

**ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI**  
**FAKULTA EKONOMICKÁ**

Diplomová práce

**Účetnictví v Severočeských dolech a.s.**

**Accounting in the Severočeské doly a.s.**

Bc. Lucie Pavlasová

Plzeň 2015

## **PROHLÁŠENÍ**

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma:

*„Účetnictví v Severočeských dolech a.s.“*

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití odborné literatury a pramenů, jejichž úplný seznam je její součástí.

V Plzni dne

.....

Vlastnoruční podpis

## **PODĚKOVÁNÍ**

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí své diplomové práce Ing. Janě Hinke, Ph.D. a svým konzultantům ve firmě Ing. Janu Kratochvílovi, LL.M., Ing. Táně Streda Šťastné za jejich rady, připomínky a nápady, jimiž přispěli k vypracování této diplomové práce.

## Obsah

Úvod.....	7
Cíl a metodický postup řešení.....	8
1 Charakteristika účetního systému dle ČPP .....	9
1.1 Právní úprava účetnictví v ČR .....	9
1.1.1 Zákon o účetnictví .....	9
1.1.2 Vyhlášky a novely ministerstva financí k zákonu o účetnictví .....	10
1.1.3 České účetní standardy .....	10
1.2 Charakteristika účetní závěrky dle ČPP .....	11
1.3 Popis vybraných oblastí účetnictví.....	15
1.3.1 Dlouhodobý majetek.....	15
1.3.2 Zásoby.....	19
1.3.3 Rezervy .....	20
2 Charakteristika účetního systému dle IAS/IFRS .....	22
2.1 Koncepční rámec.....	23
2.1.1 Základní předpoklady IAS/IFRS .....	23
2.1.2 Uživatelé účetní závěrky.....	24
2.1.3 Prvky účetních výkazů.....	25
2.1.4 Oceňovací základny .....	26
2.2 Charakteristika účetní závěrky dle IAS/IFRS .....	27
2.3 Popis vybraných oblastí účetnictví dle IAS/IFRS.....	32
2.3.1 Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku .....	32
2.3.2 Charakteristika dlouhodobého nehmotného majetku .....	35
2.3.3 Charakteristika zásob .....	36
2.3.4 Charakteristika rezerv .....	37
3 Základní rozdíly mezi IAS/IFRS a ČPP .....	39

4	Představení společnosti.....	42
4.1	Hlavní předmět podnikání.....	43
4.2	Přehled produktů společnosti .....	44
4.3	Hospodaření společnosti .....	45
4.4	Personalistika .....	46
4.5	Oblast účetnictví ve společnosti Severočeské doly a.s. ....	46
5	Aplikace standardů IAS/IFRS v dané společnosti.....	47
5.1	Organizace účetnictví ve vybrané účetní jednotce.....	47
5.2	Účetní závěrka společnosti dle ČPP.....	48
5.2.1	Dlouhodobý majetek.....	49
5.2.2	Zásoby.....	55
5.2.3	Rezervy .....	57
5.3	Účetní závěrka společnosti dle IAS/IFRS.....	64
5.3.1	Dlouhodobý majetek.....	64
5.3.2	Zásoby.....	69
5.3.3	Rezervy .....	69
6	Porovnání ekonomických výsledků společnosti Severočeské doly a.s. dosahovaných dle ČPP a dle IAS/IFRS .....	77
	Závěr .....	81
	Seznam tabulek .....	83
	Seznam obrázků.....	85
	Seznam použitých zkratk .....	86
	Seznam použitých zdrojů.....	87
	Literární zdroje .....	87
	Elektronické a interní zdroje.....	88
	Seznam příloh .....	90

## Úvod

Účetní závěrka obsahuje důležité informace o finanční situaci podniku. Tyto informace slouží například věřitelům, bankám, dodavatelům a investorům. Tito uživatelé pak činí na základě těchto informací svá rozhodnutí, ať už z hlediska investování či samotné spolupráce s daným podnikem. Podniky primárně sestavují výkazy účetní závěrky dle právních předpisů dané země a je tedy patrné, že údaje obsažené v těchto výkazech, budou ovlivněny právě těmito předpisy, jimiž se účetní systém dané země musí řídit.

Vzhledem k tomu, že dochází ve světové ekonomice v rámci globalizace k těsnějšímu propojení ekonomik jednotlivých zemí, rozšiřuje se tak i spektrum uživatelů informací obsažených v účetní závěrce a zároveň se tak vyskytuje problém srovnatelnosti těchto informací, což je zapříčiněno rozdílnými národními účetními systémy. Je tak neustále vyvíjen tlak na mezinárodní harmonizaci účetnictví. Za nejvýznamnější účetní systémy, jež se zabývají sjednocováním účetních pravidel jednotlivých zemí a srovnatelností informací obsažených ve výkazech účetní závěrky, jsou považovány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IAS/IFRS) a Všeobecně uznávané účetní zásady (US GAPP). Přestože oba tyto systémy vycházejí ze stejných zásad, existují i mezi nimi jisté odlišnosti, avšak neustále se pracuje na jejich úplném odstranění.

Evropská unie prosazuje Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a vzhledem k tomu, že Česká republika je jejím členem, stává se tak pro ni stěžejním systémem účetní systém dle IAS/IFRS. I když se Česká republika snaží zavádět do svých právních předpisů požadavky Evropské unie, jedná se o dlouhý a složitý proces a z tohoto důvodu se ČPP a principy IAS/IFRS přibližují velmi pomalu.

Některé podniky mají povinnost sestavovat své účetní výkazy nejen dle ČPP, ale také dle IAS/IFRS. Tuto povinnost jim uděluje zákon. Stále častěji však přibývají podniky vykazující dle IAS/IFRS dobrovolně. Jednají tak se záměrem, aby jejich výkazy byly pro zahraniční investory srozumitelnějšími a ti se následně rozhodli investovat své finanční prostředky do těchto podniků. Je tedy patrné, že implementace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je velmi aktuální a je třeba se touto oblastí podrobněji zabývat. Předmětem této diplomové práce je analýza vlivu aplikace principů IAS/IFRS na účetní výkazy a následně na vybrané ukazatele finanční analýzy.

## **Cíl a metodický postup řešení**

Tato diplomová práce si klade za cíl analyzovat rozdílnost účetního výkaznictví IAS/IFRS od výkaznictví dle českých právních předpisů ve společnosti Severočeské doly a.s. a následně posoudit vliv těchto zjištěných rozdílů na vybrané ukazatele finanční analýzy.

Nejprve bude tato práce zaměřena na charakteristiku účetního systému dle českých právních předpisů a rovněž také účetního systému dle IAS/IFRS. Budou identifikovány základní rozdíly mezi oběma těmito systémy, jež vyplývají z jejich předchozího popisu. Dále bude představena společnost Severočeské doly a.s., ve které následně dojde k aplikaci standardů IAS/IFRS. Neméně významnou částí práce bude porovnání ekonomických výsledků společnosti Severočeské doly a.s. dosahovaných dle ČPP a dle IAS/IFRS. K porovnání těchto výsledků budou použity vybrané ukazatele finanční analýzy, které budou vypočítány jednak z dat dle ČPP a jednak dle IAS/IFRS. Mezi vybrané ukazatele, které budou použity pro zhodnocení a porovnání ekonomických výsledků v závislosti na daném účetním systému, patří ukazatele aktivity, ukazatele rentability, likvidity a v neposlední řadě také výpočet obchodního deficitu. Po této kapitole dále následuje závěrečná kapitola, která shrne celkovou problematiku obou účetních systémů.

Vzhledem k tomu, že existuje mnoho oblastí, ve kterých se nacházejí odlišnosti mezi oběma účetními systémy, není tak možné v rozsahu této diplomové práce všechny odlišnosti mezi ČPP a IAS/IFRS vysvětlit. Jelikož účetní systém dle českých právních předpisů a účetní systém dle IAS/IFRS přistupují k uznávání, oceňování a vykazování jednotlivých položek výkazů odlišným způsobem, je patrné, že účetní závěrka sestavená dle českých právních předpisů a účetní závěrka dle IAS/IFRS se mohou značně lišit. Proto tato práce bude zaměřena především na vykazování dlouhodobého majetku, zásob a rezerv a následně bude ukázán vliv na výsledky finanční analýzy za roky 2012 a 2013.

# 1 Charakteristika účetního systému dle ČPP

Tato kapitola je věnována účetnictví dle českých právních předpisů. Jedná se o právní úpravu účetnictví v České republice, účetní závěrku dle těchto předpisů a vybrané oblasti účetnictví.

## 1.1 Právní úprava účetnictví v ČR

Právní regulace účetnictví v České republice probíhá Ministerstvem financí a to prostřednictvím zákona o účetnictví, prováděcích vyhlášek k tomuto zákonu a také pomocí českých účetních standardů.

### 1.1.1 Zákon o účetnictví

Od 1. 1. 2004 je zákon č. 563/91 Sb. o účetnictví plně věnován podvojnému účetnictví. Jednoduché účetnictví již nebylo vnímáno jako účetnictví a fyzické osoby, které ho využívaly pro daňové potřeby, budou vést daňovou evidenci (viz § 7b zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb.). (Skalová; 2013)

V souladu s právem Evropské unie stanovuje zákon o účetnictví rozsah a způsob vedení účetnictví a také požadavky na jeho průkaznost. Za účetní jednotky jsou dle § 1 zákona o účetnictví považovány:

- všechny právnické osoby,
- fyzické osoby, které jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli, pokud jejich obrat dle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně zdanitelných plnění osvobozených od této daně, přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč, a to od prvního dne kalendářního roku,
- ostatní fyzické osoby, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- ostatní fyzické osoby, které jsou podnikateli a jsou účastníky sdružení bez právní subjektivity, pokud alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je účetní jednotkou,
- ostatní fyzické osoby, kterým povinnost vést účetnictví ukládá zvláštní právní předpis.



Dále zákon rozlišuje možnost vést účetnictví v plném nebo ve zjednodušeném rozsahu. Dle § 13a zákona je vymezen zjednodušený rozsah podvojného účetnictví a ustanovena celá řada úlev, která zjednodušuje systém účtování. Mimo jiné obsahuje možnost používat účtování pouze pomocí účtových skupin, spojit účtování v deníku a hlavní knize či nepoužívat účty analytické ani podrozvahové, apod. (Skalová; 2013)

### **1.1.2 Vyhlášky a novely ministerstva financí k zákonu o účetnictví**

Na zákon o účetnictví navazují vyhlášky ministerstva financí č. 500 – 507/2002 Sb. a další novely. Novely reprezentují výrazný krok směrem k zabudování zásad směrnice IAS do českého účetního systému. Vyhlášky obsahují dle jednotlivých typů organizace závazný obsah účetních výkazů (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, apod.) (Profitas.cz; 2013)

Ve vyhlášce č 500/2002 Sb. jsou podrobněji rozpracována některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli a účtují v soustavě podvojného účetnictví. Vyhláška stanovuje zejména:

- účetní závěrku – rozsah účetní závěrky (rozvaha, výkaz zisku a ztráty, příloha, přehled o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu),
- směrnou účtovou osnovu na úrovni skupin účtů,
- účetní metody a jejich použití (např. metody oceňování majetku, odpisování, odložené daně, vzájemného zúčtování položek),
- konsolidovanou účetní závěrku.

Další samostatné vyhlášky byly vydány pro účetní jednotky banky, pojišťovny, neziskové organizace apod. (Skalová; 2013)

### **1.1.3 České účetní standardy**

Na základě § 36 zákona o účetnictví jsou vydávány české účetní standardy, které vydává ministerstvo financí, vede jejich registr a je povinno informovat o jejich vydání ve Finančním zpravodaji. Cílem těchto účetních standardů je dosažení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami a zajištění vyšší míry srovnatelnosti účetních závěrek. Standardy obsahují zejména bližší popis účetních metod a postupů účtování. (Šteker, Otrusínová; 2013)

## 1.2 Charakteristika účetní závěrky dle ČPP

Jedná se o sestavení účetních výkazů, které podávají informaci o celkovém hospodaření podniku. Všechny účetní jednotky jsou povinny sestavovat v případech stanovených zákonem o účetnictví účetní závěrku. Tato závěrka tvoří nedílný celek a jednotlivé finanční výkazy potom podávají informace nejen o celkovém hospodaření podniku, ale také o jeho finanční síle a schopnosti obstát v budoucnu. (*Finance.cz; 2013*)

Účetní závěrka má podávat věčný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci účetní jednotky, z čehož plyne, podávat věrný a poctivý obrat o majetku (aktivech), závazcích, vlastním kapitálu, ale také o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření. Aby docházelo k věrnému a poctivému zobrazení v účetní závěrce, musí obsah položek této závěrky odpovídat skutečnému stavu, který je v souladu se způsoby oceňování, odpisování, s tvorbou a použitím opravných položek, rezerv a dalšími metodami, principy a zásadami danými zákonem o účetnictví, účetními standardy a vyhláškami. Přičemž použité účetní metody a postupy musí vést k reálnosti při vykazování a neskrývají skutečný stav. Pokud může účetní jednotka volit mezi několika možnostmi v použití účetní metody, volí metodu, která nejlépe vystihuje skutečnost. (*Ryneš; 2009*)

Účetní závěrku může podnikatelský subjekt sestavit v plném nebo ve zjednodušeném rozsahu. Nestanoví-li zákon o účetnictví jinak, možnost sestavit účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu mají dle tohoto zákona účetní jednotky, které nejsou povinny mít účetní závěrku ověřenou auditorem s výjimkou akciových společností, které mají povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. (*§ 18 odst. 3 zákona č. 563/1991 Sb, o účetnictví; 2015*)

Účetní závěrku dle § 18 zákona o účetnictví tvoří:

- Rozvaha (balance),
- Výkaz zisku a ztráty.
- Příloha (vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty).

