

**Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní**

**Komparace aplikace vybraných účetních standardů IAS/IFRS ve
vybraných podnicích**

Bc. Žaneta Svobodová

**Diplomová práce
2020**

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2019/2020

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE (projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Bc. Žaneta Svobodová**
Osobní číslo: **E18614**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a management podniku**
Téma práce: **Komparace aplikace vybraných účetních standardů IAS/IFRS ve vybraných podnicích**
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cíl práce: Nalezení shod a rozdílů ve způsobech účtování při komparaci vybraných firem a zhodnocení správnosti používání standardů IFRS.

Osnova:

- Úvod a stanovení cíle práce.
- Vymezení základních pojmů z oblasti standardů IFRS.
- Popis vykazování vybraných standardů IFRS.
- Představení firem zahrnutých ke komparaci.
- Komparace způsobu účtování dle standardů IFRS.
- Zhodnocení správnosti používání standardů IFRS.
- Závěr a doporučení.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 50 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2009. Daně a účetnictví (Computer Press). ISBN 978-80-251-1950-1.
JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013 Praha: Grada, 2013. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1.
KOVANICOVÁ, Dana. Abeceda účetních znalostí pro každého. Praha: Bova Polygon, 2008. ISBN 978-80-7273-152-7.
KRUPOVÁ, Lenka. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : [aplikace v podnikové praxi : stav k 1.1.2009]. Praha: VOX, 2009. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0.
NANDAKUMAR, A. K. Understanding IFRS fundamentals: international financial reporting standards. Hoboken, N.J.: Wiley, 2010. ISBN 978-0-470-39914-9.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Irena Honková, Ph.D.**
Ústav podnikové ekonomiky a managementu

Datum zadání diplomové práce: **2. září 2019**
Termín odevzdání diplomové práce: **30. dubna 2020**

L.S.

doc. Ing. Romana Provazníková, Ph.D.
děkanka

doc. Ing. Marcela Kožená, Ph.D.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 2. září 2019

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji:

Tuto práci jsem vypracovala samostatně. Veškeré literární prameny a informace, které jsem v práci využila, jsou uvedeny v seznamu použité literatury.

Byla jsem seznámena s tím, že se na moji práci vztahují práva a povinnosti vyplývající ze zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon), ve znění pozdějších předpisů, zejména se skutečností, že Univerzita Pardubice má právo na uzavření licenční smlouvy o užití této práce jako školního díla podle § 60 odst. 1 autorského zákona, a s tím, že pokud dojde k užití této práce mnou nebo bude poskytnuta licence o užití jinému subjektu, je Univerzita Pardubice oprávněna ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložila, a to podle okolností až do jejich skutečné výše.

Beru na vědomí, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a směrnicí Univerzity Pardubice č. 7/2019 Pravidla pro odevzdávání, zveřejňování a formální úpravu závěrečných prací, ve znění pozdějších dodatků, bude práce zveřejněna prostřednictvím Digitální knihovny Univerzity Pardubice.

V Pardubicích dne 2. 11. 2020

Bc. Žaneta Svobodová

PODĚKOVÁNÍ:

Tímto bych ráda poděkovala své vedoucí práce Ing. Ireně Honkové, Ph.D. za její odbornou pomoc, cenné rady a poskytnuté materiály, které mi pomohly při zpracování diplomové práce.

ANOTACE

Diplomová práce se zabývá porovnáním účtování dvou vybraných společností dle mezinárodních standardů IAS/IFRS a zhodnocením správnosti používání zmíněných standardů. Teoretická část se věnuje vybraným pojmům, které jsou rozebrány z praktického hlediska v praktické části práce.

KLÍČOVÁ SLOVA

IAS/IFRS, komparace, zásoby, pozemky, budovy a zařízení

TITLE

The comparison of application of chosen accountant IAS/IFRS standards in chosen companies

ANNOTATION

The diploma thesis deals with comparison of accounting two selected companies according to international standards IAS/IFRS and the evaluation of correct use of the standards. The theoretical part is devoted to selected terms, which are further analysed from the practical point of view in the practical part of the thesis.

KEYWORDS

IAS/IFRS, comparison, inventories, property, plant and equipmnet

OBSAH

ÚVOD A CÍL PRÁCE	11
1. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ Z OBLASTI STANDARDŮ IFRS	12
1.1. VZNIK A VÝVOJ IAS/IFRS.....	12
1.1.1. Organizace spojené s mezinárodními standardy	13
1.2. IFRS	14
1.2.1. Složení IFRS	15
1.2.2. Uživatelé IFRS	15
1.3. KONCEPČNÍ RÁMEC	16
1.3.1. Cíl účetní závěrky.....	16
1.3.2. Uživatelé účetní závěrky	17
1.3.3. Kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací.....	17
1.3.4. Definice základních prvků účetní závěrky	18
1.4. MEZINÁRODNÍ HARMONIZACE ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ	18
1.5. PROCES SCHVÁLENÍ A PŘIJETÍ STANDARDU	19
1.6. OBEZŘETNOSTNÍ FILTRY	20
1.7. VÝVOJ ZAVEDENÍ IFRS V ČR	21
1.8. KLADY A ZÁPORY APLIKACE IFRS	22
1.9. POROVNÁNÍ IAS/IFRS S ČESKOU ÚČETNÍ LEGISLATIVOU	22
1.10. IFRS PRO MSP	23
1.10.1. Východiska standardu IFRS-MSP	24
2. POPIS VYKAZOVÁNÍ VYBRANÝCH STANDARDŮ IAS/IFRS.....	25
2.1. PŘEHLED STANDARDŮ IAS/IFRS	25
2.2. IAS 2 – ZASOBY.....	26
2.2.1. Členění zásob	27
2.2.2. Oceňování.....	27
2.2.3. Zveřejnění informací o zásobách	29
2.3. IAS 16 – POZEMKY, BUDOVY A ZAŘÍZENÍ	30
2.3.1. Oceňování pozemků, budov a zařízení.....	31
2.3.2. Odpisy	33
2.3.3. Odúčtování – vyřazení.....	35
2.3.4. Zveřejnění.....	35
3. PŘEDSTAVENÍ FIREM ZAHRNUTÝCH KE KOMPARACI.....	37
3.1. SPOLEČNOST X.....	37
3.2. SPOLEČNOST Y.....	40
4. KOMPARACE ZPŮSOBU ÚČTOVÁNÍ DLE STANDARDŮ IFRS	43
4.1. IAS 2 – SPOLEČNOST X	43
4.1.1. Oceňování při pořízení	44
4.1.2. Snížení hodnoty zásob.....	45
4.1.3. Nákladové vzorce	46
4.2. IAS 16 – SPOLEČNOST X	46
4.2.1. Oceňování při pořízení	48
4.2.2. Oceňování v průběhu držení aktiva.....	48
4.2.3. Odpisy	48
4.3. IAS 2 – SPOLEČNOST Y	52
4.3.1. Oceňování při pořízení	52
4.3.2. Snížení hodnoty zásob.....	53
4.3.3. Nákladové vzorce	53
4.4. IAS 16 – SPOLEČNOST Y	53
4.4.1. Oceňování při pořízení	54
4.4.2. Oceňování v průběhu držení aktiva	54

4.4.3. Odpisy	55
4.5. KOMPARACE	59
5. ZHODNOCENÍ SPRÁVNOSTI POUŽÍVÁNÍ STANDARDŮ IFRS.....	61
ZÁVĚR A DOPORUČENÍ	63
POUŽITÁ LITERATURA.....	64

SEZNAM TABULEK

Tabulka 1: Užívání IFRS ve světě	13
Tabulka 2: Standardy IAS.....	25
Tabulka 3: Standardy IFRS.....	26
Tabulka 4: Základní informace společnosti X.....	37
Tabulka 5: Vybrané položky rozvahy společnosti X.....	38
Tabulka 6: Vybrané položky výkazu zisku a ztráty společnosti X.....	39
Tabulka 7: Základní informace společnosti Y	40
Tabulka 8: Vybrané položky rozvahy společnosti Y	41
Tabulka 9: Vybrané položky výkazu zisku a ztráty společnosti Y.....	41
Tabulka 10: Operace s dlouhodobým hmotným majetkem	50
Tabulka 11: Příklad odpisů CNC soustruhu Goodway.....	50
Tabulka 12: Doba životnosti majetku.....	55
Tabulka 13: Příklad odpisů kuchyňské linky.....	58

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek 1: Struktura řízení tvorby IFRS	14
Obrázek 2: Schéma procesu schválení standardu/interpretace v EU.....	20
Obrázek 3: Graf vývoje zásob společnosti X.....	43
Obrázek 4: Karta dat CNC soustruhu Goodway.....	50
Obrázek 5: Graf vývoje zásob společnosti Y.....	52
Obrázek 6: Majetková karta Asset class 3001	56
Obrázek 7: Karta odpisů kuchyňské linky (fiskální rok 2017).....	57
Obrázek 8: Karta plánovaných odpisů (fiskální rok 2021).....	59

SEZNAM ZKRATEK

ARC	Výbor pro regulaci účetnictví, Accounting Regulatory Committee
CEBS	Výbor evropských bankovních dohledů, Committee of European Banking Supervisors
DDB	Metoda odepisování s konstantní odpisovou sazbou, Double-Declining-Galance Method
EFRAG	Evropská poradní skupina pro účetní výkaznictví, European Financial Reporting Advisory Group
EU	Evropská unie
FIFO	První dovnitř, první ven, First in First out
IAS	Mezinárodní účetní standardy, International Accounting Standards
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy, International Accounting Standards Board
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy, International Accounting Standards Committee
ICT	Informační a komunikační technologie
IFRIC	Interpretace mezinárodních standardů účetního výkaznictví, International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, International Financial Reporting Standards
LCM	Metoda nižší ze dvou hodnot, Lower of cost or market
LIFO	Poslední dovnitř, první ven, Last in First out
MSP	Malé a střední podniky
SAP	Podnikový informační systém společnosti SAP, Systems, Applications, Products in data processing
SARG	Skupina pro posouzení doporučení standardů, Standards Advice Review Group
SIC	Interpretace mezinárodních účetních standardů, Standard Interpretations Committee
SYD	Metoda odepisování s klesající odpisovou sazbou, Sum of the Years Digits Method
US GAAP	Všeobecně uznávané účetní principy, United States Generally Accepted Accounting Principles

ÚVOD A CÍL PRÁCE

Diplomová práce s názvem „Komparace aplikace vybraných účetních standardů IAS/IFRS ve vybraných podnicích“ je zaměřena na využívání mezinárodních standardů ve společnostech v České republice. Cílem práce je nalezení shod a rozdílů ve způsobech účtování při komparaci vybraných dvou společností a zhodnocení správnosti používání mezinárodních standardů IAS/IFRS.

Teoretická část této práce je rozdělena na dvě hlavní části. Jednotlivé kapitoly první části se týkají základních pojmů souvisejících se standardy IAS/IFRS, je popsán jejich vznik, vývoj, související organizace, které se na tvorbě a vývoji podílejí, a uživatelé mezinárodních standardů. Dále je definován Koncepční rámec, který je základem pro jejich sjednocení a pochopení, proces schvalování standardů, jejich přijetí a informace o zavedení mezinárodních standardů v České republice. Zmíněny jsou také klady a zápory samotné aplikace standardů. Součástí teoretické části jsou důležité pojmy a definice týkající se mezinárodních standardů účetního výkaznictví IFRS, které jsou námětem pro zpracování praktické části. Druhá část uvádí všechny aktuálně platné standardy IAS/IFRS a dále je soustředěna na konkrétní dva standardy, které jsou stěžejní pro zpracování praktické části práce. Zmíněnými standardy jsou IAS 2 – Zásoby a IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Informace o vybraných standardech zahrnují jejich definici a obsah, postupy při oceňování zásob a dlouhodobých aktiv a pravidla pro zveřejnění v účetní závěrce.

Následuje kapitola, která představuje zvolené společnosti účtující dle mezinárodních standardů. Praktická část navazuje na teorii a zabývá se vybranými pojmy v praxi. Při zpracování jsou využity informace získané od odborných konzultantů jednotlivých podniků. Dalším zdrojem jsou účetní závěrky za rok 2019. Kapitoly jsou členěny dle společností, první část se zabývá společností X a jejím praktickým využitím standardů IAS 2 a IAS 16, následuje zpracování společnosti Y. Pozornost je věnována oceňování zásob, volbě a použití nákladových vzorců v praxi, oceňování dlouhodobých hmotných aktiv a metodě jejich odepisování. Poslední částí je samotná komparace obou podniků. Práce je doplněna obrázky a tabulkami, které souvisejí s jednotlivými kapitolami praktické části diplomové práce. Zjištěné poznatky při komparaci jsou shrnuty v poslední samostatné kapitole a je zhodnocena správnost používání vybraných mezinárodních standardů.

1. VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ Z OBLASTI STANDARDŮ IFRS

Účetních systémů je hned několik, mezi ty nejvýznamnější, které ovlivňují celosvětový vývoj finančního účetnictví, patří:

- Mezinárodní účetní standardy, resp. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS,
- Všeobecně uznávané účetní standardy US GAAP,
- Bilanční direktivy Evropské unie (Hinke, 2007, s. 14).

V následujících podkapitolách bude věnována pozornost účetnímu systému IAS/IFRS a vysvětlení základních pojmů, týkající se těchto standardů.

1.1. Vznik a vývoj IAS/IFRS

V roce 1973 začal vydávat Výbor pro mezinárodní účetní standardy (IASC) Mezinárodní účetní standardy IAS i s jejich interpretací SIC. Hlavním důvodem projektu bylo celosvětové zvýšení důvěry v prezentovaná účetní data a to pomocí zvýšení kvality a srovnatelnosti účetních závěrek (Hinke, 2007, s. 17).

IASC byl původně soukromou institucí, poté došlo k přeměně na nadaci a od roku 2001 je jeho označení IASCF. Jedním z několika výborů pracujících v rámci IASCF je Rada pro mezinárodní účetní standardy se zkratkou IASB. IASB měla navázat na práci předcházejícího výboru a byly vydávány standardy s označením IFRS a jejich interpretací IFRIC. Během změn týkajících se mezinárodních standardů, byl stále více prosazován názor, že „Mezinárodní účetní standardy“ nevyjadřují pravý význam těchto standardů, protože v nich nejde o účetnictví nýbrž o účetní výkaznictví, ve kterém se jedná o popis správně sestavených účetních výkazů (Hinke, 2007, s. 18; Kovanicová, 2012, s. 130).

Jílek uvádí, že začátkem roku 2005 vzrostl počet společností používajících IFRS jako základní účetní systém z 300 na přibližně 7000 společností. V roce 2018 požadovalo sestavení účetních závěrek podle IFRS 144 států ze 166 států světa u domácích veřejně odpovědných jednotek. U zbývajících 12 států se nepožadovalo použití IFRS (Švýcarsko), ale bylo umožněno, 1 stát ho požadoval u finančních institucí, Thajsko bylo v procesu přechodu na IFRS, Indonésie projevila snahu o sblížení národních účetních předpisů s částí IFRS a 7 států používalo své standardy (Jílek, 2018, s. 31-32).

V následující tabulce jsou výsledky výzkumu IASB o rozšíření IFRS ve světě, průzkum byl proveden v roce 2016 v rámci 143 zemí (Dvořáková, 2017, s. 23).

