

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

DIPLOMOVÁ PRÁCE

2020

Bc. Michaela Synková

VYSOKÁ ŠKOLA EKONOMICKÁ V PRAZE

Fakulta financí a účetnictví

katedra finančního účetnictví a auditingu

Studijní obor: Účetnictví a finanční řízení podniku



Porovnání účetnictví v ČR a ve Švýcarsku

Autor diplomové práce:

Bc. Michaela Synková

Vedoucí diplomové práce:

doc. Ing. Jaroslava Roubíčková, CSc.

Rok obhajoby:

2020

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Porovnání účetnictví v ČR a ve Švýcarsku“ vypracovala samostatně a veškerou použitou literaturu a další prameny jsem řádně označila a uvedla v přiloženém seznamu.

V Praze dne 6.2.2020

.....

Bc. Michaela Synková

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala paní doc. Ing. Jaroslavě Roubíčkové, CSc. vedoucí mé diplomové práce za cenné připomínky, vstřícnost a trpělivost během zpracování práce. Dále bych ráda poděkovala finančnímu řediteli zpracovávané společnosti za spolupráci, ochotu a poskytnuté informace pro zpracování praktické části této práce.

Abstrakt

Diplomová práce se v úvodu zaměřuje na legislativní úpravu finančního účetnictví v České republice. Dále bude problematika finančního účetnictví rozebrána na konkrétním příkladu společnost sídlící v České republice. Následuje legislativní úprava finančního účetnictví ve Švýcarsku. Podrobněji je teoretická část zaměřena na mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Další kapitola je věnována charakteristice účetnictví a účetních výkazů mateřské společnosti se sídlem ve Švýcarsku.

Stěžejní částí práce bude charakterizování požadavků mateřské společnosti na svoji dceřinou společnost.

Klíčová slova

finanční účetnictví, účetní závěrka, účetní výkazy, účetní zásady a principy, regulace

Abstract

The diploma thesis focuses on the legislative adjustment of financial accounting in the Czech Republic. Furthermore, the problematics of financial accounting will be analysed on a specific example of a company based in the Czech Republic. This is followed by legislative adjustment of financial accounting in Switzerland. The theoretical part is focused on international financial reporting standards in more detail. The next chapter is dedicated to the characteristics of the parent company based in Switzerland.

The main part of the thesis will be characterizing the requirements of the parent company for its subsidiary.

Key words

financial accounting, financial statements, accounting principles, regulation

Obsah

Úvod	1
1 Účetnictví v České republice.....	3
1.1 Zákon o účetnictví	4
1.2 Vyhlášky Ministerstva financí	5
1.3 České účetní standardy	6
1.4 Interpretace Národní účetní rady	6
1.5 Obecné účetní předpoklady a zásady	7
1.6 Účtová osnova	10
1.7 Účetní závěrka – účetní výkazy	10
1.8 Vybrané složky rozvahy podle české legislativy	12
1.9 Příloha k účetní závěrce	17
1.10 Výroční zpráva	17
2 Společnost „XY“ s.r.o.	19
2.1 Účetnictví společnosti	22
2.1.1 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek	22
2.1.2 Zásoby	24
2.1.3 Stanovení opravných položek a rezerv	24
2.1.4 Pohledávky	25
2.1.5 Přepočty cizích měn	25
2.1.6 Výzkum a vývoj	25
2.1.7 Najatý majetek	26
2.1.8 Daň z příjmů	26
2.1.9 Klasifikace závazků	26
2.1.10 Časové rozlišení nákladů, především na vývoj a vedení projektů	27
2.1.11 Použití odhadů	27

2.2 Příloha k účetní závěrce	28
2.3 Výroční zpráva	28
3 Účetnictví ve Švýcarsku.....	29
3.1 Obchodní zákoník	29
3.2 Swiss GAAP FER	33
3.3 Obecné účetní předpoklady a zásady ve shodě s IFRS	35
3.4 Účetní závěrka ve shodě s IFRS.....	37
3.5 Vybrané složky aktiv a pasiv ve shodě s IFRS	38
3.6 Komentář k účetním výkazům	47
3.7 Výroční zpráva	48
4 Společnost „Z“ AG.....	49
4.1 Účetnictví společnosti	51
4.1.1 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek.....	51
4.1.2 Snižování hodnoty dlouhodobého majetku.....	52
4.1.3 Zásoby.....	52
4.1.4 Rezervy	52
4.1.5 Nájem majetku	53
4.1.6 Daň z příjmů	53
4.1.7 Peníze a peněžní ekvivalenty	54
4.1.8 Vlastní kapitál	54
4.1.9 Aktivované předprodukční náklady	54
4.1.10 Finanční nástroje	55
4.1.11 Zaměstnanecké benefity.....	55
4.1.12 Platby vázané na akcie	56
4.1.13 Rozpoznání výnosů	56
4.1.14 Finanční náklady	57

4.1.15	Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončované činnosti.	58
4.2	Výroční zpráva společnosti „Z“ AG	58
5	Požadavky mateřské společnosti na svoji dceřinou společnost v ČR	59
5.1	Rozdíly vzniklé při úpravě na účetní výkazy ve shodě s IFRS	59
5.1.1	Finanční leasing	59
5.1.2	Změny od roku 2019	60
	Závěr.....	63
	Seznam použité literatury a pramenů	65
	Seznam obrázků a tabulek	67

Seznam zkratek

EBIT – Zisk před úroky a zdaněním (Earnings Before Interest and Tax)

EHS – Evropské hospodářské společenství

ES – Evropské společenství

EU – Evropská unie

FIFO – metoda oceňování zásob při jejich vyřazení (Firs In First Out = *první dovnitř, první ven*)

CHF – zkratka švýcarské měny – švýcarský frank

IAS – Mezinárodní účetní standardy

IASB – Rada pro Mezinárodní standardy finančního účetnictví

IASC – Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů

IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

IFRIC – Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví

OEM – výrobci produktů, které se montují z dodaných dílů od jiných výrobců tzv. subdodavatelé a subdodávky

SIC – Stálý interpretační výbor pro Mezinárodní účetní standardy a interpretace vydané tímto výborem

Swiss GAAP FER – Švýcarské všeobecně uznávané účetní zásady

US GAAP – Všeobecně uznávané účetní zásady Spojených států amerických

Úvod

Švýcarská ekonomika patří mezi jednu z nejkonzekventnějších na světě, zaujímá 1. místo ze 137 porovnávaných ekonomik. Švýcarské účetnictví a výkaznictví je stejně jako ve všech zemích Evropské unie regulováno státem. Existuje zde několik variant vykazování. Tyto varianty slouží pro společnosti, které nejsou ve veřejném zájmu a nejsou jiným způsobem regulované. První možností je výkaznictví podle švýcarského Obchodního zákoníku část označována jako Obligationsrecht (32. článek)¹, dále Švýcarské všeobecně uznávané účetní zásady (Swiss GAAP FER), Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a Všeobecně uznávané účetní zásady Spojených států amerických (US GAAP). Je přesně definováno, jaké způsoby vykazování a za jakých okolností lze jednotlivé varianty použít.

Cílem diplomové práce je porovnání účetnictví a účetních výkazů v České republice a ve Švýcarsku. Toto porovnání bude demonstrováno na dvou konkrétních společnostech, z nichž jedna má sídlo v České republice a je současně dceřinou společností druhé Švýcarské společnosti. Součástí diplomové práce budou rovněž požadavky mateřské společnosti na vykazování a reportování dceřiné společnosti. Tyto požadavky by měly poukázat na rozdíly mezi účetnictvím dle standardů mezinárodního účetního výkaznictví (dále jen IFRS), podle kterých účtuje švýcarská společnost a českých účetních standardů, které používá ke svému účetnictví česká společnost.

Diplomová práce bude rozdělena na teoretickou a praktickou část. Teoretická část bude obsahovat regulaci účetnictví v České republice a ve Švýcarsku. Součástí teoretické části nebudou Všeobecně uznávané účetní zásady Spojených států amerických (US GAAP) z toho důvodu, že popisovaná Švýcarská společnost účtuje dle IFRS. V práci bude rozebráno účetnictví a účetní výkaznictví regulované českou legislativou a následně bude popsáno výkaznictví dle švýcarského obchodního zákoníku, Swiss GAAP FER, IFRS a jejich rozdíly v porovnání s českou legislativou. Podrobněji bude teoretická část švýcarské účetní legislativy zaměřena na IFRS. V praktické části bude tato problematika rozebrána na příkladu konkrétní společnosti,

¹ Název této části Občanského zákona obsahuje slovo „Obligation“, které je z latinského „obligatio“. Význam tohoto slova je „povinnost“ či „závazek“. Z tohoto překladu lze vyvodit, že jde o úpravu závazkových vztahů.

která je součástí švýcarského koncernu již od roku 2011. Jedná se o společnost působící v automobilovém průmyslu. Předmětem činnosti je výroba protihlukové, tepelně izolační, kobercové, plastové díly a také pěnové izolace. Mezi nejvýznamnější zákazníky lze zařadit automobilky BMW, Daimler, Jaguar a Volkswagen. Dále bude charakterizováno účetnictví dle IFRS mateřské společnosti, která sídlí ve Švýcarsku. Následně budou definovány konkrétní požadavky mateřské společnosti na svoji dceřinou společnost a rozdíly ve výkaznictví, které tyto požadavky dceřiné společnosti způsobí.

Jako nejdůležitější standardy dle IFRS budou vybrány: leasing a rozpoznání nákladů na vývoj a výnosů. Tyto okruhy patří ve společnosti k nejzásadnějším rozdílům při vykazování dle české a mezinárodní legislativy.

1 Účetnictví v České republice

Finanční účetnictví v České republice je regulováno právními normami a prováděcími vyhláškami. Většina účetních jednotek se také při vedení účetnictví řídí Českými účetními standardy. Jedná se o následující předpisy:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- Vyhlášky Ministerstva financí k zákonu o účetnictví² (pro účely diplomové práce budeme uvažovat pouze vyhlášku č. 500/2002 Sb., pro účetní jednotky, které jsou podnikateli a účtují v soustavě podvojného účetnictví),
- České účetní standardy.³ (podobně jako u vyhlášek výše uvedených, budeme uvažovat pouze o standardech pro podnikatele).

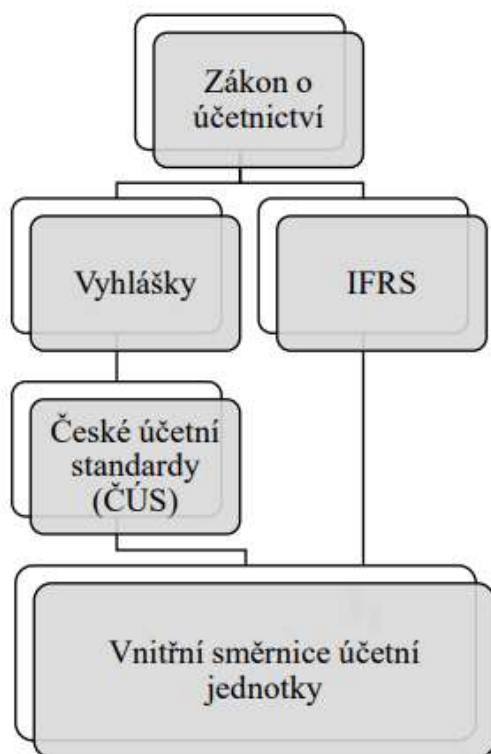
Vzhledem k tomu, že v České republice je účetnictví úzce spjato s daňovým systémem, musí se účetní jednotky řídit také daňovými zákony.

Následující obrázek znázorňuje hierarchii účetní regulace českého účetnictví:

² Vyhlášky jsou členěny dle účetní jednotky, vyhláška č. 500/2002 Sb., pro podnikatele, dále Ministerstvo financí vydává vyhlášky pro banky, pojišťovny, zdravotní pojišťovny, nepodnikatelské subjekty a dále vyhlášky pro vybrané účetní jednotky.

³ České účetní standardy jsou také rozděleny podle účetní jednotky jako je tomu u vyhlášek.

Obrázek 1: Hierarchie účetní regulace českého účetnictví



Zdroj: Müllerová 2016, str. 18

1.1 Zákon o účetnictví

Zákon o účetnictví je základní předpis, který je závazný pro všechny účetní jednotky. Zákon je v souladu s legislativou Evropské unie a stanovuje rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost, způsob a rozsah informací, které jsou zveřejňovány a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu.

Zákon je rozčleněn do těchto částí:

- obecná ustanovení,
- rozsah vedení účetnictví, účetní doklady, účetní zápisy a účetní knihy,
- účetní závěrka,
- způsoby oceňování,
- inventarizace majetku a závazků,
- úschova účetních záznamů,

- zpráva o platbách orgánům správy členského státu evropské unii nebo třetí země,
- uvádění nefinančních informací,
- ustanovení společná, přechodná a závěrečná.

Obecné ustanovení obsahuje mimo jiné výčet účetních jednotek, na které se vztahuje tento zákon. Do této části také patří kategorizace účetních jednotek a skupin účetních jednotek. Tato kategorizace patří mezi hlavní změny Zákona o účetnictví po datu 1.1.2016.

1.2 Vyhlášky Ministerstva financí

Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví je určená pro podnikatele, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví. Tato vyhláška podrobně rozpracovává některá ustanovení Zákona o účetnictví.

Vyhláška upravuje rozsah a způsob sestavení účetní závěrky a povinnost sestavit výroční zprávu, označení a obsahové vymezení položek majetku a ostatních aktiv, závazků a ostatních pasiv v účetní závěrce, také označení a obsahové vymezení nákladů a výnosů, položek konsolidované účetní závěrky, metody konsolidace a postup zahrnování účetních jednotek do konsolidačního celku.

Dále také uspořádání a vymezení přehledu o peněžních tocích, o změnách vlastního kapitálu, obsahuje směrnou účtovou osnovu, účetní metody, metody přechodu z daňové evidence na podvojně účetnictví, metody oceňování, metody sestavení zahajovací rozvahy při přeměně obchodní korporace, upravuje přeshraniční přeměny nebo převod obchodního závodu.

Vyhláška je členěna do následujících částí:

- předmět úpravy a působnost,
- účetní závěrka,
- směrná účtová osnova,
- účetní metody,
- konsolidovaná účetní závěrka,
- přechodná a závěrečná ustanovení.

1.3 České účetní standardy

Dle zákona o účetnictví §36 jsou vydávány České účetní standardy za účelem „dosažení souladu při používání metod účetními jednotkami a pro zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek.“ ČÚS obsahují zejména podrobnější popis účetních metod a postupů účtování.

V následující tabulce jsou uvedeny ČÚS pro podnikatele:

Tabulka 1: České účetní standardy pro podnikatele

Číslo	Název
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kurzové rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
011	Operace s obchodním závodem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek, peněžní prostředky a krátkodobé závazky k úvěrovým institucím
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích

Zdroj: Ministerstvo financí ČR, dostupné na: <https://www.mfcr.cz>

1.4 Interpretace Národní účetní rady

Národní účetní rada je nezávislou odbornou institucí, která slouží k podpoře odborné způsobilosti a profesní etiky při rozvoji účetních profesí a v oblasti metodiky účetnictví a financování.

Cílem Národní účetní rady je zdokonalování aplikace českých účetních předpisů v praxi takovým způsobem, aby účetní závěrky dle českých předpisů podávaly věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Dále také, aby byly účetní závěrky srovnatelné a všeobecně přijímané externími uživateli, a aby obsahovaly kvalitní informace pro ekonomická rozhodování.

Předmětem jednotlivých Interpretací je vyjádření odborného názoru na praktickou aplikaci účetních pravidel. Zabývají se především účetními otázkami, které nejsou řešeny v účetních předpisech nebo jejich řešení je nedostatečné. Dále otázkami, které vzniknou při novém uplatňování účetních předpisů v praxi, otázkami, které jsou řešeny účetními předpisy, avšak jejich aplikace v praxi je nestejnorodá (Skálová, 2013).

1.5 Obecné účetní předpoklady a zásady

Zákon o účetnictví ukládá každé účetní jednotce povinnost dodržovat určité obecné účetní předpoklady a zásady při vedení účetnictví a sestavování účetních výkazů. Tyto zásady nejsou samostatným právním předpisem, většina je obsažena v zákoně o účetnictví. Proto, aby bylo účetnictví vedeno správně, je nezbytné tyto předpoklady a zásady dodržovat.

Akruální báze (zásada nezávislosti účetních období)

Zákon o účetnictví v §3 odst. 1 uvádí, že účetní jednotky jsou povinny účtovat podvojnými zápisy skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, a to do období, se kterým věcně a časově souvisí (tzn. „účetní období“). V případě, že není možné tuto zásadu dodržet, je umožněno účtovat i v období, ve kterém byly uvedené skutečnosti zjištěny. O nákladech a výnosech je účtováno bez ohledu na okamžik jejich zaplacení nebo přijetí.

Zásada měření výsledku hospodaření v pravidelných intervalech

Účetním obdobím je 12 po sobě jdoucích měsíců. Za toto období jsou pravidelně sestavovány účetní výkazy včetně stanovení výsledku hospodaření (§3, odst. 2 Zákona o účetnictví).

