zvolila jeden z těchto modelů a ten používala po celou dobu ocenění všech investic do nemovitostí. Doporučuje se však použít model fair value, protože má vyšší vypovídající schopnost (Dvořáková, 2014, s. 139). Účetní jednotka, která si zvolila model pořizovacích nákladů podobně, jak tomu bylo u IAS 16. Výjimku však tvoří aktiva, která splňují klasifikace IFRS 5 aktiva držena za účelem prodeje, které rozeberu hned v následující kapitole (Jílek a Svobodová, 2011, s. 222). Hinke (2007, s. 48) doplňuje, že pokud se podnik rozhodne použít fair value ocenění, tak všechny investice musí přecenit vždy k rozvahovému dni reálnou hodnotou po celou dobu jejich existence a případné rozdíly z přecenění vždy účtovat výsledkově.

5.2.2 Požadavky na zveřejňování

Společnost zveřejňuje zejména kritéria stanovená pro zařazení aktiv do skupiny investic do nemovitostí a také předpoklady pro určování fair value investic. Z hlediska vlivu na hospodářský výsledek pak oddělí přímé provozní náklady vzniklé z investic a přijaté nájemné. Účetní jednotka používající fair value model zveřejní zejména čisté zisky nebo ztráty ze změn reálné hodnoty. Podnik používající model pořizovacích nákladů pak zveřejní použitou metodu odepisování, odpisové sazby, brutto účetní hodnotu aktiv apod. (Dvořáková, 2014, s. 140).

5.2.3 Vyřazení aktiv z investic do nemovitostí

Nemovitost musíme odúčtovat v případě vyřazení, nebo pokud je trvale vyňata z užívání a neočekáváme žádné budoucí ekonomické užitky. Zisk nebo ztrátu z vyřazení investice

z nemovitosti určíme jako rozdíl mezi čistým výtěžkem z vyřazení a účetní hodnotou a započítáme ho do výsledku hospodaření.

5.3 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Tento standard nám stanovuje definici dlouhodobých držených aktiv určených k prodeji a ukončované činnosti, také jeho ocenění a jejich zveřejňování (Jílek a Svobodová, 2011, s. 251). Odděleně vykazuje aktiva držená k prodeji v rozvaze, která respektují zásadu opatrnosti, a tím pádem se oceňují na nižší ze dvou bází (fair value snižené o náklady z prodeje). Dále je potřeba odděleně vykázat výsledky hospodaření z ukončovaných činností ve výsledovce (jedná se o výsledky, které se v budoucnu nebudou opakovat). Tato aktiva nejsou již účetní jednotkou určena k užívání. Aktiva určená k prodeji musí obsahovat kritéria (Dvořáková, 2014, s. 160):

- užitek musí být dosažen především prodejem, ne dalším užíváním,
- aktivum musí být k dispozici k prodeji a jeho prodej musí být velice pravděpodobný,
- prodej by měl být ukončený do jednoho roku a také management podniku by měl dělat nezbytné kroky, které by směřovaly k jeho prodeji.

Ukončované činnosti pak musí splňovat některé z těchto kritérií:

- jsou nositeli významného a samostatného oboru činnosti podniku nebo odděleným celkem v rámci postupného likvidovaného oboru činností,
- patří mezi významnou část území podniku,
- týká se to dceřiného podniku, který je pořízený za účelem dalšího prodeje

5.3.1 Ocenování dlouhodobých aktiv určených k prodeji

Jak bylo již zmíněno, společnost oceňuje dlouhodobá aktiva určená k prodeji jako nižší z účetní hodnoty a reálné hodnoty, které jsou snižené o náklady k prodeji, do kterých patří náklady určené přímo k vyřazení aktiva. Ztrátu ze znehodnocení účetní jednotka zaúčtuje na reálnou hodnotu sniženou o náklady na prodej v takovém rozsahu, v jakém nebyla zaúčtována. Zisk pak zaúčtuje z jakéhokoliv nárůstu reálné hodnoty, která je snížena o náklady na prodej, ale nepřevyšuje kumulované ztráty ze znehodnocení, která byla zaúčtována. Pokud aktivum již nesplňuje kritérium aktiva drženého k prodeji, tak jednotka toto aktivum vyřadí a ocení ho na jednu z nižších hodnot zpětně získatelné částky nebo

účetní hodnoty před klasifikací aktiva jako určeného k prodeji sniženu o odpisy, amortizaci nebo o přecenění (Jílek a Svobodová, 2011, s. 252–253).

5.3.2 Zveřejňování údajů ukončované činnosti

Účetní jednotka je povinna odděleně zveřejnit hospodaření ukončovaných činností a ztrátu nebo zisk z přecenění z vyřazovaných aktiv na reálnou hodnotu, která je snižena o náklady z prodeje včetně informace, které se týkají odložené daně. Dále je nutno zveřejnit podrobnější informace týkající se ukončovaných činností, které zveřejní buď ve výsledovce, komentáři nebo v účetních výkazech. Patří mezi ně výnosy a náklady z ukončovaných činností a ztráta ze snížení hodnoty na reálnou hodnotu sniženu o náklady prodeje. V rámci cash flow nebo komentáře pak odděleně společnost zveřejní peněžní toky, které jsou generované ukončenou činností podniku. Aktiva určená k prodeji jsou pak vykazována v samostatných položkách odděleně od ostatních položek aktiv v rozvaze. Jednotlivé kategorie jsou také uvedeny v rozvaze, komentáři nebo v účetních výkazech. U všech těchto aktiv je podnik povinen zveřejnit popis okolností prodeje nebo vyřazení z používání (Dvořáková, 2014, s. 163–165).

5.4 IAS 17 – Leasingy

Tento standard vymezuje zejména účetní normu, která vymezuje cíl, definici pojmů, klasifikací s účetním zachycením finančního a operativního leasingu, a to jak z pohledu pronajímatele, tak i nájemce vč. příkladů a taky požadavků na zveřejnění v rámci účetní závěrky. IAS 17 definuje, že se leasing jedná o smlouvu, která dává nájemci právo užívat aktivum na smlouvenou dobu, a to za jednorázovou nebo za sérii plateb. Finanční leasing je takový, u kterého dochází k převodu všech možných rizik a odměn, které vyplývají z vlastnictví aktiva, jinak jde o operativní leasing. Klasifikace leasingu se vždy provádí na počátku leasingu. U finančního leasingu dochází k největší diferenciaci v české účetní legislativě, protože po skončení leasingu nemusí dojít k převodu vlastnictví na nájemce (Šebestíková a kol, 2013, s. 41).

5.4.1 Finanční leasing

Finanční leasing nejčastěji vykazuje tyto znaky:

- na konci nájemní doby se vlastnictví převádí na nájemce,
- nájemce má právo na to si koupit aktivum za cenu nižší, než je reálná hodnota aktiva a je téměř jisté, že nájemce toto právo využije,

- současná hodnota při sjednání leasingu minimálních leasingových splátek se bude alespoň rovnat reálné hodnotě aktiva,
- pokud nájemce zruší leasing, tak uhradí pronajímatelovy ztráty spojené se zrušením leasingu,
- zisky nebo ztráty vlivem změny reálné hodnoty připadají nájemci,
- nájemce pokračuje v dalším období za nájemné, které je nižší než tržní nájemné (Jílek a Svobodová, 2011, s. 115).

5.4.1.1 Účtování u nájemce a pronajímatele finančního leasingu

U nájemce musí být zachycen jako aktivum plus závazek, a to buď v reálné hodnotě pronajatého aktiva, nebo v současné hodnotě minimálních leasingových splátek. Pokud jsou známy obě hodnoty, tak se účtuje o nižší z nich. Přímé výdaje související s leasingem jsou součástí vstupní ceny aktiva. Minimální leasingové splátky jsou rozvrženy mezi závazkem a finančním nákladem. Leasingové aktivum je odepisováno po celou dobu ekonomické životnosti aktiva (Ficbauer a Ficbauer, 2010, s. 100-101). U pronajímatele se vykáže leasing jako pohledávka, která je rovna čisté investice do leasingu. Náklady, které souvisejí s leasingem, jsou pak přímo účtovány do nákladů.

5.4.2 Operativní leasing

O tento leasing může jít například tehdy, pokud se ke konci leasingu vlastnictví převádí vlastnictví aktiva za proměnlivou částku, nebo pokud je stanoveno podmíněné nájemné, kde nejsou převedena na nájemce veškerá rizika a užitky spojené s leasingem.

5.4.2.1 Účtování u nájemce a pronajímatele operativního leasingu

„U pronajímatele se účtují leasingové splátky do nákladů po dobu trvání leasingového vztahu, pokud neexistuje jiná systematická základna, která lépe odráží přínosy o uživatele. Pronajímatel pak zaúčtuje po dobu trvání leasingu výnosy. Náklady, včetně odpisů pak účtuje do nákladů. Pravidla pro odepisování musí být stejná s pravidly, které pronajímatel uplatňuje pro podobná aktiva ve společnosti“ (Jílek a Svobodová, 2011, s. 119).