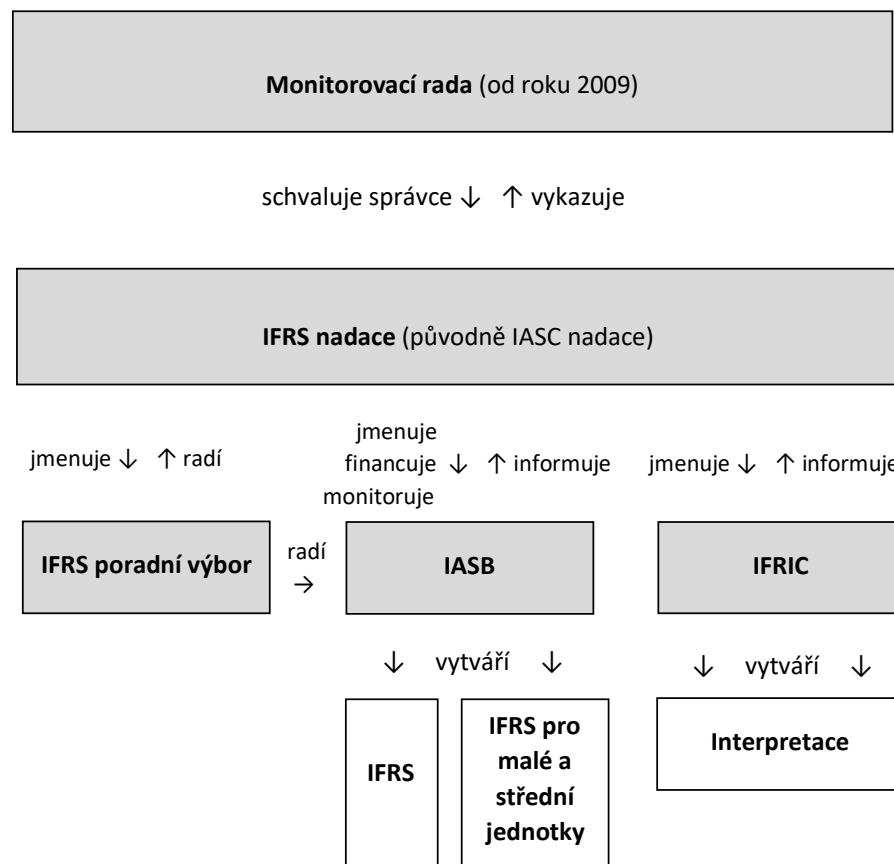
Tabulka 1: Užívání IFRS ve světě

Region	Počet zkoumaných zemí	Země vyžadující IFRS pro všechny, nebo většinu subjektů veřejného zájmu	Podíl zemí vyžadujících IFRS v rámci regionu	Země dovolující (vyžadující) IFRS pro část subjektů veřejného zájmu	Země neumožňující užívat IFRS
Evropa	43	42	98%	1	0
Afrika	20	16	80%	1	3
Střední východ	12	11	92%	1	0
Asie – Oceánie	31	23	74%	3	5
Amerika	37	27	73%	8	2
Celkem	143	119	83%	14	10
Podíl v %	100%	83%		10%	7%

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořákové (2017, s. 23)

1.1.1. Organizace spojené s mezinárodními standardy

Monitorovací rada, jíž podléhá IFRS nadace, dohlíží na činnost jejích správců. Rada je spojovacím článkem IFRS nadace s veřejnými organizacemi, má celkem 8 členů, kteří jsou zejména členové národních vládních institucí (například Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry, Evropská komise, Komise pro cenné papíry Brazílie). IFRS nadace je nezisková společnost, která je řízena 22 správci, podléhá jí Rada pro mezinárodní účetní standardy, IFRS interpretační výbor, IFRS poradní výbor a zaměstnanci. Celková struktura řízení tvorby standardů IFRS je na obrázku č. 1 (Jílek, 2018, s. 32-33).



Obrázek 1: Struktura řízení tvorby IFRS

Zdroj: vlastní zpracování dle Jílka (2018, s. 33)

1.2. IFRS

Jedna z forem mezinárodní harmonizace účetnictví s nejširším mezinárodním uplatněním a mnohaletou tradicí. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS jsou vysoce kvalitní účetní pravidla, nabízející rychlé a efektivní řešení problémů společnostem, které obchodují na kapitálových trzích. Prostřednictvím jejich obecné formulace včetně možnosti variantních postupů je zajištěna jejich mezinárodní akceptovatelnost. Jedná se o nejrozšířenější normu pro sestavování a zveřejňování účetních závěrek na světě (Bartková, 2016, s. 72).

Dle Ficbauera je to systém, jehož informace jsou využívány na burzách řady zemí světa a k auditování – výrok auditora je velmi důležitý při obchodování mezi jednotlivými firmami v rámci jejich obchodních vztahů (Ficbauer, 2016, s. 26).

1.2.1. Složení IFRS

Mezinárodní standardy jsou složeny z koncepčního rámce finančního výkaznictví, samotných IFRS a standardu pro malé střední podniky (Jílek, 2018, s. 37, 43).

K 1. lednu 2020 obsahovaly Mezinárodní standardy:

- 16 mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS),
- 25 mezinárodních účetních standardů (IAS),
- 20 interpretací mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC),
- 10 interpretací mezinárodních účetních standardů (SIC), (Deloitte, 2020).

1.2.2. Uživatelé IFRS

Povinnost vést účetnictví a sestavovat účetní výkazy se netýká všech podnikatelů, proto Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví stanovil účetní jednotky jako právnické osoby, které mají sídlo v ČR, fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku, ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat v rámci podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč a dále ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě vlastního rozhodnutí (Čižinská, 2018, s. 44).

Mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS mají povinnost použít pro účtování a sestavení účetní závěrky ty účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi a jsou emitenty cenných papírů registrovaných například na Burze cenných papírů Praha, obecně tedy na regulovaných trzích cenných papírů v členských státech EU (Čižinská, 2018, s. 45).

Pro použití standardů IAS/IFRS se kromě výše zmíněných účetních jednotek, mohou dobrovolně rozhodnout také účetní jednotky, u nichž lze předpokládat, že budou mít povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku k rozvahovému dni za použití těchto standardů. Jedná se o dceřiné a přidružené společnosti mateřských společností zpracovávající IFRS. Příkladem je společnost ŠKODA AUTO a.s., jejíž vrcholovou mateřskou společností je firma VOLKSWAGEN AG. Trend využívání IFRS stále více společnostmi vypovídá o rostoucím významu a kvalitě tohoto účetního systému (Čižinská, 2018, s. 46; Krupová, 2009, s. 3).

1.3. Koncepční rámec

Koncepční rámec je základem pro tvorbu a aplikaci jednotlivých účetních standardů a jejich pochopení. Představuje formulaci hlavních zásad (Hinke, 2007, s. 18).

Není účetním standardem a žádné jeho ustanovení neruší žádný standard ani interpretaci, má 7 kapitol – v roce 2010 do něj zařadila IASB dvě nové kapitoly k původním pěti (cíl obecného finančního výkaznictví a kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací), (Jílek, 2018, s. 37).

Je společný pro všechny standardy bez rozdílu, tvoří jejich filosofický základ, je jediným standardem bez číselného označení a slouží jako klíč k porozumění IFRS (Ficbauer, 2016, s. 38).

Dle Bohušové je cílem koncepčního rámce tvorba předpokladů pro sjednocení výrazů, které jsou důležité pro vyjádření předmětu účetnictví, pochopení obsahu a vypovídací schopnosti účetní závěrky. Dalším cílem je vytvoření rámce pro obsahové vymezení pojmů, pro způsob ocenění, postupně tvořit podmínky pro harmonizaci právních předpisů a standardů různých zemí. Koncepční rámec pomáhá auditorům při vytváření názoru a také uživatelům při interpretaci údajů účetní závěrky (Bohušová, 2008, s. 23).

Koncepční rámec se zabývá:

- cílem účetní závěrky,
- základními předpoklady,
- kvalitativními charakteristikami, které určují užitečnost informací účetní závěrky,
- definicí, způsobem rozpoznání a obsahem základních prvků, které tvoří účetní závěrku,
- pojetím kapitálu a uchováním kapitálu (Nandakumar, Mehta, Ghosh, Alkafaji, 2010, s. 11).

1.3.1. Cíl účetní závěrky

Cílem účetní závěrky je poskytovat informace o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky pro širokou oblast uživatelů. Konkrétně se jedná o informace o položkách aktiv, závazků, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů včetně zisků a ztrát, příspěvků

a úhrad vlastníkům v rámci jejich pravomoci a peněžních toků (Jílek, Svobodová, 2013, s. 79; Kraftová, Suchánek, 2012, s. 33).

1.3.2. Uživatelé účetní závěrky

Účetní závěrka se musí přizpůsobovat externím uživatelům, pro které je určena. Mezi hlavní skupiny uživatelů patří investoři, potenciální či současní věřitelé, zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, konkurence, stát a jeho orgány, finanční analytici, poradci, žurnalisté a veřejnost. Vlastníkům slouží informace z účetní závěrky zejména ke kontrole činnosti manažerů, věřitelé posuzují schopnost účetní jednotky splatit své závazky, zaměstnanci dle informací zjišťují, zda je účetní jednotka schopna vyplácet mzdy, dodavatelé a odběratelé z informací odhadují perspektivu dlouhodobých obchodních vztahů (Dvořáková, 2017, s. 28-29).

1.3.3. Kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací

Základními vlastnostmi jsou:

- 1) relevantnost (relevance) – informace může způsobit rozdíly mezi rozhodnutími uživatelů – využití výhody,
- 2) věrná reprezentace (faithful representation) – popis by měl být úplný, neutrální a bez chyby (Jílek, 2018, s. 38).

Posilující vlastnosti:

- 1) srovnatelnost (comparability) – umožňuje identifikovat a porozumět podobnostem a rozdílům,
- 2) ověřitelnost (verifiability) – pomáhá ověřit, zda informace reprezentuje ty jevy, o nichž tvrdí, že je reprezentuje,
- 3) včasnost (timeliness) – mít informace včas, aby mohly být využity pro rozhodnutí,
- 4) srozumitelnost (understandability) – jasná a přesná kvalifikace informace (Jílek, 2018, s. 39).

1.3.4. Definice základních prvků účetní závěrky

Aktivum – jeho existence je výsledkem minulých činností, očekává se, že přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch (potenciál přispět k toku peněz). Podmínkami pro možnost vykázat aktivum v rozvaze jsou spolehlivá ocenitelnost a budoucí ekonomický prospěch plynoucí s dostatečnou jistotou (Dvořáková, 2017, s. 33).

Závazek – současná povinnost, která vznikla na základě minulých skutečností a v rámci jejího vypořádání se očekává, že pro účetní jednotku bude znamenat odtok ekonomického prospěchu. Pro vykázání závazku v rozvaze musí být pravděpodobné, že jeho vypořádání bude mít za následek odliv aktiv (nejčastěji peněžních prostředků) a částku, za niž se vypořádání uskuteční, lze spolehlivě ocenit (Dvořáková, 2017, s. 34).

Vlastní kapitál – zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků. Jeho výše je závislá na ocenění aktiv a závazků v rozvaze a jeho důležitou součástí je výsledek hospodaření za běžné období (výnosy-náklady). Pro vlastníky představuje hodnotové vyjádření jejich práv (Dvořáková, 2017, s. 35).

Výnosy – zvýšení ekonomického prospěchu formou zvýšení aktiv nebo naopak snížením závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků. Podmínkou pro uznání a vykázání je jejich spolehlivá ocenitelnost. IFRS rozlišuje termíny income, revenues a gains. Income neboli výnos se skládá z revenues a gains. Termín revenues je také překládaný jako výnosy, ale označuje výnosy z běžných činností, jako jsou tržby z prodeje výrobků a výnosy z úroků, dividend a přijatého nájemného. Pojem gains překládá IFRS jako příjmy a jsou jimi například kladné výsledky z prodeje dlouhodobých aktiv včetně investic, krátkodobých aktiv (zásoby materiálu) a kladné kurzové rozdíly (Dvořáková, 2017, s. 35-36).

Náklady – snížení ekonomického prospěchu formou zvýšení závazků, úbytkem aktiv a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jinak než rozdělením prostředků vlastníků. Jsou rozlišovány náklady vznikající běžnou činností a losses, což jsou ztráty (újm) a jsou opakem termínu gains. Nutno odlišit termín cost, kterým jsou označovány náklady na pořízení aktiv (Dvořáková, 2017, s. 36-37).

1.4. Mezinárodní harmonizace účetního výkaznictví

V Evropě byla harmonizace účetnictví nastartována postupným přechodem z Direktiv EU na Mezinárodní standardy IAS/IFRS. Dle IAS/IFRS mají povinnost vykazovat v EU pouze

velké společnosti kótované na světových burzách. Národním legislativám je dána možnost rozšířit zmíněnou povinnost i na nižší úrovně podniků. Povinnost reportovat dle IAS/IFRS je v České republice udělena i pro nekonsolidující podniky (Hinke, 2007, s. 24).

Aby mohly být bezpečně standardy implementovány, bylo potřeba vytvořit mechanismus, který pro tento účel bude sloužit. Tzv. schvalovací mechanismus IFRS funguje pro účely zabezpečení implementace IFRS do národních účetních systémů a jeho posláním je zajištění právního uznání standardů v rámci Evropské unie. Pomocí schvalovacího mechanismu a jeho zásad je upřesněno, jaké standardy jsou pro účetní jednotky z členských zemí EU povinné. Jsou to ty, které jsou schváleny Výborem pro regulaci účetnictví a zveřejněny v Úředním věstníku (Dvořáková, 2017, s. 18).

Dvořáková uvádí, že celý komplex IFRS je určen zejména pro kapitálové společnosti, jejichž hlavním cílem je dosahování zisku. Význam IFRS není omezen pouze na prostor EU, kde jsou standardy akceptovány, proto cílem IASB je prosadit, aby byly užívány v celosvětovém měřítku (Dvořáková, 2017, s. 22-23).

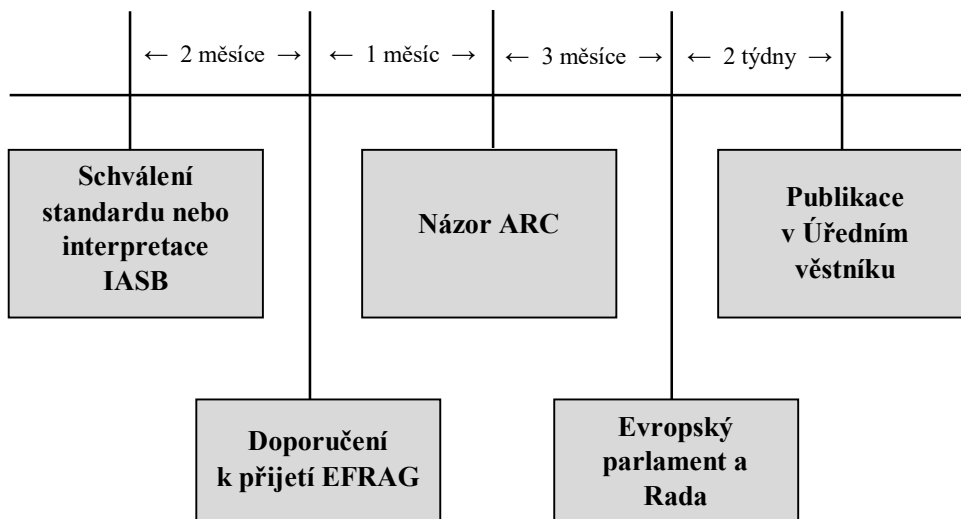
Vývoj účetnictví a ekonomiky jsou provázány potřebou sjednocování – mezinárodní harmonizace účetnictví. Cílem je sjednotit různé účetní systémy, které se v průběhu historického vývoje vytvořily v jednotlivých zemích, zejména účetní zásady a předpoklady, přístupy k oceňování, formu prezentování účetních informací tak, aby bylo možné účetní závěrky podniků srovnávat v celosvětovém měřítku. Důležité je, aby účetní informace měly jednotný základ pro srozumitelnost těchto informací uživatelům kdekoli na světě (Dvořáková, 2017, s. 250).

1.5. Proces schválení a přijetí standardu

Jílek uvádí, že proces schválení standardu nebo interpretace v EU je dlouhý a skládá se z několika kroků. V tomto procesu se postupně angažuje Evropská poradní skupina účetního výkaznictví (EFRAG), skládá se z dozorčí rady tvořené zástupci evropských organizací a ze skupiny technických expertů, kterými jsou například tvůrci národních účetních standardů nebo uživatelé. Úkolem Evropské komise bylo zajištění určitého vlivu členských zemí na tvorbě IFRS, aby je přesvědčila o potřebě přijetí IFRS v EU, pro tento účel byla vytvořena EFRAG. Další angažovanou organizací je Výbor pro regulaci účetnictví (ARC) složený ze zástupců členů EU. ARC poskytuje názory na IFRS a interpretace, je pojat jako regulační

výbor s kontrolou a byl založen Evropskou komisí, která mu předsedá. Dále se angažuje Evropský parlament a Rada a do roku 2011, kdy byla ukončena její činnost, to byla Skupina pro posouzení doporučení standardů (SARG), (Jílek, Svobodová, 2013, s. 45).