Zásada účetní jednotky

Účetní jednotkou dle §4 Zákona o účetnictví se rozumí jednotka, která je povinna zaznamenávat účetní záznamy pro potřeby státu a sestavovat účetní výkazy, evidovat

majetek, vést účetnictví, sledovat závazky a pohledávky, a to ode dne zahájení činnosti až po den ukončení činnosti této účetní jednotky.

Zásada měření v peněžních jednotkách

Činnosti účetní jednotky mohou být předmětem účetnictví pouze v případě, kdy je lze měřit pomocí peněžních jednotek. Zákon o účetnictví v §4 odst. 12 uvádí, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny.

Zásada věrného a poctivého zobrazení

Zákon o účetnictví v §7 odst. 1 udává účetní jednotce povinnost vést účetnictví takovým způsobem, aby účetní závěrka byla sestavena srozumitelně a podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví. Věrné zobrazení je v případě, kdy obsah položek účetní závěrky odpovídá stavu skutečnému. Zobrazení je poctivé, když jsou při něm použity účetní metody takovým způsobem, který vede k dosažení věrnosti.

Zásada objektivit účetních informací

Za objektivní je účetní informace považována v případě, kdy je doložitelná účetním dokladem a je tato skutečnost ověřitelná (§7 odst. 2, Zákona o účetnictví).

Neomezené trvání účetní jednotky

Účetní jednotka má povinnost používat takové účetní metody, které vycházejí z předpokladu, že bude nepřetržitě pokračovat ve své činnosti nenastane u ní žádná skutečnost, která by ji omezovala nebo by zabraňovala pokračování činnosti v dohledné budoucnosti (§7 odst. 3 Zákona o účetnictví).

Zásada stálosti účetních metod (zásada konzistence)

Dle této zásady jsou účetní jednotky povinny uspořádat a označovat položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty, jejich obsahové vymezení a způsob oceňování použitý v jednom účetním období. Nesmí je měnit v následujícím účetním období. Změna účetních metod je povolena pouze v případě, kdy účetní jednotka změní svoji ekonomickou činnost nebo také v případě zpřesnění věrného a poctivého zobrazení účetnictví. Změna je možná i v případě zkvalitnění vypovídací schopnosti účetní závěrky. V případě těchto změn, je účetní jednotka povinna tuto skutečnost zveřejnit a zdůvodnit v příloze v účetní závěrce (§7 odst. 4, Zákona o účetnictví).

Zásada zákazu kompenzace

Zákon o účetnictví v §7 odst. 6 udává účetním jednotkám zákaz vzájemného vyrovnání výnosů a nákladů nebo jednotlivých položek majetku a jeho zdroj. Existují

zde také výjimky. Jednou z výjimek je vyrovnání, započítání závazků a pohledávek vůči jedné fyzické nebo právnické osobě, které mají splatnost do jednoho roku. Můžeme také kompenzovat dobropisy, odečíst tedy částku dobropisu od následující faktury.

Realizační princip

Dle této zásady v účetnictví uznáváme výnos v okamžiku jeho realizace (v okamžiku, kdy je realizován výstup – např. prodej výrobku, zboží, služeb), nikoliv v okamžiku úhrady. Dále je stanoven požadavek na uznání nákladů v období, ve kterém byly realizovány výnosy.

Zásada bilanční kontinuity

V okamžiku sestavení rozvahy účetní jednotkou, musí počáteční zůstatky účtů, kterými se otevírá účetní období, navazovat na konečné zůstatky rozvahových účtů na konci bezprostředně předcházejícího období. Tato zásada platí také pro podrozvahové účty (§19 odst. 4, Zákona o účetnictví).

Zásada oceňování v historických cenách

Tato zásada udává povinnost vykazování majetku v účetnictví v takové ceně, za jakou jsme ho pořídili, a to v okamžiku vzniku účetního případu (§25, Zákona o účetnictví). Pokud dojde k poklesu či vzestupu kupní síly peněžní jednotky, mohou se lišit částky za obdobné operace, které byly provedeny v různém časovém období.

Zásada opatrnosti

Zákon o účetnictví v §25 odst. 3 definuje tuto zásadu následujícím způsobem: *„Účetní jednotky při oceňování ke konci rozvahového dne zahrnují jen zisky, které byly k rozvahovému dni dosaženy, a berou v úvahu všechna předvídatelná rizika a možné ztráty, které se týkají majetku a závazků a jsou jim známy do okamžiku sestavení účetní závěrky, jakož i všechna snížení hodnoty bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření účetního období zisk nebo ztráta.“* Z této definice je patrné, že rozpoznání nákladů by mělo proběhnout dříve než později. U výnosů je tomu naopak. Současné by měla být vykazována u aktiv a výnosů nejnižší možná hodnota, u nákladů a závazků je tomu naopak.

Zásada přednosti obsahu před formou

V souladu s touto zásadou by měly být účetní operace vykazovány podle jejich skutečného obsahu (podstaty), jejich ekonomického využívání, nikoliv podle formy (právního ustanovení) tedy vlastnictví.

Mezi další požadavky kladené na účetní informace patří také, kromě těchto hlavních zásad, spolehlivost, srovnatelnost a srozumitelnost účetních informací pro externí i interní uživatele. Účetní informace by měly být také relevantní a včasné (Randáková 2018, str.252).

1.6 Účtová osnova

Účtová osnova uvádí seznam účtů, které účetní jednotka využívá pro stanovení svého účtového rozvrhu, tento obsahuje účty potřebné pro účtování veškerých účetních případů, které účetní jednotce vzniknou. Také na základě těchto účtů sestavuje účetní závěrku. Účetní jednotka je povinna svůj účtový rozvrh aktualizovat pro každé účetní období, nebo jej doplňovat v průběhu účetního období (§14, Zákona o účetnictví).

Směrná účtová osnova je přílohou Vyhlášky 500/2002 Sb., obsahuje devět účtových tříd, z nichž osmá a devátá je určena pro vnitropodnikové účetnictví. Účtové třídy jsou následně děleny do účtových skupin. Účet obsahuje tři číslice – první je číslo účtové třídy, druhé označuje účtovou skupinu, třetí si určuje účetní jednotka.

V případě, že si účetní jednotka nevystačí se syntetickým účtem, je možné účty podrobněji rozdělit na analytické účty. Strukturu těchto účtů si zvolí účetní jednotka sama s respektováním ČÚS 001.

1.7 Účetní závěrka – účetní výkazy

Účetní závěrce předchází účetní uzávěrka. Účetní uzávěrka spočívá v uzavření účtů hlavní knihy. Výsledkové účty jsou uzavírány na „Účet zisků a ztrát“ a rozvahové na „Konečný účet rozvažný“. Účetní uzávěrce předchází přípravné práce. Účetní jednotka provádí fyzickou a dokladovou inventarizaci, účtuje o inventarizačních rozdílech, tvoří opravné položky a rezervy, kontroluje časové rozlišení nákladů a výnosů, vyúčtovává dohadné položky a kursové rozdíly, přeceňuje cenné papíry, kontroluje uplatnění realizačního principu, zajišťuje čistotu nákladů a výnosů z hlediska požadavku na strukturu výsledku hospodaření. Dále upravuje hrubý účetní zisk na daňový základ a účtuje splatnou, popřípadě odloženou daň z příjmů.

Účetní závěrka se v České republice řídí podle §18 - §23 Zákona o účetnictví, rozsah a obsahové vymezení určitých položek je upraveno §3 - §44 Vyhlášky č. 500/2002 Sb.

Do účetní závěrky patří:

- rozvaha,
- výkaz zisku a ztráty,
- příloha,
- přehled o peněžních tocích,
- přehled o změnách vlastního kapitálu.⁴

Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo ve zkráceném rozsahu. Povinnost sestavovat plný nebo zkrácený rozsah je uvedena v Zákoně o účetnictví v §18.

Dle zákona musí účetní závěrka obsahovat následující informace:

- jména a příjmení, obchodní firmu nebo jiný název účetní jednotky,
- sídlo nebo bydliště a místo podnikání,
- identifikační číslo,
- právní formu účetní jednotky,
- předmět podnikání nebo jiné činnosti, případně účel, pro který byla zřízena,
- rozvahový den nebo jiný okamžik, ke kterému je účetní závěrka sestavována,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpisový záznam statutárního orgánu.

Účetní jednotka může sestavovat řádnou, mimořádnou nebo mezitímní účetní závěrku. Řádná účetní závěrka je sestavována k rozvahovému dni, tj. k poslednímu dni účetního období. Mimořádná závěrka se sestavuje také k rozvahovému dni, ale v ostatních případech než řádná. Mezitímní účetní závěrka je sestavována k jinému okamžiku než k rozvahovému dni, v průběhu účetního období. V takovém případě

⁴ Přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu mají povinnost vykazovat pouze střední a velké účetní jednotky, dle kategorizace uvedené v Zákoně o účetnictví.

nejdou uzavírány účetní knihy a inventarizace je prováděna pro vyjádření ocenění (Randáková 2018, str. 248 – 252).

1.8 Vybrané složky rozvahy podle české legislativy

Tato kapitola popisuje pouze ty vybrané složky rozvahy, které jsou vykazovány českou společností „XY“ s.r.o. popsanou v kapitole 2 této diplomové práce.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Za dlouhodobý nehmotný majetek je považován majetek, který nemá fyzickou podobu a očekává se, že tento majetek bude účetní jednotka užívat po dobu delší, než je jeden rok. Do tohoto majetku lze zařadit nehmotné výsledky vývoje, software, ostatní ocenitelná práva⁵, goodwill a např. povolenky na emise skleníkových plynů.

Dlouhodobý hmotný majetek je pořízen za účelem užívání v běžné provozní činnosti, má fyzickou podobu, jeho doba užívání je stanovena na dobu delší než jeden rok. Do této kategorie patří pozemky, stavby, hmotné movité věci a jejich soubory, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny, jiný dlouhodobý hmotný majetek a oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Dlouhodobý majetek je pořízen koupí, vytvořením vlastní činnosti, nabytím práv k výsledkům duševní tvořivé činnosti, bezúplatným převodem (darováním), vkladem od jiné osoby nebo převodem podle právních předpisů.

Dlouhodobý majetek je oceňován k datu uskutečnění účetního případu, a to pořizovací cenou (za tuto cenu byl pořízen, včetně nákladů s pořízením související), vlastními náklady (náklady vynaložené na výrobu a nepřímé náklady, vztahující se k výrobě) nebo reprodukční pořizovací cenou (cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kde se u něm účtuje) (Randáková 2018, str. 32).

Zásoby

Do zásob patří oběžná aktiva, která jsou v podniku držena krátkodobě, maximálně jeden rok nebo v průběhu běžného reprodukčního cyklu. Tato aktiva jsou spotřebována jednorázově. Mezi zásoby patří materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky, mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny a zboží.

⁵ Ocenitelnými právy se rozumí výsledky duševní činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů a také patenty, licence, ochranné známky apod.

Zásoby jsou pořizovány koupí, vytvořeny vlastní činností, bezúplatným převodem (darováním) nebo vkladem od jiné osoby. Součástí nákladů souvisejících s pořízením jsou přeprava, provize, clo a pojistné.

Zásoby se oceňují k datu uskutečnění účetního případu, a to pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou nebo vlastními náklady. Při oceňování úbytku zásob lze použít cenu zjištěnou váženým aritmetickým průměrem (přepočet musí být provádět minimálně jednou za měsíc) nebo metodou FIFO (Firs In Firs Out – První do skladu, první ze skladu) (Randáková 2018, str. 119).

Pohledávky

Pohledávkou rozumíme právo, které vznikne jednomu účastníkovi transakce vůči druhému, kterému vznikne dluh z této transakce. Pohledávky jsou rozděleny v účetnictví na krátkodobé (jejich splatnost je kratší než jeden rok) a dlouhodobé (jejich splatnost je delší než jeden rok).

Rozlišujeme pohledávky z obchodního styku, jedná se o pohledávky za odběratele na základě fakturace za dodání zboží. Do této kategorie patří také směnky.⁶ Dále rozlišujeme pohledávky za zaměstnance, které vznikají při vyplácení záloh zaměstnancům například na pracovní cesty. Pohledávky vůči institucím zdravotního a sociálního zabezpečení vznikají pouze výjimečně, a to z důvodu přeplatku na odvodech.

Pohledávky z titulu daní a dotací vznikají vůči státnímu rozpočtu, mohou vzniknout při přeplatku záloh na daň z příjmů a také z důvodu nadměrného odpočtu u daně z přidané hodnoty.

Pohledávky jsou oceňovány v okamžiku uskutečnění účetního případu a k okamžiku sestavení účetní závěrky, tedy k rozvahovému dni (Müllerová 2019, str. 107).

Opravné položky a rezervy

Opravné položky a rezervy jsou tvořeny z důvodu zásady opatrnosti. Opravné položky jsou tvořeny pouze k jednotlivým druhům majetku. Vytvářejí se v případech snížení hodnoty majetku. Toto snížení není trvalého charakteru a není vyjadřováno např. reálnou hodnotou. Opravné položky není možné tvořit na zvýšení hodnoty

⁶ Směnka je cenný papír, který se vydává na řad nebo na jméno. Slouží jako platební prostředek místo peněz.

majetku. Opravná položka musí vždy souviset s konkrétním aktivem, není možné, aby existovala sama o sobě. V případě, kdy dojde k vyřazení aktiva, ke kterému je opravná položka tvořena, je nutné tuto opravnou položku zrušit.

Opravné položky jsou tvořeny k dlouhodobému nehmotnému, hmotnému a finančnímu majetku, zásobám, pohledávkám a ke krátkodobému finančnímu majetku.

Rezervy jsou tvořeny k pokrytí budoucích výdajů, které vznikají v průběhu běžného období v souladu se zásadou opatrnosti. Je znám účel, na který budou rezervy tvořeny. Je nám znám odtok peněžních prostředků v budoucích obdobích, nevíme však, kterého období se týká. Neznáme také přesnou částku budoucích výdajů, tvoříme pouze dohad.

Existuje několik druhů rezerv:

- rezerva na daň z příjmů,
- rezerva na důchody a podobné závazky,
- rezerva na restrukturalizaci,
- rezerva na smluvní pokuty a penále,
- rezerva na rizika nekrytá pojištěním,
- rezerva na soudní spory,
- rezerva na povinnosti plynoucí ze zvláštního právního předpisu,
- rezervy na poskytnuté záruky (např. záruční opravy),
- daňově uznatelné rezervy dle zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.

Daňově uznatelné rezervy jsou tvořeny na opravu hmotného majetku, na pěstební činnost, na odbahnění rybníka, na sanaci pozemků dotčených těžbou a na vypořádání důlních škod. Podmínkou pro tvoření daňově uznatelné rezervy je speciální bankovní účet, kde jsou spořeny peněžní prostředky ve stejné částce, v jaké jsou tvořeny rezervy (Randáková 2018, str. 170, 171).

Zúčtovací vztahy se zahraničím

Sledovaná společnost vykazuje především zúčtovací vztahy se zahraničím. Jejich nejvýznamnější zákazníci jsou zahraniční osoby, z tohoto důvodu budou v této kapitole popisovány pouze vztahy se zahraničím.

Dle Zákona o účetnictví mají účetní jednotky v České republice povinnost vést účetnictví v české měně. Závazky a pohledávky, které jsou vedeny v cizí měně se musí vést také v této cizí měně.

Pro přepočtení cizí měny na českou měnu je využíván denní kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou nebo pevný kurz, který je stanoven vnitřním předpisem účetní jednotky, musí být uvedeno od kdy je pevný kurz platný a po jakou dobu bude platit.

Při přepočtu měny vznikají kurzové rozdíly a to okamžikem:

- inkasa pohledávky,
- úhrady závazku,
- postoupení pohledávky,
- vzájemného započtení pohledávek a závazků,
- úhrady úvěru, zápůjčky jiným úvěrem, zápůjčkou,
- převodu záloh na úhradu pohledávky nebo závazku.

Kurzové rozdíly jsou v průběhu účetního období účtovány jako kurzové ztráty nebo kurzové zisky (Randáková 2018, str. 144).

Výzkum a vývoj

Výzkumem a vývojem rozumíme aktivity účetní jednotky, které jsou součástí určitého cyklu, jejímž výsledkem jsou inovace. Výzkum a vývoj slouží pro zvyšování produktivity, ekonomický růst, zaměstnanost, udržitelný rozvoj a sociální soudržnost. Výzkum a vývoj byl zařazen do dlouhodobého nehmotného majetku jako „Nehmotné výsledky vývoje“. Výzkum a vývoj je vykazován do nákladů v období, ve kterém vznikl, závisí to na konkrétní situaci, která nastane u účetní jednotky.

Daň z příjmů právnických osob

Daň z příjmů je vykazována jako splatná a odložená daň. Odložená daň je tvořena na základě přechodných rozdílů mezi účetním a daňovým výsledkem hospodaření. O

odložené daní mají povinnost účtovat účetní jednotky, které tvoří konsolidační celek a také účetní jednotky, které sestavují účetní závěrku v plném rozsahu. O odloženém závazku účetní jednotka účtuje vždy, o odložené pohledávce pouze v případě, kdy je pravděpodobné, že základ daně, proti kterému bude možné započítat rozdíly, je dosažitelný (Randáková 2018, str. 199).