Nepovinou součástí zjednodušené účetní závěrky je přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích. (*Ryneš; 2009*)

V plném rozsahu je účetní závěrka sestavována akciovou společností a dále účetními jednotkami, kterým zákon stanovuje povinnost auditu. Tato povinnost se dle § 20 zákona o účetnictví vztahuje na společnosti, jež k rozvahovému dni, za které se účetní závěrka ověřuje, a za účetní období bezprostředně předcházející splňují tato kritéria:

- a) akciové společnosti, které překročily či již dosáhly alespoň jedno ze tří níže uvedených kritérií,
- b) účetní jednotky dle § 1 odst. 2 zákona o účetnictví, které splňují minimálně dvě z následujících kritérií:
  - aktiva celkem více než 40 mil. Kč,
  - roční úhrn čistého obratu převyšuje 80 mil. Kč,
  - průměrný přepočtený stav zaměstnanců je vyšší než 50.

Účetní závěrka v plném rozsahu by tedy měla obsahovat rozvahu, výkaz zisku a ztráty, přílohu, přehled o peněžních tocích (Cash-flow) a přehled o změnách vlastního kapitálu. České právní předpisy sice výslovně neuvádějí přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu za povinné součásti účetní závěrky v plném rozsahu. Avšak informace, které jsou obsaženy v těchto dvou přehledech, jsou považovány za tak důležité, že tato účetní závěrka by měla oba tyto přehledy zahrnovat. (*Ryneš; 2009*)

Dle § 18, odst. 2 zákona o účetnictví účetní závěrka musí obsahovat minimálně následující údaje o účetní jednotce:

- jméno a příjmení, obchodní firmu nebo název účetní jednotky, sídlo či bydliště a místo podnikání,
- identifikační číslo (pokud bylo účetní jednotce přiděleno),
- právní formu společnosti,
- předmět podnikání společnosti, popř. účel, pro který byla zřízena,
- rozvahový den, ke kterému je účetní závěrka sestavována,
- okamžik sestavení účetní závěrky,
- podpisový záznam účetní jednotky či jejího statutárního orgánu.

Výše uvedené údaje jsou obvykle umístěny na všech částech účetní závěrky kromě předmětu podnikání, který se zpravidla uvádí pouze v příloze k účetní závěrce. Pokud je účetní závěrka podepsána účetní jednotkou či jejím statutárním orgánem a obsahuje také datum tohoto podpisu, je považována za sestavenou. (*Ryneš; 2009*)

Účetní výkazy jsou nejen nedílnou součástí účetní závěrky, ale také jsou výchozím a základním zdrojem informací pro finanční analýzu. Tato analýza se dotýká všech zainteresovaných subjektů uvnitř i vně podniku, jedná se tedy o všechny uživatele finanční analýzy. Z hlediska informačních zdrojů finanční analýzy jsou základními položkami právě rozvaha a výkaz zisku a ztráty. (Růčková, Roubíčková; 2012)

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. je uveden minimální obsah výkazů, uspořádání daných položek a jejich označení. Jelikož se jedná o minimální obsah těchto výkazů, podnik se může dobrovolně rozhodnout rozpracovat je podrobněji a to v případě, že mu tato skutečnost dopomůže k tomu, aby podal věrný a poctivý obraz společnosti. Dále je ve vyhlášce stanoveno, že účetní závěrka se sestavuje v peněžních jednotkách české měny a jednotlivé položky jsou uváděny v celých tis. Kč. Pokud by však celková výše aktiv účetní jednotky dosahovala deseti mld. Kč a více, mohou se jednotlivé položky vykazovat v celých mil. Kč. (Vyhláška č 500/2002 Sb.; 2015)

### **Rozvaha**

Tento výkaz slouží pro posouzení konkrétní majetkové a finanční situace, ve které se v určitém okamžiku podnikatel nachází. Je zapotřebí vytvořit přehled jednotlivých druhů majetků a zároveň také vymezit, z čeho byly financovány. Rozvaha (bilance) podává konkrétní pohled na majetek podniku (aktiva) a zdrojů jeho krytí (pasiva) v peněžním vyjádření k určitému rozvahovému datu. Na rozdíl od jiných výkazů, zobrazuje rozvaha hodnoty platné k určitému okamžiku, což znamená, že se jedná o stavové veličiny. Správně sestavená rozvaha musí splňovat základní bilanční rovnici, což znamená, že součet aktiv netto se musí rovnat součtu pasiv. Dle účelu je rozvaha vnímána v několika druzích. Jedná se o rozvahu řádnou, mimořádnou, mezitímní a zahajovací. Každá z těchto sestavovaných rozvah má z finančního hlediska svá specifika. (Růčková, Roubíčková; 2012)

Při zahájení činnosti účetní jednotky se sestavuje **zahajovací rozvaha**, která znázorňuje uspořádaný přehled majetku ke dni vzniku účetní jednotkou. Den vzniku účetní jednotky je definován právním předpisem a je dán dnem zapsání účetní jednotky do obchodního rejstříku. **Řádná rozvaha** je sestavována pravidelně, tedy k okamžiku řádné pravidelné účetní závěrky. Tento okamžik je většinou poslední den daného kalendářního roku, což však není podmínkou. Lze totiž sestavovat řádnou rozvahu i k poslednímu dni jiného měsíce, je-li tak činěno pravidelně a to v intervalu dvanácti

po sobě jdoucích měsících. **Mimořádná rozvaha** je sestavována tehdy, když je potřeba vykázat přehled majetku a to k jinému okamžiku, než je řádný termín. Důvodem pro mimořádnou rozvahu je například prodej, fúze, likvidace či jiné narušení obvyklého chodu účetní jednotky. (Růčková, Roubíčková; 2012)

### Výkaz zisku a ztráty

Tento výkaz zobrazuje, jakého výsledku hospodaření společnost dosáhla za sledované a minulé období. Stupňovité uspořádání výkazu zisku a ztráty umožňuje získat informace o tom, v jaké oblasti byl výsledek hospodaření vytvořen. Výkaz zisku a ztráty zobrazuje pohyb výnosů a nákladů. Je možné získat i komplexní pohled na to, jak položky tohoto výkazu ovlivňují výsledek hospodaření. Na rozdíl od rozvahy obsahuje výkaz zisku a ztráty tokové veličiny založené na kumulativní bázi, jejich změny v čase nemusí být rovnoměrné. Rozdíl mezi výnosy a náklady ve výkazu zisku a ztráty je nazýván výsledkem hospodaření. Výnosy představují peněžní částky, které podnik získal z veškeré své činnosti za určité období a to bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich úhradě. Výnosy podniku jsou tvořeny provozními, finančními a mimořádnými výnosy. Výnosy jsou seřazeny dle jednotlivých zdrojů, ze kterých vznikají. (Růčková, Roubíčková; 2012)

Náklady jsou charakterizovány dvojím pojetím. Jedno je věnováno finančnímu účetnictví, které je určeno pro externí a interní uživatele, druhé pojetí se zaměřuje na vnitropodnikové účetnictví, které je využíváno především manažery pro účely řízení. Náklady podniku jsou definovány jako peněžně oceněná spotřeba výrobních faktorů včetně veřejných výdajů, která je vyvolána tvorbou podnikových výnosů. Náklady vždy musí souviset s výnosy v příslušném období, což znamená, že musí být zajištěna věcná a časová shoda výnosů a nákladů s vykazovaným obdobím. Některé výnosové a nákladové položky se převádějí z jednoho období do jiného a jsou označovány jako přechodné. V účetnictví se pro tuto situaci užívá pojem tzv. časové rozlišení nákladů a výnosů. (Krčová; 2007)

Z toho je tedy také patrný fakt, že náklady a výnosy se neopírají o skutečné příjmy a výdaje (peněžní toky). Růčková (2008) charakterizuje vztah mezi náklady a výnosy a příjmy a výdaji následovně:

1. náklady běžného účetního období obsahují také položky, které nebyly skutečně uhrazeny v daném účetním období, i když s ním souvisejí;

2. náklady běžného účetního období obsahují položky, které neznamenaly faktický úbytek finančních prostředků (odpisy, tvorba rezerv);
3. výnosy běžného účetního období obsahují položky, které nebyly skutečným příjmem běžného účetního období (tržby za fakturované zboží);
4. výkaz zisku a ztráty nebere na vědomí některé výdaje běžného období (tam, kde se jednalo o úbytek peněz běžného období, ale ne náklad běžného období);
5. výkaz zisku a ztráty nezohledňuje některé příjmy běžného období (přijaté nájemné předem, ale není to výnos běžného období).

Z výše uvedených bodů tedy vyplývá, že výkaz zisku a ztráty obsahuje, jak již bylo zmíněno, tokové veličiny. Změny těchto veličin nemusejí být v čase rovnoměrné, a proto se pro tento nesoulad používají účty časového rozlišení výnosů a nákladů. Dále je také patrné, že ve výsledném čistém zisku není obsažena skutečná dosahovaná hotovost, jež byla získána hospodařením podniku v daném období. *(Růčková; 2008)*

### **Příloha**

Nedílnou součástí účetní závěrky podnikatelů je příloha k účetní závěrce. Tento dokument informuje o všech detailech a podrobnostech nejen finanční, ale i majetkové situace vykazujícího podniku, a to v situacích, jež není možno přímo vyčíst nebo tyto situace odvodit z rozvahy či výkazu zisku a ztráty. *(Ryneš; 2009)*

Příloha v plném rozsahu obsahuje obecné údaje, informace o použitých účetních metodách, obecných účetních zásadách a způsobech oceňování. Dále se v této příloze nachází také doplňující informace k rozvaze, přehled o peněžních tocích. Údaje, které jsou uváděny v příloze k účetní závěrce, vycházejí z údajů běžně vedeného účetnictví, popřípadě z dalších podkladů a statistik, které má účetní jednotka k dispozici. *(Ryneš; 2009)*

### **1.3 Popis vybraných oblastí účetnictví**

Tato podkapitola je věnována vybraným oblastem účetnictví. Jedná se o dlouhodobý majetek, zásoby a rezervy.

#### **1.3.1 Dlouhodobý majetek**

Mezi základní charakteristické znaky dlouhodobého majetku se řadí jednak jeho dlouhodobé používání v podniku, respektive používání delší než jeden rok, ale také jeho postupné opotřebování. *(Landa; 2009)*

Toto opotřebování je vyjadřováno odpisem. Právě v tomto ohledu se dlouhodobý majetek odlišuje od zásob či krátkodobého finančního majetku, u nichž je naopak předpokládána jejich krátkodobá spotřeba či prodej. V mnoha případech má tedy pro zařazení určitého majetku do dlouhodobého nebo krátkodobého majetku vliv nejen povaha tohoto majetku, ale rovněž také záměry manažerů podniku, kteří rozhodují o tom, k čemu bude dané aktivum sloužit v podniku. (Landa; 2006)

Vyhláška č. 500/2002 Sb. obsahuje základní vymezení dlouhodobé majetku, do kterého je dle § 6 – 8 zahrnován dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek. Dále je také za dlouhodobý majetek považováno technické zhodnocení. (Vyhláška č 500/2002 Sb.; 2015)

### **Dlouhodobý nehmotný majetek**

Charakteristickými znaky tohoto majetku je již zmíněná doba používání majetku delší než jeden rok, dále nehmotná povaha a výše ocenění. Tuto výši si stanoví sama účetní jednotka při splnění povinností stanovených zákonem. Jedná se zejména o respektování principu významnosti a poctivého zobrazení majetku. (Landa; 2006)

Mezi hlavní položky dlouhodobého nehmotného majetku jsou zahrnovány zejména zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill, a jiný dlouhodobý nehmotný majetek. (Oremusová; 2009)

### **Dlouhodobý hmotný majetek**

Tento majetek také musí splnit základní podmínku o délce jeho použití delší než jeden rok. Musí se také jednat o majetek, který má fyzickou podstatu a dosahuje určité výše ocenění účetní jednotkou. I u tohoto majetku si tuto cenu stanoví sama účetní jednotka, ale musí být splněny povinnosti stanovené zákonem. Zejména musí účetní jednotka respektovat princip významnosti a věrného a poctivého zobrazení. (Landa; 2006)

Do dlouhodobého hmotného majetku se řadí především pozemky, budovy, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny a jiný dlouhodobý hmotný majetek. (Ryneš; 2009)

## **Dlouhodobý finanční majetek**

Do tohoto majetku jsou zařazována aktiva, která podnik nakupuje, vlastní, či je případně půjčuje s cílem dlouhodobě investovat (déle než jeden rok) své volné peněžní prostředky nebo jiná volná peněžní aktiva a to způsobem, který podniku přinese očekávaný výnos, v podobě například dividend, úroků, apod. Tato aktiva tedy nejsou určena k užívání při běžné provozní činnosti podniku. (Landa; 2006)

Do dlouhodobého finančního majetku patří především podíly v ovládaných a řízených osobách, podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem, dlužné cenné papíry a jiný dlouhodobý finanční majetek. (Oremusová; 2009)

## **Ocenění dlouhodobého majetku**

Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek může být získán různými způsoby. Jedná se například o darování, vlastní výrobu či koupi. Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví zařazuje mezi oceňovací základny pořizovací cenu, vlastní náklady, reprodukční pořizovací cenu a reálnou hodnotu.

