

UNIVERZITA PARDUBICE
FAKULTA EKONOMICKO-SPRÁVNÍ

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2022

Michaela Marková

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní

Přechod podniku na mezinárodní účetní standardy

Bakalářská práce

Univerzita Pardubice
Fakulta ekonomicko-správní
Akademický rok: 2021/2022

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

Jméno a příjmení: **Michaela Marková**
Osobní číslo: **E19327**
Studijní program: **B0413A050008 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Ekonomika a provoz podniku**
Téma práce: **Přechod podniku na mezinárodní účetní standardy**
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

Zásady pro vypracování

Cílem práce je popsat proces přechodu podniku účtujícího dle české legislativy na mezinárodní účetní standardy IAS/IFRS a na vybraném podniku daný proces zdokumentovat.

Osnova:

- Proces harmonizace účetnictví ve světě.
- Porovnání vybrané účetní problematiky v podmínkách české legislativy a mezinárodních účetních standardů.
- Představení vybraného podniku.
- Praktická aplikace IAS/IFRS na účetnictví vybraného podniku.

Rozsah pracovní zprávy: **cca 35 stran**
Rozsah grafických prací:
Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam doporučené literatury:

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.
JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-247-2774-5.
MLÁDEK, Robert. *IFRS and US GAAP: accounting policies and procedures = IFRS a US GAAP : postupy účtování*. Praha: Leges, 2017. Praktik (Leges). ISBN 978-80-7502-194-6.
KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : interpretace a aplikace v podnikové praxi*. 3. vydání. Praha: VOX, 2019. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-87480-70-0.
STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-514-9.

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

Datum zadání bakalářské práce: **1. září 2021**
Termín odevzdání bakalářské práce: **30. dubna 2022**

L.S.

prof. Ing. Jan Stejskal, Ph.D. v.r.
děkan

Ing. Michaela Kotková Střiteská, Ph.D. v.r.
vedoucí ústavu

V Pardubicích dne 1. září 2021

Prohlašuji:

Práci s názvem Přejchod podniku na mezinárodní účetní standardy 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 26.4.2022

Michaela Marková, v.r.

ANOTACE

Tato bakalářská práce se zabývá přechodem podniku na Mezinárodní účetní standardy, konkrétně na vykazování dle požadavků standardu IFRS pro malé a střední podniky. První kapitola popisuje proces harmonizace účetnictví ve světě. Druhá kapitola vykládá požadavky standardu IFRS pro SME na vybranou účetní problematiku a porovnává je s Českou účetní legislativou. V praktické části práce jsou následně tyto požadavky aplikovány na účetnictví konkrétního podniku.

KLÍČOVÁ SLOVA

účetní závěrka, účetnictví, IFRS pro SME, IAS/IFRS, harmonizace účetnictví

TITLE

Transition to the IAS/IFRS

ANNOTATION

This bachelor thesis deals with the transition of the company to the International Accounting Standards, specifically to International Financial Reporting Standard for small and medium entities. The first chapter describes the process of accounting harmonization in the world. The second chapter explains the requirements of the Standard for selected accounting areas and compares them with the Czech accounting legislation. In the practical part of the thesis, these requirements are applied to the accounting of a particular company.

KEYWORDS

financial statements, accounting, IFRS for SME, IAS/IFRS, accounting harmonization

OBSAH

Seznam obrázků a tabulek	9
Seznam použitých zkratk	10
Úvod	11
1 Proces harmonizace účetnictví ve světě.....	12
1.1 IAS/IFRS	12
1.2 US GAAP	14
1.3 Směrnice Rady EU	14
2 Porovnání vybrané účetní problematiky v podmínkách české legislativy a mezinárodních účetních standardů.....	16
2.1 Standard IFRS pro malé a střední podniky	16
2.2 Česká úprava účetnictví.....	16
2.3 Účetní závěrka dle IFRS pro SME	17
2.4 Účetní závěrka dle české účetní legislativy	23
2.5 Účetní pravidla, odhady a chyby dle IFRS pro SME	25
2.6 Pozemky, budovy a zařízení	26
2.7 Investice do nemovitostí.....	30
2.8 Leasingy	31
2.9 Zásoby	33
2.10 Odložená daň.....	34
3 Představení vybraného podniku.....	35
4 Praktická aplikace IAS/IFRS na účetnictví daného podniku.....	36
4.1 Vstupní data	36
4.2 První přijetí IFRS pro SME	37
4.3 Transformace položek rozvahy dle IFRS pro SME	38
4.4 Úprava položek výkazu o finanční pozici dle požadavků IFRS pro SME	38

4.5	Finální podoba výkazu o finanční pozici.....	46
Závěr	48
Zdroje	49
Seznam příloh	51

SEZNAM OBRÁZKŮ A TABULEK

Tabulka 1 – kategorizace účetních jednotek.....	23
Tabulka 2 – prvotní rozvaha podniku.....	36
Tabulka 3 – transformovaná rozvaha	38
Tabulka 4 – zjednodušená karta majetku.....	39
Tabulka 5 – zaúčtování.....	39
Tabulka 6 – výpočet odpisů	39
Tabulka 7 – zaúčtování.....	40
Tabulka 8 – zjednodušená karta majetku.....	40
Tabulka 9 – zaúčtování.....	41
Tabulka 10 – zaúčtování.....	42
Tabulka 11 – zaúčtování.....	42
Tabulka 12 – výpočet odpisu	42
Tabulka 13 – zaúčtování.....	43
Tabulka 14 – zjednodušená karta majetku.....	43
Tabulka 15 – zaúčtování.....	43
Tabulka 16 – výpočet	44
Tabulka 17 – zaúčtování.....	44
Tabulka 18 – zjednodušená karta majetku.....	44
Tabulka 19 – zaúčtování.....	45
Tabulka 20 – výsledný výkaz o finanční pozici.....	46

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK

b.o.	běžné období
ČÚL	Česká účetní legislativa
EU	Evropská unie
IAS	Mezinárodní účetní standardy
IASB	Rada pro Mezinárodní účetní standardy
IASC	Komise pro Mezinárodní účetní standardy
IASCF	Nadace Komise pro mezinárodní účetní standardy
IFRIC	Komise pro interpretace Mezinárodních standardů finančního výkaznictví, rovněž interpretace vydané tímto subjektem
IFRS	Mezinárodní standardy finančního výkaznictví
IFRS pro SME	Mezinárodní standardy finančního výkaznictví pro malé a střední podniky
p.a.	per annum – roční
p.m.	per mensem – měsíční
p.o.	příští období
SIC	Stálá interpretační komise, rovněž interpretace vydávané tímto subjektem
US GAAP	Americké obecně uznávané účetní principy
ÚJ	účetní jednotka
ÚO	účetní období

ÚVOD

Současná doba se vyznačuje stále zrychlující ekonomickou integrací a globalizací. Zvyšují se tak nároky externích uživatelů na informace o hospodaření podniků. Investoři, obchodní partneři, banky a další uživatelé požadují relevantní a objektivní data srovnatelná napříč širokým spektrem podniků, která jim umožňují činit jejich ekonomická rozhodnutí.

Z tohoto důvodu se prosazuje snaha o postupnou harmonizaci účetnictví, která by zajistila jednotnou účetní legislativu pro všechny podniky na světové úrovni. Tento proces se momentálně člení do tří proudů a je podrobněji rozebrán v první kapitole této práce.

Druhá kapitola práce se zabývá porovnáním vybrané problematiky v české účetní legislativě s Mezinárodními účetními standardy, respektive Mezinárodními standardy finančního výkaznictví (souhrnně IAS/IFRS). Konkrétně je zde využito standardu IFRS pro malé a střední podniky (IFRS pro SME), který dominuje celé práci.

Přístupy české účetní legislativy a Mezinárodních účetních standardů se významně liší ve své podstatě. Česká legislativa se zaměřuje primárně na vedení účetnictví a udává přesné postupy účtování, které musí účetní jednotky dodržovat. IAS/IFRS upravují především oblast výkaznictví a samotné účtování nechávají v kompetenci účetní jednotky.

Evropská unie prosazuje vedení účetnictví dle IAS/IFRS, proto se i české účetnictví pozvolna přibližuje jejich principům, avšak tento proces je a bude velmi zdlouhavý. V některých oblastech finančního účetnictví se stále objevují podstatné rozdíly mezi přístupy české legislativy a IAS/IFRS, které mohou mít významný dopad na účetní závěrku. Tento problém je prezentován ve čtvrté kapitole práce, která demonstruje praktickou aplikaci IAS/IFRS na podnik účtující a vykazující v souladu s českým účetnictvím.

1 PROCES HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ VE SVĚTĚ

Jak již bylo zmíněno v úvodu, proces harmonizace účetnictví ve světě se momentálně člení do tří hlavních linií. Jedná se o:

- celosvětovou harmonizaci dle IAS/IFRS,
- harmonizaci v rámci USA dle US GAAP,
- harmonizaci v rámci Evropské unie prostřednictvím direktiv Rady EU.

Následující kapitoly jednotlivé systémy podrobněji popisují, přičemž hlavní důraz je kladen na IAS/IFRS, neboť právě ty jsou stěžejní pro tuto práci.

1.1 IAS/IFRS

Mezinárodní účetní standardy/Mezinárodní standardy finančního výkaznictví představují soubor standardů vydávaných Radou pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Jejich primárním cílem je sjednocení účetních závěrek napříč společnostmi, na které jsou kladeny požadavky týkající se především sestavení a prezentace účetních výkazů.

IAS/IFRS jsou rozšířené po celém světě, vyjma Spojených států amerických. Zaměřují se primárně na podnikatelské subjekty, jejichž hlavním cílem je generování zisku, avšak jejich používání není odepřeno ani neziskovým jednotkám. [1]

1.1.1 Historie a současnost

Historie vzniku Mezinárodních účetních standardů se datuje do sedmdesátých let minulého století. V roce 1973 byla založena Komise pro Mezinárodní účetní standardy (IASC) na základě dohody účetních institucí z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemska, Velké Británie, Irska a USA. V následujících letech se přidaly i další země a v roce 2000 měla tato organizace členy ze 104 zemí. [6]

V roce 1999 došlo ke změně organizační struktury v Komisi pro Mezinárodní účetní standardy. IASC byla uspořádána jako samostatná nadace a vznikla Nadace Komise pro Mezinárodní účetní standardy (IASCF), zajišťující financování prostřednictvím dalších institucí. Roku 2010 se tato organizace přejmenovala na Nadaci pro IFRS. [6]

Roku 2001 vznikla Rada pro Mezinárodní účetní standardy (IASB), která je v současnosti odpovědná za tvorbu těchto standardů. Mezi její činnosti patří schvalování a úpravy nových standardů a souvisejících dokumentů. [6]

1.1.2 Dokumenty

Následující text obsahuje výčet a popis důležitých dokumentů systému IAS/IFRS.