II. PRAKTICKÁ ČÁST

6 CHARAKTERISTIKA VYBRANÝCH SPOLEČNOSTÍ

V praktické části mé práce budu analyzovat rozdílné pojetí dlouhodobých hmotných aktiv u pěti vybraných společností. Jedná se o společnosti České dráhy, Pražské služby, Continental Barum, Unipetrol a Metrostav. jiný sektor průmyslu.. Jedná se o velké společnosti, tudíž předpokládám, že budou mít příkladné účetní závěrky inspirativní pro jiné velké společnosti. Čerpal jsem zejména z účetních závěrek těchto společností, které jsou umístěny v obchodním rejstříku.

Společnosti většinou svou individuální účetní závěrku zveřejňují podle české legislativy a tu konsolidovanou podle mezinárodních účetních standardů IFRS. Cílem mé práce není vybrat největší problémy konsolidace, ale analyzovat největší rozdíly mezi vykazováním dlouhodobých hmotných aktiv podle IFRS a dlouhodobého hmotného majetku podle české účetní legislativy. Záměrně jsem si vybral tento druh aktiv, protože v něm oproti české účetní legislativě nalezneme největší rozdíly.

6.1 České dráhy, a.s.

Skupina společností České dráhy provozuje osobní a nákladní železniční dopravu. Zajišťují síťovou službu vzájemně navazujících spojů od regionálních vlaků a ve spolupráci se zahraničními kooperujícími dopravci nabízí také odbavení osob a nákladu pro přepravu na celém evropském kontinentu. Mezi služby Českých drah patří zejména: regionální, dálková a mezinárodní osobní přeprava, komplexní zajištění nákladní dopravy, komplexní opravárenská činnost v oblasti železničních kolejových vozidel, zkušebně provádí výzkum a vývoj v oblasti železniční dopravy a také zajišťují železniční občerstvení.

Mezi vize společnosti patří zabezpečení obslužné dostupnosti širokému spektru zákazníků geograficky pokrývající celou Českou republiku s přesahem do sousedních států. Jedná se o společnost, která je konkurenceschopná a zisková s pevnou pozicí na trhu. Do koncernu České dráhy patří například společnost ČD Cargo, ze které použiji informace pro vykazování podle české účetní legislativy (České dráhy, 2013, s. 5)

6.2 Pražské služby, a.s.

Pražské služby, a.s. jsou firmou s dlouholetou tradicí. Díky uzavřené smlouvě s Prahou vykonává tato společnost funkci operátora celopražského systému nakládání s komunálním odpadem a zajišťují soustředování a odstraňování veškerého odpadu vyprodukovaného

občany hlavního města Prahy. V roce 1998 vyvinula zařízení, které energeticky využívá až 80 % veškerého komunálního odpadu.

Dále také působí v silničářské činnosti, kdy provádí dopravní značení a zařízení, čistí komunikace a zajišťují sjízdnost a schůdnost komunikací, drobné opravy chodníků, vozovek apod. Čistění komunikací provádí na více než dvou třetinách území hlavního města Prahy (Pražské služby, 2015). Mezi hlavní akcionáře patří hlavní město Praha s téměř 77% podílem a také společnost NORTHWARD HOLDINGS LIMITED s 19% podílem (Pražské služby, 2014, s. 3, 10).

6.3 Continental Barum, s.r.o.

Continental Barum je společnost sídlící v Otrokovicích. Je součástí koncernu Continental, která má hlavní sídlo v Otrokovicích. Jedná se o podnik z gumárenského průmyslu, který je zaměřený na výrobu a prodej pneumatik hlavně pro osobní a nákladní auta. Dlouhodobě patří mezi největší zaměstnavatele v kraji, též je největším producentem pneumatik ve světě. Koncern Continental sídlí ve 49 zemích a zaměstnává více než 200 000 zaměstnanců. Hlavní pobočkou tohoto souboru společností je firma Continental AG, která má sídlo v Hannoveru. (Continental Barum, 2013, s. 22)

6.4 Unipetrol, a.s.

Unipetrol je nejvýznamnější rafinérskou a petrochemickou skupinou v České republice. Byla založena v roce 1994 díky koncepčním krokům postupné privatizace. Zaměstnává více než 3600 zaměstnanců a od roku 2005 je součástí petrochemické skupiny Orlen. Mateřskou společností je společnost UNIPETROL, a.s. Společnosti se zaměřují zejména na rafinérie, petrochemii nebo maloobchodní distribuci pohonných hmot. Mezi hlavní dceřiné společnosti patří zejména UNIPETROL RPA, BENZINA, s.r.o. a PARAMO. Hlavním akcionářem je polská firma PKN ORLEN S.A. s 63% podílem (Unipetrol, 2013, s. 4–5.).

6.5 Metrostav, a.s.

Metrostav a.s. je dlouhodobě silnou a univerzální stavební společností. Zaměstnávají více než 3000 lidí. Jedná se o vedoucí společnost skupiny Metrostav. Mezi klíčové příležitosti patří dopravní stavby, mosty, tunely nebo projekty pro velké průmyslové výstavby (např. elektrárny, zásobníky, ČVO, úpravní vody apod.) a dále například výstavba tras pražského metra. Mezi hlavní akcionáře patří DDM Group a.s. s podílem 51 %, DOAS SK s 23 % a DOAS CZ, a.s. se 17% podílem (Metrostav, 2013).

7 ANALÝZA ROZDÍLNÉHO POJETÍ DLOUHODOBÝCH AKTIV U VYBRANÝCH SPOLEČNOSTÍ

7.1 Dlouhodobá hmotná aktiva v pojetí Českých drah, a.s.

České dráhy, a.s. od roku 2011 nepoužívají vykazování podle české účetní legislativy. Bohužel ve své účetní závěrce také neuvádějí, jakým způsobem klasifikují dlouhodobý hmotný majetek. Pro výpočet daně z příjmů používají převodový můstek. Jakým způsobem tento můstek sestavují, však ve své závěrce neuvádí. Společnost se často odvolává na účetní závěrku firmy ČD Cargo, pro klasifikaci jsem proto podle české účetní legislativy použil jejich individuální účetní závěrku.

Z individuální účetní závěrky je zřejmé, že dlouhodobý hmotný majetek je ten, u kterého je doba použitelnosti je delší než jeden rok, a u kterého cena přesahuje 40 tis. Kč, kromě pozemků, budov a staveb, kde na ceně ocenění nezáleží. Majetek od 500 do 40 tis. Kč je klasifikován jako dlouhodobý drobný hmotný majetek, pokud jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok. Dlouhodobý majetek je odepisován lineárně po dobu jeho předpokládané ekonomické životnosti. U železničních kolejových vozidel se majetek odepisuje do odhadované zbytkové hodnoty.

7.1.1 IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení

Tento druh aktiv se vykazuje na úrovni historických nákladů snížených o kumulované odpisy a opravné položky. Majetek odepisují tak, aby pořizovací cena aktiva snížená o zbytkovou hodnotu byla za celou dobu použitelnosti daného aktiva za použití metody lineárních odpisů odepsána. Komponenty u železničních kolejových vozidel jsou odepisovány výkonně, dle najetých kilometrů.

Doba použitelnosti se testuje vždy na konci období. Významné opravy na kolejových vozidlech se odepisují po dobu životnosti a jsou klasifikována jako komponenta. Průměrná doba jejich odepisování je šest let. V této skupině společnost České dráhy, a.s. také eviduje majetek v hodnotě 248 945 tis. Kč, který ještě nesplňuje podmínky pro klasifikaci podle IFRS 5. Důvodem je skutečnost, že majetek je z větší části využitý, jedná se zejména o stavby.

7.1.2 IAS 40 – investice do nemovitostí

Prvotní uznání oceňují České dráhy, a.s. podle stejné odpisové metody, jak u skupiny majetku pozemky, budovy a zařízení. Nemovitost je klasifikována jako IAS 40, pokud ji má externí nájemce v nájmu alespoň z 50 %. Nemovitosti se nachází v obvodu dráhy v železničních stanicích a depech. Reálnou hodnotu nelze kvůli rozdílné povaze jednotlivých aktiv spolehlivě určit. Mateřská společnost tedy tuto reálnou hodnotu u pozemků stanovuje na základě výpočtu jako násobek tržní ceny za m² pro danou lokalitu a rozlohy, pro budovy pak pomocí výnosové metody z tržního nájemného.

