

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní

Reporting účetních dat v rámci holdingu

Diplomová práce

Univerzita Pardubice  
Fakulta ekonomicko-správní  
Akademický rok: 2022/2023

# ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(projektu, uměleckého díla, uměleckého výkonu)

Jméno a příjmení: **Alice Hanesová**  
Osobní číslo: **E21080**  
Studijní program: **N0413A050009 Ekonomika a management**  
Specializace: **Ekonomika a management podniku**  
Téma práce: **Reporting účetních dat v rámci holdingu**  
Zadávající katedra: **Ústav podnikové ekonomiky a managementu**

## Zásady pro vypracování

Cílem práce je popsat proces převodu národního účetnictví do účetního systému IAS/IFRS ve vybraných oblastech účetnictví v rámci reportingu dceřiných společností mateřské společnosti.

Osnova:

- Význam a použití mezinárodních účetních standardů.
- Vybrané oblasti převodu národního účetnictví do IAS/IFRS.
- Představení vybraného podniku.
- Popis převodu vybraných oblastí a tvorby účetních výkazů.
- Návrhy 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*. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2017. ISBN 978-80-265-0692-8.
- HINKE, Jana. *IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. Ekonomie studium. ISBN 978-80-87197-64-6.
- HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazování finanční pozice podniku*. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. Ekonomie studium. ISBN 978-80-87197-65-3.
- JÍLEK, Josef. *Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP*. Praha: Grada, 2018. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2774-5.
- KRUPOVÁ, Lenka. 2019. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví : interpretace a aplikace v podnikové praxi*. 3. vydání. Praha: VOX. Účetnictví (VOX). ISBN 978-80-87480-70-0.
- 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.
- SHAMROCK, Steven E. *IFRS and US GAAP: a comprehensive comparison*. Hoboken: John Wiley & Sons, 2012. x, 213. ISBN 9781118144305.
- SKÁLOVÁ, Jana, SUKOVÁ, Anna. *Podobné účetnictví 2021*. Dvacáté sedmé vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-271-3107-5.

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

Datum zadání diplomové práce: **1. září 2022**  
Termín odevzdání diplomové práce: **30. dubna 2023**

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

L.S.

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

V Pardubicích dne 1. září 2022

# PROHLÁŠENÍ AUTORA

Prohlašuji:

Práci s názvem Reporting účetních dat v rámci holdingu 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 25.04.2023

Bc. Alice Hanesová v. r

## **PODĚKOVÁNÍ**

Tímto bych ráda poděkovala vedoucí práce Ing. Ireně Honkové, Ph.D., za vedení při zpracování mé diplomové práce a její odborné znalosti, které mi byly nepostradatelné při orientaci ve složitých oblastech mé diplomové práce. Ráda bych také vyjádřila poděkování holdingu CZECHOSLOVAK GROUP a. s. za příležitost k napsání diplomové práce, a to zejména členům konsolidačního týmu IFRS, kteří mi poskytli veškeré důležité informace a znalosti, jež jsem plně využila při zpracování, a které mi byly předány nejen pro zmíněné účely. Nakonec bych chtěla dodatečně poděkovat své rodině za její neochvějnou podporu, povzbuzení a trpělivost během celého dokončování této práce.

## **ANOTACE**

*Diplomová práce se zabývá aplikací Mezinárodních účetních standardů účetního výkaznictví (IFRS) dceřinou společností v praxi. Společnosti pro potřeby holdingu reportují dosavadní statutární účetní výsledky prostřednictvím speciálního Group reporting package, který umožňuje národní účetnictví převést do systému IAS/IFRS. Cíl práce je zaměřen na správnou aplikaci Mezinárodních účetních standardů účetního výkaznictví na národní účetnictví a odhalení nedostatků při reportingových činnostech ve skupině holdingu.*

## **KLÍČOVÁ SLOVA**

*Reporting, účetní výkaznictví, mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, české účetní standardy*

## **TITLE**

*Reporting of Accounting Data Within the Holding*

## **ANNOTATION**

*This diploma thesis deals with the application of International Financial Reporting Standards (IFRS) by a subsidiary in practice. For holding company purposes, the companies report the existing statutory accounting results through a special group reporting package that allows national accounting to be converted to the IAS/IFRS system. The aim of this paper is to correctly apply the International Financial Reporting Standards to the national accounts and to reveal deficiencies in the reporting activities within the holding company group.*

## **KEYWORDS**

*Reporting, financial statements, international financial reporting standards IFRS, czech accounting standards*

## **OBSAH**

SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK.....	9
SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK .....	11
ÚVOD.....	13
1 VÝZNAM A POUŽITÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ .....	15
1.1 Vývoj a zavedení IFRS v České republice.....	17
1.2 Finanční výkaznictví .....	17
2 VYBRANÉ OBLASTI PŘEVODU NÁRODNÍHO ÚČETNICTVÍ DO IAS/IFRS .....	19
2.1 Charakteristika a členění pohledávek.....	20
2.1.1 Pohledávky a opravné položky v českých účetních předpisech .....	20
2.1.2 Ocenění pohledávek a tvorba opravných položek v mezinárodních účetních standardech .....	24
2.2 Klasifikace a členění výnosů a nákladů .....	26
2.2.1 Výnosy z pohledu českých účetních předpisů .....	27
2.2.2 Náklady z pohledu českých účetních předpisů .....	30
2.2.3 Výnosy v prostředí mezinárodních účetních standardů .....	34
2.3 Charakteristika a klasifikace leasingu.....	39
2.3.1 Leasing v českých účetních předpisech .....	41
2.3.2 Leasing v mezinárodních účetních standardech .....	46
3 PŘEDSTAVENÍ PODNIKU .....	57
4 POPIS PŘEVODU VYBRANÝCH OBLASTÍ A TVORBY ÚČETNÍCH VÝKAZŮ....	58
4.1 Pravidelné reporty využívající Group reporting package .....	59
4.1.1 Výroční a pololetní zpráva.....	59
4.1.2 Kvartální IFRS report a forecast.....	60
4.2 Group reporting package.....	61
4.2.1 Obratová předvaha .....	61
4.2.2 Vnitropodnikové vztahy .....	62
4.2.3 Rating.....	63
4.3 IFRS 9 – Finanční nástroje.....	64
4.3.1 IFRS 9 .....	65
4.3.2 Metoda očekávaných ztrát .....	67

4.4	IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky .....	71
4.4.1	Pěti krokový model .....	71
4.4.2	Procento rozpracovanosti.....	73
4.5	IFRS 16 - Leasingy .....	76
4.5.1	Aplikace standardu IFRS 16 – Leasingy .....	76
4.5.2	Dotazník IFRS 16 .....	78
4.6	Doúčtování IFRS změn .....	82
4.6.1	IFRS adjustmety .....	83
4.6.2	Výkazy po aplikaci Mezinárodních účetních standardů .....	86
5	NÁVRHY A DOPORUČENÍ .....	87
	ZÁVĚR .....	90
	POUŽITÁ LITERATURA .....	92
	SEZNAM PŘÍLOH.....	96



## SEZNAM ILUSTRACÍ A TABULEK

<b>Obrázek 1:</b> Schéma rozpoznání leasingu .....	48
<b>Obrázek 2:</b> Výpočet výše opravné položky z listu IFRS 9 .....	66
<b>Obrázek 3:</b> Výpočet výše opravných položek .....	68
<b>Obrázek 4:</b> Výpočet výše opravných položek .....	69
<b>Obrázek 5:</b> Podklad pro IFRS doúčtování .....	70
<b>Obrázek 6:</b> Pěti krokový model .....	71
<b>Obrázek 7:</b> Kalkulace odložené daně POC .....	76
<b>Obrázek 8:</b> Výstup z dokumentu IFRS dotazník .....	82
<b>Obrázek 9:</b> Náhled listu IFRS doúčtování .....	83
<b>Obrázek 10:</b> Doúčtování adjusmentu IFRS 9 .....	83
<b>Obrázek 11:</b> Doúčtování adjustmentu IFRS 15 .....	84
<b>Obrázek 12:</b> Doúčtování adjustmentu IFRS 16 .....	85
<b>Tabulka 1</b> Účtování o pohledávce ČÚS .....	23
<b>Tabulka 2:</b> Účtování o vzniku výnosu .....	29
<b>Tabulka 3:</b> Časové rozlišení výnosů .....	30
<b>Tabulka 4:</b> Účtování o vzniku nákladů .....	32
<b>Tabulka 5:</b> Změna stavu výrobků, polotovarů a nedokončené výroby .....	33
<b>Tabulka 6:</b> Komparace IFRS 15 - výnosy a ČÚS .....	38
<b>Tabulka 7:</b> Účtování o leasingu z pohledu nájemce ČÚS .....	42
<b>Tabulka 8:</b> Účtování o leasingu z pohledu nájemce ČÚS .....	43
<b>Tabulka 9:</b> Účtování o leasingu z pohledu pronajímatele ČÚS .....	44
<b>Tabulka 10:</b> Účtování o leasingu z pohledu pronajímatele ČÚS .....	45
<b>Tabulka 11:</b> Komparace účtování leasingu z pohledu nájemce IFRS a ČÚS .....	53
<b>Tabulka 12:</b> Rozvrh pro stanovení hodnot v GRP .....	62
<b>Tabulka 13:</b> Rating .....	64
<b>Tabulka 14:</b> Matice pro stanovení očekávaných ztrát dle ratingu .....	65
<b>Tabulka 15:</b> Matice míra očekávaných ztrát .....	67
<b>Tabulka 16:</b> Rozlišené jednotlivé pohledávky za dlužníky .....	68
<b>Tabulka 17:</b> Výpočet doúčtování opravných položek .....	70
<b>Tabulka 18:</b> Výpočet procenta dokončenosti .....	74

<b>Tabulka 19:</b> Výpočet jednotlivých parametrů.....	75
<b>Tabulka 20:</b> Výpočet doúčtování POC.....	75
<b>Tabulka 21:</b> Splátkový kalendář leasingu ČÚS.....	80

## SEZNAM ZKRATEK A ZNAČEK

a. s. – akciová společnost

apod. – a podobně

atd. – a tak dále

CSG – Czechoslovak group a. s.

ČÚS – české účetní standardy

CZK – korun českých

EAD – neuhrazená výše pohledávky (*Exposure at Default*)

EBIT – zisk před úroky a zdaněním (*Earnings Before Interest and Taxes*)

EBITDA – zisk před započtením úroků, daní a odpisů (*Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*)

ECL – tvorba opravných položek k očekávaným ztrátám (*Expected loss provisioning*)

EUR – Euro

FVTOCI – reálná hodnota s dopadem do ostatního výsledku hospodaření (*Fair Value Through Other Comprehensive Income*)

GAAP – Všeobecně uznávané účetní principy (*Generally Accepted Accounting Principles*)

GRP – reportingový balíček (*Group reporting package*)

IAS – Mezinárodní účetní standardy (*International Accounting Standards*)

ICO – vnitroskupinové transakce (*Intercompany transactions*)

IFRS – Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (*International Financial Reporting Standards*)

IFRIC – Výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (*International Financial Reporting Interpretations Committee*)

ISAB – Rada pro mezinárodní účetní standardy (*International Accounting Standards Board*)

ISAC – Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (*International Accounting Standards Committee*)

Kč. – korun českých

LGD – procento očekávané ztráty z hodnoty pohledávky v případě bankrotu dlužníka (*Loss Given Default*)

např. – například

PD – pravděpodobnost bankrotu dlužníka (*Probability of Default*)

POC – procento rozpracovanosti (*Percentage of completion*)

resp. – respektive

ROU – právo k užívání (*right of use*)

s. r. o. – společnost s ručením omezeným

TCZK – tisíc korun českých

tj. – to je

tzn. – to znamená

tzv. – takzvaný

# ÚVOD

Během posledních let celosvětová globalizace a významný rozvoj zahraničního obchodu téměř odstranily bariéry jednotlivých procesů českého národního účetnictví. Z historického vývoje je patrné, že hlavním záměrem lidské společnosti byla harmonizace účetních principů odlišných podnikatelských subjektů v rámci jednotlivých zemích, a to především ve srozumitelné a věrné podobě.

Vznik harmonizace účetních principů byl převážně podnícen nezbytností ekonomických subjektů vstoupit na globální trhy prostřednictvím různých forem akvizic či založením nových přidružených podniků v různých zemích světa. V této situaci bylo klíčovou činností sjednocení účetních principů a postupů, aby bylo možné porovnávat hospodářské výsledky odlišných podniků v jednotlivých zemích a přijímat správná rozhodnutí na základě srovnatelných údajů.

Evropská unie, která během několika let začala politicky a ekonomicky unifikovat evropské země, stanovila jasné metodiky, zásady a předpoklady k prezentování účetních dat za účelem harmonizace srovnatelných principů vykazování účetních náležitostí v rámci účetních závěrek podnikatelských subjektů na světové bázi. V dnešní době dochází k harmonizaci speciálně v rámci tří globálních norem.

Základní normou pro úpravu účetních dat v rámci Evropské unie je norma nazvaná Mezinárodní účetní standardy účetního vykazování (International Financial Reporting Standards) a směrnice Evropské unie. Z pohledu celosvětové harmonizace účetnictví je nutno zmínit národní účetní standardy USA – US GAAP, které upravují standardy platné pro společnosti v USA. Koncept standardů US GAAP byl využit při sestavování Mezinárodních účetních standardů. Snaha tímto způsobem spojit účetní postupy jednotlivých podnikatelských subjektů má pozitivní účinek na podporu a vývoj nejen evropského, ale i světového trhu.

**Z tohoto důvodu je hlavním cílem práce popsat proces převodu národního českého účetnictví do účetního systému IAS/IFRS ve vybraných oblastech účetnictví v rámci reportingu dceřiných subjektů mateřskému holdingu.** V počáteční části je vysvětlen systém mezinárodních účetních standardů, jeho význam a použití v českém prostředí. Následujícím tématem počáteční části práce je podstata a účel finančního výkaznictví v podnikovém řízení. Dále práce podrobněji vysvětluje vybrané oblasti převodu národního účetnictví IAS/IFRS a klade důraz na jisté rozdíly ve způsobech vykazování dle IAS/IFRS a lokálního účetnictví.

V druhé části práce je prezentován modelový podnik, který aplikuje skutečný reportingový systém používaný v rámci skupiny CZECHOSLOVAK GROUP a. s. Zmíněný systém umožňuje pravidelnou klasifikaci lokálního účetnictví do mezinárodní podoby. V práci jsou popsány, ale i prakticky vyzkoušeny a následně okomentovány jednotlivé kroky procesu, kterými modelový podnik prošel při převodu účetnictví do IAS/IFRS. Výsledky práce by mohly být užitečné pro danou společnost při zdokonalování procesů v následujících letech a také při tvorbě školicích a interních metodik v rámci skupiny.

# 1 VÝZNAM A POUŽITÍ MEZINÁRODNÍCH ÚČETNÍCH STANDARDŮ

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) začaly vznikat během sedmdesátých let dvacátého století. Na vzniku IFRS měla hlavní podíl globalizace v oblasti podnikání a financí, která způsobila, že podniky začaly provádět transakce se subjekty v odlišných zemích a regionech. Ve zmíněných zemích a regionech začaly vznikat významné rozdíly v účetních postupech a předpisech, čímž ztěžovaly podnikům porovnávání jednotlivých finančních výkazů tudíž výsledků společností. Avšak pro potřeby řešení tohoto problému začaly vznikat Mezinárodní standardy účetního výkaznictví jako způsob sjednocení rozdílných účetních postupů a vykazování. Hlavním cílem IFRS bylo vytvořit ucelený soubor kvalitních a celosvětově uznávaných účetních standardů. Jednalo se tedy o významný krok k harmonizaci účetních postupů v rámci celého světa a snahu dosažení větší konzistence finančního výkaznictví. (Dvořáková, 2017; Shamrock, 2012)

Vznik IFRS měl také pozitivní dopad na rozhodování společností v podnikatelském prostředí a úsilí světových bank o rozvoj mezinárodní ekonomické sítě. Záslouhou jednotného systému účetních standardů mohou nyní podniky zvládat znalá rozhodnutí na základě spolehlivých finančních informací, bez ohledu na jejich geografickou polohu. Stejně tak banky mohou využívat srovnatelné finanční výkazy podniků při hodnocení úvěruschopnosti dlužníků a také k efektivnějšímu řízení rizik. Dalším pozitivním přínosem IFRS byl vznik podpor a dotací pro podniky, zejména v Evropské unii. Záslouhou přijetí společného souboru účetních standardů mohly členské státy Evropské unie vytvořit právní předpisy, které podporují růst a rozvoj podniků v celém regionu. (Dvořáková, 2017)

Vzhledem k ekonomickým a podnikatelským tlakům globálního trhu byla založena nezávislá organizace nazvaná **Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů** (International Accounting Standards Committee), která měla za úkol vytvořit harmonizované standardy využitelné v různých podnikatelských prostředích. Tento výbor vytvořil tzv. **Mezinárodní standardy** (International Accounting Standards), které se začaly formovat od roku 1973 a jejich koncept částečně vycházel z amerických účetních standardů US GAAP. V roce 2000 byly IAS rozšířeny a přejmenovány na **Mezinárodní standardy finančního výkaznictví** (International Financial Reporting Standards), aby lépe vystihly jejich význam, tj. sloučení obsahu účetních závěrek různých podnikatelských subjektů. V té době byl také změněn název výboru na **Radu pro tvorbu mezinárodních účetních standardů** (International Accounting

Standards Board). V dnešní době se standardy IFRS používají v mnoha zemích světa jako oficiální standard účetního výkaznictví. (Jílek, 2018)

Jak bylo již zmíněno aktuálně jsou standardy uznávány a používány v mnoha zemích světa, včetně Evropské unie, Kanady, Austrálie a Japonska. IFRS standardy se staly důležitým nástrojem pro usnadnění porovnávání finančních výsledků a účetních závěrek mezi společnostmi z různých zemí a usnadňují přístup podnikům na mezinárodní kapitálové trhy. V dnešní době IFRS standardy pokrývají širokou škálu účetních oblastí, včetně finančních nástrojů, zásob, dluhopisů či nájmu. Avšak standardy jsou průběžně aktualizovány a upravovány, aby reflektovaly aktuální vývoj v oblasti účetnictví a finančního výkaznictví. V této části je důležité si uvědomit, že IFRS standardy nejsou povinné pro všechny společnosti a některé země mohou mít své vlastní národní účetní standardy. Nicméně, kvůli významu mezinárodního obchodu a investic, se mnoho společností rozhoduje pro použití IFRS standardů i v případě, že pro ně nejsou povinné. (Jílek, 2018; Dvořáková, 2021; Shamrock, 2012)

### **Struktura Mezinárodních účetních standardů účetního výkaznictví**

Mezinárodní účetní standardy obsahují speciálně tyto tři normy:

- koncepční rámec finančního výkaznictví;
- vlastní mezinárodní standardy;
- speciální standard pro malé a střední podniky.

Hlavním cílem IAS/IFRS je zformování komplexního systému kvalitních, srozumitelných, souhrnně vymahatelných účetních standardů a jejich prosazení ve světovém využití. Základním podkladem pro Mezinárodní účetní standardy výkaznictví je tzv. koncepční rámec, který obsahuje:

- účetní zásady a předpoklady stojící na dodržování standardů;
- hlavní definice účetních závěrek (aktiv, závazků, vlastního kapitálu, nákladů, výnosů) dle mezinárodních účetních standardů;
- počáteční koncepce oceňování.

Uvedený koncepční rámec je pouze hlavním a prvotním textem celkového znění IAS/IFRS, kde se jedná čistě o vyložení vize účetního výkaznictví. Obsah koncepčního rámce nijak nezakazuje standardy IAS/IFRS. V případě vzniku jistých rozporů mezi koncepčním rámcem a standardy IAS/IFRS je nutno uvést, že zmíněné standardy mají přednost před obecnými požadavky koncepčního rámce. (Hinke, 2018a; Dvořáková, 2021; Jílek, 2018)



## 1.1 Vývoj a zavedení IFRS v České republice

Vývoj a zavedení Mezinárodních účetních standardů v České republice spočíval ve čtyřech krocích, které se projevily v novelách zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Prvním a druhým krokem byly novely v letech 2002 a 2004, novela zákona č. 353/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví a novela zákona č. 437/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Zmíněné novely upravující účetní jednotky na území České republiky, které mohou poskytovat účetní záznamy dle IFRS či jiných mezinárodně uznávaných účetních standardů a také společnosti, které sestavují své konsolidované účetní závěrky v souladu s IFRS úpravnými a právem Evropské unie. V případě, že jejich cenné papíry byly přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoliv státu Evropské unie. Třetím krokem bylo přijetí novely z roku 2010 zákona č. 410/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který upravuje dceřiné společnosti zahrnuté do konsolidačního celku mateřské společnosti, která upravuje svou účetní závěrku dle IFRS. Čtvrtým posledním krokem byla novela vyhlášky č. 442/2017 Sb., kterou se mění vyhláška č.501/2002 Sb., upravující možnost členských států Evropské unie povolit či nařídit účtování, oceňování a zveřejňování finančních nástrojů dle IFRS.

## 1.2 Finanční výkaznictví

Důležitým termínem v této práci určitě bude finanční výkaznictví. Finančním výkaznictvím neboli reportingem lze obecně nazvat seznam vnitropodnikových výkazů a zpráv, které vypovídají o veškerých důležitých informacích o podnikání účetní jednotky. Reporting může veřejnost chápat, jako určité zprávy o hospodaření podniku za předem stanovené období. Zmíněné údaje jsou velmi důležité k posouzení stavu účetní jednotky. (Fibírová et. Šoljaková, 2010; Jílek, 2018)

Hlavní roli zjištěná data hrají při řízení podniku, a to celku či určité organizační jednotky. Nejdůležitějším uživatelem reportingu je samozřejmě vlastník podniku (investor), který spoléhá na přesné a kvalitní informace od řídicích pracovníků. Vlastník, který je zastoupený určitým regulativním orgánem burzy či kapitálovým trhem, má významný nárok na výkazy, které musí mít podobu podle mezinárodní standardizace účetnictví (IFRS, US GAAP). Z toho plyne, že s procesem reportingu daného účetního subjektu jsou také úzce spojeny IFRS a US GAAP standardy. (Fibírová et. Šoljaková, 2010; Jílek, 2018)

## Účel a uživatelé finančního reportingu

Finanční reporting sám o sobě dokáže plnit proces, při kterém vrcholový management využívá pro stabilní chod společnosti kvalitní souhrnná finanční data, která pečlivě analyzuje a vyhodnocuje pro potřeby podniku. První nejdůležitější činností je shrnutí komplexních dat v rámci podniku s využitím nejmodernějších softwarů. Poté nastává zmíněný rozbor účetních dat při zhodnocení kvality zjištěných výsledků a následně výstupem celého procesu je stanovit hospodářskou pozici společnosti. (Fibírová et. Šoljaková, 2010)

Zásadou mapování procesů a vyhodnocování podnikových dat, na jejichž podstatě lze najít příčinu problému, je pro podnik velmi pozitivně nastavený systém interních činností. Samotné zpracování účetních dat, které probíhá denně, měsíčně anebo kvartálně přispívá ke zlepšení rozhodovacích procesů napříč podnikem a lze jej vyhodnotit, jako příznivou aktivitu managementu. Pokud podnik zavede pravidelné reporty zdokonalí tím nejen přehlednost podnikových činností, ale celkově začne být ve své podstatě vysoce transparentní. Celkově tento způsob vede ke zlepšení prestiže podniku a dokáže rozbít bariéry komunikace nejen mezi zaměstnanci a managementem, ale i vedením podniku. Tento složitý proces se projeví pozitivně nejen uvnitř firmy, ale i navenek. Výborně zpracované výstupy reportingu v podobě kvalitních účetních výpisů vedou k zaujmutí větší části investorů. (Fibírová et. Šoljaková, 2010)

Uživatelé výstupu reportingu lze zařadit do dvou větších kategorií, a to uživatelé externí a interní. Každá skupina využívá data z reportingu za jiným účelem. Interními uživateli jsou převážně manažeři různých oddělení například controllingu, IFRS a manažeři pro vedení společnosti, kteří potřebují aktuální informace o hospodaření podniku, aby mohli na případné výkyvy operativně a takticky reagovat. Externí uživatelé využívají pouze informace, které se firma rozhodne zveřejnit široké veřejnosti. Příkladem jsou externí výkazy finančního účetnictví jednotlivých společností či konsolidovaných účetních výkazů za celou skupinu společností. (Fibírová et. Šoljaková, 2010)

## 2 VYBRANÉ OBLASTI PŘEVODU NÁRODNÍHO ÚČETNICTVÍ DO IAS/IFRS

České účetní standardy jsou zakotveny v ustanovení **zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o účetnictví)**, jakožto závazná právní norma, která představuje určitý souhrn pravidel. Na českém území musí zmíněné standardy dodržovat všechny účetní subjekty bez ohledu na jejich velikost či právní formu. Hlavním orgánem pro tvorbu, vydávání a schvalování obsahu českých účetních standardů je české ministerstvo financí. Obsah standardů je tvořen z účetních metod, postupů o účtování a vykazování, avšak veškerý obsah musí být v souladu s ustanoveními zákona o účetnictví a ostatních právních předpisů. Účetní jednotky, které nemají povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku podle IFRS, podléhají české právní úpravě, tedy vyhlášce **č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška 500/2002 Sb.)** a **Českým účetním standardům pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen ČÚS)**.

System mezinárodních účetních standardů stojí na principech účtování. Lze tedy vyjádřit názor korespondující s Dvořákovou (2017), že účetní jednotka je pobízená k nalezení řešení, jak by měl daný účetní případ vypadat, aby vyhovoval principům IAS/IFRS. Avšak, aby standardy měly účinnost a staly se závaznými nejen pro členské státy Evropské Unie musí být interpretovány v **Úředním věstníku** a schváleny **Radou pro mezinárodní účetní standardy (ISAB)**. Vzhledem k českým účetním standardům tato povinnost vedení účetnictví a vykazování dle IFRS je pouze u společností, které mají své cenné papíry kótované na evropském regulovaném trhu.

Důležitým milníkem v této práci je komparace IFRS a ČÚS, jelikož oba systémy obsahují mnoho rozdílů způsobených odlišnou podstatou účetních metodik. Hlavním rozdílem je určité rozdílnost v konceptech obou účetních systémů. Mezinárodní účetní standardy výkaznictví jsou založeny na doporučení, jak by měla účetní jednotka korektně postupovat. Z toho důvodu Mezinárodní standardy dávají na výběr z několika vyhovujících postupů vykazování účetnictví účetním jednotkám, naopak české účetnictví je založeno na striktních pravidlech. Tudíž účetní subjekt má přesný postup, který musí dodržet dle předem stanovených zákonů a vyhlášek.

Klíčový rozdíl obou systémů lze nalézt ve způsobu vykazování jednotlivých účetních případů. Následující myšlenkou odlišností je neexistence koncepčního rámce v zákoně o účetnictví. Je

také důležité zmínit, že zásadním rozdílem mezi ČÚS a IFRS je, že vykazování dle IFRS nemůže být základem pro výpočet daně z příjmů právnických osob na území České republiky. Z toho důvodů společnosti, které musí vést své účetnictví v IFRS realizují zcela nové podklady pro IFRS strukturu vykazování. Veřejně dostupné prameny uvádějí, že nelze precizně srovnat oba standardy, a proto se práce zaměřuje na konkrétní rozdíly, které lze sledovat například u standardu **IFRS 9 – Finanční nástroje**, **IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky** či **IFRS 16 – Leasingy**.