Prvním krokem zdlouhavého procesu je vypracování doporučení od EFRAG pro zavedení či nezavedení standardu nebo interpretace. Následuje vyjádření ARC – příznivý názor nebo nepříznivý či žádný názor. V případě příznivého názoru předloží Evropská komise dokument ke kontrole Evropskému parlamentu a Radě, mají 3 měsíce na to, aby reagovaly, pokud se tak nestane, dokument je přijat. V opačném případě, tedy nesouhlasu Evropského parlamentu a Rady s dokumentem, není přijat a Evropská komise může předložit upravený dokument. Při nepříznivém nebo žádném názoru předloží Evropská komise dokument Evropskému parlamentu a Radě, Rada má 2 měsíce na reakci. V tomto kroku jsou opět dvě možnosti – nepřijetí nebo přijetí dokumentu Radou, kdy je dokument zaslán Evropskému parlamentu ke kontrole, který má 4 měsíce na to, aby reagoval. Při zamítnutí dokumentu, není dokument přijatý, poté je možné předložit ARC upravený dokument, druhým případem je přijetí dokumentu. V naléhavých případech jde celý proces zkrátit na 3 měsíce a to při příznivém názoru od ARC (Jílek, 2018, s. 140-141).



Obrázek 2: Schéma procesu schválení standardu/interpretace v EU

Zdroj: vlastní zpracování dle Jílka (2018, s. 141)

1.6. Obezřetnostní filtry

Z důvodu negativního dopadu zavedení IFRS na účetní i regulační kapitál zavedl CEBS v roce 2005 tzv. obezřetnostní filtry. Tyto filtry se dají považovat jako určité úpravy účetního

kapitálu pro stanovení regulačního kapitálu použitého v kapitálové přiměřenosti. Cílem filtrů bylo neutralizovat dopad IFRS na kapitál, tedy ponechat výši a strukturu kapitálu i po zavedení IFRS (Jílek, 2018, s. 151).

„Jednotlivé země EU realizovaly obezřetnostní filtry v tomto rozsahu:

- v oblasti realizovatelných kapitálových nástrojů se většina zemí řídí doporučením CEBS,
- podobně je tomu v případě zajišťovacích derivátů při použití metody zajištění peněžních toků,
- v případě IAS 16 a IAS 40 je harmonizace podstatně nižší a
- největší nejednotnost je u deficitů definovaných požitkových plánů.“ (Jílek, Svobodová, 2013, s. 48)

1.7. Vývoj zavedení IFRS v ČR

První krok zavedení IFRS v ČR byl proveden již v roce 2001, kdy bylo Novelou zákona o účetnictví s účinností od 1. ledna 2002 stanoveno, že kromě účetní závěrky sestavené podle zákona, mohou jednotky poskytovat účetní záznamy obsahující informace sestavené podle mezinárodních účetních standardů. Dnem vstupu ČR do EU (1. května 2004) bylo stanoveno, že konsolidovanou účetní závěrku dle IFRS upravenými právy EU sestavují společnosti řídicí se právy ČR, pokud jejich cenné papíry byly přijaty k obchodování na regulovaném trhu některého ze států EU. V roce 2010 byl učiněn třetí krok, kdy s účinností dnem 1. ledna 2011 byl Novelou zákona o účetnictví rozšířen okruh jednotek, které mohou použít IFRS upravené právy EU – dceřiné společnosti sestavují své individuální účetní závěrky dle IFRS, pokud jsou zahrnuty do konsolidace mateřské společnosti, která právě takto sestavuje svoji konsolidovanou účetní závěrku. S účinností od 1. ledna 2018 mohou členské státy povolit nebo vyžadovat účtování a zveřejňování finančních nástrojů podle mezinárodních účetních standardů přijatých dle nařízení Evropského parlamentu a Rady (Jílek, 2018, s. 153-156).

1.8. Klady a záporny aplikace IFRS

Harmonizace účetnictví a přechod na IFRS budou mít za následek výrazné dopady pro mnoho společností a dají se očekávat zásadní změny zasahující veškeré obchodní transakce od vztahů s investory až po každodenní postupy. Ovlivněna by mohla být nejen životaschopnost výrobků, ale i ziskovost celého podniku. Za konkurenční výhodu v budoucnosti se dá považovat včasné řešení problematiky (Bartková, 2016, s. 56).

Kladné stránky:

- Vstup na světové kapitálové trhy, snižování nákladů a možnost stát se plnohodnotným účastníkem mezinárodních trhů,
- sjednocení účetních politik v rámci skupiny,
- jednodušší komunikace a úspora času při přípravě skupinových výkazů,
- účetní závěrka sestavená dle IFRS slouží jako vstupenka do výběrových řízení, dále je prospěšná pro uzavírání dlouhodobých kontraktů s významnými evropskými odběrateli, kteří ji vyžadují (Bartková, 2016, s. 56-57).

Stinné stránky:

- Ztráta důvěry u obchodních partnerů a na kapitálových trzích u společností neschopných poskytovat transparentní informace dle IFRS,
- v českých podmínkách jsou to hlavně vysoké náklady na zavedení účtování dle IFRS a počet a významnost rozdílů s českou účetní legislativou, stanovení daně z příjmů podle českých účetních předpisů, odlišnost funkční měny a omezení ve stávajících smlouvách (Bartková, 2016, s. 58-59).

1.9. Porovnání IAS/IFRS s českou účetní legislativou

Oba účetní systémy jsou poměrně podobné, ale existují také významné rozdíly. Jedná se například o formu konceptu IFRS a české účetní legislativy. Zatímco se české účetní standardy (ČÚS) soustředí na samotné postupy účtování, mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS jsou zaměřeny především na výsledné vykazování, tedy na podobu účetních výkazů a účetní závěrky. Tím je zajištěna časová a prostorová srovnatelnost publikovaných informací

z pohledu jednotlivých externích stakeholderů, a to v mezinárodním měřítku (Čížinská, 2018, s. 45-46; Žárová, Procházka, Roe, 2010, s. 99).

V rámci porovnání cílů účetního výkaznictví jsou oba účetní systémy definovány obdobně. Cílem účetní závěrky dle norem ČR je poskytování informací o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv a pasiv, závazků, dále informace o výsledku hospodaření a finanční situaci účetní jednotky. Cílem účetní závěrky IAS/IFRS je informování o finanční pozici, výkonnosti společnosti a změnách ve finanční pozici. Odlišnosti nastávají u uživatelů účetního výkaznictví. U účetního systému IAS/IFRS se jedná primárně o poskytovatele výpůjčního kapitálu (věřitelé). Uživateli dle právních norem ČR jsou primárně státní orgány (finanční úřady), dalšími uživateli jsou investoři, banky, leasingové společnosti, zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé a konkurenti (Hinke, 2007, s. 167).

Hinke uvádí další rozdíl v chápání pojmu „věrné zobrazení skutečnosti“. Zásadní charakteristikou kladenou na účetní informace v IAS/IFRS je tzv. „true and fair view“ (=věrný a pravdivý obraz). Jedná se o takové sestavení účetní závěrky, kde jsou jednotlivé transakce prezentovány z pohledu upřednostnění jejich ekonomické podstaty před právní formou. Zákon o účetnictví ČR naopak vyžaduje věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Jedná se o pojmy, které zní podobně, ale není tomu tak. Věrným zobrazením je v tomto případě myšlena prezentace účetních informací v souladu s účetními metodami zákona o účetnictví ČR. Pokud jsou při zobrazení použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti, jde tedy o poctivé zobrazení, tudíž jde věrný obraz skutečnosti chápat spíše jako striktní dodržování účetních předpisů (Hinke, 2007, s. 168).

1.10. IFRS pro MSP

Kovanicová uvádí, že v členských zemích Evropské unie účtuje a vykazuje naprostá většina firem dle účetního systému své země – jedná se o účetní standardy US GAAP. Podniky, které podléhají Nařízení o IAS a také podniky, kterým je umožněno vykazovat podle IAS/IFRS, jsou z tohoto systému vyjmuty (Kovanicová, 2012, s. 132).

Rada IASB se původně zaměřila jen na vypracování mezinárodních standardů IAS/IFRS pro kótované společnosti. Později do svých prací zahrnula projekt účetního výkaznictví pro malé a střední podniky, jehož výsledkem bylo zpracování jediného standardu s názvem „IFRS-MSP“ (v originále označovaný jako IFRS for SMEs), (Kovanicová, 2012, s. 132-133).

Dle standardu IFRS-MSP se za účetní jednotky považují ty, které nemají veřejnou odpovědnost (jejich dluhopisy nejsou obchodovány na veřejném trhu), hlavní činností není spravování aktiv široké skupiny subjektů, avšak jejich účetní závěrka je zveřejněna pro externí uživatele (Hinke, Bárková, 2011, s. 129).

Mezi MSP naopak IASB nezahrnuje velmi malé firmy (mikro firmy), které vyhotovují účetní závěrku pouze pro samotné vlastníky nebo pro daňové potřeby (Kovanicová, 2012, s. 133).

Příkladem MSP je řada jednotek, jejichž vlastníci jednotky neřídí a jednotky s věřiteli. V rámci EU neexistuje nařízení či směrnice požadující aplikaci IFRS-MSP. O používání standardů pro MSP rozhoduje každá jednotlivá země (Jílek, Svobodová, 2013, s. 23).

1.10.1. Východiska standardu IFRS-MSP

Standard by měl být adekvátní všeobecné povaze MSP kdekoli na světě, přiměřený specifickým požadavkům účetních závěrek MSP, kvalitní, srozumitelný, v praxi snadno použitelný a schopný ulehčit vedení účetnictví. Východiskem pro standard IFRS-MSP je použití Koncepčního rámce vypracovaného pro úplnou verzi IFRS. Dále se tento standard nezabývá oblastmi, s nimiž se MSP v praxi obvykle neseťkávají, proto jsou v něm uváděny odkazy na příslušný standard úplné verze IFRS (Kovanicová, 2012, s. 134).

2. POPIS VYKAZOVÁNÍ VYBRANÝCH STANDARDŮ IAS/IFRS

V následující části bude práce věnována standardům IAS/IFRS. Pro přehled jsou zmíněny všechny standardy a poté je práce zaměřena na konkrétní vybrané standardy, které budou blíže představeny a vysvětleny pro následné zpracování praktické části diplomové práce. Vybranými standardy pro účely této práce jsou standard IAS 2 – Zásoby a IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Tyto konkrétní dva standardy byly vybrány, protože patří mezi nejčastěji používané a hrají důležitou roli mezi dlouhodobými a krátkodobými aktivy v rozvaze společností. Vybrané standardy zároveň často umožňují variantní řešení a jsou tedy vhodné pro komparaci mezi společnostmi.

2.1. Přehled standardů IAS/IFRS

V následujících tabulkách je přehled všech mezinárodních standardů IAS/IFRS platných k 1. lednu 2020.

Tabulka 2: Standardy IAS

Označení standardu	Název standardu
IAS 1	Prezentace účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkaz o peněžních tocích
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po účetním období
IAS 12	Daně z příjmu
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
IAS 21	Dopady změn měnových kurzů
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Účtování a vykazování podle plánů penzijních požitků
IAS 27	Individuální účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených a společných podniků
IAS 29	Finanční výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách
IAS 32	Finanční nástroje: prezentace
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitímní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38	Nehmotná aktiva

IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství

Zdroj: vlastní zpracování dle Deloitte (2020)

Tabulka 3: Standardy IFRS

Označení standardu	Název standardu
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Platby vázané na akcie
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držena k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty
IFRS 9	Finanční nástroje
IFRS 10	Konsolidovaná účetní závěrka
IFRS 11	Společná ujednání
IFRS 12	Zveřejnění podílů v jiných účetních jednotkách
IFRS 13	Oceňování reálnou hodnotou
IFRS 14	Účty odložené regulace
IFRS 15	Výnosy ze smluv se zákazníky
IFRS 16	Leasingy

Zdroj: vlastní zpracování dle Deloitte (2020)

2.2. IAS 2 – Zásoby

Dvořáková definuje zásoby jako aktiva držena za účelem prodeje v rámci běžného podnikání (nejde o dlouhodobý majetek drženy za účelem prodeje mimo běžné podnikání), aktiva určená k prodeji, která jsou ve výrobním procesu, materiál a suroviny spotřebovávány při výrobním procesu (Dvořáková, 2017, s. 183).

Zásoby jsou tedy položky určené danou společností k prodeji od počátku jejich existence. Za zásoby jsou považovány i náhradní díly, ale jen v případě, že se neočekává jejich využití ve společnosti déle než jedno účetní období a zároveň se nejedná o významné položky. Jsou vždy vykazovány jako krátkodobá aktiva (Krupová, 2009, s. 204).

Předmětem standardu nejsou zásoby charakteru finančních nástrojů řešených v IAS 32 a IAS 39 (resp. IFRS 9) a biologická aktiva vzniklá zemědělskou produkcí (od výroby až do okamžiku sklizně) upravená ve standardu IAS 41 – Zemědělství. Standard nesmí být

aplikován při oceňování zásob výrobců zemědělských nebo lesnických produktů, zemědělské produkce po sklizni, nerostů a komodit makléřů, které jsou oceňovány v ceně nižší než fair value a nákladů pořízení (Ficbauer, 2016, s. 94-95).

2.2.1. Členění zásob

Lze je členit na zásoby:

- nakoupené – zboží určené k dalšímu prodeji a materiál určený k další spotřebě,
- vyráběné – výrobky a nedokončená výroba, v případě služeb jde o rozpracované zakázky (Dvořáková, 2017, s. 183).

2.2.2. Oceňování

Základem pro oceňování zásob je pořizovací cena, která nesmí přesáhnout čistou realizovatelnou hodnotu (Krupová, 2009, s. 205).

Kraftová a Suchánek definují čistou realizovatelnou hodnotu jako odhadnutou částku prodejní ceny v běžném podnikání sníženou o odhadované náklady na dokončení a nezbytné k uskutečnění prodeje (Kraftová, Suchánek, 2012, s. 41).

1) Oceňování při pořízení

Náklady na pořízení zásob zahrnují náklady na nákup a na přeměnu. V nákladech na nákup je zahrnuta cena pořízení, dovozní cla, dopravné, náklady na manipulaci a ostatní náklady, které jsou přímo přiřazeny pořizovaným zásobám zboží, materiálu a služeb. Při ocenění pořizovaných zásob mohou nastat problémy s náklady, jejichž vynaložení je propojeno s dalšími druhy pořizovacích aktiv zároveň, poté je nutné stanovit objektivně odůvodněný poměr, v němž budou tyto výdaje (dopravné, pojistné) rozděleny mezi jednotlivá pořizovaná aktiva (Dvořáková, 2017, s. 184).

Další částí nákladů na pořízení zásob jsou náklady na přeměnu, kam Dvořáková zařazuje náklady vynaložené na přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu a poté na dokončené výrobky (mzdy a další výrobní náklady). Výrobní režie je rozdělena na variabilní část a fixní část – variabilní se mění proporcionálně s množstvím vynaložených výrobků, fixní

představuje výrobní náklady, které zůstávají relativně neměnné bez ohledu na změnu objemu výroby (Dvořáková, 2017, s. 184).

Do ocenění zásob nesmějí být zahrnuty tyto náklady:

- neobvyklé množství odpadu a neúčelně vynaložené práce,
- náklady na skladování, pokud nejsou nutné ve výrobním procesu před dalším výrobním stupněm,
- administrativní režie nepřispívající k uvedení zásob na jejich současné místo a do současného stavu,
- náklady na odbyt (Krupová, 2009, s. 208).

Techniky zachycení pořizovací ceny zásob

V ČR se běžně používají dvě metody. První metodou je metoda předem stanovené ceny (častěji uváděna jako metoda standardních nákladů), která rozděluje v účetnictví pořizovací cenu zásob na předem stanovenou (na základě vnitropodnikového ceníku) a na oceňovací rozdíl (skutečná cena - předem stanovená cena), který je při spotřebě zásob rozpuštěn přímo úměrně spotřebovanému objemu zásob. Dvořáková dále uvádí, že v praxi se využívají dva účty odchylek – pro zachycení odchylky mezi předem stanovenou cenou pořízení zásoby a pro zachycení vedlejších pořizovacích nákladů. Druhá metoda, metoda maloobchodního prodeje, spočívá v oceňování zásob prodejní cenou s odděleným zachycením marže (rozdíl mezi prodejní cenou a nákupní cenou zásoby). Dříve zúčtovaná marže je přímo úměrně vyskladněnému zboží rozpuštěna do nákladů při prodeji zboží (Dvořáková, 2017, s. 186-187).