Na následujícím obrázku si lze povšimnout také převodů z IAS 16 do IAS 40. Z něj je evidentní, že za dané období se účetní jednotka překlasifikovala celkem 105 404 tis. Kč, což činí hodnota více než 105 mld. Kč z pozemků, budov a zařízení do investice do nemovitostí. Ukazuje to tak, že firma chce zvýšením příjmů z nájemného zvýšit zisk:

Hodnota investic do nemovitostí:

(údaje v tis. Kč)	2013
Stav na začátku roku	2 171 692
Přirůstky z následných aktivovaných výdajů	13 339
Úbytky	-9 175
Úbytky roční odpis	-75 425
Převody z pozemků, budov a zařízení (z IAS 16 do IAS 40)	105 404
Převody do pozemků, budov a zařízení (z IAS 40 do IAS 16)	16 364
Převody do aktiv držených k prodeji (z IAS 40 do IFRS 5)	-58 031
Změna hodnoty	273
Převody z aktiv držených k prodeji (z IFRS 5 do IAS 40)	-2 374
Stav na konci roku	2 162 067

Obr. 1 Investice do nemovitostí společnosti České dráhy, a.s. (České dráhy, rok, s. 88)

7.1.3 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Společnost do skupiny těchto aktiv zařazuje majetek, u kterého se předpokládá zisk v podobě budoucího prodeje spíše než v dalším používání a vedení zároveň usiluje o realizaci jeho dalšího prodeje. Tato aktiva se dále neodepisují a zároveň se oceňují z nižší účetní hodnoty a reálné hodnoty, která je snížena o náklady související s prodejem. Na následujícím obrázku si můžeme všimnout, že nejlépe se jim daří prodávat stavby, jejichž hodnota za 12 měsíců klesla o více než 167 mil. Kč.

15.1 Aktiva držena k prodeji			
(údaje v tis. Kč)	31.12.2013	31.12.2012	1.1.2012
Nehmotná aktiva	0	0	0
Pozemky	53 922	60 000	90 000
Stavby	5 239	172 551	127 879
Celkem	59 161	232 551	217 879

Obr. 2: Dlouhodobá aktiva držena prodeji podniku České dráhy, a.s.
(České dráhy, rok, s. 84)

7.1.4 IAS 17 – leasing

České dráhy a.s. mají leasing rozpracovaný do čtyř samostatných tabulek. Jedna se týká pohledávek a závazků finančního leasingu a druhý závazků a pohledávek z operativního leasingu. Leasing je klasifikován jako finanční leasing, jestliže se převádějí všechna podstatná rizika a požitky vyplývající z vlastnictví daného majetku na nájemce. Všechny ostatní typy leasingu se klasifikují jako operativní leasing. Klasifikace pronajímatele a nájemce u společnosti se shoduje s teoretickou částí mé práce. Společnost pronajala formou finančního leasingu například výpravní budovu na hlavním nádraží v Brně a závazky zejména na kolejová vozidla, dopravní prostředky a počítače včetně serverů. Operativní leasing z pohledu pronajímatele se týká investic do nemovitostí a z pohledu nájemce jsou v podnájmu zejména u majetku, který se týká pronájmu kancelářského vybavení, dopravních prostředků a nebytových prostor.

7.2 Dlouhodobá hmotná aktiva v pojetí Pražských služeb, a.s.

Společnost používá podobnou klasifikaci účtování odpisů, jak v mezinárodní, tak i v české účetní legislativě. Pořízený dlouhodobý hmotný majetek je oceněn pořizovací cenou sníženou o oprávků. Odpisy se vypočítávají tak, aby celá pořizovací cena, resp. pořizovací cena zvýšená o technické zhodnocení byla alokována na celou dobu použitelnosti daného aktiva za použití lineárních odpisů. Technické zhodnocení je klasifikováno od 40 000 Kč, pokud je tato cena nižší, tak se účtuje do nákladů.

Dlouhodobý hmotný majetek pořízený vlastní výrobou se oceňuje ve výši vlastních nákladů, tzn. přímé mzdy, sociální a zdravotní pojištění, přímý materiál apod. Dlouhodobý hmotný majetek je rozříděn podle klasifikace do skupin, které odpovídají daňovým a odpisovým skupinám. Podnik oceňuje dlouhodobý hmotný majetek, pokud je jeho doba použitelnosti delší než jeden rok a pokud pořizovací cena přesáhne 40 000 Kč.

Majetek s pořizovací cenou od 10 000 – 40 000 Kč s dobou použitelnosti delší než jeden rok se klasifikuje jako dlouhodobý drobný hmotný majetek a odepisuje se dva roky. Podnik neodepisuje pozemky a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Odpisový plán je stanoven vnitropodnikovou normou, která je uvedena na následujícím obrázku.

Plán účetních odpisů DHM bez komponent	Doba odpisování
1. skupina: měsíčně rovnoměrně	3–6 let
2. skupina: měsíčně rovnoměrně	6–10 let
3. skupina: měsíčně rovnoměrně	15 let
4. skupina: měsíčně rovnoměrně	30 let
5. skupina: měsíčně rovnoměrně	45 let

*Obr. 3: Plán účetních odpisů DHM bez komponent společnosti Pražské služby, a.s.
(Pražské služby, 2014, s. 114)*

7.2.1 IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení se oceňují také pořizovací cenou, resp. pořizovací cenou zvýšenou o technické zhodnocení. Jsou také alokovány na celou dobu použitelnosti aktiva a odpisový plán používají stejný, jak u dlouhodobých hmotných aktiv oceněných českou účetní legislativou. Firma tento druh aktiv neoceňuje reálnou hodnotou, protože nemá informace o tom, že by některá hodnota reálných aktiv převyšovala jejich účetní zůstatkovou hodnotu. Pokud se majetek skládá z komponent, které mají různou dobu životnosti, je odpisována každá komponenta samostatně.

Odpisová metoda se prověřuje v rámci inventarizace majetku. U komponentního odepisování a u finančního leasingu nalezneme největší rozdíly ve výsledku hospodaření mezi IFRS a národní legislativou. Vyplývá to zejména z odlišného účtování a jimi souvisejících rozdílů. Na následujícím obrázku firma zobrazuje převodový můstek mezi účetním výsledkem hospodaření IFRS a českou účetní legislativou, která pramení právě z těchto dvou položek. Rozdíl činí 11 570 Kč a po odečtení odčitatelných a připočitatelných položek máme o 2621 Kč vyšší daňovou povinnost.

Rok 2014

Účetní výsledek hospodaření před daní z příjmu			
	98 285	19 %	18 674
Rozdíl IFRS x národní	11 570		
Účetní VH podle národní legislativy	109 855		
Rozdíl úč. a daň. odpisů	-70 912		
Změna nedaň. OP k pohl.	-8 173		
Změna dalších nedaň. OP	1 463		
Nedaňové náklady	24 242		
Nedaňové výnosy a dary	-641		
Základ daně z příjmů	55 834	19 %	10 609
			-1 143
			9 466
			0
			11 829
			21 295
			Splatná daň před slevou
			Sleva na dani
			Splatná daň
			Doměrky minulých let
			Změna odložené daně
			Daň z příjmu

Obr. 4: Účetní výsledek hospodaření společnosti Pražské služby, a.s.

(Pražské služby, rok, s. 125)

7.2.2 IAS 40 – investice do nemovitostí

Firma klasifikuje aktivum do této skupiny většinou za účelem dosažení příjmu z nájemného nebo za účelem ocenění. Nejčastěji se tak klasifikuje majetek, který pronajímá formou operativního leasingu. Tento druh aktiva se oceňuje na úrovni pořizovacích nákladů. Reálnou hodnotu nepoužívají z důvodu toho, že v budoucnosti předpokládají jejich další využití pro podnikatelskou činnost. V roce 2014 společnost zrušila nájemní smlouvu na ubytovnu, která byla oceněna ve výši 1 558 tis. Kč a byla překlasifikována jako IAS 16. Tuto skutečnost firma zobrazuje ve výkazech a označil jsem ji na následujícím obrázku.

Investice do nemovitostí	Požizovací cena 2014	Oprávký 2014	Zůstatková cena 2014	Požizovací cena 2013	Oprávký 2013	Zůstatková cena 2013
PS k 1. 1.	104 176	-53 409	50 767	103 390	-51 030	52 360
Přírůstky	-	-2 398	-2 398	-	-2 379	-2 379
Převody	-3 953	3 321	926	786	-	786
Úbytky	-	-	-1 558	-	-	-
KS k 31. 12.	100 223	-52 486	47 737	104 176	-53 409	50 767

Obr. 5: Investice do nemovitostí společnosti Pražské služby, a.s.

(Pražské služby, rok, s. 121)

7.2.3 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Společnost k datu účetní závěrky neklasifikuje společnost žádnou činnost jako ukončovanou a určenou k prodeji.