Závazky

Závazky rozumíme cizí zdroj krytí aktiv. Je to povinnost dlužníka uspokojit věřitele na základě událostí, které se udály v minulosti. Při uspokojení věřitele je očekáván odtok peněžních prostředků.

Rozdělení závazků:

- závazky z obchodních vztahů (nákupy materiálu, zboží, výrobků, služeb),
- závazky – ovládaná nebo ovládající osoba (závazky k podnikům ve skupině),
- závazky – podstatný vliv (závazky mezi přidruženými podniky),
- závazky ke společníkům (např. při rozdělování zisku),
- závazky k zaměstnancům (např. nevyplacené mzdy),
- závazky ze sociálního a zdravotního pojištění,
- stát – daňové závazky a dotace,
- přijaté zálohy,
- dohadné účty pasivní (nevyfakturované uskutečněné přijaté plnění),
- jiné závazky (z nákupu finančních aktiv, z derivátů atd.),
- závazky k úvěrovým institucím,
- finanční výpomoci,
- odložený daňový závazek.

Závazky jsou oceňovány k datu uskutečnění účetního případu jmenovitou hodnotou (Randáková 2018, str. 142).

Časové rozlišení

Časové rozlišení je používáno pro zachování aktuálního principu, tedy zachycení transakcí v okamžiku jejich vzniku bez ohledu na to, zda jsou provázeny pohybem peněžních prostředků.

Položky časového rozlišení jsou používány v případě, kdy je znám účel (věcné hledisko), období, kterého se týkají a přesná částka.

Položky časového rozlišení jsou rozděleny na aktivní (náklady příštích období, komplexní náklady příštích období a příjmy příštích období) a pasivní (výnosy příštích období a výdaje příštích období).

Položkami časového rozlišení jsou také dohadné položky aktivní a pasivní. Jsou využívány v případech, kdy je znám účel, období, kterého se týkají, ale není známa přesná částka – provádí se odhad (Randáková 2018, str. 158 - 160).

1.9 Příloha k účetní závěrce

Příloha v účetní závěrce, dle §39 vyhlášky č. 500/2002 Sb., obsahuje informace o účetní jednotce (předmět podnikání, rozvahový den, okamžik sestavení účetní závěrky, podpisový záznam statutárního orgánu), informace o použitých obecných účetních metodách a zásadách, případné odchylky od těchto metod včetně zdůvodnění a vlivu na rozvahu a výkaz zisku a ztráty. Dále informace o použitém oceňování a technice oceňování, informace o velikosti pohledávek a dluhů s dobou splatnosti delší než pět let, výši pohledávek a dluhů, které jsou kryty věcnými zárukami.

Součástí jsou také informace o výši záloh, závdavků, zápůjček a úvěrů, které jsou poskytovány řídicím pracovníkům, výnosy a náklady, které jsou mimořádné a průměrný přepočtený počet zaměstnanců v účetním období a informace, které se udály po rozvahovém dni.

1.10 Výroční zpráva

Výroční zpráva je zpracována za účelem podání ucelených, vyvážených a komplexních informací o výkonnosti a vývoji podniku, jeho podnikatelské činnosti a současném hospodářském postavení (Randáková 2018, str. 256).

Dle §21 Zákona o účetnictví výroční zprávu povinně tvoří účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Obsahem výroční zprávy,

kromě nezbytných informací pro naplnění jejího účelu jsou finanční i nefinanční informace o:

- významných skutečnostech, které nastaly po rozvahovém dni,
- předpokládaném vývoji činnosti účetní jednotky,
- výzkumu a vývoji,
- nabytí vlastních akcií či podílů,
- aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a pracovněprávních vztazích,
- pobočce či jiné části obchodního závodu v zahraničí (pokud tato pobočka existuje).

Dále výroční zpráva obsahuje účetní závěrku a auditorskou zprávu.

2 Společnost „XY“ s.r.o.

Společnost „XY“ s.r.o. je jednou z firem skupiny XY. Tato skupina je světovým výrobcem zvukově a tepelně izolačních dílů určených pro automobilový průmysl. Skupina XY je zastoupena ve více než 20 zemích celého světa. Jediným 100 % vlastníkem je společnost „Z“ AG (viz. Kap. 4).

Společnost „XY“ s.r.o. vznikla v roce 1994. Důležitým okamžikem bylo pro společnost odštěpení automotivních závodů od společnosti „R“ s.r.o. k rozhodnému dni 1. července 2009. Do obchodního rejstříku byla změna zapsána 1. ledna 2010. Společnost stále vystupovala pod názvem „R“ s.r.o. a v průběhu roku 2011 byl její název změněn na „XY“ s.r.o.

Z důvodu odštěpení společnosti byla účetní závěrka za rok 2010 sestavena nikoliv za 12, ale za 18 měsíců, proto není vhodné porovnávat budoucí finanční výsledky společnosti s tímto obdobím.

V roce 2011 společnost vykazovala čisté tržby za prodej vlastních výrobků a služeb ve výši 1 500 000 tis. Kč, tyto vyšší tržby byly dosaženy otevřením nového výrobního závodu v České republice. Otevření tohoto závodu se však negativně odrazilo na vývoji čistého hospodářského výsledku, kterým byla ztráta ve výši 107 000 tis. Kč. V roce 2012 společnost vykazovala vyšší tržby než v roce předchozím a dosáhly hodnoty 1 800 000 tis. Kč. Podařilo se jí snížit ztrátu z minulého období na 64 000 tis. Kč.

V roce 2013 došlo opět k růstu tržeb, a to o 11,8 % oproti roku 2012. Společnost také v tomto roce dosáhla zisk ve výši 57 000 tis. Kč. Díky třem výrobním závodům se podařilo společnosti zlepšit výrobní procesy, redukovat náklady a tím dosáhnout nejvyššího zisku v historii společnosti. V tomto roce také obdržela prestižní ocenění v oblasti kvality.

V roce 2014 společnost pokračovala v růstu tržeb i zisku. Oproti minulému období vzrostly tržby o 7,3 % na hodnotu 2 300 000 tis. Kč, hospodářský výsledek činil 199 000 tis. Kč. Společnosti se podařilo získat další nové zakázky pro významné zákazníky se startem sériové výroby v roce 2016.

V následujícím roce společnost pokračovala v růstu tržeb, a to o 6 % oproti roku předchozímu. V roce 2015 vykazovala tržby za prodej vlastních výrobků ve výši

2 400 000 tis. Kč. Vývoz společnosti činil 88 % výroby, oproti předchozím rokům se tento podíl snížil z původních 96 %. Je tedy zřejmé, že společnost se začala podílet i na produkci pro tuzemský trh. Naproti růstu tržeb společnost vykazovala nižší hospodářský výsledek oproti minulému období, a to ve výši 163 000 tis. Kč. Pokles byl způsobem především náklady na rozjezd nových projektů.

V roce 2016 společnost opět navázala na ziskový rok 2015 a pokračovala v růstu tržeb i zisku. Tržby vzrostly o 12 % na hodnotu 2 700 000 tis. Kč. Export společnosti se snížil na 79 % výroby. Společnost se rozhodla pro investici do nové výrobní linky v hodnotě 100 mil. Kč. Došlo také k zahájení další sériové výroby pro nové zákazníky, to zapříčinilo nutnost rozsáhlé investice do nových strojů a zlepšování pracovního prostředí. Tyto investice do nových strojů a výrobních linek byly v celkové výši 116 000 tis. Kč. Hospodářský výsledek díky vyšším prodejem, nízkým cenám vstupních materiálů a zefektivněním výrobních procesů vzrostl na 186 000 tis. Kč.

V roce 2017 společnost opět navýšila své tržby o 9 % oproti roku 2016. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb činili 2 900 000 tis. Kč. Export společnosti se zvýšil na 82 % výroby. Hospodářský výsledek s hodnotou 166 000 tis. Kč byl o 11 % nižší oproti roku 2016. Tento pokles byl způsobem především růstem nákladů na pracovní sílu a její nedostatek na trhu práce a také posílením kurzu Kč/EUR. Ukončení intervencí ČNB mělo na hospodářský výsledek společnosti negativní vliv z toho důvodu, že byl realizován cca 99 % prodejů v eurech.

Společnost v roce 2017 navázala na rok 2016 a dále pokračovala v investicích do nových strojů a výrobních linek pro výrobu nových dílů v celkové výši 130 000 tis. Kč.

V současnosti je společnost „XY“ s.r.o. rozdělena do tří výrobních závodů. Celkově společnost zaměstnává téměř 1 000 zaměstnanců. Všechny závody v rámci České republiky mají vlastní útvary kvality, údržby, výroby, logistiky a controllingu. Centralizované⁷ mají ekonomické služby, financování, styk s kontrolními orgány a vedení účetní evidence, která je členěna dle jednotlivých závodů.

Společnost je výrobcem dílů pro prostory motoru, zejména krytů motoru, izolací kapoty a vnější izolace, dále obložení interiéru, koberců a izolace podlahy,

⁷ Centralizované oddělení (finanční, ekonomické, kontrolní orgány a vedení účetní evidence) jsou zajišťovány, za závody v České republice, společností „XY“ s.r.o.

podlahových a vnitřních krytů do kufru automobilu, vnějších krytů podlahy, krytí prostoru kola, tepelné izolátory a ostatní jako jsou například tlumiče, výztuhy, tmely a ostatní akustické části. Následující obrázek znázorňuje některé typy dílů pro jednotlivé výrobní skupiny.

Obrázek 2: Ukázky vyráběných dílů ve společnosti



Zdroj: Výroční zpráva společnosti dostupná na www.justice.cz

Vyráběné díly jsou v rámci společnosti rozděleny na čtyři skupiny:

- prostor motoru, tedy kryty motoru, izolace kapoty a vnější izolace,
- obložení interiéru, podlaha interiéru (koberce, izolace podlahy, rohože),
- vnitřní a podlahové kryty kufru, kryty a izolátory podvozku,
- poslední skupinu tvoří ostatní akustické díly zejména ve spodní části vozu.

Zákazníky společnosti tvoří největší výrobci automobilů v Evropě, Severní a Jižní Americe a Asii. Jako hlavním a největším odběratelem společnosti byla pro rok 2018 automobilka BMW. Mezi další významné zákazníky patří automobilky Jaguar, Volvo, Daimler, PSA a Volkswagen.

Společnost plánuje do budoucnosti nadále setrvat na trhu s akustickými a tepelnými řešeními pro automobilový průmysl. Stále je kladen důraz zejména na řešení snižující emise CO₂. Z ekonomického hlediska se společnost bude dále zaměřovat na generování zisků a volných peněžních prostředků prostřednictvím neustálého zlepšování procesů a úspory nákladů. Klíčovým hlediskem pro úspěšné splnění plánů je pro společnost nástup nové sériové výroby pro stávající zákazníky. Dále společnost

plánuje další masivní investice v rozšíření strojního vybavení všech svých výrobních závodů s účelem pokrytí kapacit nových projektů.

2.1 Účetnictví společnosti

Společnost vede účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vyhláškou Ministerstva financí České republiky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Sledovaná účetní závěrka společnosti byla sestavena k rozvahovému dni 31.12.2018 a skládá se z rozvahy, výkazu zisku a ztráty, přehledu o peněžních tocích, přehledu o změnách vlastního kapitálu a přílohy.

Z výroční zprávy společnosti vyplývá, že se jedná o velkou účetní jednotku, její aktiva jsou 2 362 tis. Kč, výnosy dosahují 3 459 tis. Kč a průměrný počet zaměstnanců je 808.

Tržby za prodané výrobky v roce 2018 vzrostly o 14 % oproti roku 2017. Zisk společnosti naproti tomu poklesl téměř o polovinu z roku 2017. Tento výrazný pokles byl způsoben extrémním nárůstem nákladů na pracovní síly a nedostatek pracovníků na trhu práce a růstem cen vstupního materiálu.

Společnost v rámci skupiny XY zavedla systém využívání volných peněžních prostředků v jednotlivých společnostech skupiny tzv. „Cash pool.“ Cash pool je používán jako metoda optimalizace podnikových účtů. Dochází při ní ke konsolidaci zůstatků na účtech na denní bázi. Zůstatek cash poolu se vykazuje v rozvaze dle jeho povahy, buď jako „Krátkodobé pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba“ (ve výši 19 000 tis. Kč) nebo jako „Krátkodobé závazky – ovládaná nebo ovládající osoba“. Změnu stavu těchto prostředků společnost vykazuje v přehledu o peněžních tocích v položce „Změna stavu dlouhodobých, popř. krátkodobých závazků z finanční oblasti.“

2.1.1 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Dlouhodobý majetek je evidován v pořizovacích cenách. Dlouhodobý hmotný majetek v pořizovací ceně do 40 tis. Kč a dlouhodobý nehmotný majetek v pořizovací ceně do 60 tis. Kč společnost nevykazuje v rozvaze a je účtován do nákladů v roce jeho pořízení.

Dlouhodobý majetek vlastní výroby ve svém ocenění zahrnuje přímý materiál, přímé mzdy a režijní náklady spojené s jeho výrobou až do doby aktivace.

V následující tabulce jsou znázorněny metody a doby odepisování podle skupin majetku:

Tabulka 2: Metody a doba odepisování dlouhodobého majetku

<i>Majetek</i>	<i>Metoda</i>	<i>Doba odepisování</i>
<i>Budovy výrobní</i>	Lineární	20 – 50 let
<i>Budovy správní a obytné</i>	Lineární	30 – 50 let
<i>Provozní zařízení</i>	Lineární	3 – 15 let
<i>Stroje výrobní (včetně nářadí a vybavení ke strojům)</i>	Lineární	3 – 15 let
<i>Dopravní prostředky</i>	Lineární	3 – 5 let
<i>Inventář</i>	Lineární	3 – 10 let
<i>Výpočetní technika – PC</i>	Lineární	4 – 8 let
<i>Pokusné, měřicí stroje a zařízení (předváděcí, akviziční, prototypy – které nejsou</i>	Lineární	3 – 5 let
<i>Oceňovací rozdíl k nabytému majetku</i>	Lineární	15 let
<i>Software</i>	Lineární	4 roky
<i>Ocenitelná práva</i>	Lineární	3 roky

Zdroj: Příloha výroční zpráva společnosti zveřejněná na www.justice.cz

Odpisy dlouhodobého majetku jsou vykazovány ve výkazu zisku a ztráty v položce „Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé“.

Technické zhodnocení provedené na najatém hmotném majetku společnost odepisuje lineární metodou, a to po dobu trvání nájemní smlouvy nebo odhadované doby živostnosti. Vybere si vždy tu dobu, která je kratší.

Mezi nejvýznamnější pořizení dlouhodobého majetku ve sledovaném roce patřily investice do strojů, výrobních linek pro výrobu nových dílů v celkové výši 216 000 tis. Kč. Investice dosahují téměř dvojnásobné ceny oproti minulému roku, kdy tato hodnota činila 130 000 tis. Kč.

2.1.2 Zásoby

Zásoby (materiál a zboží) jsou účtovány v pořizovacích cenách metodou A. Tyto ceny zahrnují cenu pořízení, celní poplatky, skladovací poplatky vzniklé při dopravě, dopravné za dodání zásob do výrobního závodu a pojištění. Zásoby jsou oceňovány pevnou skladovou cenou s cenovými odchylkami.

Ocenění nedokončené výroby a hotových výrobků zahrnuje cenu materiálu, práci a proporcionální části výrobních režijních nákladů podle stavu rozpracovanosti.

2.1.3 Stanovení opravných položek a rezerv

Společnost tvoří opravnou položku k dlouhodobému majetku v případě, že jeho užitná hodnota je nižší než cena zůstatková.

K zásobám jsou opravné položky vytvářeny v případech, kdy je ocenění použité v účetnictví vyšší než současná tržní hodnota vykazovaných zásob.

Tvorba a zúčtování opravných položek je vykazována ve výkazu zisku a ztráty, a to v položce „Úpravy hodnot zásob“.

Pro pochybné pohledávky jsou vytvářeny opravné položky na základě analýzy platební schopnosti zákazníků a dle splatnosti pohledávek. Tyto opravné položky se vykazují ve výkazu zisku a ztráty v položce „Úpravy hodnot pohledávek“.

Společnost také vytváří obecné rezervy, a to na reklamace a garance, které jsou tvořeny na základě zkušeností z minulosti. Dále tvoří specifické rezervy na reklamace a garance na základě informací získaných od zákazníků. Specifické rezervy jsou tvořeny na základě jednorázového problému v kvalitě výrobků a jsou očekávány častější reklamace. V roce 2018 tyto specifické rezervy společnost netvořila.

Dále společnost tvoří rezervu na nevyčerpanou dovolenou na základě analýzy připravované mzdovým oddělením.

Také je tvořena rezerva na jubilea a jiné benefity poskytované zaměstnancům, na odstupné, na základě informací podaných mzdovým oddělením.

Ostatní rezervy jsou tvořeny podle analýzy potenciálních rizik.

Rezerva na daň z příjmů je tvořena z toho důvodu, že sestavení účetní závěrky předchází okamžiku pro stanovení výše daňové povinnosti. V rozvaze je vykazován odhad splatné daně, který je snížen o zaplacené zálohy na daň a tento výsledný daňový závazek je vykazován v rozvaze jako rezerva na daň z příjmů. Rozpuštění probíhá v následujícím účetním období a zaúčtuje se zjištěná daňová povinnost.