2) Snížení hodnoty zásob

V důsledku poškození, zastarání nebo změny poptávky na trhu může během držení zásob dojít k poklesu jejich prodejní ceny. V tomto případě vyžaduje standard ocenění pořizovací cenou nebo čistou realizovatelnou hodnotou, a to cenou, která je nižší (metoda LCM). Zaúčtování snížení hodnoty ovlivňuje hospodářský výsledek. Snížení hodnoty zásob se provádí na individuálním základě – seskupování podobných a vzájemně souvisejících položek pro potřeby přecenění lze u takových položek zásob, které se vztahují ke stejným druhům

produktů, mají podobný účel nebo konečné užití a nemohou být prakticky oceněny, aniž by byly oceněny jiné položky stejného druhu produktu (Dvořáková, 2017, s. 187-188).

3) Nákladové vzorce

Při oceňování zásob se využívají tři nákladové vzorce:

- metoda konkrétní identifikace – individuální,
- metoda FIFO,
- metoda váženého aritmetického průměru (Nandakumar, Mehta, Ghosh, Alkafaji, 2010, s. 28).

Individuální ocenění se používá v případě, že jde o zásoby, které nejsou běžně zaměnitelné, tedy mají individuální charakter (umělecká díla). Konkrétní položce zásob jsou při spotřebě přiřazeny náklady spojené s jejím pořízením. Předpokladem metody FIFO je, že zásoby pořízené jako první jsou spotřebovány také jako první, bere se tedy vždy cena nejstarší naskladněné dodávky až do jejího vyčerpání (Dvořáková, 2017, s. 188-189).

Každá účetní jednotka si musí vybrat stejný nákladový vzorec pro všechny zásoby, které mají stejnou povahu a použití (Hinke, 2007, s. 60).

2.2.3. Zveřejnění informací o zásobách

Dle standardu IAS 2 musí účetní jednotka v účetní závěrce zveřejnit účetní pravidla pro ocenění zásob včetně použitých nákladových vzorců, celkovou hodnotu zásob v příslušném členění a v čisté realizovatelné hodnotě, výši nákladů za období vzniklých v důsledku snížení hodnoty zásob, částku, která snížila náklady v důsledku snížení opravné položky a okolnosti vedoucí ke snížení a účetní ocenění zásob daných do zástavy nebo sloužících jako záruka (Bohušová, 2008, s. 87).

2.3. IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Jedná se o hmotná aktiva držena z důvodu jejich použití ve výrobě nebo k poskytování zboží či služeb. Předpokládaná doba využití musí být delší než jedno účetní období. Aby mohla být tato aktiva vykázána v rozvaze, musí splňovat podmínku dlouhodobosti použití a vyhovovat obecné definici aktiv (zdroj budoucího ekonomického prospěchu, ocenitelná, výsledek minulých skutečností a být v dispozici účetní jednotky), (Kubíčková, 2010, s. 26).

Dvořáková uvádí, že tento standard zahrnuje veškeré pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny účetní jednotkou za účelem využívání při běžné podnikové činnosti. Podmínkou pro vykázání zmíněných hmotných aktiv je pravděpodobnost přínosu ekonomického užítku. Tato situace vyžaduje, aby byl na účetní jednotku přenesen prospěch z těchto aktiv včetně veškerých rizik. Dlouhodobá hmotná aktiva musí být spolehlivě ocenitelná, aby bylo možné přesně měřit pořizovací náklady (Dvořáková, 2017, s. 107).

Na rozdíl od české legislativy se významné náhradní díly v držení účetní jednotky dle Mezinárodních standardů vykazují v rámci pozemků, budov a zařízení v případě, že se očekává jejich užívání po dobu delší než jeden rok (Dvořáková, 2017, s. 117).

Standard IAS 16 se nevztahuje na dlouhodobý hmotný majetek, který je určen k prodeji, má charakter investic do nemovitostí (budovy určené k pronájmu, pozemky držené za účelem zhodnocení kapitálu). Dále sem nepatří biologická aktiva, majetek, který je výsledkem průzkumu nerostných zdrojů a vlastní zásoby nerostných zdrojů (Krupová, 2009, s. 219).

Generální prohlídky

Určitá aktiva vyžadují pravidelné významné kontroly, neboli generální prohlídky, po stanoveném období nebo po daném počtu výkonů. Tyto prohlídky jsou prováděny pro zjištění stavu aktiv, aby byla tato aktiva schopna provozu. Výdaje na generální prohlídky jsou klasifikovány jako samostatné aktivum a odepisují se po celou dobu, než začne další kontrola. Pokud by nastala situace, kdy bude provedena kontrola dříve, než bylo plánované, je původní prohlídka vyřazena a nahrazena novou (Paseková, 2006, s. 84).

2.3.1. Oceňování pozemků, budov a zařízení

Oceňování dlouhodobých aktiv je dle standardu IAS 16 rozděleno do dvou fází – ocenění při pořízení a ocenění v průběhu držení aktiva (k rozvahovému dni).

1) Oceňování v momentě pořízení

Při pořízení se aktiva oceňují na bázi pořizovacích nákladů, které zahrnují veškeré účelné náklady nutné k započítání přínášení užitku a obsahují zejména nákupní cenu aktiva (sníženou o dosažené slevy) včetně cla, náklady na fungování aktiva, aby bylo způsobilé přinášet užitek – náklady na přípravu místa, dopravu, manipulaci, montáž, poplatky profesním specialistům (například architekt), dále sem jsou zařazeny náklady na záběh výroby a jiné předvýrobní náklady, pouze v případě nezbytnosti pro uvedení do provozu. Rezerva je vytvářena na odhadnuté náklady na demontáž, přemístění a odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu (Dvořáková, 2017, s. 109).

Naopak součástí pořizovací ceny řešených dlouhodobých aktiv nejsou dle Pasekové následující položky:

- administrativní náklady, režijní náklady přímo nepřiraditelné k pořizovanému aktivu,
- náklady na otevření nového zařízení, na záběh výroby, na představení nového výrobku (náklady na reklamu),
- náklady spojené s podnikáním v nové vybrané lokalitě nebo s novými zákazníky, zahrnuje i náklady na proškolení zaměstnanců,
- počáteční provozní ztráty, nadměrná spotřeba materiálu a ostatních složek,
- náklady na přestěhování a reorganizaci provozu (Paseková, 2006, s. 86).

Ocenění vyráběných aktiv

V případě pořízení aktiva vytvořeného vlastní činností se vychází ze stejných principů jako při jeho koupi, z ceny pořízení je vyloučeno nadměrné množství odpadu a neúčelně vynaložené práce (Paseková, 2006, s. 88).

Pořízení aktiva směnou

Získaná položka je oceněna ve fair value ve směně pozbytého aktiva, toto ocenění se použije v případě, že má směnná transakce komerční povahu (peněžní toky, očekávané od získaného aktiva jsou odlišné od těch, které jsou typické pro poskytnuté aktivum), (Dvořáková, 2017, s. 113).

Následné výdaje

Mezi tzv. následné výdaje patří výdaje na opravy, na udržování a také technické zhodnocení dlouhodobých hmotných aktiv. Výdaje jsou aktivovány (zvýšení hodnoty aktiva) za předpokladu, že zvyšují užitečnost aktiva. V rámci technického zhodnocení budovy dochází k prodloužení její životnosti a snížení nákladů nutných k provozu budovy. Příkladem technického zhodnocení u strojů je nahrazení částí strojů takovými, které přispějí ke zlepšení kvality výroby nebo umožnění použití nových výrobních postupů pomocí úpravy zařízení a jejich zmodernizování. Výdaje nepřinášející technické zhodnocení (výdaje na opravy a pravidelnou údržbu), považovány dle jejich charakteru za nevýznamné jsou uznány jako náklad a jsou vykázány ve výsledovce (Bohušová, 2008, s. 124; Dvořáková, 2017, s. 114).

2) Oceňování v průběhu držení aktiva

Účetní jednotka si musí zvolit dané účetní pravidlo, které bude využívat pro celou třídu pozemků, budov a zařízení týkajících se standardu IAS 16. Rozhoduje se mezi modelem historické ceny a modelem přecenění (Jílek, Svobodová, 2013, s. 110).

a) Model historické ceny

Bohušová považuje tento model za nejvíce používaný v praxi vzhledem k jeho snadné aplikaci. Aktiva jsou vykázána v historické ceně snížené o oprávkky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty (Bohušová, 2008, s. 124).

b) Model přecenění na fair value

Reálná hodnota pozemků a budov je stanovena dle tržních cen zjištěných pomocí průzkumu trhu v určené oblasti a bývá zpravidla podložena znaleckým posudkem. U strojů a

zařízení je hodnota určena na základě odhadu jejich tržní hodnoty. Účetní hodnota by se neměla významně lišit od reálné hodnoty stanovené k rozvahovému dni, a proto se přecenění provádí pravidelně a jeho četnost závisí na změnách reálné hodnoty přeceňovaných položek. V případě, že se hodnoty významně odlišují, je potřeba provést nové přecenění. Pokud je položka pozemků, budov a zařízení přeceněna, musí být přeceněna celá tato třída, do které aktivum patří (Dvořáková, 2017, s. 114; Jílek, Svobodová, 2013, s. 110).

Vymezení jednotlivých tříd majetku dle IAS 16 definují Jílek a Svobodová takto:

- pozemky,
- pozemky a budovy,
- stroje,
- lodě,
- letadla,
- motorové dopravní prostředky,
- nábytek a inventář,
- kancelářské zařízení (Jílek, Svobodová, 2013, s. 110).

2.3.2. Odpisy

Dvořáková definuje odpisy jako systematickou alokaci pořizovací ceny do nákladů účetní jednotky, nebo do pořizovací ceny vyráběných aktiv. Odepisování aktiva začíná v okamžiku jeho způsobilosti k používání a končí v okamžiku jeho pozbytí, čímž může být například prodej nebo likvidace. Nevýznamné položky stejného technicko-ekonomického určení je možné odepisovat jako celek (Dvořáková, 2017, s. 116-117).

U účetních odpisů je důležité znát dobu životnosti aktiva, kterou určuje kvalifikovaný odborník jeho odhadem, při jejím určování musí být bráno v úvahu několik faktorů – očekávané použití dle předpokládané výkonnosti nebo kapacity, očekávané fyzické opotřebení, technická zastaralost a právní omezení pro používání. Pozemky se neodepisují, protože mají neomezenou dobu použitelnosti, budovy se naopak odepisují vždy. Pokud má hlavní majetková složka významné části s odlišnou dobou životnosti, je nutné pro účely odepisování aktivum desagregovat na jednotlivé části a odepisovat je odděleně, jedná se o tzv.

komponentní přístup. Například součástí budovy, s odhadovanou dobou životnosti 60 let, jsou významné komponenty s různou dobou použitelnosti – okna (20 let) a výtah (15 let). Budova a oba komponenty by byly odepisovány zvlášť po dobu jejich dané životnosti. Neexistence tvorby rezerv na opravu dlouhodobého majetku je důsledek právě tohoto přístupu (Bohušová, 2008, s. 129; Dvořáková, 2017, s. 117; Hinke, 2007, s. 34, 36, 37).

Zbytková hodnota aktiva představuje odhadnutou částku, kterou by podnik v současnosti získal při vyřazení aktiva po odečtení předpokládaných nákladů, které s vyřazením souvisejí, pokud by se aktivum nacházelo ve stavu na konci očekávané doby použitelnosti (Jílek, Svobodová, 2013, s. 111).

Metody odepisování

U výběru vhodné odpisové metody dbá standard IAS 16 na to, aby tato metoda odrážela způsob využití ekonomických užitků plynoucích z určitého aktiva, pokud tedy aktivum přináší po celou dobu jeho životnosti stále stejný užitek (rovnoměrně), mělo by být toto aktivum také rovnoměrně odepisováno (Hinke, 2007, s. 36-37).

- **Lineární metoda** – odpisy jsou konstantní a jsou rozloženy rovnoměrně po celou dobu životnosti aktiva, pokud se nemění jeho zbytková hodnota (Paseková, 2006, s. 99).

Odpisy se vypočítají podle vzorce:

$$\frac{\text{(pořizovací cena – zbytková hodnota)}}{\text{odhad doby životnosti aktiva}}$$

- **Metoda zmenšujícího se základu** – odpis se vypočte jako násobek konstantního procenta a aktuální zůstatkové ceny, nevýhodou této metody je, že zbytková cena musí být nenulová a odpisy klesají po dobu použitelnosti aktiva příliš prudce (Dvořáková, 2017, s. 120).

$$\text{Vzorec: } s = 1 - \sqrt[n]{\frac{ZbC}{PC}}$$

s – roční odpisová sazba

ZbC – zbytková cena

PC – pořizovací cena

n – doba použitelnosti aktiva

- **Metoda DDB** – modifikací předchozí metody je metoda DDB, která pracuje s dvojnásobkem lineární sazby a je založena na konstantní odpisové sazbě a klesající odpisové základně (Paseková, 2006, s. 99).

Výpočet koeficientu odpisu: $P_{DDB} = 2 \times \frac{1}{n}$

Vzorec pro výpočet odpisu: $D = P_{DDB} \times Z_C$, kde Z_C je zůstatková cena

- **Metoda SYD (metoda sumace čísel)** – metoda je založena na určení proměnlivého procenta odpisu ze vstupní ceny pro odpisování (Dvořáková, 2017, s. 121).

Vzorec pro roční odpis v i-tém roce odepisování: $odpis = (PC - ZbC) \times \frac{n+1-i}{\frac{n \times (n+1)}{2}}$

- **Metoda výkonových odpisů** – je vhodná pro stroje, u kterých lze očekávanou dobu životnosti určit množstvím výrobků, u této metody závisejí odpisy na množství provedených výkonů zařízení (Bohušová, 2008, s. 131).

Vzorec (Dvořáková, 2017, s. 121): $roční\ odpis = (PC - ZbC) \times \frac{výkon\ v\ daném\ roce}{celkový\ výkon}$

2.3.3. Odúčtování – vyřazení

Odúčtování účetní hodnoty dlouhodobého aktiva nastává v případě jeho prodeje, zlikvidování, nebo jestliže od dalšího jeho užívání nelze očekávat žádný budoucí ekonomický užitek. Celkový výsledek z pozbytí aktiva ovlivní hospodářský výsledek a musí být vykázán jako gain nebo loss a to v okamžiku vyřazení aktiva. Tento typ výnosů se nevykazuje v tržbách, protože se svým obsahem odlišuje od výnosů z běžných aktivit (Bohušová, 2008, s. 132; Dvořáková, 2017, s. 123).

2.3.4. Zveřejnění

Oproti podmínkám zveřejňování v ČR tento standard vyžaduje podrobné zveřejnění informací o dlouhodobých aktivech, což poskytuje dobré podklady pro finanční analýzu.

Mezi konkrétní požadavky, které musí být uvedeny v účetní závěrce, patří oceňovací báze pro určení brutto účetní hodnoty, použité odpisové metody, doba použitelnosti nebo odpisové sazby, brutto hodnota aktiv, opravek a opravných položek, porovnání počátečních a konečných zůstatků (přírůstky, úbytky, přecenění promítající se do vlastního kapitálu, zrušení ztrát ze snížení hodnoty do výsledovky, odpisy), zásady použité pro odhad nákladů na obnovu pozemků, budov a zařízení, nedokončené investice, závazky vzniklé z titulu pořízení majetku a informace o omezení vlastnických práv – zástavy a záruky (Bohušová, 2008, s. 133; Dvořáková, 2017, s. 122-123).

3. PŘEDSTAVENÍ FIREM ZAHRNUTÝCH KE KOMPARACI

Pro diplomovou práci byly vybrány dva podniky, které zůstanou anonymní a jsou pojmenovány jako společnost X a společnost Y. Jedná se o podniky se stejnou právní formou a s odlišným obchodním zaměřením a velikostí. Tyto podniky jsou využity pro komparaci používání standardů IAS/IFRS. V následujících odstavcích jsou zmíněné společnosti představeny.