## **Pořizovací cena**

Pořizovací cena charakterizuje částku, za níž byl majetek pořízen, a náklady, které souvisejí s jeho pořízením. Tyto náklady zahrnují dopravu, montáž, clo, průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, náklady související s uvedením předmětu do užívání, přípravu a zabezpečení pořizovaného majetku, apod. Do pořizovací ceny se však nezahrnují náklady vynaložené na opravy a údržbu, náklady na zaškolení pracovníků a na vybavení pořizovaného majetku zásoby, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, případně jiné sankce plynoucí ze smluvních vztahů, apod. (Skálová; 2015)

## **Vlastní náklady**

Toto ocenění se používá, pokud je dlouhodobý majetek vytvořen ve vlastní režii účetní jednotky (vlastním zaměstnanci, z vlastních zásob či za pomoci externích subdodávek. Za vlastní náklady jsou považovány veškeré přímé náklady (přímý materiál, přímé mzdy a ostatní přímé náklady) a podíl nepřímých nákladů (výrobní režie, případně podíl správní režie u dlouhodobé výstavby). (Ryneš; 2009)



### **Reprodukční pořizovací cena**

Jedná se o cenu, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy je o něm účtováno. Reprodukční pořizovací cena je používána u majetku, který je bezúplatně nabytý, u nově zjištěného a v účetnictví doposud nezachyceného majetku. (Skálová; 2015)

### **Reálná hodnota**

V § 27 zákona o účetnictví jsou uvedeny jednotlivé složky majetku a závazků, které se v případech stanovených tímto zákonem oceňují reálnou hodnotou. Přičemž pro účely tohoto zákona se za reálnou hodnotu považuje:

- Tržní hodnota,
- Ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, není-li tržní hodnota k dispozici nebo nedostatečně představuje reálnou hodnotu (metody ocenění použité při kvalifikovaném odhadu nebo posudku znalce musí zajistit přiměřené přiblížení se k tržní hodnotě),
- Ocenění stanovené dle zvláštních právních předpisů, nelze-li postupovat dle předchozích dvou bodů.

Za tržní hodnotu dle zákona o účetnictví se rozumí hodnota, jež je vyhlášena na evropském regulovaném trhu nebo na zahraničním trhu obdobně regulovanému trhu. Účetní jednotka pro oceňování dle tohoto zákona použije tržní hodnotu, která je vyhlášena k okamžiku ne pozdějšímu, než je okamžik ocenění ke konci rozvahového dne či k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, a nejvíce se blížícímu okamžiku ocenění. (§ 27 zákona č. 563/1991 Sb, o účetnictví)

### **Odepisování dlouhodobého majetku**

Dlouhodobý majetek je používán po dobu delší než jeden rok a náklady na jeho pořízení proto nemohou být zahrnuty do provozních nákladů najednou. Zahrnují se tedy postupně v jednotlivých letech životnosti daného majetku prostřednictvím odpisů. Odpisy přitom vyjadřují snížení hodnoty majetku vlivem fyzického opotřebení či morálního zastarání. Odpisy jsou zpravidla uskutečňovány u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, avšak s výjimkou majetku, který je vyloučen z odepisování. Jedná se o pozemky, umělecká díla a sbírky. Dlouhodobý finanční majetek není odepisován. (Oremusová;2009)

## Účetní odpisy

Účetními odpisy se zabývá zákon o účetnictví. Cílem těchto odpisů je reálné a co nejpřesněji vyjádřené skutečné opotřebení majetku. Účetní odpisy jsou stanoveny na základě rozhodnutí účetní jednotky a jsou upraveny vnitřní směrnici. Dlouhodobý majetek může být odepisován pouze účetními jednotkami, které mají vlastnické či jiné právo k majetku, nebo hospodaří s majetkem státu či samosprávných celků. Účetní jednotka musí sestavit odpisový plán, na jehož základě se provádí odepisování majetku v průběhu jeho životnosti. Dlouhodobý majetek je odepisován jen do výše jeho ocenění v účetnictví. (Šteker, Otrusínová; 2013)

## Daňové odpisy

Řídí se zákonem č. 586/1992 Sb. o dani z příjmu. Tyto odpisy jsou zjišťovány mimoúčetně pro účely stanovení daňového základu. Nezobrazují věrně skutečné opotřebení majetku, jedná se vlastně o maximální částku odpisů přípustitelnou právě pro účely stanovení daňového základu. (Oremusová; 2009)

### **1.3.2 Zásoby**

Zásoby jsou součástí majetku, tedy aktiv podniku. Jsou řazeny mezi oběžná aktiva, která mají být držena v podniku z krátkodobého hlediska. Krátkodobým hlediskem je myšleno období, kterým se jednak rozumí maximálně dvanáct měsíců po sobě jdoucích a jednak období, které odpovídá jednomu normálnímu produkčnímu cyklu v podniku. (Oremusová; 2009)

Mezi zásoby se dle § 9 Vyhlášky č. 500/2002 Sb. řadí:

- **materiál** (suroviny, pomocné látky, náhradní díly, obaly a obalové materiály a další movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na výši ocenění, atd.)
- **nedokončená výroba a polotovary** (produkty, které prošly jedním nebo několika výrobními stupni, nejsou materiálem, ale ani hotovým výrobkem, nedokončené výkony jiných činností, polotovary)
- **výrobky** (vlastní výrobky určené k prodeji nebo ke spotřebě uvnitř účetní jednotky)

- **mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny** (zvířata a jejich skupy včetně jatečných zvířat, která nejsou vykazována jako dospělá zvířata a jejich skupiny, materiál či zboží)
- **zboží** (movité věci včetně zvířat, nabyté za účelem prodeje, a pokud s nimi účetní jednotka obchoduje, výrobky vlastní výroby aktivované a předané do vlastních prodejen, atd.)
- **poskytnuté zálohy na zásoby** (krátkodobé a dlouhodobé zálohy poskytnuté na pořízení zásob.

### **Oceňování zásob**

Zásoby jsou oceňovány pořizovací cenou, vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou. Pokud se jedná o ocenění nakoupených zásob (např. materiál), oceňují se tyto zásoby **pořizovací cenou**, která zahrnuje kromě kupní ceny zásob také vedlejší náklady související s pořízením těchto zásob (např. přeprava, provize, pojištění). Zásoby, které jsou pořízené vlastní činností (např. výrobky, polotovary), jsou oceňovány **vlastními náklady**. U zásob získaných bezplatně darem nebo dědictvím, u přebytků zásob zjištěných inventarizací, vrácených zásob z výroby jako odpad a u zásob vložených do obchodní společnosti nebo získaných při likvidaci dlouhodobého hmotného majetku, se používá **reprodukční pořizovací cena**. (Blechová, Janoušková; 2012)

Pokud je při inventarizaci zásob zjištěno, že jejich prodejní cena snižená o náklady spojené s prodejem je nižší, než cena použitá při jejich ocenění v účetnictví, jsou zásoby následně oceněny jak v účetnictví tak i v účetní závěrce touto nižší cenou. (§ 26 zákona č. 563/1991 Sb, o účetnictví)

Úbytky zásob (např. spotřeba materiálu, prodej zboží) se oceňují cenou, která je zjištěna pomocí **váženého aritmetického průměru**, kdy je nutné tento průměr počítat alespoň jednou za měsíc. Nebo s použitím metody **FIFO** (první do skladu, první ze skladu), kdy je spotřeba zásob oceněna hodnotou, kterou měly ty, které byly pořízeny jako první. (Oremusová; 2009)

### **1.3.3 Rezervy**

Dalším účetním nástrojem, který slouží k zahrnování nákladů do období, se kterým věcně a časově souvisí, jsou rezervy. Rezervy, jejich tvorba a následné čerpání vychází ze zásady opatrnosti v účetnictví. (Ryneš; 2014)

U rezerv je ve většině případů znám pouze účel a je pravděpodobné, že nastanou. Zatímco výše rezervy a období, kterého se daná rezerva týká, jsou pouze odhadovány. (Oremusová; 2009)

Rezervy se považují za cizí zdroj, avšak nevykazují se jako závazky, jelikož v okamžiku jejich vzniku a tvorby neexistuje skutečný dluh vůči třetí osobě (v právním slova smyslu). Z pohledu obchodního práva nejsou rezervy definovány jako závazek, nýbrž se jedná o účetní kategorii, která je zakotvena v §26 odst. 3 zákona o účetnictví. (Ryneš; 2014)

O tvorbě a čerpání rezerv je možno účtovat jednak v průběhu účetního období či až při uzavírání účetních knih. Postup účtování o tvorbě a čerpání rezerv souvisí s charakterem dané rezervy, pokud se jedná o účetní rezervu (rezerva na rizika a ztráty, na daň z příjmů, restrukturalizaci apod.), mělo by být účtování této rezervy upraveno vnitřním předpisem dané účetní jednotky. Pokud se jedná o zákonné rezervy dle zvláštních právních předpisů, a to zejména dle zákona o rezervách (např. rezerva na opravy) a zákona č 44/1998 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon), mělo by se účtování takovéto rezervy řídit zákonnými předpisy. (Ryneš; 2014)

## 2 Charakteristika účetního systému dle IAS/IFRS

Za charakteristický rys vývoje světové ekonomiky je považována globalizace. Spotřebitelé nakupují více zahraničního zboží, narůstá počet firem operujících na mezinárodních trzích a investoři více a více investují na vzdálených trzích. Právě pro tyto investory jsou ekonomické informace považovány za důležité, jelikož na základě těchto informací se mohou investoři racionálně rozhodovat. Za zdroj ekonomických informací jsou považovány jako základní výstupy z účetnictví, respektive účetní výkazy a rozsáhlé komentáře. Je tedy zřejmé, že systém účetnictví a vykazování založený pouze na národní legislativě daného státu, nemůže poskytnout informace v takové míře, aby byla srozumitelná všem potenciálním uživatelům a především zahraničním investorům. Musí se jednat o systém, který dokáže poskytnout informace o finanční pozici a výkonnosti podniku a bude mezinárodně uznávaný. Jeden ze systému, který splňuje uvedené skutečnosti a je považován za významný nástroj celosvětové harmonizace účetního výkaznictví, je systém Mezinárodního účetního výkaznictví IAS/IFRS. *(Bohušová; 2008)*

Dle novely zákona o účetnictví č. 563/1991 Sb., která je v souladu s nařízením Evropského parlamentu č. 1606/2002, se na účetní jednotky, které jsou obchodní společnostmi emitující cenné papíry registrované na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, vztahuje povinnost nejpozději od roku 2005 účtovat a sestavovat účetní závěrku tak, aby byla v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS). *(Štekr, Otrusínová; 2013)*

Jednotlivé standardy s názvem Mezinárodní účetní standardy (IAS) byly vydávány do roku 2002. Od roku 2003 se vydávají pod názvem Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Číslování těchto standardů nenavazuje na standardy předchozí (IAS) a stávající standardy, tedy IAS, zůstávají v platnosti do doby, než dojde k jejich aktualizaci nebo k případnému nahrazení novými IFRS. Vedle standardů jsou vydávány také takzvané interpretace. Tyto interpretace slouží k objasnění některých ustanovení konkrétního standardu a také reagují na nově vzniklé skutečnosti, které nejsou ve standardech zachyceny. *(Bohušová; 2008)*

## 2.1 Koncepční rámec

Důležitou úvodní částí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví je Koncepční rámec, ve kterém jsou definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky (aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy, náklady), kritéria pro uznání a vyjádření těchto prvků v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění. Obsah informací zveřejněných v účetní závěrce je poté díky těmto definicím a zásadám zásadním způsobem ovlivněn. Dále z těchto definic vycházejí i jednotlivé standardy zabývající se konkrétními oblastmi a účetními problémy, je proto důležitým předpokladem pochopit Koncepční rámec, aby bylo možné dojít k porozumění jednotlivým standardům. (Dvořáková; 2014)

Dle Jílka a Svobodové (2012) Koncepční rámec stanovuje:

- Cíl obecného účetního výkaznictví,
- Kvalitativní vlastnosti užitečných finančních informací,
- Podkladový předpoklad,
- Části účetní závěrky,
- Zaúčtování a oceňování položek účetní závěrky,
- Pojetí kapitálu a jeho uchování.