2.1.4 Pohledávky

Společnost vykazuje krátkodobé pohledávky z obchodních vztahů ve výši 417 000 tis. Kč, z čehož 21 % (tj. 89 000 tis. Kč) jsou pohledávky po lhůtě splatnosti. Součástí pohledávek z obchodních vztahů jsou také pohledávky týkající se vztahů k podnikům ve skupině. Tyto pohledávky společnost vykazuje ve výši 141 000 tis. Kč. Opravné položky k pohledávkám činily k 31.12.2018 2 000 tis. Kč, v loňském roce byla jejich hodnota 500 tis. Kč.

Daňové pohledávky, které jsou společností vykazovány, představují zejména pohledávky z titulu daně z přidané hodnoty. Tyto pohledávky jsou vykázány ve výši 38 000 tis. Kč, v minulém roce jejich hodnota dosahovala 60 000 tis. Kč.

2.1.5 Přepočty cizích měn

Pro přepočet zahraničních transakcí společnost používá pevný měsíční kurz, který je stanoven na základě kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB, a to poslední pracovní den předchozího kalendářního měsíce. Tento kurz se využívá pro účetní případy, které jsou účtovány v příslušném měsíci. V měsíci lednu se používá pevný měsíční kurz platný k 31. prosinci předchozího roku. V průběhu roku je také účtováno o realizovaných kurzových ziscích a ztrátách.

Aktiva a pasiva, která jsou k rozvahovému dni v zahraniční měně se také přepočítávají podle kurzu devizového trhu vyhlášeného ČNB, a to k rozvahovému dni. Kurzové zisky a ztráty nerealizované se zachycují ve výsledku hospodaření.⁸

2.1.6 Výzkum a vývoj

Náklady na vývoj představují technické znalosti nebo metody, které mohou být využity na nové nebo kvalitnější výrobky a výrobní procesy. Tyto náklady se účtují do období, ve kterém došlo k jejich vynaložení.

Pokud by společnost čerpala dotaci na výzkum a vývoj, byla by tato dotace účtována do výnosů v časové souvislosti s vynaloženými náklady.

Celkové náklady na výzkum a vývoj, které společnost vykazuje, jsou ve výši 6 000 tis. Kč, oproti loňskému roku jejich výše vzrostla o 1 000 tis. Kč.

⁸ Společnost nevykazuje kurzové rozdíly z cenných papírů a podílů, které jsou oceňovány reálnou hodnotou nebo ekvivalencí. Tyto kurzové rozdíly jsou účtovány prostřednictvím rozvahových účtů v účtové skupině 41.

2.1.7 Najatý majetek

Společnost také účtuje o najatém majetku. Leasingové splátky jsou zahrnovány do nákladů rovnoměrně po dobu trvání nájmu. V případě uplatnění možnosti odkupu po skončení nájmu je předmět leasingu zařazen do majetku v kupní ceně.

Do najetého majetku společnosti patří finanční leasing, do kterého se zahrnují osobní vozy. Dále operativní leasing, do kterého patří pronajatá budova jednoho z výrobních závodů a vysokozdvizné vozíky.

2.1.8 Daň z příjmů

Daň příjmů za účetní období se skládá ze splatné daně a ze změny stavu odložené daně. Do splatné daně patří odhad daně, který je vypočtený z daňového základu při použití daňové sazby platné pro první den účetního období včetně doměrek a vratek z minulých období.

Odložená daň se skládá z veškerých dočasných rozdílů mezi účetní a daňovou hodnotou aktiv a pasiv, popřípadě dalších dočasných rozdílů, jako je například daňová ztráta, při použití očekávané daňové sazby platné pro období, ve které bude daňový závazek nebo pohledávka uplatněny.

O odložené daňové pohledávce společnost účtuje pouze v případě pravděpodobnosti jejího uplatnění v následujících účetních obdobích.

Za sledované účetní období (rok 2018) společnost vykázala odloženou daňovou pohledávku ve výši 11 000 tis. Kč a odložený daňový závazek ve výši 64 000 tis. Kč. Ve své rozvaze tedy vykázala odložený daňový závazek ve výši 53 000 tis. Kč.

2.1.9 Klasifikace závazků

Společnost vykazuje část dlouhodobých závazků, bankovních úvěrů a finančních výpomocí, jejichž doba splatnosti je kratší než jeden rok s ohledem na rozvahový den, jako krátkodobé.

Společnost vykazuje krátkodobé závazky z obchodních vztahů ve výši 381 000 tis. Kč, ze kterých je 373 000 tis. Kč po lhůtě splatnosti. V porovnání s minulým obdobím byla výše závazků 299 000 tis. Kč, z toho po splatnosti 53 000 tis. Kč.

V běžném období společnost vykázala zápornou výši pracovního kapitálu, která bude uhrazena z pozitivních peněžních toků, které společnost předpokládá, že bude

dosaženo v následujícím účetním období na základě ziskovosti firmy a odpisů majetku.

2.1.10 Časové rozlišení nákladů, především na vývoj a vedení projektů

S ohledem na organizační uspořádání skupiny XY nemá společnost vlastní oddělení vývoje a vedení nových projektů od fáze získání projektu do fáze zavedení sériové výroby. Společnost tedy využívá služeb ostatních entit v rámci skupiny XY.

Veškeré náklady, který souvisejí s těmito službami jsou časově rozlišovány, a to podle doby životnosti projektů. V případě, že společnost nemá informace o životnosti projektu, rozlišuje tyto náklady na šest let, je to průměrná doba trvání projektu ve společnosti.

Společnost vykazuje dohadné účty aktivní ve výši 69 000 tis. Kč, které představují dodávky zákazníkům, které ještě nebyly k 31.12.2018 vyfakturovány.

Náklady příštích období zahrnují časově rozlišené náklady na projekty fakturované ze skupiny ve výši 176 000 tis. Kč, v loňském roce tato položka byla vykazována ve výši 153 000 tis. Kč. Dále je součástí nákladů příštích období časové rozlišení nákladů na budoucí implementaci nového podnikového informačního systému a další služby na pojištění.

Dohady na náklady vzniklé v účetním roce 2018, které dosud nebyly vyfakturovány, jsou vykazovány v celkové výši 127 000 tis. Kč. V minulém období byla tato hodnota 82 000 tis. Kč. Tato položka představuje především nevyfakturované náklady, které jsou spojené se zaměstnáváním agenturních pracovníků. Patří sem také investice do majetku, spotřeba materiálu ve výrobě a náklady na přepravu.

2.1.11 Použití odhadů

Vedení společnosti využívá odhady a stanovuje předpoklady při přípravě účetní závěrky, které mají vliv na uplatnění účetních postupů na výši majetku, závazků výnosů a nákladů, které jsou vykázány v účetní závěrce.

Tyto odhady a předpoklady jsou stanovovány především na základě minulých zkušeností. Jejich využití je v případě, že účetní hodnoty majetku a závazků nejsou zcela evidentní z ostatních zdrojů a existuje nejistota při uplatnění jednotlivých účetních politik. Následně je pravděpodobné, že se budou skutečné výsledky od odhadů lišit.

Tyto odhady a předpoklady společnost průběžně reviduje a upravuje. Pokud dojde k upravení odhadů, jsou tyto úpravy zohledněny v tom období, ve kterém se odhady revidují.

2.2 Příloha k účetní závěrce

Příloha k účetní závěrce společnosti „XY“ s.r.o. obsahuje přehled významných účetních pravidel a postupů. Obsahuje údaje o dlouhodobém nehmotném a hmotném majetku, informace o najatém majetku, o zásobách a opravných položek k zásobám, o pohledávkách a opravných položek k pohledávkám, o závazcích, dohadných účtech aktivních, nákladech příštích období a vlastním kapitálu.

Jsou zde rozepsány opravné položky k zásobám a pohledávkám, rezervy, včetně popisu jejich tvorby a rozpouštění. Dále tvorba dohadných účtů pasivních.

Součástí přílohy k účetní závěrce jsou také informace o tržbách v tuzemsku a v zahraničí za služby a výrobky. Nakoupené služby v porovnání s minulým účetním obdobím, informace o spřízněných osobách a transakce s nimi, informace o zaměstnancích a vedoucích pracovnících – jejich počet, mzdové náklady a náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění. Také porovnání těchto údajů s minulým účetním obdobím, informace o dani z příjmů – splatné a odložené dani a další důležité a významné události.

2.3 Výroční zpráva

Výroční zpráva společnosti XY obsahuje základní obecné údaje o společnosti a její činnosti, zabývá se účetními postupy a metodami využívanými společností. Obsahuje také cíle společnosti do příštího účetního období⁹, porovnání jednotlivých oblastí s minulým účetním obdobím (rok 2017). Obsahuje také informace o vztazích mezi propojenými osobami, finanční výkazy společnosti (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách kapitálu), přílohu k účetní závěrce a následně zprávu nezávislého auditora.

⁹ Jde například o získání nových projektů, o které společnost usiluje. Nebo také možnost masivního investování do rozšíření strojního vybavení za účelem pokrytí kapacit nových projektů.

3 Účetnictví ve Švýcarsku

Účetnictví ve Švýcarsku je regulováno směrnicí o finančním výkaznictví, kterou vydává Curyšská burza (SIX Swiss Exchange). Jako standardy účetního výkaznictví jsou zde uvedeny Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Směrnice definuje také možnost v konkrétních případech použít Všeobecně uznávané účetní zásady Spojených států amerických (US GAAP)¹⁰ a Švýcarské všeobecně uznávané účetní zásady (Swiss GAAP FER). Problematika účetního výkaznictví ve Švýcarsku je také regulována tzv. obchodním zákoníkem. Obchodní zákoník definuje jednotlivé skupiny společností, které jsou povinny vést účetnictví.

3.1 Obchodní zákoník

Obchodní zákoník¹¹ definuje zásady účetního výkaznictví, které jsou shodné s účetní legislativou v České republice. Účetní výkaznictví je založeno především na předpokladu, že podnik bude nadále v dohledné budoucnosti vykonávat svoji ekonomickou činnost. Obchodní zákoník také popisuje další předpoklady, které by mělo účetní výkaznictví dodržovat.

Účetní výkazy by měly být jasné a srozumitelné, kompletní, spolehlivé, musí obsahovat základní informace a měli by dodržovat zásadu opatrnosti. Stejná pravidla jsou použita pro prezentaci účetních výkazů a oceňování. Aktiva a pasiva, výnosy a náklady není možné vzájemně kompenzovat. Dále je nutné dodržovat chronologické a věcné rozložení, tzn. náklady a výnosy musí být uvedeny samostatně v závislosti na datu a povaze transakce.

Účetnictví vedou účetní jednotky v národní měně nebo v měně, která je pro účetní jednotky bližší, vzhledem k prováděným transakcím (např. v eurech). Musí být vedeno buď v jednom z úředních švýcarských jazyků nebo v angličtině.

Výkaznictví podle švýcarské legislativy se řídí šesti zásadami, ze kterých musí být nutně dodrženy tři. Účetní závěrka musí být úplná, účetní údaje musí být

¹⁰ Vzhledem k tomu, že se společnost popisovaná v kapitole č. 4 řídí při zpracování účetnictví Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS), nebudou v této práci rozebrány Všeobecně uznávané účetní zásady Spojených států amerických US GAAP. Informace o těchto standardech jsou dostupné na webových stránkách: <https://www.fasb.org/home>.

¹¹ Úplné znění obchodního zákoníku je dostupné online na webových stránkách: <https://www.admin.ch/opc/en/classified-compilation/19110009/index.html>

srozumitelné a významné a výkaznictví by mělo dodržovat zásadu opatrnosti. Od dalších tří zásad se může účetní jednotka odklonit, ale je nutné tuto skutečnost zdůvodnit v komentáři k účetní závěrce. Jedná se o zásadu předpokladu trvání podniku v dohledné budoucnosti, stálosti vykazování a oceňování a zákazu vzájemného zúčtování aktiv a pasiv i nákladů a výnosů.

Výroční zpráva účetních jednotek, podle obchodního zákoníku, musí obsahovat roční účetní závěrku, která zahrnuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty a komentář k účetní závěrce. Další výkazy, které jsou součástí výroční zprávy definují jednotlivé standardy (IFRS, US GAAP, SWISS GAAP FER). Výroční zpráva musí být sestavena do šesti měsíců od konce účetního roku a předána ke schválení řídicímu orgánu nebo jiným odpovědným osobám. Schválená výroční zpráva musí obsahovat podpis předsedy nejvyššího řídicího nebo správního orgánu a osoby odpovědné za finanční výkaznictví v účetní jednotce.

Regulace účetnictví Obchodním zákoníkem je ve Švýcarsku podobná regulaci českého účetnictví. Shodují se obecné účetní zásady a principy, také výkazy, které jsou součástí účetní závěrky. Výjimku tvoří pouze kategorizace účetních jednotek, která se ve švýcarském prostředí používá jenom v rámci Swiss GAAP FER. Podrobněji o kategorizaci účetních jednotek pojednává kapitola 3.2 zabývající se Swiss GAAP FER.

Rozdíl oproti české legislativě je také v členění rozvahy. Položky aktiv jsou podle Obchodního zákoníku vykazovány v následujícím pořadí:

1. oběžná aktiva:

- a. peníze a peněžní ekvivalenty a krátkodobá aktiva s burzovní cenou,
- b. obchodní pohledávky,
- c. ostatní běžné pohledávky,
- d. zásoby a nefakturované služby,
- e. náklady příštích období a příjmy příštích období;

2. dlouhodobá aktiva:

- a. dlouhodobá finanční aktiva,
- b. podíly,

- c. hmotný majetek,
- d. dlouhodobý nehmotný majetek,
- e. nevypácený základní, akcionářský nebo nadační kapitál.

Položky pasiv jsou členěny následovně:

1. krátkodobé závazky:

- a. závazky z obchodních vztahů,
- b. krátkodobě úročené závazky,
- c. ostatní krátkodobé závazky,
- d. výnosy příštích období a výdaje příštích období;

2. dlouhodobé závazky:

- a. dlouhodobě úročené závazky,
- b. ostatní dlouhodobé závazky;

3. vlastní kapitál:

- a. základní, akciový nebo nadační kapitál, případně samostatně podle účasti,
- b. kapitálové fondy,
- c. nerozdělené zisky nebo kumulované ztráty,
- d. vlastní akcie.

Ostatní položky musí být vykázány samostatně v rozvaze nebo v komentáři k účetní závěrce.

Obchodní zákoník také definuje minimální strukturu výkazu zisku a ztráty. Může být připraven podle účelového nebo druhového členění nákladů. V případě druhového členění nákladů musí být uvedeny minimálně tyto položky:

- 1. čistý výnos z prodeje zboží a služeb,
- 2. změny stavu zásob nedokončených a hotových zásob a nefakturovaných služeb,
- 3. náklady na materiál,

4. náklady na zaměstnance,
5. další provozní náklady,
6. odpisy a úpravy ocenění u položek dlouhodobého majetku,
7. finanční náklady a finanční výnosy,
8. ostatní náklady a ostatní výnosy,
9. mimořádné náklady a výnosy,
10. přímé daně,
11. roční zisk nebo roční ztráta.

Pokud účetní jednotka používá účelové členění nákladů musí být položky uvedeny následovně:

1. čistý výnos z prodeje zboží a služeb,
2. pořizovací nebo výrobní náklady na prodané zboží a služby,
3. správní náklady a náklady na odbyt,
4. finanční náklady a finanční výnosy,
5. neprovozní náklady a neprovozní výnosy,
6. mimořádné náklady a výnosy,
7. přímé daně,
8. roční zisk nebo roční ztráta.

Účetní jednotky podle Obchodního zákoníku použijí při ocenění aktiv v okamžiku pořízení, pořizovací cenu nebo výrobní náklady. Při následném ocenění nesmí být aktiva oceněna vyšší než pořizovací cenou nebo výrobními náklady. Ztráta hodnoty způsobená použitím nebo životností musí být zohledněna odpisy, zatímco jiné ztráty hodnoty musí být zohledněny úpravou o ocenění. Odpisy a úpravy ocenění musí být v souladu s obecně uznávanými účetními zásadami. Musí být odečteny přímo nebo nepřímo z příslušných aktiv a zaúčtovány do nákladů a nesmí být vykázány jako závazky.

Obchodní zákoník nedefinuje povinnost vykazovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Tuto povinnost definují jednotlivé standardy

(IFRS, US GAAP, Swiss GAAP FER). Na rozdíl od české účetní legislativy, kde jsou tyto výkazy součástí přílohy a nejsou povinné pro všechny společnosti. Podle IFRS jsou součástí samotných účetních výkazů (jsou tedy povinné).

3.2 Swiss GAAP FER

Standardy Swiss GAAP FER se zejména zaměřují na účetnictví a výkaznictví malých a středních společností a skupin se zastoupením ve Švýcarsku. Standardy jsou určeny také pro velké společnosti a konsolidované skupiny. Dále jsou také určeny pro neziskové organizace, penzijní fondy a pojišťovny.