3.1. Společnost X

Tabulka 4: Základní informace společnosti X

Datum vzniku a zápisu	26. srpna 1993
Právní forma	Společnost s ručením omezeným
Základní kapitál	700 000 000,- Kč

Zdroj: vlastní zpracování s využitím Veřejného rejstříku a Sbírký listin (2012-2015)

Společnost X byla založena v roce 1993 mateřskou společností v Lucembursku, nyní patří pod mateřskou společnost sídlící ve Švýcarsku. Skupinu společnosti tvoří celkem 13 výrobních závodů, kde je ročně vyrobeno přes 21 milionů kol. Mezi hlavní podnikatelské činnosti společnosti X patří konstrukce a výroba vysoce kvalitních kol z lehkých slitin pro prvotní výbavu osobních automobilů a pro trh s příslušenstvím a rovněž pro užitkové vozy s jejich následným prodejem. Předmět podnikání je zaměřený na obráběčství, nástrojářství, slévárenství, modelářství, výrobu a obchod.

Jedná se o výrobní podnik, který při výkonu své činnosti vyprodukuje spoustu odpadu, a proto se společnost X snaží eliminovat dopad jejich činnosti na životní prostředí dodržováním zákonných požadavků a splněním zákonem předepsaných limitů. Konkrétně se to týká snižování spotřeby vody, efektivního využívání energií při výrobních procesech a přepravě jejich výrobků, minimalizace emisí a získávání energie z obnovitelných zdrojů.

Posláním společnosti je „Vyrábět kola v takové kvalitě, jak si to žádá zákazník“. Právě proto je jejich prioritou spokojenost zákazníka, kterému chtějí dodávat kvalitní kola s moderním designem. Důraz je kladen na vzdělávání zaměstnanců pomocí zvyšování jejich kvalifikace formou jazykových kurzů a odborného vzdělávání specializovaných agentur v rámci dané podnikatelské činnosti. Společnost zaměstnává 1 241 pracovníků rozdělených

do několika oddělení, podle jejich kvalifikace. Správní část podniku zahrnuje vrcholový management, IT oddělení, oddělení expedice, nákupu a prodeje. Do výrobní části spadají konkrétní oddělení řízení jakosti – slévárna, obrobna, lakovna, údržba strojů a oddělení technologie pro přípravu kokil.

V souvislosti s celosvětovým problémem ohledně viru COVID-19 je fungování podniku úzce spojeno s vývojem situace v zahraničí, protože je zde značné propojení na finanční situaci a výkonnost mateřské společnosti a dalších společností ve skupině. Další vývoj existence společnosti X je proto významně závislý na veškerých okolnostech týkajících se zmíněné události. Top management společnosti prozatím uvádí, že by neměl být ohrožen předpoklad nepřetržitého trvání účetní jednotky.

Sestavování strategických plánů probíhá každý rok s výhledem na následující 3 roky a zahrnuje i plány investování finančních prostředků. Účetním obdobím je vždy období od 1. 4. do 31. 3. daného roku. V následujících tabulkách jsou uvedeny vybrané položky rozvahy společnosti a jejího výkazu zisku a ztrát pro přehled základních finančních údajů a přiblížení její finanční situace.

Tabulka 5: Vybrané položky rozvahy společnosti X

<i>Položky rozvahy k 31.3. (v tis. Kč)</i>	2020
Stálá aktiva	3 587 202
Zásoby	710 168
Dlouhodobé pohledávky	4 438
Krátkodobé pohledávky	1 009 551
Peněžní prostředky	65 045
Vlastní kapitál	4 708 325
Rezervy	42 404
Dlouhodobé závazky	138 983
Krátkodobé závazky	487 814

Zdroj: vlastní zpracování s využitím Veřejného rejstříku a Sbírký listin (2012-2015)

Tabulka 6: Vybrané položky výkazu zisku a ztráty společnosti X

<i>Výkaz zisku a ztráty za účetní období (v tis. Kč)</i>	2019/2020
Tržby za prodej výrobků a služeb	5 230 076
Spotřeba materiálu a energie	3 008 089
Mzdové náklady	632 575
Ostatní provozní výnosy	109 212
Výsledek hospodaření za účetní období	217 592
Čistý obrat za účetní období	5 555 951

Zdroj: vlastní zpracování s využitím Veřejného rejstříku a Sbírký listin (2012-2015)

IFRS ve společnosti

Společnost dříve patřila pod Lucembursko a Německo, po přechodu ke švýcarské mateřské společnosti, pod kterou nyní podnik X spadá, přišla i změna účetního systému na mezinárodní standardy IAS/IFRS. Dle těchto standardů se podnik řídí již 15 let. V rámci holdingu, kterého je podnik součástí, je nutné dodržovat stejné standardy, pravidla, procesy pro účtování a oceňování. Změny o nahrazení lokálních standardů byly konzultovány s auditorem, zda jsou přijatelné. Změny byly průběžné, zpřesňovala se pravidla, jednalo se spíše o časové změny a postupně se společnost X přibližovala standardům IAS/IFRS. Podnik nevidí v přechodu z českých účetních předpisů na mezinárodní standardy žádné zásadní změny, které by ho ovlivnily, ale pouze drobné úpravy, protože si tento přechod přizpůsobil dle svých požadavků a z mezinárodních standardů si vybíral konkrétní postupy, které zaváděl do svého účetnictví. Příkladem rozdílného pohledu na uvedené dva účetní standardy je tvorba rezerv na nevybranou dovolenou dle české účetní legislativy – po přechodu na mezinárodní standardy společnost účtuje tento případ jako dohadnou položku. Největší změnu společnost zaznamenala u implementace postupů účetních odpisů majetku.

3.2. Společnost Y

Tabulka 7: Základní informace společnosti Y

Datum vzniku a zápisu	3. srpna 1998
Právní forma	Společnost s ručením omezeným
Základní kapitál	100 000,- Kč

Zdroj: vlastní zpracování s využitím Veřejného rejstříku a Sbírký listin (2012-2015)

Společnost Y je součástí skupiny YZ, která působí na všech kontinentech a zaměstnává více než 5 000 pracovníků. Společnost Y se věnuje implementaci řešení v oblastech automatizace podnikových procesů, návrhu a realizaci interakcí společnosti se zákazníky, řešení elektronické komunikace a způsobech doručování zásilek. Hlavní činností společnosti je vývoj softwaru pro uvedené oblasti a jeho zdokonalování. Jejich vizí je spolehlivě propojovat malé, střední, velké, místní i globální podniky se zákazníkem a tak uspokojovat požadavky spotřebitelů kvůli stále se měnícím podmínkám, vzrůstající složitosti systému, fúzi a akvizici a tak zjednodušit jejich spojení. Snaží se vytvářet relevantní a personalizovaná spojení a umožnit organizacím komunikovat a poskytovat interakce automaticky a nepřetržitě.

Nejdůležitějšími produkty společnosti jsou integrační nástroj, který byl vyvinut jako webová aplikace pomocí moderních technologií, a cloudová platforma pomáhající zejména bankám a pojišťovnám bezpečně komunikovat s klienty. V roce 2020 se chce společnost zaměřit na zlepšení automatizace zpracování dokumentů pomocí zmíněné cloudové platformy.

Společnost Y se neustále rozvíjí v oblasti lidských zdrojů zvyšováním počtu zaměstnanců. Kvalifikace zaměstnanců je na prvním místě, protože právě oni jsou stěžejními osobami, aby se společnost mohla nadále rozvíjet a zdokonalovat, proto do jejich vzdělávání společnost investuje vysoké finanční prostředky. Společnost Y roste nejen díky nárůstu počtu zaměstnanců o 4% oproti předešlému účetnímu období, ale také díky zvýšení pohledávek z obchodních vztahů, zvýšení tržeb o 11% a snížení celkové zadluženosti podniku z 59% na 56% z důvodu zvyšujícího se vlastního kapitálu.

Situace týkající se pandemie koronaviru COVID-19 nemá přímý vliv na chod společnosti. Byla provedena určitá opatření k zajištění bezpečnosti zaměstnanců a společnost Y je schopna pokračovat ve své hlavní činnosti navzdory probíhajícímu událostem.

Účetní období si společnost stanovila od 1. 2. do 31. 1. daného roku. Opět jako u společnosti X, i zde je přehled základních finančních údajů z rozvahy a výkazu zisku a ztráty pro přiblížení finanční situace společnosti Y a také pro jejich vzájemné porovnání.

Tabulka 8: Vybrané položky rozvahy společnosti Y

<i>Položky rozvahy k 31.1. (v tis. Kč)</i>	2020
Stálá aktiva	3 651
Zásoby	1 153
Dlouhodobé pohledávky	1 994
Krátkodobé pohledávky	180 307
Peněžní prostředky	12 691
Vlastní kapitál	101 694
Rezervy	6 092
Dlouhodobé závazky	0
Krátkodobé závazky	128 453

Zdroj: vlastní zpracování s využitím Veřejného rejstříku a Sbírký listin (2012-2015)

Tabulka 9: Vybrané položky výkazu zisku a ztráty společnosti Y

<i>Výkaz zisku a ztráty za účetní období (v tis. Kč)</i>	2019/2020
Tržby za prodej výrobků a služeb	638 160
Spotřeba materiálu a energie	7 144
Mzdové náklady	332 450
Ostatní provozní výnosy	5 517
Výsledek hospodaření za účetní období	19 703
Čistý obrat za účetní období	647 538

Zdroj: vlastní zpracování s využitím Veřejného rejstříku a Sbírký listin (2012-2015)

IFRS ve společnosti

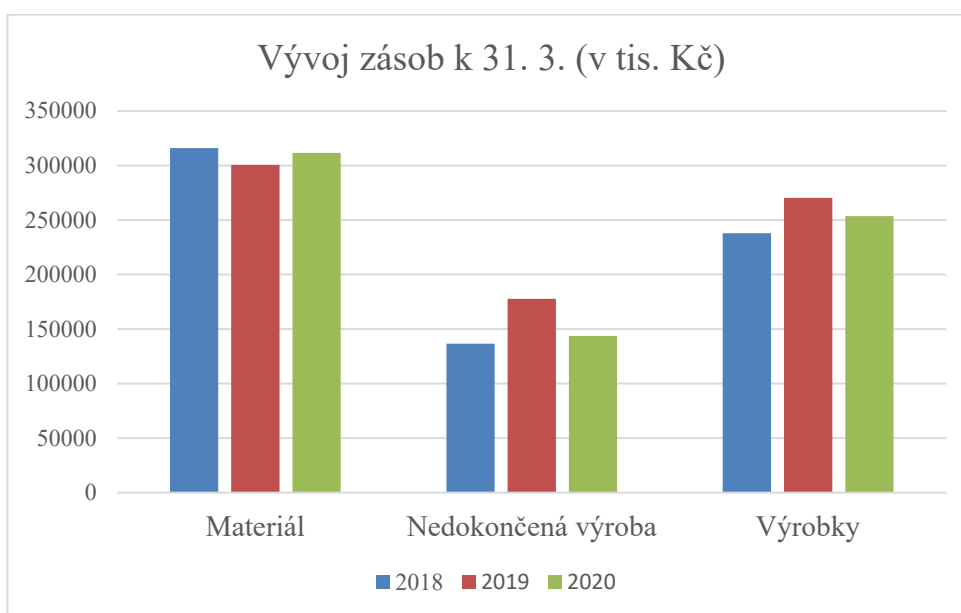
Dle standardů IFRS společnost účtuje již od svého vzniku v roce 1998, protože byla a je vlastněna mateřskou společností sídlící ve Švýcarsku. Vzhledem k majetkové struktuře společnosti je vnímán rozdíl oproti české legislativě primárně v nastavení odpisů, kde se dle standardů IFRS řídí podle Internal accounting manual, který je platný pro všechny společnosti ve skupině a společnost Y je povinna se jím řídit.

4. KOMPARACE ZPŮSOBU ÚČTOVÁNÍ DLE STANDARDŮ IFRS

Ve čtvrté kapitole diplomové práce je praktické provedení komparace obou společností v rámci vybraných standardů IAS/IFRS zmíněných v teoretické části. Pro zpracování této kapitoly je využito interních informací, které byly ochotny obě společnosti poskytnout a dále jsou využity jejich účetní závěrky za rok 2019. Nejprve jsou představeny účetní metody a postupy společnosti X, následuje zformulování postupů společnosti Y. Čtvrtá část diplomové práce je zakončena samotnou komparací obou podniků.

4.1. IAS 2 – společnost X

Společnost vyrábí kola z lehkých slitin, mezi které patří především hliník. Největší částí materiálu v zásobách podniku X je právě tento lehký kov. Nakoupené zásoby zahrnují dále slitiny (taveniny, ze kterých se následně v lisech pod tlakem lisují kola), pomocné látky potřebné pro výrobu – například přísady pro tavení a barvy určené k lakování kol. Pro výrobu jsou důležité zásoby jako obrobně a držáky, další položkou je velké množství zásob režijního charakteru (hygienické potřeby, kancelářský papír, atd.). Podnik do zásob zařazuje i náhradní díly. O zásobách účtují metodou B, materiál je pořízen na sklad a oceněn cenou, která je fakturovaná. Na základě této metody se účtuje vydaná faktura jako příjem na sklad, kde je vedena jako skladová zásoba a poté probíhá výdej ze skladu.



Obrázek 3: Graf vývoje zásob společnosti X

Zdroj: vlastní zpracování s využitím Veřejného rejstříku a Sbírký listin (2012-2015)

4.1.1. Oceňování při pořízení

Zásoby se oceňují přímými náklady (cenou materiálu), ostatní náklady jako je dopravné, manipulace se zásobami, dovozní clo, poplatky a provize se účtují na účet „Ostatní náklady při pořízení“ a poté se v průběhu měsíců a na konci roku počítá ze spotřeby materiálu na skladě podíl výdeje spotřeby celkového materiálu. Výpočet poměru rozdělení ostatních nákladů na pořízení zásob je: $\text{úbytky}/(\text{počáteční stav} + \text{přírůstky}) * 100$. Z tohoto vzorce je vypočteno procento spotřebovaného materiálu (hliníku) a náhradních dílů a tímto procentem se odúčtují do nákladů vedlejší náklady na pořízení, které jsou tímto rozpuštěny. Změna stavu nedokončené výroby a výrobků zahrnuje cenu materiálu a mzdy pracovníků, kteří se na výrobě přímo podíleli. Dle kalkulačního systému se nedokončená výroba a hotové výrobky oceňují přímými výrobními náklady (správní ani odbytová režie se na tyto zásoby nevztahuje, tyto náklady jsou z ocenění vyloučeny), zpětně za období se počítá, kolik stojí při výrobě jednoho kola množství použitého hliníku a práce dělníků. Pro ocenění musí být vypočítána kalkulovaná cena, která se určuje dle váhy a velikosti vyráběného kola, a poté jsou náklady rozděleny v tomto poměru. Transakce se účtuje proti účtu výnosů, aby bylo promítnuto, že podnik nemá tržbu (výnosy před realizací prodeje zákazníkovi). Z technik zachycování pořizovací ceny zásob uvedených v teoretické části (metoda předem stanovené ceny a metoda maloobchodního prodeje) nevyužívá společnost X ani jednu z variant, cena není předem určená.

Kalkulační vzorec je sestaven společností dle auditora, který kontroluje, zda vzorec obsahuje skutečně všechny náklady, které by měly být uvedeny pro ocenění nedokončené výroby:

- přímé náklady (hliník, spotřeba barev a laku),
- přímé mzdy (mzdy výrobních dělníků, pracovníků ve střediscích, kteří se podílejí na výrobě – slévárna, obrobna a lakovna),
- výrobní režie (náklady na údržbu, pomocné látky, odpisy),
- = úplné vlastní náklady.