7.2.4 IAS 17 – leasing

Společnost pořizuje formou finančního leasingu speciální nákladní vozidla, která používá při svozu odpadu, čištění a zimní údržbě vozovek. Tato aktiva jsou vykazována v nižší hodnotě z reálné hodnoty a minimálních leasingových plateb. Aktiva firma odepisuje po stanovenou dobu životnosti. Vzhledem k této skutečnosti ovlivňuje finanční leasing výsledek hospodaření na IFRS a národní legislativu. Rozdíly mezi leasingem u IFRS a české legislativy byly vysvětleny v teoretické části této práce. Tento podnik žádný majetek na finanční leasing nepronajímá. Pražské služby, a.s. pronajímají jiným společnostem podle operativního leasingu podle IAS 40 a všechny splátky jsou účtovány do výnosů podle akruální báze.

7.3 Dlouhodobá hmotná aktiva v pojetí společnosti Continental Barum s.r.o.

Dlouhodobý hmotný majetek společnost podle české účetní legislativy účtuje v pořizovacích cenách, kterou snižují o lineární odpisy. Dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně do 40 tis. Kč podnik v rozvaze nevykazuje a jeho hodnotu rovnou účtuje do nákladu v roce, v kterém dané aktivum pořídila. Dlouhodobý majetek vyrobený ve vlastní činnosti oceňují náklady, které zahrnuje například přímý materiál, přímo mzdy a také další režijní náklady, jež jsou přímo spojené s její výrobou. V případě znehodnocení podnik v rámci zásady opatrnosti tvoří opravnou položku. Společnost Barum Continental s.r.o. pro svůj plán používá následující kategorie zařazení:

Tab. 1 Odpisový plán společnosti Barum Continental s.r.o. (Barum Continental 2013)

Majetek	Doba životnosti
Budovy a haly	25 let
Stavby	20 let
Zvláštní objekty	14 let
Výrobní stroje a zařízení	10 let
Ostatní zařízení	4,5,7 let

Majetek	Doba životnosti
Automobily	4 roky

7.3.1 IAS 16 – pozemky budovy a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení společnost účtuje v pořizovacích nákladech, kterou snižují o lineární odpisy. V případě potřeby pak majetek testují na snížení hodnoty. Výrobní náklady u výrobků vlastní výroby zahrnují kromě přímých nákladů také výrobní režii a odpisy. Za určitých podmínek podnik jsou součástí tzv. výpůjční náklady, jejichž hodnota se stanovuje jako bezriziková úroková míra, která činí 2,7 %, plus úrokové rozpětí skupin stejných podniků, pro jejichž stanovení společnost využívá specializované agentury. Následné náklady vstupují do ceny aktiva pouze tehdy, pokud úprava mění funkci aktiva nebo zvyšuje jeho ekonomickou hodnotu a také je náklad jasně identifikovatelný. Ostatní náklady koncern oceňuje jako běžné náklady na údržbu.

Continental Barum s.r.o. každoročně provádí test na snížení hodnoty. Ten se počítá porovnáním účetní hodnoty se zpětně získatelnou částkou. Ta se vypočítá reálnou hodnotou sníženou o náklady na prodej nebo na základě současné hodnoty odhadovaných budoucích peněžních toků, které společnost vypočítá z využívání aktiva. Společnost pak z těchto dvou vybere vyšší částku. Pokud je účetní hodnota vyšší než zpětně získatelná částka, tak tento rozdíl podnik oceňuje jako ztrátu z hodnoty užívání.

V loňském roce pro celý koncern tato částka činila 61,4 mil. EUR z důvodu změny strategie v segmentu podvozky. Společnost bohužel nerozlišuje, ke kterému druhu aktiv se tato ztráta vztahuje. Uvádí pouze, že se týká dlouhodobého hmotného majetku. Náklady na údržbu a opravu většinou společnost vykazuje do výkazů zisků a ztrát, protože nemají dlouhodobá hmotná aktiva, u kterého by servisy nebo opravy trvaly v delším intervalu než několik let. Společnost životnost dlouhodobých hmotných aktiv stanovuje pro budovy a pozemkové úpravy do 25 let, pro technické vybavení a stroje do 20 let a do 12 let pro kancelářskou techniku.

7.3.2 IAS 40 – investice do nemovitostí

Do této skupiny aktiv společnost zahrnuje pozemky a budovy, které nejsou drženy za účelem výrobního nebo administrativního účelu, ale za účelem operativního leasingu. Tato aktiva vykazují v zůstatkové hodnotě a odpisy provádí lineárně po celou dobu

životnosti daného aktiva, která se shoduje s dobou životnosti, kterou společnost uvádí u skupin aktiv vykázaných pro IAS 16.

Společnost pro ocenění využívá reálnou hodnotu, kterou stanoví na základě budoucích výnosů aktiva. Pro rok 2013 však nevykazuje žádnou ztrátu ze snížení hodnoty aktiva. Na následujícím obrázku si lze všimnout zejména položky reklasifikace, která ve sledovaném roce činila 1,7 mil. EUR. Do této položky společnost uvádí nedostavěné nemovitosti, které již nemá v držení za účelem výroby zboží, ale z důvodu pronájmu:

Účetní hodnota k 1. lednu	19,8
Přepočet cizích měn	-0,1
Přírůstky	0,1
Úbytky	-0,2
Reklasifikace	1,7
Odpisy	-0,9
Snížení hodnoty	—
Účetní hodnota k 31. 12.	20,4

Obr. 6: Investice do nemovitostí společnosti Continental Barum, s.r.o.
(Continental Barum, 2013, s. 189)

7.3.3 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Do této skupiny aktiv společnost uvádí aktiva nebo skupiny aktiv, pokud je o prodeji rozhodnuto a pokud je pravděpodobný. Podnik oceňuje nižší ze dvou hodnot a to reálná hodnota snížená o náklady na prodej a nebo účetní hodnotou. Společnost po klasifikaci do aktiv držených k prodeji aktivum nadále neodepisuje. Do hodnoty aktiv určených k prodeji společnost uvádí zejména pozemky nebo nemovitosti v USA. V roce 2012 společnost vlastnila podíly ve dvou německých firmách, které byly v uplynulém období prodány. Koncern Continental prodal také pozemek s nemovitostí ve Švýcarsku. Na následujícím obrázku si lze všimnout velkého poklesu, který činí více než 177 mil. EUR.

v milionech EUR	31. 12. 2013	31. 12. 2012
Aktiva účetních jednotek držená k prodeji	34,8	167,7
Dlouhodobý hmotný majetek držený k prodeji	—	44,1
Aktiva držená k prodeji	34,8	211,8

Obr. 7: Dlouhodobá aktiva držená k prodeji společnosti Continental Barum, s.r.o.
(Continental Barum, 2013, s. 195)

7.3.4 IAS 17 – leasing

Společnost si pořizuje leasingem především budovy pak také pozemky a zařízení. Finanční leasing klasifikují, pokud existuje pro firmu významné riziko a požitek z užívání daného aktiva. V případě operativního leasingu, kde ve vlastnictví zůstává pronajímatel společnost účtuje pouze splátky leasingu do výkazu zisků a ztrát. Ostatní zejména servisní smlouvy považují také za leasing, pokud je společnosti uděleno smluvní právo kontrolovat využití aktiva.

Závazky z finančního leasingu vykazují v současné hodnotě zbývajících splátek leasingu, kterou určí na základě implicitní úrokové míry. Sazby z hlavních leasingů se pohybují mezi 5,5 – 8,3 %. Společnost následujícím způsobem, který lze vidět na následujícím obrázku. Společnost závazky pro operativní leasing rozlišuje do tří různých období a to splatnost do 1 roku, splatnost do 2 – 5 let a od 6 let z toho každý rok se hodnota kvůli každoročnímu nárůstu se tato celková hodnota mění:

Stav k 31. 12. 2013, v milionech EUR	2014	2015–2018	od 2019
Operativní leasing a nájemní smlouvy	196,0	359,3	140,0

Obr. 8: Operativní leasing společnosti Continental Barum, s.r.o.

(Continental Barum, 2013, s. 232)

7.4 Dlouhodobá hmotná aktiva v pojetí společnosti Unipetrol, a.s.

Společnost Unipetrol ve své účetní závěrce neuvádí dlouhodobý hmotný majetek vykazovaný podle české účetní legislativy, čerpal jsem tedy z účetní závěrky společnosti Spolana, s.r.o., která je součástí konsolidovaného celku Unipetrol, a.s. Nakoupený dlouhodobý hmotný majetek je evidován na základě historických nákladů, jehož doba použitelnosti je delší než jeden rok a pořizovací náklady ve výši > 40 tis. Kč. Ocenění vlastního majetku zahrnuje přímý materiál, přímé mzdy a režijní náklady spojené s výrobou až do doby aktivace. Majetek odepisují následujícím způsobem (Spolana, 2014, s. 4):

Majetek	Metoda	Doba odpisování
Stavby	Lineární	20 – 80 let
Stroje a přístroje	Lineární	2 – 24 let
Automobily	Lineární	5 - 7 let

Obr. 9: Odpisové skupiny DHM podle české účetní legislativy společnosti Spolana, a.s.