Koncepční rámec

Koncepční rámec je stěžejním dokumentem IAS/IFRS a považuje se za jakési východisko všech standardů. Sám o sobě ale standardem není a ostatní standardy nijak nepřevyšuje. To znamená, že v případě rozporu mezi Koncepčním rámcem a standardem IAS/IFRS má vždy přednost právě řešení uvedené v konkrétním standardu. [2]

Koncepční rámec určuje především hlavní zásady, předpoklady a požadavky, definuje důležité pojmy, mimo jiné např. základní prvky účetní závěrky, kde udává i způsoby jejich oceňování a kritéria pro jejich vykazání.

Standardy IAS a IFRS

Standardy IAS a IFRS poskytují řešení konkrétních oblastí finančního výkaznictví.

IAS představují starší soubor standardů vydávaných Komisí pro Mezinárodní účetní standardy (IASC) v letech 1973 až 2000. Řada jednotlivých IAS začíná standardem IAS 1 a končí IAS 41. [3] V současné době platí 25 z nich, ostatní IAS byly buď zrušeny nebo nahrazeny standardy IFRS. [4]

IFRS jsou vydávány od roku 2001 Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB) a jejich účelem je postupné nahrazování původních IAS. Doposud vzniklo celkem 17 standardů IFRS. [3]

IFRS pro SME

Komplexní standard IFRS pro malé a střední podniky byl poprvé publikován v roce 2009 a následně v roce 2015 aktualizován. Mohou jej využívat malé a střední podniky, které dle Oddílu 1 tohoto Standardu [5] nemají veřejnou odpovědnost a účetní závěrku zveřejňují především pro externí uživatele. Standard neuvádí žádná podrobnější kritéria pro klasifikaci malých a středních podniků. Podrobněji je rozebrán v kapitole 2.1.

Interpretace SIC

Cílem interpretací Stálé interpretační komise (SIC) bylo sjednocení přístupů ke sporným účetním problémům. [6]

Interpretace IFRIC

V roce 2002 nahradila dosavadní SIC Komise pro interpretace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC). Její úkoly jsou stejné jako původního SIC. [6]

1.1.3 Pohled české účetní legislativy na vykazování dle IAS/IFRS

Zákon o účetnictví [7] nařizuje vykazování dle IAS/IFRS účetním jednotkám, které jsou obchodními společnostmi a emitují investiční cenné papíry přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu. Jelikož je Česká republika členem Evropské unie (EU), musí zmíněné účetní jednotky respektovat i úpravy a nařízení EU týkající se IAS/IFRS.

Účetní jednotky, kterým z dle výše uvedeného nevyplývá povinnost vykazovat dle IAS/IFRS, účtují a sestavují účetní závěrku v souladu s českou účetní legislativou. Dobrovolně a pro své potřeby však mohou odděleně vést druhé účetnictví a účtovat a vykazovat i dle IAS/IFRS. K zjištění základu daně z příjmu je však třeba výpočet hospodářského výsledku dle české legislativy, což platí i pro účetní jednotky, které musí účtovat a vykazovat dle IAS/IFRS.

1.2 US GAAP

Americké obecně uznávané účetní principy (US GAAP) představují soubor účetních standardů Spojených států amerických a jsou povinné pro všechny účetní jednotky bez ohledu na jejich velikost. Využívají se pouze v USA a zakládají se na pevných a velice podrobných pravidlech. Počátek jejich vývoje se datuje do konce 20. let minulého století jako reakce na světovou hospodářskou krizi. [1]

Jílek [1] označuje US GAAP jako nejpropracovanější účetní systém, v souvislosti s tím, že kapitálový trh USA je tím největším a nejlikvidnějším na světě.

Pro vstup na Newyorskou burzu, která je nejvýznamnější burzou světa, je vyžadováno sestavování účetních závěrek v souladu s US GAAP. Výjimku mají pouze mezinárodní společnosti, u nichž jsou akceptovány účetní výkazy dle IFRS. [6]

Nejvyšší místo v organizační struktuře US GAAP představuje Americká komise pro cenné papíry a burzy.

1.3 Směrnice Rady EU

Vůbec prvním dokumentem, který se věnoval regulaci účetnictví v rámci Evropské unie, byla čtvrtá směrnice Rady Evropského společenství z roku 1978. Zabývala se roční účetní závěrkou

a požadavky na její sestavení, určovala obsahové vymezení položek jednotlivých účetních výkazů a dále. Sedmá, taktéž důležitá směrnice Rady z roku 1983 se věnovala konsolidovaným účetním závěrkám. [6]

Oba tyto dokumenty byly v roce 2013 zrušeny a nahrazeny Směrnicí 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků. V podstatě tak došlo ke sloučení čtvrté a sedmé směrnice. [6]

V roce 2000 zahájila Evropské komise novou harmonizační strategii, v rámci které byly za nástroj regulace účetnictví v Evropské unii zvoleny IAS/IFRS. Ty musí před svou implementací do národních účetních systémů projít schvalovacím mechanismem – je nutné jejich schválení Výborem pro regulaci účetnictví a zveřejnění v Úředním věstníku. [6]

2 POROVNÁNÍ VYBRANÉ ÚČETNÍ PROBLEMATIKY V PODMÍNKÁCH ČESKÉ LEGISLATIVY A MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

Tato kapitola se věnuje rozboru vybrané účetní problematiky v podmínkách Mezinárodních účetních standardů a porovnáním s českou účetní legislativou. Zabývá se především oblastmi, které jsou nezbytné pro praktickou část této práce a v podnikové praxi se s nimi pravděpodobně setká většina účetních jednotek.

Autorce práce se nepodařilo obstarat žádný spolehlivý český překlad standardu IFRS pro SME [5], čerpala proto z jeho anglického znění na oficiálních stránkách Nadace pro Mezinárodní standardy finančního výkaznictví (IFRS Foundation).

2.1 Standard IFRS pro malé a střední podniky

Standard IFRS pro malé a střední podniky [5] z roku 2015 je založen na plných IAS/IFRS, oproti nim je však kratší, srozumitelnější, jednodušší na překlad a na účetní jednotky obecně klade menší požadavky. S neustálou aktualizací plných standardů však dochází k jejich postupnému rozcházení s IFRS pro SME. Nově vydávané IFRS v mnoha případech přináší zcela nová řešení a odlišné postupy. Příkladem může být například standard IFRS 16 [8], který naprosto změnil účtování a vykazování leasingu z pohledu nájemce oproti původnímu (a s IFRS pro SME téměř shodnému) IAS 17.

Do budoucna lze však očekávat snahy o opětovné sblížení IFRS pro SME s plnými IAS/IFRS. Dle informací z března 2022 uvažuje Rada IASB o druhé revizi standardu pro malé a střední podniky, která by pravděpodobně opět sladila rozporné oblasti. Pracovní návrh změny by měl být vypracován do konce roku 2022. [9]

2.2 Česká úprava účetnictví

Česká účetní soustava je založena na souboru právních norem, které se řadí do tří úrovní dle své právní síly. Úprava účetnictví pro podnikatelské subjekty, obsažena v této práci, zahrnuje:

1. Zákon o účetnictví
2. Vyhlášku č. 500/2002 Sb.
3. České účetní standardy pro podnikatele

Zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví [7] je stěžejním předpisem českého účetnictví. Definiuje předmět, rozsah a základní pojmy účetnictví, zabývá se účetními doklady, zápisy a knihami a účetní závěrkou. Dále pak popisuje způsoby oceňování, inventarizaci majetku a závazků a archivaci účetních záznamů.

Vyhláška č. 500/2002

Prováděcí vyhláška Ministerstva financí k podvojnému účetnictví pro podnikatele [10] rozvádí některá ustanovení zákona o účetnictví. Kromě směrné účtové osnovy a účetních metod se věnuje se především účetní závěrce (včetně konsolidované), určuje její rozsah, formu a obsahové vymezení položek jednotlivých výkazů.

České účetní standardy pro podnikatele

České účetní standardy pro podnikatele [11] poskytují podrobný výklad jednotlivých účetních oblastí, vymezují účetní postupy a způsoby účtování.

2.3 Účetní závěrka dle IFRS pro SME

Účetní závěrkou se zabývá Oddíl 2 standardu IFRS pro SME [5].

Dle něj je účetní závěrka sestavována s cílem poskytnout informace o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích účetní jednotky. Tyto údaje následně umožňují širokému spektru uživatelů činit na nich založená ekonomická rozhodnutí, zároveň jsou i ukazatelem hospodaření managementu podniku. [5]

2.3.1 Kvalitativní charakteristiky informací účetní závěrky

Oddíl 2 [5] vymezuje požadované kvalitativní charakteristiky informací v účetní závěrce, kterými jsou:

- *Srozumitelnost*

Informace by měla být prezentována takovým způsobem, aby byla srozumitelná a pochopitelná pro své uživatele.

- *Relevance*

Informace je považována za relevantní, pokud uživateli umožní zhodnotit minulé, současné či budoucí události a může tak ovlivnit jeho ekonomická rozhodnutí.

- *Významnost*

Informace je významná, pokud její vynechání či nesprávná prezentace může ovlivnit rozhodování jejího uživatele.

- *Spolehlivost*

Informace je spolehlivá, pokud není zkreslena významnými chybami a odchylkami a spolehlivě tak prezentuje realitu.

- *Obsah nad formou*

Obsah nad formou spočívá v účtování a prezentaci transakcí a dalších událostí v souladu s jejich obsahem, nezávisle na právní formě.

- *Opatrnost*

Zásada opatrnosti spočívá v nenadhodnocování aktiv či výnosů a nepodhodnocování nákladů a závazků. Zakázáno je však i záměrné podhodnocení aktiv a výnosů či nadhodnocení nákladů a závazků např. za účelem dosažení lepšího ekonomického obrazu podniku.