Malé společnosti mohou používat pouze základní Swiss GAAP FER, a to v případě, kdy během dvou po sobě jdoucích let nepřekročí dvě z následujících kritérií¹²:

- aktiva celkem 10 000 000 švýcarský franků,
- roční tržby ve výši 20 000 000 švýcarských franků,
- roční průměr zaměstnanců zaměstnaných na plný úvazek 50.

Swiss GAAP FER umožňují jednodušší komunikaci s investory, bankami a ostatními zúčastněnými stranami. Jejich velkým přínosem je koncept, který je uzpůsoben pro malé a střední, ale i velké společnosti, podávají věrný a pravdivý obraz hospodářské situace účetní jednotky.

Pro malé podniky je určeno prvních šest standardů, kterými jsou:

- Swiss GAAP FER 1 – Základy,
- Swiss GAAP FER 2 – Oceňování,
- Swiss GAAP FER 3 – Klasifikace,
- Swiss GAAP FER 4 – Výkaz o peněžních tocích,
- Swiss GAAP FER 5 – Mimorozvahové položky,
- Swiss GAAP FER 6 – Příloha.

¹² Kritéria jsou podobná těm, které používá česká legislativa pro kategorizaci účetních jednotek a povinnost auditu.

V případě, kdy společnost překročí dvě z kritérií výše stane se střední účetní jednotkou a musí se řídit dalšími dvanácti standardy:

- Swiss GAAP FER 10 – Nehmotná aktiva,
- Swiss GAAP FER 11 – Daně z příjmu,
- Swiss GAAP FER 13 – Leasing,
- Swiss GAAP FER 15 – Propojené osoby,
- Swiss GAAP FER 16 – Závazky vyplývající z penzí,
- Swiss GAAP FER 17 – Zásoby,
- Swiss GAAP FER 18 – Hmotný majetek,
- Swiss GAAP FER 20 – Znehodnocení,
- Swiss GAAP FER 22 – Dlouhodobé závazky,
- Swiss GAAP FER 23 – Provize,
- Swiss GAAP FER 24 – Vlastní jmění a transakce s akcionáři,
- Swiss GAAP FER 27 – Deriváty.

Konsolidační celky používají ještě jeden speciální standard, který se zabývá problematikou konsolidované účetní závěrky (Swiss GAAP FER 30 – Konsolidační účetní výkazy).

Zajímavostí Swiss GAAP FER je používání speciálních standardů pro konsolidovanou účetní závěrku pojišťoven, účetního výkaznictví obecně prospěšných sociálních neziskových organizací, účetní výkaznictví penzijních pojišťoven a účetní výkaznictví pojistitelů budov a poskytovatelů nemocenského pojištění. Tyto standardy jsou:

- Swiss GAAP FER 14 – Konsolidované účetní výkazy pojišťoven,
- Swiss GAAP FER 21 – Účetnictví neziskových organizací,
- Swiss GAAP FER 26 – Účetnictví institucí zajišťujících sociální zabezpečení,
- Swiss GAAP FER 41 – Účetnictví realitních kanceláří a zdravotních pojišťoven.

Koncepční rámec Swiss GAAP FER je obdobný jako koncepční rámec IFRS. Obsahuje cíl účetní závěrky, základní předpoklady, definuje základní prvky účetních výkazů, koncepty ocenění aktiv a závazků a kvalitativní požadavky. Švýcarské standardy navíc obsahují strukturu výroční zprávy, první použití Swiss GAAP FER a výroční zprávy.

Obecné zásady a principy účetnictví podle Swiss GAAP FER jsou stejné jako podle české účetní legislativy. Jsou jimi trvání společnosti v dohledné budoucnosti, obsah nad formou, aktuální princip, princip věcného přiřazování nákladů a výnosů, opatrnostní princip a zákaz kompenzace.

Koncepční rámec také definuje kvalitativní požadavky účetní závěrky. Jedná se o významnost, stálost metod (tzn. oceňování, sestavování účetní závěrky, vykazování a zveřejňování účetní závěrky), srovnatelnost, spolehlivost a srozumitelnost účetních výkazů.

Struktura účetní závěrky podle Swiss GAAP FER je obdobná jako účetní závěrka podle české účetní legislativy. Obsahuje rozvahu, výkaz zisku a ztráty, výkaz o peněžních tocích, výkaz o změnách vlastního kapitálu a komentář. Na rozdíl od obchodního zákoníku, švýcarské standardy definují povinnost pro účetní jednotky zahrnout do účetní závěrky výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu.

Koncepční rámec Swiss GAAP FER definuje také možnosti oceňování zvlášť pro aktiva a závazky. V obou případech se používá ocenění metodou historických nákladů a reálnou hodnotou. Aktiva se oceňují historickými náklady pořízení nebo výrobními náklady. Závazky se oceňují v hodnotě, kterou by bylo možné získat pomocí směny při postoupení závazku.

3.3 Obecné účetní předpoklady a zásady ve shodě s IFRS

Obecné účetní předpoklady a zásady jsou obsaženy v koncepčním rámci účetního výkaznictví, který je vydáván jako důležitá úvodní část IFRS.

Nejvýše postavená zásada dle koncepčního rámce je princip věrného a pravdivého zobrazení. Společnosti by měli věrně a poctivě zobrazovat ekonomickou situaci podniku.

Mezi další důležité zásady patří aktuální princip, předpoklad trvání podniku, princip opatrnosti, přednost obsahu před formou a další zásady, které tvoří kvalitativní

charakteristiky. Dle těchto charakteristik by finanční informace měla být srozumitelná, relevantní, porovnatelná, spolehlivá, objektivní a nestranná.

Zásada účetní jednotky

Tato zásada předpokládá, že účetní jednotka bude vést účetnictví v určitém organizačně vymezeném ekonomickém celku.

Princip věrného a pravdivého zobrazení

Účetní výkazy by měly prezentovat poctivě finanční situaci podniku. Aby bylo účetnictví věrné, mělo by mít tři vlastnosti. Musí být úplné, nestranné a bez chyb. Je samozřejmé, že dokonalost není vždy plně dosažitelná, proto je cílem představenstva maximalizovat tyto vlastnosti v nejvyšší možné míře.

Úplné zobrazení zahrnuje veškeré informace, které jsou potřebné pro pochopení zobrazovaných dat, včetně nezbytného popisu a vysvětlení.

Akruální princip

Akruální princip je důležitý při rozpoznávání a uznávání výsledků transakcí a ostatních událostí a okolností na reportování ekonomických zdrojů a požadavků do toho časového období, se kterým věcně a časově souvisí. Toto platí i v případě kdy platby za tyto transakce nastanou až v dalším období. Výsledek hospodaření, který je zjištěný na akruální bázi, nám dává lepší pohled na výkonnost účetní jednotky v daném účetním období.

Předpoklad trvání podniku

Výkazy účetní jednotky vycházejí z předpokladu trvání podniku v budoucnosti. Podnik neuvažuje o ukončení činnosti v blízké budoucnosti, ani nemá v úmyslu společnosti likvidovat nebo omezovat svoji podnikatelskou činnost.

Zásada periodicity zjišťování výsledku hospodaření

Účetní jednotka má povinnost zjišťovat výsledek hospodaření v pravidelných intervalech. Tedy za účetní období. Účetním obdobím může být kalendářní rok nebo také hospodářský rok.

Zásada oceňování v historických cenách

Předpokladem je, že majetek a závazky budou oceněny v cenách, za které byly pořízeny, a to bez možnosti přeceňování na vyšší hodnoty v budoucnosti. Tato zásada však v dnešním pojetí mezinárodních účetních standardů pomalu ustupuje a je nahrazována reálnou hodnotou (Müllerová 2016, str. 15).

Zásada konzistence (stálost metod)

Tato zásada zabezpečuje kontinuitu a srovnatelnost mezi jednotlivými obdobími, je tedy omezena změnou metody, např. oceňování, odepisování apod. (Müllerová 2016, str. 15).

Zásada opatrnosti

Účetní jednotka musí zvážit případná rizika, nejistoty a předpokládané ztráty a přenášet je do účetnictví v okamžiku, ve kterém jsou tyto skutečnosti známy. Musí být zaznamenána v účetnictví dříve, než k nim ve skutečnosti dojde (Müllerová 2016, str. 15).

3.4 Účetní závěrka ve shodě s IFRS

Cílem účetní závěrky je poskytnout finanční informace o aktivech, pasivech, vlastním kapitálu, výnosech a nákladech. Tyto informace jsou užitečné pro interní a externí uživatele při posuzování budoucího výhledu na příliv peněžních prostředků do vykazující jednotky a při hodnocení vedení a správy ekonomických zdrojů subjektu. Účetní závěrka je připravována pro určité účetní období, hospodářský nebo kalendářní rok. V případě, že je vykazována za období delší nebo kratší je účetní jednotka povinna tuto skutečnost zdůvodnit.

Společnosti sestavují konsolidovanou nebo nekonsolidovanou účetní závěrku. Konsolidovaná účetní závěrka je sestavována pro skupinu účetních jednotek, kdy tuto závěrku sestavuje mateřská společnost za své dceřiné společnosti. Informace o tom, zda je účetní závěrka konsolidovaná či nikoliv je důležitá pro existující či potenciální investory, vlastníky nebo věřitele.

Konsolidovaná účetní závěrka neslouží pro poskytování oddělených informací o aktivech, pasivech, vlastního kapitálu nákladů a výnosů pro jednotlivé dceřiné společnosti.

Účetní závěrka obsahuje finanční informace a finanční pozici podniku na konci sledovaného období. Součástí je výkaz úplného výsledku hospodaření, změny vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích, informace o účetní politice a další vysvětlující informace, porovnání výsledků z minulého období a výkaz o finanční pozici podniku na začátku sledovaného období a retrospektivně.

3.5 Vybrané složky aktiv a pasiv ve shodě s IFRS

Tato kapitola obsahuje vybrané složky aktiv a pasiv ve shodě s IFRS. Jedná se o aktiva a pasiva, která jsou současně vykazována mateřskou společností.

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Definice nehmotného aktiva dle standardu IAS 38 vyžaduje, aby nehmotné aktivum bylo identifikovatelné a rozlišitelné od goodwillu. Aktivum je identifikovatelné v případě, kdy je oddělitelné, je možné je prodat, převést, pronajmout, vyměnit, poskytnout na něj licenci a to samostatně, nebo společně se souvisejícími smlouvami. Identifikovatelné aktivum vyplývá ze smluvních nebo jiných zákonných práv, bez ohledu na to, zda tato práva jsou převoditelná nebo oddělitelná od účetní jednotky nebo od dalších práv a povinností.

Účetní jednotka má aktivum pod kontrolou, pokud má pravomoc získat budoucnost, tedy ekonomické přínosy plynoucí z držby tohoto aktiva. Schopnost účetní jednotky ovládat budoucí ekonomické přínosy z nehmotného aktiva jsou dány zákonnými právy.

Běžnými příklady nehmotného majetku, dle standardu IAS 38, jsou počítačový software, patenty, autorská práva, filmy, seznamy zákazníků, hypoteční servis, práva, licence k rybolovu, dovozní kvóty, franšízy, loajalita zákazníků, podíl na trhu a marketingová práva.

Uznání položky jako nehmotného aktiva vyžaduje, aby účetní jednotka prokázala, že položka splňuje definici nehmotného aktiva a kritéria uznání.

Nehmotná aktiva jsou oceněna pořizovací cenou, která zahrnuje veškeré náklady nutně vynaložené na toto aktivum. Nehmotný majetek může být také pořízen vlastní činností, kdy je oceňován vlastními náklady. Účetní jednotka může získat nehmotné aktivum také koupí podniku, takto nabytý majetek je oceňován v reálné hodnotě.

Standard při ocenění k rozvahovému dni umožňuje ocenění podle modelu historických cen nebo ocenění reálnou hodnotou.

Dle standardu IAS 16 se hmotným aktivem rozumí aktivum, které je drženo účetní jednotkou z důvodu používání ve výrobě, zásobování zbožím či službami nebo k administrativním účelům. Očekává se doba využití aktiva déle než jeden rok. Také jsou pravděpodobné ekonomické výhody spojené s vlastnictvím takového aktiva.

Do hmotných aktiv můžeme zařadit pozemky a budovy, technická zařízení a stroje, jiná zařízení a inventář, nástroje a provozní vybavení a poskytnuté zálohy a nedokončená hmotná aktiva.

Hmotné aktivum je při pořízení oceněno na bázi pořizovacích nákladů. Součástí ceny hmotného majetku je jeho kupní cena včetně dovozních cel, veškeré náklady přímo spojené s převezením aktiva na místo provozu a uvedení aktiva do provozu. Součástí pořizovací ceny je také počáteční odhad nákladů na demontáž, odstranění položky a obnovení místa.

Vedlejší náklady, které mohou být zahrnuty do pořizovací ceny jsou např. náklady vzniklé na zaměstnanecké požitky přímo z výstavby, náklady na přípravu staveniště, počáteční náklady na dodání a manipulaci, náklady na instalaci a montáž, náklady na testování, zda aktivum správně funguje a profesní poplatky.

Naproti tomu náklady, které nejsou součástí ceny pořízení jsou např. náklady na otevření nového zařízení, náklady na zavedení nového produktu nebo služby, náklady na podnikání v nové lokalitě (včetně zaškolení zaměstnanců), správa a další obecné režijní náklady.

Jak tomu bylo u nehmotných aktiv je také možnost oceňovat hmotná aktiva pomocí modelu historických cen nebo reálnou hodnotou.

Snižování hodnoty dlouhodobého majetku

Hodnota aktiva je snižována v případech, kdy jeho účetní hodnota převyšuje jeho zpětně získatelnou hodnotu¹³. Účetní jednotka je povinna na konci každého účetního období posoudit, zda existuje jakýkoli náznak, že aktivum může být znehodnoceno. Pokud tento náznak existuje, účetní jednotka odhaduje zpětně získatelnou částku aktiva.

Při posuzování, zda existuje náznak možného snížení hodnoty aktiva, musí účetní jednotka vzít v úvahu situaci, kdy se tržní hodnota aktiva během období významně snížila, více než se dalo předpokládat. Také mohly během období nastat významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku v technologickém, tržním, ekonomickém nebo legislativním prostředí. Tržní úrokové sazby mohly během období

¹³ Zpětně získatelnou částkou se rozumí vyšší z reálné hodnoty snížené o náklady na prodej (čisté prodejní ceny) a hodnoty z užívání.

vzrůst, a tento nárůst ovlivní diskontní sazbu použitou pro výpočet hodnoty z užívání aktiva a sníží významně jeho zpětně získatelnou částku.

Dále by měla brát účetní jednotka v potaz, zda nedošlo k zastarání či fyzickému poškození aktiva, nastanou významné události, které způsobí nečinnost aktiva, plány na ukončení nebo restrukturalizaci činnosti nebo je k dispozici důkaz z interního výkaznictví, že ekonomická výkonnost aktiva bude horší, než bylo předpokládáno. (IAS 36).

Úpravy hodnot dlouhodobých aktiv se provedou bez ohledu na to, zda je doba jejich ekonomické živostnosti omezena či nikoliv. Tyto úpravy musí být vykázány ve výkazu zisku a ztráty a musí být uvedeny v komentáři k účetní závěrce.

Oceňování nižší hodnotou musí být ukončeno v případě, kdy pominuly důvody, pro které byly úpravy prováděny (Směrnice 2013/34/EU).

Zásoby

Zásoby podle standardu IAS 2 zahrnují zboží zakoupené a držené za účelem dalšího prodeje, včetně např. zboží zakoupeného maloobchodníkem a držené za účelem dalšího prodeje, nebo pozemky a ostatní majetek držený za účelem dalšího prodeje.

Zásoby také zahrnují vyráběné hotové výrobky nebo nedokončenou výrobu a také materiál a zásoby čekající na použití ve výrobním procesu.

Náklady na zásoby zahrnují veškeré náklady na nákup, náklady na konverze a další náklady vzniklé při uvádění zásob na jejich současné umístění a stav.

Náklady na pořízení zásob zahrnují kupní cenu, dovoz, clo a jiné daně, náklady na dopravu, manipulaci a další náklady přímo související s pořízením hotových výrobků, materiálů a služeb. Obchodní slevy, rabaty a jiné podobné položky jsou odečítány od nákladů stanovených na pořízení.

Při vyřazení zásob se využívají dva způsoby ocenění, a to metodou FIFO (First In First Out) nebo pomocí vážené průměrné ceny¹⁴. Účetní jednotka použije stejný nákladový vzorec pro všechny zásoby mající podobnou povahu a použití jako účetní jednotka.

¹⁴ Existuje také alternativní metoda, a to LIFO (Last In First Out), tato metoda je však povolena pouze účetním jednotkám účtujícím podle US GAAP.

Metoda FIFO předpokládá, že položky zásob, které byly zakoupeny nebo vyrobeny první se prodává jako první. Podle váženého aritmetického průměru jsou náklady na každou položku stanoveny pomocí váženého aritmetického průměru. Průměr je možné vypočítat periodicky nebo na každou další přijatou zásilku, záleží na okolnostech podniku.

Rezervy

Podle IAS 37 rozumíme rezervou závazek nejistého načasování nebo výše. Rezervy lze odlišit od ostatních závazků, jako jsou obchodní závazky a přírůstky, protože existuje nejistota ohledně načasování nebo výše budoucích výdajů potřebné k vypořádání.