Pokud není určitá oblast upravena konkrétním standardem, jsou poté východiskem účetního zobrazení obecné principy obsažené v Koncepčním rámci. Pokud by došlo k situaci, že požadavky konkrétního standardu budou v rozporu s Koncepčním rámcem, má v této situaci přednost úprava vyžadována konkrétním standardem. (Dvořáková; 2014)

### 2.1.1 Základní předpoklady IAS/IFRS

Základními předpoklady pro sestavení účetní závěrky jsou dle Koncepčního rámce aktuální princip (Accrual Concept) a předpoklad trvání podniku (Going Concern). **Aktuální princip** zabezpečuje, že hospodářské operace jsou zachyceny v období, se kterým věcně a časově souvisejí, nikoliv v okamžiku, kdy dochází k pohybu peněžních prostředků. Dále pak **předpoklad trvání podniku** vychází z předpokladu, že při procesu měření a hodnocení ekonomických jevů, bude podnik ve svých aktivitách nadále pokračovat. (Bohušová; 2008)

Účetní jednotka musí při přípravě účetní závěrky objektivně posoudit, zda je tento předpoklad splněn. Kdyby měla účetní jednotka pochybnosti o dalším trvání podniku, je povinna tuto nejistotu zveřejnit a účetní závěrka musí být v souladu s touto skutečností sestavena. V účetní závěrce účetní jednotka uvede důvody, které vedou k pravděpodobnému ukončení činnosti podniku. (Dvořáková; 2014)

IAS 1 (*Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*) neobsahuje pouze obecné předpoklady, ale dále je rozšiřuje. Jedná se o **periodicitu vykazování**. Smyslem tohoto předpokladu je, že účetním obdobím je jeden rok, a to kalendářní či hospodářský. Jednotlivé účetní výkazy se také sestavují periodicky, tedy alespoň jednou ročně. Pokud je účetní závěrka sestavena za období delší či kratší než jeden rok, musí být k této skutečnosti zveřejněn důvod. Dalším předpokladem je **věrné a poctivé zobrazení skutečnosti**. V tomto případě by měla účetní závěrka poctivě prezentovat finanční situaci, výkonnost podniku a peněžní toky s ním související. Věrná prezentace vyžaduje přesné zobrazení transakcí, dalších skutečností a podmínek tak, aby byly v souladu s definicemi a kritérii pro rozpoznání aktiv, závazků, výnosů a nákladů, které jsou uvedeny v Koncepčním rámci. Standard IAS 1 tedy říká, že správná aplikace IFRS by měla ve většině případů vést k věrnému a poctivému zobrazení jednotlivých skutečností v účetnictví. Vedení podniku však v ojedinělých případech může dojít k závěru, že by aplikace některého z ustanovení IFRS byla zavádějící, tedy by nedocházelo k poctivému a věrnému zobrazení skutečnosti. V tomto případě se podnik může odklonit od aplikace ustanovení IFRS, ale musí tuto skutečnost uvést v komentáři k účetním výkazům. Podnik musí zdůvodnit, proč nemohl být požadavek IFRS aplikován a jaké řešení tedy bylo podnikem přijato. (Dvořáková; 2014)

### 2.1.2 Uživatelé účetní závěrky

V Koncepčním rámci jsou rovněž vymezeni uživatelé účetní závěrky, která je sestavena v souladu s IFRS. Nejvýznamnějšími uživateli tedy jsou **současní a potencionální investoři**, kteří tyto informace potřebují pro rozhodování o finančním investování. **Zaměstnanci**, kteří mají zájem o informace o stabilitě a ziskovosti svých zaměstnavatelů a schopnosti zaměstnavatele poskytnout těmto zaměstnancům nadstandardní odměny, apod. Dále jsou zde **poskytovatelé výpůjčního kapitálu**, které zajímá schopnost podniku včas splácet své závazky, které plynou z přijatých půjček. **Dodavatelé a jiní obchodní partneři** potřebují ujistit v tom, že podnik je schopen

dostát svým závazkům. **Zákazníci** chtějí znát možný vývoj podniku do budoucna, především v případech, kdy jsou tito zákazníci na činnosti podniku závislí. **Vlády a jejich orgány** mohou vyžadovat informace potřebné pro statistické účely. A v neposlední řadě je zde i **veřejnost**, které mohou informace o účetní jednotce sloužit k získání přehledu o trendech, vývoji a prosperitě této účetní jednotky. (Bohušová; 2008)

### 2.1.3 Prvky účetních výkazů

Základní prvky účetních výkazů jsou děleny na dvě skupiny, v rozvaze jsou jimi aktiva, závazky a vlastní kapitál, ve výsledovce se poté jedná o výnosy a náklady. Koncepční rámec tyto prvky definuje a dále uvádí kritéria pro jejich rozpoznání a vykázání. (Kovanicová; 2004)

Bohušová (2008), Hinke (2013) a Dvořáková (2014) uvádějí následující definice těchto pěti prvků:

**Aktivum**, jedná se o zdroj, který je kontrolován účetní jednotkou. Tento zdroj je nadále výsledkem minulých událostí a očekává se od něj, že přinese budoucí ekonomický prospěch pro společnost.

**Závazek** charakterizuje současnou povinnost společnosti, která vznikla na základě minulých událostí a očekává se, že její vypořádání povede k odlivu zdrojů přinášejících společnosti ekonomický prospěch. Závazek musí být spolehlivě ocenitelný a následný odliv zdrojů pak dostatečně jistý.

**Vlastní kapitál**, jedná se o zbytkovou část aktiv po odečtení veškerých závazků společnosti.

**Výnosy** jsou zvýšení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období, při kterém dojde buď ke zvýšení aktiv, nebo ke snížení závazků, jiným způsobem než vkladem vlastníků. Při vykázání výnosů musí být splněna základní podmínka spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty.

**Náklady** představují snížení ekonomického prospěchu v průběhu účetního období formou úbytku nebo snížením aktiv či zvýšením závazků, které vede ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky. U vykázání nákladů musí být splněn základní princip souvislosti s konkrétními výnosy.



#### **2.1.4 Oceňovací základny**

Metodickým prvkem, který zásadně ovlivňuje vypovídající schopnost účetních informací, je oceňování. Pro přijatý způsob oceňování je podstatné, aby byl splněn předpoklad trvání podniku, jelikož přístup k oceňování za předpokladu, že bude podnik dále fungovat, je jiný než v případě, že je známo ukončení činnosti podniku v budoucnu. (Dvořáková; 2014)

Dvořáková (2014) uvádí následující oceňovací základny pro sestavení účetní závěrky, které definuje Koncepční rámec:

##### **Historické náklady (Historical cost)**

Toto ocenění vychází z původních nákladů, které byly vynaloženy na pořízení aktiv (pořizovací cena či výrobní náklady). V případě bezúplatného nabytí aktiv vychází z odhadnuté částky. Jedná se o částku, kterou by bylo třeba vynaložit na získání aktiv v době pořízení. Závazky jsou oceňovány v částce, kterou bude třeba dle očekávání na úhradu závazku vynaložit.

##### **Běžná cena (Current cost)**

Jedná se o cenu, která by musela být vynaložena, jestliže by se stejné nebo obdobné aktivum pořizovalo k datu ocenění. Přesněji lze tuto cenu označit jako reprodukční cenu či cenu obnovy. Závazky jsou v tomto případě oceňovány v nediskontované částce peněz, kterou by bylo nutné vynaložit na úhradu závazku k datu ocenění.

##### **Realizovatelná hodnota (Realisable value)**

Ocenění aktiv je založeno na úrovni peněžních prostředků, které by bylo možné získat prodejem těchto aktiv za obvyklých podmínek. Závazky jsou oceňovány ve vypořádacích hodnotách, což znamená, v nediskontovaných částkách peněz, které bude třeba dle očekávání vynaložit na vypořádání závazků v běžném podnikání k datu ocenění.

##### **Současná hodnota (Present value)**

Jedná se o oceňovací přístup, při kterém jsou aktiva oceněna v diskontované hodnotě budoucích čistých přítoků peněz, které bude toto aktivum dle očekávání vytvářet za běžných okolností podnikání.

Závazky jsou poté oceňovány v diskontované hodnotě budoucích čistých odtoků peněz, které budou dle očekávání zapotřebí k vypořádání závazků za běžných okolností podnikání.

## **2.2 Charakteristika účetní závěrky dle IAS/IFRS**

Účetní závěrkou se zabývá především standard IAS 1 (*Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*) a Koncepční rámec, který vymezuje cíl účetní závěrky. Tímto cílem je především poskytovat informace o finanční pozici a výkonnosti podniku. Tyto informace jsou užitečné pro široký okruh uživatelů, kteří provádějí ekonomická rozhodnutí. (Bohušová; 2008) Standard IAS 1 si klade za cíl stanovit požadavky pro vyhotovení a předložení kompletní sady účetních výkazů tak, aby byla zajištěna srovnatelnost podniku v čase, ale také mezi podniky navzájem. Z tohoto hlediska stanovuje účetní principy a pravidla, vymezuje požadavky na strukturu účetních výkazů a také na minimální rozsah vykazovaných údajů. Nesmí být opomenut také standard IAS 7 (*Výkaz peněžních toků*), ve kterém jsou stanoveny požadavky na výkaz o peněžních tocích. (Kovanicová; 2004)

Dle Hinke (2013) úplné vyhotovení účetní závěrky obsahuje:

- Výkaz o finanční pozici ke konci účetního období (Rozvaha)
- Výkaz o výsledku a ostatním úplném výsledku (Výsledovka)
- Výkaz o změnách vlastního kapitálu za účetní období
- Výkaz peněžních toků za účetní období (Cash flow)
- Komentář k účetním výkazům
- Výkaz o finanční pozici k počátku nestaršího srovnávacího období (v případě, že účetní jednotka aplikuje účetní pravidla retrospektivně či provádí úpravu jednotlivých položek účetní závěrky zpětně nebo pokud mění strukturu položek ve své účetní závěrce)

### **Výkaz o finanční pozici**

Vzhledem k novelizaci standardu IAS 1 je upřednostňován název Výkaz o finanční pozici, který nahradil pojem rozvaha. Účetní jednotky však nejsou povinny tento název používat ve svých účetních výkazech, pokud je pro ně název rozvaha srozumitelný, mohou si ho nadále ponechat. (Bohušová; 2008)

Nejvhodnější forma rozvahy, tak aby byl zajištěn cíl, podat externím uživatelům informace o finanční pozici, výkonnosti a peněžních tocích, je zcela v pravomoci dané účetní jednotky. Může být použita vertikální forma rozvahy, kdy jsou jednotlivé položky rozvahy uspořádány pod sebou od aktiv až po pasiva. Nebo horizontální forma rozvahy, přičemž tato forma má tvar tabulky, kde vlevo jsou seřazena aktiva a vpravo pak pasiva. Prostřednictvím standardu IAS 1 je stanoven minimální obsah, který musí být přímo v rozvaze obsažen. Dále tento standard umožňuje podniku zvolit různé možnosti uspořádání položek rozvahy, kdy mohou být položky členěny na krátkodobé a dlouhodobé, dle likvidy či kombinace obou těchto členění. (Bohušová; 2008)

V praxi je velmi často vyžadováno členění aktiv a závazků na krátkodobé a dlouhodobé. Položka **aktiv** je považována za krátkodobou, pokud je předpokládáno, že bude v průběhu běžného provozního cyklu realizována, určena k prodeji či spotřebě nebo určena především k obchodování. Dále když se předpokládá, že tato položka bude realizována do dvanácti měsíců od konce účetního období nebo pokud se jedná o hotovost či hotovostní ekvivalent. Ostatní aktiva, jež nesplňují tato kritéria, jsou považována za dlouhodobá. Účetní systém IAS/IFRS zavedl také definici **podmíněného aktiva**. Za toto aktivum se považuje aktivum, které vzniklo jako důsledek minulých událostí a jehož existence bude potvrzena tím, že dojde či nedojde k nejisté události a tato událost není zcela pod kontrolou účetní jednotky. Podmíněné aktivum není v rozvaze vykazováno, je pouze zveřejněno v komentáři k účetním výkazům. (Jílek, Svobodová; 2012)

Závazky jsou stejně jako aktiva členěny na krátkodobé a dlouhodobé. **Závazek**, je považován za krátkodobý, pokud bude v průběhu provozního cyklu podniku uhrazen, pokud je držen za účelem obchodování nebo když bude závazek uhrazen do dvanácti měsíců od konce účetního období. Dále je závazek považován za krátkodobý, pokud nemá účetní jednotka nepodmíněné právo odložení úhrady daného závazku nebo na jeho vypořádání po dobu nejméně dvanácti měsíců od konce účetního období. Ostatní závazky jsou považovány za dlouhodobé a IAS/IFRS klade velký důraz na jejich charakter (členění). Obecně se závazky člení na jisté, pravděpodobné a podmíněné. Závazek se považuje za **jistý**, pokud způsobuje úbytek zdrojů, který je dostatečně jistý, výše tohoto závazku je spolehlivě ocenitelná a událost, která zapříčiňuje vznik závazku, již nastala. Tyto závazky jsou poté vykazované v rozvaze v členění na krátkodobou

a dlouhodobou část. **Pravděpodobným** závazkem je rezerva, u které se jedná o závazek s nejistým časovým určením či částkou, a mohlo by tak docházet ke zkreslování účetního výkaznictví. Rezervy jsou také vykazovány v rozvaze ale jako samostatná položka. (Hinke; 2013)

**Podmíněným** závazkem je myšlen současný závazek, jenž vznikl jako důsledek minulých událostí, avšak není vykázán, jelikož buď není pravděpodobné, že k vyrovnání závazku bude nezbytný odtok zdrojů, které představují ekonomický užitek, nebo nemůže být s dostatečnou spolehlivostí vyčíslena částka závazku. Dále se jedná o podmíněný závazek v případě, že jde o možný závazek, který vyplývá z minulého období a jehož existence bude potvrzena tím, že dojde či nedojde k neisté budoucí události, přičemž tato událost není plně pod kontrolou účetní jednotky. Zbylou část pasiv po odečtení závazků tvoří **vlastní kapitál**. (Jílek, Svobodová; 2012)

### **Výkaz o výsledku a o ostatním úplném výsledku**

V rámci standardu IAS 1 je konstatováno, že zveřejnění výnosů a nákladů jako základních prvků tohoto výkazu, napomáhá porozumět dosažené výkonnosti účetní jednotky, ale také odhadnout výsledky budoucí. (Kovanicová; 2004)

Dle Dvořákové (2014) musí výsledovka obsahovat minimálně tyto položky:

- výnosy,
- finanční náklady,
- podíly zisků a ztrát přidružených nebo společných podniků, které jsou zachyceny pomocí ekvivalenční metody,
- daňové náklady,
- zisk/ztráta z:
  - o ukončených činností po zdanění a
  - o přecenění aktiv nebo skupin aktiv a závazků, které jsou drženy k prodeji v důsledku ukončovaných činností,
- celkový zisk/ztráta.