- *Úplnost*

Informace v účetní závěrce musí být kompletní v souladu se zásadou významnosti a vynaložením přiměřených nákladů.

- *Srovnatelnost*

Informace v účetní závěrce by měly být porovnatelné nejen v čase, v rámci jedné účetní jednotky, ale i s jinými účetními jednotkami. Uživatelé účetních závěrek musí být informováni o užívaných účetních pravidlech.

- *Včasnost*

Informace by měla být poskytována včas, aby byla stále relevantní.

- *Rovnováha mezi přínosem a náklady*

Přínosy plynoucí z informace by měly být vyšší než náklady na její získání.

2.3.2 Prezentace a sestavení účetní závěrky

Oddíl 3 [5] stanovuje zásady, které by účetní jednotka měla respektovat při sestavování a prezentaci účetní závěrky. Těmito zásadami se rozumí:

- *Věrné zobrazení*

Zásada věrného zobrazení je nadřazena všem ostatním zásadám. Věrného zobrazení je dosaženo za předpokladu věrné prezentace dopadů všech transakcí, ostatních událostí a podmínek v souladu s definicemi a kritérii pro uznání aktiv, závazků, nákladů a výnosů.

- *Soulad s IFRS pro SME*

Jestliže účetní jednotka sestavuje účetní závěrku ve shodě s požadavky Standardu, musí o této skutečnosti učinit výslovné prohlášení v příloze.

- *Nepřetržitě trvání účetní jednotky*

Účetní jednotka by měla k datu sestavování účetní závěrky posoudit, zda je schopna i nadále pokračovat ve své činnosti, což znamená, že v příštích minimálně dvanácti měsících neplánuje ukončení provozu či likvidaci. Pokud si je vědoma významných nejistot týkajících se pokračování své činnosti, měla by je zveřejnit.

- *Frekvence vykazování*

Účetní jednotka by měla sestavovat účetní závěrku minimálně jednou ročně.

- *Konzistence*

Účetní jednotka by mezi účetními obdobími neměla měnit své přístupy k vykazování a klasifikaci položek účetní závěrky. Změna je možná pouze ve výjimečných případech stanovených Standardem, či pokud Standard výslovně požaduje změnu ve vykazování.

- *Srovnávací informace*

Účetní jednotka musí zveřejnit srovnávací informace z předchozího účetního období, a to ke všem částkám vykázaným v účetní závěrce běžného období, pokud Standard nepovoluje či nepožaduje jinak.

- *Významnost a agregace*

Účetní jednotka by měla vykázat samostatně každou významnou skupinu podobných položek. Položky rozdílné povahy či funkce se rovněž vykážou samostatně, pokud nejsou nevýznamné.

2.3.3 Kompletní účetní závěrka dle IFRS pro SME

Kompletní soubor účetních výkazů obsahuje:

- *„výkaz o finanční pozici na konci účetního období,*
- *výkaz o úplném výsledku či výkaz o výsledku hospodaření a výkaz o úplném výsledku za období,*

- výkaz o změnách vlastního kapitálu za účetní období,
- výkaz o peněžních tocích (*cash flow*) za účetní období,
- přílohu, obsahující významné účetní metody a dalšími vysvětlující informace.“ [5]
(vlastní překlad autorky práce)

Text níže udává požadavky na obsahové vymezení výkazu o finanční pozici, neboť je podstatný pro praktickou část práce.

Výkaz o finanční pozici

Výkaz o finanční pozici, známý též jako rozvaha, poskytuje přehled o aktivech, závazcích a vlastním kapitálu účetní jednotky. Oddíl 4 [5] udává položky, které musí výkaz minimálně obsahovat. Jedná se o:

- „peníze a peněžní ekvivalenty,
- obchodní a jiné pohledávky,
- finanční aktiva,
- zásoby,
- pozemky, budovy a zařízení, včetně investic do nemovitostí oceněných v pořizovací ceně snížené o jejich kumulované oprávky a ztráty ze snížení hodnoty,
- investice do nemovitostí oceňované reálnou hodnotou,
- nehmotná aktiva,
- biologická aktiva oceněná pořizovací cenou sníženou o oprávky a ztráty ze snížení hodnoty,
- biologická aktiva oceňovaná reálnou hodnotou,
- přidružené investice,
- investice do společných podniků,
- obchodní a jiné závazky,
- finanční závazky,
- závazky a pohledávky ze splatné daně,
- odložené daňové závazky a pohledávky (dlouhodobé),
- rezervy,
- neovládané podíly, vykázané v rámci vlastního kapitálu odděleně od kapitálu příslušící vlastníkům mateřské společnosti,
- vlastní kapitál připadající vlastníkům mateřské společnosti.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

Standard [5] nenařizuje pořadí, ve kterém mají být jednotlivé položky vykázány, neurčuje ani v jakém formátu. Požaduje pouze, aby výkaz obsahoval prvky, které usnadní jeho porozumění, např. mezisoučty.

2.3.4 Prvky účetních výkazů a kritéria jejich vykázání

Definice prvků jednotlivých účetních výkazů a kritéria pro jejich vykázání jsou obsaženy v Oddílu 2 [5].

Výkaz o finanční pozici obsahuje:

- aktiva

„Aktivum je zdroj ovládaný účetní jednotkou, je výsledkem minulých událostí a očekává se od něj budoucí příliv ekonomických přínosů.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

Kritériem pro vykázání aktiva je možnost jeho spolehlivého ocenění a pravděpodobnost budoucích ekonomických přínosů, které účetní jednotce poplynou z jeho užívání. [5] Účetní jednotka musí být schopna tyto ekonomické přínosy ovládat – zde se projevuje specifický přístup systému IAS/IFRS k vykazování aktiv. Na rozdíl od české účetní legislativy zde není nutno vykazované aktivum vlastnit, podstatná je právě kontrola nad ním a jeho ekonomickými přínosy.

- závazky

„Závazek je současná povinnost účetní jednotky vzniklá na základě minulých událostí, od které se očekává, že vyústí v odliv ekonomických zdrojů z účetní jednotky.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

Jak vyplývá z definice, účetní jednotka vykáže závazek v případě, že má konci účetního období povinnost, která bude v budoucnu vypořádána odlivem ekonomických zdrojů. Stejně jako u aktiv je další podmínkou vykázání závazku jeho spolehlivé ocenění.

- vlastní kapitál

„Vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejích závazků.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

Výkaz zisku či ztráty a ostatního úplného výsledku zahrnuje:

- náklady

Pojmem náklady jsou myšleny náklady z běžné činnosti podniku a ztráty.

„Běžné náklady zahrnují například prodejní náklady, mzdy a odpisy. Obvykle mají podobu odlivu či spotřeby aktiv, jako jsou například peníze a peněžní ekvivalenty, zásoby nebo položky pozemků, budov a zařízení.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

„Ztráty jsou ostatní položky, které splňují definici nákladů a mohou vzniknout z běžných činností účetní jednotky.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

- výnosy

Tímto pojmem se označují běžné výnosy a zisky.

„Běžný výnos je výnos, který vyplývá z běžné činnosti účetní jednotky a může být různě pojmenován - tržba, poplatek, úrok, honorář, dividenda a nájemnė.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

„Zisky jsou ostatní položky, které splňují definici výnosu, ale nejsou běžným výnosem.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

Kritéria pro vykázání výnosů a nákladů jsou shodná s kritérii pro vykázání aktiv a závazků.

2.3.5 Oceňovací báze

Oddíl 2 [5] se zabývá i oceňováním, které definuje jako „proces stanovení peněžních částek, ve kterých účetní jednotka ocení aktiva, závazky, výnosy a náklady ve svých finančních výkazech.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

Nejčastěji využívanými oceňovacími bázemi jsou historická cena a reálná hodnota.

- historická cena

V případě aktiv znamená historická cena „výši zaplacených peněžních prostředků či peněžních ekvivalentů, nebo reálnou hodnotu protihodnoty vynaložené k nabytí aktiv v době pořízení.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

Historická cena závazku představuje „výši získaných peněžních prostředků či peněžních ekvivalentů, nebo reálnou hodnotu nepeněžních aktiv, získaných výměnou za závazek v době vzniku závazku.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

- reálná hodnota

Reálná hodnota je „částka, za kterou může být směněno aktivum či vyrovnán závazek mezi znalými, ochotnými a nespřízněnými stranami.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

2.4 Účetní závěrka dle české účetní legislativy

Účetní závěrkou se z české účetní legislativy zabývá třetí část zákona o účetnictví [7] (dále jen Zákon) a druhá část prováděcí vyhlášky k podvojnému účetnictví pro podnikatele (dále jen Vyhláška) [10].

2.4.1 Soubor účetních výkazů

Soubor účetních výkazů dle české účetní legislativy se nijak zvlášť neliší od IAS/IFRS.

Účetní závěrka představuje nedílný celek a u všech účetních jednotek ji dle Zákona [7] tvoří minimálně:

- rozvaha (bilance),
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha s doplňujícími a vysvětlujícími informacemi.

Některé společnosti musí sestavovat i:

- výkaz o peněžních tocích (cash flow),
- výkaz o změnách vlastního kapitálu.

Narozdíl od IAS/IFRS stanovuje ČÚL, konkrétně Vyhláška [10], přesné požadavky na formát sestavení účetních výkazů.

2.4.2 Kategorizace účetních jednotek

Další odlišností ČÚL od IAS/IFRS je, že některé účetní jednotky nemusí sestavovat všechny výše zmíněné účetní výkazy. Tyto výjimky vyplývají z kategorizace účetních jednotek, jejíž podmínky a kritéria stanovuje Zákon [7] následovně:

Kategorie ÚJ	Celková aktiva	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců v průběhu ÚO
mikro	9 000 000 Kč	18 000 000 Kč	10
malá	100 000 000 Kč	200 000 000 Kč	50
střední	500 000 000 Kč	1 000 000 000 Kč	250

velká	Pokud překročila alespoň 2 hraniční hodnoty určené u střední ÚJ, nebo je subjektem veřejného zájmu.
--------------	---

Tabulka 1 - kategorizace účetních jednotek, vlastní zpracování dle zdroje [1]

Účetní jednotka se přesouvá do vyšší kategorie, pokud k rozvahovému dni překračuje alespoň dvě hraniční hodnoty.