Rezerva je vykazována v případě, kdy účetní jednotka má současný závazek minulé události, je pravděpodobné, že k vyrovnaní závazku bude nezbytný odliv prostředků představujících ekonomický odliv a v případech, kdy lze provést spolehlivý odhad výše závazku. Pokud tyto podmínky nejsou splněny, rezervy se netvoří.

Částka, která je vykázána jako rezerva je nejlepším odhadem výdajů, které budou nezbytné k vypořádání současného závazku vykazaného ke konci účetního období.

Rezervy je nutné vždy ke konci účetního období prověřit a upravit tak, aby zohledňovaly aktuálně nejlepší odhady. Pokud není pravděpodobné, že nebude nutný odtok prostředků k vypořádání závazku, rezerva se zruší. Rezerva může být použita pouze na ty výdaje, na které byla původně tvořena.

Nájem majetku

Standard IFRS 16 definuje, že smlouva je leasingovou smlouvou nebo obsahuje leasing v případě, kdy přináší právo kontrolovat užitky z identifikovaného aktiva po určitý časový úsek a za úhradu.

Identifikované aktivum je důležitý pojem pro rozpoznání leasingu a jeho odlišení od poskytnutí služby. Ve smlouvě by mělo být přesně vymezeno jakého aktiva se leasing týká.

Účetní jednotka může vykazovat jednotlivé individuální leasingové smlouvy nebo může také sledovat portfolio smluv, které mají podobné charakteristiky. Toto je povoleno pouze pokud se účetní výkazy nebudou výrazně lišit od účetních výkazů sestavených v případě individuálního zachycení jednotlivých smluv (Dvořáková 2016, str. 85).

Účetní jednotka má povinnost rozčlenit leasingovou smlouvu, která leasing obsahuje, na jednotlivé leasingové komponenty a případně komponenty, které nezakládají leasingový vztah.

Relativní samostatná cena leasingu a nemajetných složek je stanovena na základě ceny, kterou by pronajímatel nebo podobný dodavatel účtoval za tuto složku nebo samostatně za podobnou složku. Pokud pozorovatelná samostatná cena není snadno dostupná, nájemce odhaduje samostatnou cenu, maximalizující využití pozorovatelných informací.

Účetní jednotka určuje dobu leasingu jako nevratné období pronájmu, společně s obdobím, na která se vztahuje možnost prodloužení nájmu, pokud je nájemce přiměřeně jistý, že tuto možnost využije a obdobím, na která se vztahuje na opce na ukončení nájmu, pokud si je nájemce přiměřeně jistý, že tuto možnost nevyužije.

Součástí leasingových plateb jsou fixní platby, snížené o pohledávky z leasingových pobídek vůči pronajímateli, variabilní platby závislé např. na indexu spotřebitelských cen, referenční úrokové míře, odhadnuté platby zaručující zbytkovou hodnotu, platby za nákup aktiva (v případě vysoké pravděpodobnosti odkoupení aktiva po skončení leasingu) a platby za penále za realizaci opce na ukončení leasingu (při pravděpodobnosti, že k využití opce dojde).

Leasing je oceněn ke dni zahájení leasingu jako závazek z leasingu, a to ve výši současné hodnoty budoucích leasingových plateb, které nebyly ke dni zahájení zaplacený. Leasingové platby jsou diskontované nájemcem implicitní úrokovou mírou¹⁵ leasingu, v situaci, kdy ji nájemce nezná použije přírůstovou úrokovou míru (IFRS 16).

Při následném ocenění leasingu může účetní jednotka zvolit z následujících variant:

- model historických cen,
- fair value model s dopadem do výsledku hospodaření,
- fair value s kombinovaným dopadem (výsledek hospodaření / OCI),

¹⁵ Implicitní úroková míra je úroková míra, při které se součet diskontovaných leasingových plateb a diskontované nezaručené zbytkové hodnoty aktiva rovnají součtu fair value pronajatého aktiva a počátečních přímých nákladů na leasing u pronajímatele.

- následné ocenění závazku z leasingu,
- přecenění závazku z leasingu.

Nájemce zveřejňuje právo k užívání identifikovaných aktiv v rozvaze ve zvláštní položce nebo v položkách aktiv, do kterých by se zařadilo, kdyby ho účetní jednotka vlastnila. Závazek z leasingu je zveřejněn odděleně od ostatních závazků v rozvaze nebo je v komentáři uvedena každá položka v rozvaze, která obsahuje závazek z leasingu.

Úroky z leasingu jsou vykazovány v úplném výsledku hospodaření jako finanční náklad, a to odděleně od odpisů práv k užívání identifikovaných aktiv. Splátky leasingových závazků jsou zveřejněny ve výkazu o peněžních tocích.

V komentáři k účetní závěrce jsou zveřejněny informace o leasingu v jedné samostatné poznámce. Nemusí zde už zveřejňovat informace, které byly o leasingu zveřejněny v jiných částech komentáře či rozvahy. V situaci, kdy účetní jednotka používá přecenění práv k užívání identifikovaných aktiv na fair value, musí poskytovat informace, které se týkají přecenění, tedy datum přecenění a osobu, která stanovila přecenění (Dvořáková 2016, str. 90).

Daň z příjmů

Daně ze zisku upravuje standard IAS 12. Je nutné, aby účetní jednotka v souladu s aktuálním principem vykazovala náklad, který jí plyne z daňové povinnosti, související se skutečnostmi a transakcemi, které byly uskutečněny v běžném účetním období.

Standard definuje splatnou daň jako závazek či pohledávku vzniklou ze zdanitelného zisku (daňové ztráty) za běžné období. Splatná daň za běžné a předchozí období je v nezaplacené výši uznána jako závazek. Je-li částka již zaplacená s ohledem na aktuální a předchozí období přesahující částku splatnou za toto období, vykazuje se tento rozdíl jako aktivum.

Výhoda související s daňovou ztrátou, kterou lze zpětně získat, splatná daň z předchozího období se vykazuje jako aktivum. Pokud je daňová ztráta použita k navrácení splatné daně za předchozí období, účetní jednotka vykazuje výhodu jako aktivum v období, ve kterém dojde k daňové ztrátě, protože je pravděpodobné, že výhoda plyne účetní jednotce z prospěchu a lze ji spolehlivě měřit.

Odložený daňový závazek je definován jako částka daně z příjmu splatné v budoucím období týkající se zdanitelných dočasných rozdílů.

Standard definuje také odloženou daňovou pohledávku jako částku daně z příjmu, kterou lze v budoucím období získat zpět. Týká se především odpočitatelných dočasných rozdílů, převodu nevyužitých daňových ztrát a převedení nevyužitých daňových kreditů.

Při uznání aktiva je očividné, že jeho účetní hodnota bude zpětně získaná ve formě ekonomických užitků, které v budoucím období plynou účetní jednotce. Pokud účetní hodnota aktiva přesáhne jeho daňový základ, výše zdanitelných ekonomických výhod přesáhne částku, která bude uznána jako odpočet pro daňové účely. Tento rozdíl je tedy odložená daňová povinnost do budoucího období.

Vlastní kapitál

Vlastní kapitál je definován koncepčním rámcem. Vlastní kapitál je popisován jako zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení veškerých jejích závazků. Vlastní kapitál tvoří vklady vlastníků společnosti, kumulovaný zisk (příp. ztrátu).

Koncepční rámec také doporučuje základní členění vlastního kapitálu pro akciové společnosti, a to: kapitál tvořený vklady akcionářů (tj. základní kapitál), fondy z kapitálově zachyceného přecenění aktiv a závazků, nerozdělený zisk či neuhrazená ztráta a fondy (rezervní) představující účelově vyhrazené části nerozděleného zisku.

Změny vlastního kapitálu jsou vykazovány v účetní závěrce, tento výkaz upravuje standard IAS 1. Informace obsažené ve výkazu by měly obsahovat celkový souhrnný příjem za období, přičemž samostatně se uvádí celková částka připadající vlastníkův mateřské společnosti a nekontrolní podíly, pro každou složku vlastního kapitálu.

Každou složku vlastního kapitálu musí účetní jednotka prezentovat buď ve výkazu změn vlastního kapitálu nebo v poznámkách, analýzách či jiných komplexních příjmů dle položek.

Finanční nástroje

Problematika finančních nástrojů je podrobně řešena v následujících standardech: IAS 32, IFRS 7, IFRS 9¹⁶. Tyto standardy však nejsou jediné, které se věnují problematice finančních nástrojů.

Finančním nástrojem se rozumí smlouva, na základě které, vznikne aktivum účetní jednotce a také finanční závazek nebo kapitálový nástroj. Mezi finanční aktiva

¹⁶ IFRS 9 je nový standard, který nahrazuje od 1.1.2018 standard IAS 39

patří především peněžní prostředky, smluvní práva přijmout peněžní prostředky nebo jiné aktivum od jiného podniku, smluvní práva směnit finanční aktiva nebo závazky s jinou účetní jednotkou za podmínek pro potenciálně výhodných a kapitálových nástrojů jiného podniku (Dvořáková 2017, str. 204).

Mezi finanční závazky patří zejména smluvní povinnosti předat peněžní prostředky nebo jiná finanční aktiva jiného podniku a smluvní povinnosti směnit finanční aktiva či závazky s jinou účetní jednotkou za podmínek nevýhodných pro podnik.

Standard IFRS 9 klasifikuje finanční nástroje následovně:

- finanční pohledávky,
- cenné papíry,
- finanční deriváty,
- emitované dluhopisy a směnky k úhradě,
- finanční závazky.

Dále je možné členit finanční nástroje na kapitálové (majetkové) a dluhové. V souladu s dobou držení finančních nástrojů je dělíme na krátkodobé a dlouhodobé.

Finanční aktivum nebo finanční závazek je rozpoznáván v okamžiku, kdy účetní jednotce vznikne smluvní nárok či závazek na obdržení či poskytnutí určitého plnění. V okamžiku pořizování finančního nástroje je oceněno v reálné hodnotě (fair value).

V průběhu držení finančního nástroje dle standardů IFRS bude účetní jednotka uplatňovat model reálné hodnoty nebo model oceňování v amortizovaných nákladech, a to v závislosti portfolia, do kterého je aktivum zařazeno (Dvořáková 2017, str. 213-214).

Zaměstnanecké benefity

Standard IAS 19 definuje zaměstnanecké benefity jako všechny formy protiplnění poskytnuté účetní jednotkou výměnou za služby poskytované zaměstnanci nebo za ukončení zaměstnání.

Krátkodobé zaměstnanecké benefity jsou takové benefity, u nichž se předpokládá, že budou vypořádány do 12 měsíců od konce účetního období, ve kterém nárok na benefit vznikl. Krátkodobé zaměstnanecké benefity zahrnují položky jako

jsou mzdy, platy a příspěvky na sociální zabezpečení, placená dovolená za kalendářní rok a placená nemocenská, sdílení zisku a bonusy a nepeněžní dávky¹⁷ pro stávající zaměstnance.

Mezi dlouhodobé zaměstnanecké benefity patří požitky, které jsou vypláceny především po skončení pracovního poměru. Plány zaměstnaneckých benefitů po skončení pracovního poměru jsou členěny na plány definovaných příspěvků a požitků.

Dlouhodobé zaměstnanecké benefity po skončení pracovního poměru zahrnují penzijní dávky (např. penze a jednorázové platby na odchod do důchodu) a například pojištění a lékařskou péči po skončení pracovního poměru.

Platby vázané na akcie

Platby vázané na akcie jsou obsahem standardu IFRS 2. Platební transakce vázané na akcie mohou být vypořádány jinou účetní jednotkou ve skupině (nebo akcionářem kterékoli účetní jednotky ve skupině) jménem subjektu, který je příjemcem nebo obdrží zboží nebo služby.

Účetní jednotka uzná zboží nebo služby přijaté nebo nabyté při transakci s úhradou vázanou na akce v okamžiku, kdy zboží nebo služby přijme. Účetní jednotka vykáže odpovídající zvýšení vlastního kapitálu, jestliže zboží nebo služby přijala při úhradě vázané na akcie vypořádané kapitálovými nástroji, nebo vykáže závazek, pokud nabyla zboží či služby v rámci úhrady vázané na akcie, která byla vypořádána v hotovosti.

Účetní jednotka zveřejní informace, které uživatelům účetních výkazů umožní pochopit povahu a rozsah smluv o úhradách vázaných na akcie, které existovaly v běžném účetním období.

Rozpoznání výnosů

Cílem standardu IFRS 15 je vymezení rozpoznání a vykázání výnosů, které vznikají na základě smluv se zákazníky. Výnosy zde vznikají jako důsledek běžných a opakovaných aktivit a činností účetní jednotky.

Při rozpoznání výnosů ze smluvních vztahů musí účetní jednotka nejprve identifikovat smlouvu se zákazníkem, identifikovat jednotlivé povinnosti, které ze smlouvy vyplývají, určit cenu dané smlouvy (tzv. transakční cenu), alokovat

¹⁷ Mezi nepeněžní dávky patří např. lékařská péče, bydlení, auta a bezplatné nebo dotované zboží nebo služby

transakční cenu vyplývající ze smlouvy na jednotlivé povinnosti a rozpoznání výnosu v okamžiku, kdy účetní jednotka splní ze smlouvy vyplývající povinnost.

Výnosy ze smluv se zákazníky se vykazují odděleně od ostatních výnosů ve výkazu o úplném výsledku hospodaření nebo v komentáři k účetním výkazům.

V komentáři účetní jednotka zveřejňuje klasifikaci výnosů v závislosti na charakteru své podnikatelské činnosti.

Dlouhodobá aktiva držená za účelem prodeje a ukončované činnosti

Podle standardu IFRS 5 klasifikuje účetní jednotka dlouhodobý majetek (nebo vyřazovanou skupinu) jako držený k prodeji, pokud bude jeho účetní hodnota získána především prodejem transakce spíše než prostřednictvím pokračujícího používání.

Aby tomu tak bylo, musí být aktivum (nebo skupina na vyřazování) k dispozici pro okamžitý prodej ve svém současném stavu pouze za obvyklých podmínek a obvyklé pro prodej takových aktiv a jejich prodej musí být vysoce pravděpodobný.

Dlouhodobé aktivum klasifikované jako držené k prodeji je oceňováno v nižší z jeho účetní hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady související s prodejem.

3.6 Komentář k účetním výkazům

Součástí účetní závěrky je také komentář k účetním výkazům. Obsahem komentáře jsou informace, které pomohou uživateli lépe porozumět účetním výkazům. Obvykle první informací v komentáři je prohlášení o shodě s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví, dále souhrnné informace o aplikovaných účetních pravidlech.

Souhrnné informace obsahují především konkrétní přístupy k oceňování pro jednotlivé skupiny aktiv a závazků a ostatní použité účetní politiky. Zveřejňují to především ty účetní jednotky, kterým standardy umožňují více alternativních postupů a účetní jednotka si volí účetní metodu.

Následně účetní jednotka zveřejní informace o důležitých předpokladech, na kterých jsou založeny odhady významných veličin. Dále jsou tu zveřejněny doplňující informace k jednotlivým položkám rozvahy, výkaz zisku a ztrát, výkazu peněžních toků a výkazu změn ve vlastním kapitálu (Dvořáková 2017, str. 341).

3.7 Výroční zpráva

Výroční zpráva účetní jednotky by měla podávat pravdivý přehled o vývoji činnosti podniku a jeho situaci. Měla by však také obsahovat analýzu environmentálních a sociálních aspektů podnikání. Tato analýza je důležitá pro pochopení vývoje, výsledků a situace daného podniku. V případě, že je tvořena konsolidovaná účetní závěrka, je vhodné do výroční zprávy zdůraznit otázky, které jsou významné pro podniky zahrnuté do konsolidačního celku.

Ve výroční zprávě by dále měl být uveden pravděpodobný vývoj podniku v budoucnosti, činnosti v oblasti výzkumu a vývoje, informace o nabytí vlastních akcií, cíle a postupy podniku při řízení finančních rizik a cenová, úvěrová rizika a rizika související s likviditou a peněžními toky (Směrnice 2013/34/EU).

4 Společnost „Z“ AG

Společnost „Z“ AG je k 31.12.2018 mateřskou společností společnosti „XY“ s.r.o., je jejím jediným vlastníkem a vlastní podíl ve výši 100 %. Tato společnost má své sídlo ve Švýcarsku.

Skupiny XY v současnosti (k 31.12.2018) tvoří kromě společnosti z České republiky a Švýcarska také společnosti z 23 zemí světa. Součástí skupiny jsou společnosti z Argentiny, Belgie, Brazílie, Kanady, Číny, Francie, Německa, Velké Británie, Maďarska, Indie, Indonésie, Itálie, Japonska, Korei, Mexika, Polska, Portugalska, Ruska, Jižní Afriky, Španělska, Thajska, Turecka a USA. K 31.12.2018 společnost vlastní 42 dceřiných společností. Společnost tvoří své účetní výkazy ve švýcarských francích (dále jen CHF).