(Spolana, 2014, s. 4)

7.4.1 IAS 16 – pozemky, budovy a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení jsou oceněny pořizovací cenou, která je snížena o oprávký a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Náklady na majetek, který je pořízen vlastní činností, zahrnují náklady na materiál, přímé mzdy a všechny ostatní přiřaditelné náklady. Cena zahrnuje také např. výdaje spojené s pořízením nebo výstavbou pozemků, odhad nákladů na demontáž a odstranění aktiv.

Aktiva se odepisují od doby, kdy jsou připravena k použití. Odpisy jsou stanoveny na dobu odhadovanou v souladu s jejich ekonomickou životností. Odpisy se účtují, aby se odepsaly na jejich zbytkovou hodnotu, a odepisují se lineární metodou. Pozemky, budovy a zařízení jsou testovány na snížení hodnoty. Pro budovy a zařízení platí v Unipetrol, a.s. tato životnost:

Následující standardní ekonomické doby životnosti se používají pro pozemky, budovy a zařízení:	
Budovy a stavby	10–40 let
Stroje a zařízení	4–35 let
Dopravní prostředky a ostatní	2–20 let

Obr. 10: Ekonomické životnosti pozemků, budov a zařízení společnosti

Unipetrol, a.s. (Unipetrol, 2013, s. 82)

7.4.2 IAS 40 – investice do nemovitostí

Investice do nemovitostí společnost nejdříve zaúčtuje v pořizovacích nákladech. Náklady na pořízení zahrnují kupní cenu a veškeré náklady přímo přiřaditelné (odborné právní služby, ostatní transakční náklady apod.). Společnost drží investici do nemovitostí na základě dosažení příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení. Po počátečním zařazení jsou investice oceňovány v reálné hodnotě.

Ta se stanoví pomocí tzv. výnosové metody, která je určena na základě metody diskontovaných peněžních toků. Tato je diskontována diskontní sazbou, jež je určena pomocí očekávání kupujícího a jeho ročního výnosu. Pokud reálnou hodnotu nelze určit, tak se podnik řídí pomocí oceňovacího modelu stejného jako pozemků, budov a zařízení). Na následujícím obrázku lze pozorovat velkou změnu v oblasti snížení přírůstku a navýšení úbytku reálné hodnoty, která byla způsobena změnou prognózy u diskontovaných peněžních příjmů v následujících 10 let:

	2013	2012
Stav na počátku období	423 349	395 891
Převod z pozemků, budov a zařízení	-2 606	1 811
Nákupy	17 347	5 796
Změny v reálné hodnotě	-10 608	19 851
přírůstek	220	19 960
úbytek	-10 828	-109
	427 482	423 349

Obr. 11: Investice do nemovitostí společnosti Unipetrol, a.s. (Unipetrol, 2013, s. 101)

7.4.3 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Společnost k datu účetní závěrky neklasifikuje společnost žádnou činnost jako ukončovanou a určenou k prodeji. Pouze v roce 2013 zrušila prodej společnosti Paramo, která byla dříve klasifikována podle IFRS 5. Z důvodu toho, že se nenašel další zájemce o koupi tohoto podniku (Kurzy.cz, 2013). Společnost tak byla nucena některé položky z účetní závěrky roku 2012 překlasifikovat. Některé úpravy lze vidět na následujícím obrázku. Největší změny si lze všimnout u položky IAS 40 – investice do nemovitostí.

ZMĚNY V NEKONSOLIDOVANÉM VÝKAZU O FINANČNÍ POZICI K 31. PROSINCI 2012 JSOU UVEDENY V NÁSLEDUJÍCÍ TABULCE:				
	Dříve prezentováno	prezentace aktiv držených k prodeji (1)	změny v detailech prezentace aktiv / závazků (2)	Upraveno
AKTIVA				
Dlouhodobá aktiva				
Pozemky, budovy a zařízení	12 822			12 822
Investice do nemovitostí	1 149 081			1 149 081

Obr. 12: Změny v nekonsolidovaném výkazu společnosti Unipetrol, a.s.

(Unipetrol, 2013, s. 98)

7.4.4 IAS 17 – leasing

Společnost využívá pouze operativní leasing z pohledu nájemce. Využívá ho především na nájem vozidel a kancelářského vybavení. Leasing je obvykle sjednán na dva roky. Operativní leasing z pohledu pronajímatele a finanční leasing společnost nevyužívá vůbec. Na následujícím obrázku můžeme vidět, jakým způsobem člení operativní leasing v podniku. Můžeme si všimnout, že podnik využívá nejčastěji leasing v průběhu 1-5 let.

	31. 12. 2013	31. 12. 2012
Do 1 roku	6 119	6 207
Od 1 roku do 5 let	26 515	24 877
Nad 5 let	-	5 172
	32 634	36 206

Obr. 13: Člení leasingu společnosti Unipetrol, a.s. (Unipetrol, 2013, s. 116)

7.5 Dlouhodobá hmotná aktiva v pojetí společnosti Metrostav a.s.

Majetek u tohoto podniku je klasifikován jako dlouhodobý hmotný, pokud jeho doba použitelnosti je delší než jeden rok a jeho pořizovací cena převyšuje 40 tis. Kč. Hmotný majetek, který má dobu použitelnosti delší než jeden rok a je oceněn od 5–40 tis. Kč, tak je používán jako dlouhodobý drobný hmotný majetek. Nakoupený dlouhodobý hmotný majetek společnost vykazuje v pořizovacích cenách, která zahrnuje cenu pořízení a tzv. pořizovací náklady. Dlouhodobý hmotný majetek, který firma zhotovila ve vlastní činnosti, se oceňuje vlastními náklady. Pokud zůstatková hodnota majetku přesahuje jeho zpětně získatelnou částku, která se stanoví pomocí očekávaných budoucích peněžních toků vytvářených daným majetkem, tak se jeho hodnota snižuje opravnou položkou. Technické zhodnocení nad 40 tis. Kč vstupuje do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku. Drobný hmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek je odpisován na základě jeho předpokládané doby životnosti. Odpisový plán dlouhodobého hmotného majetku lze vidět na následujícím obrázku.

Dlouhodobý hmotný majetek

Budovy a stavby	3%
Stroje a zařízení	8% – 16%
Dopravní prostředky	17%
Inventář	17%
Motorová vozidla	13%

Obr. 14: Odpisový plán DHM podle české účetní legislativy společnosti Metrostav a.s.

(Metrostav, 2013, s. 47)

Leasingové splátky jsou účtovány do nákladů rovnoměrně do nákladů po celou dobu trvání leasingu. Budoucí leasingové splátky jsou vykázány pouze v příloze, ale ne v rozvaze.

7.5.1 IAS 16 – pozemky budovy a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení se oceňují v pořizovací ceně sníženou o oprávkky a opravné položky. V případě, že je účetní hodnota vyšší než odhadovaná realizovaná hodnota, tak se účetní hodnota sníží na jeho realizovatelnou hodnotu. Pro výpočet odpisů se používá metoda rovnoměrného odepisování, která se odepisuje podle předpokládané životnosti. Majetek pro odepisování se klasifikuje následujícím způsobem:

Pozemky	neodpisují se
Stroje a zařízení	3–15 let
Budovy	20–35 let
Dopravní prostředky	4–6 let
Inventář	4 roky
Ostatní dlouhodobý majetek	3–5 let

Obr. 15: Odpisový plán společnosti Metrostav a.s. (Metrostav, 2013, s. 80)

7.5.2 IAS 40 – investice do nemovitostí

Do investice do nemovitostí se zahrnují zejména kancelářské budovy, které jsou prováděny za účelem výnosů z podnikání. Podniky tyto nemovitosti nevyužívají, a pokud ano, tak jen částečně. Pokud se začne nemovitost používat, tak je hned přeřazena do položky pozemky, budovy a zařízení. Investice do nemovitostí se oceňuje v historických hodnotách po odečtení opravek.

Pravidelně se však testují na odhadovanou realizovanou hodnotu a je-li účetní hodnota nižší, tak se účetní hodnota okamžitě sníží. Budovy se odepisují stejným způsobem jako u pozemků, budov a zařízení 35 let. Na následujícím obrázku si lze povšimnout vyznačené položky s názvem reklasifikace zobrazující, která část v penězích byla přesunuta do položky pozemky, budovy a zařízení:

31. prosinec 2012	307 551
Úbytky	-34 349
Reklasifikace *)	23 160
Odpis	-12 254
31. prosinec 2013	284 108

Obr. 16: Investice do nemovitostí společnosti Metrostav a.s.

(Metrostav, 2013, s. 95)

7.5.3 IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti

Společnost k datu účetní závěrky neklasifikuje společnost žádnou činnost jako ukončovanou a určenou k prodeji.