2.4.3 Rozsah sestavení účetní závěrky na základě kategorie účetní jednotky

Mikro a malé účetní jednotky bez povinnosti auditu mohou sestavovat rozvahu a přílohu ve zkráceném rozsahu. Pokud nejsou obchodními společnostmi, můžou ve zkráceném rozsahu sestavovat i výkaz zisku a ztráty. Nemusí sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. [7]

Obchodní společnosti sestavují navíc i přehled o peněžních tocích (kromě vybraných subjektů veřejného zájmu stanovených Zákonem) a přehled o změnách vlastního kapitálu. [7]

2.4.4 Základní prvky jednotlivých výkazů

Narozdíl od IAS/IFRS česká účetní legislativa jednotlivé prvky účetních výkazů nijak nedefinuje, ačkoliv s nimi pracuje. Lze však tvrdit, že jejich podstata je v obou systémech totožná, avšak s již zmíněnou výjimkou v oblasti aktiv – v české účetní legislativě je aktivum pokládáno za zdroj, který účetní jednotka vlastní, avšak v IAS/IFRS je dostačující, aby nad ním měla kontrolu a mohla ovládat všechny ekonomické benefity plynoucí z jeho používání.

České předpisy rovněž souhrnně označují jako pasiva veškeré zdroje financování majetku podniku. IAS/IFRS tento pojem neznají a pracují s termíny „závazky“ a „vlastní kapitál“.

2.4.5 Oceňovací báze

Oceňováním majetku a závazků se zabývá čtvrtá část Zákona o účetnictví [7] a vymezuje následující oceňovací báze:

- Pořizovací cena

„Cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady s jeho pořízením související.“ [7]

- Reprodukční pořizovací cena

„Cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje.“ [7]

Obvykle se stanovuje na základě odborného odhadu.

- Vlastní náklady

Vlastní náklady jsou souhrn přímých a nepřímých přiřaditelných nákladů, využívají se při oceňování zásob či hmotného a nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností.

- Jmenovitá hodnota

Jmenovitá hodnota představuje udanou hodnotu, využívá se při ocenění peněžních prostředků a cenin, pohledávek při jejich vzniku a závazků

- Reálná hodnota

Reálná hodnota lze dle Zákona [7] určit několik způsoby. Může se jednat o např. o tržní hodnotu, hodnotu vyplývající z obecně uznávaných oceňovací modelů a technik nebo ocenění kvalifikovaným odhadcem nebo posudkem znalce. Zákon rovněž stanovuje položky, které mohou být reálnou hodnotou oceněny a související podmínky.

2.5 Účetní pravidla, odhady a chyby dle IFRS pro SME

Cílem Oddílu 10 standardu IFRS pro SME [5] je usnadnit účetním jednotkám výběr a aplikaci účetních pravidel a definovat postupy při změnách účetních pravidel a zpětných opravách chyb v minulých účetních závěrkách.

Pro praktickou část této práce je nezbytné tuto problematiku vyložit.

2.5.1 Účetní pravidla

„Účetní pravidla jsou specifické principy, báze, konvence, předpisy a pravidla aplikovaná účetní jednotkou při sestavování účetní závěrky.“ [5] (vlastní překlad autorky)

Při uplatňování účetních pravidel je důležitá jejich konzistence – účetní jednotka by měla aplikovat dříve zvolená účetní pravidla na případy a oblasti podobného charakteru, pokud na ně Standard [5] výslovně nevyžaduje využití odlišných pravidel. Změny účetních pravidel jsou povoleny pouze, pokud je vyžaduje změna Standardu, nebo v případě, že tak bude docíleno relevantnější a spolehlivější vypovídací schopnosti účetních výkazů. Při změně účetních pravidel se většinou využívá jejich retrospektivní aplikace. Její podstata spočívá v aplikování nového účetního pravidla na související informace v minulých účetních závěrkách, jako by toto pravidlo bylo aplikováno vždy. Princip této metody je demonstrován v praktické části této práce při změně modelu přeceňování.

2.5.2 Změny v účetních odhadech

„Změna v účetním odhadu je úprava účetní hodnoty aktiva nebo závazku, či úprava periodického spotřebování aktiva, která vyplývá z posouzení současného stavu a očekávaných budoucích ekonomických benefitů či povinností spojených s aktivy a závazky.“ [5]
(vlastní překlad autorky práce)

Dopad změny účetního odhadu se vykáže výsledkově v období, kterého se týká. [5]

2.5.3 Opravy dřívějších chyb

„Dřívější chyby jsou opomenutí či nesprávná uvedení položek v jedné či více účetních závěrkách. Vyplývají z nesprávného využití informací, které byly v dispozici v době schválení účetní závěrky a mohlo být očekáváno, že na ně bude kladen důraz při sestavování a zveřejňování účetní závěrky.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

Tyto chyby musí být retrospektivně opraveny přepočtem souvisejících položek. [5]

2.6 Pozemky, budovy a zařízení

Vykazováním položek pozemků, budov a zařízení se zabývá Oddíl 17 [5].

2.6.1 Klasifikace položek Pozemků, budov a zařízení

„Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotné předměty s očekávanou dobou použitelnosti delší než jedno účetní období, které jsou drženy za účelem:

- *produkce zboží,*
- *poskytování služeb,*
- *pronájmu jiných subjektů,*
- *administrativních činností.“ [5]* (vlastní překlad autorky práce)

Položky pozemků, budov a zařízení (dále jen PBZ) musí splňovat již zmíněnou definici aktiva, tj. možnost jejich spolehlivého ocenění a pravděpodobnost přínosu budoucích ekonomických benefitů plynoucí z jejich užívání. Jako položku PBZ je povoleno uznávat i náhradní díly, pokud splňují výše uvedenou definici PBZ, v opačném případě se na ně pohlíží jako na zásoby. [5]

Dále se v kategorii PBZ vykážou i investiční nemovitost, které nesplňují definici uvedenou v Oddílu 17 [5], a to možnost jejich spolehlivého ocenění v reálné hodnotě.

2.6.2 Oceňování – prvotní ocenění

Prvotní ocenění PBZ je provedeno v pořizovací ceně, která zahrnuje:

- „cenu pořízení včetně právních a brokerských poplatků, cel a nevratných daní, sníženou o obchodní slevy a rabaty,
- náklady přímo související s dopravou aktiva do místa určení a uvedením do podmínek nutných k jeho fungování zamýšleným způsobem
- očekávané náklady následné demontáže, odstranění předmětu a obnovu místa, kde se nachází.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

Pozemky a budovy se oceňují a sledují odděleně i v případě, že byly pořízeny zároveň.

2.6.3 Oceňování – v průběhu držení

Standard [5] připouští dva modely oceňování PBZ v průběhu držení, viz níže.

- model historické ceny

Model historické ceny vychází z pořizovací ceny aktiva, která se postupně snižuje o kumulované oprávký a ztráty ze snížení hodnoty.

- model přecenění

V případě modelu přecenění se položky vykazují v jejich reálné hodnotě k datu přecenění, snížené o následné kumulované odpisy a ztráty ze snížení hodnoty. Účetní jednotka by měla provádět přecenění v dostatečném intervalu, aby se účetní hodnota podstatně nelišila od reálné hodnoty na konci období.

Model, který účetní jednotka zvolí, by poté měla aplikovat na celou třídu položek PBZ, tj. skupiny aktiv s podobnou povahou. [5]

Pokud se aktivum přecení směrem nahoru, promítne se tato změna do vlastního kapitálu účetní jednotky. Pokud by se následně hodnota aktiva snížila, bude tento rozdíl účtován proti vlastnímu kapitálu až do vyčerpání fondu z přecenění, který musí mít vždy kladnou hodnotu. Přecenění aktiva směrem dolů se zachycuje výsledkově. [5]

2.6.4 Odpisy

V problematice odpisů je nutné, aby se každá část položky PBZ, která má odlišný vzorec spotřeby ekonomických benefitů, sledovala a odepisovala odděleně po celou dobu své životnosti. Jedná se o tzv. komponentní přístup. [5]

Odpisy za každé účetní období se zachycují výsledkově. Odepisování aktiva začíná v okamžiku, kdy je toto aktivum na určeném místě a ve stavu umožňujícím jeho fungování zamýšleným způsobem. Částky odpisů by měly být systematicky alokovány po celou dobu životnosti aktiva. Položky pozemků se až na určené výjimky (např. lomy) neodepisují, neboť mají neomezenou dobu životnosti. [5]

Odpisové metody

Odpisová metoda by měla spolehlivě odrážet příliv očekávaných budoucích ekonomických benefitů proudících do účetní jednotky. Standard [5] povoluje následující metody odepisování:

- lineární metoda

Lineární metoda představuje odepisování majetku ve stejné výši v každém účetním období.

- metoda zmenšujícího se základu

Při využití metody zmenšujícího základu se každé období odepisuje stejná procentní část ze zůstatkové ceny.

- metoda výkonových odpisů

Metoda výkonových odpisů vychází z předpokládaného užití či výkonu aktiva.

2.6.5 Snížení hodnoty

Z Oddílu 17 [5] vyplývá, že účetní jednotka by měla ke každému datu sestavení účetní závěrky posoudit, zda nedošlo ke snížení hodnoty položek PBZ.

Oddíl 27 [5] požaduje přecenění aktiva na jeho zpětně ziskatelnou částku, pokud je tato částka nižší než jeho účetní hodnota. Zpětně ziskatelná částka aktiva je „*vyšší částka z jeho reálné hodnoty snížené o náklady spojené s prodejem a jeho hodnotou z užívání.*“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

Hodnota z užívání je definována jako „*současnou hodnotu budoucích peněžních toků, které jsou od daného aktiva očekávány.*“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

Cílem zúčtování snížení hodnoty je zamezení nadhodnocení aktiv, které následně snižuje vypovídací schopnost účetních výkazů.

2.6.6 Vyřazení z užívání

Oddíl 17 [5] vyžaduje odúčtování položek při jejich vyřazení, či pokud účetní jednotce z jejich užívání či prodeje již nepoplynou žádné ekonomické benefity. Zisky či ztráty z této operace se následně zúčtují ve výkazu zisku či ztráty.