Společnost byla založena již v roce 1901 jako společnost obchodující s barvami a laky. Zakladatel společnosti se v roce 1950 stal průkopníkem akustiky vozidel pro francouzský a italský automobilový trh. Nadále se společnost vyvíjela, v letech 1984 – 2011 došlo k akvizici a budování globální společnosti. Toto období v životě společnosti je označováno jako období založené na inovacích. V roce 2011 se stala nezávislou a samostatnou akciovou společností. Akcie společnosti jsou obchodované od roku 2011 na švýcarské burze.

Společnost v roce 2011 vykazovala výši tržeb z prodeje výrobků 1 700 mil. CHF, z toho nejvíce vykazovala skupina za Evropu 900 mil. CHF. Hospodářský výsledek (EBIT) společnost vykazovala ve výši 35 mil. CHF, nejvyšší hospodářský výsledek vykazala skupina za Ameriku ve výši 30 mil. CHF, naopak skupina za Evropu vykazovala ztrátu ve výši 12 mil CHF.

V roce 2012 společnost vykazovala tržby z prodeje výrobků a služeb 1 900 mil. CHF, tedy o 200 mil CHF více než v roce 2011. Nejvyšší tržby opět společnost vykazala za skupinu v Evropě, a to 880 mil. CHF. Hospodářský výsledek (EBIT) je vykázán ve výši 76 mil. CHF, hospodářský výsledek oproti minulému roku vzrostl o 41 mil. CHF. Nejvyšší hospodářský výsledek společnost vykazala za skupinu v Americe ve výši 60 mil CHF.

Společnost v roce 2013 investovala 80 mil. CHF do rozšíření kapacity v důsledku růstu trhu, zaměření se na nové zákaznické programy a optimalizace výroby a

infrastruktury. Navázala také na rok 2012 a její tržby opět vzrostly z 1 900 mil. CHF na 2 050 mil. CHF. Hospodářský výsledek (EBIT) společnosti byl také o 2 mil. CHF vyšší oproti minulému roku.

Rok 2014 byl pro společnost neméně úspěšný. Společnost vykázala rekordní ziskovost. Dařilo se všem dceřiným společnostem, které vykazovaly kladný hospodářský výsledek. I přes snížení tržeb za prodané výrobky z 2 050 mil. CHF na 1 950 mil. CHF, se společnosti podařilo vykázat hospodářský výsledek (EBIT) ve výši 135 mil. CHF, je to o 56 mil. CHF více než v roce 2013.

Tržby za výrobky a služby za rok 2015 opět vzrostly na hodnotu 2 080 mil. CHF. I přes růst tržeb došlo ke snížení hospodářského výsledku (EBIT) o 10 mil. CHF. Nejvyšší tržby i hospodářský výsledek tentokrát vykázala skupina v Americe, a to tržby o 100 mil. CHF a hospodářský výsledek o 50 mil. CHF vyšší než v Evropě.

V roce 2016 společnost opět vykázala rekordní ziskovost, toto zvýšení způsobil celosvětový růst automobilového průmyslu. Společnost také investovala do zvýšení výrobní kapacity a nových výrobních strojů. Tržby společnosti vzrostly na 2 150 mil. CHF a hospodářský výsledek (EBIT) vzrostl téměř o 80 mil. CHF na hodnotu 205 mil. CHF. Celkové investice do nových výrobních zařízení a strojů dosáhly hodnoty 138 mil. CHF.

Dalším významným rokem pro společnost byl rok 2017, kdy společnost expandovala také na Čínský trh. Společnost dále vykazuje v roce 2017 tržby ve výši 2 200 mil. CHF a její hospodářský výsledek se oproti roku 2016 snížil na výši 178 mil. CHF.

V roce 2018 probíhal další vývoj a expanze společnosti, včetně růstu kapacity. Silná poptávka po lehkých a multifunkčních protihlukových a tepelně izolačních komponentů vyžadovala investici do výstavby nového výrobního závodu v Evropě. Toto se společnosti stalo poprvé od roku 2011, kdy se stala nezávislou společností. Tržby společnosti opět vzrostly o 80 mil. CHF, naopak hospodářský výsledek (EBIT) poklesl téměř o 70 mil. CHF, tento pokles byl způsoben především snížením zisku společností ze Severní Ameriky.

V současné době (rok 2018) společnost zaměstnává 13 000 zaměstnanců po celém světě.

4.1 Účetnictví společnosti

Společnost „Z“ AG je kótována na švýcarské burze (SIX Swiss Exchange). Vede účetnictví dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a vykazuje konsolidovanou účetní závěrku za všechny entity ve skupině XY. Konsolidované účetní výkazy jsou sestaveny na základě historických cen, výjimku tvoří zaměstnanecké benefity, které jsou měřeny na základě reálné hodnoty. Měna sestavované účetní závěrky je švýcarský frank. Konsolidovaná závěrka je publikována výhradně v angličtině.

Od 1.1.2018 se společnost adaptovala na nový standard IFRS 9 „Finanční nástroje“ účinný od 1.1.2019. Obsahem standardu jsou revidované pokyny pro klasifikaci a oceňování finančních aktiv a finančních závazků, včetně nového modelu očekávané úvěrové ztráty pro výpočet snížení hodnoty stejně jako obecné požadavky na zajišťování účetnictví. Společnost je ovlivněna hlavně v této oblasti oceněním obchodních pohledávek a smluvních aktiv, které se nyní posuzují na základě úvěrového ratingu zákazníka a splatnosti finančního aktiva.

Společnost dále přijala nový standard IFRS 15 „Výnosy ze smluv se zákazníky“, jeho implementace vedla ke změnám v načasování vykazování nákladů a výnosů u některých projektů, ve kterých společnost prodává OEM nástroje pro sériovou výrobu.

4.1.1 Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Mezi nehmotná aktiva patří licence na produkty, patenty a práva k ochranným známkám, software získané od třetích stran. Nehmotná aktiva jsou v rozvaze vykazována v pořizovacích cenách a jsou odepisována rovnoměrně po dobu až osmi let. Zbytkové hodnoty a doba použitelnosti nehmotného majetku je opět přezkoumávána, případně upravována.

Hmotná aktiva se vykazují v historických cenách snížených o kumulované opotřebení. Cenou majetku se rozumí náklady vynaložené na pořízení majetku.

Doba odepisování dlouhodobého majetku je rozdělena do čtyř skupin:

- budovy (20 – 50 let),
- stroje a výrobní zařízení (5 – 15 let),
- vybavení pro zpracování dat (4 – 8 let),

- inventář (3 – 10 let).

Jednotlivé složky majetku, které mají odlišnou dobu životnosti jsou odepisovány samostatně. Zisky nebo ztráty z prodeje hmotného majetku jsou vykazovány ve výkazu zisku a ztráty. Náklady vynaložené na údržbu a opravy jsou účtovány do výkazu zisku a ztráty v okamžiku jejich vzniku. Zbytková hodnota a doba použitelnosti majetku je přezkoumávána a případně upravována k rozvahovému dni.

4.1.2 Snížování hodnoty dlouhodobého majetku

Dlouhodobá aktiva jsou testována na snížení hodnoty v případě existujících náznaků, že v důsledku změněných okolností již nemusí být jejich účetní hodnota plně využitelná. Pokud tato situace nastane, je stanovena zpětně ziskatelná částka¹⁸. To je vyšší z užitné hodnoty a reálné hodnoty snížené o náklady na prodej. Používaná hodnota je založena na odhadované hodnotě pro budoucí peněžní toky diskontované na jejich současnou hodnotu pomocí diskontní sazby před zdaněním, která odráží současné tržní hodnocení časové hodnoty peněz a rizik specifických pro dané aktivum. Je-li zpětně ziskatelná částka nižší než účetní hodnota, odpovídající ztráta ze snížení hodnoty je vykazována ve výkazu zisku a ztráty.

Pokud není možné zpětně ziskatelnou částku stanovit pro individuální aktivum, je určeno pro peněžotvornou jednotku, do které aktivum patří.

4.1.3 Zásoby

Suroviny, spotřební materiál a nakoupené díly jsou oceňovány při úbytku nižší z průměrných nákladů nebo netto realizovatelnou hodnotou. Polotovary a hotové výrobky jsou oceňovány výrobními náklady nebo realizovatelnou hodnotou. Úpravy ocenění jsou prováděny u zastaralých materiálů a přebytků skladu.

4.1.4 Rezervy

Rezervy jsou vykazovány v případě, kdy má koncern současný zákonný nebo mimosmluvní závazek v důsledku událostí z minulých let, a je pravděpodobné, že k vypořádání bude zapotřebí odliv finančních prostředků. Tato potřeba musí být

¹⁸ Zpětně ziskatelnou částkou se rozumí vyšší z reálné hodnoty snížené o náklady na prodej (čisté prodejní ceny) a hodnoty z užívání.

spolehlivě odhadnutelná. Rezervy se diskontují, pokud je jejich dopad pro společnost významný.

4.1.5 Nájem majetku

Nájem majetku, tedy leasing, u kterého nese společnost podstatná rizika a výhody plynoucí z vlastnictví jsou kapitalizovány. Aktiva držena v rámci těchto finančních leasingů jsou odepisována kratší dobu, než je jejich odhadovaná doba použitelnosti nebo pronájmu. Odpovídající závazky z pronájmu, bez finančních nákladů, jsou zahrnuty v půjčkách. Leasingové splátky jsou rozděleny na úrok a anuitu. Všechny ostatní leasingy jsou klasifikovány jako operativní leasing. Platby u operativního leasingu jsou účtovány do výkazu zisku a ztráty rovnoměrně po dobu trvání pronájmu.

4.1.6 Daň z příjmů

V daních z příjmů je zahrnuta jak splatná, tak i odložená daň. Daň z příjmů je vykazována ve výkazu zisku a ztráty, pokud není spojena se situací, která se vykazuje přímo ve vlastním kapitálu nebo v jiném výsledku hospodaření. V tomto případě jsou také daně z příjmů vykazovány přímo ve vlastním kapitálu nebo v jiných úplných příjmech.

Splatná daň z příjmů je vypočítána a časově rozlišena na základně dosaženého zdanitelného příjmu za daný kalendářní rok. Naproti tomu odložená daň je vypočtena z přechodných rozdílů mezi účetní hodnotou aktiv a závazků pro účely finančního výkaznictví a částky určené pro účely místní daně jsou vypočteny pomocí závazkové metody. Odložená daň z příjmů se oceňuje pomocí daňové sazby, která bude platit, když se tyto příjmy stanou příjmy pro výpočet splatné daně. Odložené daňové pohledávky a závazky jsou započítány v případech, kdy má účetní jednotka právo započíst splatnou daň z příjmů a odloženou daň z příjmů, která se týká daní z příjmů vybíraných stejným daňovým úřadem a vztahují se ke stejnému zdanitelnému subjektu.

Dočasné rozdíly vyplývající z investic do společností v koncernu se neberou v úvahu, pokud je společnost schopná kontrolovat načasování zrušení dočasných rozdílů a pokud je pravděpodobné, že se tyto dočasné rozdíly budou v budoucnosti měnit.

Daňový dopad ztrát odpočitatelných dočasných rozdílů se aktivuje do té míry, do jaké je pravděpodobné, že tyto ztráty budou v budoucnu kompenzovány zdanitelným příjmem.

4.1.7 Peníze a peněžní ekvivalenty

Peníze a peněžní ekvivalenty zahrnují hotovost v pokladně, bankovní účty a termínované vklady s původní splatností ode dne nabytí až do tří měsíců.

4.1.8 Vlastní kapitál

Kmenové akcie jsou klasifikovány jako vlastní kapitál, protože tyto akcie nejsou splatitelné a jakékoli dividendy jsou diskreční.¹⁹

Při zpětném odkupu akcií se částka zaplacené protihodnoty vykáže jako odpočet z vlastního kapitálu a je prezentována jako samostatná složka vlastního kapitálu. Při prodeji vlastních akcií nebo zpětně vydané částky je přijatá částka vykázána jako zvýšení vlastního kapitálu a výsledný přebytek nebo schodek z transakce je vykázán v nerozděleném zisku.

4.1.9 Aktivované předprodukční náklady

Aby bylo možné dodávat OEM (Original Equipment Manufacturer) se sériovými díly během období, společnost navrhuje a vyvíjí sériovou část na základě svých stávajících výrobních technologiích, které splňují požadavky specifikace OEM a připravuje svůj výrobní proces, který umožňuje sériovou výrobu ve výrobním období. Velikost tohoto období je standardně pět až osm let. Náklady na tento proces je možné kvantifikovat jako „náklady na splnění smlouvy“ a jsou aktivovány jako „předprodukční náklady“. Tyto náklady jsou zahrnovány v položce „ostatní aktiva“. Jsou aktivovány v případě, kdy jsou náklady přímo připočitatelné projektu, náklady zvyšují zdroje účetní jednotky, které budou použity při uspokojení výkonnostních povinností v budoucnosti a očekává se, že náklady budou získány zpět. Většinu těchto nákladů tvoří náklady na zaměstnance, které jsou alokovány na specifické projekty, buď na základě skutečně odpracovaných hodin vynásobených hodinovou sazbou nákladů, v případě, že nejsou hodinové záznamy k dispozici, je toto prováděno na základě odhadů prováděných řídicími pracovníky. Předprodukční náklady jsou

¹⁹ Diskreční dividendy jsou vypláceny na uvážení představenstva, neexistuje tedy zákonná povinnost jejich vyplácení.

amortizovány ve výkazu zisku a ztráty v položce „Náklady na materiál“ za období, ve kterém jsou vykázány příjmy z prodeje sériových dílů, což je obvykle pět až osm let.

4.1.10 Finanční nástroje

Finančním nástrojem je chápána jakákoliv smlouva, která vede k finančnímu aktivu jedné účetní jednotky a finančnímu závazku nebo majetkovému nástroji jiného subjektu.

Při prvotním rozpoznávání korporace klasifikuje svá finanční aktiva podle toho, jak byla následně oceněna amortizovaná cena, reálná hodnota prostřednictvím ostatního úplného výsledku hospodaření a reálná hodnota do zisku nebo ztráty.

Klasifikace finančních aktiv a počátečního zaúčtování záleží na smluvním peněžních toků finančního aktiva a obchodním modelu korporace pro jejich správu. Obchodní pohledávky jsou oceňovány transakční cenou²⁰ podle IFRS 15. Koncern měří všechna nová finanční aktiva dle jejich reálné hodnoty. V případě finančních aktiv, která mají být klasifikována a oceněna v reálné hodnotě prostřednictvím ostatního úplného výsledku hospodaření, musí vést k peněžním tokům, které jsou „pouze platby jistiny a úroků“ („solely payments of principal and interest“ – SPPI) na nesplacenou jistinu. Obchodní model koncernu pro řízení finančních aktiv poukazuje na to, jak řídit finanční aktiva, aby generovaly peněžní toky. Obchodní model determinuje, zda peněžní toky vyplynou buď ze shromáždění smluvních peněžních toků, nebo z prodeje finančních prostředků aktiva anebo obojí.

Nákupy nebo prodeje finančních aktiv, které vyžadují dodání aktiv v určitém časovém pásmu zavedené regulací nebo konvencí na trhu jsou uznávány k datu obchodu, tj k datu, ke kterému se koncern zavazuje ke koupi nebo prodeji aktiva.

4.1.11 Zaměstnanecké benefity

Zaměstnanecké penzijní plány jsou provozovány některými dceřinými společnostmi v závislosti na úrovni krytí poskytovaného vládními důchodovými zařízeními v různých zemích, ve kterých jsou přítomny. Některé poskytují také i nezávislé penzijní fondy. V případě, že neexistuje nezávislý penzijní fond, jsou příslušné závazky vykázány v rozvaze v rámci závazků ze zaměstnaneckých požitků.

²⁰ Transakční cenou rozumíme částku, kterou společnost obdržela nebo očekává, že ji obdrží za dodávku zboží či služeb.

Důchody se zpravidla financují z příspěvků zaměstnanců a zaměstnavatelů. Penzijní plány existují jak na základě stanoveného příspěvku, tak i na stanoveném benefitu.

Penzijní závazky vyplývající z definovaných plánů benefitů jsou vypočítány každý rok nezávislými pojistnými matematiky pomocí metody projektované jednotkové úvěry. Diskontní sazba použitá pro výpočet je založena na úrokových sazbách vysoce kvalitních podnikových dluhopisů, které jsou denominovány v měně, ve které budou vypláceny požitky, a jejichž podmínky splatnosti se přibližují podmínkám souvisejícího penzijního závazku. Zisky nebo ztráty z přecenění jsou vykázány v ostatním úplném výsledku.

Čisté úrokové náklady nebo výnosy z čistého závazku nebo aktiva z definovaných požitků za dané období se stanoví použitím diskontní sazby použité k tomuto období. Jsou zohledněny veškeré změny v čistém závazku z definovaných požitků (aktiva) během období v důsledku příspěvků a plateb požitků. Čisté úrokové náklady nebo výnosy se vykazují ve finančních nákladech nebo výnosech.

Reálná hodnota plánovaných aktiv se odečte od závazků z definovaných povinností. Jakékoli aktivum vyplývající z tohoto výpočtu je pouze kapitalizován do výše nepřevyšující výhody plynoucí z budoucích snížení příspěvků nebo náhrad.