7.5.4 IAS 17 – leasing

Finanční leasing se oceňuje v nižší ze dvou hodnot reálná hodnota najatého majetku a současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Zařízení pořízené v rámci finančního leasingu se odepisuje po dobu životnosti. Leasing, kde podstatnou část rizik a požitků nese pronajímatel, tak ho firma klasifikuje jako operativní. Jednotlivé platby se účtují rovnoměrně celou dobu do nákladů, čímž pro firmu představují tzv. daňovou úsporu. Efektivní úroková míra pro leasingové splátky v roce 2013 činila 4,08 %. Firma žádnou část svého majetku nepronajímá formou leasingu.

8 DOPADY ROZDÍLNÉHO POJETÍ ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY A IFRS NA FINANČNÍ ANALÝZU

Finanční analýza podle Knápkové, Pavelkové a Štekera (2013) nám pomáhá komplexně zhodnotit finanční situaci podniku. Ukazuje nám, zda je podnik dostatečně ziskový, má optimální strukturu apod. Znalost finanční situace podniku pomáhá manažerům se správně rozhodovat. Finanční analýza je klíčová jako zdroj posuzování nejenom pro samotné manažery podniku, ale i investory, obchodní partnery, státní instituce, banky a zaměstnance podniku. Pro správnou interpretaci finanční analýzy je velmi důležité vědět, jakým způsobem byla účetní závěrka sestavena, především jakou podnik používal metodiku pro určení jednotlivých položek účetních výkazů.

V porovnání s českou účetní legislativou a IFRS najdeme spoustu rozdílů, které jsou pro vytvoření finanční analýzy klíčové. Finanční analýza podniku je vytvářena na bázi účetních výkazů. Základním prostředkem finanční analýzy je zejména výpočet různých finančních ukazatelů. Jelikož jsem již v předchozí části potvrdil, že některé položky zejména v dlouhodobých hmotných aktivech jsou účtovány a vykazovány odlišně, tak získáme odlišné výsledky finanční analýzy. Mezi největší omezení českého účetnictví patří pro její tvorbu především:

- některé položky aktiv nebo pasiv nejsou do rozvahy zahrnuty vůbec a položky dlouhodobější povahy jsou zaúčtovány přímo do nákladů,
- hodnoty dlouhodobějších aktiv jsou spíše orientovány na historické účetnictví než na reálnou hodnotu,
- položky dlouhodobější povahy, které nemají dostatečné ocenění u dlouhodobého hmotného majetku, jsou většinou zaúčtovány přímo do nákladů.

Do položek aktiv české účetnictví nezahrnuje například zařízení nebo stroje, které jsou pořízeny formou finančního leasingu. IFRS na toto pamatuje a finanční leasing je zahrnut přímo mezi dlouhodobá hmotná aktiva, a dále se rozlišuje jako součást splátky leasingu závazek a jednotlivé splátky rozděluje na úroky. Aktivum se dále odepisuje po dobu užitelnosti, kterou nastaví společnost.

Další výhodou IFRS je, že dlouhodobá hmotná aktiva rozlišuje na více položek, a tak podnik může sestavovat přesnější finanční ukazatele. České účetnictví také drobný hmotný majetek přímo účtuje do nákladů a dále ho eviduje pouze ve své podrozvaze, protože většinou používá ocenění dlouhodobého hmotného majetku v částce vyšší než 40 tis. Kč.

IFRS, i když doba používání je delší než 1 rok. Tímto dochází ke zkreslení například ukazatele rentability dlouhodobých hmotných aktiv. IFRS naopak nepovoluje vykazování výdajů za reklamu nebo zřizovací výdaje, což však není předmětem mé bakalářské práce, a tak se tím dále nebudu zabývat.

IFRS všechny položky musí všechny položky ocenit na reálnou hodnotu, kterou dále očišťuje o úrokovou míru, kterou si nastaví podnik podle své potřeby. Podnik používající mezinárodní účetní výkaznictví musí pravidelně testovat aktivum testem snížení hodnoty. Tím pádem je hodnota aktiva přesnější. Zásada opatrnosti v národním účetnictví nám umožňuje prostřednictvím opravných položek, odpisů, časového rozlišení, rezerv snížení na reálnou hodnotu vybraných aktiv. V rozvaze se pak vykazuje v tzv. „netto“ hodnotě, která se pak používá pro výpočet finančních ukazatelů.

Z hlediska finanční analýzy tak můžeme konstatovat, že je výhodnější si výkazy vytvořené pomocí IFRS, protože si tím ušetří spoustu práce. V české účetní legislativě musí spoustu položek upravovat.

Původně jsem chtěl v rámci této práce názorně ukázat změny, které by nastaly rozdílným výpočtem určitých finančních ukazatelů, jež se týkají dlouhodobých hmotných aktiv. Bohužel jsem zjistil, že to nelze, protože bych musel mít k dispozici stejné účetní závěrky podle národní legislativy a IFRS. V tomto případě si nejde vystačit s výpočty podle uzávěrky provedené podle individuální účetní závěrky a z konsolidované účetní závěrky skupiny podle IFRS. Pokud bychom však měli tyto údaje k dispozici, ovlivnilo by to zejména hodnoty ukazatelů rentability aktiv z důvodu leasingu a reálné hodnoty. Dále pak také např. ukazatel míry zadluženosti to ze stejného důvodu, jako tomu bylo u rentability aktiv.

9 ZHODNOCENÍ VÝHOD A NEVÝHOD VYKAZOVÁNÍ PODLE IFRS V PODMÍNÁCH NÁRODNÍ LEGISLATIVY

Před závěrečným zhodnocením jednotlivých závěrek bych rád interpretoval výhody a nevýhody vykazování podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Na to, aby firma přešla na účetní standardy podle IFRS, je třeba úplně změnit své „účetní myšlení“. Nejprve je zapotřebí, aby se účetní přestal dívat na účetnictví jako na nutnost výpočtu daně z příjmů. IFRS je účetní systém, a proto není tak spjatý s daněmi jako česká legislativa. Perfektně zpracovaná závěrka podle IFRS pomáhá zejména majitelům podniku, věřitelům, kam patří zejména banky, kteří se i podle výkazů rozhodují o udělení úvěru. V obchodních vztazích pak také dodavatelům a odběratelům, kteří se můžou rozhodnout, zda se dále vyplatí s danou společností obchodovat či nikoliv, dále pak managementu podniku zejména v dalším plánování nebo směřování budoucího vývoje společnosti. Mezi další výhody patří především:

- přesnější klasifikace jednotlivých položek (převaha podstaty nad formou),
- ocenění reálnou hodnotou,
- použití časové hodnoty peněz,
- lepší charakteristika jednotlivých účetních pojmů (konceptní rámec),
- IFRS tvoří auditoři, účetní profesionálové, akademici, kteří mají s účetnictvím zkušenosti a nestátní úředníci, jak je tomu zvykem v České republice,
- srovnatelnost účetních výkazů např. v zahraniční konkurenci apod.

IFRS má v českém účetnictví ovšem také řadu nevýhod:

- kvůli vykazování dani z příjmu musí podniky používat dvojí účetnictví nebo kvalitní převodový můstek pro její výpočet,
- řada nových interpretací a nutnost perfektní znalosti konceptního rámce a jednotlivých standardů.

10 ZÁVĚREČNÉ ZHODNOCENÍ A DOPORUČENÍ

10.1 České dráhy, a.s.

České dráhy, a.s. mají celkově precizně vypracovanou účetní závěrku s vyčerpávajícími informacemi o společnosti. Některé informace se však, na rozdíl od jiných společností, velmi těžce hledají, a tím pádem je účetní závěrka vyčerpávající, ale značně nepřehledná. Na druhou stranu musím ocenit, že společnost napsala informaci o podnikatelské činnosti, která mi u jiných společností chyběla. Výroční zpráva je sestavena pouze v českém jazyce, což vnímám částečně jako negativum pro případné zahraniční investory.

V položce IAS 16 oceňuji zejména to, že společnost člení jednotlivé odepisování podle druhu oprav na generální, hlavní a vyvazovací opravy. Méně však oceňuji to, že u jednotlivých oprav společnost nerozpracovala průměrné odepisování podle jednotlivých oprav a pouze ve své příloze konstatovali, že průměrná doba komponentního odepisování činí 6 let. Na druhou stranu oceňuji, že odepisují komponentně železniční vozidla podle ujetých kilometrů. Tuto metodu jiná z analyzovaných společností nevyužívá a domnívám se, že zvolili nejlepší možnou metodu z důvodu rozdílného opotřebení těchto aktiv. Pro lepší přehlednost pouze chybí informace o tom, jakou průměrnou životnost mají jednotlivé skupiny komponent.