## 2.1 Charakteristika a členění pohledávek

Pohledávky z obecného hlediska představují pouze nárok podniku na úhradu určité částky. Až v okamžiku zaplacení dlužníkem teprve vzniká účetnímu subjektu užitek. Úhrada pohledávek může nastat ve formě peněžního plnění a nepeněžního plnění. Nepeněžní plnění ve skutečnosti probíhá prostřednictvím jiných aktiv, dodávkou zboží nebo poskytnutím služby vůči věřitelské společnosti. V bilanci podniku lze členit pohledávky podle několika skupin dlužníků:

- pohledávky z obchodního styku (za odběrateli, vzniklé z titulu reklamací);
- pohledávky vůči společníkům;
- pohledávky vůči státu;
- pohledávky vůči institucím sociálního a zdravotního pojištění;
- pohledávky z titulu poskytnutých záloh. (Skálová et. Suková 2021)

### 2.1.1 Pohledávky a opravné položky v českých účetních předpisech

V českém účetnictví jsou evidovány krátkodobé a dlouhodobé pohledávky v účtové skupině 31 – Pohledávky. Nejčastěji se jedná o pohledávky z obchodních vztahů. Důraz je kladen u vykazování v bilanci podniku. Účetní subjekt musí rozlišit druh pohledávek na krátkodobé a dlouhodobé úměrně k datu jejich vypořádání. Vzhledem k jistějším náležitostem by měl účetní subjekt (věřitel) tvořit minimálně u obchodních pohledávek po lhůtě splatnosti **opravné položky**, jelikož se mohou stát během účetního období nedobytné. (Strouhal, 2020)

Důvodem proč tomu tak může být je, že odběratel nedokáže dostát svým závazkům z důvodů nedostatku finančních prostředků, vyhlášení konkurzu či se rozhodl pohledávky neuhradit. V takové situaci lze pohledávky soudně vymáhat. V České republice je tvorba zákonných opravných položek upravena zákonem č. 593/1992 Sb., zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rezervách), avšak podnik může stanovit podmínky pro tvorbu opravných položek podle své vnitropodnikové směrnice, potom

se jedná o opravné položky účetní. Takové položky jsou tvořeny podle právních norem upravujících české účetnictví. (Strouhal, 2020)

Zákon o účetnictví pojednává o tom, že by účetní jednotka měla brát v úvahu všechna rizika a možné ztráty týkající se majetku, závazků a snížení hodnot oceněných k rozvahovému dni. Tudíž u neuhrazených pohledávek by měla tvořit opravné položky na základě stavu k rozvahovému dni, a to maximálně do výše jejich účetní hodnoty. Účty účetní skupiny 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřním zúčtování dovolují tvorbu opravných položek k obchodním či jiným pohledávkám. (Vlčková, 2020)

### **Tvorba zákonných opravných položek**

Opravné položky k nepromlčeným pohledávkám mohou být dle ustanovení § 8 písm. a) zákon o rezervách tvořeny za podmínky, že uplynulo:

- více než 18 měsíců: účetní jednotka může vytvořit opravnou položku k pohledávce až do výše 50 % účetní hodnoty ke dni účetní závěrky;
- více než 30 měsíců: účetní jednotka může vytvořit opravnou položku k pohledávce až do výše 100 % účetní hodnoty ke dni účetní závěrky.

Opravnou položku na 100 % může tvořit v tomto případě § 8 písm. a) zákon o rezervách.

1. Účetní hodnota ke dni účetní závěrky nepřesáhne 30 000 Kč.
2. Od konce sjednané doby splatnosti uplynula doba delší než 12 měsíců.
3. Účetní hodnota nepřesáhla částku 30 000 Kč vůči stejnému dlužníkovi za období, ke kterému se podává daňové přiznání.

Vytvořením opravné položky vzniká účetní jednotce povinnost vést pohledávku v samostatné evidenci, kde nepřesáhne její účetní hodnotu. U některých pohledávek nelze uplatnit tvorbu opravných položek, a to u pohledávky již odepsané do výsledku hospodaření a pohledávky vzniklé za společníky, akcionáři a členy družstva za upsaný základní kapitál, mezi ekonomicky či personálně propojenými osobami a mezi osobami blízkými. (Vlčková, 2020; Strouhal, 2020)

### **Odpis pohledávky**

Při odpisu pohledávky se odepsaná pohledávka eviduje v podrozvahové evidenci, a pokud k ní byla vytvořena 100 % opravná položka lze ji považovat za tzv. nedobytnou pohledávku. V případě uhrazení odepsané pohledávky od dlužníka, účetní subjekt vyúčtuje případ jako výnos na účtech třídy 64 – Jiné provozní výnosy. Období, po kterém se pohledávka označuje

jako promlčená, je stanovena na tři nebo čtyři roky, a to podle toho, zda se jedná o pohledávku podle zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ve znění pozdějších předpisů (dále jen občanský zákoník) nebo zákona č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o obchodních korporacích). Takové období se prodlužuje v případech, že je o pohledávku řádně pečováno, avšak toto období je zastaveno pro soudně vymáhané pohledávky.

Pohledávku lze odepsat tehdy jedná-li se o:

- promlčenou pohledávku;
- pohledávku za dlužníkem, u kterého je soudně zrušen konkurz z důvodů nedostatečného majetkového vypořádání vzhledem k pohledávce, kde insolvenční soud určil její vypořádání z majetkové podstaty;
- pohledávku za dlužníkem, kterému hrozí úpadek či mu nabývá na základě insolvenčního řízení;
- pohledávku za dlužníkem, na jehož majetek je uplatněna veřejná dražba na základě zmíněné dražby;
- pohledávku za dlužníkem, na jehož majetek je uplatněna exekuce na základě výsledků zmíněné exekuce;
- pohledávku za dlužníkem, který umřel a pohledávku nelze vymáhat na dědicích;
- pohledávku za právnickou osobou, která zanikla bez právního zastoupení a věřitel nebyl s původním majitelem spojenou osobou. (Vlčková, 2020)

### **Účtování o pohledávkách ze strany českého účetnictví**

Problematika pohledávek je upravená v § 50 vyhlášky č. 500/2002 dle, které musí být pohledávky evidovány v účtové třídě 3 – Zúčtovací vztahy, které obsahují i veškeré druhy závazků. Jedná se o velmi rozsáhlou účetní skupinu 31–39. V českém účetnictví jsou obchodní pohledávky oceňovány dle § 25 zákona o účetnictví jmenovitou hodnotou, tj. hodnotou ke dni vzniku. V případě nabytí pohledávky za úplatu (postoupení pohledávky, převzetí závazku) je oceněna vzhledem k pořizovací ceně. Pohledávky vzniklé během roku se zahraničním partnerem musí účetní subjekt přepočítat dle aktuálního kurzu České národní banky ke dni vystavení. Jak je známo pohledávka vyjadřuje právo věřitelského podniku požadovat po druhé osobě plnění závazku, avšak uspokojením závazku pohledávka zaniká. Princip účtování o pohledávkách je upraven v zákoně o účetnictví a vychází z náležitostí účetního dokladu (faktur). Účetní subjekt eviduje ve svém účetnictví část faktur po splatnosti, kde začne tvořit

zákonně opravné položky upravené v § 8 písm. a) zákona o rezervách a nezákonné dle vnitropodnikové směrnice na vrub účtu 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek a 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek ve prospěch účtu 391 – Opravná položka k pohledávkám (viz tabulka č. 1).

**Tabulka 1** Účtování o pohledávce ČÚS

<i>Účetní operace</i>	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
<b>1. Faktura za realizované výrobky a služby, za prodané zboží, za prodej materiálů.</b>	Pohledávky z obchodních vztahů (311)	Výnosy (601, 602, 604, 642)
<b>2. Tvorba opravné položky k pohledávkám po lhůtě splatnosti.</b>		
- podle zákona o rezervách (zákonně) A	Náklady (558)	Opravná položka k pohledávkám (391)
- podle vnitropodnikové směrnice (účetní) B	Náklady (559)	Opravná položka k pohledávkám (391)
<b>3 a. Odpis pohledávky daňově uznatelné.</b>	Odpis pohledávky (546X)	Pohledávky z obchodních vztahů (311)
<b>3 b. Odpis pohledávky daňově neuznatelné.</b>	Odpis pohledávky (546Y)	Pohledávky z obchodních vztahů (311)
<b>4 a. Rozpouštění opravné položky zákonné.</b>	Opravná položka k pohledávkám (391)	Náklady (558)
<b>4 b. Rozpouštění opravné položky účetní.</b>	Opravná položka k pohledávkám (391)	Náklady (559)

Zdroj: vlastní zpracování dle Strouhal, 2020

Podle interních předpisů jsou dané pohledávky brány v potaz jako nedobytné a budou v průběhu účetního období odepsány. Odpis (část krytá opravnou položkou zákonnou a nezákonnou) se účtuje na vrub nákladům 546X a Y – Odpis pohledávky ve prospěch účtu 311

– Pohledávky z obchodních vztahů. Posledním účetním případem nastává rozpuštění vytvořených opravných položek na vrub 391 – Opravná položka a v prospěch 558 – Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek a 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v případě, že se rozhodne o jejím odpisu či pomine důvod k jejím vytvořením (viz tabulka č.1).

### **2.1.2 Ocenění pohledávek a tvorba opravných položek v mezinárodních účetních standardech**

K problematice pohledávek v mezinárodních standardech účetního výkaznictví se přímo nevěnuje žádný standard, avšak vesměs je lze nalézt v obsahu standardu IFRS 18 – Výnosy, IAS 32, IAS 39 a v posledním vzniklém znění standardu IFRS 9 – Finanční nástroje. Členit pohledávky může účetní subjekt podle transakce či z časového hlediska. (Hinke, 2013a; Dvořáková, 2022)

Podle druhu transakce:

- pohledávky z obchodního vztahu – pohledávky vzniklé se zákazníky během bezhotovostního vztahu (prodej služeb, výrobků, zboží) na fakturu, kde se splatnost nejčastěji pohybuje okolo 20 až 40 dní;
- pohledávky za zaměstnanci – vzniklé za účelem půjček či záloh na služební cesty;
- pohledávky – ze strany přeplatků na dani či přiznaných dividend;
- zálohy poskytnuté za účelem záruky plateb;
- ostatní pohledávky.

Z časového hlediska a v souladu s IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky na:

- krátkodobé pohledávky – pohledávky splatné během následujícího účetního období nejčastěji oceňovány v ceně, která je uvedena na faktuře;
- dlouhodobé pohledávky – pohledávky, které nebudou splatné během jednoho účetního období. U dlouhodobých pohledávek nastává problém jejich ocenění. Standardy doporučují dluh ocenit (současnou hodnotou splátek, metodou efektivní úrokové míry). (Hinke, 2013a)

Standardy doporučují tři metody pro vykazování rizikových nebo nedobytných pohledávek:

- metoda přímého odpisu – při této metodě účetní jednotka odepíše celou hodnotu pohledávky do nákladů pouze v případě, kdy její nabytí nepřipadá v úvahu;



- metoda odpočtu – dává účetnímu subjektu možnost v jednotlivých obdobích zúčtovat odhad rizikových pohledávek přímo do nákladů a zároveň u nedobytných pohledávek snížit jejich hodnotu vytvořením opravných položek podle postupu Percentage of Sales a Aging the Accounts.
- model očekávaných ztrát – doporučuje účetnímu subjektu vytvořit dříve opravnou položku, než mu vznikne kreditní ztráta. (Hinke, 2013a; www.dreport.cz)

### **Model očekávaných ztrát a tvorba opravných položek**

Z pozice detailnějšího popisu oceňování a vykazování opravných položek k pohledávkám byl vybrán model očekávaných ztrát, jelikož je poměrně nový a účinný pro účetní období počínající od 1. ledna 2018 a po zmíněném termínu. Vzhledem k obecnému přístupu stanovenému ve standardu IFRS 9 – Finanční nástroje se opravná položka k pohledávkám vykazuje pouze v případě, že nastane významné zvýšení úvěrového rizika. Úvěrové riziko se oceňuje způsobem pravděpodobnosti selhání po dobu trvání od prvního zaúčtování finančního aktiva. Účetní jednotka před oceněním musí tedy zjistit k rozvahovému dni, zdali se nezvýšilo úvěrové riziko spojené s finančním nástrojem od jeho prvního vykazování v účetnictví. V momentě, kdy účetní jednotka identifikuje zvýšené úvěrové riziko může využít tzv. model očekávaných ztrát (expected credit loss model). (Dvořáková, 2022; www.dreport.cz)

Atributy, které musí model obsahovat:

- podle vyhodnocení rozsahu možných výsledků je určena nezkreslená a pravděpodobnostně vážená částka;
- časová hodnota peněz;
- přiměřené a podložené informace o aktuální situaci k datu rozvahového dni a výhledu do budoucna vzhledem k minulým obdobím.

U modelu očekávaných ztrát lze využít tzv. zjednodušený přístup, který se využívá především u obchodních pohledávek, smluvních aktiv a pohledávek z leasingu. Umožňuje účetním subjektům využívat model očekávaných kreditních ztrát bez předem identifikovaného významného zvýšení rizika. Výpočet modelu je charakterizován součinem **EAD\*PD\*LGD**, kde je PD (pravděpodobnost selhání), EAD (expozice v selhání) a LGT (ztrátovost ze selhání). Systém tvorby opravných položek v IFRS je tedy založen na základě očekávané ztráty nikoliv vzniklé ztráty, tzn. i k pohledávkám, které nejsou po splatnosti. Pro výpočet hodnoty výše opravné položky, která by měla být vytvořena je využíváno speciální matice. Informace, které

musí být zjištěny pro její sestavení jsou vysvětleny níže s postupem. (Dvořáková, 2022; www.dreport.cz)

### **Aplikace matice pro tvorbu opravných položek**

1. Vymezení vhodné skupiny pohledávek.
2. Určení období, za které je aplikace míry historických ztrát významná.
3. Vymezení míry historických ztrát.
4. Zvážení makroekonomické situace a stanovení vhodné míry ztrát.
5. Výpočet „expected credit loss“ modelu.

### **Komparace vykazování pohledávek z pohledu IFRS a ČÚS**

Vzhledem k principům účtování v českém účetnictví je vykazování opravných položek podle modelu očekávaných kreditních ztrát v IFRS totožný jako v ČÚS, jediným rozdílem je pouze ocenění pohledávek a podmínka tvorby předčasných opravných položek vztažených na finanční aktiva, o kterých účetní subjekt účtuje ve své evidenci. (Dvořáková, 2022)

## **2.2 Klasifikace a členění výnosů a nákladů**

Nákladové a výnosové účty se řadí mezi tzv. výsledkové účty. U těchto účtů 5. (náklady) a 6. (výnosy) třídy nejsou stanoveny nikdy na začátku účetního období počáteční stavy, a to z důvodů, že ke konci účetního období účetní jednotka vždy musí zjistit jejich rozdíl, dle kterého stanoví hospodářský výsledek v podobě zisku (výše výnosů převažuje nad náklady) nebo ztráty (výše nákladů převyšuje výnosy). Ze zmíněné teorie tedy vychází, že výše výnosů a nákladů ovlivňuje hospodaření účetního subjektu. Výnosem v podnikovém prostředí je chápáno jisté ocenění výkonu podniku. Částky za vykonané úkony jsou zaznamenávány růstovým tempem od počátku otevření výnosových účtů až do doby konce účetní závěrky. Uvedené částky vypovídají o ekonomickém hospodaření podnikatelského subjektu v průběhu účetního období v podobě:

- peněžních přírůstků;
- přírůstků nepeněžních aktiv;
- snížení či zániku závazku podniku.

Ve zmíněné oblasti je důležité podotknout odlišnost výnosů a příjmů v podniku. Příjmy jsou chápány pouze jako čistý přírůstek peněžních prostředků vstupujících do cash flow, avšak výnosy jsou zveřejňovány v rámci účetního výkazu zisku a ztrát a jsou chápány jako oceněné výkony účetní jednotky. Náklady, jak bylo zmíněno, jsou účtovány v 5. účtové třídě. Na

jednotlivé účty 5. účtové třídy je nutno účtovat druhy jednotlivých nákladů narůstajícím tempem od začátku účetního období.

Tak jako výnosy a příjmy je nutno rozlišovat podobně náklady a výdaje, kdy nákladem je chápáno určité vyjádření spotřeby a výdajem je chápán jistý úbytek finančních prostředků bez spojitosti s konkrétním výkonem. Mezi základní znaky se řadí jejich nutnost časové souvislosti s účetním obdobím, splnění účelové souvztažnosti s výdaji, avšak nejdůležitějším charakteristickým znakem je, že se jedná o určitou spotřebu prostředků. (Dvořáková 2021; Vlčková 2020)

### **Věcná a časová souměřitelnost výnosů k nákladům**

Věcná souměřitelnost v zákoně o účetnictví spočívá v tom, že při zjišťování výsledku hospodaření musí být výnosy a náklady příslušící ke stejnému objemu produkce vzájemně porovnány. Důležitost věcné shody nákladů a výnosů je jedním z principů, které jsou založeny na aktuální bázi. Časová souměřitelnost nákladů a výnosů dle zákona o účetnictví požaduje, aby výnosy a náklady byly zachyceny právě v tom období, ke kterému se váží a vznikají bez ohledu na to, zdali z nich již plynuly peněžní pohyby. (Dvořáková, 2021)

#### **2.2.1 Výnosy z pohledu českých účetních předpisů**

Členění výnosů v České republice je upraveno vyhláškou č. 500/2002 a zákonem o č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů).

- Podle výkazu zisku a ztráty.
  - i. Provozní – výnosy, které vznikají běžnou činností podnikatelského subjektu např. prodej zboží a služeb. Jsou účtovány do účetních skupin č. 60 – Tržby za vlastní výkony a zboží až 64 – Jiné provozní výnosy.
  - ii. Finanční – výnosy spojené finančními operacemi podnikatelského subjektu. Evidují se ve skupině č. 66 – Finanční výnosy a mohou jimi být tržby z prodeje cenných papírů, kurzové zisky nebo úroky.
- Podle místa vzniku a odpovědnosti.
  - i. Vzhledem k rozlišení významnosti výnosů jednotlivých středisek v podniku na základě vnitropodnikové směrnice.
- Podle časového a věcného hlediska.
  - i. Časového hlediska – výnosy související s příštím, běžným, minulým obdobím.
  - ii. Věcného hlediska – výnosy jsou přiřazeny nákladům, s kterými souvisí.
  - iii. Hlediska významu – výnosy nevýznamné či významné částky.

- Podle zákona o daních z příjmů.
  - i. Výnosy, které vstupují do výpočtu daně z příjmů.
  - ii. Výnosy, které jsou osvobozené nebo nejsou předmětem daně z příjmů.

Za výnos z pohledu ČÚS nelze považovat zvýšení aktiv se současným zvýšením závazků, což může být přijetí půjčky nebo vklad od majitele, který zvyšuje vlastní kapitál společnosti a tzv. kapitalizace závazků, která znamená snížení závazků kompenzované zvýšením jiného závazku, snížením aktiv či zvýšením základního kapitálu společnosti. (Dvořáková, 2021)

### **Rozpoznání výnosů**

Problém při rozeznávání výnosů nejčastěji nastává ve výrobních společnostech s dlouhodobým výrobním cyklem, kde společnost může pracovat na dlouhodobém projektu několik let. Avšak z literatury je známo, jestliže odběrateli nebyla stále předána kontrola nad aktivem, nemůže účetní jednotka vykazovat výnos v daném účetním období. Předání části zboží během plnění se podle zákona o účetnictví projevuje jako výsledkově neúčinná transakce. To v praxi znamená snížení stavu o část předaného zboží ve své evidenci a vytvoření nové pohledávky vůči zprostředkovateli prodeje (komisaři). (Dvořáková, 2021)

### **Okamžik vzniku výnosů**

Podstatou stanovení okamžiku výnosu je zamezení umělého vylepšení výsledku hospodaření účetní jednotky vykazováním vyšších výnosů, které nemá plně zaslouženy či jejich vznik během účetního období není zaručený. Podmínku stanovení okamžiku vzniku výnosů v běžném období lze vysvětlit na příkladu nákupu zboží, kde společnost nakoupila část zboží se záměrem dalšího prodeje s již předem stanovenou cenou a očekává její výnos z prodeje. Navzdory tomu může být výnos, který bude v budoucnu znám, ale není v tomto případě pravděpodobnost, zda nastane jeho prodej či v průběhu jeho uskladnění proběhne znehodnocení. Proto by bylo vysoce riskantní vykazovat výnos ve výsledku hospodaření. Avšak v případě podpisu smlouvy s odběratelem existuje jistá pravděpodobnost odkupu zboží či materiálu a účetní subjekt smí výnos vykazovat v období, ke kterému byla podepsána smlouva. (Dvořáková, 2021; [www.portal.pohoda.cz](http://www.portal.pohoda.cz))

V případě vzniku výsledkově neúčinné transakce nastane společnosti v běžném účetním období závazek plynoucí z dopředu přijatých peněžních prostředků od odběratele. V následujícím období nastane předem dohodnuté plnění a účetní jednotka má vlastní zásluhu na vykonání. Tento přechod mezi obdobími účetní jednotka vykazuje vykázáním budoucích výnosů na účtu

384 – Výnosy příštích období. Podmínkou účtování na tento účet je, že v okamžiku účtování musí být přesně znám účel, přesná částka a časové období, kterých se týká účetní případ. Účetní jednotka si subjektivně ve své vnitropodnikové směrnici stanoví, od jaké doby bude položky výnosů časově rozlišovat, jelikož periodické položky nemusí z hlediska účetnictví časově rozlišovat. Nejčastějšími případy využití účtu 384 – Výnosy příštích období jsou práce a služby provedené v delším horizontu následujících období, avšak uhrazené v příslušném účetním období (nájemné placené předem, rozpracované projekty uhrazené dopředu) (Dvořáková, 2021; www.portal.pohoda.cz)

### Vykazování výnosů podle českého účetnictví

Z předchozí teorie je známo, že výnosy a náklady jsou vykazovány ve výsledku hospodaření a jsou nazývány tzv. výsledkovými účty. Pomocí těchto účtu účetní subjekt zjišťuje, zda ve svém účetním období vytvořil zisk či ztrátu z podnikání. Přírůstky výnosů se evidují na straně dal a úbytky na straně má dáti, jak udává tabulka č. 2.

**Tabulka 2:** Účtování o vzniku výnosu

<i>Účetní operace</i>	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
1. Tržby za vlastní výroby podle faktury.	Pohledávky z obchodních vztahů (311)	Výnosy (601)
2. Faktura za montážní práce.	Pohledávky z obchodních vztahů (311)	Výnosy (602)
3. Tržby za zboží v hotovosti.	Úhrada (211 nebo 221)	Výnosy (604)

*Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořáková, 2021*

Použitím časového rozlišení dokáže účetní jednotka zajistit, že náklady a výnosy budou zaúčtovány v tom období, s kterým věcně a časově souvisí. Podle tabulky č. 3 lze sledovat, že odběrateli, byla vystavena faktura za nájemné, kterou v průběhu aktuálního účetního období uhradil. V běžném roce je účtováno o budoucích výnosech ve prospěch účtu 384 – Výnosy příštích období a v příštích období budou postupně výnosy rozpouštěny na vrub účtu 384 – Výnosy příštích období a ve prospěch příslušného výnosového účtu 602 – Tržby z prodeje služeb.

**Tabulka 3:** Časové rozlišení výnosů

<i>Účetní operace</i>	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
<b>4. Vydaná faktura za tržby z nájemného.</b>	<b><u>Časové rozlišení výnosů</u></b>	
- Zaučtování části aktuálního prvního účetního období.	Pohledávky z obchodních vztahů (311)	Výnosy (602)
- Zaučtování výnosů příštích období.		Výnosy příštích období (384)
<b>5. Úhrada celkové částky faktury za aktuální rok.</b>	Úhrada (211 nebo 221)	Pohledávky z obchodních vztahů (311)
<b>6. Tržby za druhý rok nájemného.</b>	Výnosy příštích období (384)	Výnosy (602)
<b>7. Tržby za třetí poslední rok nájemného.</b>	Výnosy příštích období (384)	Výnosy (602)

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořáková, 2021

### 2.2.2 Náklady z pohledu českých účetních předpisů

Členění nákladů v České republice je upraveno vyhláškou č. 500/2002 a zákonem o č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o daních z příjmů).

Členění dle výkazu zisku a ztráty.

- i. Provozní náklady – jsou klasické náklady vznikající během provozu podniku (spotřeba materiálu, spotřeba energie, dopravné apod.). Z podrobného hlediska lze rozeznávat provozní náklady z pohledu druhového a účelového členění. Druhové členění znamená, že účetní subjekt účtuje o veškerých nákladech, které vynaložil na konkrétní aktivitu (spotřeba materiálu, energie, zboží). Podle zákona o účetnictví je druhové členění nákladů východiskem pro sestavení výkazu zisku a ztrát s věcným a časovým přiřazením výnosů. Druhové členění nákladů je upraveno v ČÚS a je o nich účtováno v souladu s účtovou třídou 5 - Náklady. Při účelovém členění nákladů v souladu s ČÚS je nutné o nákladech účtovat vzhledem k účelu (náklady na prodeje, odbytové náklady, správní režie, ostatní provozní náklady).

- ii. Finanční náklady – jsou náklady spojené s cennými papíry či finančními prostředky (kursové rozdíly, úroky, poplatky za vedení bankovního účtu).

Z hlediska místa vzniku a odpovědnosti.

- i. V nejčastějších případech z hlediska místa vzniku a odpovědnosti lze členit náklady na jednotlivá střediska, která mohou zobrazovat jednotlivé výkazy zisku a ztrát za jednotlivá střediska.

Podle zákona o daních z příjmů.

- i. Daňově uznatelné náklady, které vstupují do základu daně jako odečitatelné položky pro vypočítání daně z příjmů právnických osob.
- ii. Daňově neuznatelné, které ovlivňují pouze výsledek hospodaření. Zmíněné náklady navyšují základ pro vypočítání daně z příjmů právnických osob.

Následující typy nákladů.

- i. Přímé náklady – vznikají na úkor jednotlivých výkonů účetní jednotky a jsou přímo přiřaditelné (přímé mzdy, přímý materiál, ostatní přímé náklady).
- ii. Nepřímé náklady – tenhle typ nákladů nevzniká na úkor, přímé činnosti. Jsou to například oprava a udržování, režijní náklady, nájemné apod.
- iii. Fixní náklady – tyto náklady se vyskytují v pravidelných intervalech a nemění se s objemem produkce.
- iv. Variabilní náklady – jsou náklady, které se vždy změny se změnou produkce. (Vlčková, 2020; [www.altaxo.cz](http://www.altaxo.cz); [www.du.cz](http://www.du.cz))

### **Změna stavu zásob nedokončené výroby**

Náklady, které vznikají během jednoho účetního období nemusí být shodné s náklady za prodané výkony účetní jednotky v druhém období, proto jsou řešeny speciálním postupem vykazování změn stavu zásob. V této situaci jsou mnohokrát podniky, které vyrábí určitý druh výrobků a z toho důvodu ve výrobním podniku opakovaně mohou nastávat časové a věcné odlišnosti vzhledem k vyrobeným výkonům dokončené a nedokončené výroby vůči prodaným výkonům účetní jednotky. Za nedokončenou výrobu jsou v podniku chápány produkty, které byly součástí jednoho nebo několika výrobních procesů v rámci podniku, ale nejsou považovány ani za materiál nebo hotový výrobek. Taková situace nastává nejčastěji, poté co účetní jednotka vyrobila více produktů či nedokončené výroby, než byla v běžném účetním období schopna prodat anebo naopak byla schopna prodat veškeré vyrobené produkty

a nedokončenou výrobu z předešlého období. Z toho důvodu zde vzniká tzv. časový a věcný nesoulad výnosů a nákladů, jelikož účetní subjekt nedokáže vzhledem k okolnostem přesně vykázat ty výnosy a ty náklady ke stejnému objemu produkce. V souladu se zákonem o účetnictví je na účetní jednotku kladen důraz, aby zachovala věcný a časový soulad nákladů a výnosů, který tkví výlučně v úpravě nákladů. Úprava nákladů setrvává na principu snížení nákladů (zachycených v druhovém členění) o výrobní náklady výkonů (produkty, nedokončená výroba) ekonomické jednotky, které v daném období byly vyrobeny, ale nestaly se předmětem prodeje či naopak byly předmětem prodeje, ale jejich výrobní náklady spadají do minulého období. Pro korekci těchto speciálních úprav se v praxi využívají účty číslo 581 – Změna stavu nedokončené výroby, 582 – Změna stavu polotovarů a 583 – Změna stavu výrobků. (Dvořáková, 2021; www.az-data.cz)

### Vykazování nákladů podle českého účetnictví

Vykazování nákladů dle zákona o účetnictví se řídí pravidlem, dle kterého se přírůstek nákladu eviduje na straně má dáti se správným zařazením do účtové třídy 5 – Náklady a zároveň v souladu s pravidlem podvojnosti je úbytek nákladu evidován na opačné straně dal (viz tabulka č. 4).