4.1.2. Snížení hodnoty zásob

V průběhu držení zásob si společnost hlídá stav zásob na skladě a sleduje se neustálý pohyb zásob, aby byl jejich počet na skladě optimalizován, nedocházelo k přebytku a netvořily se zásoby, které budou neprodejně. Během jejich držení mohou přesto nastat problémy při změně stavu poptávky a vyrobená kola zůstanou na skladě, v tomto případě se hotové výrobky uskladní do krabic a z průmyslového zboží se při přebalení stane obchodní, které bude nabídnuto menším odběratelům nebo běžným zákazníkům pro výměnu kol na jejich používané automobily. Pokud jsou na skladě rozpracované výrobky a vyskytnou se problémy s odbytem například u zakázky v hodnotě 2 000 000 Kč, nedochází k přecenění stavu zásob na skladě, ale vytvoří se na tyto výrobky opravná položka v hodnotě zakázky, protože nebudou prodány. Tyto kola společnost odepíše v hodnotě zásoby, odlakuje, chemicky ošetří, přepracuje a vznikne tak opět čisté hliněné kolo, které je možno roztavit v peci a znovu vrátit do výroby a dále ho využít. V takovém případě vznikají náklady na odlakování a přepracování. Znovu vynaložené náklady související s přepracováním (spotřeba energie, mzdy zaměstnanců) prodražují výrobu a negativně ovlivňují hospodářský výsledek. V rámci jedné zakázky se může jednat o různé typy kol z hlediska designu a velikosti, ale při opětovném vrácení do procesu výroby se tyto kola seskupují v jeden celek. Zastarání výrobků u společnosti X není možné, protože neexistují žádné lhůty určující konkrétní datum pro uskutečnění prodeje, k poškození hliníkového kola dojde až při používání kol zákazníkem v běžné činnosti (odřený lak na kole).

Výdej ze skladu může probíhat dvojitým způsobem – příslušné díly, komponenty a nářadí se odepisují automaticky na základě vyrobených kusů, to znamená, že pomocí kusovníků je učeno, že bude vyrobeno například 10 kol, k tomu bude potřeba jeden plát a několik obalů. Druhý způsob vyskladňování je prováděn pomocí čtečky, kdy si jednotlivá střediska ve skladu nafasují materiál, který je poté odepisován ze skladu na příslušný nákladový účet. Výdej hlavní suroviny (hliníku) ze skladu probíhá dle výrobního plánu slévárny, kdy si pracovníci odeberou jednu šarži hliníku, který je dovážen na kamionech (jeden kamion doveze 25 000 kg hliníku) a následuje jeho roztavení v pecích a samotná výroba.

Metodou zachycení spotřebovaných zásob je přímá metoda zaúčtování do spotřeby – spotřeba hliníku, barev a pomocných látek, spotřeba balícího materiálu, náhradních dílů, režijních materiálů rozdělených pomocí struktur dle jejich významnosti. K zaúčtování využívá společnost účet 501. Evidenci provádí příslušné středisko pomocí nákladové struktury, která je určena holdingem a je v souladu se standardy IFRS.

4.1.3. Nákladové vzorce

Společnost využívá dva nákladové vzorce – metodu váženého aritmetického průměru a metodu FIFO. Každý z těchto dvou vzorců je vybrán vždy pro zásoby se stejnými vlastnostmi a použitím. U metody váženého aritmetického průměru je při výdeji neustále přepočítávána cena a zveřejňuje se cena aktuální, k danému množství zásob a ceně se přičte nové množství a cena a je vypočítán průměr. V této ceně se materiál vydává do spotřeby.

Metoda FIFO funguje ve společnosti u některých zásob na vstupu i na výstupu. Na vstupu je tato metoda využita v praxi při nakupování hliníku, laků a barev, ten materiál, který přišel na sklad jako nejstarší, bude jako první vyskladněn. Tuto metodu společnost X využívá u těchto zmíněných zásob zejména proto, aby byla udržena jejich kvalita, protože je specifikována doba, po kterou je možno s tímto materiálem pracovat a používat ho při výrobě, aby nedošlo k překročení doby použití. Na správné dodržování této metody je kladen velký důraz. U ostatních zásob na vstupu jde hlavně o udržování potřebného stavu na skladě, proto u nich tato metoda není využita.

Náhradní díly jsou kontrolovány pomocí metody minimálních zásob, kdy systém hlídá minimální množství na skladě, zaznamenává a upozorňuje na jejich stav a pokud zjistí, že stav na skladě je pod danou hranicí minimální zásoby, systém automaticky doobjedná určitý počet náhradních dílů. Metoda je využita například u ložisek.

Dále je metoda FIFO využita na výstupu u hotových výrobků. Pro zákazníka je vyráběno velké množství kol, které jsou uskladněny, ze skladu se vydávají ta kola, která šla do skladu jako první, tedy nejstarší, a ty ostatní tam následně zůstávají a čeká se na jejich vyskladnění při budoucích objednávkách. V rámci této metody také dochází k vyhodnocování skladovací pozice a umístění hotového výrobku na skladě (regál A91) pro lepší orientaci a urychlení vyskladnění kol pro zákazníka. Skladové karty jsou vedeny pomocí elektronického systému, kde jsou zaznamenávány operace jednotlivých položek zásob – pohyb zásob (příjem a výdej) včetně ocenění.

4.2. IAS 16 – společnost X

Do tohoto standardu se řadí pozemky a budovy. Jedná se o výrobní podnik, a proto mezi budovy patří zejména několik výrobních hal a dále budovy určené pro kancelářské prostory. Společnost X řadí mezi „Zařízení“ okolo 5000 položek hmotného majetku. Nejzásadnější jsou

3 vymezené skupiny podle výrobního střediska – slévárna, obrobna a lakovna, do těchto tří skupin spadá několik strojů potřebných k celému procesu výroby. Ve slévárně najdeme tavící pece na hliník, lisy, na kterých se kolo lisuje do forem, rentgeny, pomocí kterých se kontroluje výrobek z hlediska materiálu (zamezení výskytu děr a bublin). V obrobně se vyskytují především CNC obráběcí stroje řízené programem, kdy musí být obroben odlitek na všech plochách, dále vrtací zařízení, vrtačky a k dočištění odlitku, aby na něm nebyly ostré hrany, se používají odjehlovací stroje. Poslední fází ve výrobě je lakování kol, které se provádí na lakovací lince, kde probíhá chemické ošetření, ohřev, nanesení několika vrstev barvy a poté finální nalakování kola. Součástí výrobního podniku jsou také pomocná zařízení – vysokozdvizné vozíky a dopravníky. Společnost si účtování dle standardů IFRS upravuje dle sebe a nařízení mateřské společnosti a proto pro jejich účely účtování považuje náhradní díly za skladovou zásobu (není očekáváno použití delší než 1 rok).

U položek hmotných aktiv jsou prováděny generální prohlídky a to individuálně dle zařízení, o které se jedná. Podnik má zavedený elektronický systém kontrol, který vyhodnotí, kdy bude kontrola provedena, zda se jedná o standardní prohlídku (revizi) nebo o kontrolu většího charakteru. Četnost kontrol je stanovena systémem dle druhu aktiva a to ročně nebo měsíčně. Běžné kontroly probíhají fyzicky přímo na pracovišti denně. Pokud se zjistí problémy je nutné je co nejrychleji vyřešit, protože v podniku je nepřetržitý výrobní provoz. Složitější opravy většího charakteru se nedají provádět při běžném provozu, proto jsou naplánovány vždy na dobu odstávky v rámci celozávodní dovolené. Pokud je zařízení opravováno velmi často, počítá se ekonomická výhodnost oprav, zda nebude lepší stroj obměnit, nahradit novým (sledování reinvestic).

Rezervu na odhadnuté náklady na demontáž, přemístění, odstranění aktiva a uvedení místa do původního stavu nevytvářejí, protože náklady vstupují průběžně a rezerva nemá význam. Dalším důvodem je povinnost dokládání čerpání rezervy za dané období.

Během posledního účetního období došlo k transakcím týkajících se majetku v řádech 100 000 000 Kč za rok. Přírůstky zahrnovaly obměnu zařízení, reinvestice, koupi nového zařízení z důvodu rostoucích výrobních kapacit a rozšíření výroby. V rámci úbytků aktiv došlo k vyřazení poruchového a zastaralého hmotného majetku.

Faktury týkající se pořízení majetku jsou účtovány na účet 042 a poté se zařadí na jeden z účtů účtové skupiny 02. K účtování oprav je využíváno účtové skupiny 08.

4.2.1. Oceňování při pořízení

Společnost nepořizuje žádná aktiva směnou, ale pouze koupí od dodavatele, tento dlouhodobý hmotný majetek se oceňuje v pořizovacích cenách, do které je zařazena cena pořízení včetně výdajů jako například clo. Při pořízení CNC stroje jsou to výdaje na dopravu, složení, montáž a uvedení do provozu, vše je součástí pořizovací ceny a poté je stroj v celkové částce zařazen do majetku. Ke kompletnímu dokončení aktivace majetku je potřeba zařazovací protokol o způsobilosti aktiva (revize na elektřiku, na plyn, přiložené návody, označení CE) poté je provedena aktivace, převedení do majetku (účet 022) a zařazení do odpisové skupiny.

V rámci technického zhodnocení společnost zvažuje, zda využije tuto možnost, nebo zda není lepší stroj vyměnit za nový než jej modernizovat. Pokud je z ekonomického hlediska výhodnější technické zhodnocení, dochází k výměně určitých komponentů stroje, aby došlo ke zvýšení kvality výroby, zlepšení výkonu a rychlosti zařízení a zmodernizování změny postupu zpracování. Technické zhodnocení provedla společnost u výměny oken, automatických dveří, u rozvodů a vzduchotechniky, kterou rozšířila do ostatních částí haly. Náklady spojené s technickým zhodnocením vstupují do otevřené investiční zakázky a poté se při dokončení zvyšuje cena odepisovaného majetku, v systému se změní daňová odpisová sazba, pořizovací cena budovy nebo zařízení se tedy zvýší o hodnotu nákladů.

4.2.2. Oceňování v průběhu držení aktiva

U výrobních společností není obvyklé provádět přecenění na fair value. Společnost X drží model historické ceny, který nevyžaduje složitou aplikaci. Dlouhodobý majetek je vykazován v pořizovací ceně snížené o oprávkou.

4.2.3. Odpisy

Doba životnosti dílčích aktiv je centrálně stanovena pro jednotlivé typy. Předpis doby životnosti je určen od mateřské společnosti, která vychází z předchozích zkušeností s výdrží hmotných aktiv. Budovy jsou odepisovány dle daňových i účetních odpisů 30 let. Délka odepisování zařízení z pohledu účetních odpisů je 8 let (konkrétně CNC stroj), tavicí stroj se odepisuje 25 let a výrobní linka v lakovně se odepisuje 20 let. Odpisové skupiny z hlediska daňových odpisů jsou od 1 do 5, dané zákonem.

Majetek nerozdělují na samostatně odepisovatelné komponenty, naopak je snahou majetek slučovat v jednu položku, například lakovací výrobní linka je evidována pod jedním inventárním číslem, podnik uvažuje o lince jako o jedné technologii a proto ji odepisuje jako jeden celek. Obráběcí zařízení se skládá z válečkového dopravníku a podavače, ale je také bráno jako jeden funkční celek. Z důvodu snahy o zmíněné slučování majetku v jeden funkční celek považují všechny budovy a zařízení jako stejná aktiva a neodlišují podrobněji jejich dobu odepisování. Společnost X má velké množství položek aktiv (zejména zařízení), a proto by postup individuálního posouzení jednotlivého majetku v praxi nebyl možný a to zejména z časového hlediska.

Společnost X využívá pro odepisování veškerého majetku (budov i zařízení) lineární metodu s rovnoměrným odpisem. Zvolenou metodu považuje společnost jako nejlepší a nejvhodnější z hlediska nákladů, kalkulace a odpisů. Pro takto velký podnik není ideální využívat například zrychlenou metodu odepisování z důvodu vysokých odpisů v prvních letech odepisování a poté mít nízké odpisy. U lineární metody vstupuje do kalkulace stále stejná výše odpisů, nevyskytují se žádné výkyvy a podniku u této metody nejvíce vyhovuje kontinuita. Účetní odpisy odpovídají zkušenostem a vybraná metoda dle společnosti má reálný obraz. Pokud se podnik rozhodne po 8 letech odepisování stroje, že stroj je možné ještě 2 roky používat, poté může dojít ke zkreslení, na tomto stroji je dále vyráběno, ale už nedochází k jeho odepisování. Pro podnik nemá tato situace žádný zásadní význam z důvodu vysokého počtu položek aktiv, které se průběžně mění a odepisují, takto se ve společnosti projevuje koloběh investice. Na základě tohoto zjištění by bylo možné prodloužit dobu aktiva, ale společnost se s tímto případem nesetkala a je povinna dodržovat dobu životnosti danou centrálou, proto ani v tomto případě nedochází k přehodnocení doby životnosti aktiva o zmíněné 2 roky.

Tabulka č. 10 uvádí operace s hmotným majetkem (odepisování, prodej) během účetního období začínajícího 1. 4. 2019 a končícího 31. 3. 2020, kdy je zaznamenán konečný stav dlouhodobého majetku.

Tabulka 10: Operace s dlouhodobým hmotným majetkem

(v tis. Kč)	Počáteční zůstatek k 1. 4. 2019	Odpisy, likvidace	Prodej	Úbytky	Konečný zůstatek k 31. 3. 2020
Stavby	737 225	67 966	0	0	805 191
Zařízení	2 975 330	250 689	3 062	351 586	2 877 495
Celkem	3 712 555	318 655	3 062	351 586	3 682 686

Zdroj: vlastní zpracování s využitím Veřejného rejstříku a Sbírký listin (2012-2015)

Následující obrázek popisuje všeobecná data, pomocí kterých je vyhledáván majetek v systému. Data zahrnují přesné označení majetku, přiřazení, časovou závislost, evidenční účet, zařazení majetku do skupiny (př.: stroje a zařízení), původ, dobu životnosti a odpisový klíč (LINK). Pro konkrétní příklad odepisování byl zvolen CNC stroj, jehož doba životnosti je stanovena dle předpisu na 8 let.

Všeobecná data	
Označení	CNC soustruh Goodway GA-3600/W24
	28.4
Text hlav.čísla IM	CNC soustruh Goodway GA-3600/W24
Nalezení účtu	K0010 Stroje a zarizeni

Obrázek 4: Karta dat CNC soustruhu Goodway

Zdroj: interní materiály společnosti X

V tabulce č. 11 je ukázka odepisování zmíněného CNC soustruhu Goodway GA-3600/W24. Uvedena je pořizovací cena stroje, lineární odpis a zůstatková hodnota po odečtení odpisu. V systému je prováděno odepisování v měnách CZK a EUR, na konkrétním příkladu jsou uvedeny odpisy pouze v českých korunách.