Postrádám informace o oceňování a životnosti dlouhodobých hmotných aktiv podle české účetní legislativy, kterou jsem musel hledat ve výroční zprávě ČD Cargo, a.s. Dále chyběl údaj o průměrné životnosti jednotlivých druhů dlouhodobých hmotných aktiv. Naopak vyzdvihují, že dlouhodobá hmotná aktiva společnost příkladně každý rok testuje spolu s investicemi do nemovitostí testem na snížení hodnoty v porovnání se zpětně získatelnou částkou.

U investic do nemovitostí oceňuji rozhodnutí managementu o tom, že velkou část majetku v roce 2013 přesunuli právě do tohoto druhu aktiv. Ukazuje to na skutečnost, že společnost chce díky příjmu z nájmu zvýšit zisk. Dále také vyzdvihují u IFRS 5 prodej velké části majetku staveb více než 165 mld. Kč. Ukazuje to na dobré fungování obchodního oddělení společnosti. U IAS 17 chybí informace o tom, na jaké úrovni se pohybují sazby jednotlivých leasingů.

Přes všechny tyto skutečnosti hodnotím účetní závěrku společnosti velmi pozitivně hlavně pro to, jak dalece vyčerpávající informace poskytují jednotlivým uživatelům účetní závěrky společnosti.

10.2 Pražské služby, a.s.

Pražské služby, a.s. mají účetní závěrku daleko přehlednější, ale v jejich vykazování nalezneme spoustu nedostatků. Mezi první nedostatek řadím to, že v účetní závěrce nenajdeme základní informace o podnikatelské činnosti podniku. Tato informace byla dostupná až na jejich internetových stránkách. Pro následující období bych doporučil tento nedostatek doplnit. Výroční zpráva také není v anglickém jazyce, ale u tohoto podniku je tato skutečnost pochopitelná, protože se zaměřuje pouze na Prahu. Naopak oceňuji, že jako jediná společnost už dokázala zveřejnit výroční zprávu z roku 2014.

Podnik používá pouze účetní závěrku, kterou zpracovává pouze pomocí mezinárodních účetních výkazů. Pro výpočet dani z příjmů používají kvalitní převodový můstek pro výpočet. U tohoto podniku to nemusí být ani tolik složité, protože pro svou činnost nepoužívají téměř reálnou hodnotu pro oceňování dlouhodobých aktiv.

Společnost podle IAS 16 používá lineární metodu rovnoměrného odepisování. Ve své příloze zdůvodňují, že účetní hodnota aktiva je shodná s reálnou hodnotou, což hodnotím jako značně nepravděpodobné, protože jsem v účetní závěrce nenašel ani informaci o tom, že by pravidelně testovali testem na snížení hodnoty. Toto vnímám zatím jako největší nedostatek. U IAS 40 oceňuji, že společnost dobře ve svých výkazech zobrazila přeřazení jedné položky z IAS 40 do IAS 16. IAS 40 podnik také pravidelně nepřeceňuje na reálnou hodnotu. Naproti tomu vyzdvihují skutečnost, že Pražské služby, a.s. ve své účetní závěrce dobře okomentovali, že finanční leasing ovlivňuje hospodářský výsledek podle národní legislativy. Na druhou stranu nevedli informaci o tom, do jaké míry se pohybují jednotlivé sazby leasingů.

V konečném důsledku výroční zprávu nehodnotím příliš pozitivně. Může za to zejména absence pravidelného testování aktiv na snížení hodnoty, která je pro IFRS klíčová a při tvorbě finanční analýzy bychom všechna dlouhodobá hmotná aktiva museli spolehlivě ocenit.

10.3 Continental Barum s.r.o.

Společnost Continental Barum s.r.o. má ze všech společností nejpropracovanější účetní závěrku. Má tam spoustu informací, které mohou být pro různé uživatele velmi zajímavé. Já jsem v nich našel i údaje, které mi v předchozích společnostech chyběly, tím pádem nemám téměř nic, co bych jim mohl vytknout. O podnikatelské činnosti má společnost velmi vyčerpávající informace, jak v konsolidované účetní závěrce, tak i v individuální účetní závěrce, kde jsem vybral společnost Continental Barum s.r.o. Dozvěděl jsem se tam například i zprávu o tom, s jakými školami společnost spolupracuje nebo kolik mají zaměstnanců po celém světě.

U IAS 16 mám menší výtku, která spočívá ve špatném názvosloví. Společnost ve své účetní závěrce uvádí místo tohoto standardu název dlouhodobý hmotný majetek, což je dle mého názoru, pokud vykazují podle IFRS, špatně. Příkladně však ukazují, jakým způsobem vstupují výpůjční náklady do majetku podniku. Dále také vymezují dobu životnosti jednotlivých druhů dlouhodobých hmotných aktiv. Oceňuji, že každoročně testují dlouhodobá hmotná aktiva reálnou hodnotou a v účetní příloze přesně vymezují, jakým způsobem společnost stanovuje zpětně ziskatelnou částku. Menší výtku mám také k tomu, že při přecenění z reálné hodnoty přesně nevymezili u jednotlivých druhů aktiv jejich ztrátu, ale uvedli pouze celkovou ztrátu.

U IAS 40 můžeme ocenit skutečnost, že podnik rozepsal stejně jako u IAS 16, jakým způsobem hodnotu těchto aktiv vymezuje. U IFRS 5 musíme pak vyzdvihnout management podniku, kterému se podařilo velkou část těchto aktiv prodat. U leasingu vzorně rozepisují, v jaké úrokové míře se pohybují sazby u leasingu a také vzorně člení jednotlivé druhy aktiv u operačního leasingu jednotlivou splatnost v letech.

10.4 Unipetrol, a.s.

Unipetrol, a.s. má také výroční zprávu, které nelze nic moc vytknout. Díky tomu, že patří do mezinárodního koncernu Orlen, tak svou výroční zprávu má uvedenou v českém a anglickém jazyce. Na začátku výroční zprávy uvádí také základní informace o podnikatelské činnosti podniku a díky záložkám, které odkazují na jednotlivé části účetní závěrky, je tato výroční zpráva velmi přehledná.

Informace o českém účetnictví jsem musel čerpat z individuální účetní závěrky společnosti Spolana, a.s. U nich oceňuji to, že jednotlivá aktiva jsou rozdělena podle konkrétní

životnosti a podle odepisování, kterou používá i koncern Unipetrol pro skupinu majetku IAS 16. Všechna dlouhodobá hmotná aktiva jsou každoročně testována na snížení hodnoty v souladu s IAS 36. U této skupiny majetku mám menší výhradu k tomu, že v příloze neuvádí bližší informace ke komponentnímu odepisování majetku.

V IAS 40 společnost příkladně popisuje, jakým způsobem stanoví reálnou hodnotu k tomuto druhu aktiv. Můžeme si také všimnout změny v reálné hodnotě, kterou jsem okomentoval již dříve. V IFRS 5 společnost rozepsala, jak se zachovala u přecházení společnosti Paramo, která byla překlasifikována většinou do IAS 40. Menší výhradu mám k tomu, že podnik již neuvádí, z jakého důvodu k tomuto přecházení došlo. Tuto informaci jsem zjistil až na internetových stránkách. U leasingu mi chybí informace, jakou společnost stanovuje úrokovou míru. Zároveň, ale přehledně rozčleňuje hodnotu leasingu podle doby splacení.

Celkově musím hodnotit výroční zprávu, až na komponentní odepisování velmi pozitivně. Nemám k ní větší výhrady.

10.5 Metrostav, a.s.

Společnost Metrostav, a.s. jako jediná z těchto společností uveřejňuje výroční zprávu podle národní legislativy a podle IFRS v jednom dokumentu. Díky tomu je účetní závěrka velmi přehledná a musíme vyzdvihnout také její grafický vzhled. Výroční zprávu společnost nezveřejňuje v anglickém jazyce, což může být komplikace pro příliv nových zahraničních investorů.

Tento podnik má přehledně zpracované odpisové skupiny pro jednotlivé druhy aktiv. Jde vidět že si tvůrce této účetní závěrky při její tvorbě opravdu vyhrál. Jednotlivé druhy dlouhodobých hmotných aktiv se pravidelně testují podle IAS 36 – snížení hodnoty aktiv. Velmi kladně můžeme ohodnotit položku IAS 17 – leasing, kde podnik také stanovuje efektivní úrokovou míru. To jsem u jiných společností nezaznamenal.

S touto výroční zprávu se mi pracovalo asi nejlépe, nejenom díky její přehlednosti, ale také jsem z ní vyčetl všechny informace, které jsem potřeboval. Kromě výroční zprávy, která není ani v anglickém jazyce, nemám žádnou výtku a domnívám se, že ostatní společnosti by se mohly v sestavování výkazů inspirovat.