**Tabulka 4:** Účtování o vzniku nákladů

<i>Účetní operace</i>	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
<i>1. Spotřeba materiálu.</i>	Náklad (501)	Zásoby (112)
<i>2. Spotřeba elektřiny.</i>	Náklad (502)	Závazky z obchodních vztahů (321)
<i>3. Snížení stavu zboží.</i>	Náklad (504)	Zásoby (132)

*Zdroj: vlastní zpracování dle Strouhal 2020*

Jak již bylo zmíněno ve výrobním podniku často nastává časový a věcný nesoulad mezi prodanou nedokončenou výrobou, polotovary či hotovými výrobky vyrobenými v jiném časovém období než jsou prodány. Z toho důvodu jsou využívány účty 581 – Změna nedokončené výroby, 582 – Změna stavu polotovarů a 583 – Změna stavu výrobků, na kterých účetní jednotka ke konci účetního období rozdělí a převede veškeré náklady spojené s daným druhem výroby. Zmíněné náklady mohou mít charakter mzdových nákladů, spotřeby materiálu, energie či odpisy. Analytika účtování o zásobách vyrobených vlastní činností je vysvětlena



speciálně na nedokončené výrobě. V tomto případě, je tedy součet souvisejících nákladů evidován při převodu konečného zůstatku zásob nedokončené výroby podle inventarizace při účetní závěrce ve prospěch účtů 121 – Nedokončená výroba a na vrub účtu 581 – Změna nedokončené výroby. Při prodeji nedokončené výroby nebo při převodu do dalšího výrobního stupně nedokončené výroby je hodnota na zmíněném účtu oceněna ve vlastních nákladech výroby a podle zákona o účetnictví musí účetní jednotka nejprve vyřadit zásoby ze své evidence v této oceněné hodnotě, a to ve prospěch účtu 581 – Změna nedokončené výroby a na vrub účtu 121 – Nedokončená výroba. Po tomto kroku účetní jednotka vystaví odběrateli fakturu a vykáže výnos, který zaúčtuje dle analytiky zmíněné v kapitole č. 2.2.1. Výnosy z pohledu českých účetních předpisů. (Strouhal, 2020)

**Tabulka 5:** Změna stavu výrobků, polotovarů a nedokončené výroby

<i>Účetní operace</i>	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
<b><i>ke konci minulého účetního období</i></b>		
<i>4. vznik nedokončené výroby.</i>	Nedokončená výroba (121)	Změna stavu nedokončené zásoby (581)
<i>5. vznik polotovarů</i>	Polotovary vlastní výroby (122)	Změna stavu polotovarů (582)
<i>6. vznik výrobku</i>	Výrobky (123)	Změna stavu výrobků (583)
<b><i>v běžném účetním období</i></b>		
<i>7. Vyřazení části nedokončené výroby z důvodů prodeje části výrobku.</i>	Změna stavu nedokončené zásoby (581)	Nedokončená zásoba (121)
<i>8. Tržba z nedokončené výroby běžné období.</i>		
<i>-vznik pohledávky za tržby</i>	Pohledávky z obchodních vztahů (311)	Výnosy (601)
<i>-přijetí platby za nedokončenou výrobu</i>	Úhrada (211 nebo 221)	Pohledávky z obchodních vztahů (311)

*Zdroj: vlastní zpracování dle Strouhal 2020*

### **2.2.3 Výnosy v prostředí mezinárodních účetních standardů**

Mezinárodní standard účetního výkaznictví IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky nahradil a sloučil dvě specifické podskupiny pro vykazování výnosů, a to IAS 11 – Smlouvy o zhotovení (Construction Contracts) a IAS 18 – Výnos (Revenue). V oblasti výnosů je nutno zmínit, že standardy neupravují daňové náležitosti podniku a z toho plyne, že zmíněné výnosy nejsou podkladem pro výpočet daní, avšak pouze znázorňují finanční výkonnost a pozici podniku podle IFRS. Koncepční rámec mezinárodních standardů zmiňuje dvě kategorie výnosů. Revenues, tím jsou myšlené hrubé přírůstky ekonomických výkonů účetní jednotky, naproti tomu Gains jsou zisky. Ve standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky je upraveno vykazování a rozpoznání výnosů vzniklých v souladu se smlouvami se zákazníky, které vznikají standardní činností v obchodním prostředí. Tento proces rozpoznání okamžiku výnosu stojí na pěti krocích, které musí účetní subjekt dodržet.

1. Identifikace smlouvy, která obsahuje práva a povinnosti, týkajících se dodání zboží, služeb nebo výrobku.
2. Stanovení jednotlivých povinností vyplívajících ze smlouvy.
3. Stanovení transakční ceny (cena stanovená ve smlouvě a náleží dodavateli po splnění veškerých povinností plynoucích ze smlouvy).
4. Rozdělení ceny stanovené ve smlouvě na jednotlivé povinnosti plynoucí ze smlouvy.
5. Rozpoznání jednotlivých výnosů k okamžiku, kdy nastává plnění povinností vyplívajících ze smlouvy. (Hinke, 2013b)

Model pěti kroků je detailněji vysvětlen v praktické části dle metodických znalostí z praxe. Je také důležité zmínit, že aplikace standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky není vztahována na výnosy plynoucí z leasingu dle standardu IFRS 16 – Leasingy, výnosy plynoucí z pojistných smluv dle IFRS 4 – Pojistné smlouvy a výnosy plynoucí z finančních nástrojů a jiných smluv dle standardu IFRS 9 – Finanční nástroje, IFRS 10 – Konsolidovaná účetní závěrka, IAS 27 – Individuální účetní závěrka a IAS 28 – Investice do přidružených a společných podniků. Z obecného hlediska se také nevztahuje na nepeněžní směnu produktů či služeb. Takovým typem nepeněžní směny může být úspora v rámci přepravních nákladů při včasném plnění objednávkové smlouvy. (Dvořáková, 2022)

#### **Aktiva a závazky vznikající vzhledem ke smlouvě se zákazníkem**

Během pravidelného plnění smluv se zákazníky, společnost účtuje o aktivech a závazcích souvisejících s podnikáním. V této problematice je důležité umět správně rozlišit pohledávky

za odběratelem (receivable), aktiva plynoucí z nákladů vynaložených na plnění a sjednání smlouvy, smluvní aktiva (contract assets) a smluvní závazky (contract liabilities). (Dvořáková, 2022)

### **Smluvní aktiva, závazky a pohledávky za zákazníkem**

V účetním pojetí je smluvní aktivum chápáno jako specifická pohledávka za odběrateli, která není vykazována v rámci klasických odběratelských pohledávek, ale odděleně do příslušných období jako smluvní aktivum. Smluvní aktivum lze vykazovat v případě, že dodavatel splní povinnost vyplývající ze smlouvy, avšak nárok na uhrazení pohledávky vzniká, až za následujících smluvních podmínek. Výnos ze smluvního aktiva dodavatel promítne v okamžiku převodu kontroly nad aktivem odběrateli, avšak pohledávka není klasickou pohledávkou, ale smluvním aktivem, jelikož její rizikovost je odlišná od běžných pohledávek. Naopak smluvní závazek je definován jako závazek dodání, jelikož dodavatel již obdržel od odběratele finanční protihodnotu za výrobek. Smluvní závazek vzniká nejčastěji při předplacených fakturách nebo jako důsledek poskytnutých záruk apod. Po předání aktiva a splnění veškerých povinností plynoucí ze smlouvy, vzniká dodavateli bezpodmínečný nárok na zaplacení běžné pohledávky odběratelem v okamžiku splatnosti. (Dvořáková, 2022)

### **Vykazování tržeb z prodeje zboží a výrobků**

Pro demonstraci vykazování byl vybrán způsob vykazování výnosů z prodeje zboží a výrobků, u kterého musí být splněny tyto hlavní podmínky:

- účetní subjekt převedl na zákazníka významná rizika a odměny vázaná k zboží či službě;
- účetní jednotka nemá vlastnická práva spojená s aktivem či jeho skutečnou kontrolou;
- náklady vzniklé nebo budoucí mohou být spolehlivě oceněny;
- hodnota tržeb může být oceněna;
- užítky poplynou nejpravděpodobněji účetnímu subjektu. (Hinke, 2013b)

### **Metody vykazování výnosů před dodáním**

Z tohoto časového vymezení vychází nutnost vykazovat tržby dříve, než nastane okamžik dodání. To nastává nejčastěji u smluv dlouhodobých projektů. Tato problematika je odvozena od standardu IAS 11 – Smlouvy o výstavbě, kde se vychází ze dvou metod.

- **Metoda procenta dokončení (Percentage Of Completion)** – se používá pro stanovení poměru dokončenosti u dlouhodobých projektů (delší než 12 měsíců), kdy dochází k plnění smluvního závazku průběžně. Metoda vyjadřuje, že podnik uzná výnosy (zahrnující marži) společně s náklady v průběhu dlouhodobějšího projektu bez ohledu na výši přijatých faktur nebo záloh, nýbrž ve výši procenta dokončenosti. V případě, že celkové náklady v budoucnu přesáhnou částku výnosů, musí být ztráta ihned při rozpoznání uznána. Vzhledem k standardu je tato metoda velice doporučovaná z pohledu nezkratových projektů, kde lze jejich vývoj spolehlivě odhadnout.
- **Metoda nulového zisku (Zero Profit)** – se využívá při nejistotě spolehlivého odhadnutí výsledku, proto je doporučeno náklady vykazovat v období, ze kterého vycházejí, avšak výnosy by měly být uznány pouze v hodnotě vynaložených nákladů. (Hinke, 2013b)

### **Metody vykazování výnosů v okamžiku dodání**

V okamžiku dodání by správně měly být splněny podmínky pro uznání výnosů na základě účetního dokladu a pěti krokového modelu. V případě, že faktura odběrateli byla zaslána, ale nebyly splněny veškeré podmínky pro vykazování výnosu, je nutno dle IAS 18 časově rozlišit výnosy do okamžiku splnění výše zmíněných podmínek. V případě, že bylo v kupní smlouvě ujednáno o možnosti zpětného odkupu, tak by odměny ani rizika nevznikaly odběrateli. To by pro účetní jednotku představovalo, že nelze transakci uznat za prodej a nelze vykázat ani výnos. (Hinke, 2013b)

V případě realizace prodeje a skutečnosti vratek zboží záleží na výši dané vratky. Vzhledem k nevýznamné výši vratky lze tržby vykázat v okamžiku dodávky, avšak jedná-li se o významnou vratku na celkových prodejích účetního subjektu je nutno tvořit dle IAS 37 (rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky) rezervu a vykázat tržby, buď okamžitě ve výši snížené o odhad vratek nebo jako tržbu při prodejích, u kterých je jasné, že odběratel nevrátí aktivum. Příkladem jasného nenavrácení smluvního aktiva je zaplacení celé faktury. Zbytek musí účetní subjekt vykázat až po době vymezené pro vrácení, avšak v případě, že odběratel vratku zaplatil peněžně nelze určit, zdali aktivum nevrátí, a proto se vykazuje výnos až po vypršení lhůty vratky. (Hinke, 2013b)

### **Metody vykazování výnosů po dodání**

Metody vykázání výnosů po dodání se využívají ve většině případů při splátkových prodejích. Výnos, který takto vzniká je rozdělen na výnos z prodeje zboží nebo výrobků a úrok.

- **Akruální metoda (Accrual Method)** – výnosy a náklady jsou vykázány v okamžiku dodání zboží odběrateli, kde jejich rozdíl je roven zisku.

$$\text{Tržby z prodeje zboží} - \text{Náklady na prodané zboží} = \text{Zisk} \quad (1)$$

- **Splátková metoda (Installment Method)** – vykazuje zisk v závislosti na hodnotě přijatých splátek. Kde jsou náklady zaúčtovány ihned při dodání odběrateli a výnosy jsou uznány jen v dané výši nákladů, tudíž je nutno zisk časově rozlišit (skrz výnosy příštích období) podle jednotlivých přijatých splátek.

$$\begin{aligned} & \text{Výnosy ve výši nákladů} - \text{Náklady na prodané zboží} + \\ & \text{podíl zisku připadající k již přijatým splátkám} = \text{Hospodářský výsledek} \quad (2) \end{aligned}$$

**Metoda úhrady nákladů (cost Recovery Method)** – podle této metody jsou zisky vykázány až když jednotlivé splátky přesáhnou náklady prodávajícího. To znamená, že náklady účetní jednotka uznává hned při dodávce a výnosy jen do výše nákladů. Zisk poté do výnosu alokuje z účtu výnosy příštích období až v okamžiku, kdy zaplacená hodnota přesáhne náklady.

$$\text{Přijaté splátky} > \text{Náklady na prodané zboží} = \text{Zisk} \quad (3)$$

Zdroj: Hinke, 2013b

### **Komparace účtování o výnosech IFRS a ČÚS**

Pro komparaci českého účetního vykazování a mezinárodních účetních standardů byl vybrán způsob vykazování výnosů před dodáním dle IFRS metodou procenta dokončenosti (viz tabulka č. 6). Hlavní rozdíl v této problematice mezi ČÚS a IFRS je v časovém vykázání výnosů. Postup je takový, že v případě splnění pěti krokového modelu účetní jednotkou musí být vypočítán poměr procenta dokončenosti a dané procento z plánovaných výnosů musí být vykázáno k příslušnému roku vzniku nákladu.

Lze demonstrovat na příkladu, kdy společnost má dlouhodobý projekt. Jeho výnosy k prvnímu roku projektu jsou oceněny poměrem vzniklých nákladů k datu závěrky na projekt a celkových plánovaných nákladů. Výpočet výnosů, které by dle POC měla účetní jednotka vykázat se zjistí vynásobením procenta s očekávanými výnosy v daném roce na projekt.

Nejdříve účetní subjekt vyřadí část dle procenta dokončenosti ze své nedokončené výroby. Kde vyřazení je účtováno na vrub 581 – Změna stavu nedokončené výroby a ve prospěch účtu 121 – Nedokončená výroba. Stanovením zmíněného nového ocenění výnosů v této výši účetní subjekt vytvoří nový účet nazvaný Smluvní aktivum, kde musí vykázat POC výnos. Tento výnos je zaúčtován ve prospěch účtu 601 – Tržby z prodeje zboží a na vrub Smluvního aktiva. Stejným principem vyřazení a zaúčtování výnosu se postupuje další roky do doby konce projektu.

**Tabulka 6:** Komparace IFRS 15 - výnosy a ČÚS

<i>Účetní operace</i>	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
<b>4. Vznik nedokončené výroby dle ČÚS.</b>	Nedokončená výroba (121)	Změna stavu nedokončené výroby (581)
	<b>1. rok projektu</b>	
- vyřazení části nedokončené zásoby	Změna stavu nedokončené výroby (581)	Nedokončená výroba (121)
1. rok vykazování výnosu POC 50 %	Smluvní aktivum	Výnosy (601)
	<b>2. rok projektu</b>	
- vyřazení části nedokončené zásoby	Změna stavu nedokončené výroby (581)	Nedokončená výroba (121)
2. rok vykazování výnosu POC 30 %	Smluvní aktivum	Výnosy (601)
	<b>3. rok projektu</b>	
- vyřazení části nedokončené zásoby	Změna stavu nedokončené zásoby (581)	Nedokončená výroba (121)
3. rok vykazování výnosu POC 20 %	Smluvní aktivum	Výnosy (601)
<b>4. Vznik pohledávky za odběratelem z důvodů předání kontroly nad aktivem.</b>	Pohledávky z obchodních vztahů (311)	Smluvní aktivum
<b>5. Uhrazení celého projektu odběratelem.</b>	Úhrada (211 nebo 221)	Pohledávky z obchodních vztahů (311)

Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořáková 2022

## 2.3 Charakteristika a klasifikace leasingu

Pojem leasing je převzat z anglického slova „lease“, který v překladu znamená jistý pronájem nebo nájem. Z podnikatelského pohledu je leasing chápán jako vypůjčení určitého hmotného aktiva, nehmotné věci nebo práva za plnění určité protihodnoty. V tomto smluvním vztahu z právního hlediska vystupují dvě strany pronajímatel a nájemce. Pronajímatel je osoba, která má zájem svůj majetek pronajmout, avšak očekává za něj jisté finanční či jiné nepeněžní plnění nájemcem. Nájemcem se rozumí osoba, která ve smluvním ujednání získá právo majetek používat v době pronájmu. V terminologii leasingu se rozlišují jeho dva základní druhy, a to **operativní leasing** a **finanční leasing**. Mezi operativním a finančním leasingem je hned několik rozdílů. Mezi základní rozdíly se řadí rozlišný přenos uživatelských práv, rizik spojených s pronájem a v poslední řadě rozdílnost u převodu vlastnictví najatého aktiva. (Valouch, 2012)

Finanční leasing je chápán jako pronájem určitého majetku na delší dobu, kdy tato doba je totožná s ekonomickou životností najímaného aktiva. Při převodu smluvního aktiva se nájemce zavazuje k povinnostem spojených s opravami, údržbou a servisními službami, které nejčastěji hradí sám. Po skončení doby nájmu je najaté aktivum vždy převedeno do vlastnictví nájemce. (Valouch, 2012)

Členění finančního leasingu:

- přímý – nájemce si stanoví druh aktiva, který požaduje;
- nepřímý – nájemce prodá svoje aktivum leasingové společnosti za tržní cenu, avšak leasingová společnost zpět pronajme aktivum nájemci;
- pákový leasing – vztah třech stran, ve kterém figuruje nájemce, dodavatel a pronajímatel.

Pod operativní leasing se řadí veškeré nefinanční leasingy. Podstata operativního leasingu spočívá v tom, že k datu ukončení nájemného musí být aktivum navraceno zpět majiteli (pronajímateli). Atributy leasingu jsou opačné než u finančního leasingu např. je krátkodobější a doba pronájmu je menší než ekonomická životnost smluvního aktiva, náklady spojené s údržbou, opravami či servisními službami jsou zajišťovány pronajímatelem. V určitých případech se stává, že servisní služby apod. převede pronajímatel na nájemce za nějakou finanční kompenzaci. (Valouch, 2012)

Terminologie, která je výše zmíněná pohlíží na leasingy z obecného hlediska, avšak za jistých okolností se mezinárodní standardy rozchází ve vztahu ke zmíněné definici. Speciálně standard **IFRS 16 - Leasingy** se lehce odchyluje od obecné klasifikace využívané v českých účetních standardech. Z klasifikace mezinárodních standardů standard IFRS 16 pohlíží ze začátku leasingu na to, zda je aktivum identifikovatelné a nájemce má právo aktivum využívat. (Dvořáková, 2022)

Hlavním důvodem, proč podniky využívají leasing je ten, že nemají dostatečné množství svých volných prostředků pro zakoupení aktiva. Samozřejmě existují různé formy financování investičních záměrů jako koupě majetku na úvěr apod. Výhodnost leasingu spočívá hlavně v tom, že nájemce nemusí mít velké finanční úspory a platbu si může rozdělit do několika účetních období. Přínosem leasingu pro mnoho podnikatelů je jeho schopnost dostupného cenového nabytí než u úvěru, který je těžko získatelný v různých případech. Vzhledem k těmto výhodám lze nalézt na leasingu i nevýhody například toho, že po dobu leasingu nájemce není vlastníkem majetku, ale přenáší na sebe část rizik spojených s užíváním. Snížením rizik se často projeví peněžním výdajem v podobě pravidelných plateb na pojištění či nákladné opravy. Mezi výchozí nevýhodou leasingu se řadí celková cena aktiva, jelikož ve většině případů vysoce převyšuje částku splácenou nájemcem, kterou by uhradil koupí majetku za hotové peníze. Z pohledu pronajímatele je výhodou, že nájemce přeplatí celkovou cenu majetku, avšak nevýhodou je, že majetek bude vrácen či splácen během několika let. (Valouch, 2012)

### **Základní atributy leasingu**

Mezi hlavní atributy leasingu je nutno zařadit **smlouvu, cenu leasingu, popř. celkovou cenu leasingu**. Smlouva v sobě zahrnuje základní informace o závazku nájemce a pronajímatele. Mezi aspekty smlouvy se řadí:

- stanovení smluvních stran;
- identifikace pronajímaného předmětu;
- platební podmínky (pořizovací cena, výše leasingových splátek, datum splatnosti);
- splátkový kalendář.

V případě dohody obou stran vzniká smluvní závazek. ([www.financnivzdelavani.cz](http://www.financnivzdelavani.cz))

Cena leasingu je cena, za kterou pronajímatel je ochotný pronajmout svůj majetek. Úroveň hodnoty leasingu je stanovena několika parametry, které jsou zahrnuty ve zmíněné ceně.

- Marže leasingu, kterou stanovuje pronajímatel většinou leasingová společnost.



- Postupné splátky v pořizovací ceně smluvního majetku, práva a apod.
- Ostatní náklady (úroky z úvěru, poplatky bance či jiné správní náklady související s leasingem). (Valouch, 2012)

Celková cena leasingu je stanovena součtem veškerých **leasingových splátek**. Leasingová splátka je pravidelná platba (měsíční, čtvrtletní, roční) pronajímateli a obsahuje všechny zmíněné parametry (veškeré marže, splátky, ostatní náklady). V leasingové smlouvě lze nalézt také pojem **leasingový koeficient**, dle kterého se vypočítá hodnota o kolik je leasing smluvního aktiva vyšší než samotná pořizovací cena. (Valouch, 2012)

Následujícím pojmem z oblasti leasingu je **akontace**. Akontace je platba, kterou provádí nájemce hned na začátku leasingu. Akontace může mít tři podoby jako:

- první zvýšená splátka nájmu (výjimečná nebo mimořádná leasingová splátka, nultá splátka);
- záloha na budoucí kupní cenu;
- záloha na budoucí splátky nájemného. (Valouch, 2012)

### 2.3.1 Leasing v českých účetních předpisech

Základní stanovy pro úpravu leasingu (resp. pronájem, nájem nebo výpůjčka) jsou upravovány zejména občanským zákoníkem, z účetního hlediska zákonem o účetnictví a z daňového hlediska je leasing upravován přímou daní, která je upravena zákonem o daních z příjmů a ze strany nepřímých daní zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty).

Z pohledu českých účetních standardů je rozdělen leasing na finanční a operativní (viz kapitola 2.3. Charakteristika a klasifikace leasingu). Na leasingu je v České republice z daňového a účetního hlediska pohlíženo přednostně na právní vlastnictví aktiva před využíváním ekonomickým. Z toho plyne, že podle pojetí leasingu v ČÚS je aktivum stále ve vlastnictví pronajímatele, bez ohledu na užitky, které plynou nájemci. (www.madati.cz; Valouch, 2012)

#### Účtování o leasingu z pohledu českých účetních standardů

Účetní úprava leasingu je upraveno v zákoně o účetnictví. Aktivum, které bylo poskytnuto přes operativní či finanční leasing účtuje a odepisuje jeho vlastník. Pronajímatel (vlastník) účtuje také o pravidelných platbách (úplatě) do výnosů od nájemce za užívání aktiva. Nájemce (uživatel) účtuje o splátkách do nákladů. (Valouch, 2012)

## Finanční leasing z pohledu nájemce

Nájemce z hlediska zákona o účetnictví a vyhlášky č. 500/2002 není vlastníkem smluvního aktiva, proto eviduje závazek z leasingu na podrozvahových účtech, a tak nevykazuje aktivum ve své bilanci. Nájemce ve své příloze v účetní závěrce musí uvést veškeré uhrazené a budoucí splátky. Vzhledem k akontaci je způsob účtování protikladný, ale principiálně totožný jako u pronajímatele. Z předchozí teorie je známo, že akontace může nabývat tří významů podle zákona o účetnictví.

1. První zvýšená splátka musí být prostřednictvím časového rozlišení 381 – Náklady příštích období rozeznána. Během doby leasingu je její hodnota rozpouštěna do nákladů ve výši alikvótní části z celkové ceny.
2. Záloha na budoucí splátky nájemného je zachycena účtem 314 – Poskytnuté provozní zálohy. Z účtu záloh jej účetní jednotka zúčtovává do jednotlivých řádných splátek leasingu. Zde se jedná o tzv. zúčtovací vztah u kterého nedochází k časovému rozlišení zálohy, ale zápočet nastává s výší závazku.
3. Záloha na budoucí kupní cenu není postupně zúčtována k jednotlivým splátkám do nákladů. Záloha na budoucí odkupní cenu se stává součástí kupné ceny na konci doby leasingu účet 052 – Poskytnuté provozní zálohy na dlouhodobý majetek je snižován pravidelnými splátkami leasingu.

**Tabulka 7:** Účtování o leasingu z pohledu nájemce ČÚS

<i>Účetní operace</i>	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
<b>1. První zvýšená splátka</b>		
- zvýšená/mimořádná splátka	Náklady příštích období (381)	Úhrada (211 nebo 221)
- záloha na budoucí splátky nájemného	Poskytnuté provozní zálohy (314)	Úhrada (211 nebo 221)
- záloha na budoucí kupní cenu	Poskytnuté provozní zálohy na dlouhodobý majetek (052)	Úhrada (211 nebo 221)
<b>2. Pravidelné splátky nájemného</b>		
- předpis nájemného	Náklady (518)	Závazky z obchodních vztahů (321)
- platba pravidelných splátek	Závazky z obchodních vztahů (321)	Úhrada (211 nebo 221)
- předpis částky za pojištění	Náklady (518 nebo 548)	Ostatní závazky (325)
- platba za pojištění	Ostatní závazky (325)	Úhrada (211 nebo 221)

Zdroj: vlastní zpracování dle Vyhláška č. 500/2002

Po skončení doby nájmu nastane povinnosť odkupu najatého aktiva nájemcem. Podľa vnitropodnikovej metodiky musí nájemce určiť, zda jeho pořízovací cena překročila limit pro zařazení aktiva do dlouhodobého majetku, který nájemce bude odepisovat několik let a bude jej vykazovat ve své bilanci. V případě nízké zůstatkové hodnoty aktiva může nájemce vykázat aktivum v nákladech jako spotřebu materiálu apod. Názorná ukázka účtování je představena v tabulkách č. 7 a 8. (vyhláška č. 500/2002)

**Tabulka 8:** Účtování o leasingu z pohledu nájemce ČÚS

<i>Účetní operace</i>	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
<b>1 a. Rozpuštění mimořádné/první splátky do nákladů.</b>	Náklady (518)	Náklady příštích období (381)
<b>1 b. Započtení uhrazené zálohy na budoucí splátky</b>	Závazky z obchodních vztahů (321)	Poskytnuté provozní zálohy (314)
<b>2. Nákup aktiva</b> - po ukončení leasingu	Pořízení dlouhodobého majetku (042)	Závazky z obchodních vztahů (321)
<b>1 c. Započtení zálohy na budoucí kupní cenu</b>	Závazky z obchodních vztahů (321)	Poskytnuté provozní zálohy na dlouhodobý majetek (052)
- Doplatek – platba faktury za nákup smluvního aktiva	Závazky z obchodních vztahů (321) (doplatek)	Úhrada (211 nebo 221)
- zařazení smluvního aktiva	Aktivum (022)	Pořízení dlouhodobého majetku (042)

Zdroj: vlastní zpracování dle Vyhláška č. 500/2002

### **Operativní leasing z pohledu nájemce**

Z předchozí teorie je známo, že operativní leasing v českém účetnictví nemá svojí specifickou podobu, proto je o něm uvažováno jako o nájmu podle občanského zákoníku, a tudíž zaplacená hodnota splátek je zaúčtována ihned do nákladů u nájemce. Nájemce propůjčený majetek eviduje na podrozvahových účtech skupin 75–79.

### **Finanční leasing z pohledu pronajímatele**

Podle ustanovení zákona o účetnictví a vyhlášce č. 500/2002 pronajímatel vykazuje najatý majetek v rozvaze na straně aktiv v pořízovací ceně (cena pořízení a vedlejší pořízovací náklady), avšak v rozvaze není zřejmé, zda majetek je či není pronajatý. Veškeré informace o leasingu vede pronajímatel na svých podrozvahových účtech, jelikož má povinnost evidovat

k majetku pohledávku z leasingových služeb na účtech 75–79 – Podrozvahové účty. Také nesmí zapomínat na odepisování majetku do hodnoty celkové pořizovací ceny.

Pronajímatel musí dle zákona o účetnictví pohledávku zachytit v Příloze účetní závěrky, jelikož ji bude snižovat o přijaté splátky od nájemce, které jsou ujednány dle splátkového kalendáře. Pro účely vykazování se doporučuje rozdělit pohledávku na krátkodobou a dlouhodobou část. V první řadě pronajímatel musí zaevidovat účetní operace spojené s akontací vzhledem k její povaze. Účtování o leasingu z pohledu pronajímatele lze sledovat v tabulce č. 9 a 10.