2.6.7 Porovnání s českou úpravou

Položky pozemků, budov a zařízení představuje v české účetní legislativě (dále jen ČÚL) kategorie dlouhodobého hmotného majetku.

Zákon o účetnictví [7] obecně definuje dlouhodobý majetek jako majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu [12] následně stanovuje vstupní cenu tohoto majetku na 80 000 Kč. Postupy účtování se zabývá český účetní standard pro podnikatele 013 [11].

Text níže upozorňuje na nejdůležitější rozdíly mezi přístupem ČÚL a IFRS pro SME.

Oceňování

Zákon o účetnictví [7] umožňuje oceňování dlouhodobého hmotného majetku v pořizovací ceně, reprodukční pořizovací ceně či ve vlastních nákladech, která se následně snižuje o kumulované oprávky (vyjma pozemků) a ztráty ze snížení hodnoty. Zde lze vidět odlišnost mezi ČÚL a IFRS pro SME, které v průběhu držení aktiva umožňují jeho přeceňování na reálnou hodnotu. ČÚL ocenění dlouhodobého hmotného majetku reálnou hodnotou nepovoluje.

Budoucí náklady

V ČÚL není možné do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku zahrnout budoucí očekávané náklady na demontáž, odstranění předmětu a obnovu místa, kde se nachází.

Investiční nemovitosti

Dle IFRS pro SME se zvlášť vykazují investiční nemovitosti. ČÚL tento pojem nezná, nemovitosti držené k pronájmu či za účelem dosažení kapitálového zhodnocení nijak neodlišuje od klasických nemovitostí užívaných vlastníkem.

Náhradní díly

Další odlišností je vykazování náhradních dílů dle IFRS pro SME v položkách PBZ a jejich oddělené sledování. V ČÚL se náhradní díly zachycují jako zásoby. [7]

Poskytnutí státní dotace na pořízení aktiva

Tato problematika sice nebyla v předchozích kapitolách řešena, v zachycování státních dotací na pořízení majetku se však IFRS pro SME opět podstatně rozchází s ČÚL.

V IFRS pro SME se dotace vykazuje jako výnos, pokud zde neexistuje nutnost splnění určitých podmínek s dotací spojených, nebo tyto podmínky již byly splněny. [5] Vyhláška č. 500/2002 [10] požaduje snížení pořizovací ceny majetku o poskytnutou dotaci.

Odpisy

Odpisy dlouhodobého majetku se v ČÚL dělí na účetní a daňové. Účetní odpisy představují opotřebením majetku, daňové odpisy pak promítají pořízení majetku do nákladů a ovlivňují základ daně. Účetní jednotky často volí přístup, kdy zachycují účetní odpisy ve stejné výši jako daňové. Dle IFRS pro SME musí být odpisy systematicky alokovány po dobu použitelnosti aktiva. [7]

Majetek v ČÚL odepisují účetní jednotky, které jej vlastní, dle IFRS pro SME tato podmínka není nutná a majetek odepisuje ten, kdo nad ním má kontrolu. V případě finančního leasingu by tak jeho předmět v ČÚL odepisoval pronajímatel, dle IFRS pro SME nájemce.

2.7 Investice do nemovitostí

Tato kapitola se zabývá investicemi do nemovitostí dle Oddílu 16 [5].

2.7.1 Klasifikace investic do nemovitostí

Oddíl 16 je určený pro investiční nemovitosti, jejichž reálná hodnota „*lze spolehlivě určit bez vynaložení nepřiměřených nákladů a úsilí.*“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

V případě nesplnění této podmínky se s investiční nemovitostí zachází jako s položkou pozemků, budov a zařízení a je oceněna dle modelu historické ceny. Dále se do této kategorie neřadí nemovitosti držené za účelem prodeje v běžném podnikání. [5]

Investiční nemovitost je definována jako „*nemovitost, kterou účetní jednotka sama nevyužívá ke svému běžným činnostem, ale drží ji za účelem získání příjmů z nájemného či kapitálového zhodnocení.*“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

V praxi může nastat případ, kdy je majetek zároveň investiční nemovitostí a položkou pozemků, budov a zařízení – například, pokud část budovy využívá její vlastník k běžným provozním činnostem a další její část pronajímá za účelem dosažení příjmů. Pokud lze investiční část nemovitosti spolehlivě ocenit v reálné hodnotě, měly by být tyto komponenty

sledovány odděleně. V případě, kdy zjištění reálné hodnoty není možné, pohlíží se na majetek jako na celek a je upravován stejně, jako PBZ. [5]

2.7.2 Oceňování investic do nemovitostí – prvotní ocenění

Prvotní ocenění investiční nemovitosti se provádí v její pořizovací ceně, která zahrnuje její cenu pořízení a přímo přiřaditelné náklady .

2.7.3 Oceňování investic do nemovitostí – v průběhu držení

Standard [5] vyžaduje ocenění investic do nemovitostí reálnou hodnotou, pokud je tato hodnota zjištělná bez vynaložení nepřiměřených nákladů a úsilí, jak již bylo zmíněné výše. Účetní jednotka následně musí ke každému datu sestavení účetní závěrky přezkoumávat, zda nedošlo ke změnám reálné hodnoty, případně nemovitost přecenit a změnu zaúčtovat výsledkově.

2.7.4 Porovnání s českou úpravou

V předchozí kapitole již vyšlo najevo, že česká legislativa pojem investiční nemovitosti nezná a přistupovala by k nim stejně, jako ke klasickým nemovitostem.

2.8 Leasingy

Leasing obecně představuje jednu z možností financování pořízení movitého majetku. Na základě smluvní dohody mezi nájemcem a pronajímatelem je pronajímatel oprávněn využívat majetek, který je ve vlastnictví podnikatele výměnou za leasingové splátky.

V IFRS pro SME [5] se leasingy zabývá Oddíl 20. Pro potřeby praktické části této práce bude následující kapitola zaměřena především na finanční leasing z pohledu nájemce.

2.8.1 Klasifikace finančního leasingu

Pro začátek je nutné specifikovat, jak se liší finanční leasing od operativního. Finanční leasing je narozdíl od operativního leasingu spojen s převodem veškerých rizik a požitků na nájemce majetku. Odlišení však nemusí být v praxi úplně jednoduché a Standard [7] proto uvádí příklady situací, které obvykle vedou ke klasifikaci leasingu jako finančního:

- a) *„po ukončení doby leasingu dojde k převedení vlastnických práv k aktivu na jeho nájemce,*
- b) *nájemce má opci na odkup aktiva za cenu, o které se očekává, že bude podstatně nižší než reálná hodnota aktiva k datu možného využití opce a je zde jistota, že opce bude využita*

- c) *doba leasingu je sjednána na podstatnou dobu životnosti aktiva,*
- d) *na počátku leasingu se současná hodnota minimálních leasingových plateb alespoň rovná reálné hodnotě předmětu leasingu,*
- e) *předmět leasingu je tak specifické povahy, že ho bez větších úprav může využívat pouze jeho nájemce.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)*

Další situace, které by mohly napovědět, že se jedná o finanční leasing, jsou:

- a) *„pokud nájemce může vypovědět leasing, je povinen uhradit pronajímateli ztráty vzniklé v souvislosti s vypověděním leasingu,*
- b) *zisky či ztráty ze změn zbytkové hodnoty leasingového aktiva jsou přeneseny na nájemce,*
- c) *nájemce je schopný pokračovat v leasingu v dalším období za nájemné, které je podstatně nižší než tržní nájemné.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)*

2.8.2 Prvotní vykázání z pohledu nájemce

Na počátku leasingového období musí nájemce vykázat ve výkazu o finanční pozici práva jemu vyplývající z leasingu jako aktiva a související povinnosti jako závazky. [5]

Závazek z leasingu představuje povinnost nájemce hradit pronajímateli leasingové platby. Právo vzniká nájemci k užívání aktiva. Tyto položky se ocení buď v reálné hodnotě předmětu leasingu, nebo v současné hodnotě minimálních leasingových splátek stanovených na počátku leasingu – je nutné vybrat variantu, která představuje nižší částku. Do ocenění práva k užívání aktiva vstupují kromě počátečního ocenění závazku z leasingu i platby provedené na počátku leasingu (např. akontace) a počáteční přímé náklady vzniklé nájemci (např. poplatky). [5]

K ocenění leasingu v současné hodnotě minimálních leasingových splátek využije podnik následující vzorec pro výpočet současné hodnoty, kde C znázorňuje leasingové platby, i úrokovou míru a t čas.

$$PV = \sum_{t=1}^n \frac{C}{(1+i)^t}$$

Při výpočtu je nutné operovat s implicitní úrokovou sazbou. Pokud není určitelná, uplatní se přírůstková (inkrementální) úroková sazba. Krupová [13] doporučuje využití přírůstkové úrokové sazby, kterou definuje jako: *„úrokovou sazbu, kterou by nájemce musel platit, kdyby si na podobnou dobu s podobným zajištěním půjčil prostředky nutné k získání aktiva podobné hodnoty, jakou má právo k užívání aktiva, v podobném ekonomickém prostředí.“*

V praktické části této práce bude k výpočtu současné hodnoty minimálních leasingových splátek využita přírůstková úroková sazba.

2.8.3 Oceňování v průběhu držení

Dle Standardu [5] rozdělí nájemce minimální leasingové platby mezi finanční náklady (úrok) a snížení neuhrazeného závazku. Úrok je nutno rozdělit tak, aby byla u závazku v průběhu doby leasingu zachována konstantní úroková míra.

2.8.4 Odepisování

Předmět finančního leasingu odepisuje nájemce. Využije při tom požadavků příslušného oddílu IFRS pro SME [5] v souvislosti s charakterem aktiva, v případě hmotného majetku tedy Oddíl 17. Rovněž tento majetek ke každému datu sestavení účetní závěrky testuje na znehodnocení.

2.8.5 Porovnání s českou úpravou

Již několikrát bylo v této práci zmíněno, že přístup IFRS pro SME i plných IAS/IFRS k finančnímu leasingu se v porovnání s ČÚL diametrálně odlišuje, a to především v otázce, kdo předmět leasingu vykáže v rozvaze/výkazu o finanční pozici.