Členění výsledovky je většinou podrobnější než výše uvedené. Jelikož účetní jednotka může dle konkrétních potřeb doplnit i další položky, které považuje za významné. Tím uživatelům účetních informací umožní nejen lepší posouzení její výkonnosti, ale také odhad jejího budoucího vývoje. (Dvořáková; 2014)

Při sestavování výsledovky se vychází z analýzy nákladů, které mohou být členěny druhově nebo dle funkce v účetní jednotce. Z tohoto členění zvolí účetní jednotka takové, které poskytne uživatelům spolehlivější a relevantnější informace. (Bohušová; 2008)

Účetní jednotka si tedy může zvolit také mezi druhovým či účelovým sestavením výsledovky. Přičemž v **druhové výsledovce** jsou náklady agregovány dle jejich podstaty a nedochází k přerozdělení těchto nákladů dle funkcí v podniku. Výhodou tohoto členění je jednoduché použití, objektivita, odpadlé rozvrhování a nezávislost na odborném odhadu. V **účelové výsledovce** dochází ke klasifikaci nákladů dle jejich funkce v reprodukčním procesu (náklady na prodej zboží, výrobků a služeb, odbytové náklady, apod.). Výhodou tohoto členění je, že poskytuje více relevantních informací, avšak již nelze eliminovat subjektivní faktor. Pokud účetní jednotka využije účelové členění nákladů, musí informace o druhovém členění uvést v komentáři. Z výše uvedených informací je patrný rozdíl mezi ČPP a IAS/IFRS, v ČR se výsledovka dělí na provozní, finanční a mimořádnou část, kdežto z hlediska IAS/IFRS nesmí být žádné položky vykazovány jako mimořádné. (Bohušová; 2008)

Dále při porovnání IAS/IFRS a ČPP se vyskytuje další podstatná odlišnost. Účetní systém IAS/IFRS a účetní systém dle ČPP člení základní prvky výsledovky na výnosy a náklady, avšak z hlediska IAS/IFRS jsou tyto prvky ještě dále členěny. Výnosy jsou dále členěny na tržby (Revenues) a „zisky, resp. přínosy (Gains) a náklady na náklady v užším pojetí (Expenses) a na „ztráty“, resp. újmy (Losses). **Revenues** a **Expenses** se vykazují hrubé, nedají se mezi sebou kompenzovat a vyplývají z hlavní činnosti podniku. Kdežto **Gains** a **Losses** se vykazují čisté, tedy se dají kompenzovat, jsou výsledkem vedlejší činnosti podniku a ve většině případů je nemůže podnik ovlivnit, tudíž nejsou pod jeho kontrolou. **Revenues** a **Expenses** jsou účtovány výsledkově, zatímco **Gains** a **Losses** mohou být účtovány buď výsledkově či rozvahově (s dopadem do vlastního kapitálu). Příčinou, proč se některé položky Gains a Losses účtují na účty vlastního kapitálu, je snaha omezit kolísání hodnoty vykazovaného výsledku hospodaření. Jelikož i Gains a Losses jsou součástí ukazatele finanční výkonnosti podniku, zahrnují se spolu s výsledkem hospodaření do souhrnného ukazatele, který je označován jako **úplný výsledek**. (Hinke; 2013)

Tento úplný výsledek je tedy dán součtem výsledku a ostatního úplného výsledku. Přičemž výsledek (zisk/ztráta) je komparací celkových výnosů a nákladů a ostatní úplný výsledek obsahuje výnosy a náklady, které se nevykazují výsledkově. (Hinke; 2013)

Jak uvádí Dvořáková (2014), důvod, proč standard IAS 1 požaduje vykazání úplného výsledku hospodaření, je zřejmý. Úplný výsledek hospodaření totiž zahrnuje veškeré Gains a Losses, ke kterým během uplynulého účetního období došlo, a jsou zahrnovány bez ohledu na to, zda jsou vykazovány jako výnosy nebo náklady, které ovlivňují výsledek hospodaření, či zda jsou zachyceny přímo ve vlastním kapitálu. Část Gains a Losses, které jsou zachyceny přímo ve vlastním kapitálu, jsou v podstatě anticipované zisky nebo ztráty, jenž mohou být v následujícím období rozpoznány jako náklady a výnosy ovlivňující výsledek hospodaření (např. v případě prodeje majetku, který byl přeceněn na reálnou hodnotu). Výkonnost podniku může být tedy správně zhodnocena až při komplexním pohledu na výsledek podniku v uplynulém období, který zahrnuje i kapitálově zachycené důsledky transakcí. Za tento komplexní výsledek je považován **úplný výsledek hospodaření** (Comprehensive income). (Dvořáková; 2014)

Ze skutečností, které jsou výše uvedené, je patrný také formát vykazovaných informací o výkonnosti podniku. **Výkaz o výsledku a úplném výsledku** může účetní jednotka sestavit buď v plné verzi výkazu, kdy se jedná vlastně o původní verzi výkazu zisku a ztráty, která byla požadována před novelou IAS 1, doplněnou o informace o tzv. Ostatním úplném výsledku (Other comprehensive income). Nebo může účetní jednotka zveřejňovat dva dokumenty, přičemž jeden dokument bude věnován původní výsledovce (Income statement), která bude končit řádkem „zisk za účetní období“ a druhý dokument pak bude obsahovat samostatný Výkaz o úplném výsledku. (Hinke; 2013)

### **Výkaz peněžních toků za účetní období**

Výkaz o peněžních tocích umožňuje analýzu vývoje peněžních toků a peněžních ekvivalentů v průběhu účetního období. Tento výkaz také umožňuje odhadnout schopnost podniku generovat peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty v budoucnu a to v rovnováze s jejich potřebou. Dle IFRS je výkaz o peněžních tocích povinnou součástí závěrky a tomuto výkazu je věnován samostatný standard IAS 7 (*Výkaz peněžních toků*). (Dvořáková; 2014)

Dle Jílka a Svobodové (2012) standard IAS 7 (*Výkaz peněžních toků*) stanovuje následující části:

- definice peněžních toků,
- struktura a obsah tohoto výkazu,
- vykazování peněžních toků:
  - z hlavní (provozní) činnosti;
  - z investiční činnosti a z financování;
  - na čistém základě;
  - v cizí měně;
- vykazování daní ze zisku, dividend a úroků,
- vykazování investic do dceřiných a přidružených jednotek a účastí na společném podnikání,
- vykazování nabytí pozbytí dceřiných jednotek a jiných podnikatelských jednotek,
- vykazování nepeněžních transakcí.

### **Komentář**

Komentář obsahuje popis a rozbor položek, které jsou zveřejňovány v jednotlivých výkazech. V tomto komentáři jsou také obsaženy informace, které nesplnily podmínky pro to, aby mohly být zahrnuty do těchto výkazů. Komentář tedy musí obsahovat informace o základně zpracování účetní závěrky a konkrétní účetní pravidla. Dále také informace, které vyžadují standardy a nejsou zobrazeny na jiném místě účetní závěrky. A nakonec informace, které výkazy účetní závěrky neobsahují, ale jsou relevantní k tomu, aby došlo k pochopení kteréhokoliv výkazu. (*Jílek, Svobodová; 2012*)

## **2.3 Popis vybraných oblastí účetnictví dle IAS/IFRS**

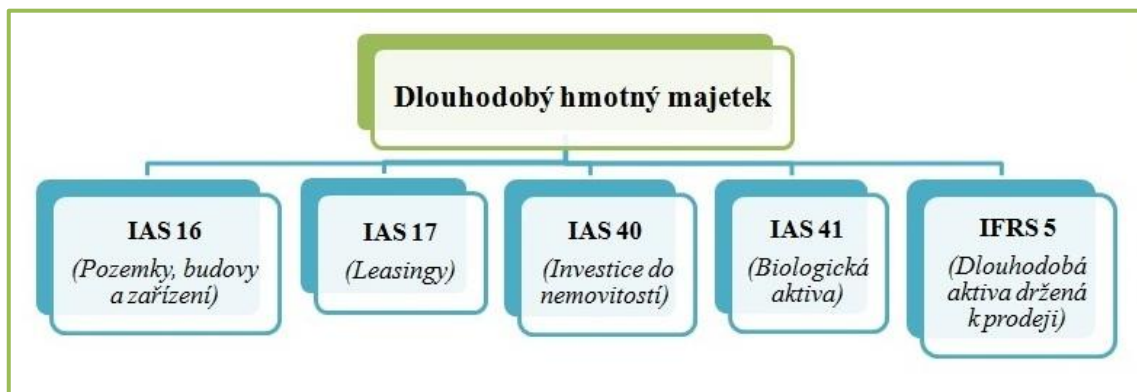
Tato podkapitola je věnována vybraným oblastem účetnictví stejně jako v části první kapitoly. Na rozdíl od první kapitoly, kde byly vybrané kapitoly charakterizovány dle české legislativy, tato část se zabývá charakterizováním těchto oblastí dle IAS/IFRS

### **2.3.1 Charakteristika dlouhodobého hmotného majetku**

V rámci účetního systému IAS/IFRS se dlouhodobým hmotným majetkem zabývá celá řada standardů. Jedná se zejména o standardy, které jsou uvedeny níže na obrázku č. 1.

Následná aplikace konkrétního standardu závisí na záměru, se kterým je majetek pořizován a dále držen v podniku. (Hinke; 2013)

Obr. č. 1 Úprava dlouhodobého hmotného majetku dle IAS/IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování; 2015

### **IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení**

Tento standard se týká veškerých pozemků, budov a zařízení, které jsou pořizovány za účelem využití při běžné podnikové činnosti. IAS 16 tedy definuje pozemky, budovy a zařízení jako hmotná aktiva v případě, že jsou drženy v podniku z důvodu používání ve výrobě, při zásobování zbožím nebo službami, či k administrativním účelům. Dalším charakteristickým znakem je, že tato aktiva budou dle očekávání účetní jednotky využívána déle než jedno účetní období. Podmínky pro vykazování těchto aktiv navazují na obecnou definici aktiva, která je uvedena v Koncepčním rámci. (Dvořáková; 2014)

### **Ocenění dlouhodobé hmotného majetku dle IAS/IFRS**

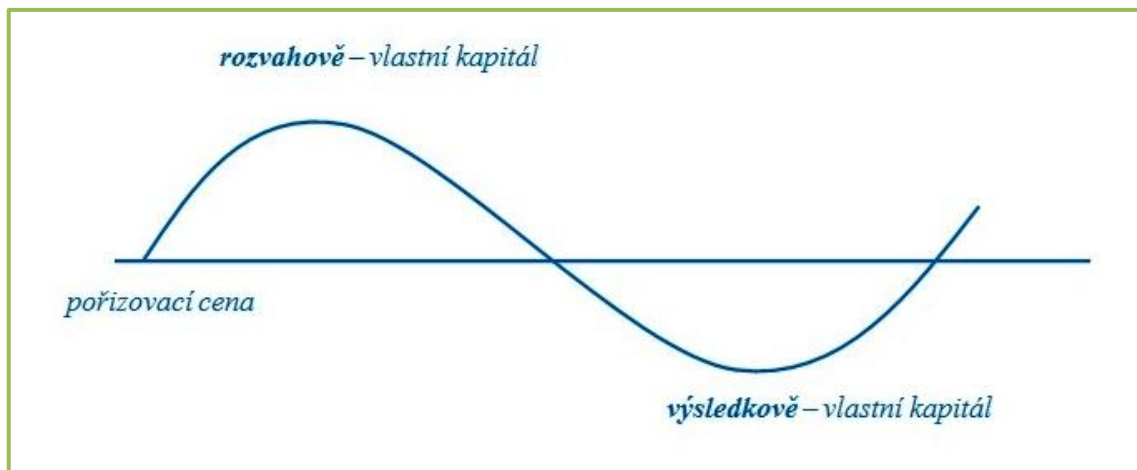
V okamžiku pořízení se u pozemků, budov a zařízení provádí ocenění prostřednictvím pořizovací ceny. Do této ceny patří například cena pořízení zahrnující dovozní cla a daně po odečtení obchodních slev a rabatů, přímo přiřaditelné náklady k dopravě a provozu aktiva, apod. (Jilek, Svobodová; 2012)

Pro přecenění majetku může podnik zvolit buď model pořizovací ceny, nebo model přecenění. Majetek **u modelu pořizovací ceny** je evidován v pořizovacích cenách, které jsou snižené o kumulované odpisy (oprávky) a ztráty ze snížení hodnoty. Snížení hodnoty má vždy výsledkový charakter. **U modelu přecenění** je majetek oceněn reálnou hodnotou, pokud je tato hodnota spolehlivě měřitelná. Toto přecenění by mělo být prováděno s dostatečnou pravidelností a to buď na konci účetního období, nebo při



významných změnách reálné hodnoty přeceňovaných položek. Pokud účetní jednotka zvolí model přecenění, musí být toto přecenění používáno pro celou třídu pozemků, budov a zařízení. (Hinke; 2013)

Obr. č. 2 Model přecenění dle IAS/IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování dle Hinke (2013); 2015

### **Odpisy dlouhodobého hmotného majetku dle IAS/IFRS**

Každá část aktiva, u níž jsou pořizovací náklady považovány za významné vzhledem k celkovým pořizovacím nákladům daného aktiva, musí být odepisována samostatně (například trup letadla a jeho motory), bez ohledu na to, zda je účetní jednotka vlastní či je předmětem finančního leasingu. Významná část daného aktiva (komponenta) může mít dobu použitelnosti a odpisovou metodu shodnou s jinou významnou částí tohoto aktiva. Takovéto části lze při stanovení výše odpisů seskupit. Dále zajímavostí u odpisů dle IAS/IFRS je, že pokud mají pozemky neomezenou dobu použitelnosti, neodepisují se, kdežto budovy mají omezenou dobu použitelnosti a jsou tedy odepisovatelnými aktivy. (Jílek, Svobodová; 2012)