**Tabulka 9:** Účtování o leasingu z pohledu pronajímatele ČÚS

<i>Účetní operace</i>	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
<b>1. První zvýšená splátka.</b>		
- zvýšená/mimořádná splátka	Úhrada (211 nebo 221)	Výnosy příštích období (384)
- záloha na budoucí splátky nájemného	Úhrada (211 nebo 221)	Přijaté provozní zálohy (324)
- záloha na budoucí kupní cenu	Úhrada (211 nebo 221)	Dlouhodobé přijaté zálohy (475)
<b>2. Pravidelné splátky nájemného.</b>		
- předpis nájemného	Pohledávky z obchodních vztahů (311)	Tržby z prodeje služeb (602)
- inkaso pravidelných splátek	Úhrada (211 nebo 221)	Pohledávky z obchodních vztahů (311)
- předpis platby za pojištění	Ostatní pohledávky (315)	Výnos (602)
- inkaso platby za pojištění	Úhrada (211 nebo 221)	Ostatní pohledávky (315)
<b>3. Pravidelné odpisy majetku</b>	Odpis (551)	Oprávký (082)

Zdroj: vlastní zpracování dle Vyhláška č. 500/2002

Pronajímatel účtuje o pravidelných splátkách přímo na výnosové účty eventuálně může využít rozvahové účty časového rozlišení. Časové rozlišení je využíváno specificky u nepravidelných splátek, jelikož je nutnost zaúčtování splátky do období, se kterými časově a věcně souvisí. Ke konci finančního leasingu dochází k převodu vlastnických práv z pronajímatele na nájemce. Pronajímatel musí zaúčtovat ve svém účetnictví prodej aktiva do výnosů a zároveň vyřadí majetek, ze své evidence viz tabulka č.10. (vyhláška č. 500/2002)

**Tabulka 10:** Účtování o leasingu z pohledu pronajímatele ČÚS

<i>Účetní operace</i>	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
<b>1 a. Rozpuštění první zvýšené/mimořádné splátky do výnosů</b>	Výnosy příštích období (384)	Tržby z prodeje služeb (602)
<b>1 b. Zúčtování uhrazené zálohy na budoucí splátky</b>	Přijaté provozní zálohy (324)	Pohledávky z obchodních vztahů (311)
<b>2. Prodej smluvního aktiva po ukončení leasingu.</b>	Pohledávky z obchodních vztahů (311)	Tržby z prodeje služeb (602)
- zúčtování odpisu zůstatkové ceny	Odpis zůstatkové ceny (551)	Oprávký (082)
- vyřazení aktiva	Oprávký (082)	Aktivum (022)
<b>1 c. Zúčtování uhrazené zálohy na budoucí kupní cenu</b>	Dlouhodobé přijaté zálohy (475)	Pohledávky z obchodních vztahů (311)
- inkaso úhrady za pronajímané aktivum	Peníze (211 nebo 221)	Pohledávky z obchodních vztahů (311)

Zdroj: vlastní zpracování dle Vyhláška č. 500/2002.

### **Operativní leasing z pohledu pronajímatele**

Má podobnou strukturu účtové evidence vzhledem k zákonu o účetnictví jako u předešlého finančního leasingu. Pronajímatel vede svá vlastnická práva k pronajatému majetku. Z toho důvodů jej musí vykazovat ve své bilanci na straně aktiv. Vzhledem ke vztahu z leasingu musí pronajímatel evidovat pohledávku z leasingu na podrozvahových účtech, které bude nájemce snižovat o placené splátky. Z principu nájemce eviduje na svých podrozvahových účtech jak hodnotu najatého aktiva, tak i budoucí závazek o nesplacenou hodnotu leasingových plateb. Povaha operativního leasingu je taková, že po ukončení doby nájmu nepřecházejí vlastnická práva na nájemce, a proto najaté aktivum musí vyřadit ze své podrozvahové účetní evidence. (Dvořáková, 2020)

### **Technické zhodnocení leasingu**

Během trvání leasingu může nájemce se souhlasem pronajímatele provést významné úpravy či změny, které mohou v průběhu leasingu změnit hodnotu smluvního aktiva. Technické zhodnocení nejpravděpodobněji hradí jeho nájemce u finančního leasingu. Po přechodí domluvě může nastat situace, že jej zaplatí i pronajímatel, avšak tento jev nastává u většiny případů pouze u operativního leasingu, jelikož aktivum je zpětně navraceno pronajímateli. Technické zhodnocení je blíže upřesněno v zákoně o daních z příjmů. (Valouch, 2012)

Dle znění § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů „*Technickým zhodnocením se pro účely tohoto zákona rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu 80 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. sb.)*.“

V souladu se zákonem o daních z příjmů je technické zhodnocení odepisováno nájemcem po dobu stavu způsobilého k užívání. Z účetního hlediska je nutno technické zhodnocení evidovat na totožném účtu, kde bude nájemce účtovat o převzetí majetku do vlastnictví.

Zúčtování zůstatkové ceny technického zhodnocení odepisovaného nájemcem při ukončení leasingu v souladu s vyhláškou č. 500/2002 může vykázat následovně.

- Vzniklou zůstatkovou cenu nájemce zaúčtuje do nákladů či jako úhradu dluhu z pronájmu, jeli nájemné placeno technickým zhodnocením.
- Pronajímatel nadhodnotí o technické zhodnocení pořizovací cenu a eviduje ji na účtech účtové skupiny 64 – Ostatní výnosy v případě plnění nájemného technickým zhodnocením.
- U finančního leasingu je zvýšena kupní cena aktiva u uživatele technickým zhodnocením a pokračuje se v jeho odpisování ze zvýšené pořizovací ceny.

### **2.3.2 Leasing v mezinárodních účetních standardech**

Standard FRS 16 vstoupil v účinnost 1 .1 .2019 a to z důvodů nahrazení starého standardu IAS 17 (Leasingy), který leasing členil do dvou kategorií operativní a finanční. Hlavním cílem nového standardu bylo rozlišení závazků a práv z leasingu jak u pronajímatele, tak u nájemce. Tato idea se naplnila pouze u nájemce a u pronajímatele toto členění na operativní a finanční leasing zůstalo ponecháno. Standard je uplatňován na všechny druhy leasingu kromě:

- licence spojené s duševním vlastnictvím nebo používané dle licenčních dohod (např. patenty, licence, copyright) upraveny ve standardu *IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky a IAS 38 – Nehmotná aktiva*;
- biologická aktiva (zvířata, rostliny) upravených v *IAS 41 - Zemědělství*;
- práva k těžbě nebo použití neobnovitelných zdrojů (nerosty, ropa, plyn) úprava je uvedena v oblasti *IFRS 6 – Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů*;
- koncesní a servisní služby upravených v *IFRIC 12*. (Dvořáková, 2022)

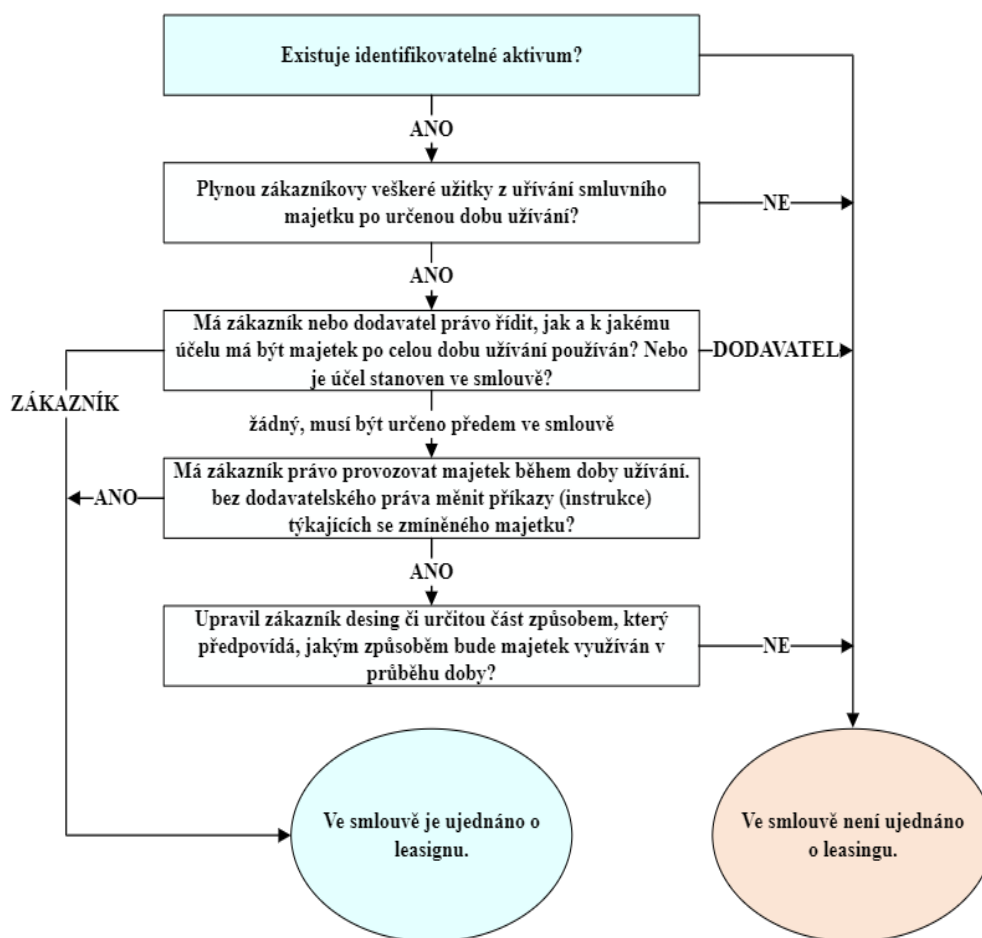
Klíčovou skutečností, kterou standard IFRS 16 – Leasingy rozpoznává je, zdali smlouva, která byla ujednána mezi nájemcem a pronajímatelem obsahuje leasing. Podle standardu IFRS 16 smlouva, která je smlouvou o leasingu nese v sobě právo nájemci kontrolovat či ovládat užítky z identifikovaného smluvního aktiva po stanovenou dobu. Základní rozdíl leasingu od služby je ten, že na začátku leasingu má nájemce plnou kontrolu nad smluvním aktivem a má právo jej řídit a užívat. (Dvořáková, 2022)

Dvořáková (s. 125, 2022) uvádí, že „*Leasing přináší nájemci po dobu leasingu právo získat všechny podstatné ekonomické užítky z identifikovatelného aktiva a právo řídit užívání identifikovatelného aktiva*“.

### **Identifikovatelné aktivum**

Znamená aktivum, které je zřetelně vymezené ve smlouvě a za podmínky, že pronajímatel nemá právo najaté aktivum vyměnit za jiné s výjimkou klasických oprav, popřípadě náklady na výměnu jsou tak vysoké a vzniká minimální pravděpodobnost, že by výměna byla realizována. Nájemce musí mít pronajímané aktivum zcela pod kontrolou (má možnost ho standardně využívat dle vlastního uvážení tak, aby nedošlo k poškození) a plynou mu všechny přínosy po dobu nájmu. V případě, že aktivum má v nájmu více uživatelů jedná se o identifikovatelné aktivum pouze při fyzické schopnosti aktiva rozdělení mezi uživatele. (Dvořáková, 2022)

## Schéma rozpoznání leasingu



Zdroj: vlastní zpracování dle Dvořáková, 2022

Obrázek 1: Schéma rozpoznání leasingu

### Doba trvání leasingu

Zde je nutno zmínit dva pojmy, a to **den vzniku** leasingu a **den zahájení** leasingu. Dnem vzniku leasingu je myšlen den podepsání smlouvy či den, kdy nájemci a pronajímateli vznikají podmínky plynoucí z leasingu. Avšak za den zahájení leasingu je chápán den, kdy pronajímatel dá nájemci identifikované aktivum. Z toho plyne, že doba leasingu začíná zahajovacím dnem a obsahuje i období poskytované pronajímatelem zdarma. (Dvořáková, 2017)

Doba leasingu v sobě zahrnuje nemožnost jednostranně (bez souhlasu druhé strany) zrušit nájem, čistě ho ukončit je možné, ale jeho výpověď je spojena s vysokými pokutami či dotyčný, který smlouvu vypoví bude muset zaplatit významné penále. Důležitou zmínkou, jak se vyvarovat placeného penále v době leasingu bude za využití opce. Opce může být uplatněna na předčasné ukončení leasingu nebo na jeho prodloužení, avšak musí existovat určitá pravděpodobnost na využití opce. (Dvořáková, 2022)



V případě, že právo na ukončení nájmu uplatní pouze pronajímatel tak je období součástí nevypověditelné doby nájmu nájemce. Jestli nájemce využije právo na ukončení nájmu spadá toto do práva na využití opce k ukončení leasingu. (Dvořáková, 2022)

Definice doby leasingu dle IFRS 16 zní:

1. Doba leasingu je doba, ve které ani jedna strana nemá právo vypovědět nájem a je prodloužená o opci (na prodloužení nájmu) nájemcem v případě pravděpodobnosti uplatnění opce.
2. Doba leasingu je doba, ve které ani jedna strana nemá právo vypovědět nájem a je snížena o opci (na dřívější ukončení nájmu) nájemcem v případě pravděpodobnosti uplatnění opce. (Dvořáková, 2017)

Pravděpodobnost využití opce nájemcem na dřívější ukončení nebo prodloužení doby nájmu se odhaduje vzhledem k tržním faktorům. Ve zkratce řečeno je nutno zjistit, zda je pro nájemce využití opce výhodné. Často nájemce pro zjištění výhodnosti využití opce porovnává leasingové platby nabízené pronajímatelem s cenami obdobných leasingu na trhu či zjišťuje, zda mu významná technická zhodnocení aktiva přinesou podstatné užítky s využitím opce na prodloužení, brzké ukončení či odkup apod. (Dvořáková, 2022)

### **Modifikace**

Modifikace ve standardu IFRS 16 znamená určitou změnu (uplatnění opce, zvýšení ceny, změna platebních podmínek) ve stávající leasingové smlouvě. Modifikace ze strany nájemce nastává v podmínkách zvětšení rozsahu smlouvy ohledně práv k užívání jednoho nebo více identifikovaných aktiv. Následující podmínka zní, že platby musí být úměrně stanoveny samostatným cenám služeb apod., které zvyšují rozsah smlouvy. Při zmíněných podmínkách u leasingu nastává prvotní rozlišení, zda modifikace způsobí vytvoření **nové samostatné smlouvy** či vznikne pouze její **rozšíření ze stávajícího znění**. (Dvořáková, 2022)

Nová leasingová smlouva tedy vzniká při navýšení leasingu o nové produkty a služby, které nepřinášejí žádný profit ze zvýšeného rozsahu smlouvy v celkové hodnotě stávajícího leasingu. Když modifikace nesplní podmínku pro novou smlouvu musí účetní jednotka rozdělit jednotlivá práva užívání o přidaná aktiva, stanoví novou dobu změněného leasingu a aktualizuje přecenění modifikovaného závazku za využití revidovaných leasingových plateb a revidované úrokové sazby. (Dvořáková, 2017)

Modifikace ze strany pronajímatele má stejné podmínky jako u nájemce, avšak je tomu tak pouze u finančního leasingu. U operativního leasingu je rozdíl, jestli modifikace byla promítnuta v den jejího uzavření. Účetní subjekt musí o modifikaci účtovat jako o nové smlouvě a před ukončení doby smlouvy ocenit aktivum v hodnotě jeho netto investice do leasingu, avšak při neměnném charakteru leasingové smlouvy bude pronájemce postupovat v souladu s IFRS 9 – Finanční aktiva tak, že změní hodnotu pohledávky z leasingu oproti nájemci. (Dvořáková, 2022),

### **Výjimky z aplikace standardu**

Z pozice nájemce umožňují standardy dobrovolné výjimky, kdy nemusí vykazovat leasing podle IFRS 16:

- krátkodobé leasingy;
- leasingy aktiv, které nemají významnou hodnotu (dlouhodobé i krátkodobé).

Za krátkodobý leasing je považován takový leasing, který je kratší než 12 měsíců. Výjimku na vyjmutí aktiva z aplikace IFRS 16 může využít nájemce pouze na začátku leasingu ne v průběhu účinnosti smlouvy za jinak neměnných podmínek. V případě vzniku modifikace smlouvy (změna podmínek smlouvy, uplatnění opce apod.) může účetní subjekt přehodnotit dosavadní rozhodnutí uplatnění výjimky či její zrušení. (Krupová, 2019)

Aby účetní subjekt stanovil významnost hodnoty smluvního aktiva, musí svou pozornost zaměřit na cenu aktiva nového či jeho pořizovací cenu, i když aktivum nové není. Výjimku, ale smí využít pouze v případě, že pronajímané aktivum nemá v zájmu dále pronajímat jako sub-leasing či tomu tak je. Sub-leasing je podtyp leasingu, kdy nájemce má právo dle smlouvy pronajaté aktivum využívat k dalšímu podnájmu. U více jednotlivých leasingů musí nájemce danou smlouvu zvlášť posoudit, když bude chtít využít výjimku z aplikace standardu, avšak u blízké podobných smluv nastává předpoklad, že budou posuzovány konzistentně. (Dvořáková, 2022; Krupová, 2019; Valouch, 2012)

### **Leasing z pohledu nájemce**

Na začátku leasingu musí nájemce rozpoznat právo k užívání (right of use asset), které účetně zachytí v rozvaze na straně aktiv oproti závazku z leasingu, který vykáže na straně závazků. Právem k užívání je myšleno identifikovatelné aktivum, které je předmětem leasingu pro, než pronajímatel poskytl nájemci právo k užívání. Ve výkazu zisku a ztrát musí nájemce vykázat odpis práva k užívání (v provozní oblasti) a úrok (ve finanční části). (Krupová, 2017)

Postup při prvotním vykázání leasingu:

1. Nájemce vyhodnotí, jestli smlouva obsahuje leasing.
2. Rozhodne, jestli využije výjimku aplikace standardu IFRS 16.
3. Rozdělí části, které souvisejí s leasingem od částí nesouvisející s leasingem a stanoví, jestli bude účtovat zjednodušeným modelem o leasingu tzn. že bude účtovat o všech částech dohromady.
4. Stanoví dobu leasingu.
5. Ocení RoU asset (právo k užívání) a závazek vzniklý z leasingu.
6. Sestaví umořovací tabulku pro závazek z leasingu. (Krupová, 2017)

### **Ocenění při zahájení**

Závazek z leasingu nájemce ocení způsobem současné hodnoty budoucích neuhrazených leasingových splátek. Aby nájemce zjistil současnou hodnotu musí stanovit diskontní sazbu. První možnost pro stanovení diskontní sazby je využití implicitní úrokové míry, při které se na začátku leasingu rovná současná hodnota hodnotě součtu fair value pronajatého aktiva a počátečních přímých nákladů pronajímatele. Zjednodušeně je to tržní úroková míra, za kterou pronajímatel poskytl „úvěr“ na získání aktiva nájemci. V případě, že nájemce nezná implicitní míru využije tzv. přírůstkovou úrokovou míru. Přírůstková nebo také inkrementální úroková sazba se získá odhadem obdobného leasingu, na který by si musel nájemce půjčit prostředky. (Dvořáková, 2017; Krupová, 2017; Kadochnikova, A. & Gorodilov, M. 2020)

### **Leasingové platby**

Leasingové platby v sobě zahrnují:

- fixní platby (včetně v „podstatě fixních plateb“), snížené o leasingové pobídky vůči pronajímateli;
- variabilní platby, které se mění vzhledem k spotřebitelským cenám, bankovním sazbám či indexu odrážející tržní míru nájmu apod.;
- platby zaručené zbytkové hodnoty;
- platby sankcí za realizaci opce s pravděpodobností využití. (Dvořáková, 2022; Krupová, 2017)

Rozdíl mezi zaručenou a nezaručenou zbytkovou hodnotou je takový, že při zaručené zbytkové hodnotě aktiva musí nájemce doplatit rozdíl mezi hodnotou při navrácení aktiva a jeho minimální zbytkovou hodnotou stanovenou v leasingové smlouvě, avšak při nezaručené

hodnotě aktiva není tato zbytková hodnota stanovena ve smlouvě a veškeré riziko spojené se stavem vráceného aktiva od nájemce nese pronajímatel. (Dvořáková, 2022; Krupová, 2017)

### **Prvotní ocenění RoU asset**

RoU asset (právo k užívání) se na začátku leasingu oceňuje v pořizovací ceně, která v sobě obsahuje uvedené prvky.

- Počáteční ocenění závazku.
- Splátky na začátku leasingu nebo před datem snížené o leasingové pobídky (slevy poskytnuté pronajímatelem).
- Přímé náklady vzniklé na počátku období leasingu.
- Náklady, které vznikají s vyřazením a odstraněním aktiva a stanovením jeho místa trvání či náklady spojené s uvedením aktiva do počátečního stavu. (Dvořáková, 2022; Krupová a spol., 2005)

### **Odepisování RoU asset**

Při odpisování práva k užívání, které bude nájemcem vráceno je doba odepisování identická s dobou nájmu. Doba odepisování může být upravena pouze užitím opce na zkrácení či prodloužení doby nájmu. V tomto případě může být doba odpisování kratší, ale i delší dle typu uplatněné opce. V situaci, kdy po skončení nájmu přechází pronajímané aktivum na nájemce či je jeho převod vlastnictví pravděpodobný (uplatnění opce na odkup), je smluví aktivum odepisováno po dobu svojí životnosti. (Dvořáková, 2022)

### **Účetní zachycení leasingu z pohledu nájemce komparace s ČÚS**

Při prvotním zachycení musí nájemce ocenit jednotlivé splátky leasingu současnou hodnotou budoucích splátek, které v závěru sečte a ocení závazek z leasingu ve prospěch **práva k užívání**. Ke zmíněnému součtu musí přičíst také poplatky za uzavření leasingové smlouvy (hradí vždy nájemce), které se promítnou dodatkově také v závazcích nájemce. Rozdílnost mezi ČÚS lze sledovat u převedení práva k užíváním, které je evidováno jako majetek. Rozdílnost nastává již na začátku pořízení, jelikož není evidován na účtu pořízení jako v ČÚS, ale rovnou jako aktivum, a to z důvodů okamžitého užívání, jelikož na účtu pořízení majetku může účetní jednotka evidovat majetek, který okamžitě při převzetí nevyužívá a začne až v průběhu roku, kde teprve nastane převedení do majetku. (Dvořáková, 2022; Mládek, 2017)

Po ocenění závazku z leasingu musí účetní subjekt rozlišit dobu trvání, převážně se rozlišuje na krátkodobou a dlouhodobou část. Výše závazku splatná do jednoho roku (krátkodobá část) je evidována na účtu jiných závazků (379) a zbytek závazku eviduje na účtu dlouhodobých závazků (479), které budou postupně zúčtovány vzhledem k uplynulému období. V tabulce č. 11 je patrné, že první velký zásah do ČÚS vzhledem k IFRS nastává v okamžiku akontace, a to způsobem překlasifikování nákladů příštích období, jelikož nájemce dle standardu IFRS 16 eviduje pronajaté aktivum ve svém účetnictví jako majetek z toho vyplývá, že první mimořádná splátka (akontace) bude diskontována na nultý rok, tudíž zůstane ve své hodnotě ve prospěch práva k užívání. (Dvořáková, 2022; Mládek, 2017)

Dle předchozí teorie je známo, že každý majetek musí být odepisován, a to se týká i práva k užívání. Tudíž účetní jednotka snižuje jeho hodnotu v účetnictví během doby leasingu a na konci leasingu jej odepíše. Následující odchylkou od českého účetnictví je účtování o splátce. Dle ČÚS je splátka účtována do nákladů, ale podle IFRS je částka nájemcem rozdělena na úrok a úmor závazku, avšak zaplacením celkové splátky sníží ve své evidenci celý závazek z leasingu (viz. tabulka č. 11).

**Tabulka 11:** Komparace účtování leasingu z pohledu nájemce IFRS a ČÚS

<i>Účetní operace</i>	<i>Má dáti</i>	<i>Dal</i>
<b>1. Účetní zachycení závazku (součet současných hodnot budoucích splátek) dle IFRS</b> - zvýšení hodnoty aktiva o poplatek leasingové společnosti	Právo k užívání	Jiné závazky (379) Jiné dlouhodobé závazky (479)
	Právo k užívání	Jiné závazky (379)
<u>podle ČÚS mimořádná splátka</u>	Náklady příštích období (381)	Úhrada (211 nebo 221)
- překlasifikace akontace dle IFRS	Právo k užívání	Náklady příštích období (381)
<b>2. Náklady spojené s leasingem pojistné</b> - platba za pojistné	Náklady (518)	Úhrada (211 nebo 221)
<b>3. Odpis práva k užívání aktiva dle IFRS</b>	Odpis (551)	Právo k užívání

<b>4. Splátka leasingu</b>	
<u>předpis splátky leasingu dle ČÚS</u>	Náklady (518)                      Závazky z obchodních vztahů (321)
<u>úhrada nájemného dle ČÚS</u>	Závazky z obchodních vztahů (321)                      Úhrada (211 nebo 221)
<b>překlasifikace splátky dle IFRS</b>	
- úrok z leasingu	Náklady – úrok (562)                      Jiné závazky (379)
- úmor závazku (RoU) + úrok = splátka	Jiné závazky (379)                      Náklady (518)

Zdroj: vlastní zpracování dle Mládek, 2017

### Leasing z pohledu pronajímatele

Z hlediska pronajímatele je nejvíce důležitá klasifikace leasingu na **finanční** a **operativní**, kdy v případě finančního leasingu dochází k zúčtování aktiva a vykázání dlouhodobé pohledávky z leasingu. **Finanční leasing** u pronajímatele vzniká za podmínek převedení vlastnictví identifikovaného aktiva nájemci, kterému plynou z využívání všechna rizika a užitky. Při přenesení rizik spojených s využíváním aktiva vzniká nájemci povinnost splatit leasing i v případě rizika ztráty. Za podmínek rizika ztráty musí nájemce vyhledat třetí stranu, která leasing postoupí. Pronajímatel vykáže aktivum jako dlouhodobou pohledávku z leasingu. U **operativního leasingu** nenastává přenesení veškerých rizik a užitků, které jsou spojené s vlastnictvím, a proto se zde nemluví o leasingu jako takovém, ale pouze jako o poskytované službě. Při identifikaci rozdílu mezi operativním a finančním leasingem ze znění smlouvy je potřeba detailněji zanalyzovat stávající smlouvu o leasingu z pozice definice finančního leasingu. Při dlouhodobých smlouvách je velmi těžko rozlišitelné, o který druh leasingu se jedná proto IFRS 16 doporučuje několik indikátorů prostřednictvím nichž lze stanovit druh leasingu. (Dvořáková, 2022)

Níže jsou popsány zásady pro finanční leasing.

- Na nájemce je převedeno vlastnictví identifikovaného aktiva do konce leasingu.
- Nájemce bude mít právo na odprodej aktiva o částku nižší, než je daná fair value k datu odprodeje, za jistoty využití práva odprodeje.

- Leasing je sjednán na podstatnou dobu a nájemci plynou veškeré užitky za tuto dobu i v případě, kdy nebude převedeno vlastnictví.
- K datu začátku leasingu je současná hodnota plateb částečně rovna podstatné části fair value aktiva.
- Najaté aktivum je takové výhradní povahy, že jej může využívat pouze nájemce, a to bez větších úprav.

Následující indikace, které také vedou ke klasifikaci finančního leasingu u pronajímatele.