Tabulka 11: Příklad odpisů CNC soustruhu Goodway

Hodnota	Fiskální rok	01 Skupinové odpisy	Měna
Pohyb aktiv	2017	3.928.063,02	CZK
Pořizovací hodnota	2017	3.928.063,02	CZK
Roční odpis	2017	122.751,97 -	CZK
Zůst. účetní hodnota	2017	3.805.311,05	CZK
Pořizovací hodnota	2018	3.928.063,02	CZK

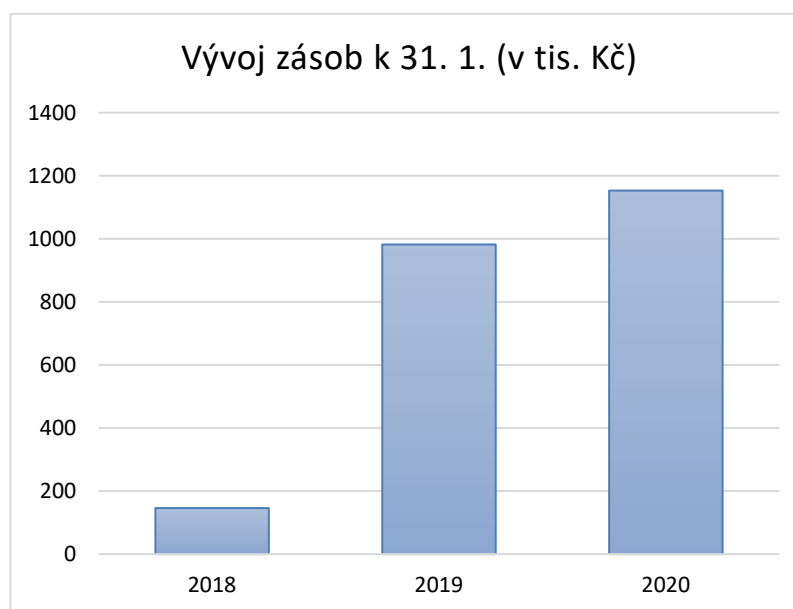
Roční odpis	2018	491.007,88 -	CZK
Zůst. účetní hodnota	2018	3.314.303,17	CZK
Pořizovací hodnota	2019	3.928.063,02	CZK
Roční odpis	2019	491.007,88 -	CZK
Zůst. účetní hodnota	2019	2.823.295,29	CZK
Pořizovací hodnota	2020	3.928.063,02	CZK
Roční odpis	2020	491.007,88 -	CZK
Zůst. účetní hodnota	2020	2.332.287,41	CZK
Pořizovací hodnota	2021	3.928.063,02	CZK
Roční odpis	2021	491.007,88 -	CZK
Zůst. účetní hodnota	2021	1.841.279,53	CZK
Pořizovací hodnota	2022	3.928.063,02	CZK
Roční odpis	2022	491.007,88 -	CZK
Zůst. účetní hodnota	2022	1.350.271,65	CZK
Pořizovací hodnota	2023	3.928.063,02	CZK
Roční odpis	2023	491.007,88 -	CZK
Zůst. účetní hodnota	2023	859.263,77	CZK
Pořizovací hodnota	2024	3.928.063,02	CZK
Roční odpis	2024	491.007,88 -	CZK
Zůst. účetní hodnota	2024	368.255,89	CZK
Pořizovací hodnota	2025	3.928.063,02	CZK
Roční odpis	2025	368.255,89 -	CZK
Zůst. účetní hodnota	2025	0,00	CZK

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti X

U předčasné likvidace aktiva (aktivum není zcela odepsáno), kdy má zbytkovou hodnotu, se tato hodnota odepisuje do nákladů jako zůstatková hodnota. V tomto případě přezkoumává finanční úřad důvod vyřazení a zbytkovou hodnotu. Při prodeji se porovnává zbytková hodnota proti vydané faktuře za prodej majetku a posuzuje se, proč došlo k prodeji, zda byl majetek prodán ve výši zůstatkové hodnoty nebo za vyšší částku, a z hlediska daňového se posuzuje, zda nedošlo k pochybení, například když by společnost vyřadila stroj za 500 000 Kč zbytkové hodnoty a prodala ho za 50 000 Kč.

4.3. IAS 2 – společnost Y

Společnost Y se zabývá zejména vývojem softwaru, a proto v jejích zásobách na skladě najdeme především množství notebooků, monitorů a desktopů. Jedná se o notebooky, které nesplňují definici dlouhodobého majetku a nejsou vydány přímo do spotřeby. Mezi ostatní zásoby patří kancelářské vybavení (psací potřeby, papíry) a hygienické potřeby. O zásobách účtují způsobem A, kdy je v průběhu účetního období zachycován stav zásob na skladě a jejich pohyb. Po přijetí faktury o nakoupených zásobách se zanesou veškeré související informace do evidence. Evidenci zásob vede společnost v účetním systému SAP se všemi podrobnými informacemi jako je inventární číslo, sériové číslo, jméno dodavatele, pořizovací cena a datum pořízení. Oddělení informační a komunikační technologie ještě poté označí danou zásobu specifickou číselnou řadou. Položky zásob zveřejňuje podnik v pořizovací ceně.



Obrázek 5: Graf vývoje zásob společnosti Y

Zdroj: vlastní zpracování s využitím Veřejného rejstříku a Sbírký listin (2012-2015)

4.3.1. Oceňování při pořízení

Zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou. Do nákladů na pořízení zásob je zahrnuta cena pořízení, dopravné a pojistné, žádné další náklady společnosti nevznikají. Jestliže jsou zásoby pořizovány ze zahraničí, je to také dovozní clo, náklady na manipulaci a ostatní náklady s tím spojené, ale tato situace nastává velmi málo, a to jen v případě, že společnost není schopna pořídit zásoby v České republice. Výdaje jsou mezi jednotlivá pořizovaná aktiva rozdělovány

poměrově. Dopravné je specifickým výdajem, protože společnost velmi často objednává velké množství a poté dopravné není placeno. Náklady na přeměnu se ve společnosti nevyskytují. Nejedná se o výrobní podnik, a proto společnosti nevznikají náklady ve smyslu neobvyklého množství odpadu, neúčelně vynaložené práce a nákladů na odbyt. Jako technika zachycení pořizovací ceny zásob společnosti Y je využita metoda předem stanovené ceny, kdy je na počátku účetního období určena stálá cena pro veškerý druh zboží.

4.3.2. Snížení hodnoty zásob

Vzhledem k tomu, že má společnost Y v zásobách zmíněné notebooky, desktopy a monitory, které jsou určeny pro zaměstnance nebo případně k prodeji ostatním entitám ve skupině, nedochází ke snížení hodnoty zásob. Podnik nepřeprodává zásoby cizím subjektům. Zásoby jsou objednávány dle potřeby společnosti, kdy jsou reflektovány primárně potřeby zaměstnanců, které jsou pro objednávky směrodatné. Nákup zásob má na starosti oddělení ICT, které objednává pro celou skupinu. Při skladování notebooků a desktopů nenastává situace, že by zásoby ležely na skladě tak dlouho, aby ztrácely svoji hodnotu. Nedochází tedy ke snižování hodnoty, které by nějakým způsobem ovlivnilo hospodářský výsledek. Zachycení spotřebovaných zásob je účtováno přímou metodou na účet 501.

4.3.3. Nákladové vzorce

Využití nákladových vzorců ve společnosti nemá opodstatnění, protože nedochází k přepočítávání aktuálních cen. Podnik nakoupí jeden kus za určitou cenu a v této nákupní ceně jde zásoba do spotřeby. Cena nákupu je i cenou prodeje ve skupině. Vyskladňování probíhá na základě potřeb a požadavků zaměstnanců nebo ostatních entit ve skupině. Vzhledem k povaze zásob není nutné zvolit metodu FIFO.

4.4. IAS 16 – společnost Y

Mezi dlouhodobý hmotný majetek společnosti Y patří služební automobily, kancelářský nábytek splňující definici dlouhodobého majetku (pracovní stoly, kuchyňská linka), notebooky, server, monitory a desktopy. Dále tento standard zahrnuje budovy, které má

společnost v pronájmu a zaúčtování je provedeno na účet 518. Veškeré budovy v nájmu eviduje mateřská společnost dle mezinárodních standardů a to pro všechny skupiny.

Generální prohlídky u dlouhodobých hmotných aktiv nejsou prováděny, protože se nejedná o zařízení, které by vyžadovalo pravidelné kontroly a jeho poničení by zásadně omezilo chod podniku. Menší běžné prohlídky probíhají pouze u notebooků a služebních automobilů. Tvorba rezervy na demontáž a přemístění aktiva není v případě zmíněného majetku vyžadována.

Během účetního období od 1. 2. 2019 do 31. 1. 2020 došlo k přírůstku vlivem potřeby obnovy hardware. Přírůstek byl ovlivněn náborem zaměstnanců. Úbytek podnik zaznamenal vlivem vyřazení již zastaralé techniky. Nyní je obnova hardware ovlivněna ekonomickou situací související s koronavirem COVID-19, kdy se celá skupina snaží zvažovat potřebné výdaje na jednotlivé zaměstnance, proto byl od začátku účetního období 2020/2021 snížen počet nakoupených notebooků a ostatního majetku.

Společnost pro účtování majetku nepoužívá účet 042, přímo účtuje na účet 022. Odpisy jsou účtovány na 551/082 a vyřazení na účty 082/022.

4.4.1. Oceňování při pořízení

Všechna aktiva společnosti Y jsou nakupovaná a žádné tedy není pořizováno směnou. Aktiva jsou při koupi oceněna pořizovací cenou, která zahrnuje cenu pořízení, náklady na dopravu, pojistné, případně clo. Vzhledem k povaze primárně nakupovaného majetku (notebooky) nevznikají podniku žádné následné výdaje.

Se souhlasem pronajímatele si společnost přizpůsobila budovy dle svých požadavků, aby pracovní prostory co nejlépe vyhovovaly k výkonu činnosti podniku. Z hlediska účetnictví se jedná o technické zhodnocení na pronajatém majetku a odepisování trvá po dobu nájemní smlouvy 5 let.

4.4.2. Oceňování v průběhu držení aktiva

Společnost Y oceňuje aktiva v průběhu jejich držení pomocí modelu historické ceny, která je stanovena v okamžiku pořízení dlouhodobého majetku. Při ocenění je historická cena snížena o kumulované odpisy (oprávky).

4.4.3. Odpisy

Společnost využívá pro účely odepisování 1. a 2. odpisovou skupinu. Z pohledu standardů IFRS je podnik povinen dodržovat dobu životnosti dle Internal accounting manual, kde je určeno jaký majetek a kolik let se má odepisovat a také na jaké skupinové účty zachycovat účetní případy. Z hlediska daňového se podnik řídí platnými daňovými předpisy a postupuje v souladu se zákonem. Z důvodu přesného nastavení doby životnosti se její přehodnocení u žádného aktiva neprovádí. Doba životnosti kancelářského nábytku je 10 let a u notebooků je to 3 roky. Následující tabulka uvádí popis majetku společnosti, jeho dobu životnosti včetně skupinové identifikace účtů, na které je majetek zařazen. U položky pronajatých prostor se ve sloupci doby životnosti vyskytuje termín „Lease term“, který znamená dobu nájmu.

Tabulka 12: Doba životnosti majetku

Description	Useful life (years)	Post to IFRS Account no.
Hardware	3	A21109 IT equipment
Office furnishings	10	A21110 Office equipment
Motorised vehicles	5	A21113 Other tangible assets
Leasehold improvements	Lease term	A21113 Other tangible assets
Other equipment	5	A21113 Other tangible assets

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti Y

Majetek je rozčleněn dle Asset class v účetním systému SAP následovně:

- Asset class 3001 Office furniture,
- Assset class 3004 Leashold Improvement,
- Asset class 3200 IT/Hardware.

Do každé Asset class jsou zahrnuty konkrétní položky majetku, vztahující se právě k dané skupině. Na obrázku č. 6 je majetková karta, vytvořená systémem SAP, kde nalezneme jednotlivé položky ze skupiny kancelářského nábytku. První sloupec „Asset“ označuje číslo konkrétní majetkové karty ze skupiny Office furniture, sloupec „Capitalized on“ je doba, kdy bylo aktivum pořízeno a od kdy je majetek odepisován, dále popis konkrétního aktiva, „Acquisition value“ je pořizovací cena aktiva, po nastavení jednotlivých parametrů jako

například doba životnosti, systém sám vypočítává hodnoty ostatních sloupců: „Accumulated depreciation“ neboli oprávký a ve sloupci „Book value“ je zůstatková cena.

Asset Balances - 01 IFRS deprec.										
Report date: 31.01.2020 - Created on: 01.10.2020										
Asset	SNo.	Capitalized on	Asset description	Σ	Acquis.val.	Σ	Accum.dep.	Σ	Book val.	Crcy
12458	0	29.01.2016	kuchyňská linka 4.patro, AB,new kitchen		118.574,00		48.417,72-		70.156,28	CZK
12757	0	01.02.2017	Kitchen 0C-WLC building Hradec		99.450,00		29.835,00-		69.615,00	CZK
12824	0	12.04.2017	Kitchen 4CD-WLC building Hradec Králové		89.950,00		25.485,83-		64.464,17	CZK
13328	0	01.07.2018	Furniture-Skřín na lednici, sektor 3AB		49.694,70		8.282,45-		41.412,25	CZK
13503	0	01.10.2019	kichten OL-new building		58.070,91		2.419,62-		55.651,29	CZK
13504	0	01.10.2019	kichten OL 2 -new building		54.064,98		2.252,71-		51.812,27	CZK
Asset Class 3001 Office furniture					469.804,59		116.693,33-		353.111,26	CZK

Obrázek 6: Majetková karta Asset class 3001

Zdroj: interní materiály společnosti Y

U dlouhodobého majetku společnosti nedochází k rozdělování aktiv na samostatně odepisovatelné komponenty, vzhledem k povaze a typu majetku by to ani nebylo možné. Podnik se snaží každé aktivum nebo skupinu totožných aktiv hodnotit individuálně. V praxi je tento postup uplatňován z důvodu menšího množství položek aktiv, nastaveny jsou skutečné odpisy dle reálného dopadu na hospodářský výsledek. V systému je možné na každé majetkové kartě nastavit dobu odepisování a zohlednit tak reálné opotřebení dle objektivních kritérií. Společnost Y využívá lineární metodu účetního odepisování, která nejlépe odpovídá reálnému opotřebení v čase u všech druhů majetku ve společnosti a považuje ji za nejvhodnější v rámci své podnikatelské činnosti.

Jedná se o jednodušší metodu odepisování, ale podnik ji hodnotí jako velmi přesnou. Vybraná metoda zachycuje co nejreálnější obraz a ke zkreslení nedochází. Vzhledem k malému množství položek majetku a obecně majetkové struktuře, která se skládá z malého počtu druhů majetku, není zde nic výjimečného, kde by bylo potřeba používat složitějších postupů. Pokud by nastala situace, která by vyžadovala volbu jiné metody, společnost by postupovala tak, aby zachycení v účetnictví bylo co nejpřesnější, byť by vybraná metoda byla komplikovanější.

Odepisování notebooku probíhá v systému SAP, kde je založena majetková karta v transakci AS01, kde je potřeba vybrat správnou Asset class, kterou je v tomto případě 3200. Poté je vyplněna majetková karta, která umožňuje dostat se k záložkám nastavení odpisů, odpisových klíčů, začátku doby odepisování a počtu let odepisování. Dle směrnice je doba

odepisování notebooku 3 roky a použitý odpisový klíč je LINP. U takto nastavené majetkové karty je spuštěn odpisový běh, kde je na základě zvolených parametrů společnosti zaúčtováno do účetnictví. Lineární odpis začíná v měsíci zařazení notebooku do užívání. Majetek je vždy vyřazen s nulovou zůstatkovou cenou, zbytková hodnota tedy společnosti nevzniká.

V následující části je praktický příklad odpisů v jednotlivých letech doby životnosti kuchyňské linky, která je odepisována 10 let. Začátek doby odepisování byl stanoven od 1. 1. 2016, proto kuchyňská linka nebyla ještě zcela odepsána a vyřazena s nulovou zůstatkovou cenou. Příklad je doplněn konkrétními materiály pořízenými ze systému SAP, ve kterém společnost účtuje. Systém pro každé účetní období vygeneruje samostatnou kartu pro odepisování. Kalendářní rok je v systému SAP fiskální rok +1, protože má společnost stanovené účetní období od února do ledna. Na obrázku č. 7 jsou tedy odpisy ve fiskálním roce 2017 (kalendářní rok 2016). Měsíční odpis kuchyňské linky je 988,12 Kč, roční lineární odpis je 11 857,40 Kč. Položka „Net book value“ zaznamenává novou zůstatkovou cenu po odečtení rovnoměrného ročního odpisu.

Value	Fiscal year start	Change	Posted values	Crcy
APC transactions	118.574,00		118.574,00	CZK
Investment support				CZK
Acquisition value	118.574,00		118.574,00	CZK
Ordinary deprec.	988,12-	11.857,40-	12.845,52-	CZK
Unplanned dep.				CZK
Write-up				CZK
Value adjustment				CZK
Net book value	117.585,88	11.857,40-	105.728,48	CZK
Down payments				CZK

Obrázek 7: Karta odpisů kuchyňské linky (fiskální rok 2017)

Zdroj: interní materiály společnosti Y

V tabulce č. 13 je uvedena pořizovací cena kuchyňské linky podniku, dále tabulka ukazuje přehled lineárních odpisů od fiskálního roku 2016, do roku 2021 a také zůstatková cena ke každému období.