ZÁVĚR

Cílem mé práce bylo analyzovat rozdíly v pojetí dlouhodobých hmotných aktiv v české účetní legislativě a IFRS a popsat doporučení pro jednotlivé společnosti, které jsem si pro svou práci vybral.

Při zpracování práce jsem zjistil, že existují určité rozdíly mezi těmito dvěma systémy. Největší rozdíl spočívá už v odlišném pojetí těchto účetních systémů. Zatímco česká účetní legislativa je zaměřena spíše na výpočet daní z příjmů, IFRS se zaměřuje na celkovou finanční situaci společnosti. Česká účetní legislativa nás pomocí zákonů nutí postupovat podle přesných účetních metod a postupů. Zato IFRS nám nařizuje pouze, co má být dodrženo podle koncepčního rámce. Každá společnost si může sama určit, jaké použije účetní metody a postupy, aby dosáhla co nejvěrnějšího obrazu o hospodaření účetní jednotky. Mezi velkou nevýhodu české účetní legislativy patří absence vysvětlení jednotlivých účetních pojmů a také, že podává informace o hospodaření hlavně finančním institucím. Není divu, že se díky tomu management podniku různými zásahy snaží co nejvíce snížit daň z příjmu.

Ve své práci jsem se pak zaměřil na různorodé pojetí dlouhodobých hmotných aktiv těchto dvou systémů. Jako hlavní rozdíl vidím v pojetí finančního leasingu, kdy česká legislativa jednotlivé splátky účtuje do nákladů, ale podle IFRS je součástí dlouhodobých hmotných aktiv a odepisuje se. Dalším významným rozdílem je tzv. komponentní odepisování, které také ovlivňuje část odpisů. Mezi další rozdíly patří z dlouhodobého hlediska např. orientace českého účetnictví spíše na historické účetnictví, ale podle IFRS jsou účetní jednotky donuceny vykazovat dlouhodobá hmotná aktiva v reálné hodnotě. Tyto hlavní rozdíly výrazným způsobem ovlivňují data, která jsou potřebná pro sestavení finanční analýzy podniku.

Díky tomuto odlišnému pojetí je společnost nucena vést buď dvojí účetnictví, nebo zvolit kvalitní převodový můstek pro určení daně z příjmu. Možným řešením této situace by bylo, kdyby se národní legislativa začala více přibližovat IFRS a postupně odstranila tyto rozdíly, protože by pak účetní jednotky v České republice podávaly věrnější a poctivější obraz účetnictví.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- BOHUŠOVÁ, Hana, 2008. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- CONTINENTAL BARUM, spol. s r. o., ©2014. *Výroční zpráva 2013* [online]. Otrokovice [cit. 2014-05-01]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=426564>.
- ČD CARGO, a.s., ©2014. *Výroční zpráva 2013* [online]. Praha [cit. 2014-05-01]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=337829>.
- ČESKÉ DRÁHY, a.s., ©2014. *Výroční zpráva 2013* [online]. Praha [cit. 2014-05-01]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=69800>.
- DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2014. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Aktualiz. a rozš. vyd. Brno: BizBooks, 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.
- FICBAUER, Jiří a David FICBAUER, 2011. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. Vyd. 4., aktualiz. Ostrava: Key Publishing, 162 s. ISBN 978-80-7418-104-7.
- HINKE, Jana, 2007. *Účetní systém IAS/IFRS*. 1. vyd. Davle: Kernberg, 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ, 2011. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.
- KMÍNEK, Václav, 2013. *Unipetrol zrušil prodej Parama*. Dostupné také z: <http://www.kurzy.cz/zpravy/353836-unipetrol-zrusil-prodej-parama/>.
- KNÁPKOVÁ, Adriana, Drahomíra PAVELKOVÁ a Karel ŠTEKER, 2013. *Finanční analýza: komplexní průvodce s příklady*. 2., rozš. vyd. Praha: Grada, 236 s. ISBN 978-80-247-4456-8.
- KOVANICOVÁ, Dana, 2005. *Finanční účetnictví: světový koncept: IFRS/IAS*. Vyd. 5., aktualiz. Praha: Polygon, 526 s. ISBN 8072731297.
- KOVANICOVÁ, Dana, 2004. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Vyd. I. Praha: BOVA POLYGON, 284 s. ISBN 8072730959.
- LANDA, Martin, 2006. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 495 s. ISBN 80-86861-11-2.
- METROSTAV, a.s., ©2014. *Výroční zpráva 2013* [online]. Praha [cit. 2014-05-01]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=415404>.

MLÁDEK, Robert, 2009. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*. Vyd. 1. Praha: Leges, 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

MLÁDEK, Robert, 2005. *Světové účetnictví IFRS, US GAAP*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Linde, 415 s. ISBN 80-7201-519-2.

MRKOSOVÁ, Jitka, 2015. *Účetnictví 2015: učebnice pro SŠ a VOŠ*. 1. vyd. Brno: Edika, ix, 291 s. ISBN 978-80-266-0623-9.

PASEKOVÁ, Marie, 2012. *Implementace IFRS do malých a středních podniků*. Vyd. 1. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 183 s. ISBN 978-80-7357-866-4.

PASEKOVÁ, Marie, 2007. *Účetní výkazy v praxi*. Praha: Kernberg Publishing, 210 s. ISBN 978-80-903962-6-5.

PRAŽSKÉ SLUŽBY, a.s., ©2015. *Výroční zpráva 2014* [online]. Praha [cit. 2015-05-01]. Dostupné z: <http://www.psas.cz/index.cfm/info-pro-akcionare/2015/vyrocni-zprava-2014/>.

SEDLÁČEK, Jaroslav, 2005. *Základy finančního účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Ekopress, 331 s. ISBN 80-86119-95-5.

SPOLANA, a.s., ©2014. *Výroční zpráva 2013* [online]. Neratovice [cit. 2014-05-01].

Dostupné z: [https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-\\$firma?p%3A%3Asubmit=x&.%2Frejstrik-%24firma=&nazev=SPOLANA&ico=&obec=&ulice=&forma=&oddil=&vlozka=&soud=&polozek=50&typHledani=STARTS_WITH&jenPlatne=PLATNE](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-$firma?p%3A%3Asubmit=x&.%2Frejstrik-%24firma=&nazev=SPOLANA&ico=&obec=&ulice=&forma=&oddil=&vlozka=&soud=&polozek=50&typHledani=STARTS_WITH&jenPlatne=PLATNE).

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola, 2013. *Účetnictví podnikatelských subjektů II*. 1. vyd. Ostrava: VŠB-TU Ostrava, 207 s. ISBN 978-80-248-3141-1.

ŠTEKER, Karel a Milana OTRUSINOVÁ, 2013. *Jak číst účetní výkazy: základy českého účetnictví a výkaznictví*. 1. vyd. Praha: Grada, 264 s. ISBN 978-80-247-4702-6.

UNIPETROL, a.s., ©2014. *Výroční zpráva 2013* [online]. Praha [cit. 2014-05-01]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-firma?subjektId=2783>.

WEYGANDT, Jerry J., Paul D. KIMMEL a Donald E. KIESO. *Financial accounting: IFRS edition*. 1st ed. Hoboken: John Wiley, c2011, 848 s. ISBN 978-0-470-55200-1.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
IAS	International Accounting Standard
IASB	International Accounting Standards Board.
IFRS	International Financial Reporting Standards
SEC	Securities and Exchange Commission
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Investice do nemovitostí společnosti České dráhy, a.s.	41
Obr. 2: Dlouhodobá aktiva držaná prodeji podniku České dráhy, a.s.	42
Obr. 3: Plán účetních odpisů DHM bez komponent společnosti Pražské služby, a.s.	43
Obr. 4: Účetní výsledek hospodaření společnosti Pražské služby, a.s.	44
Obr. 5: Investice do nemovitostí společnosti Pražské služby, a.s.	44
Obr. 6: Investice do nemovitostí společnosti Continental Barum, s.r.o.	47
Obr. 7: Dlouhodobá aktiva držaná k prodeji společnosti Continental Barum, s.r.o.	47
Obr. 8: Operativní leasing společnosti Continental Barum, s.r.o.	48
Obr. 9: Odpisové skupiny DHM podle české účetní legislativy společnosti Spolana, a.s.	49
Obr. 10: Ekonomické životnosti pozemků, budov a zařízení společnosti	49
Obr. 11: Investice do nemovitostí společnosti Unipetrol, a.s.	50
Obr. 12: Změny v nekonsolidovaném výkazu společnosti Unipetrol, a.s.	50
Obr. 13: Člení leasingu společnosti Unipetrol, a.s.	51
Obr. 14: Odpisový plán DHM podle české účetní legislativy společnosti Metrostav a.s.	52
Obr. 15: Odpisový plán společnosti Metrostav a.s.	52
Obr. 16: Investice do nemovitostí společnosti Metrostav a.s.	53

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Odpisový plán společnosti Barum Continental s.r.o.	46
--	----