V české úpravě je podstatnou podmínkou vykazání majetku k němu příslušící vlastnické právo. Předmět leasingu tudíž vykazuje v rozvaze a odepisuje jeho pronajímatel, a to až do uplynutí leasingové doby, kdy dojde k převodu vlastnických práv na nájemce. V IFRS pro SME jej vykazuje nájemce.

Nájemce musí respektovat zásadu věcné a časové souvislosti a časově rozlišovat leasingové splátky. [7]

2.9 Zásoby

Zásoby jsou upraveny Oddílem 13 [5]. Tato kapitola se s ohledem na praktickou část této práce zabývá pouze zásobami pořízenými nákupem a neřeší zásoby vytvořené vlastní činností.

Zásoby jsou definovány jako aktiva, která:

- *„jsou držena za účelem prodeje v běžné činnosti podniku*
- *se ještě nachází v procesu výroby;*
- *budou ve formě materiálu či dodávek spotřebována ve výrobním procesu či při poskytování služeb.“* [5] (vlastní překlad autorky práce)

2.9.1 Oceňování zásob

Zásoby mohou být oceňovány buď v pořizovací ceně, nebo očekávané prodejní ceně, snížené o náklady na dokončení a prodej. [5] Při pořízení zásob nákupem sestává pořizovací cena z:

- *„ceny pořízení,*
- *dovozních cel a jiných daní (daní, které účetní jednotka následně nevymáhá od daňových úřadů),*
- *nákladů na dopravu, manipulaci a ostatních přímo přiřaditelných nákladů.“* [5] (vlastní překlad autorky práce)

2.9.2 Porovnání s českou úpravou

Česká úprava zásob pořízených nákupem se podstatně neliší od úpravy IAS/IFRS.

2.10 Odložená daň

Daněmi ze zisku se zabývá Oddíl 29, který upravuje účtování a vykazování splatné a odložené daně. Odložená daň je definována jako *„daň splatná nebo uplatnitelná v budoucích obdobích, obecně jako důsledek toho, že účetní jednotka zpětně vypořádává svá aktiva nebo závazky v jejich stávající účetní hodnotě, a toho, že se daňové dopady nevyužitých daňových ztrát a daňových úspor převádějí do budoucnosti.“* [5] (vlastní překlad autorky práce)

V případě odloženého daňového závazku se jedná především o:

- *„kladný rozdíl účetní zůstatkové hodnoty hmotných aktiv oproti jejich daňové zůstatkové hodnotě,*
- *vyúčtované, ale do konce účetního období neinkasované smluvní pokuty.“* [14]

V praktické části práce pro zjednodušení nebude splatná daň uvažována.

3 PŘEDSTAVENÍ VYBRANÉHO PODNIKU

Pro praktickou aplikaci standardu IFRS pro SME byl zvolen podnik ABC, s.r.o., který souhlasil s poskytnutím dat pro praktickou část této práce, ale přeje si zůstat v anonymitě.

ABC, s.r.o. vznikl 23.11.2016 a zabývá se lakováním motorových vozidel a strojů, především pak zemědělských strojů. Firma má pouze jednoho vlastníka, který splatil základní kapitál ve výši 100 000 Kč a je čtvrtletním plátcem DPH.

Podnik zaměstnává v průměru 6 zaměstnanců, nepřesahuje hraniční hodnoty pro výši aktiv a obratu, proto je dle zákona o účetnictví klasifikován jako mikro podnik.

Firma doposud nepřišla do styku s IFRS pro SME a splňuje kritéria pro použití standardu IFRS pro SME – nemá veřejnou zodpovědnost a účetní výkazy sestavuje především pro externí uživatele.

4 PRAKTICKÁ APLIKACE IAS/IFRS NA ÚČETNICTVÍ DANÉHO PODNIKU

V následující kapitole je provedena praktická aplikace standardu IFRS pro SME na podnik ABC, s.r.o.

4.1 Vstupní data

Tato podkapitola prezentuje účetní data poskytnutá podnikem ABC, s.r.o. Obdobím přechodu na vykazování dle IFRS pro SME byl stanoven rok 2021. Účetní jednotka ovšem musí vykazovat srovnávací informace alespoň za jedno předchozí období, první účetní závěrku v souladu s IFRS pro SME tudíž sestaví již v roce 2020.

Tabulka níže představuje rozvahu podniku v celých tisících Kč, sestavenou k 31.12.2020 dle českých předpisů a upravenou pro potřeby této práce. Barevně jsou vyznačeny součtové řádky.

Aktiva v netto hodnotě		Pasiva	
Stálá aktiva	1 090	Vlastní kapitál	1 069
Dlouhodobý hmotný majetek	991	Základní kapitál	100
Oběžná aktiva	416	Nerozdělený zisk	969
Materiál	102	Cizí zdroje	515
Pohledávky	131	Krátkodobé závazky	515
Krátkodobý finanční majetek	183	Pasiva celkem	1 584
Časové rozlišení aktiv	78		
Aktiva celkem	1 584		

Tabulka 2 – prvotní rozvaha, vlastní zpracování dle poskytnutých dat

Pro další postup je důležité specifikovat obsahové vymezení jednotlivých položek rozvahy podniku.

- **Stálá aktiva**

Kategorie stálých aktiv firmy zahrnuje nemovitosti, dopravní vozidla, strojní zařízení a drobný hmotný majetek.

- **Krátkodobý majetek**

Krátkodobý majetek firmy obsahuje zásoby materiálu, krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů a krátkodobý finanční majetek v podobě hotovosti v pokladně a finančních prostředků na bankovním účtu.

- **Časové rozlišení aktiv**

Časové rozlišení aktiv zahrnuje akontaci k finančnímu leasingu.

- **Vlastní zdroje**

Vlastní zdroje podniku se skládají ze základního kapitálu a nerozděleného zisku běžného období.

- **Cizí zdroje**

Cizí zdroje představují krátkodobé závazky k obchodním partnerům, orgánům finanční správy a sociálního zabezpečení.

4.2 První přijetí IFRS pro SME

Přechodem podniku na vykazování dle standardu IFRS pro SME [5] se zabývá Oddíl 35. Ten se vztahuje na účetní jednotky, které na IFRS pro SME přecházejí poprvé a umožňuje jim tak využít různých výjimek a zjednodušení. Účetní jednotka aplikuje požadavky Oddílu na svoji první účetní závěrku, která splňuje požadavky IFRS pro SME a ve které rovněž učinila explicitní prohlášení o souladu s tímto Standardem.

S výjimkou některých případů musí účetní jednotka k datu přechodu na IFRS pro SME:

- „vykázat všechna aktiva a závazky, jejichž vykázání je vyžaduje IFRS pro SME;
- zabránit vykázání aktiv, která Standard nepovoluje vykázat;
- překlasifikovat položky, které dle předchozího účetního rámce vykazovala jako jeden typ aktiva, závazku či složky vlastního kapitálu, ale dle Standardu se jedná o různé typy;
- aplikovat Standard při oceňování všech vykazovaných aktiv a závazků.“ [5] (vlastní překlad autorky práce)

4.3 Transformace položek rozvahy dle IFRS pro SME

Základním krokem před sestavením výkazu o finanční pozici v souladu s IFRS pro SME je transformace položek české rozvahy v netto hodnotě dle požadavků IFRS pro SME na obsahové vymezení výkazu o finanční pozici.

Změna proběhne u:

- dlouhodobého hmotného majetku, který bude převeden do kategorie pozemky, budovy a zařízení,
- krátkodobého finančního majetku, který se přejmenuje na peníze a peněžní ekvivalenty,
- pohledávek, které se budou nazývat obchodní a ostatní pohledávky,
- časového rozlišení aktiv, které se přesune do položky ostatní aktiva,
- krátkodobých závazků, které se rozdělí na závazky ze splatné daně a obchodní a ostatní závazky.

Následující tabulka představuje upravený výkaz o finanční pozici podniku.

Aktiva v netto hodnotě		Vlastní kapitál a závazky	
Pozemky, budovy a zařízení	1 090	Základní kapitál	100
Zásoby	102	Nerozdělený zisk	969
Obchodní a ostatní pohledávky	131	Závazky ze splatné daně	125
Peníze a peněžní ekvivalenty	183	Obchodní a ostatní závazky	390
Ostatní aktiva	78	Celkem	1 584
Celkem	1 584		

Tabulka 3 – transformovaná rozvaha, vlastní zpracování

4.4 Úprava položek výkazu o finanční pozici dle požadavků IFRS pro SME

V následující kapitole budou upraveny jednotlivé položky výkazu o finanční pozici v souladu s požadavky IFRS pro SME na jejich vykázání.

4.4.1 Pozemky, budovy a zařízení

Změny v položkách pozemků, budov a zařízení proběhnou u lakovacího boxu a u leasingu dopravních prostředků.

Lakovací box GOLEMTECH

Lakovací box značky GOLEMTECH byl pořízen k 28.8.2018, jeho doba životnosti je stanovena na 10 let a odepisuje se rovnoměrně.

Pořizovací cena	480 960 Kč
Oprávky k 31.12.2020	112 224 Kč
Účetní hodnota k 31.12.2020	368 736 Kč

Tabulka 4 – zjednodušená karta majetku, vlastní zpracování dle poskytnutých dat

Součástí lakovacího boxu jsou významné komponenty v hodnotě 68 690 Kč, které je třeba měnit jednou za pět let. Standard [5] v tomto případě vyžaduje oddělené sledování a odepisování lakovacího boxu a významných dílů.

Nejprve je nutné zrušit veškeré oprávky k lakovacímu boxu a jejich hodnotu přičíst zpět k zůstatkové ceně majetku. Tato operace se zachytí následovně:

Název účtu	Má dáti	Dal
Oprávky k lakovacímu boxu – zrušení	112 224,-	
Nerozdělený zisk – přičtení odpisů		112 224,-

Tabulka 5 – zaúčtování, vlastní zpracování

Poté je třeba odečíst hodnotu náhradních dílů od pořizovací ceny lakovacího boxu, výsledná hodnota lakovacího boxu je tak 412 270 Kč. V tabulce níže je pak proveden výpočet odpisů obou položek za 28 měsíců.