Tabulka 13: Příklad odpisů kuchyňské linky

	Fiskální rok	01 IFRS odpisy	Měna
Pořizovací hodnota	2016	118 574,00	CZK
Roční odpis	2016	988,12	CZK
Zůstatková cena	2016	117 585,88	CZK
Pořizovací hodnota	2017	118 574,00	CZK
Roční odpis	2017	11 857,40	CZK
Zůstatková cena	2017	105 728,48	CZK
Pořizovací hodnota	2018	118 574,00	CZK
Roční odpis	2018	11 857,40	CZK
Zůstatková cena	2018	93 871,08	CZK
Pořizovací hodnota	2019	118 574,00	CZK
Roční odpis	2019	11 857,40	CZK
Zůstatková cena	2019	82 013,68	CZK
Pořizovací hodnota	2020	118 574,00	CZK
Roční odpis	2020	11 857,40	CZK
Zůstatková cena	2020	70 156,28	CZK
Pořizovací hodnota	2021	118 574,00	CZK
Roční odpis (pouze za 7 měsíců)	2021	6 916,82	CZK
Zůstatková cena (v daném roce není konečná)	2021	63 239,49	CZK

Zdroj: vlastní zpracování dle interních materiálů společnosti Y

Za fiskální rok 2021 byly provedeny rovnoměrné měsíční odpisy pouze do 7. měsíce, proto se na obrázku č. 8 ve sloupci „Change“ nachází prozatím odpis ve výši 6 916,82 Kč. Sloupec „Status“ obsahuje položku „Posted“, která určuje, že měsíční odpis byl v daném měsíci proveden. Položka „Planned“ znamená plánovaný měsíční odpis, který bude při tomto nastavení v majetkové kartě v následujících měsících ve stanovené částce zaúčtován do účetnictví.

Company Code **CZ00**
 Asset 12458 0 kuchyňská linka 4.patro, AB,new kitchen
 Fiscal year 2021

Planned values | **Posted values** | Comparisons | Parameters

Posted dep. values IFRS depreciation

Value	Fiscal year start	Change	Posted values	Crcy
APC transactions	118.574,00		118.574,00	CZK
Investment support				CZK
Acquisition value	118.574,00		118.574,00	CZK
Ordinary deprec.	48.417,72-	6.916,82-	55.334,54-	CZK
Unplanned dep.				CZK
Write-up				CZK
Value adjustment				CZK
Net book value	70.156,28	6.916,82-	63.239,46	CZK
Down payments				CZK

Depreciation posted/planned

Status	Status	Per	Σ Ord.dep. TBP	Σ Upnd dep.	Σ Reserves	Σ Revaluat.	Crcy
Posted	Posted	1	988,12-	0,00	0,00	0,00	CZK
Posted	Posted	2	988,11-	0,00	0,00	0,00	CZK
Posted	Posted	3	988,12-	0,00	0,00	0,00	CZK
Posted	Posted	4	988,12-	0,00	0,00	0,00	CZK
Posted	Posted	5	988,11-	0,00	0,00	0,00	CZK
Posted	Posted	6	988,12-	0,00	0,00	0,00	CZK
Posted	Posted	7	988,12-	0,00	0,00	0,00	CZK
Planned	Planned	8	988,11-	0,00	0,00	0,00	CZK
Planned	Planned	9	988,12-	0,00	0,00	0,00	CZK
Planned	Planned	10	988,12-	0,00	0,00	0,00	CZK
Planned	Planned	11	988,11-	0,00	0,00	0,00	CZK
Planned	Planned	12	988,12-	0,00	0,00	0,00	CZK

Obrázek 8: Karta plánovaných odpisů (fiskální rok 2021)

Zdroj: interní materiály společnosti Y

4.5. Komparace

Navzdory odlišnému podnikatelskému zaměření a velikosti obou společností bylo zjištěno, že v některých postupech účtování a oblastech týkajících se standardů IAS 2 – Zásoby a IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení se společnosti ztotožňují. V následujících odstavcích budou popsány shody a rozdíly nalezené při komparaci.

Jednotlivé položky zásob se odlišují a také jejich způsob účtování. Společnost Y využívá způsob A, a naopak společnost X využívá k účtování zásob způsob B, kdy jsou účtovány výdaje na jejich pořízení přímo do spotřeby. Při ocenění zásob jsou náklady rozdělovány

poměrově. Technikou zachycení pořizovací ceny zásob je u společnosti Y metoda předem stanovené ceny, druhá společnost nevyužívá ani jednu z metod uvedených v teoretické části. Obě společnosti mají předem stanovené podmínky, jaké množství zásob musí být na skladě. Způsob objednávek je rozdílný, protože podnik X objednává dle počtu zakázek a odbytu (např.: materiál) a podnik Y dle potřeb a nároků zaměstnanců (zásoby notebooků). U zásob režijního charakteru dochází k objednávání standardním způsobem podle jejich rychlosti spotřebování, v současné situaci se jedná například o zvýšené používání dezinfekčních prostředků, které je nutné objednávat v dostatečném množství a častěji. Snižování hodnoty zásob u společnosti X se vyskytuje v důsledku neprodaných výrobků souvisejících se znovu vynaloženými náklady na přepracování, které ovlivní hospodářský výsledek. Při skladování zásob společnosti Y nedochází ke ztrátě hodnoty v žádném z možných případů, poškození je zabráněno pomocí ochranného balení. Nákladové vzorce jsou uplatněny pouze podnikem X, protože je třeba zásoby přepočítávat pomocí aritmetického průměru a oceňovat aktuální cenou a dále pomocí metody FIFO vyskladňovat zásoby. Vzhledem k povaze zásob společnosti Y není nutné využití vzorců.

Hlavním rozdílem u dlouhodobého majetku společností je, že společnost Y nemá ve vlastnictví žádnou budovu, ale využívá pouze pronájmu. Z důvodu vytíženosti strojů výrobní společnosti je nezbytné pro její nepřetržité fungování provádět generální prohlídky k zamezení jakýchkoliv problémů se zařízením, oproti tomu druhá společnost vlastní majetek, u kterého tyto kontroly nejsou vyžadovány. Účtování majetku probíhá odlišně, u společnosti X s využitím meziúctu na pořízení majetku 042, poté následuje zařazení do majetku na účty skupiny 02. U společnosti Y probíhá zaúčtování přímo na účet 022 s vynecháním účtu 042. Veškerý majetek vlastněný podniky je oceněn pořizovací cenou včetně nákladů souvisejících s pořízením. Společnost Y využila technického zhodnocení na pronajatém majetku, druhá společnost u technického zhodnocení vždy zvažuje, zda je jeho volba výhodnější oproti koupi nového aktiva. V průběhu držení aktiva nedochází k přecenění na fair value, v obou podnicích je využito modelu historické ceny. Odpisové skupiny jsou určeny dle povahy majetku, podnik X uplatňuje skupiny 1-5, podnik Y skupiny 1 a 2, obě společnosti mají stanovenou dobu životnosti dle předpisu od mateřské společnosti. Shodu nalezneme ve způsobu účtování odpisů a také v použité metodě odepisování. Při účtování pracují společnosti s účty 551/08x (společnost Y konkrétně účet 082) a u vyřazení aktiva účty 08x/02x. Pro účely odepisování využívají oba podniky metodu lineárního odepisování, kterou považují za nejvhodnější k zachycení co nejrealnějšího obrazu účetnictví.

5. ZHODNOCENÍ SPRÁVNOSTI POUŽÍVÁNÍ STANDARDŮ IFRS

Tato kapitola hodnotí správnost použití mezinárodních standardů IAS/IFRS a také důvěryhodnost a přesnost informací, které předkládají společnosti uživatelům účetní závěrky. Standardy IFRS nenařizují konkrétní účetní postupy, jedná se pouze o několik zásad pro splnění požadavků IFRS. Důležité je, aby účetní jednotka zvolila takové účetní postupy, které povedou k pravdivému zachycení ekonomické skutečnosti podniku. Společnosti, které byly představeny v úvodu praktické části a vybrány pro zpracování této práce účtují dle mezinárodních standardů IFRS již několik let, hlavním důvodem je stanovený předpis od zahraničních mateřských společností. Z informací, které byly zjištěny při komparaci účetních způsobů obou společností, vyplývá, že byly nalezeny drobné odlišnosti od doporučeného použití vybraných standardů IAS 2 a IAS 16.

První rozdíl se týká zařazení náhradních dílů u společnosti X, které jsou mezinárodními standardy definovány jako dlouhodobý majetek patřící do standardu IAS 16. Náhradní díly společnosti jsou určeny k pravidelné spotřebě a nevyužívají se déle než jedno účetní období, proto nejsou dle jejich povahy vykazovány v rozvaze jako dlouhodobý hmotný majetek, ale jsou zařazeny do standardu IAS 2 – Zásoby a neodepisují se.

Zásoby jsou oceněny pořizovací cenou a ocenění zahrnuje pouze náklady, které jsou dle IFRS povoleny (clo, dopravné, náklady na manipulaci). Výdaje na pořízení zásob jsou rozdělovány mezi jednotlivá aktiva stanoveným poměrem, který je propočítán dle vzorců určených společnostmi. Daný poměr co nejlépe vystihuje přiřazení nákladů jednotlivým zásobám. Využití metody FIFO podnikem X má své opodstatnění vzhledem k povaze zásob, metoda splňuje svůj účel a dochází k vyskladňování zásob a jejich výdeji do spotřeby ve správném pořadí – první naskladněná zásoba jde jako první ze skladu. V oblasti zásob nebyly zjištěny významné odlišnosti, které by porušovaly zásady standardů IFRS, společnost X i společnost Y účtují správně o zásobách a poskytují přesné informace.

I přesto, že u společnosti X dochází ve výrobě k používání již odepsaných strojů, tato situace nemá dopad na věrohodnost jejího účetnictví. Přehodnocení doby životnosti takových strojů společnost nezvažuje. Obě společnosti v rámci odepisování používají lineární metodu, která patří mezi jednodušší metody a je snadno aplikovatelná, avšak při využívání společnostmi nejlépe odpovídá skutečnému opotřebením dlouhodobého majetku. Zvolená metoda odepisování je schválena auditorem, který ji považuje za nejvhodnější právě pro komparované podniky. Lineární metoda je prováděna správně, odpisy jsou dobře nastavené,

jak značí i doplňující tabulky kapitoly o odpisech obou společností. V případě, že by docházelo ke zkreslování hospodářského výsledku, auditor by tuto informaci uvedl ve zprávě přiložené k účetní závěrce. Společnostmi používaná metoda je tedy v souladu se standardy IFRS a nevyskytují se žádné významné nesprávnosti týkající se odepisování dlouhodobého hmotného majetku.

Správně prováděné účetní postupy mají vliv na informace v účetních výkazech, které slouží jejich uživatelům (dodavatelům, investorům, zaměstnancům, veřejnosti), a proto je kladen důraz na to, aby byly informace uváděné ve výkazech spolehlivé a přesné. Z výše uvedeného vyplývá, že společnost X i společnost Y, které byly vybrány pro porovnání, dodržují doporučené postupy účtování dle mezinárodních standardů IAS/IFRS a podávají věrný a poctivý obraz jejich účetnictví.

ZÁVĚR A DOPORUČENÍ

Cílem této práce bylo porovnat vybrané společnosti z hlediska účtování dle mezinárodních standardů IAS/IFRS a zjistit správnost jejich použití. Práce je tvořena z teoretické části a praktické části, která zahrnuje porovnání společností a výsledné zhodnocení. Teoretická část diplomové práce byla zpracována za pomoci české i zahraniční literatury. V této části jsem se konkrétně zabývala složením IFRS, vývojem standardů a procesem harmonizace účetního výkaznictví. Použití mezinárodních standardů IAS/IFRS se neustále rozrůstá a harmonizace účetnictví by měla pomoci propojit účetní systémy všech zemí, aby docházelo ke sjednocování účetních pravidel pro přehlednější účetnictví. Státem, kde se postupně rozšiřuje používání standardů IFRS a podniky se snaží o přiblížení k těmto standardům, je i Česká republika. Důležitou součástí teoretické části jsou vybrané platné standardy a jejich vymezení, které mi pomohlo při zpracování praktické části.

Pro zpracování komparace bylo nutné nalézt konkrétní podniky, které dle mezinárodních standardů IFRS účtují. Jedná se o dva stabilní podniky, sídlící v České republice, s dlouhou tradicí. Pro účely práce a zachování anonymity byly vybrané podniky pojmenovány jako společnost X a společnost Y. Podniky se odlišují svojí velikostí a podnikatelským zaměřením, liší se tedy i položky zásob a položky jednotlivého dlouhodobého hmotného majetku, na které byla práce orientována. Odlišnost podniků byla zvolena z důvodu snahy o zjištění postupů účtování výrobní a nevýrobní společnosti.

Při komparaci byly nalezeny shody i drobné rozdíly a to zejména kvůli zmíněné odlišné podnikatelské činnosti, povaze zásob a majetku. Každá ze společností využívá jiný způsob účtování o zásobách, volba způsobu je stanovena společností dle účelu zachycení zásob během účetního období. Shoda byla nalezena ve využití stejné metody odepisování, kdy obě společnosti zvolily nejjednodušší metodu odepisování dlouhodobého majetku, kterou je lineární metoda s rovnoměrným odpisem.

Cíle bylo dosaženo s využitím interních informací a poskytnutých doplňujících materiálů jednotlivých společností a jejich účetních závěrek sestavených za účetní období 2019/2020. V poslední kapitole zhodnocení správnosti bylo zjištěno, že obě společnosti splňují požadavky IFRS a poskytují důvěryhodné informace jejich účetnictví. Společnosti účtují a vykazují dle mezinárodních standardů již několik let, a proto jsou s účtováním dle standardů IFRS dostatečně seznámeni a postupné změny standardů pohotově přijímají.

POUŽITÁ LITERATURA

- BARTKOVÁ, Hana. *Historie, vývoj a regulace účetnictví v České republice*. Ostrava: Vysoká škola báňská - Technická univerzita, Ekonomická fakulta, 2016. ISBN 978-80-248-3989-9
- BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9
- ČIŽINSKÁ, Romana. *Základy finančního řízení podniku*. Praha: Grada Publishing, 2018, 240 s. Prosperita firmy. ISBN 978-80-271-0194-8
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8
- DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Základy účetnictví*. 2., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2017, 296 s. Účetnictví (WoltersKluwer). ISBN 978-80-7552-892-6
- FICBAUER, Jiří. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2016. ISBN 978-80-214-5390-6
- HINKE, Jana a Dana BÁRKOVÁ. *Účetnictví 1*. 2., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Grada, 2011, 144 s. Základy účetnictví v příkladech. ISBN 978-80-247-3953-3
- HINKE, Jana. *Účetní systém IAS/IFRS: [charakteristika účetního systému]*. Praha: Kernberg, 2007, 190 s. Management praxe (Kernberg). ISBN 978-80-903962-2-7
- JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013* 3. vyd. Praha: Grada, 2013, 448 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4710-1
- JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi: stav k 1. 1. 2009]*. Praha: Grada, 2018, 200 s. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-247-2774-5
- KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 10., aktualizované vydání. Praha: Polygon, 2012, 440 s. ISBN 978-80-7273-169-5
- KRAFTOVÁ, Ivana a David SUCHÁNEK. *Finanční účetnictví s akcentem na IFRS: [učebnice]*. Vyd. 2. Pardubice: Univerzita Pardubice, 2012, 448 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-7395-552-6

- KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: [aplikace v podnikové praxi: stav k 1. 1. 2009]*. Praha: VOX, 2009. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-86324-76-0
- KUBÍČKOVÁ, Dana. *Účetní systémy*. II. díl. Praha: Vysoká škola finanční a správní, 2010. Eupress. ISBN 978-80-7408-030-2
- NANDAKUMAR, Ankarath, Kalpesh J. MEHTA, T. P. GHOSH a Yass A. ALKAFAJI. *Understanding IFRS fundamentals: international financial reporting standards*. Hoboken, New Jersey: John Wiley&Sons, 2010. ISBN 978-0-470-39914-9
- PASEKOVÁ, Marie. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium*. Zlín: Univerzita Tomáše Bati, 2006. ISBN 80-7318-413-3
- ŽÁROVÁ, Marcela, David PROCHÁZKA a Jana ROE. *Financial reporting and management in Central and Eastern Europe*. Prague: Oeconomica, 2010. ISBN 978-80-245-1661-5

Použité internetové zdroje

- Part I — International Financial Reporting Standards (IFRS). *Deloitte* [online]. 2020 [cit. 2020-05-07]. Dostupné z: <https://www.iasplus.com/en-ca/standards/part-i-ifs>
- *Veřejný rejstřík a Sbírka listin* [online]. Ministerstvo spravedlnosti České republiky, © 2012-2015 [cit. 2020-06-25]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>