4.1.12 Platby vázané na akcie

Platby vázané na akcie vyplácené členům představenstva, výkonné rady a vedení společnosti je oceněno reálnou hodnotou k datu poskytnutí a zaúčtováno do výnosů za rozhodné období. Reálná hodnota je stanovena na základě aktuální tržní ceny a zohlednění slevy na dividendy, které příjemce nebude vybírat, protože převod akcií je odložen. Pro platby vázané na akcie, které jsou vypořádány pomocí kapitálových nástrojů se vykazuje odpovídající zvýšení vlastního kapitálu.

4.1.13 Rozpoznání výnosů

Měření výnosů je oceňováno na základě protiplnění specifikovaného ve smlouvě se zákazníkem. Koncern vykazuje výnosy, když převádí kontrolu nad zbožím nebo službou na zákazníka.

Hlavní činností společnosti je vývoj a výroba multifunkčního a lehkého materiálu, komponenty a systémy pro ochranu proti hluku a teple pro své zákazníky, tj. originální výrobci zařízení (OEM). Společnost a OEM se dohodnou na nominační

smlouvě. Smlouvy zahrnují situaci, kdy společnost prodává sériové díly výrobci OEM v průběhu výrobního období od pěti do osmi let. Sériové díly jsou vyráběny pomocí nástrojů, které vyrábí přímo společnost nebo zadání dodavatelé, toto zařízení je poté prodáno OEM, obvykle dříve, než zahájí výrobu.

Výsledkem je, že společnost souhlasí se dvěma různými druhy výkonnostních povinností při nominaci. Výkonnostní povinnost pro každou sériovou část, která bude dodána OEM během období sériové výroby a výkonnostní povinnost při nákupu nástroje. Výnosy jsou alokovány na výkonnostní závazky na základě prodejní ceny, která je odsouhlasena OEM.

Většina celkových výnosů (více než 90 %) je generována prodeji sériových dílů OEM a menšina celkových výnosů (méně než 10 %) je generována prodeji výrobních zařízení OEM.

Po nominaci OEM a společnost si dohodnou prodejní cenu za sériové produkty a souhlasí s tím, že společnost bude vyrábět a dodávat sériové díly výrobci OEM během jeho kompletní sériové výroby. OEM a společnost se dohodnou na smlouvě, která zahrnuje očekávané množství sériových produktů, které budou dodávány OEM, a finální množství požadovaných sériových produktů je závislé na množství produkováných automobilů. Výnosy z prodejů sériových dílů jsou rozpoznány v okamžiku, kdy je kontrola součástí přenesena na OEM, což je podle dodacích podmínek dohodnutých s OEM. Výnosy jsou rozpoznány na základě prodejních cen v okamžiku, kdy je sériová výroba předána OEM.

Zařízení je vyráběno společností nebo třetími stranami (dodavateli). Řízení nástrojů je převedeno na OEM v okamžiku, kdy OEM nástroj přijme.

Rozpoznání výnosů ze smluv se zákazníky je zveřejněno jako konsolidovaný výnos účetní závěrky.

4.1.14 Finanční náklady

Výpůjční náklady přímo souvisejí s pořízením, stavbou nebo výrobou kvalifikovaného aktiva jsou aktivovány jako součást pořizovacích nákladů. Všechny ostatní finanční náklady se vykazují přímo ve výkazu zisku a ztráty.

4.1.15 Dlouhodobá aktiva držaná za účelem prodeje a ukončované činnosti

Tento dlouhodobý majetek je klasifikován jako aktiva držaná za účelem prodeje, při jejich převodu má být jejich hodnota získaná zpět především prostřednictvím prodeje, přičemž prodej je vysoce pravděpodobný. Vedení se musí zavázat k prodeji, od kterého by se mělo očekávat, že se na něj bude vztahovat uznání jako dokončení prodeje do jednoho roku od data klasifikace.

Aktiva musí být k dispozici k okamžitému prodeji v jejich současném stavu. Aktiva držaná k prodeji jsou oceňována v hodnotě nižší, než je jejich účetní hodnota k datu prvního ocenění jako aktiva držaná za účelem prodeje, a v reálné hodnotě nižší, než jsou náklady na prodej. Taková aktiva nejsou odepisována. Možné snížení hodnoty je zahrnuto do zisku nebo ztráty.

Ukončená činnost je podstatnou součástí koncernu, která byla buď vyřazena nebo je klasifikována jako držaná za účelem prodeje.

4.2 Výroční zpráva společnosti „Z“ AG

Výroční zpráva obsahuje zprávu a poděkování jednatelům společnosti. V této zprávě jsou shrnuty nejdůležitější informace o finanční situaci společnosti, ale také připravované expanze a investice, které společnost čekají následující rok.

Společnost vykazuje za rok 2018 výnosy ve výši 2 281,5 mil. švýcarských franků, což je o 74 mil. více než v loňském roce. Vykazovaný EBIT společnosti je o 34 mil. nižší v porovnání s loňským rokem a také je nižší čistý zisk a to o 44 mil.

Dále výroční zpráva obsahuje ohlédnutí za předchozím rokem, co vše významného se událo v rámci jednotlivých společností skupiny. Je zde popsána struktura společnosti, struktura celé skupiny a struktura kapitálu.

Závěrem výroční zprávy je zpráva nezávislého auditora.

5 Požadavky mateřské společnosti na svoji dceřinou společnost v ČR

Jak je již popsáno v kapitole 4, mateřská společnost (společnost „Z“ AG) má několik dceřiných společností. Jako každá mateřská společnost klade na tyto dceřiné společnosti požadavky v různých oblastech. Požadavky se týkají především sjednocení a zjednodušení procesů v rámci korporace, dotýkají se každého oddělení ve společnosti a jsou řízeny dle organizačních schémat jednotlivých oddělení v rámci korporace. I přes požadavky je ctěna legislativa dané země v dané oblasti.

V této práci se budu zabývat požadavky, které se týkají pouze finančního účetnictví.

Společnost „XY“ s.r.o. tvoří měsíční závěrku, kterou ve stanovených termínech reportuje své mateřské společnosti. Účetní výkazy musí být reportovány na předepsaných formulářích, které mateřská společnost svým dceřiným společnostem definuje.

Společnost „XY“ s.r.o. je českou společností, vede tedy účetnictví podle české účetní legislativy. Společnost „Z“ AG je společností švýcarskou, řídí se dle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (dále jen IFRS). Česká společnost proto své účetní výkazy upravuje také podle standardů IFRS pro své účely reportingu a sjednocení výkazů v rámci korporace. Veškeré účetní výkazy, zasílané mateřské společnosti jsou ve stanovené měně - eurech.

5.1 Rozdíly vzniklé při úpravě na účetní výkazy ve shodě s IFRS

Úpravami účetních výkazů na mezinárodní standardy IFRS vznikají v těchto výkazech dceřiné společnosti rozdíly. Nejvýraznější rozdíly vznikají ve vykazování leasingu, dále potom v rozpoznání výnosů a u nákladů na vývoj. Jednotlivé oblasti nejzásadnějších rozdílů budou rozebrány níže.

5.1.1 Finanční leasing

Společnost „XY“ s.r.o. využívá finanční leasing na osobní automobily a vysokozdvizné vozíky. Využívá také operativní leasing na budovu jednoho výrobního závodu. Majetek, který je součástí finančního či operativního leasingu je uváděn pouze

na podrozvaze. V rozvaze tento majetek vykazuje jako závazek vůči leasingové společnosti. V měsíčních výkazech, které společnost odesílá mateřské společnosti je finanční leasing v aktivech oceněn reálnou hodnotou, také je zahrnut v této ceně jako závazek vůči leasingové společnosti. Společnost musí rovněž do výkazů zahrnout odpis finančního leasingu, který je počítán jako u vlastního aktiva podle odpisového plánu společnosti.

Leasingová splátka

Na základě pořizovací ceny a doby trvání leasingu si společnost vypočte leasingovou splátku. Je nutné ji rozdělit na minimální leasingovou platbu, vedlejší služby a DPH. Minimální leasingová splátka zahrnuje splátku závazku a splátku úrokového nákladu. Každý rok si o tuto leasingovou splátku poníží závazek a vznikne jí náklad, který ovlivní provozní výsledek hospodaření.

Leasingová splátka snižuje závazek vůči leasingové společnosti, dále musí společnost rozlišit a zaúčtovat úrokový náklad, a nakonec musí do nákladů také zahrnout služby, které jsou zahrnuté ve splátce a souvisí s finančním leasingem. Poslední úpravou, kterou musí společnost udělat je zaúčtování odpisu předmětu leasingu. Operativní leasing upravovat nemusí, mateřská společnost i dceřiná společnost o něm účtují do nákladů.

5.1.2 Změny od roku 2019

Od 1.1.2019 společnost „Z“ AG přijala nové standardy upravující leasing IFRS 16²¹. Tento standard nerozlišuje operativní a finanční leasing. Společnost „XY“ s.r.o. bude tedy vykazovat rozdíly i z operativního leasingu. Úpravy operativního leasingu budou probíhat stejně jako u finančního. Musí být vykázán jako závazek a aktivum, musí být dále rozlišeny úrokové náklady a náklady na ostatní služby. Operativní leasing bude také odepisován jako finanční. Dopadem přetransformování českých účetních výkazů v oblasti sjednocení výkaznictví finančního a operativního leasingu na výkazy pro mateřskou společnost se očekává zvýšení aktiv zhruba o 400 mil. korun ročně.

²¹ Tento standard vznikl v roce 2016 a vstoupil v platnost od 1.1.2019

Náklady na vývoj

Přijetí projektu společností je provázeno několika fázemi. Nejprve probíhá tzv. předsériová výroba, ve které jsou vyráběny tzv. prototypové díly. V průběhu předsériové fáze výroby probíhají testy na výrobcích ve výrobním závodě, v laboratořích i zástavbové testy u zákazníků, dále probíhají testy a prověřování výrobních kapacit a kvality vyrobených dílů. Vytvářejí se výrobní procesy, logistické toky, jejich efektivita a zlepšování.

V souvislosti s výše popsaným vývojem společnost pořizuje prototypové nástroje na výrobu dílů. Následně společnost také potřebuje pro výrobu tzv. kontrolní měrky, které slouží pro kontrolu správného tvaru, rozměru a dalších specifických prvků na díle.

Společnost rozlišuje dva přístupy vyrovnání nákladů na vývoj se zákazníkem. První variantou je, že zákazník hradí tyto náklady jednorázově při začátku sériové výroby. Druhou variantou je pak postupné splácení zákazníkem v ceně dílu. Náklady popsané v druhé formě jsou hrazeny tedy až v průběhu životnosti projektu.

Společnosti tímto vznikají různé peněžní toky. Podle principu standardu IFRS 15 v okamžiku sériové výroby není rozhodující fyzické zaplacení. Tržby z prodeje jsou v obou výše popsaných variantách vykázány již v okamžiku začátku sériové výroby. Náklady na vývoj jsou taktéž uznány do výnosů již v okamžiku začátku sériové výroby.

Náklady na vývoj, popsané výše, jsou v rámci IFRS 15 umořovány do nákladů až na začátku sériové výroby.²² Ve většině případů zákazník však tyto náklady neplatí přímo, ale jsou rozpočítány do ceny hotových dílů, plánovaných po dobu životnosti projektu.

Podle české účetní legislativy jsou náklady umořovány postupně v závislosti na množství prodaných dílů. Jsou vykazovány v rozvaze po dobu životnosti projektu.

Tržby z prodeje výrobních forem zákazníkům nemůžeme podle české účetní legislativy vykázat jako tržby při prodeji v okamžiku sériové výroby, ale vykazujeme každý rok část, a to po dobu trvání projektu (standardně projekt trvá 6 let).

Rozdíly v oblasti rozpoznání výnosů jsou, po převodu výkazů z české účetní legislativy na výkazy podle standardu IFRS 15, ve výši 100 mil Kč ročně.

²² Sériové výrobě předchází předsériová výroba, která standardně trvá 2 roky.

Další rozdíly způsobené transformací českých účetních výkazů na účetní výkazy podle IFRS nejsou pro společnost tolik významné.

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo porovnat účetnictví ve Švýcarsku s účetnictvím v České republice a vymezení požadavků mateřské společnosti na svoji dceřinou společnost. Tyto požadavky byly demonstrovány v praktické části na konkrétním příkladu dvou reálně existujících společností, mateřskou společností se sídlem ve Švýcarsku a dceřinou společností se sídlem v České republice.

Specifickým rysem švýcarského účetnictví je využití několika možností legislativních pravidel pro jednotlivé účetní jednotky. Všechny účetní jednotky se musí řídit podle tzv. obchodního zákoníku. Dále však je možné účtovat a vykazovat podle Švýcarských všeobecně uznávaných účetních zásad (Swiss GAAP FER), Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) a Všeobecně uznávaných účetních zásad Spojených států amerických (US GAAP). Je zde přesně definováno kdy, a za jakých okolností lze tyto standardy použít.

Při zpracování legislativních pravidel švýcarského účetnictví jsem zjistila některé podobnosti s českou legislativní úpravou účetnictví. Například švýcarský Obchodní zákoník je v jistých aspektech podobný našemu Zákonu o účetnictví. Švýcarský Obchodní zákoník definuje obecné zásady a principy pro sestavování účetnictví stejné jako český Zákon o účetnictví. Dále je zde také definována kategorizace účetních jednotek. Na základě této kategorizace standardy Swiss GAAP FER definují, jaké standardy musí účetní jednotky dodržovat.

Větší pozornost v této diplomové práci byla věnována Mezinárodním standardům účetního výkaznictví IFRS. Bylo to z toho důvodu, že mateřská společnost se sídlem ve Švýcarsku vede účetnictví a vykazuje konsolidovanou účetní závěrku dle těchto standardů.

Vybrané rozdíly, které vznikají mezi českou účetní legislativou a mezinárodními standardy IFRS a přímo se dotýkají popisovaných společností, jsou vybrány v poslední kapitole zaměřené na požadavky mateřské společnosti na svoji dceřinou společnost.

Jedná se především o leasing, který je podle české legislativy vykazován pouze jako závazek vůči leasingové společnosti. Naproti tomu standardy IFRS leasing vykazují v rozvaze v ocenění reálnou hodnotou a zároveň jako závazek vůči

leasingové společnosti. Leasing je dle standardů IFRS odepisován, tento odpis je počítán jako u vlastního aktiva podle odpisového plánu společnosti.

Dalším rozdílem jsou vykazované náklady na vývoj a rozpoznání tržeb. Dle české legislativy musí být tyto náklady a výnosy postupně rozpouštěny do výsledku hospodaření. Podle standardů IFRS společnost tyto náklady a výnosy rozpustí do výsledku hospodaření až v okamžiku začátku sériové výroby, společnosti tedy vzniká více než roční prodleva ve vykazování těchto nákladů do výsledku hospodaření.

Dle porovnání účetnictví v České republice a ve Švýcarsku je vidět, že každý stát má své specifické legislativní požadavky na finanční účetnictví a výkaznictví. Je tedy náročné tyto systémy porovnávat a hodnotit. I v našem příkladu musela česká společnost upravovat své výkazy podle požadavků mateřské společnosti se sídlem v zahraničí, kde je odlišná účetní legislativa.

Seznam použité literatury a pramenů

Knihy a články

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

KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9

MÜLLEROVÁ, L. ŠINDELÁŘ, M. *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada Publishing, 2016. ISBN 978-80-247-5806-0

RANDÁKOVÁ, Monika. *Finanční účetnictví v České republice po 1.1.2016: (podnikatelské subjekty)*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, nakladatelství Oeconomica, 2018. ISBN 978-80-245-2289-0

ŽÁROVÁ, Marcela. *Regulace evropského účetnictví*. Praha: Oeconomica, 2006. ISBN 80-245-1046-4

Elektronické zdroje

Dana Dvořáková. *IFRS 16 Leasingy*. Český finanční a účetní časopis [online]. 11(4), 83-97 [cit. 2019-11-05]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/347>

Jana Skálová a Marcela Žárová. *Národní účetní rada a její vliv na české účetnictví*. Český finanční a účetní časopis [online]. 8(3), 6-19 [cit. 2019-11-05]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/347>

Mezinárodní standardy IFRS. IFRS [online]. [cit. 2019-11-05]. Dostupné z: www.ifrs.org

MÜLLEROVÁ, Libuše. *Diskuse k zavedení Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU do praxe*. Český finanční a účetní časopis [online]. 2014, 9(2), 131-140 [cit. 2019-11-05]. Dostupné z: <https://www.vse.cz/cfuc/>

Swiss GAAP FER. *Swiss GAAP FER* [online]. Switzerland [cit. 2019-11-26]. Dostupné z: <https://www.fer.ch/en/>

The Federal Council: The portal of the Swiss government [online]. [cit. 2019-11-25]. Dostupné z: <https://www.admin.ch/gov/en/start.html>

Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU ze dne 26. června 2013 o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků [online]. [cit. 2019-11-26]. Dostupné z: <https://www.eur-lex.europa.eu/homepage.html>

Legislativní zdroje

České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů

Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Seznam obrázků a tabulek

Seznam obrázků

Obrázek 1: Hierarchie účetní regulace českého účetnictví	4
Obrázek 2: Ukázky vyráběných dílů ve společnosti	21

Seznam tabulek

Tabulka 1: České účetní standardy pro podnikatele	6
Tabulka 2: Metody a doba odepisování dlouhodobého majetku	23