Odpis lakovacího boxu (412 270/120*28)	96 196 Kč
Odpis významných dílů (68 690/60*28)	32 055 Kč

Tabulka 6 – výpočet odpisů, vlastní zpracování

Provedené změny se zaúčtují následovně:

Název účtu	Má dáti	Dal
Oprávky k lakovacímu boxu		96 196,-
Oprávky k významným dílům		32 055,-
Nerozdělený zisk – odpisy lakovacího boxu	96 196,-	
Nerozdělený zisk – odpisy významných dílů	32 055,-	

Tabulka 7 – zaúčtování, vlastní zpracování

Netto hodnota lakovacího boxu k 31.12.2020 tak bude 384 764 Kč a netto hodnota významných dílů 36 635 Kč.

4.4.2 Finanční leasing

Firma pořizuje formou leasingu osobní automobil značky Suzuki. Tento leasing dostatečně splňuje podmínky uvedené ve Standardu [5] pro jeho klasifikaci jako finanční – veškerá práva a rizika s jeho užíváním nese nájemce, po uplynutí doby leasingu dojde k převedení vlastnických práv k majetku na podnik a doba leasingu je sjednána na podstatnou část ekonomické doby aktiva.

Jak již bylo zmíněno v teoretické části práce, postoj IFRS k finančnímu leasingu je naprosto odlišný od české legislativy. Dle ČÚL podnik momentálně eviduje leasingový majetek pouze v podrozvahové evidenci a měsíční splátky zachycuje rovnou do nákladů.

Podle požadavků IFRS pro SME dojde k převodu mezi položky pozemků, budov a zařízení, neboť je zde splněno kritérium kontroly nad aktivem a jeho budoucími ekonomickými přínosy.

Automobil Suzuki

Finanční leasing k automobilu Suzuki započal k 13.8.2020. Ostatní podstatné informace jsou uvedené v tabulce níže. Částky neobsahují DPH, protože přechod na IFRS pro SME nic nemění na povinnosti podniku k zachycování a platbám daně dle české legislativy.

Doba trvání leasingu	60 měsíců
Pořizovací cena	422 470 Kč

Akontace	84 494 Kč
Měsíční splátka	6 321 Kč

Tabulka 8 – zjednodušená karta majetku, vlastní zpracování dle poskytnutých dat

Pro výpočet současné hodnoty minimálních leasingových splátek bude využit postup z publikace od autorky Lenky Krupové [13]

Prvním krokem bude ocenění závazku v současné hodnotě minimálních leasingových plateb za využití přírůstkové úrokové sazby. Dle definice uvedené v kapitole 2.8.2 stanovila autorka práce její výši na 4,8 % p.a., tudíž 0,4 % p.m. Od pořizovací ceny majetku ve výši 422 470 Kč se odečte akontace, protože již došlo k jejímu uhrazení před započítáním doby leasingu.

Diskontováním minimálních budoucích splátek vyšla jejich současná hodnota dle Přílohy 1 na 336 586,09 Kč, po zaokrouhlení 336 586 Kč, což je méně než reálná hodnota aktiva. Tato částka představuje závazek z leasingu. Celkový úrok je 42 673,91 Kč, po zaokrouhlení 42 674 Kč.

Následně je třeba ocenit právo k užívání leasingu – k závazku z leasingu se přičte akontace ve výši 84 494 Kč. Tato částka se rovná 421 080 Kč a v této hodnotě se finanční leasing promítne do položek PBZ.

Jak již bylo zmíněno, akontaci podnik uhradil před začátkem leasingu. Dle zákonných požadavků ji musí evidovat na účtu časového rozlišení nákladů, dle IFRS pro SME tedy v ostatních aktivech, v současné hodnotě 78 861 Kč. 5 633 Kč už bylo poměrně započítáno do roku 2020 v rámci nákladů za 4 měsíce leasingu. Tato operace se zruší a dojde tak ke sloučení částky závazku z užívání aktiva a rozvahové položky ostatní aktiva. Tak bude možné vykázat právo k užívání leasingu v částce 421 080 Kč.

Název účtu	Má dáti	Dal
PBZ – právo k užívání aktiva v současné hodnotě budoucích plateb	336 586,-	
Dlouhodobé závazky – současná hodnota budoucích plateb		336 586,-
Ostatní aktiva – zrušení započtené akontace	5 633,-	

Nerozdělený zisk – zrušení započtené akontace		5 633,-
PBZ – započtení ostatních aktiv	78 861,-	
Ostatní aktiva – zrušení položky		78 861,-

Tabulka 9 – zaúčtování, vlastní zpracování

Potom je třeba odúčtování uhrazených splátek a jejich opětovné zachycení v souladu s IFRS pro SME. Úroková část splátky se vykáže jako nákladová položka v nerozděleném zisku, kdežto současná hodnota provedených plateb jako snížení závazku z leasingu.

Název účtu	Má dáti	Dal
Peníze – odstranění řádných splátek	25 284,-	
Nerozdělený zisk – odstranění řádných splátek		25 284,-
Peníze – opětovné zaúčtování v souladu s IFRS		25 284,-
Dlouhodobé závazky – snížení závazku	20 019,-	
Nerozdělený zisk – úrok	5 265,-	

Tabulka 10 – zaúčtování, vlastní zpracování

Nakonec je třeba převést část závazků do krátkodobých, v tomto případě částku 62 010 Kč, kterou dojde ke snížení závazku v příštím roce (viz Příloha 1)

Název účtu	Má dáti	Dal
Krátkodobé závazky – přidání části závazku		62 010,-
Dlouhodobé závazky – vyjmutí části závazku	62 010,-	

Tabulka 11 – zaúčtování, vlastní zpracování

Nájemce leasingu musí právo k užívání aktiva odepisovat v souladu s Oddílem 17, za rok 2020 tedy zúčtuje odpis za 4 měsíce užívání aktiva.

Odpis automobilu (421 080/60*4)	28 072 Kč
--	-----------

Tabulka 12 – výpočet odpisu, vlastní zpracování

Odpis se zaúčtuje následovně:

Název účtu	Má dáti	Dal
Nerozdělený zisk – odpis automobilu	28 072,-	
Oprávky k automobilu		28 072,-

Tabulka 13 – zaúčtování, vlastní zpracování

Výsledná hodnota, ve které se automobil vykáže ve výkazu o finanční pozici po odečtení odpisů tak bude 393 008 Kč.

4.4.3 Investice do nemovitostí

Budova – garáž

Firma vlastní garáž, kterou momentálně sama nevyužívá, ale drží ji za účelem příjmů z pronájmu. K jejímu zařazení do majetku firmy došlo 18.12.2017, doba životnosti byla stanovena na 30 let a způsob odepisování rovnoměrný. Další informace uvádí tabulka níže.

Pořizovací cena	220 500 Kč
Oprávky k 31.12.2020	22 050 Kč
Účetní hodnota k 31.12.2020	198 450 Kč

Tabulka 14 – zjednodušená karta majetku, vlastní zpracování dle poskytnutých dat

Dle IFRS pro SME se jedná o investici do nemovitostí, dojde proto k jejímu vyloučení v netto hodnotě z pozemků, budov a zařízení a převedení na účet investic do nemovitostí, viz níže.

Název účtu	Má dáti	Dal
Pozemky, budovy, zařízení – vyjmutí položky		198 450,-
Investice do nemovitostí – přidání položky	198 450,-	

Tabulka 15 – zaúčtování, vlastní zpracování.

Standard [5] vyžaduje ocenění tohoto majetku v reálné hodnotě, pokud lze spolehlivě určit bez vynaložení nepřiměřených nákladů a úsilí. S ohledem na současné ceny podobných garáží ve stejné lokalitě byla reálná hodnota garáže odhadnuta na 280 000 Kč. Toto navýšení se zúčtuje

výsledkově jako výnos z přecenění. Podnik poté musí každý rok k datu sestavení účetní závěrky přezkoumávat případné změny reálné hodnoty této nemovitosti.

Po přecenění majetku na reálnou hodnotu je nutné provést navýšení oprávek a jeho původní pořizovací ceny. K tomu je třeba nejprve vypočítat koeficient, a to podílem reálné hodnoty majetku a jeho původní zůstatkové ceny. Tím se následně vynásobí jeho pořizovací cena a výše dosavadních oprávek. Níže jsou tyto výpočty znázorněny. Třetí sloupec tabulky vyčísluje rozdíl mezi původními a navýšenými částkami.

Koeficient (280 000/191 100)	1,4109	
Navýšená původní pořizovací cena (220 500*1,4109)	311 104 Kč	90 604 Kč
Navýšené dosavadní oprávky (22 050*1,4109)	31 110 Kč	9 060 Kč

Tabulka 16 – výpočet, vlastní zpracování

Rozdíl vypočtených částek ve druhém sloupci by se měl rovnat reálné hodnotě majetku, tj. 280 000 Kč. V tomto případě vychází 279 994 Kč, což je nevýznamná odchylka způsobená zaokrouhlením koeficientu a v souladu se zásadou významnosti není třeba se jí zabývat.

Hodnoty ze třetího sloupce se zúčtují takto:

Název účtu	Má dáti	Dal
Investice do nemovitostí – navýšení	90 604,-	
Oprávky ke garáži – navýšení		9 060,-
Nerozdělený zisk – výnos z přecenění		81 544,-

Tabulka 17 – zaúčtování, vlastní zpracování

Pozemek – parkovací a odstavné místo

Další nemovitostí, kterou podnik vlastní, ale sám neobsazuje a pronajímá za účelem dosažení příjmů, je pozemek sloužící jako parkovací a odstavné místo. Ten byl do majetku firmy zařazen k 23.2.2018 v hodnotě 250 600 Kč.

Požizovací cena	250 600 Kč
Účetní hodnota k 31.12.2020	250 600 Kč

Tabulka 18 – zjednodušená karta majetku, vlastní zpracování dle poskytnutých dat

Tento pozemek opět splňuje kritéria pro převedení z kategorie pozemků, budov a zařízení do skupiny investičních nemovitostí. Opět se přecení na reálnou hodnotu, která byla stanovena s ohledem na průměrné ceny podobných pozemků ve stejné lokalitě na 410 000 Kč. Protože pozemky mají neomezenou dobu životnosti, neodepisují se, tudíž není třeba nejdříve navýšit pořizovací cenu majetku a oprávek, jako tomu bylo v přechozím případě. Dojde tak pouze k prostému přesunu do skupiny investičních nemovitostí a výsledkovému zúčtování rozdílu z přecenění.