- V případě uplatnění práva na zrušení smluvního vztahu nájemcem, ponese veškeré ztráty pronajímatele s daným leasingem.
- Zisky nebo ztráty z pohybu fair value zbytkové hodnoty přechází na nájemce.
- Nájemce pokračuje v leasingu v následujícím období za nájemné, které je menší než na trhu. (Dvořáková, 2022)

### **Finanční leasing**

Z pohledu pronajímatele je nutné určit, zda je leasing poskytován od obchodníka či výrobce, jelikož obchodníci poskytují své výrobky odběratelům i bez leasingu nebo přímo od leasingové společnosti poskytující finanční služby. Vzhledem ke zmíněným náležitostem rozlišují mezinárodní účetní standardy dva druhy leasingu u pronajímatele na **přímý** (leasingové agentury) a **prodejní** (obchodník, výrobce). **Specializovaná leasingová instituce** nemůže vykázat při zahájení leasingu zisk či ztrátu, jelikož standardy IFRS 16 určují, že pronájemce musí časově rozlišit výnosy podle placených úroků v daném období leasingu vzhledem k implicitní úrokové míře. Výnosy, které plynou z finančního leasingu poskytnutým **obchodní společností** musí společnost oddělit na výnosy z předmětu prodeje leasingu a úrok, který je odměnou za poskytnutí finančního leasingu, jelikož předmětem podnikání není specializování na poskytování leasingových služeb. (Dvořáková, 2022)

### **Přímý finanční leasing**

Leasingová společnost v prvopočátku odúčtuje ze svého účetnictví pronájemné aktivum a dle zjištěné hodnoty ocení a zaúčtuje novou pohledávku z pronájmu. Placené nájemné musí odúročit implicitní úrokovou mírou. **Čistou investici** do leasingu pronajímatel zjistí součtem diskontovaných příjmů po dobu leasingu, avšak **hrubou investici** zjistí součtem nediskontovaných příjmů a odhadem nezaručené zbytkové hodnoty. **Leasingové platby** od nájemce se skládají z fixních položek, variabilních položek (platby vzhledem k indexům

a úrokovým sazbám), odhadnuté zbytkové hodnoty, příjmy z aktiva při předpokladu jeho odkoupení, příjem penále za uplatnění opce. Pronajímatel dle přijatých leasingových splátek snižuje pohledávku, kterou vede ve svém účetnictví. (Dvořáková, 2022)

### **Prodejní finanční leasing**

Společnosti, které nejsou specializované na služby finančních leasingů, ale na výrobu a prodej musí hospodářský výsledek vznikající z leasingu odlišit. Z čehož plyne nutnost oddělení celkového výnosu na výnos, který plyne z leasingu a úrok (odměna za poskytnutí leasingu). Výnos, který je na začátku leasingu uznán je oceněn hodnotou fair value za použití tržní úrokové míry. Pronájemce si zisk z prodeje vykáže v plné hodnotě ke dni zahájení leasingu. Rozdílem mezi prodejní a leasingovou společností je ten, že prodejci si zaúčtují náklady na uzavření smlouvy již do období, ke kterému vznikly. (Dvořáková, 2022)

### **Operativní leasing**

Při operativním leasingu je evidováno pronajímané aktivum stále v evidenci na straně aktiv u pronajímatele, který jej pravidelně odepisuje jako aktiva ve skupině IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 (nehmotná aktiva). Výnos, který majiteli plyne je účtován lineárně po dobu nájmu, avšak v případě nerovnoměrného splácení závazku nájemce musí použít časového rozlišení příjmů. Náklady, které vzniknou pronajímateli během leasingu mají tři formy:

- Náklady přímé výchozí, vynakládají se na začátku leasingu.
- Náklady vynakládané v souvislosti z poskytování služby (pojistné majetku).
- Náklady běžné, opakované vynakládané v průběhu leasingu (opravy, údržba). (Dvořáková, 2022)



### 3 PŘEDSTAVENÍ PODNIKU

Druhá část práce je věnována aplikaci IFRS na české účetnictví, kde speciálně vytvořená společnost využívá reálný reportingový způsob dceřiných společností holdingu CZECHOSLOVAK GROUP a. s. Zmíněná holdingová společnost emitovala dluhové cenné papíry na evropském regulovaném trhu, a proto musí vést své účetní závěrky v souladu s IFRS standardy. Pro názornou ukázkou účetní transformace byla vytvořena modelová obratová rozvaha dceřiné společnosti, která v průběhu jednoho roku prošla plnou konsolidací. Z toho důvodu musela vykazovat své výkaznictví i podle systému Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Tato druhá část práce je zaměřena na konkrétní účetní případy, které mají demonstrovat rozdíly mezi vykazováním podle IAS/IFRS a českých účetních standardů. Zásadní činností při vzniku nové společnosti je stanovit její cíl, záměr a formu. Nová účetní entita pro prezentování svých dosavadních výsledků bude využívat konsolidační reportingový balíček (dále jen Group reporting package, GRP), který je v praxi běžně sestavován společnostmi ze Skupiny CSG.

#### **Cíl a záměr společnosti**

Nová modelová společnost byla založena zakladatelskou smlouvou jediným zakladatelem. Od 1. ledna 2022 byla oficiálně zapsána do obchodního rejstříku a nyní je plně vlastněna mateřskou holdingovou společností. Společnost vykazuje své roční výsledky do holdingové společnosti k 31. prosinci 2022. Vzhledem k tomu, že modelová společnost je 100 % vlastněna mateřskou holdingovou společností, je považována za plně konsolidovanou společnost, která musí vykazovat své dosavadní finanční výsledky v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). Hlavním cílem modelové společnosti je nabízet na českém trhu vynikající produkty a širokou škálu služeb. Hlavním záměrem společnosti je uvést na trh špičkové vojenské technologie a představit novou vizi využití vodíku v obranném průmyslu. Společnost se zavazuje působit v souladu se všemi potřebnými licencemi, povoleními a certifikacemi, které jsou nezbytné pro podnikání v tomto specializovaném a regulovaném prostředí. Na počátku podnikání mohla společnost využít odborných znalostí a zdrojů své mateřské společnosti k vytvoření robustního a komplexního podnikatelského plánu. Tento plán byl realizován nad rámec původních očekávání holdingové společnosti a společnost zaznamenala v prvním roce své činnosti významný růst a rozvoj. Úspěch společnosti lze z velké části přičíst synergickému efektu, který je výsledkem spolupráce a integrace různých společností v rámci holdingu.

## 4 POPIS PŘEVODU VYBRANÝCH OBLASTÍ A TVORBY ÚČETNÍCH VÝKAZŮ

Hlavním účelem druhé části práce je komparace vybraných oblastí mezinárodních účetní systémů výkaznictví a českých účetních systémů v praxi. Pro aplikaci komparace byl vybrán speciální dokument hojně využívaný společnostmi v rámci holdingu CZECHOSLOVAK GROUP a. s., který je využíván z důvodu zefektivnění interních reportingových procesů. Společnosti, které podléhají konsolidaci v rámci skupiny využívají zmíněný Group reporting package, který má schopnost vyvodit náležitosti Mezinárodních účetních standardů výkaznictví se vzájemnou podporou IFRS oddělení. Ve zmíněné části práce jsou popsány přidružené dokumenty a oddíly reportingového balíčku, na kterých lze nejlépe interpretovat proces převodu českých účetních dat do prostředí mezinárodních standardů účetního výkaznictví tak, jak jsou v praxi běžně využívány. Pro zmapování zmíněných procesů byly využívány interní metodiky Skupiny CSG.

Group reporting package je hlavním výstupem společností při konsolidaci Skupiny CSG, a proto je tento nástroj pravidelně využíván IFRS oddělením (na kvartální bázi) a auditorem (na roční bázi). Z toho důvodu byl stanoven praktický záměr práce, který tkví v detailním rozboru nejrizikovějších oddílů balíčku a popisu klíčových postupů, které jsou zásadní pro společnosti skupiny. Zmíněný balíček využívají společnosti při finančním kvartálním výkaznictví svých statutárních dat. Společnosti, které balíček vyplňují nedisponují všemi dostupnými informacemi v rámci celé skupiny, a proto jsou využívány při jeho sestavení i přidružené dokumenty IFRS oddělení, které identifikují například vnitroskupinové vztahy ve skupině apod.

Zmíněným dokumentům je nutno nejprve porozumět a pak aplikovat na Group reporting balíček, jelikož ho zásadně doplňují o podstatné informace. Group reporting package má za účel přeúčtování statutárních dat dceřiných společností, které účtují dle lokálních standardů, ať už je to ČÚS nebo jiný na hodnoty odpovídající IFRS standardům. Dle IFRS sestavuje pak mateřská společnost CSG konsolidovanou účetní závěrku. V reportingovém balíčku jsou aplikovány zejména standardy **IFRS 9 – Finanční nástroje**, **IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky** a **IFRS 16 – Leasingy**.

## 4.1 Pravidelné reporty využívající Group reporting package

Pravidelné sestavování IFRS konsolidovaných reportů je v praxi kompetencí IFRS oddělení. IFRS reporty obsahují veškeré řádné výstupy, které IFRS oddělení zpracuje a reportuje vedení, investorům, bankám, regulátorovi a ostatním oddělením. Výstupem kvalitně zpracovaných a konsolidovaných balíčků je výroční a pololetní zpráva či výkazy na kvartální bázi.

### IFRS reporty:

- **výroční zpráva**, zahrnující IFRS konsolidované výkazy Skupiny CSG a individuální výkazy společností včetně příloh;
- **pololetní zpráva** emitenta kótovaných cenných papírů, zahrnující IFRS konsolidované výkazy včetně zkrácené přílohy;
- **kvartální IFRS report**, vybrané ukazatele (EBITDA, EBIT, EAT, tržby, aktiva, vlastní kapitál) a IFRS výkazy;
- **kvartální IFRS forecast** Výkazu zisku a ztrát do konce roku.

### 4.1.1 Výroční a pololetní zpráva

Povinnost sestavovat **výroční zprávu** upravuje zákon o účetnictví, avšak výroční zpráva holdingu CSG zahrnuje IFRS konsolidované výkazy s přílohou (konsolidovaná IFRS závěrka) a individuální výkazy s přílohou za společnost CSG (individuální IFRS závěrka).

Závěrky výše zmíněné v sobě obsahují:

- výkaz o úplném výsledku hospodaření za daný rok a předcházející rok;
- výkaz o finanční pozici k 31. 12. daného roku a předchozího roku;
- výkaz změn vlastního kapitálu za daný rok a předcházející rok;
- výkaz o peněžních tocích za daný rok a předcházející rok.

Obě závěrky se sestavují v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS), obsahujícími Mezinárodní účetní standardy (IAS), které vyhláší Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB). Dále musí být v souladu s interpretacemi vydanými Výborem IASB pro výklad mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRIC) ve znění přijatém Evropskou unií a požadavky českých předpisů, především zákona o účetnictví, týkající se zveřejňovaných informací v příloze účetní závěrky. Součástí výroční zprávy je výrok externího auditora ke konsolidované i individuální závěrce.

Společnost zároveň dodržuje náležitosti výroční zprávy platné pro emitenty veřejně obchodovatelných cenných papírů dané zákonem č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o podnikání na kapitálovém trhu) a metodiku přípravy výroční zprávy vydávanou ročně Českou národní bankou, která je dostupná na stránkách [www.cnb.cz](http://www.cnb.cz).

Konsolidovaná a individuální účetní závěrka podle IFRS se sestavuje na základě vyplněných úplných konsolidačních balíčků, které společnosti předkládají podle schváleného harmonogramu zveřejněného v interním systému. Tento harmonogram je závazný pro všechny společnosti Skupiny CSG, které jsou součástí konsolidovaného celku.

### **Pololetní zpráva**

Společnost CSG má podle § 119 zákona o podnikání na kapitálovém trhu povinnost sestavovat pololetní zprávu emitenta kótovaných cenných papírů. Vzhledem k povaze pololetní zprávy nemusí být externě ověřována auditorem. Metodika pro přípravu pololetní zprávy je ročně zveřejňována na webových stránkách České národní banky, přesněji [www.cnb.cz](http://www.cnb.cz). Obsah je upraven zejména o některé přílohové tabulky, jinak základní výkazy zůstávají stejné jako ve výroční zprávě. Informace o finančních datech jsou od začátku roku až do 30.6. daného roku.

Základními vstupy pro sestavení pololetní konsolidované účetní závěrky jsou zkrácené konsolidační balíčky vyplněné společnostmi skupiny. Harmonogram předkládání těchto balíčků je předem stanoven a zveřejněn v interním systému. Tyto balíčky se používají jako hlavní zdroj informací pro přípravu pololetní konsolidované účetní závěrky.

#### **4.1.2 Kvartální IFRS report a forecast**

Pro účely řízení skupiny se na základě konsolidované účetní závěrky podle IFRS připravuje čtvrtletní zpráva podle IFRS ve formátu MS Excel. Tento dokument obsahuje základní konsolidované ukazatele rozdělené na celkové konsolidované údaje, údaje za divize a údaje za významné společnosti ve skupině. Zpráva podle IFRS obsahuje zmíněné ukazatele, jako jsou EBITDA, tržby, aktiva, vlastní kapitál, EBIT a čistý zisk.

#### **IFRS forecast výkazu zisků a ztrát**

IFRS forecast VZZ připravuje IFRS oddělení po skončení každého čtvrtletí zpravidla do 45 nejdéle až 90 dnů po skončení daného čtvrtletí, pokud není v harmonogramu uvedeno jinak. Obsahuje skutečné IFRS výsledky za minimálně první přechodí rok a očekávané IFRS výsledky do konce aktuálního kalendářního roku.

## 4.2 Group reporting package

Group reporting package je speciální dokument vytvořen v MS Excel pro potřeby IFRS oddělení a obsahuje značné množství složitých vzorců a jimi navzájem propojených jednotlivých částí balíčku. Soubor je určen k přeměně českých účetních dat dceřiných entit Skupiny CSG do hodnot, které jsou v souladu s IFRS standardy. Dle zjištěných účetních hodnot poté mateřská společnost zhotoví konsolidovanou účetní závěrku. Podniky v rámci celého holdingu, které splní požadavky pro tvorbu GRP dokumentu, exportují své statutární hodnoty z účetního systému za dané období do předem připravené šablony balíčku. Hlavním úkolem je doplnění veškerých úprav týkajících se právě IFRS. Soubor je sofistikovaně pozměněn každé kvartální období tak, aby procesy v rámci převodu lokálního účetnictví do IFRS byly zkvalitněny a udávaly racionální význam.

Celkový soubor má hned několik propojených listů a tabulek, na které je navázána většina důležitých kontrol. V některých oddílech je nutno manuálně upravit náležitosti lokálního účetnictví do systému IFRS, jelikož některé tabulky nemají na sebe automatické provázání s listem obrátové předvahy, kam se manuálně nahrají statutární účetní hodnoty. Oddíl obrátové předvahy bude podrobněji vysvětlen v následující kapitole. Výstupem Group reporting package je rozvaha a výkaz zisku a ztrát podle IFRS. Úprava statutárních výkazů je vysvětlena v IFRS doučtování (viz kapitola 4 .6 .1 IFRS adjustmenty), kde se manuálně kumulují všechny změny podle IAS/IFRS.

### 4.2.1 Obrátová předvaha

Rozhodující částí pro přípravu Group reporting package je obrátová předvaha. V dané části účetní jednotka promítne veškerá data z účetního deníku za předem stanovené reportovací období. Lokální data jsou následně transponována ze statutárních účtů na požadované IFRS pozice. K tomu je vytvořen specifický účtový rozvrh, který je využíván pro tzv. „přemapování“ lokálních účtů vzhledem k potřebám IAS/IFRS. Účtový rozvrh má podobnou analogii jako česká účetní osnova. Skupina CSG využívá šesticiferný číselný formát, kde počáteční písmeno vyjadřuje třídu účtu.

- A – Aktiva
- L – Závazky
- E – Vlastní kapitál
- P – Náklady/Výnosy (výsledkové účty)

Při vkládání obratové předlohy musí uživatel (účetní jednotka) nejprve sloučit svá data z účetního deníku do jednotného sloupce. Jestli tak neučiní, má počáteční krok špatně a nelze GRP vyplnit. V případě, že podnik vede účetnictví ve dvou sloupcích **Má Dáti/Dal**, bude se řídit již sloučeným rozvrhem viz tabulka č. 12.

**Tabulka 12:** Rozvrh pro stanovení hodnot v GRP

Aktiva – zanechat hodnotu
Pasiva – změnit na zápornou hodnotu
Náklady – zanechat hodnotu
Výnosy – změnit na zápornou hodnotu

*Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů CSG*

Podle vzoru sloučení provede účetní jednotka změny v obratové předvaze a implementuje ji do předem připravených šablon. Pokud takto učiní, systém navzájem propojených buněk zaokrouhlí matematicky částku na tisíce CZK a přiřadí „hlavní mapping“ dle syntetického účtu v obratové předvaze. V určitých případech je nutno z rozevíracího seznamu ručně doplnit „detailní mapping“, jehož poslední dvojčíslí vyjadřuje podstatu analytického účtu. Entita, která Group reporting package vyplňovala v minulosti, nemusí staré účty „přemapovávat“, protože si je soubor bude pamatovat. Občas je však potřeba účet doplnit manuálně na pozice označené „ADJUST“.

#### 4.2.2 Vnitropodnikové vztahy

Koncept vnitropodnikových vztahů se zabývá vnitroskupinovými transakcemi mezi společnostmi ve skupině, které jsou provázané tzv. metodou konsolidace a ekvivalenční metodou. V balíčku jsou evidovány na listu Vnitroskupinové vztahy. V širším pojetí jsou nazývány ve skupině jako ICO vztah (Inter company relations). ICO vztahem je označován takový vztah jenž vyplývá z ICO transakce. Příklady nejčastějších ICO transakcí, které ve Skupině CSG mohou nastat:

- vnitroskupinové půjčky;
- prodej dlouhodobého hmotného, nehmotného majetku;
- postoupení pohledávek;
- fakturace služeb, zboží nebo zásob a nedokončených výrobků v rámci společných projektů
- výplata dividend.

Za ICO transakci se považuje transakce mezi účetními entitami skupiny, která je podložena fakturou, smlouvou či interním účetním dokladem. Pro identifikování vztahů, které společnosti mají mezi sebou se používá soubor **Check list**, který obsahuje dotazník, kde je entita dotázána, zda ve svém účetnictví vede takovou transakci vůči dalším společnostem ve Skupině CSG a v dotazníkovém souboru přiřadí protistrany (další firmy ve Skupině CSG). IFRS oddělení po odevzdání všech Check listů dané náležitosti kontroluje. V případě vzniku nesrovnalostí jsou společnosti znovu kontaktovány o přesné informace a musí chybu náležitě opravit.

Pro přesnou identifikaci vnitropodnikových vztahů IFRS oddělení sestavilo tzv. **konfirmační dopis**. Tento soubor vyplní pouze entity ze Skupiny CSG, které v Check listu uvedly, že evidují vnitroskupinový vztah. V konfirmačním dopisu manuálně převedou hodnoty všech ICO transakcí, které evidují ve svém lokálním účetnictví za předem stanovené reportovací období. Dotázané entity řádně stanoví výše všech závazků, pohledávek, nákladů a výnosů, které vykazují vůči jiným entitám ve Skupině CSG, manuálně vyplní a zašlou zpět IFRS oddělení. Po shromáždění konfirmačních dopisů začíná klíčová kontrola, zda vyplněné účetní hodnoty v dopisech navazují na shodné hodnoty u společností s potvrzeným ICO vztahem. Po odsouhlasení konfirmačních dopisů IFRS oddělením mohou entity ručně transponovat účetní data do reportingového balíčku na list Vnitropodnikové vztahy, kde budou následně vyloučeny ty společnosti, které mají ICO vztah.

Z toho plyne, že hlavní podstatou konfirmačního dopisu je konstatovat skutečnou výši ICO vztahu a řádně odsouhlasit vztah mezi společnostmi, jestli mají stejné výsledky. Teprve až poté může být následný vnitropodnikový vztah vyloučen. Na základě takto získaných dat může IFRS oddělení sestavit tzv. **konfirmační matici**, kterou využije u kontroly vnitropodnikových vztahů v reportingových balíčcích.

### 4.2.3 Rating

Na listu **Rating** se evidují ratingy zemí, se kterými Skupina CSG obchoduje a je podkladem pro vypočítání opravné položky podle IFRS 9 – Finanční nástroje. Hodnoty na listu je nutno jednou ročně aktualizovat (viz tabulka č. 13) podle PD (Probability of default). Probability of default vyjadřuje míru úvěrového ohodnocení, které je přiřazeno zákazníkovi či smlouvě. Hlavní myšlenkou PD je předem určit pravděpodobnost selhání dlužníků, jejichž pohledávky se evidují po době splatnosti. Hodnoty PD se získávají procesem využívajícím skórovací a ratingové nástroje. V balíčku je využíváno ohodnocení ratingovou agenturou Standard and Poor's, která ovládá 40% podíl ratingového trhu. V tabulce č. 13 lze sledovat ratingovou

stupnici, která rozlišuje ratingovou škálu na investiční stupeň, do kterého spadají dlužníci, kteří mají rating AAA až BBB od BB po C, ale C je již brán jako tzv. spekulativní stupeň. V případě, že některá země v seznamu chybí je nutné ji manuálně doplnit do předem připravených buněk.

**Tabulka 13:** Rating

<i>Rating</i>	<i>PD</i>
<i>AAA, AA+, AA, AA-, A +, A</i>	1
<i>A -, BBB+, BBB, BBB-, BB+, BB</i>	2
<i>BB-, B +, B, B -, CCC, CC, C, D</i>	3
<i>Ostatní kritické</i>	4

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů CSG

### 4.3 IFRS 9 – Finanční nástroje

Podle standardu **IFRS 9** eviduje entita veškerá salda pohledávek, placených záloh a ostatních obchodních či finančních pohledávek mimo Skupinu CSG. Tvorba opravných položek k finančním aktivům dle IFRS 9 se řídí modelem tzv. očekávaných ztrát (expected credit loss model) za účelem tvorby opravných položek z očekávané ztráty nikoli vzniklé ztráty. V případě, že společnost eviduje některou pohledávku za společností v rámci celé Skupiny CSG je tato pohledávka vzájemně eliminována v rámci ICO eliminace a opravná položka IFRS není tvořena.

Opravné položky realizují podniky ve Skupině CSG pouze k následujícím finančním aktivům:

- dluhové cenné papíry a pohledávky oceňované v naběhlé hodnotě (pohledávky z obchodních vztahů, poskytnutých leasingů, pořízené dluhové cenné papíry);
- dluhová finanční aktiva oceněná metodou FVTOCI (finanční nástroje oceňované ve fair value s dopadem do ostatního výsledku hospodaření);
- pohledávky z leasingu;
- pohledávky k smluvním aktivům dle standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky.

Co se týče pohledávek vůči bankovním účtům, tak nejsou tvořeny opravné položky z důvodů spravování bankovních účtů u vysoce solidárních bank. Avšak pro jistotu je stanovena tvorba opravné položky u:



- dvanáctiměsíční očekávané ztrátě, která může nastat do roka od data účetní závěrky, pokud se úvěrové riziko finančního nástroje od prvotního zaúčtování významně nezvýšilo;
- celkové měsíční očekávané ztrátě do splatnosti finančního nástroje v případě, že úvěrové riziko tohoto finančního nástroje výrazně vzrostlo od jeho prvotního vykázání nebo pokud jde o zakoupený finanční nástroj s úvěrovým znehodnocením. Pro pohledávky z obchodníku styku, smluvní aktiva a pohledávky z leasingu Skupina aplikuje zjednodušený přístup, kdy se opravná položka stanoví ve výši celkové očekávané ztrátě.

### 4.3.1 IFRS 9

Balíček obsahuje oddíl se jménem IFRS 9, kde se kumulují veškeré pohledávky mimo holding. V případě, kdy je pohledávka mimo Skupinu CSG vyšší než 1 000 TCZK nebo 40 TEUR vyplní entita v příslušných sloupcích na listu IFRS 9 tyto detaily:

- název analytického účtu;
- hlavní mapping – automaticky se vyplní hodnota z listu IFRS mapping;
- detailní mapping – automaticky se vyplní hodnota z listu IFRS mapping;
- protistrana;
- kód země;
- rating – automaticky se vyplní hodnota z listu Rating dle země protistrany;
- PD rating – automaticky se vyplní hodnota z listu Rating dle země protistrany;
- pohledávka v brutto hodnotě, která je rozdělena do předem stanovených intervalů dle data po splatnosti k datu sestavení závěrky, kterého se řídí stupeň rizika (low, middle, high a critical);
- hodnota krytí: výše zálohy od protistrany či krytí úvěru.

**Tabulka 14:** Matice pro stanovení očekávaných ztrát dle ratingu

<b>PD low -1</b>	0,09 %
<b>PD middle - 2</b>	1,90 %
<b>PD high - 3</b>	3,71 %
<b>PD critical - 4</b>	100 %

Zdroj: vlastní zpracování dle interních dokumentů CSG

U pohledávek mimo Skupinu CSG, které jsou pod limitem 1 000 TCZK nemusí účetní entita uvádět detail protistrany, lze vidět na obrázku č. 3. Na listu IFRS 9 je také navázaná důležitá kontrola celkových pohledávek. Kontrola je nastavená tak, že zjistí součet brutto hodnot všech pohledávek na příslušných pozicích v rozvaze a odečte jej od celkového součtu hodnot vnitropodnikových vztahů.

V případě, že společnost zapomene do vnitropodnikových vztahů uvést některou vzniklou pohledávku vykázanou na příslušné pozici v bilanci, kontrola zvýrazní buňku součtu červeně a zahlásí hlášku „INCCORECT“. Poté musí entita dohledat výši pohledávky vzhledem ke svému účetnímu deníku. Jestliže svítí kontrola zeleně „OK“ tak v tabulce jsou obsaženy všechny mimo skupinové pohledávky a pak může účetní entita pokročit k dopočítání adjustmentu (adjustment – zaúčtování dle lokálních účetních standardů podle IFRS) opravné položky. Ve spodní části listu je tabulka, ve které je celkový výčet pohledávek dle statutárního účetnictví a taky opravných položek. Opravné položky je nutno zjistit dle účetního deníku nebo obrátové předlohy a manuálně zadat do tabulky na obrázku č. 4, poté je vypočítán adjustment doúčtování dle IFRS 9.

IFRS 9 (v CZK)			Statutory allowance as at / Statutární OP k 31.12.2021	IFRS allowance as at / IFRS OP k 31.12.2021	Statutory allowance as at / Statutární OP k 30.05.2022	IFRS allowance as at / IFRS OP k 30.05.2022	IFRS adjustment/ Doúčtování z titulu IFRS 9 (v tis. CZK)
Position in the statement/ Pozice ve výkazech	Detail mapping	Detail position					
<b>Financial instruments and other financial assets non-current/ Finanční aktiva a finanční nástroje dlouhodobé</b>			0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Other provided loans/ Ostatní poskytnuté úvěry	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Held to maturity investments/ Investice držené do splatnosti	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Long-term deposits/ Dlouhodobá depozita	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Other financial assets non-current/ Ostatní finanční aktiva dlouh	0	0	0	0	0
<b>Financial instruments and other financial assets current/ Finanční aktiva a finanční nástroje krátkodobé</b>			0	0	0	-3 659	-4
A (xxxxx)		Other provided loans/ Ostatní poskytnuté úvěry	0	0	0	-3 659	-4
A (xxxxx)		Held to maturity investments/ Investice držené do splatnosti	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Short-term deposits/ Krátkodobá depozita	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Other financial assets current/ Ostatní finanční aktiva krátkodob	0	0	0	0	0
<b>Trade and Other Receivables non-current/ Pohledávky z obchodních vztahů a jiné pohledávky dlouhodobé</b>			0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Receivables from retentions/ Pohledávky ze zadržného	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Rental deposits/ Poskytnuté zálohy na nájem	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Trade receivables NC / Obchodní pohledávky dlouhodobé	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Other receivables NC / Ostatní pohledávky dlouhodobé	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Estimated receivables/ Dohadné účty aktivní	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Accrued income/ Příjmy příštích období	0	0	0	0	0
<b>Trade and Other Receivables current/ Pohledávky z obchodních vztahů a jiné pohledávky krátkodobé</b>			0	0	-905 000	-1 687 038	-782
A (xxxxx)		Receivables from retentions/ Pohledávky ze zadržného	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Rental deposits/ Poskytnuté zálohy na nájem	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Trade receivables current / Obchodní pohledávky krátkodobé	0	0	-900 000	-1 686 138	-786
A (xxxxx)		Other receivables current / Ostatní pohledávky krátkodobé	0	0	-5 000	-900	4
A (xxxxx)		Estimated receivables/ Dohadné účty aktivní	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		Accrued income/ Příjmy příštích období	0	0	0	0	0
<b>Contract assets NC / Smluvní aktiva dlouhodobá</b>			0	0	0	0	0
A (xxxxx)		CA - Accrued income NC - POC / Příjmy příštích období - POC	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		CA - Accrued income NC - non-POC / Příjmy příštích období dlouh	0	0	0	0	0
<b>Contract assets current / Smluvní aktiva krátkodobá</b>			0	0	0	0	0
A (xxxxx)		CA - Accrued income current - POC / Příjmy příštích období krátk	0	0	0	0	0
A (xxxxx)		CA - Accrued income current - non-POC / Příjmy příštích období k	0	0	0	0	0
<b>Total</b>			0	0	-905 000	-1 690 697	-786

**Obrázek 2:** Výpočet výše opravné položky z listu IFRS 9

Zdroj: interní Group reporting package CSG

Výsledek opravné položky podle IFRS 9 se následně manuálně zadá do listu **doúčtování IFRS**. Součástí listu IFRS 9 je i následně přenesení adjustmentu ze závěrky minulého období, kde se změna opravných položek přeúčtovává přes účet Nerozdělený zisk minulého období.