Mezi metody výpočtu odpisů dlouhodobého majetku, které jsou uvedeny ve standardu, se řadí například metoda lineárních odpisů, metoda DDB, metoda sumace čísel (SYD) či metoda výkonových odpisů. Účetní jednotka musí dbát na to, aby zvolila takovou metodu odepisování, která bude nejlépe odrážet proces spotřeby užitků obsažené v aktivu. Pokud porovnáme pojetí odpisů dle ČPP a dle standardu IAS 16, je patrné, že standard příkládá velkou důležitost stanovení doby použitelnosti aktiva. Účetní předpisy České republiky se této klíčové záležitosti věnují podstatně méně. (Dvořáková; 2014)

### **2.3.2 Charakteristika dlouhodobého nehmotného majetku**

Tato oblast je upravena standardem IAS 38 (*Nehmotná aktiva*), který definuje nehmotné aktivum jako identifikovatelné nepeněžní aktivum, které nemá hmotnou podstatu. Standard IAS 38 je používán pouze u nehmotných aktiv, kterými se nezabývá konkrétně jiný standard (na goodwill není tento standard aplikován). Mezi nehmotná aktiva jsou řazeny například programy, patenty, autorská práva, povolení k určité činnosti, dovozní kvóty, apod. Avšak ne všechna tato aktiva splňují podmínky požadované standardem. Jde tedy o vymezení nehmotného aktiva, přičemž kromě dodržení obecné definice nehmotného aktiva uvedené výše, musí být toto aktivum identifikovatelné. Nehmotné aktivum je považováno za identifikovatelné, pokud je oddělitelné, což znamená, že je možno jej oddělit od účetní jednotky a prodat, převést, poskytnout v rámci licence, pronajmout nebo směnit, a to buď samostatně, či společně s aktivem nebo závazkem, se kterým souvisí. Dále je za nehmotné aktivum považováno takové aktivum, které vzniká ze smluvních či jiných zákonných práv. K účtování o nehmotném aktivu dochází tehdy, pokud je pravděpodobné, že budoucí ekonomické užítky přiřaditelné tomuto aktivu poplynou do účetní jednotky a je možné tyto užítky spolehlivě ocenit. (*Jílek, Svobodová; 2012*)

#### **Ocenění dlouhodobého nehmotného majetku dle IAS/IFRS**

Při ocenění dlouhodobého nehmotného majetku je důležité brát v úvahu, jakým způsobem bylo dané aktivum pořízené. Může se jednat o pořízení nákupem, kdy výchozím oceněním je pořizovací cena, která zahrnuje veškeré náklady nutně vynaložené k možnosti využívání aktiva. V případě bezúplatného pořízení, je aktivum oceněno reálnou hodnotou, a pokud se jedná o majetek vytvořený vlastní činností, potom je majetek oceněn pořizovacími náklady, které přímo souvisejí s jeho vytvořením. Posledním způsobem pořízení nehmotného aktiva je v rámci koupě podniku. Pořizovací cenou takto nabytého majetku v rámci podnikové kombinace je jeho reálná hodnota k datu akvizice. (*Dvořáková; 2014*)

Stejně jako u dlouhodobého hmotného majetku je i zde při přecenění možnost volit mezi modelem pořizovací ceny či modelem přecenění. Avšak důležitou podmínkou při využití modelu přecenění je existence aktivního trhu. (*Jílek, Svobodová; 2012*)

## **Odpisy dlouhodobého nehmotného majetku dle IAS/IFRS**

Účetní jednotka musí posoudit dobu použitelnosti nehmotného aktiva, pokud je tato doba konečná, majetek je odepisován dle různých metod výpočtu (metody shodné jako u dlouhodobého hmotného majetku). Pokud je doba použitelnosti u nehmotného aktiva neurčitá, není toto aktivum odepisováno, ale musí být testováno na snížení hodnoty v souladu s IAS 36 (Snížení hodnoty aktiv) a to porovnáním jeho zpětně získatelné částky s účetní hodnotou. Testování se provádí pokaždé, kdy se objeví náznak, že by hodnota daného nehmotného aktiva mohla poklesnout. Dále musejí být aktiva s neurčitou dobou použitelnosti kontrolována, zda doposud trvají skutečnosti, na základě kterých bylo toto aktivum posouzeno jako aktivum s neurčitou dobou použitelnosti. Při porovnání s českou právní úpravou dochází k zjištění podstatného rozdílu, jelikož dle ČPP je doba použitelnosti u dlouhodobého majetku vždy určitá. Dále česká právní úprava neumožňuje přecenění tohoto majetku na reálnou hodnotu, dochází pouze k zachycení snížení hodnoty majetku prostřednictvím opravných položek. *(Bohušová; 2008)*

### **2.3.3 Charakteristika zásob**

Zásobami se zabývá jeden z nejstarších standardů IAS 2 (*Zásoby*) a vzhledem ke stáří tohoto standardu, je patrné, že problematika zásob se považuje v účetním systému IAS/IFRS za významnou. Cílem tohoto standardu je zejména stanovit vhodný způsob pro účetní zobrazení zásob. Jedná se například o vyjádření velikosti nákladů na pořízení zásob, způsob snížení ocenění zásob, apod. *(Hinke; 2013)*

Dle Dvořákové (2014) jsou za zásoby považována aktiva, která jsou:

- držena za účelem prodeje v běžném podnikání,
- ve výrobním procesu určená k prodeji,
- suroviny, materiál spotřebovávaný ve výrobě.

### **Ocenění zásob dle IAS/IFRS**

Zásoby se při pořízení oceňují ve výši pořizovacích nákladů. Náklady na pořízení jsou definovány jako součet všech nákladů z nákupu, nákladů výrobních (náklady na přeměnu) a ostatních nákladů, které souvisejí s přesunem zásob na současné místo a jejich přeměnou do nynějšího stavu. *(Mackenzie; 2014)*

### **Náklady na nákup**

V nákladech na nákup zásob je zahrnuta cena pořízení, dovozní cla a nerefundované daně, dopravné a další náklady, které jsou přímo přiřaditelné k daným zásobám. Je zde brán také zřetel na obchodní a množstevní slevy snižující hodnotu zásob. (Dvořáková; 2014)

### **Náklady na přeměnu**

V nákladech na přeměnu se nacházejí náklady, které byly vynaloženy na přeměnu materiálu na nedokončenou výrobu až po dokončené výrobky (například mzdy a další výrobní náklady). Standard IAS 2 zde požaduje rozdělení výrobní režie na variabilní a fixní část. (Dvořáková; 2014)

Dle standardu IAS 2 je pro přecenění zásob využívána **metoda LCM** (lower of cost or market), což znamená ocenit zásoby v hodnotě nižší z pořizovacích nákladů a čisté realizovatelné hodnoty. Pokud tedy dojde během držení zásob k jejich poškození, zastarání či k poklesu jejich prodejní ceny, je účetní jednotka povinna jejich hodnotu v účetnictví snížit na úroveň čisté realizovatelné hodnoty. (Hinke; 2013)

Při **úbytku zásob** je problém rozdílného ocenění stejného druhu zásob řešen pomocí individuálního ocenění nebo pomocí nákladových vzorců. Individuální ocenění je založeno na tom, že dané položce zásob jsou při spotřebě přiřazeny konkrétní náklady, které jsou spojené s pořízením této položky zásob. Dále lze využít ocenění pomocí nákladových vzorců, které zahrnují metodu FIFO (first in first out) a váženého aritmetického průměru. (Dvořáková; 2014)

#### **2.3.4 Charakteristika rezerv**

Problematikou rezerv se zabývá standard IAS 37 (*Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky*). Rezerva je následně definována jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší.

#### **Ocenění rezerv dle IAS/IFRS**

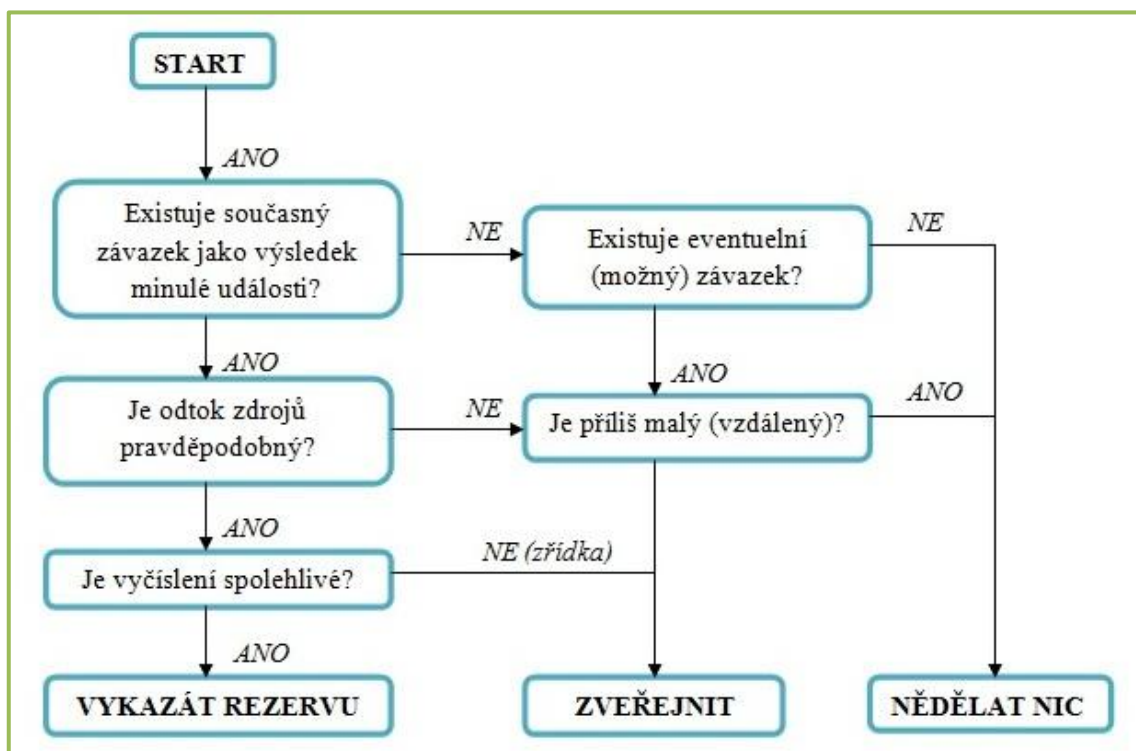
Částka, která je zaúčtována jako rezerva, se považuje za nejlepší odhad výdajů v budoucnu nezbytných pro vypořádání současného závazku, který je zaúčtován k rozvahovému dni. Aby bylo dosaženo nejlepšího odhadu rezervy, přihlíží se i k veškerým rizikům a nejistotám. (Jilek, Svobodová; 2012)

Rezerva může být vykázána v případě, že splňuje následující tři podmínky:

- jedná se o současný závazek účetní jednotky, který vznikl v důsledku minulé události,
- je pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odliv zdrojů přinášejících ekonomický užitek,
- výše závazku je spolehlivě odhadnutelná.

Výše uvedené tři podmínky napomáhají k tomu, aby mohlo být určeno, zda se jedná o rezervu či nikoliv. Toto určení se nazývá tzv. „*test na rezervu*“. Pokud jsou splněny všechny podmínky, může být rezerva vytvořena a následně vykázána. Na obrázku č. 3 je znázorněn tzv. vývojový diagram, který názorně zobrazuje test na rezervu. (Hinke; 2013)

Obr. č. 3 Rozhodovací diagram pro vykazování rezervy dle IAS/IFRS



Zdroj: Vlastní zpracování dle Hinke (2013); 2015

### 3 Základní rozdíly mezi IAS/IFRS a ČPP

V této kapitole jsou shrnuty rozdíly v účetním systému dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IAS/IFRS) a účetním systémem dle právních předpisů ČR. Jelikož existuje mnoho oblastí, ve kterých se oba tyto systémy liší, byly vybrány základní rozdíly vztahující se k oblastem, které jsou v práci rozebírány. Tyto rozdíly jsou shrnuty v níže uvedených tabulkách.

Tab. č. 1 Rozdíly mezi IAS/IFRS a ČPP obecné předpoklady

IAS/IFRS	ČPP
<b>Povinné části účetní závěrky</b>	
Rozvaha	Rozvaha
Výkaz o úplném výsledku	Výkaz zisku a ztráty
Výkaz změn vlastního kapitálu	Příloha
Výkaz peněžních toků	
Komentář	
<b>Formát výkazů</b>	
Stanoven pouze minimální obsah	Závazné uspořádání je předepsáno
<b>Členění výsledovky</b>	
Mimořádná část výsledovky není povolena	Výsledovka je členěna na provozní, finanční a mimořádnou část
<b>Základní prvky výsledovky</b>	
Náklady a výnosy se dále člení	Náklady a výnosy nejsou dále členěny

Zdroj: Vlastní zpracování dle Pricewaterhouse Coopers Audit s.r.o.; 2015

V tabulce č. 1 jsou uvedeny základní rozdíly, které se týkají účetní závěrky. Česká právní úprava považuje oproti IAS/IFRS přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích vesměs za nepovinné části účetní závěrky. Co se týče definice základních pojmů, jedná se o definici aktiv, závazků, výnosů, nákladů a vlastního kapitálu. Tyto části jsou jasně definovány v Koncepčním rámci, v české právní úpravě však nelze přesnou definici nalézt, jelikož ji neobsahuje. Rozvaha ani výsledovka nemá dle IAS/IFRS předepsaný formát, kdežto v účetním systému dle ČPP je uspořádání v těchto výkazech předepsáno a připouští se pouze podrobnější členění či případné sloučení ve vymezených případech. Z výše uvedené tabulky je také patrné, že výsledovka se člení na provozní, finanční a mimořádnou část. Mimořádná část výsledovky zahrnuje operace neobvyklé povahy vzhledem k běžné činnosti podniku a případy nahodile se vyskytujících událostí, apod. Dle IAS/IFRS je mimořádná část výsledovky zakázána. (Pricewaterhouse Coopers Audit s.r.o.; 2009)

Dále z tabulky č. 1 vyplývá rozdíl v členění základních prvků výsledovky. Dle ČPP je výsledovka členěna pouze na náklady a výnosy, avšak z hlediska IAS/IFRS dochází k podrobnějšímu členění, kdy jsou náklady dále členěny na náklady v užším pojetí (Expenses) a újmy (Losses). Samozřejmě také výnosy se dále člení a to na tržby (Revenues) a přínosy (Gains).