Tyto účetní operace znázorňuje tabulka níže.

Název účtu	Má dáti	Dal
Pozemky, budovy, zařízení – vyjmutí položky		250 600,-
Investice do nemovitostí – přidání položky	250 600,-	
Investice do nemovitostí – navýšení	159 400,-	
Nerozdělený zisk – výnos z přecenění		159 400,-

Tabulka 19 – zaúčtování, vlastní zpracování

4.4.4 Zásoby

V položkách zásob eviduje účetní jednotka pouze nakoupený materiál, který spotřebovává při poskytování služeb. Žádné zásoby si nevyrábí ve vlastní režii, proto u této kategorie neproběhne změna a částka bude uznaná ve výkazu o finanční pozici v plném rozsahu.

4.4.5 Obchodní a jiné pohledávky

Podnik má pohledávky pouze za svými obchodními partnery. Není třeba zde provádět žádné změny.

4.4.6 Peněžní a peněžní ekvivalenty

Účetní jednotka disponuje hotovostí v pokladně a penězi na bankovním účtu. Ani u této položky se nic nezmění a celá částka může být převedena do nového výkazu.

4.4.7 Ostatní aktiva

Tato kategorie byla sloučena s položkou pozemků, budov a zařízení, v novém výkazu už tedy nebude vykázána.

4.4.8 Základní kapitál

Základní kapitál bude uznán v plné hodnotě

4.4.9 Nerozdělený zisk

Nerozdělený zisk bude upraven o rozdíly související se změnami v položkách PBZ, leasingu a investic do nemovitostí. Pro zjednodušení nebude u těchto změn proveden výpočet odložené daně.

4.4.10 Obchodní a ostatní závazky

Kategorie obchodních a ostatních závazků se rozdělí na dlouhodobé a krátkodobé závazky v souvislosti se změnami v oblasti finančního leasingu.

4.5 Finální podoba výkazu o finanční pozici

Sestavení výkazu o finanční pozici dle požadavků IFRS pro SME je finálním krokem praktické části této práce.

Aktiva v netto hodnotě		Vlastní kapitál a závazky	
Pozemky, budovy a zařízení	1 012	Základní kapitál	100
Investice do nemovitostí	689	Nerozdělený zisk	1 186
Zásoby	102	Závazky ze splatné daně	125
Obchodní a ostatní pohledávky	131	Obchodní a ostatní závazky – dlouhodobé.	644
Peníze a peněžní ekvivalenty	183	Obchodní a ostatní závazky – krátkodobé	62
Celkem	2 117	Celkem	2 117

Tabulka 20 – výsledný výkaz o finanční pozici, vlastní zpracování

Celková aktiva a pasiva se rovnají, je tedy zachována bilanční rovnice a potvrzeno správné zaúčtování položek.

ZÁVĚR

Cílem této práce bylo popsat proces přechodu podniku účtujícího dle české účetní legislativy na vykazování dle IFRS pro SME a na konkrétním podniku tento proces zdokumentovat.

První kapitola informuje čtenáře o procesu harmonizace účetnictví ve světě, kde stručně specifikuje její základní tři proudy. Další kapitola se zabývá vybranou účetní problematikou v podmínkách IFRS a české úpravy účetnictví, definuje nejdůležitější rozdíly mezi oběma systémy a poskytuje tak nezbytné podklady pro praktickou část práce. Třetí kapitola popisuje podnik, který následně ve čtvrté kapitole přechází z českého účetnictví na vykazování dle požadavků standardu IFRS pro malé a střední podniky.

Po přechodu podniku na vykazování dle IFRS pro SME lze pozorovat podstatné odlišnosti mezi vykazovanými částkami v české rozvaze a výkazu o finanční pozici. Největší změna proběhla u položek pozemků, budov a zařízení, kde se projevily specifické požadavky IAS/IFRS, týkající se především vykazování leasingu v rozvaze nájemce či odděleného sledování investičních nemovitostí. U těchto nemovitostí rovněž došlo k navýšení účetní hodnoty, v důsledku jejich přecenění na reálnou hodnotu. Závazky podniku se zvětšily zařazením závazku z leasingu a položku nerozděleného zisku ovlivnily výnosy z provedených změn. Celkový rozdíl mezi původní rozvahou a novým výkazem o finanční pozici činí 533 tisíc Kč.

ZDROJE

- [1] JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha: Grada, 2018. ISBN 978-80-247-2774-5.
- [2] International Accounting Standards Board. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. [online]. [cit. 2022-04-26].
Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/conceptual-framework/>
- [3] Institute of Chartered Accountants in England and Wales. *Knowledge guide to International Accounting Standards*. [online]. [cit.2022-04-26].
Dostupné z: <https://www.icaew.com/library/subject-gateways/accounting-standards/knowledge-guide-to-international-accounting-standards>
- [4] IFRS Foundation. *List of Standards* [online]. [cit. 2022-04-26].
Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>
- [5] International Accounting Standards Board. *IFRS for SMEs.*. [online]. [cit. 2022-04-26]. Dostupné z:
<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/ifrs-for-smes/english/2015/ifrs-for-smes-standard-part-a.pdf>
- [6] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.
- [7] ČESKO. *Zákon č. 563 ze dne 12.prosince 1991 o účetnictví*. In: Sbíрка zákonů České republiky. 1991, částka 107.
Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>
- [8] International Accounting Standards Board. *IFRS 16*. [online]. [cit. 2022-04-26].
Dostupné z: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-16-leases.html>
- [9] Delloite. *IASB provides update on the second review of the IFRS for SMEs*. [online]. [cit. 2022-04-26].
Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>
- [10] ČESKO. *Vyhláška č. 500 ze dne 6.listopadu 2002*. In: Sbíрка zákonů České republiky. 2002, částka 174.
Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>
- [11] *České účetní standardy pro jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb*. Praha: Ministerstvo financí 2016.

Dostupné také z: <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi-podnikatelu-a-neziskoveho-sek/ceske-ucetni-standardy-pro-podnikatele-a/2018/ceske-ucetni-standardy-pro-ucetni-jednot-30742>

- [12] ČESKO. *Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmu*. In: Sbíрка zákonů české republiky. 1992, částka 117.

Dostupné také z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

- [13] KRUPOVÁ, Lenka. *Leasingy podle IFRS: IFRS 16 leasingy, praktické aplikace, příklady*. Praha: 1. VOX, 2017. ISBN 978-808-7480-540.

- [14] STROUHAL, Jiří. *Slovník pojmů IFRS: aktuálně platné definice pojmů IFRS, překladový můstek z ČJ do AJ a zpět, vazby na jednotlivé IAS-IFRS*. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-514-9.

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha 1 – diskontování měsíčních splátek u automobilu Suzuki

Příloha 1. – diskontování měsíčních splátek u automobilu Suzuki

2020	úroková míra	0,4 %			
	období	pravidelná měsíční splátka	$(1+i)^t$	splátka závazku = SH platby	úrok
	1	6321,00	1,27	4 974,66	1 346,34
	2	6321,00	1,27	4 994,55	1 326,45
	3	6321,00	1,26	5 014,53	1 306,47
	4	6321,00	1,26	5 034,59	1 286,41
2021	5	6321,00	1,25	5 054,73	1 266,27
	6	6321,00	1,25	5 074,95	1 246,05
	7	6321,00	1,24	5 095,25	1 225,75
	8	6321,00	1,24	5 115,63	1 205,37
	9	6321,00	1,23	5 136,09	1 184,91
	10	6321,00	1,23	5 156,64	1 164,36
	11	6321,00	1,22	5 177,26	1 143,74
	12	6321,00	1,22	5 197,97	1 123,03
	13	6321,00	1,21	5 218,76	1 102,24
	14	6321,00	1,21	5 239,64	1 081,36
	15	6321,00	1,20	5 260,60	1 060,40
	16	6321,00	1,20	5 281,64	1 039,36
2022	17	6321,00	1,19	5 302,77	1 018,23
	18	6321,00	1,19	5 323,98	997,02
	19	6321,00	1,18	5 345,27	975,73
	20	6321,00	1,18	5 366,65	954,35
	21	6321,00	1,17	5 388,12	932,88
	22	6321,00	1,17	5 409,67	911,33
	23	6321,00	1,16	5 431,31	889,69
	24	6321,00	1,16	5 453,04	867,96
	25	6321,00	1,15	5 474,85	846,15
	26	6321,00	1,15	5 496,75	824,25
	27	6321,00	1,15	5 518,74	802,26
	28	6321,00	1,14	5 540,81	780,19
2023	29	6321,00	1,14	5 562,97	758,03
	30	6321,00	1,13	5 585,23	735,77
	31	6321,00	1,13	5 607,57	713,43
	32	6321,00	1,12	5 630,00	691,00
	33	6321,00	1,12	5 652,52	668,48
	34	6321,00	1,11	5 675,13	645,87
	35	6321,00	1,11	5 697,83	623,17
	36	6321,00	1,10	5 720,62	600,38
	37	6321,00	1,10	5 743,50	577,50
	38	6321,00	1,10	5 766,47	554,53
	39	6321,00	1,09	5 789,54	531,46
	40	6321,00	1,09	5 812,70	508,30

2024	41	6321,00	1,08	5 835,95	485,05
	42	6321,00	1,08	5 859,29	461,71
	43	6321,00	1,07	5 882,73	438,27
	44	6321,00	1,07	5 906,26	414,74
	45	6321,00	1,07	5 929,89	391,11
	46	6321,00	1,06	5 953,61	367,39
	47	6321,00	1,06	5 977,42	343,58
	48	6321,00	1,05	6 001,33	319,67
	49	6321,00	1,05	6 025,34	295,66
	50	6321,00	1,04	6 049,44	271,56
	51	6321,00	1,04	6 073,63	247,37
	52	6321,00	1,04	6 097,93	223,07
2025	53	6321,00	1,03	6 122,32	198,68
	54	6321,00	1,03	6 146,81	174,19
	55	6321,00	1,02	6 171,40	149,60
	56	6321,00	1,02	6 196,08	124,92
	57	6321,00	1,02	6 220,87	100,13
	58	6321,00	1,01	6 245,75	75,25
	59	6321,00	1,01	6 270,73	50,27
	60	6321,00	1,00	6 295,82	25,18
suma				336 586,09	42 673,91