### 4.3.2 Metoda očekávaných ztrát

Pro ocenění opravné položky k pohledávkám je ve Skupině CSG využíván vzorec:

$$\text{Opravná položka} = EAD * PD * LGD \quad (4)$$

Zdroj: *interní metodiky CSG*

- **EAD** (*Exposure at Default*) = neuhrazená výše pohledávky;
- **PD** (*Probability of Default*) = pravděpodobnost bankrotu dlužníka;
- **LGD** (*Loss Given Defalut*) = procento očekávané ztráty z hodnoty pohledávky v případě bankrotu dlužníka.

Pro balíček byla vytvořena speciální matice procenta očekávané ztráty z pohledávky, která počítá z brutto pohledávky opravnou položku takovým procentem, které náleží PD ratingu a zařazení do skupiny podle její doby splatnosti.

**Tabulka 15:** Matice míra očekávaných ztrát

OPRAVNÁ POLOŽKA	MÍRA OČEKÁVANÝCH ZTRÁT			
SKUPINA PD RATING	1	2	3	4
DO SPLATNOSTI	0,09 %	1,90 %	3,71 %	100 %
0-90	1,90 %	3,71 %	3,71 %	100 %
90-180	3,71 %	3,71 %	3,71 %	100 %
180-360	50 %	50 %	50 %	100 %
360+	100 %	100 %	100 %	100 %

Zdroj: *vlastní zpracování dle interních dokumentů CSG*

#### **I. Výpočet opravné položky IFRS 9 společnosti HYDROGEN ARMY s. r. o.**

Společnost od 1. 1. 2022 do 31. 12. 2022 zaevidovala celkem 10 mimo skupinových pohledávek, z toho 8 nad 1 000 TCZK a 2 pod limit 1 000 TCZK. Z obrázku č. 3 je očividné, že společnost během roku poskytla úvěr řídicí osobě v hodnotě 4 000 000 Kč a také entita eviduje pohledávku za nesplacenými úroky, které jsou zaznamenány ještě do splatnosti. Tyto úroky činí částku 65 320 Kč. Zbylé neuhrazené zůstatky jsou typické povahy, obchodní krátkodobé a dlouhodobé pohledávky a neuznané reklamace materiálu viz tabulka č. 3. Během roku společnost vytvořila podle účetní interní směrnice k ostatním pohledávkám opravnou položku ve výši 5 000 Kč a také tvoří zákonnou opravnou položku k obchodním pohledávkám ve výši 900 000 Kč.

**Tabulka 16:** Rozlišené jednotlivé pohledávky za dlužníky

<i><b>TYP POHLEDÁVKY</b></i>	<i><b>INFROMACE</b></i>
<i>Poskytnutá krátkodobá půjčka</i>	Půjčka byla poskytnuta za řídicí osobou v půlce roku 2022, dlužník ji bude hradit podle předem stanovených podmínek.
<i>Pohledávka za zboží</i>	Solidní a stálý klient s dlouhodobou smlouvou o odběru zboží.
<i>Pohledávka za zboží</i>	Stálý zákazník s novou krátkodobou smlouvou o odběru zboží, jelikož v minulosti jsou v systému evidovány problémy se splácením závazků.
<i>Pohledávka za zboží</i>	Zboží bylo poskytnuto stálému klientovi, ale v minulosti evidujeme pozdní placení za zakázky.
<i>Pohledávka za služby</i>	Tento klient dlouhodobě nesplácí. Riziko pohledávky stanovil management podniku na 50 %.
<i>Pohledávka za zboží</i>	Solidní a stálý klient s dlouhodobou smlouvou o odběru zboží.
<i>Pohledávka za služby</i>	Nový klient.
<i>Pohledávka za zboží</i>	Klient, který standardně splácí s menšími výkyvy.
<i>Ostatní pohledávka</i>	Neuznaná reklamace.
<i>Pohledávka za zboží</i>	Solidní a stálý klient s dlouhodobou smlouvou o odběru zboží.

*Zdroj: vlastní zpracování*

V obrázku č. 3 lze sledovat, že společnost eviduje pohledávky v časových intervalech (do splatnosti, 0–90 dní, 90-180 dní a 180-360 dní po splatnosti). Celková hodnota brutto pohledávek se rovná 17 595 320 Kč.

Účet	Rating	Skupina	Míra očekávaných ztrát	Neuhrazené pohledávky k datu účetní závěrky				Opravná položka dle IFRS 9 Finanční aktiva a finanční nástroje krátkodobé	Opravná položka dle IFRS 9 Pohledávky z obchodních vztahů
				Do splatnosti	0-90	90-180	180-360		
351000	AA-	1	0,09%	4 065 320				3 659	
311100	AA-	1	1,90%		1 666 667				31 667
311100	AA-	1	3,71%			1 666 667			61 833
311100	AA-	1	0,09%	1 666 667					1 500
311200	AA-	1	50,00%				3 000 000		1 500 000
311000	AA-	1	1,90%		3 000 000				57 000
315000	AA-	1	0,09%	1 000 000					900
311100	AA-	1	3,71%			640 000			23 744
311200	AA-	1	0,09%	360 000					324
311200	AA-	1	1,90%		530 000				10 070
			celkem	17 595 320				3 659	1 687 038

**Obrázek 3:** Výpočet výše opravných položek

*Zdroj: vlastní zpracování dle interního GRP*

Jak je již známo standard IFRS 9 tvrdí, že na každou pohledávku se entita musí dívat s určitým očekávaným rizikem kreditní ztráty. V tomto příkladě je povinna tvořit opravnou položku k poskytnutým úvěrům i obchodním pohledávkám a ostatním pohledávkám. Na základě

dostupné matice úvěrových ztrát jsou v obrázku č. 4 vypočítány opravné položky dle IAS/IFRS. V obrázku č. 4 jsou vypočítány lokální hodnoty pohledávek, které společnost měla k datu účetní závěrky, jelikož veškeré pohledávky jsou pouze za české společnosti, byla stanovena skupina ratingu dle Standards and Poor's na AA – do které spadá Česká republika a zároveň také do skupiny PD ratingu 1. Míra očekávaných ztrát byla určena podle matice v tabulce č. 15. Výpočet opravné položky spočívá již ve vynásobení výše nesplacených zůstatků s určeným procentem míry očekávaných ztrát.

$3\ 000\ 000 * 1,90 / 100 = 57\ 000\ \text{Kč}$	$4\ 065\ 320 * 0,09 / 100 = 3\ 659\ \text{Kč}$
$1\ 000\ 000 * 0,09/100 = 900\ \text{Kč}$	$1\ 666\ 667 * 1,90 / 100 = 31\ 667\ \text{Kč}$
$640\ 000 * 3,71 / 100 = 23\ 744\ \text{Kč}$	$1\ 666\ 667 * 3,71 / 100 = 61\ 833\ \text{Kč}$
$360\ 000 * 0,09 / 100 = 324\ \text{Kč}$	$1\ 666\ 667 * 0,09 / 100 = 1\ 500\ \text{Kč}$
$530\ 000 * 1,09 / 100 = 10\ 070\ \text{Kč}$	$3\ 000\ 000 * 50 / 100 = 1\ 500\ 000\ \text{Kč}$

**Obrázek 4:** Výpočet výše opravných položek

*Zdroj: vlastní zpracování dle interního Group reporting package CSG*

Důležitou skutečností je, že IAS/IFRS využívá tzv. finanční model a daňový základ se zrcadlí pouze od reálných výnosů dané účetní entity. Když vystaví účetní jednotka fakturu, neznamená to tedy její skutečný příjem a vytvoření opravné položky nemá žádný daňový účinek jako v případě odpisu pohledávky. Nicméně list IFRS 9 vypočítává odloženou daňovou pohledávku za nezbytnosti vykázání budoucích výnosů.

V případě interního průzkumu entitou může nastat situace, kdy ve svém účetnictví zjistí pohledávku, která pravděpodobně nebude zhodnocena. Potom entita může dle standardu odepsat pohledávku tím, že zaúčtuje na stranu Dal Opravnou položku pro nezhodnocené pohledávky a na stranu Má Dáti Pohledávky, avšak IAS/IFRS dokládá, že v případě, kdy chce entita odepisovat pohledávku musí určit jistý stav nedobytnosti jednotlivých pohledávek.

#### **Zjištění výše doučtování IFRS hodnot vs. statutární hodnoty**

V tabulce č. 17 lze sledovat celkovou výši statutární opravné položky, která činí 905 000 Kč, avšak podle standardu IFRS 9 společnost zjistila, že musí vytvořit opravnou položku v celkové hodnotě 1 690 697 Kč. Nyní musí daná společnost zjistit hodnotu doučtování vůči českému účetnictví odečtením statutárních hodnot od IFRS.

**Tabulka 17:** Výpočet doúčtování opravných položek

<i>Detail</i>	<i>IFRS opravná položka CZK</i>	<i>Statutární opravná položka CZK</i>	<i>IFRS adjustmet z titulu IFRS 9 CZK</i>
<i>Ostatní poskytnuté úvěry</i>	3 659	0	3 659
<i>Obchodní pohledávky krátkodobé</i>	1 686 138	-900 000	786 138
<i>Ostatní pohledávky krátkodobé</i>	900	-5 000	-4 100
<i>Celkem</i>	1 690 697	-905 000	785 697

Zdroj: vlastní zpracování dle interního Group reporting package CSG

Částky lze sledovat ve čtvrtém řádku tabulky č. 17. Celková suma doúčtování je v tomto případě 785 697 CZK. V praxi se běžně hodnoty manuálně překlenou do listu IFRS doúčtování, podklad pro výši doúčtování adjustmetu a odložené daňové pohledávky, která činí 149 282 Kč lze sledovat v obrázku č. 5.

IFRS mapping	IFRS detail mapping	Debit/ MD	(Credit)/ D	
P (xxxxx)	Change of impairment of receivables / Změna stavu OP k obchod. pohledávkám, jiným pohledávkám	782	0	TCZK
P (xxxxx)	Change of impairment of financial assets / Změna opravné položky k ostatním finančním aktivům	4	0	TCZK
IFRS mapping	IFRS detail mapping	Debit/ MD	(Credit)/ D	
A (xxxxx)	Deferred tax assets/ Odložená daňová pohledávka	149	0	TCZK
P (xxxxx)	P080102_Deferred income tax expense / Odložená daň z příjm	0	149	TCZK

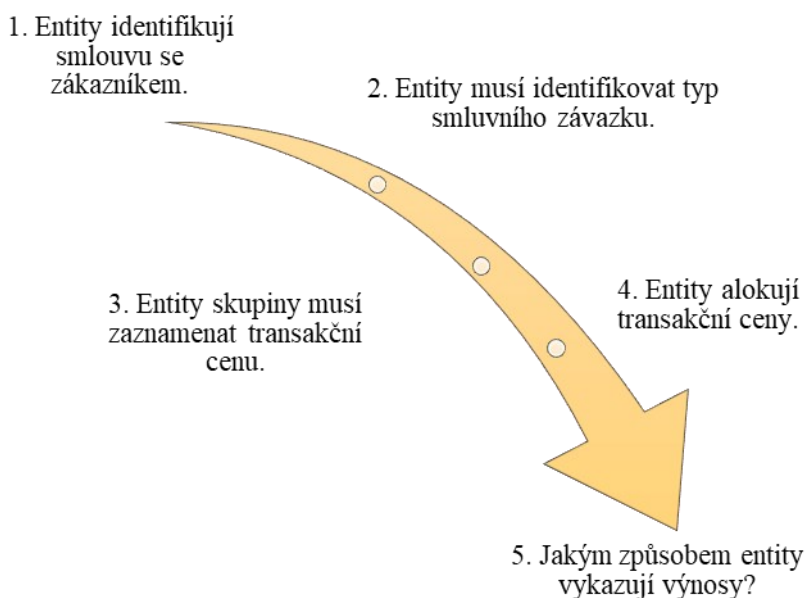
**Obrázek 5:** Podklad pro IFRS doúčtování

Zdroj: interní GRP společnosti CSG

## 4.4 IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky

V rámci klasického podnikání, kdy výnosy vyplývají z běžných činností a operací podniku se standard IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky zabývá rozeznáváním a vykazováním výnosů vyplývajících ze vztahů mezi zákazníky a dodavateli. Proces od podpisu smlouvy, dodání zboží, služby či výrobku zákazníkovi až po okamžik, kdy organizace vykáže výnos se řídí podle pěti krokového modelu. Entity Skupiny CSG účtují o smlouvě, jestliže jsou splněny veškerá kritéria pěti krokového modelu. Pokud ve smluvním závazku není naplněna ani jedna z podmínek pěti krokového modelu, je výnos jednorázově vykázán k okamžiku dodání zákazníkovi, který má v momentě dodání nad zbožím absolutní kontrolu či v okamžiku poskytování dané služby.

### 4.4.1 Pěti krokový model



**Obrázek 6:** Pěti krokový model

Zdroj: *interní dokumenty CSG*

V prvním kroku musí společnosti Skupiny CSG identifikovat následující náležitosti, aby mohly o dané smlouvě účtovat. Mezi zmíněné náležitosti spadá projektová smlouva, která musí být schválena všemi smluvními stranami, a také je povinna obsahovat identifikovaná práva smluvních stran. Veškeré platební metody a podmínky je nutno řádně ve smlouvě určit, aby mohla vyjadřovat obchodní charakter. Důležitou podmínkou je, že ve smlouvě je ujednáno o inkasu sjednané protihodnoty za dodání zboží nebo služby. V případě, kdy společnost sjedná

více smluv, které byly uzavřeny současně, popřípadě v rozmezí třech měsíců s jedním zákazníkem, lze smlouvy vykazovat souhrnně jako jednu při naplnění předpokladů.

- Smlouvy mají jediný cíl a jsou sjednány jako balíček.
- Výše protihodnoty je závislá na ceně nebo plnění druhé smlouvy.
- Zboží nebo služby ve smlouvě představují jediný závazek k plnění.

Krok dvě úzce souvisí s obdobím uzavírání smlouvy, kdy společnost stanovuje samostatné smluvní závazky vyplývající ze smlouvy. Za smluvní závazek lze považovat zboží nebo službu, jejichž obsah je odlišitelný. To znamená, že zákazník může mít z daného zboží nebo služby profit samostatně či společně s dalším zdrojem. Ve smlouvě je řádně stanovena převoditelnost aktiva na zákazníka, avšak je možná existence smluvního závazku v sérii odlišitelných zboží nebo služeb, které ve své podstatě mohou být identické. Potom je tedy kontrola převedena v průběhu převodu zboží či služby ze série.

Třetí krok se zabývá oblastí transakční ceny (protihodnoty), na kterou má společnost nárok v případě převedení dané služby či zboží na zákazníka. Transakční ceny obsahují termínované platby, variabilní platby i nepeněžní plnění. V případě, že protihodnota obsahuje variabilní složku, musí entita zjistit velikost úhrady, na kterou bude mít nárok po převodu přislíbeného zboží či služby. Zmíněná výše úhrady se zjišťuje metodou očekávané hodnoty či nejpravděpodobnější částky. Pozor si musí dát entity u tzv. finanční komponenty. Finanční komponenta vzniká u převodu transakční ceny v jiný moment než při převodu zboží či služby na zákazníka. Nastává zde situace, kdy jedna společnost má vyšší finanční prospěch než druhá. V případě situace finanční komponenty musí společnost vyřešit, zda jsou splněny podmínky pro její oddělení či nikoli. Když dojde k oddělení je entita Skupiny CSG nucena kontaktovat IFRS oddělení. Jelikož nastává nutnost o úpravu z titulu nabíhajících úroků. Hodnota úroků je vypočítaná odděleně a uvedena v GRP na listu IFRS doučtování.

Ve čtvrtém kroku je nutno zjistit kolik smluvních závazků projektová smlouva entity Skupiny vlastně obsahuje. Pokud obsahuje více než jeden smluvní závazek je potřeba alokace transakční ceny na jednotlivé závazky. Doporučuje se cenu rozdělit dle individuálních prodejních cen se zohledněním alokace slev, variabilní protihodnoty či změn transakční ceny. Jestliže není stanovena samostatná prodejní cena, je nutno vypočítat alokovanou cenu dle poměru vynaložených nákladů. Tento postup schvaluje vedoucí IFRS oddělení.

Posledním pátým krokem je vykazání výnosu při splnění smluvního závazku tím, že je převedena kontrola nad přislíbeným zbožím či službou na zákazníka. V první řadě si musí



společnost uvědomit, zda smluvní závazek bude plněn průběžně či jej splní jednorázově, jelikož průběžné plnění může být vykazováno pouze při splnění třech podmínek.

- Zákazník spotřebovává požitky plynoucí z poskytovaného plnění současně s plněním dodavatele. (např. pravidelné služby úklidu, ostrahy)
- Při poskytování plnění dodavatelem je aktivum zhodnocováno a zákazník jej kontroluje během výroby či zhodnocování. (např. servisní opravy či údržba)
- Plněním nevzniká společnosti žádné přidané aktivum, které by našlo alternativní využití a společnost Skupiny má nárok na zaplacení vykonaného plnění. (např. zakázková výroba)

#### 4.4.2 Procento rozpracovanosti

V group reporting package pro stanovení poměru dokončenosti u projektů delších než 12 měsíců je využívána metoda procenta rozpracovanost. Podle zjištěného poměru je výnos, který obsahuje marži vykazován v průběhu projektu, nikoli až v okamžiku fakturace. Fakturace, která probíhá během projektu a částečně odpovídá dokončené části může být uznána do výnosů, avšak tento způsob schvaluje vedoucí IFRS oddělení. Poměr dokončenosti je stanoven na základě ocenění vstupů.

$$\text{Procento rozpracovanosti} = \frac{\text{vzniklé náklady k datu závěrky}}{\text{celkové plánované náklady}} \quad (5)$$

*Zdroj: interní dokumenty CSG*

Poměr dokončenosti nebo rozpracovanosti se může stanovit na základě ocenění výstupů pro zákazníka nebo ocenění vstupů (vzniklých nákladů). Skupina standardně používá metodu ocenění vstupů, kdy se poměr dokončenosti stanoví jako poměr vzniklých nákladů k datu závěrky k celkovým nákladům v budgetu projektu. V případě, že by náklady na projekt vznikaly v průběhu projektu rovnoměrně, je možné vykazovat výnosy lineárně v průběhu projektu. Posouzení, zda je možné toto zjednodušení aplikovat, provádí vedoucí útvaru IFRS. V listu POC (Percentage of completion) společnosti Skupiny musí vyplnit veškeré dlouhodobé projekty a jejich náležitosti:

- název projektu a jeho evidenční číslo;
- zda smlouva splňuje podmínky smluv o zhotovení;
- segment do, kterého spadá. (D – defence, A – aerospace, S – strojírenství, O – Ostatní);
- celkové očekávané výnosy projektu;

- celkové plánované náklady na projekt;
- zaúčtované náklady k datu závěrky v lokálním účetnictví;
- celková vyfakturovaná část bez ohledu, zda byla vykázána ve výnosech;
- účetní zůstatek pohledávek k projektu;
- účetní zůstatek přijatých záloh k projektu;
- výnosy příštích období;
- účetní zůstatek nedokončené zásoby;
- účetní zůstatek hotových výrobků;
- změna nedokončené výroby;
- dokončené výrobky.

Po vyplnění všech náležitostí je vypočítáno tzv. procento rozpracovanosti nebo také dokončení, očekávaný zisk a IAS zisková marže. Metoda procenta dokončení není povolena lokálními účetními předpisy (českými ani slovenskými) a proto je upravována IFRS úpravou.

## **II. Příklad společnosti HYDROGEN ARMY s. r. o., která začala na nových projektech**

V tabulce č. 18 lze sledovat, že společnost uzavřela šest dlouhodobých projektů, které splňují podmínky pro průběžné vykázání výnosů metodou POC, jelikož se jedná o zakázkovou výrobu strojního zařízení. Zmíněné zařízení nemá alternativní využití, a proto má společnost právo na vymahatelný nárok a obvyklou marži v případě odstoupení zákazníka od smlouvy. Společnost sídlící v České republice uzavřela smlouvu se společností HYDROGEN ARMY s.r.o. na dodání speciální techniky, která bude vytvořena podle individuálních podmínek zákazníka v rámci kontraktu Ava II. Polovina zakázky bude předána v letošním roce a zbytek zakázky bude předán v následujícím období, čímž bude kontrakt Ava II. ukončen. Očekávané výnosy k datu podpisu smluvního závazku činily 31 408 TCZK. Celkové plánované náklady jsou 19 TCZK. Skutečné náklady vynaložené na projekt prvního roku sčítaly 3 041 TCZK a odběratel předplatil část faktur na jednotlivé projekty v hodnotě 5 200 TCZK.

**Tabulka 18:** Výpočet procenta dokončenosti

<i>Typ projektu</i>	<i>Celkové plánované náklady TCZK</i>	<i>Zaúčtované náklady TCZK</i>	<i>procento rozpracovanosti %</i>
<i>projekt č.1</i>	4 507	950	21,08 %
<i>projekt č.2</i>	650	350	53,85 %
<i>projekt č.3</i>	2 543	654	25,71 %
<i>projekt č.4</i>	1 652	362	21,91 %
<i>projekt č.5</i>	2 569	569	22,15 %

<i>projekt č.6</i>	6 700	156	2 ,33 %
<i>Celkem</i>	18 621	3 041	-

Zdroj: vlastní zpracování dle interního Group reporting package CSG

Procento rozpracovanosti bylo vypočítáno poměrem zaúčtovaných jednotlivých nákladů k celkovým plánovaným projektům. Podle vzorce procenta rozpracovanosti je stanovena výše dokončenosti u projektů 1 až 6 viz tabulka č. 18. V tabulce č. 19 je vypočítána celková hodnota POC výnosů, které musí účetní subjekt vykázat ve svém účetnictví podle IFRS. Lze sledovat, že odběratel během roku předplatil část faktur spojených s projekty, a proto je nutno tyto dvě celkové částky od sebe odečíst. Z čehož plyne, že výše IFRS doúčtování POC vykázaného ve výkazu zisku a ztráty bude v hodnotě 1 065 TCZK.

**Tabulka 19:** Výpočet jednotlivých parametrů

<i>Typ projektu</i>	<i>Očekávané výnosy TCZK</i>	<i>Předplacené faktury TCZK</i>	<i>Hodnota nedokončené výroby dle ČÚS TCZK</i>	<i>POC výnosy TCZK</i>
<i>projekt č.1</i>	6 500	1 000	5 500	1 370
<i>projekt č.2</i>	2 30	500	1 804	1 241
<i>projekt č.3</i>	6 843	700	6 143	1 760
<i>projekt č.4</i>	4 560	400	4 160	999
<i>projekt č.5</i>	3 200	600	2 600	709
<i>projekt č.6</i>	8 000	2 000	6 000	186
<i>Celkem</i>	31 408	5 200	26 207	6 265

Zdroj: vlastní zpracování dle interního Group reporting package CSG

Tabulka č. 20 sleduje hodnoty, které je nutno adjustmenovat oproti ČÚS. V předešlém odstavci již byla zmíněna hodnota POC doúčtování, avšak účetní jednotka inkasovala jisté částky předem, kde musí část po odečtení výnosů plynoucího z procenta dokončenosti jako smluvní závazek, který bude naplněn v budoucnu. Celkovou hodnotu přeplacených faktur a procenta dokončenosti musí účetní jednotka vykázat ve prospěch aktiv v celkové hodnotě 2 879 TCZK.

**Tabulka 20:** Výpočet doúčtování POC

<i>CSÚ vs. IFRS</i>	<i>POC v prvním roce TCZK</i>	<i>Smluvní aktivum TCZK</i>	<i>Smluvní závazek TCZK</i>	<i>Nedokončená výroba TCZK</i>
<i>Stav dle ČÚS</i>	5 200			26 207
<i>Požadovaný stav dle IFRS</i>	6 265	2 879	1 814	
<i>IFRS adjustment</i>	1 065	2 879	1 814	26 207

Zdroj: vlastní zpracování dle interního Group reporting package CSG

V tomto listu se opět nachází kalkulace odložené daňové pohledávky, kterou je nutno zanést do IFRS doučtování.

	MD	D
Deferred tax (Dr - asset, Cr - liability) / Odložená daň (debit - aktivum, credit - závazek)	4 777	0
Deferred Tax Expense (P/L) / Odložený daňový náklad	0	4 777
Retained Earnings / Výsledek hospodaření minulých let (DT)	0	0

**Obrázek 7:** Kalkulace odložené daně POC

*Zdroj: interní GRP společnosti CSG*

## 4.5 IFRS 16 - Leasingy

Pro aplikaci standardu IFRS 16 - Leasingy byl vybrán způsob vykazování leasingu u nájemce. Leasing je určitá forma smlouvy, která poskytuje právo používat identifikované aktivum po určitou dobu za protiplnění, avšak požadavky IFRS 16 nejsou ve Skupině CSG uplatňovány na licencích spojených s duševním vlastnictvím, licencích dle licenčních dohod (licence, copyright, patenty), biologické činnosti (rostliny, zvířata), práva k těžbě, využívání neobnovitelných zdrojů a koncesních služeb pro stát. Identifikované aktivum je aktivum přesně vymezené ve smlouvě a pronajímatel ho nemůže nijak zaměnit kromě běžných oprav, jelikož náklady na celkové změny jsou velmi vysoké. Z toho důvodu neexistuje pravděpodobnost výměny aktiva. Příkladem identifikovatelného aktiva je:

- pozemek, výrobní hala, budova, server apod.;
- auto s konkrétní poznávací značkou;
- parkovací místo (nerozlišuje se vlastnictví pronajaté budovy), část budovy;
- výjimečné aktivum vyrobené na zakázku, které je obtížně využitelné.

Leasingová smlouva musí obsahovat výše zmíněné příklady, pokud tomu tak není, nejedná se o identifikovatelné aktivum a účtuje se průběžně do nákladů v období do kterého spadá.

### 4.5.1 Aplikace standardu IFRS 16 – Leasingy

Skupina CSG, využívá výjimku ze standardu IFRS 16, která umožňuje neaplikovat standard na nehmotná aktiva a aktiva, která mají nízkou hodnotu pořízení (pořizovací cena nového majetku nesmí být nižší než 100 000 Kč, resp. 4 000 EUR nicméně za aktiva nízké hodnoty se nikdy nesmí považovat servery a automobily) a krátkodobé nájmy u kterých uplyne nájemní smlouva 12 měsíců od začátku nájmu. Nehmotná aktiva jsou uváděná podle standardu IAS 38 a proto jsou znázorněny v reportingovém balíčku zvlášť.

Důležitým parametrem je trvání leasingu, který vychází z nezrušitelné doby čerpání leasingu většinou spolu s opční úpravou prodloužení a také s předčasným ukončením v případě uplatnění nájemcem. V případě, kdy chce entita ze Skupiny CSG danou opci uplatnit a má pro tento krok zřetelné odůvodnění musí zvážit tyto náležitosti:

- možnost prodloužení smlouvy vzhledem k výrazně lepším podmínkám, než jsou tržní;
- nájemce uskutečnil rozsáhlé technické zhodnocení;
- skončení nájemní smlouvy je nákladné, a proto je nepravděpodobné.

Poté účetní entity ve Skupině CSG stanoví dobu nájmu následovně:

- smlouva na dobu určitou bez možnosti prodloužení – zmíněná doba nájmu se přebírá ze smlouvy;
- smlouva na dobu určitou s možností prodloužení – entita uvede v balíčku, jestli má možnost opce a její délku, avšak musí také uvést pravděpodobnost, zda bude opce uplatněna;
- smlouva na dobu neurčitou – entita uvede do balíčku, že smlouva je na dobu neurčitou a odhadne dobu ukončení metodou obdobných smluv v minulosti či podle obchodního plánu.