V níže uvedené tabulce č. 2 se nacházejí další vybrané rozdíly mezi účetním systémem dle IAS/IFRS a účetním systémem dle ČPP týkající se zvolených účetních problematik.

**Tab. č. 2 Rozdíly mezi IAS/IFRS a ČPP v oblasti vybraných účetních problematik**

IAS/IFRS	ČPP
<b>Náhradní díly</b>	
Významné jako dlouhodobý majetek	Všechny jako zásoby
<b>Zásoby - výpůjční náklady</b>	
Spojené se zakoupenými zásobami se kapitalizují	Spojené se zakoupenými zásobami se nekapitalizují
<b>Rezervy</b>	
Vytvářeny pro možná rizika a očekávané ztráty	Vykazování rezervy vztahující se k současným závazkům z minulých událostí
Lze vytvářet rezervu na budoucí opravy dlouhodobého hmotného majetku	Lze spolehlivě odhadnout pravděpodobný odliv zdrojů
<b>Dlouhodobý hmotný majetek – Odpisy</b>	
Podstatná je ekonomická podstata	Podstatná jsou vlastnická nebo jiná práva
Komponentní způsob odepisování	Odepisování majetkové složky jako celku
	Možnost komponentního odepisování (od 1. 1. 2010)
<b>Dlouhodobý nehmotný majetek – Odpisy</b>	
Konečná doba životnosti a je odepisován	Určitelná doba životnosti
Neurčitelná doba životnosti a není odepisován	Vždy odepisován
<b>Dlouhodobý majetek – přecenění na reálnou hodnotu</b>	
Možnost přecenění na reálnou hodnotu	Přecenní na reálnou hodnotu není povoleno

*Zdroj: Vlastní zpracování dle Pricewaterhouse Coopers Audit s.r.o.; 2015*

Česká právní úprava považuje veškeré náhradní díly za zásoby, kdežto IAS/IFRS na náhradní díly pohlíží poněkud odlišným způsobem. Pokud se totiž jedná o náhradní díly, které účetní jednotka považuje za významné, jsou poté vykazovány a odepisovány jako dlouhodobý majetek, nikoliv jako zásoby.

Dle IAS/IFRS se výpůjční náklady od 1. ledna 2009 musí kapitalizovat. Vyhláška č. 500/2002 Sb. umožňuje kapitalizaci smluvních úroků, v žádném případě však ne celé výpůjční náklady. Je umožněno kapitalizovat úroky z půjček týkajících se specifické položky majetku, oproti tomu úroky z úvěru na pořízení nakupovaných zásob se nekapitalizují. Z hlediska účetnictví podnikatelů existuje pouze obecný požadavek tvořit rezervy na rizika a ztráty z podnikání. Výjimkou jsou tzv. zákonné rezervy, které se tvoří například s ohledem na budoucí náklady na opravy dlouhodobého hmotného majetku. Tyto rezervy jsou tvořeny a užívány dle zákona o rezervách a takovéto rezervy nejsou dle IAS/IFRS přípustné. (*Pricewaterhouse Coopers Audit s.r.o.; 2009*)

Z hlediska IAS/IFRS je pro odepisování dlouhodobého hmotného majetku důležitá ekonomická podstata majetku. Odepisovaná hodnota dlouhodobého hmotného majetku je systematicky alokována po dobu jeho použitelnosti a dále odráží i to, jak podnik spotřebovává užitky z daného majetku. Komponentní způsob odepisování je založen na principu, že položka dlouhodobého hmotného majetku je rozdělena na jednotlivé komponenty a tyto komponenty se následně odepisují samostatně po dobu jejich použitelnosti. Dle české právní úpravy jsou podstatná vlastnická či jiná práva a majetková složka je odepisována jako celek. Dochází zde však ke skutečnosti, že od 1. ledna 2010 i česká legislativa umožňuje jako jednu z volitelných možností způsobu odepisování komponentní způsob. U dlouhodobého nehmotného majetku se z hlediska české legislativy musí odepisovat veškerý tento majetek a doba použitelnosti je tedy vždy určitelná. IAS/IFRS má na tuto oblast poněkud jiný pohled. Odepisuje se pouze majetek s konečnou dobou použitelnosti, pokud je doba použitelnosti neomezená, je majetek pouze každoročně testován na snížení hodnoty. IAS/IFRS umožňuje přecenění na reálnou hodnotu jak u dlouhodobého hmotného tak i dlouhodobého nehmotného majetku. Z hlediska ČPP není toto přecenění povoleno. (*Pricewaterhouse Coopers Audit s.r.o.; 2009*)



## 4 Představení společnosti

Společnost Severočeské doly a.s. je součástí koncernu, který je řízen společností ČEZ, a. s. Do skupiny ČEZ je zařazena skupina Severočeské doly, která je tvořena mateřskou společností Severočeské doly a.s. a třemi dceřinými společnostmi: PRODECO, a.s. Revitrans, a.s.; SD - Kolejová doprava, a.s. Přidruženou společností je Výzkumný ústav pro hnědé uhlí a.s.

### Základní údaje

Název subjektu:	Severočeské doly a.s.
Datum zápisu:	1. ledna 1994
Sídlo:	Boženy Němcové 5359, 430 01 Chomutov
Právní forma:	akciová společnost
IČO:	499 01 982

Společnost Severočeské doly a.s. je rovněž aktivním členem mnoha národních i mezinárodních organizací. Jedná se například o České manažerské společnosti, České společnosti pro životní prostředí, Přípravný výbor Mezinárodního hornického kongresu (IOC WMC) a v neposlední řadě se zde nachází i Evropská asociace pro černé a hnědé uhlí (EURACOAL). Dále se také společnost aktivně zapojuje do projektů UNECE (Evropská hospodářská komise OSN) v Ženevě. (*Výroční zpráva; 2013*)

Obor hnědouhelného hornictví, kterým se Severočeské doly zabývají, velice úzce navazuje na obor energetiky a oba tyto obory mají v oblasti severozápadních Čech bohatou tradici. Tyto obory se nejen vzájemně ovlivňují, ale také do značné míry působí jejich vliv na fungování celého regionu. Mezi manažery a zaměstnanci těchto oborů se vyskytují velmi pevné a pozitivní osobní vazby. Proto je členství ve Skupině ČEZ pro Severočeské doly a jejich zaměstnance nejen příležitostí, ale také výzvou dokázat se prosadit v rámci velkého subjektu, jenž je považován za důležitého hráče v celoevropské energetice. (*Výroční zpráva; 2013*)

Hlavním předmětem podnikání společnosti Severočeské doly a.s. je zejména těžba, úprava a odbyt hnědé uhlí a doprovodných surovin. Veškeré údaje o společnosti jsou zapisovány do obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ústí nad Labem, v oddíle B, vložce 495.

#### 4.1 Hlavní předmět podnikání

Hornická činnost a těžba uhlí jsou hlavním předmětem podnikání společnosti Severočeské doly a.s. Svou těžební činnost provozuje společnost Severočeské doly a.s. v hnědouhelné pánvi. Jedná se o dvě odloučené lokality (Tušimice a Bílina). Doly Bílina jsou producentem nízko sirnatého tříděného a energetického uhlí. Doly Tušimice produkují především energetické uhlí. Společnost má tedy nejen velmi široký sortiment produkce, ale stejně tak široká a různorodá je i struktura odběratelů, kterým společnost garantuje kvalitu a standardy produkovaného uhlí. Společnost ročně vyprodukuje řádově 23 mil. tun uhlí a je díky tomu označována jako největší producent hnědého uhlí v České republice. (*sdas.cz; 2015*)

##### **Doly Nástup Tušimice**

V těchto dolech dochází k těžbě hnědého uhlí v nejzápadnější části Ústeckého kraje mezi obcemi Černovice, Spořice, Droužkovice a Březno. V roce 2013 bylo vytěženo 13,8 mil. tun uhlí a veškerá produkce směřovala do místních elektráren Tušimice a Pruněrov. Dále byly také uskutečňovány dodávky do elektráren Chvaletice, Mělník, Počerady a do teplárny Komořany. (*Výroční zpráva; 2013*)

Tab. č. 3 Vývoj hrubé těžby uhlí Doly Nástup Tušimice

Položka v tis. tun	2009	2010	2011	2012	2013
Hrubá těžba uhlí	12 945	12 288	14 583	13 013	13 807

Zdroj: *Vlastní zpracování; 2015*

##### **Doly Bílina**

Doly Bílina těží v teplicko-bílinské oblasti uhlí s vysokou výhřevností a nízkým obsahem škodlivin. Doly Bílina zajišťují dodávky energetického uhlí především do elektráren Ledvice, Mělník III a dalších velkých tepláren. V roce 2013 se vytěžilo 10,0 mil. tun uhlí. (*Výroční zpráva; 2013*)

Tab. č. 4 Vývoj hrubé těžby uhlí Doly Bílina

Položka v tis. tun	2009	2010	2011	2012	2013
Hrubá těžba uhlí	2 419	9 341	10 358	10 160	9 999

Zdroj: *Vlastní zpracování; 2015*

## 4.2 Přehled produktů společnosti

Společnost Severočeské doly a.s. si i nadále udržuje široký sortiment produktů, který se skládá z tříděného a prachového uhlí.

### Tříděné uhlí:

- kostka ko2 (zrnitost 40 – 100 mm)
- ořech o1 (zrnitost 20 – 40 mm)
- ořech o2 (zrnitost 10 – 25 mm)

### Prachové uhlí:

- hruboprach 1,2 (zrnitost 0 – 10 mm)
- průmyslové směsi 1,2 (zrnitost 0 – 40 mm)

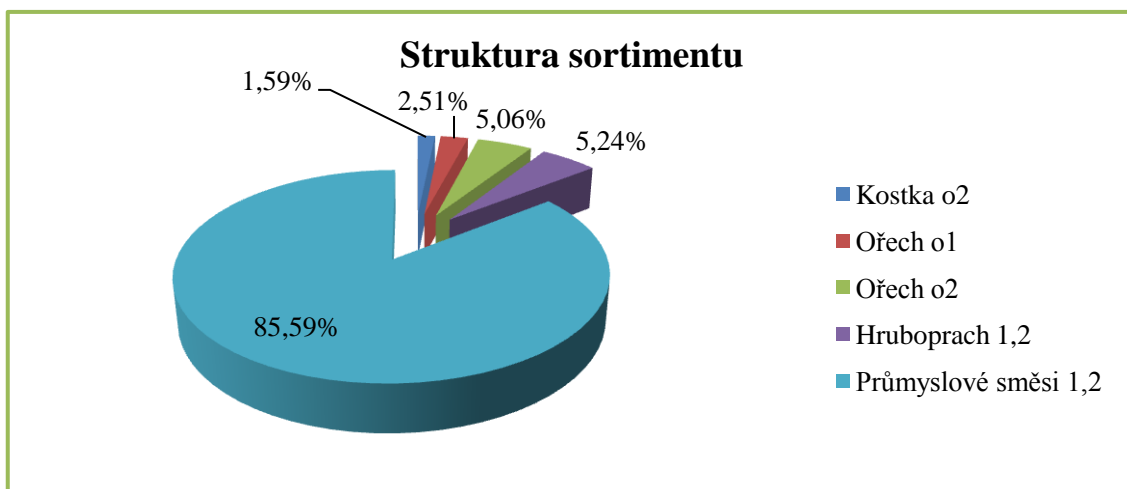
Tab. č. 5 Struktura sortimentu společnosti Severočeské doly a.s. v roce 2013

Položka	v mil. tun
Kostka ko2	0,377
Ořech o1	0,594
Ořech o2	1,199
Hruboprach 1,2	1,241
Průmyslové směsi 1,2	20,257
<b>Celkem</b>	<b>23,667</b>

Zdroj: Vlastní zpracování; 2015

Z výše uvedené tabulky je patrné, že společnost prodávala tříděné uhlí v druzích kostka ko2 , ořech o1 a ořech o2 vybraným průmyslovým odběratelům a spotřebitelům, kteří se nacházejí v takzvané terciární sféře (domácnosti, školy, úřady, nemocnice). Významnou složku odbytu uhlí tak tvoří tříděné uhlí, které pochází z produkce Dolů Bílina, a jeho odbyt dosáhl za rok 2013 hodnoty téměř 2,2 mil. tun. Společnost dále za rok 2013 prodala celkem 1,2 mil. tun hruboprachu a odbyt v této oblasti tak vzrostl o 0,1 mil. tun oproti roku 2012. Průmyslové směsi dosáhly odbytu ve výši 20,3 mil tun, což je o 0,8 mil. tun více než za předchozí rok 2012. Jelikož je společnost Severočeské doly a.s. součástí Skupiny ČEZ, je přibližně 75 % veškeré produkce určeno k vlastní spotřebě. Společnost vyrobila a prodala za rok 2013 celkem 23,7 mil. tun hnědého uhlí. Došlo tak k meziročnímu nárůstu odbytové produkce o 0,9 mil. tun. (*Výroční zpráva; 2013*)