### **Diskontní sazba**

Diskontní sazba se zjišťuje dvěma způsoby. První způsob nastává tehdy, kdy pronajímatel uvede do smlouvy implicitní úrokovou míru. Poté entita může vypočítat současnou hodnotu závazku z leasingu a musí tento fakt uvést v IFRS dotazníku či GRP. V situaci, kdy pronajímatel neuvede implicitní úrokovou míru je potřeba stanovit přírůstkovou výpůjční míru ke dni zahájení leasingu. Přírůstková výpůjční míra je stanovena vedoucím IFRS oddělením ve spolupráci s Treasury manažerem. Pro stanovení míry je využívána speciální matice, která vychází z aktuálních úrokových sazeb stanovených Skupinou CSG. Platná přírůstková výpůjční míra pro smlouvy uzavřené v roce 2022 je stanovena na 4,30 % pro veškeré leasingové smlouvy.

### **Modifikace**

Modifikací je chápána určitá úprava smluvních podmínek minulých reportovaných leasingových smluv nebo počátečních odhadů (uplatnění/neuplatnění opce). Modifikace mění výši závazku, výši práva k užívání či změni zaúčtování dopadu do hospodářského výsledku. Ve Skupině CSG mohou nastat níže vysvětlené situace modifikace smluv.

### **1. Přírůstek najatého majetku (nejčastější rozšíření ve Skupině jsou najaté plochy).**

V této situaci mohou nastat dvě situace. Jedna varianta říká, jestli byl majetek rozšířen způsobem přírůstkové ceny a cena odpovídá klasickému nájemnému za dané aktivum, pak se modifikace klasifikuje jako nová leasingová smlouva, která bude oceněna podle aktuální diskontní sazby. Původní část leasingové smlouvy zůstává oceněna zachovanou diskontní sazbou. V druhé variantě může nastat situace, kdy cena neodpovídá tržním podmínkám a stávající závazek je navýšen o dané nájemné. Poté se musí vypočítat současná hodnota stávajícího závazku diskontovaného aktuální sazbou. Diskontní sazba je poté použita na celou leasingovou smlouvu. Hodnota práva k užívání vzroste o stejnou výši jako závazek z leasingu.

### **2. Úbytek najatého majetku (nejčastější úbytek najaté plochy, snížení nájmu).**

V případě nastání situace snížení najatého aktiva se musí pouze detail vypočítat jako jeho snížená současná hodnota ze sníženého závazku z leasingu. U výpočtu se použije aktuální diskontní sazba. Hodnota aktiva klesne o stejnou částku jako hodnota práva k užívání. Událost neovlivní hospodářský výsledek.

### **3. Prodloužení doby nájmu.**

Situace prodloužení doby nájmu nastane tehdy, kdy entita eviduje úpravu smlouvy či využije opci na prodloužení leasingu. Poté zjistí současnou hodnotu závazku použitím aktuální diskontní sazby a právo k užívání vzroste o stejnou hodnotu jako závazek z leasingu. Zde také není ovlivněn hospodářský výsledek.

### **4. Změna nájmu z důvodů změny indexu.**

Jestliže nastane změna nájmu kvůli změně indexu, dochází k přepočtu závazku. Pro výpočet se použije aktuální diskontní sazba, jestliže se nejedná o index navázaný na plovoucí úrokovou míru. V případě provázanosti je využita historická diskontní sazba.

#### **4.5.2 Dotazník IFRS 16**

Konsolidované účetní entity ke konci kvartálního období musí zjistit, zdali neuzavřely nové leasingové smlouvy s podniky mimo Skupinu CSG či podniky z jiné divize. Po identifikování veškerých smluv samostatně každá entita zkontroluje, jestli nedošlo ke změně smluvních podmínek ve věci doby nájmu nebo uplatnění opce. Pro zaznamenání veškerých změn je vytvořen soubor **IFRS 16 Dotazník**, který vyplní každá účetní entita sama za sebe.

V dokumentu se kumulují smlouvy vedené jako leasing podle kapitálového vymezení leasingů IFRS 16 včetně leasingů aktiv nízké hodnoty a krátkodobých leasingů.

Na začátku dotazníku musí každá entita vyplnit tyto parametry:

- jedná-li se o výjimku z IFRS 16 nebo ne;
- klasifikace smlouvy – operativní, finanční;
- název pronajímatele;
- popis pronajímaného zařízení;
- typ najatého majetku (PB – pozemky a budovy, S – stroje a zařízení, I – investice do nemovitosti, O – ostatní)
- začátek leasingové smlouvy;
- konec platnosti smlouvy;
- evidence opce – možnost prodloužení či předčasného skončení smlouvy a zda je vyžití této opce jisté;
- výše ročního nájemného v měně, která je ve smlouvě a v měně účetní jednotky;
- inflační doložku – zda je nájemné zvyšováno podle inflačních pohybů či roční nájemné vychází z poslední použité proměnné (index, obrat atd.);
- historické změny v leasingových smlouvách (modifikace) – změna v odhadu uplatnění opce (prodloužení, odkup, zkrácení), zvýšení či snížení plochy najímaného objektu, změna hodnoty nájmu vlastně veškerá změna smluvních podmínek;
- entita musí uvést veškeré relevantní údaje o případném podnájmu pronajatého majetku či prodeji se zpětným leasingem.

Po realizaci informací musí účetní dané společnosti ve Skupině CSG přejít do následujícího listu, kde aktualizuje nový splátkový kalendář dle předdefinovaných šablon. Do splátkového kalendáře se zadávají údaje pouze ke smlouvám, na které se nevztahuje zmíněná výjimka IFRS 16 (aktiva nízké hodnoty a krátkodobé leasingy). Z vyplněných šablon se stanoví výše práva k užívání, závazků z leasingu, výše naběhlých úroků a odpisů za reportovací období.

Větší důraz je kladen u společností skupiny, které vyplňují verzi ročního GRP. Ty musí uvést v šabloně IFRS dotazníku veškeré leasingy, do kterých spadají i typy leasingu aktiv nízké hodnoty a krátkodobé leasingy, jelikož jsou údaje nezbytné u vykázání detailů v příloze k účetním výkazům ve výroční zprávě. Uvedené roční nájemné v šabloně IFRS 16 by mělo být shodné s nájemným, které za rok zaúčtovala entita ve svém výkazu zisku a ztrát.

Jak je z teorie známo, v roce 2018 byl klasifikován nový standard IFRS 16 - Leasingy. Proto společnosti skupiny musely veškeré leasingové smlouvy identifikovat a převést na požadované kritéria, avšak Skupina CSG stanovila, že smlouvy leasingu, které vznikly před rokem 2018 zanechají původní diskontní sazbu a pokračují v odepisování najatého majetku a umořování závazků z leasingu. Společnosti konsolidované ekvivalenční metodou nemusí vyplňovat zmíněný dotazník.

### **III. Finanční leasing – nákladní automobil společnosti HYDROGEN ARMY s. r. o.**

Společnost HYDROGEN ARMY s. r. o. uzavřela smlouvu s leasingovou společností Leasos a. s. na nákup nákladního automobilu v hodnotě 5 000 000 Kč bez DPH. Leasingová společnost Leasos a. s. si stanovila svojí výnosovou úrokovou míru z leasingu na 3,514 %. Doba leasingu je 5 let a společnost hradí splátky dle smluvních podmínek měsíčně na začátku období. Podnik vlastnil dostatek svých zdrojů, které uvolnil na zaplacení akontace ve výši 1 500 000 Kč. Začátek leasingu je uváděn ke dni 1. 3. 2022. Diskontní roční úroková míra pro potřeby ocenění budoucích leasingových splátek současnou hodnotou byla stanovena na 4,30 % přírůstkové míry.

**Tabulka 21:** Splátkový kalendář leasingu ČÚS

<i>Rok</i>	<i>Počet měsíců nájmu</i>	<i>Splátky v CZK</i>
2022	akontace	1 500 000
2022	10	633 741
2023	12	760 490
2024	12	760 490
2025	12	760 490
2026	12	760 490
<i>Celkem</i>	58	5 059 638

*Zdroj: vlastní zpracování*

#### **Aplikace standardu IFRS 16:**

Na začátku leasingu je nutno zhodnotit zmíněná kritéria:

- Je ve smlouvě ujednáno o leasingu? ANO
- Je využita výjimka z leasingu? NE
- Uplatnila společnost opci? NE



- Je známa doba leasingu? ANO
- Postihuje doba leasingu převážný čas živostnosti aktiva? ANO
- Práva a povinnosti jsou na straně nájemce? ANO
- Kdo nese riziko? ZÁKAZNÍK

Dalším krokem je ocenění závazku roční současnou hodnotou budoucích splátek viz vzorec:

$$\text{Současná hodnota} = \sum_{t=1}^n \frac{L}{(1+i_r)^t} \quad (6)$$

Zdroj: *interní dokumenty CSG*

*SH současná hodnota závazku*

*L leasingové platby*

*i<sub>r</sub> roční diskontní sazba*

*t Doba trvání leasingu*

#### **Umořovací tabulka podle IFRS:**

V souladu se standardem IFRS 16 - Leasing, musí subjekt sestavit nový podklad splátkového kalendáře, který zahrnuje veškeré náležitosti z předchozí teorie. Splátkový kalendář je představen v příloze A – IFRS dotazník splátkový kalendář. Zmíněný kalendář v IFRS dotazníku pracuje na principu vzorce současné hodnoty, kde bylo zjištěno, že celková hodnota součtu jednotlivých budoucích splátek je rovna 3 313 539 Kč a s připočtením první mimořádné splátky (akontace) ve výši 1 500 000 Kč byla hodnota práva k užívání oceněna na 4 813 539 Kč.

Účetní odpisy jsou tvořeny lineárním způsobem, z toho důvodu jsou účetní odpisy za dvanáct měsíců z práva k užívání stanovena za první rok splácení 829 921 Kč. Následující důležitou veličinou je úrok z leasingu, který se vypočítá rozdílem současné hodnoty splátky a skutečné výše splátky, celkový úrok za první rok má hodnotu 110 351 Kč. Součástí IFRS dotazníku je i kalkulace závazku odložené daně. Výstupem IFRS dotazníku je také záúčtování jednotlivých náležitostí leasingu z pohledu nájemce, kde uživateli pomáhá k vyplnění správného IFRS doúčtování do GRP. Důraz je kladen na korektnost přenesení do listu IFRS doúčtování v GRP.

IFRS adjustment			
31.12.2022		MD	D
# 021	Dlouhodobý hmotný majetek (pozemky/budovy) - PB	-	
# 021	Investice do nemovitostí (právo k užívání) - I	-	
# 022	Dlouhodobý hmotný majetek (stroje) - S	3 313 539	
# 029	Jiný dlouhodobý hmotný majetek (ostatní provozní aktiva) - O	-	
# 381	Náklady příštích období - akontace	1 500 000	
# 082	Opravy k hmotnému majetku (budovy) - PB		-
# 082	Opravy k hmotnému majetku (stroje) - S		829 921
# 082	Opravy k hmotnému majetku (ostatní provozní aktiva) - O		-
# 551	Odpisy leasingového majetku	829 921	
# 379	Zavazky z leasingu - krátkodobé		653 289
# 479	Zavazky z leasingu - dlouhodobé		2 136 859
# 663	kurzový zisk		-
# 563	kurzová ztráta	0	
# 562	Urokový náklad	110 351	
# 518	Ostatní služby		2 133 742
# 428	Hospodarsky výsledek minulých období	-	-
	<b>Celkem</b>	<b>5 753 810</b>	<b>5 753 810</b>
Odložená daň	19 % daně z příjmů		
#481	Odlož. Daňová pohledávka	-	
#481	Odlož. Daňový závazek		226 759
#428	Hospodarsky výsledek minulých období	-	-
#592	HV- odložená daň	226 759	-
	<b>Celkem</b>	<b>226 759</b>	<b>226 759</b>

**Obrázek 8:** Výstup z dokumentu IFRS dotazník

Zdroj: interní dokument IFRS dotazník společnosti CSG

## 4.6 Doučtování IFRS změn

Jak již bylo zmíněno v úvodní kapitole praktické části, GRP využívá speciální převodní můstky nazvané mappingy mezi ČÚS a IFRS, jelikož česká účetní osnova nedisponuje množstvím účetních tříd, které využívají Mezinárodní účetní standardy. Adjustments, které je zapotřebí doučtovat, jsou řešeny v GRP na listu IFRS doučtování.

V Group reporting package je speciální list s názvem IFRS doučtování, jehož vizuální podobu lze vidět na obrázku č. 9. Tento list je určen k doplnění nebo úpravě statutárních účetních dat o IFRS adjustments. Na první pohled lze spatřit rozdělení listu na několik sloupců, které představují položky rozvahy, výkazu zisků a ztrát a vlastního kapitálu, kde jsou podvojně zaúčtovány potřebné úpravy českého účetnictví oproti IFRS.

Manuálně musí uživatel doplnit úpravy plynoucí z listu IFRS 9, IFRS 16 a reklasifikace smluvních závazků a pohledávek vzhledem k standardu IFRS 15, přecenění majetku či alokace pořizovacích cen. Tento list je také využíván k doučtování změn předešlého reportingového

období, které nebyly vzaté v úvahu v předešlém reportingovém balíčku či různé změny vlastního kapitálu apod.

Na obrázku č. 9 lze sledovat vizuální podobu listu IFRS doúčtování. Prvním úkolem účetní entity na tomto listu je přenesení stávajících dat z minulého období, jelikož balíčky nenavazují na své předchozí verze, je potřeba tyto úpravy dělat manuálně. Nejčastějšími úpravami jsou opravné položky minulých let nebo odložená daň. Účetní entita, která nový balíček vyplňuje, nesmí zapomenout přenést minulé hodnoty, které evidovala na výsledkových účtech (náklady a výnosy), do položek vlastního kapitálu, konkrétně do nerozděleného zisku před doplněním nových adjustmentů, jelikož tuto změnu nedokáže balíček sám vyvodit.

Acc. No./ č. účtu	IFRS mapping	IFRS detail mapping - vyberte z nabídky	Description / Popis	IFRS adjustment name / Název IFRS úpravy	Balance Sheet/ Rozvaha		Income Statement/ Výkaz zisku a ztrát		Equity/ Vlastní kapitál	
					Debit/ MD	(Credit)/ D	Debit/ MD	(Credit)/ D	Debit/ MD	(Credit)/ D

**Obrázek 9:** Náhled listu IFRS doúčtování

Zdroj: *interní GRP společnosti CSG*

#### 4.6.1 IFRS adjustments

V předešlých kapitolách byly zjištěny náležitosti, které jsou potřeba doúčtovat vůči českému účetnictví v GRP na listu IFRS doúčtování. Na obrázcích č. 10, č. 11 a č. 12. lze sledovat princip doúčtování zjištěných hodnot. V souvislosti s IFRS adjustments je také důležité zmínit tzv. odloženou daň, kterou je třeba dopočítat. IFRS úpravy totiž nemají vliv na výpočet statutární daně, ale doúčtováním mohou vzniknout dodatečné náklady nebo výnosy do hospodářského výsledku. Vniká tak odložená daňová pohledávka nebo závazek.

Acc. No./ č. účtu	IFRS mapping	Description / Popis	IFRS adjustment name / Název IFRS úpravy	Balance Sheet/ Rozvaha		Income Statement/ Výkaz zisku a ztrát	
				Debit/ MD	(Credit)/ D	Debit/ MD	(Credit)/ D
391	A (xxxxx)	Obchodní pohledávky krátkodobé	IFRS 9 - Opravná položka		782		
559	P (xxxxx)	Změna stavu OP k obchod. pohledávkám, jiným pohledávkám	IFRS 9 - Opravná položka			782	
351	A (xxxxx)	Ostatní poskytnuté úvěry krátkodobé	IFRS 9 - Opravná položka		4		
579	P (xxxxx)	Změna opravné položky k ostatním finančním aktivům	IFRS 9 - Opravná položka			4	
481	A (xxxxx)	Daňová pohledávka	IFRS 9 - Opravná položka	149			
592	P (xxxxx)	Odložená daň	IFRS 9 - Opravná položka				149

**Obrázek 10:** Doúčtování adjusmentu IFRS 9

Zdroj: *vlastní zpracování dle interního Group reporting package CSG*

Na obrázku č. 10 je vidět doúčtování adjustmentu IFRS 9 – Finanční nástroje vůči českému účetnictví, které je zaokrouhleno na TCZK (viz kapitola 4.3 IFRS 9 – Finanční nástroje). Jak lze pozorovat, účetní jednotka musí tvořit celkovou opravnou položku dle IFRS po odečtení statutárních opravných položek 786 TCZK. Vzhledem k povaze jednotlivých pohledávek byla tvorba opravných položek rozdělena na opravnou položku za poskytnutými krátkodobými úvěry 4 TCZK a opravnou položku za obchodními krátkodobými pohledávkami 782 TCZK.

V obrázku č. 10 je účtování o první nové opravné položce vytvořené za obchodními pohledávkami zobrazeno na vrub účtu opravná položka k pohledávkám a ve prospěch účtu tvorby a zúčtování opravných položek v provozní činnosti. Druhá opravná položka vznikla za ovládající a řídicí osobou, za kterou společnost eviduje úvěr, a je účtována na vrub pohledávky za ovládající a řídicí osobou ve prospěch účtu tvorby a zúčtování opravných položek ve finanční činnosti. Jak je z předchozí teorie známo, součástí listu IFRS 9 je kalkulace odložené pohledávky, která se rovná 149 TCZK. Odložená daňová pohledávka je standardně zaúčtována na vrub účtu odložené daňové pohledávky ve prospěch účtu odložené daně z příjmů.

#	Acc. No./č. účtu	IFRS mapping	Description / Popis	IFRS adjustment name / Název IFRS úpravy	Balance Sheet/ Rozvaha		Income Statement/ Výkaz zisku a ztrát	
					Debit/ MD	(Credit)/ D	Debit/ MD	(Credit)/ D
3.	601	P (xxxxx)	Vypočítané procento rozpracovanosti (POC)	IFRS 15 - PoC				1 065
3.	581	P (xxxxx)	Výřezní části nedokončené výroby	IFRS 15 - PoC			26 207	
3.	311	A (xxxxx)	Smluvní aktivum	IFRS 15 - PoC	2 879			
3.	384	L (xxxxx)	Smluvní závazek - předplacené faktury	IFRS 15 - PoC		1 814		
3.	121	A (xxxxx)	Výřezní části nedokončené výroby	IFRS 15 - PoC		26 207		
3.	481	A (xxxxx)	Daňová pohledávka	IFRS 15 - PoC	4 777			
3.	592	P (xxxxx)	Daňová pohledávka	IFRS 15 - PoC				4 777

**Obrázek 11:** Doúčtování adjustmentu IFRS 15

*Zdroj: vlastní zpracování dle interního Group reporting package CSG*

Obrázek č. 11 znázorňuje doúčtování standardu IFRS 15 – Výnosy ze smluvními zákazníky v prvním roce práce na projektu. Podnik pracoval na projektu, kde vytvořil část výroby podle ČÚS. Tuto část výroby již eviduje na účtu nedokončené zásoby. Avšak standard říká, že by účetní jednotka měla každý rok evidovat jistý výnos i z této nedokončené zásoby. Vzhledem k metodice musí účetní subjekt nedokončenou zásobu vyřadit, viz obrázek č. 11, v hodnotě 26 207 TCZK. Následujícím krokem je stanovit výše POC výnosů.

V kapitole č. 4. 4. 2. Procento rozpracovanosti byla zjištěna celková výše POC výnosů, která se rovnala 6 265 TCZK a dle lokálního účetnictví byly zaúčtované průběžné výnosy na projektech v hodnotě 5 200 TCZK. Rozdílem zmíněných částek byla zjištěna výše IFRS doúčtování u POC výnosu na 1 065 TCZK. Tuto částku je nutné vykázat nad rámec výnosů lokálního účetnictví ve prospěch nově vytvořenému účtu smluvní aktivum. Společnosti také

vzniká tzv. smluvní závazek z důvodů odběratelem předplacených faktur, a to ve výši 1 814 TCZK, který se zaúčtuje ve prospěch smluvního aktiva. Z toho plyne, že výše smluvního aktiva je rovna součtu těchto dvou zjištěných částek, a to v celkové výši 2 879 TCZK. Součástí doúčtování musí být i dopočet odložené daně, která se standardně účtuje ve prospěch pasivního účtu 481 – Odložený daňový závazek a na vrub nákladového účtu 592 – Odložená daň z příjmů.

Acc. No./ č. účtu	IFRS mapping	Description / Popis	IFRS adjustment name / Název IFRS úpravy	Balance Sheet/ Rozvaha		Income Statement/ Výkaz zisku a ztrát	
				Debit/ MD	(Credit)/ D	Debit/ MD	(Credit)/ D
22	A (xxxxx)	RoU Stroje, přístroje a zařízení	IFRS 16 - Leasing	3 314			
381	A (xxxxx)	RoU Stroje, přístroje a zařízení - Akontace	IFRS 16 - Leasing	1 500			
82	A (xxxxx)	Oprávký z RoU Stroje, přístroje a zařízení	IFRS 16 - Leasing		830		
551	P (xxxxx)	Odpisy práv k užívání aktiv	IFRS 16 - Leasing			830	
379	L (xxxxx)	Ostatní krátkodobé finanční závazky	IFRS 16 - Leasing		653		
479	L (xxxxx)	Ostatní dlouhodobé finanční závazky	IFRS 16 - Leasing		2 137		
562	P (xxxxx)	Úroky	IFRS 16 - Leasing			110	
518	P (xxxxx)	Úmor závazku + úrok = splátka	IFRS 16 - Leasing				2 134
481	L (xxxxx)	Závazek z odložené daně	IFRS 16 - Leasing		227		
592	P (xxxxx)	Odložená daň	IFRS 16 - Leasing			227	

**Obrázek 12:** Doúčtování adjustmentu IFRS 16

*Zdroj: vlastní zpracování dle interního Group reporting package CSG*

Obrázek č. 12 znázorňuje přeúčtování provedené v souladu s IFRS 16 – Leasingy. Přeúčtované částky jsou stanoveny pomocí podpůrného souboru s názvem IFRS dotazník (viz kapitola 4.5.2 dotazník IFRS 16). Jak je znázorněno na obrázku č. 12, reálná hodnota splátek včetně první mimořádné splátky (zálohy) je zaúčtována ve prospěch účtu RoU (aktivum) v celkové výši 4 814 TCZK. V souladu se standardní praxí se celkové roční odpisy majetku účtují na vrub aktivního účtu oprávek a ve prospěch účtu nákladového na odpisy, celkem tedy 830 TCZK. Důležité je také zmínit, že nově vzniklý závazek z leasingu je rozdělen na dlouhodobou a krátkodobou část. Tyto částky jsou poté rozúčtovány na vrub příslušných účtů dle nového splátkového kalendáře na krátkodobé závazky 653 TCZK a dlouhodobé závazky 2 137 TCZK. Hodnota krátkodobého závazku na obrázku č. 12 již zohledňuje snížení o současnou hodnotu závazku v prvním roce. Úroky plynoucí z leasingu se účtují ve prospěch účtu nákladových úroků ve výši 110 TCZK, zatímco celkové splátky již snížené o zaplacené splátky se účtují na vrub účtu nákladů. V tomto případě na účet ostatních nákladů v hodnotě 2 134 TCZK. Ačkoli v IAS se na tento účet připisují jednotlivé splátky, jeho zatížení na vrub ostatních nákladů snižuje závazek v souladu s IFRS. Poslední věcí, co je potřeba zmínit, je že nájemci vzniká tzv. daňový závazek v hodnotě 227 TCZK, který je účtován na vrub nákladům 592 a ve prospěch pasivního účtu 482 – závazek z odložené daně.

#### **4.6.2 Výkazy po aplikaci Mezinárodních účetních standardů**

Přílohy B a C obsahují jednotlivé složky rozvahy a výkazu zisku a ztrát společnosti před a po úpravách podle IFRS. První změna se týkala dvou nových opravných položek podle IFRS 9 – Finanční nástroje, což vedlo ke snížení krátkodobých obchodních a finančních pohledávek společnosti a zvýšení provozních nákladů. Standard IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky vyžadoval vyloučení hodnoty nedokončené výroby z nákladů na prodej a zvýšení výnosů o procento dokončení. Tato změna vedla k výraznému snížení ziskovosti společnosti.

Standard IFRS 16 – Leasingy vyžadoval, aby společnost vytvořila nový aktivní účet (právo k užívání) pro současnou hodnotu budoucích leasingových splátek a výsledný závazek v rozvaze klasifikovala podle jeho povahy jako krátkodobý a dlouhodobý. Jelikož společnost eviduje leasing v aktivech, má povinnost leasing pravidelně odepisovat a snižovat hodnotu aktiva ve své bilanci. Zmíněné úpravy podle IFRS ovlivnily také výkaz zisku a ztrát prostřednictvím nově vypočtených lineárních odpisů. Celkově se v rozvaze a ve výkazu zisku a ztrát projevil významný dopad úprav podle IFRS, který snížil aktiva a pasiva společnosti celkem o 15 204 Kč a její ziskovost o 20 035 Kč oproti lokálním účetním principům.

Použití standardů IFRS při sestavování účetní závěrky tak umožňuje identifikovat jednotlivé složky na základě jejich ekonomické podstaty, což investorům poskytuje důležité informace pro náročné rozhodování. Naproti tomu české účetní standardy jsou odvozeny od daňových zákonů České republiky a vyžadují dodržování specifických postupů a právních předpisů. Vzhledem k těmto faktorům se český účetní systém výrazně odlišuje od mezinárodního účetního systému. Snahy o harmonizaci obou systémů však pokračují a v současné době jsou jisté účetní jednotky na území České republiky povinny vykazovat účetní závěrky na základě obou standardů.

## 5 NÁVRHY A DOPORUČENÍ

Při obecném rozboru konkrétních standardů IFRS 9 – Finanční nástroje, IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníkem a IFRS 16 – Leasingy je důležité brát v úvahu klíčové rozdíly v oceňování mezi českými a IFRS standardy, jelikož tyto rozdíly zásadně ovlivňují výkazy společnosti.

Standard IFRS 9 – Finanční nástroje poskytuje účetním jednotkám jakýsi návod pro účtování finančních nástrojů. Avšak tento poměrně nový standard vyžaduje, aby účetní jednotky vykazovaly očekávané úvěrové ztráty (ECL) ke každé nesplacené pohledávce v účetnictví, jelikož je na ni nově pohlíženo jako na určité kreditní riziko. Model očekávané úvěrové ztráty je založen na riziku očekávané ztráty. Z toho plyne, že ECL je počítáno i u pohledávek, které jsou evidovány do splatnosti. Lze tedy tvrdit, že dle standardu jsou účetní jednotky povinny tvořit opravnou položku ke všem pohledávkám oceněnou modelem úvěrové ztráty, která odráží očekávané úvěrové riziko ztráty vzhledem k její povaze v rámci svého účetnictví. V českém pojetí je na opravné položky nahlíženo jako na určité snížení hodnoty aktiva a na jeho zpětně ziskatelnou hodnotu, pokud dojde k jeho znehodnocení. Z tohoto důvodu ČÚS nevyžaduje vykazování očekávaných úvěrových ztrát ke každému datu vykazování. Jinými slovy, hlavním rozdílem mezi opravnými položkami podle IFRS a ČÚS je, že IFRS vyžaduje vykazování a oceňování pohledávek modelem očekávaných ztrát ke dni zaúčtování, zatímco ČÚS tak nečiní.

Standard IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky se zabývá vykazováním výnosů a vyžaduje, aby účetní jednotky vykazovaly výnosy v okamžiku, kdy kontrola nad zbožím nebo službou přejde na zákazníka. Jedním z hlavních rozdílů mezi ČÚS a IFRS je v této oblasti použití přístupu „povinnosti plnění“. Dle IFRS 15 musí účetní subjekty ve smlouvách identifikovat závazky k plnění a vykázat výnosy v průběhu plnění, a ne na základě fakturace. To může vést k významným rozdílům v načasování a uznání výnosů mezi ČÚS a IFRS, což komplikuje proces přepočtu.

Standard IFRS 16 – leasingy, jak již bylo zmíněno, vyžaduje, aby nájemci vykazovali leasing ve své bilanci. Tento způsob blíže poskytuje přesnější obraz o finanční situaci společnosti prostřednictvím vykazování leasingových aktiv a závazků týkajících se společnosti. Jedním z prvotních rozdílů mezi ČÚS a IFRS v této oblasti je nakládání s právem k užívání u nájemce, jelikož podle ČÚS se leasing v rozvaze nájemce nevykazuje, zatímco podle IFRS se vykazuje

jako aktivum s právem k užívání a závazky plynoucí z leasingu. To může vést k významným rozdílům ve vykázaných hodnotách aktiv a závazků, což komplikuje proces přepočtu.

Pro ilustraci zmíněných komparací a reportingového způsobu v nadnárodním českém holdingu byly autorce poskytnuty interní dokumenty společnosti CZECHOSLOVAK GROUP a. s., na kterých mohla vyzkoušet jejich praktičnost a účinnost v rámci reportingu mateřské společnosti. Autorka musela vytvořit zcela novou modelovou obratovou předvahu dle znalostí z interního prostředí, aby byly názorně předvedeny jednotlivé části komparace ČÚS a IFRS. Před vykazováním jednotlivých částí je potřeba standardní znalost českého účetního systému, avšak reportingový balíček je nastavený tak, aby pomohl každému uživateli k reportování správných hodnot odpovídajících na danou trial balance v rámci IFRS. Zásadní činností při vykazování v balíčku je správné „přemappování“ lokálních účtů do speciálních „mappingových“ účtů dle IFRS. Poté nastává jednotlivá komparace v přidružených částí balíčku.

V části, která byla důležitá pro znázornění komparace pohledávek a standardu IFRS 9, musela autorka znázornit veškeré pohledávky, které modelová společnost k závěrkovému dni vedla ve svém účetnictví. Avšak proces přepočtu nebylo nijak náročné aplikovat, jelikož přepočet ocenění zmíněných pohledávek je v praxi automaticky nastaven. Problém nastává v části IFRS doúčtování, jelikož je doúčtování dle účtů rozděleno na rozvahu, výkaz zisku a ztrát, a změny vlastního kapitálu až poté na stranu má dáti a dal. Tudíž uživatel musí přesně vědět, do které části spadá daný účet. Toto by pro uživatele se standardní znalostí účetnictví neměl být problém, ale zmíněné rozdělení může být matoucí, jelikož v českém účetním deníku je účtováno pouze na stranu má dáti a dal.

Dalším krokem bylo využití podpůrného dokumentu pro výpočet splátkového kalendáře leasingu podle standardu IFRS 16. Tento dokument dokáže dle složitých vzorců a správného vyplnění parametrů plynoucích z leasingu zjistit daný splátkový kalendář. Avšak je nutné mít na paměti, že v dotazníku musí být reportovány odpovídající parametry vždy správně do předdefinovaných šablon s příslušnými komentáři. V této oblasti je také nutná znalost, že leasing dle standardu IFRS 16 – Leasingy spadá do majetku nájemce, kde je nutné jej správně doúčtovat do majetku, avšak až po kontrole účetních případů a hodnot pracovníkem konsolidačního týmu mohou být výsledky doúčtovány v rámci GRP. Po řádné kontrole a schválení členem IFRS týmu lze výsledky přenést do správné podoby na část speciálně připravenou pro doúčtování adjustmentu leasingu.



Posledním standardem pro úpravu byl standard IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky. V práci byla představena komparace na výnosech plynoucích z dlouhodobého kontraktu. Ve zmíněné části bylo nutno reportovat veškeré náležitosti a kalkulace plynoucí z daného kontraktu. Pro výpočet jednotlivých výší IFRS doučtování slouží v balíčku speciální část, ve které se daná hodnota doučtování kumuluje v rámci jednotlivých let z informací získaných z jednotlivých kalkulací projektu.

Po důkladné analýze interního souboru GRP bylo zjištěno několik oblastí, které by bylo vhodné zlepšit. I když se může zdát způsob reportingu složitý, uživatel se základními účetními znalostmi by měl být přesto schopen jej efektivně vyplnit. Existuje však několik způsobů, jak tento proces zefektivnit a zajistit přesnost ve vykazování ve všech dceřiných společnostech. Za prvé je vhodné doporučit proces doučtování automatizovat. Automatizace tohoto procesu může výrazně zkrátit čas a snížit zdroje potřebné k vyplnění výkazů a zároveň minimalizovat riziko lidské chyby. Automatizací převodu ČÚS do IFRS lze uvolnit cenný čas a zdroje, které je možné nasměrovat do jiných kritických oblastí. Za druhé by bylo vhodné navrhnout zlepšení interní komunikace s dceřinými společnostmi a konsolidačním týmem mateřské společnosti. Toho lze dosáhnout častým školením, které zajistí, že všichni uživatelé budou mít aktuální informace o nejnovějších požadavcích a pokynech pro vykazování. Častá komunikace pomůže snížit pravděpodobnost výskytu chyb v procesu reportingu, což v konečném důsledku povede ke zvýšení přesnosti a efektivity pracovníků.

Dalším přínosem v holdingu by byla vhodná realizace interního jednotného systému, který by dokázal vést účetnictví podle IFRS a zároveň podle ČÚS. Zmíněný systém by teoreticky mohl zefektivnit proces reportingu a konsolidace ve všech dceřiných společnostech a zajistit konzistentnost a přesnost přenosu finančních dat. Kontrola v rámci jednotného systému by mohla snížit pravděpodobnost výskytu nesrovnalostí, což by mělo za následek minimalizaci potenciálních právních či finančních důsledků.

V závěru lze vyjádřit názor, že realizace zmíněných doporučení může výrazně zlepšit přesnost reportingu a zrychlit efektivitu přenosu účetních dat od dceřiných společností k té mateřské. Z toho plyne vysoký přínos pro holdingovou společnost jako celek. Ačkoli s implementací změn mohou být spojeny počáteční vysoké náklady, mohou být dlouhodobé přínosy interního systému zváženy. Realizace zmíněných doporučení může zvýšit provozní efektivitu reportingu v dceřiných společnostech, ale také poskytne konkurenční výhodu holdingu a zajistí společností dlouhodobý úspěch v rámci reportingových a konsolidačních procesů.

## ZÁVĚR

V dnešním globalizovaném podnikatelském prostředí aktuálně nabývá na vysokém významu nezbytnost implementace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS). Tyto standardy pomáhají zajistit, aby finanční výkaznictví rozdílných účetních jednotek bylo konzistentní, transparentní a srovnatelné napříč různými zeměmi a odvětvími. Druhá část práce poukázala, že správná implementace IAS/IFRS má zásadní význam pro přesné finanční výkaznictví a rozhodování v rámci společnosti.

V práci lze sledovat konkrétní zaměření na aplikaci IAS/IFRS do českého účetního systému v oblastech IFRS 9 – Finanční nástroje, IFRS 16 – Leasingu a IFRS 15 – Výnosy ze smluv se zákazníky. Aplikace standardů je předvedena na kvalitním interním dokumentu holdingové společnosti. Pomocí tohoto speciálního Group reporting package pro skupinové výkaznictví je holdingová společnost schopna převést výsledky národního účetnictví do systému IAS/IFRS. Rozbor však odhalil menší nedostatky v reportingové činnosti holdingové skupiny a poukázal na potřebu lepšího školení a vzdělávání dceřiných společností v oblasti standardů IAS/IFRS.

**Společnost uznala hodnotu této diplomové práce a na základě tvorby praktické části pomohla autorka k vytvoření krokového manuálu pro IFRS dotazník. Zmíněný dokument byl začleněn do interních školicích a vzdělávacích materiálů, aby zlepšil pochopení a aplikaci standardů IFRS – 15 Leasingy v dceřiných společnostech holdingu.**

Zjištění a doporučení uvedená v této diplomové práci mohou společností působícím v různých jurisdikcích a odvětvích využít k plnění požadavků IFRS a ke zlepšení svých interních procesů finančního výkaznictví. Odstraněním zmíněných nedostatků ve své výkazné činnosti mohou společnosti zvýšit svou transparentnost a důvěryhodnost, a tím zlepšit svůj přístup ke kapitálu a investičním příležitostem.

V závěru práce je vhodné poukázat na zásadní význam přesného a transparentního finančního výkaznictví v globálním podnikatelském prostředí. Správnou aplikací IFRS, řádným školením pracovníků vyššího managementu a vzděláváním zaměstnanců v rámci dceřiných společností, mohou jednotlivé společnosti ve Skupině CZEHO-SLOVAK GROUP a. s. zlepšit své procesy finančního výkaznictví, zvýšit svou důvěryhodnost u zainteresovaných stran a podpořit lepší rozhodování managementu. Zavedení jednotného konsolidačního systému založeného na standardech IAS/IFRS může navíc dále zvýšit přesnost a konzistentnost finančního výkaznictví

v rámci celé skupiny. Jednotný konsolidační systém by mohl umožnit nejen lepší přehled o finanční výkonnosti skupiny, ale usnadní informovanější rozhodování vrcholového vedení.

# POUŽITÁ LITERATURA

## Knižní zdroje

DVOŘÁKOVÁ, Dana (2017). Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 5. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks. ISBN 978-80-265-0692-8.

DVOŘÁKOVÁ, Dana (2021). Základy účetnictví. 3., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer. Účetnictví. ISBN 978-80-7676-158-2.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. (2022) Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 6. aktualizované a přepracované vydání. Brno: BizBooks, 2022. ISBN 978-80-265-1086-4.

FIBÍROVÁ, Jana, ŠOLJAKOVÁ Libuše. (2010) Reporting. 3., rozšířené a aktualizované vydání. Praha: Grada. Finance. ISBN 978-80-247-2759-2.

HINKE, Jana (2013a). IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku. Praha: Alfa Nakladatelství. Ekonomie studium. ISBN 978-80-87197-64-6.

HINKE, Jana (2013b). IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. Ekonomie studium. ISBN 978-80-87197-65-3.

JÍLEK, Josef (2018). Hlavní účetní systémy IFRS a US GAAP. Praha: Grada. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-2774-5.

KRUPOVÁ, Lenka (2017). leasingy podle IFRS, Praha: VOX a. s., 116 s. ISBN 987-80-87480-54-0.

KRUPOVÁ, Lenka, VAŠEK Libor a ČERNÝ Michal R (2005). Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: IAS/IFRS. Praha: 1. VOX. ISBN 978-80-87480-70-0.

KRUPOVÁ, Lenka. (2019). IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: interpretace a aplikace v podnikové praxi. 3. vydání. Praha: VOX, strany dohledejte. ISBN 978-80-87480-70-0.

MLÁDEK, Robert (2017). IFRS and US GAAP: accounting policies and procedures = IFRS a US GAAP: postupy účtování. Praha: Leges. Praktik (Leges). ISBN 978-80-7502-194-6.

SHAMROCK, Steven E (2012). IFRS and US GAAP: a comprehensive comparison. Hoboken: John Wiley & Sons. 213 p. ISBN 9781118144305.

SKÁLOVÁ, Jana, SUKOVÁ, Anna. Podvojně účetnictví 2021. Dvacáté sedmé vydání. Praha: Grada Publishing, 2021. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-271-3107-5.

STROUHAL, Jiří (2020). Účetní souvztažnosti podnikatelských subjektů. 3. vydání. Praha: Wolters Kluwer. Účetnictví. ISBN 978-80-7598-642-9.

VALOUCH, Petr (2012). Leasing V Praxi, praktický průvodce. GRADA Publishing as. ISBN 978-80-247-7834-1.

VLČKOVÁ, Miroslava (2020). Základní principy a postupy v účetnictví. Praha: Wolters Kluwer. Účetnictví. ISBN 978-80-7598-928-4.

### **Internetové zdroje**

Aplikace modelu očekávaných úvěrových ztrát dle IFRS 9 na obchodní pohledávky [online]. [cit. 2023-03-08]. Dostupné z: <https://www.dreport.cz/blog/aplikace-modelu-ocekavanych-uverovych-ztrat-dle-ifrs-9-na-obchodni-pohledavky/>

Leasing finanční [online]. [cit. 2023-2-13]. Dostupné z: [https://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r &levelid=LEA\\_FIN.HTM](https://www.madati.cz/info/delfinheslatxt.asp?cd=218&typ=r &levelid=LEA_FIN.HTM)

FINANČNÍ VZDĚLÁVÁNÍ: JAKÉ NÁLEŽITOSTI MÁ LEASINGOVÁ SMLOUVA? [online]. [cit. 2023-2-13]. Dostupné z: <https://www.financnivzdelavani.cz/svet-financi/leasing/jake-nalezitosti-ma-leasingova-smlouva>

Kadochnikova, A., & Gorodilov, M. (2020). Features And Main Problems Of Application Ifrs 16 "leases". Cluj-Napoca: Babes Bolyai University. Retrieved from [https://www.researchgate.net/publication/361970200\\_The\\_Impact\\_of\\_the\\_IFRS\\_16\\_Adjustments\\_Coronavirus](https://www.researchgate.net/publication/361970200_The_Impact_of_the_IFRS_16_Adjustments_Coronavirus)

[Related Lease Contracts on the Financial Performance Royal Jordanian Case Study](#)

Účtování výnosů v praxi [online]. [cit. 2023-03-10]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/uctovani-vynosu-v-praxi/>

121 – nedokončená výroba [online]. [cit. 2023-03-22]. Dostupné z: <https://www.az-data.cz/prehledy/121-nedokoncena-vyroba>

Druhové a účelové členění nákladů [online]. [cit. 2023-03-22]. <https://www.du.cz/33/581-zmena-stavu-nedokoncene-vyroby-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4EugQrRPOU40wb5Z109TDw5RSyq-Nlz1ZgA/>

## **Zákony a předpisy**

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2023-01-15]. Dostupné z: [https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi\\_2018\\_Ceskeucetnistandardypro500-2002.pdf](https://www.mfcr.cz/assets/cs/media/Ucetnictvi_2018_Ceskeucetnistandardypro500-2002.pdf)

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. c: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2002-500>

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2023-03-08]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2004-235>

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2023-01-15]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1991-563>

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2023-01-15]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-586>

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2023-03-08]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/1992-593>

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2023-03-08]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-89>

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2023-03-08]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2012-90>

Zákon č. 353/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2023-03-27]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2001-353>

Zákon č. 247/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2023-03-27]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2003-437>

Zákon č. 410/2010 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2023-03-27]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2010-410>

Zákon č. 442/2017 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. [online]. [cit. 2023-03-27]. Dostupné z: <https://www.zakonyprolidi.cz/cs/2017-44>

## **SEZNAM PŘÍLOH**

PŘÍLOHA A – IFRS DOTAZNÍK SPLÁTKOVÝ KALENDÁŘ

PŘÍLOHA B – ROZVAHA PŘED A PO APLIKACI IFRS

PŘÍLOHA C – VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT PŘED A PO APLIKACI IFRS



## PŘÍLOH A – IFRS DOTAZNÍK SPLÁTKOVÝ KALENDÁŘ

Období	Datum splátky	Výše splátky v	Suma splátek v	úrok v CZK	Celkem	Suma odpisů	Právo k
		CZK	CZK		závazek v CZK	v CZK	užívání v CZK
0	01.03.2022	-1 500 000	-1 500 000	-	3 313 539	-	4 813 539
1	31.03.2022	-63 374	-1 563 374	11 874	3 262 038	82 992	4 730 547
2	30.04.2022	-63 374	-1 626 748	11 689	3 210 353	165 984	4 647 555
3	31.05.2022	-63 374	-1 690 123	11 504	3 158 483	248 976	4 564 563
4	30.06.2022	-63 374	-1 753 497	11 318	3 106 427	331 968	4 481 571
5	31.07.2022	-63 374	-1 816 871	11 131	3 054 184	414 960	4 398 579
6	31.08.2022	-63 374	-1 880 245	10 944	3 001 754	497 952	4 315 587
7	30.09.2022	-63 374	-1 943 619	10 756	2 949 136	580 944	4 232 595
8	31.10.2022	-63 374	-2 006 993	10 568	2 896 329	663 936	4 149 603
9	30.11.2022	-63 374	-2 070 368	10 379	2 843 334	746 928	4 066 611
10	31.12.2022	-63 374	-2 133 742	10 189	2 790 148	829 921	3 983 619
11	31.01.2023	-63 374	-2 197 116	9 998	2 736 772	912 913	3 900 627
12	28.02.2023	-63 374	-2 260 490	9 807	2 683 205	995 905	3 817 634
13	31.03.2023	-63 374	-2 323 864	9 615	2 629 445	1 078 897	3 734 642
14	30.04.2023	-63 374	-2 387 238	9 422	2 575 493	1 161 889	3 651 650
15	31.05.2023	-63 374	-2 450 613	9 229	2 521 348	1 244 881	3 568 658
16	30.06.2023	-63 374	-2 513 987	9 035	2 467 009	1 327 873	3 485 666
17	31.07.2023	-63 374	-2 577 361	8 840	2 412 475	1 410 865	3 402 674
18	31.08.2023	-63 374	-2 640 735	8 645	2 357 745	1 493 857	3 319 682
19	30.09.2023	-63 374	-2 704 109	8 449	2 302 820	1 576 849	3 236 690
20	31.10.2023	-63 374	-2 767 483	8 252	2 247 697	1 659 841	3 153 698
21	30.11.2023	-63 374	-2 830 858	8 054	2 192 377	1 742 833	3 070 706
22	31.12.2023	-63 374	-2 894 232	7 856	2 136 859	1 825 825	2 987 714
23	31.01.2024	-63 374	-2 957 606	7 657	2 081 142	1 908 817	2 904 722
24	29.02.2024	-63 374	-3 020 980	7 457	2 025 225	1 991 809	2 821 730
25	31.03.2024	-63 374	-3 084 354	7 257	1 969 108	2 074 801	2 738 738
26	30.04.2024	-63 374	-3 147 728	7 056	1 912 790	2 157 793	2 655 746
27	31.05.2024	-63 374	-3 211 103	6 854	1 856 270	2 240 785	2 572 754
28	30.06.2024	-63 374	-3 274 477	6 652	1 799 547	2 323 777	2 489 762
29	31.07.2024	-63 374	-3 337 851	6 448	1 742 622	2 406 770	2 406 770
30	31.08.2024	-63 374	-3 401 225	6 244	1 685 492	2 489 762	2 323 777
31	30.09.2024	-63 374	-3 464 599	6 040	1 628 157	2 572 754	2 240 785
32	31.10.2024	-63 374	-3 527 973	5 834	1 570 617	2 655 746	2 157 793
33	30.11.2024	-63 374	-3 591 348	5 628	1 512 871	2 738 738	2 074 801
34	31.12.2024	-63 374	-3 654 722	5 421	1 454 918	2 821 730	1 991 809
35	31.01.2025	-63 374	-3 718 096	5 213	1 396 758	2 904 722	1 908 817
36	28.02.2025	-63 374	-3 781 470	5 005	1 338 389	2 987 714	1 825 825
37	31.03.2025	-63 374	-3 844 844	4 796	1 279 810	3 070 706	1 742 833
38	30.04.2025	-63 374	-3 908 218	4 586	1 221 022	3 153 698	1 659 841
39	31.05.2025	-63 374	-3 971 593	4 375	1 162 023	3 236 690	1 576 849
40	30.06.2025	-63 374	-4 034 967	4 164	1 102 813	3 319 682	1 493 857
41	31.07.2025	-63 374	-4 098 341	3 952	1 043 391	3 402 674	1 410 865
42	31.08.2025	-63 374	-4 161 715	3 739	983 755	3 485 666	1 327 873
43	30.09.2025	-63 374	-4 225 089	3 525	923 906	3 568 658	1 244 881
44	31.10.2025	-63 374	-4 288 463	3 311	863 843	3 651 650	1 161 889
45	30.11.2025	-63 374	-4 351 838	3 095	803 564	3 734 642	1 078 897
46	31.12.2025	-63 374	-4 415 212	2 879	743 069	3 817 634	995 905

47	31.01.2026	-63 374	-4 478 586	2 663	682 358	3 900 627	912 913
48	28.02.2026	-63 374	-4 541 960	2 445	621 429	3 983 619	829 921
49	31.03.2026	-63 374	-4 605 334	2 227	560 281	4 066 611	746 928
50	30.04.2026	-63 374	-4 668 708	2 008	498 915	4 149 603	663 936
51	31.05.2026	-63 374	-4 732 083	1 788	437 328	4 232 595	580 944
52	30.06.2026	-63 374	-4 795 457	1 567	375 521	4 315 587	497 952
53	31.07.2026	-63 374	-4 858 831	1 346	313 493	4 398 579	414 960
54	31.08.2026	-63 374	-4 922 205	1 123	251 242	4 481 571	331 968
55	30.09.2026	-63 374	-4 985 579	900	188 768	4 564 563	248 976
56	31.10.2026	-63 374	-5 048 953	676	126 070	4 647 555	165 984
57	30.11.2026	-63 374	-5 112 328	452	63 148	4 730 547	82 992
58	31.12.2026	-63 374	-5 175 702	226 -	0	4 813 539	0

## PŘÍLOHA B – ROZVAHA PŘED A PO APLIKACI IFRS

	Hodnoty ze statutárního účetnictví	IFRS 9 - Opravná položka	IFRS 16 - Leasing	IFRS 15 - PoC	Reportingové hodnoty
	31.12.2022	31.12.2022	31.12.2022	31.12.2022	31.12.2022
	TCZK	TCZK	TCZK	TCZK	TCZK
<b>AKTIVA</b>					
<b>DLOUHODOBÝ MAJETEK:</b>					
Nehmotný majetek	1 574	0	0	0	1 574
Goodwill	0	0	0	0	0
Pozemky, budovy a zařízení	2 446	0	0	0	2 446
Investice do nemovitostí	0	0	0	0	0
Investice v dceřiných společnostech	0	0	0	0	0
Společnosti pod podstatným vlivem	0	0	0	0	0
Finanční nástroje a další dlouhodobá finanční aktiva	0	0	0	0	0
Smluvní aktiva - dlouhodobá	0	0	0	0	0
Contract assets non-current/ Smluvní aktiva - dlouhodobá	0	0	0	0	0
Náklady na získání/splnění smlouvy	0	0	0	0	0
Zálohy a časové rozlišení aktivní - dlouhodobé	0	0	1 500	0	1 500
Odložená daňová pohledávka	0	149	0	4 777	4 926
Právo k užívání aktiv	0	0	2 484	0	2 484
	<b>4 020</b>	<b>149</b>	<b>3 984</b>	<b>4 777</b>	<b>12 930</b>
<b>OBĚZNÁ AKTIVA:</b>					
Zásoby	35 577	0	0	-26 207	9 370
Pohledávky z obchodních vztahů a jiné krátkodobé pohledávky	12 625	-782	0	0	11 843
Finanční nástroje a další krátkodobá finanční aktiva	4 065	-4	0	0	4 061
Smluvní aktiva - krátkodobá	0	0	0	2 879	2 879
Zálohy a časové rozlišení aktivní - krátkodobé	2 884	0	0	0	2 884
Daňové pohledávky	1 261	0	0	0	1 261
Peníze a peněžní ekvivalenty	18 447	0	0	0	18 447
Skupiny aktiv držené k prodeji	0	0	0	0	0
	<b>74 859</b>	<b>-786</b>	<b>0</b>	<b>-23 328</b>	<b>50 745</b>
	<b>78 879</b>	<b>-637</b>	<b>3 984</b>	<b>-18 551</b>	<b>63 675</b>
<b>Celkem AKTIVA</b>					
<b>VLASTNÍ KAPITÁL A PASIVA</b>					
<b>VLASTNÍ KAPITÁL:</b>					
Základní kapitál	2 000	0	0	0	2 000
Emisní ážio	0	0	0	0	0
Ostatní kapitálové fondy	650	0	0	0	650
Other non-distributable reserves/ Ostatní nedělitelné fondy	0	0	0	0	0
Revaluation Reserve/ Oceňovací rozdíly z přecenění majetku	0	0	0	0	0
Hedge Reserve/ Oceňovací rozdíly z přecenění derivátů	0	0	0	0	0
Translation reserve/ Fond z přepočtu cizích měn	0	0	0	0	0
Retained earnings/ Nerozdělený zisk	0	0	0	0	0
Zisk (ztráta) za běžné účetní období	41 213	-637	967	-20 365	21 178
<b>Vlastní kapitál náležející společníkům</b>	<b>43 863</b>	<b>-637</b>	<b>967</b>	<b>-20 365</b>	<b>23 828</b>
Nekontrolní podíly	0	0	0	0	0
<b>Vlastní kapitál celkem</b>	<b>43 863</b>	<b>-637</b>	<b>967</b>	<b>-20 365</b>	<b>23 828</b>
<b>DLOUHODOBÁ PASIVA:</b>					
Dlouhodobé úvěry a půjčky	18 000	0	0	0	18 000
Finanční instrumenty a finanční závazky - dlouhodobé	2 148	0	2 137	0	4 285
Závazky z obchodních vztahů a ostatní závazky - dlouhodobé	0	0	0	0	0
Smluvní závazky - dlouhodobé	0	0	0	0	0
Rezervy - dlouhodobé	0	0	0	0	0
Výnosy příštích období - dlouhodobé	0	0	0	0	0
Odložené daňové závazky	0	0	227	0	227
Dluhopisy - dlouhodobé	0	0	0	0	0
	<b>20 148</b>	<b>0</b>	<b>2 364</b>	<b>0</b>	<b>22 512</b>
<b>KRÁTKODOBÁ PASIVA:</b>					
Krátkodobé úvěry a půjčky	2 500	0	0	0	2 500
Finanční instrumenty a finanční závazky - krátkodobé	736	0	653	0	1 389
Závazky z obchodních vztahů a ostatní závazky - krátkodobé	1 533	0	0	0	1 533
Smluvní závazky - krátkodobé	0	0	0	1 814	1 814
Rezervy - krátkodobé	290	0	0	0	290
Výnosy příštích období - krátkodobé	0	0	0	0	0
Daňové závazky	9 809	0	0	0	9 809
Závazky vztahující se ke skupinám aktiv držených k prodeji	0	0	0	0	0
Dluhopisy - krátkodobé	0	0	0	0	0
	<b>14 868</b>	<b>0</b>	<b>653</b>	<b>1 814</b>	<b>17 335</b>
<b>Celkem PASIVA</b>	<b>78 879</b>	<b>-637</b>	<b>3 984</b>	<b>-18 551</b>	<b>63 675</b>

## PŘÍLOHA C – VÝKAZ ZISKU A ZTRÁT PŘED A PO APLIKACI IFRS

	Hodnoty ze statutárního účetnictví	IFRS 9 - Opravná položka	IFRS 16 - Leasing	IFRS 15 - PoC	Reportingové hodnoty
	31.12.2022	31.12.2022	31.12.2022	31.12.2022	31.12.2022
	TCZK	TCZK	TCZK	TCZK	TCZK
<b>Tržby</b>	<b>30 230</b>	0	0	1 065	<b>31 295</b>
<b>Náklady na prodej</b>	<b>26 208</b>	0	0	-26 207	<b>1</b>
Osobní náklady	-1 240	0	0	0	-1 240
Odpisy	-80	0	-830	0	-910
Služby	-2 065	0	2 134	0	69
Ostatní provozní výnosy	0	0	0	0	0
Ostatní provozní náklady	-1 410	-782	0	0	-2 192
<b>Zisk (ztráta) z provozní činnosti</b>	<b>51 643</b>	<b>-782</b>	<b>1 304</b>	<b>-25 142</b>	<b>27 023</b>
Finanční výnosy	145	0	0	0	145
Finanční náklady	-766	0	-110	0	-876
Zisk (ztráta) z finanční činnosti	0	-4	0	0	-4
<b>Čistý finanční výnos/ náklad</b>	<b>-621</b>	<b>-4</b>	<b>-110</b>	<b>0</b>	<b>-735</b>
Podíl na zisku společností pod podstatným vlivem po zdanění	0	0	0	0	0
Zisk (ztráta) z prodeje dceřiných společností a společností se speciálním účelem	0	0	0	0	0
<b>Zisk (ztráta) před zdaněním</b>	<b>51 022</b>	<b>-786</b>	<b>1 194</b>	<b>-25 142</b>	<b>26 288</b>
Daň z příjmu	-9 809	149	-227	4 777	-5 110
<b>Zisk (ztráta) za běžné účetní období</b>	<b>41 213</b>	<b>-637</b>	<b>967</b>	<b>-20 365</b>	<b>21 178</b>
Zisk (ztráta) z ukončovaných činností po zdanění	0	0	0	0	0
<b>Ostatní úplný výsledek za účetní období po zdanění</b>	<b>0</b>				<b>0</b>
<b>Úplný výsledek za účetní období po zdanění</b>	<b>41 213</b>	<b>-637</b>	<b>967</b>	<b>-20 365</b>	<b>21 178</b>
<b>Zisk ztráta náležící:</b>					
Vlastníkovi společnosti	41 213	-637	967	-20 365	21 178
Nekontrolní podíly					
<b>Úplný výsledek hospodaření za účetní období</b>	<b>41 213</b>	<b>-637</b>	<b>967</b>	<b>-20 365</b>	<b>21 178</b>