Obr. č. 4 Struktura sortimentu společnosti Severočeské doly a.s. za rok 2013 v %



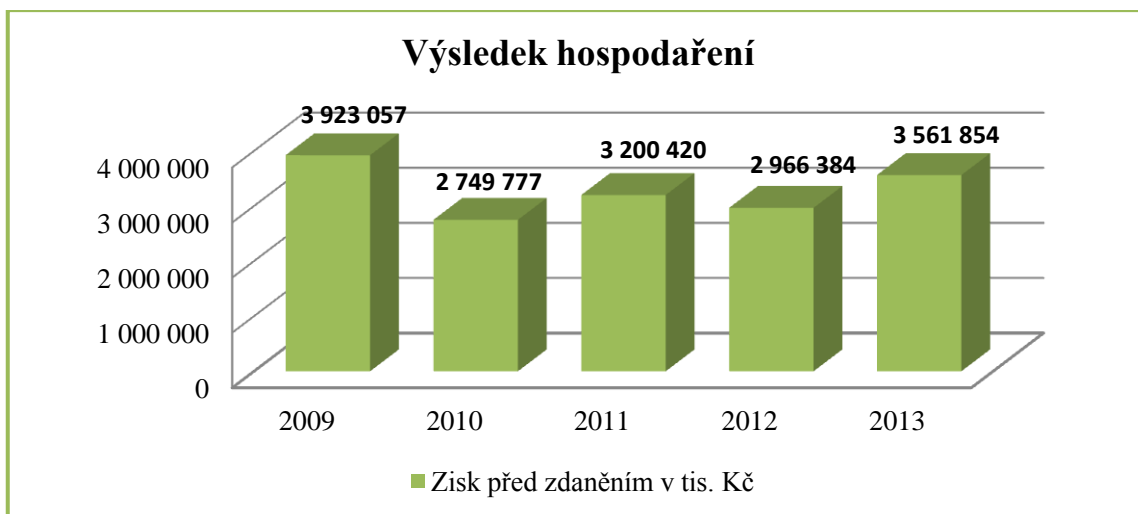
Zdroj: Vlastní zpracování; 2015

Z výše uvedeného obrázku je patrné, že největší podíl na odbytu společnosti mají průmyslové směsi 1,2, konkrétně 85,59%. Hruboprach 1,2 s hodnotou 5,24% a ořech o2 s hodnotou 5,06% jsou z hlediska odbytu téměř na stejné úrovni. Zbylou část produkce tvoří ořech o1, který zastupuje 2,51% a nejmenší zastoupení v celkovém odbytu má kostka o2 s 1,59%.

### 4.3 Hospodaření společnosti

Společnost Severočeské doly a.s. si udržuje stabilní pozici na trhu a výsledky hospodaření, kterých dosahuje, tuto skutečnost jen potvrzují.

Obr. č. 5 Výsledky hospodaření společnosti Severočeské doly a.s. 2009 – 2013



Zdroj: Vlastní zpracování; 2015

Z obrázku č. 5 je zřejmé, že společnost dosahuje každoročně celkem vysokých zisků. Za rok 2013 společnost dosáhla zisku před zdaněním ve výši 3 562 mil. Kč. V meziročním srovnání se tak jedná o nárůst ve výši 565 mil Kč.

#### 4.4 Personalistika

Ve společnosti Severočeské doly a.s. bylo k 31. 12. 2013 evidováno 2 984 zaměstnanců, z toho průměrný přepočtený stav činil 3 257 osob. Stav zaměstnanců ve společnosti ovlivnil především převod 446 zaměstnanců do dceřiné společnosti SD – Autodoprava, a.s. Z vnějšího trhu práce do společnosti nastoupilo 190 osob. Pracovní poměr ukončilo celkem 185 zaměstnanců, z toho 80 odešlo do starobního důchodu, 27 zaměstnanců ukončilo pracovní poměr vzhledem k organizačním změnám, ke kterým ve společnosti došlo, a 29 zaměstnanců ukončilo pracovní poměr ze zdravotních důvodů. Celková fluktuace zaměstnanců tak činila 5,86%. (*Výroční zpráva; 2013*)

Níže uvedená tabulka č. 6 charakterizuje věkovou strukturu zaměstnanců společnosti Severočeské doly a.s., která je rozdělena do jednotlivých intervalů dle počtu let zaměstnanců. Tyto intervaly jsou následně doplněny o konkrétní počet osob, které se v daném intervalu nacházejí.

Tab. č. 6 Věková struktura zaměstnanců společnosti Severočeské doly a.s.

Položka	Počet
do 25 let	79
25 - 35 let	307
35 - 45 let	912
45 -55 let	1 011
nad 55 let	675
<b>Celkem</b>	<b>2 984</b>

Zdroj: *Vlastní zpracování; 2015*

#### 4.5 Oblast účetnictví ve společnosti Severočeské doly a.s.

Společnost užívá primárně účetní systém dle českých právních předpisů a dle tohoto systému vykazuje své výsledky v rámci individuální účetní závěrky. Jelikož je však společnost součástí konsolidačního celku spadajícího pod společnost ČEZ a.s., musí zároveň paralelně vést účetnictví dle IAS/IFRS a zveřejňuje tak ve své výroční zprávě také konsolidovanou účetní závěrku za skupinu Severočeské doly. Účetní závěrka společnosti je ověřována nezávislou auditorskou společností Ernst & Young Audit, s.r.o., konkrétně auditorem Martinem Skácelíkem.

## 5 Aplikace standardů IAS/IFRS v dané společnosti

V následující kapitole bude nejprve popsána organizace účetnictví ve společnosti Severočeské doly a.s. Následně budou charakterizovány účetní postupy ve vybraných oblastech dle ČPP, kterými se společnost řídí, a poté bude provedena aplikace jednotlivých standardů IAS/IFRS na tyto oblasti.

### 5.1 Organizace účetnictví ve vybrané účetní jednotce

Společnost Severočeské doly a.s. používá pro vedení účetnictví systém SAP (my SAP Business Suite, verze 3.0). Tento systém je podnikatelskými subjekty považován za nejrozšířenější systém v České republice, jenž je využíván nejen pro vedení účetnictví.

V systému je pro uživatele dostupná oblast vývojová (SD3), poté oblast testovací (SD2), ve které dochází ke školením a také k testování nově vyvinutých funkcionalit. Pokud jsou tyto funkcionality v pořádku, přechází se poté do oblasti produktivního systému (SD1). V této oblasti dochází k reálnému účetnictví. Dále se v této oblasti nachází další systémy, které slouží pro datové sklady a zálohované historické systémy (například kopie po fúzích). Samotná implementace systému pro účetnictví skupiny Severočeské doly je založena na principu, že každá společnost má otevřen svůj účetní okruh. Tento účetní okruh se pak dále člení na takzvané pracovní úseky (např. divize, oblasti). Společnost Severočeské doly a.s. má systém rozčleněn na tyto pracovní skupiny: Doly Bílina, Doly Nástup Tušimice, správa akciové společnosti.

Systém SAP je modulový systém a má tedy pro některé oblasti (agendy) již ucelený softwarový nástroj (modul). U společnosti Severočeské doly a.s. se jedná o tyto konkrétní moduly: **FI** (*Financial Accounting*), **AM** (*Asset Management*) – správa hmotného a nehmotného majetku, **CO** (*Controlling*) – vnitropodnikové účetnictví, **TR** (*Treasury*) – zpracování plateb, řízení likvidity, realizace finančních operací. **MM** (*Materials Management*) – proces nákupu a skladů, **SD** – (*Sales and Distribution*) – proces prodeje mimo uhlí, **WF a DMS** (*Work flow a document management systém*) – oběh dokumentů a jejich správa, **PM** (*Plant Maintenance*) – údržba, **OU** – (*Obchod s uhlím*) – základem pro tuto oblast je také výše zmíněný modul SD, **AU** (*Autodoprava*), **HR** – *human resources* – mzdy a personalistika (včetně OM – organizační management) a v neposlední řadě tako **IM/PS** – řízení investic.

Při zaměření přímo na oblast organizace účetnictví, společnost pracuje se 2 účtovými rozvrhy. Veškeré běžné účetní operace se zachycují v rámci účetního rozvrhu, který má kód 0010. Dále se používá takzvaný alternativní konsolidační účtový rozvrh, který slouží pro vykazování nadřazené konsolidující jednotce a je tak využíván pro potřeby agregace účetních záznamů celé skupiny ČEZ, a.s. Například pro tuzemské dodavatele je ve společnosti Severočeské doly a.s. využíván účet 321 00, pro potřeby konsolidace na úrovni skupiny ČEZ, a.s. však musí dojít k součtu údajů o závazcích od dodavatelů za všechny konsolidované účetní jednotky, proto je využíváno alternativní číslo účtu (koncernový účet), v tomto případě L321-00.

Pro číslování účtů je používáno sedmimístné číslo (x | xxx | xxx). První číslo je označováno jako vodící znak a může nabývat možností **0**, **Z** či **I**. Přičemž **0** zahrnuje veškeré hlavní účty, které jsou pro účetní dle právních předpisů České republiky. **Z** slouží pro technické účty, které nevstupují do účetnictví a jsou využívány pouze pro technické zápisy. A nakonec označení **I**, v tomto případě se jedná o korekci pro IAS/IFRS a tyto účty nejsou zahrnovány do účetnictví dle českých právních předpisů.

Další tři číslice náleží po členění na syntetické účty, přičemž společnost užívá obvyklé syntetické účty dle směrné účtové osnovy (například 321 – Dodavatelé). Poslední tři číslice jsou věnovány analytice. I tato oblast obsahuje další členění. Pokud je na začátku trojčíslí číslo **4**, jedná se o účty skupinové, které jsou relevantní pro konsolidaci. Pokud se na prvním místě nachází číslo **9**, jedná se o daňově neuznatelné položky.

Samotné celkové výkazy (Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty,...) jsou v systému také nadefinovány přesně dle požadavků společnosti. Značením **0010** jsou označovány výkazy, které jsou dle právních předpisů České republiky.

Značení **IAS** pak slouží pro výkazy dle IAS/IFRS a označení **IFRS** je společností užíváno pro výkazy, které mají strukturu dle právních předpisů České republiky, ale obsahují údaje dle IAS/IFRS a slouží k porovnání a odsouhlasení.

## **5.2 Účetní závěrka společnosti dle ČPP**

Účetní závěrka ve společnosti Severočeské doly je sestavována dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a prováděcí vyhlášky č 500/2002 Sb. k tomuto zákonu. Dále také společnost postupuje dle Českých účetních standardů pro podnikatele v platném znění.

Postupy, které společnost využívá při sestavování účetní závěrky dle ČPP, jsou rozebrány v následujících podkapitolách. Konkrétní hodnoty uvedené v následujícím textu práce, jsou zpracovány pouze ze zdrojů, jež byly společností poskytnuty. Vzhledem k této skutečnosti jsou nejaktuálnější údaje za rok 2013.

### **5.2.1 Dlouhodobý majetek**

Podstatnou část aktivních složek rozvahy zastupuje dlouhodobý majetek. Tato podkapitola je zaměřena na charakteristiku dlouhodobého hmotného, nehmotného a finančního majetku a to dle vnitřních předpisů společnosti Severočeské doly a.s.

#### **Dlouhodobý nehmotný majetek**

Dlouhodobým nehmotným majetkem je majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a v ocenění jedné položky, která převyšuje 60 000,- Kč. Dobou použitelnosti delší než jeden rok je myšlena doba, po kterou je majetek využitelný pro současnou nebo uchovatelný pro další činnost. Dále může tento majetek sloužit jako podklad nebo také jako součást dokonalejších či jiných postupů a řešení včetně doby praktického ověřování nehmotných výsledků. Do ostatního dlouhodobého nehmotného majetku spadá i majetek, jenž byl zúčtován na majetkové účty dle platných kritérií v minulosti. Tento majetek je veden na účtech, na které byl zaúčtován, až do jeho vyřazení. Za nehmotný majetek je považován také majetek, ke kterému získala akciová společnost vlastnické právo jiným způsobem než darováním. (*Interní zdroje; 2014*)

Dlouhodobým nehmotným majetkem jsou zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill a technické zhodnocení drobného nehmotného majetku. Dlouhodobým nehmotným majetkem naopak nejsou položky, které představují zachycení aktuálního stavu (znalecké posudky, průzkumy trhu, výsledky měření fyzikálních veličin apod.), návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti či podobné certifikáty a osvědčení. Drobným nehmotným majetkem jsou nehmotné výzkumné a obdobné činnosti, software, popř. práva duševního vlastnictví v ceně 60 tis. Kč a nižší, v některých případech s dobou použitelnosti delší než jeden rok. Pokud má drobný nehmotný majetek dobu použitelnosti kratší než jeden rok, jeho pořizovací cena je poté provozním nákladem. (*Interní zdroje; 2014*)



Níže uvedená tabulka č. 7 znázorňuje přehled dlouhodobého nehmotného majetku. Z tohoto přehledu jsou vyjmuty položky rozvahy, které jsou nulové.

**Tab. č. 7 Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti Severočeské doly a.s.**

Položka v mil. Kč	2013		
	Brutto	Korekce	Netto
<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	<b>874,698</b>	<b>-768,591</b>	<b>106,107</b>
Software	437,398	-411,664	25,734
Ocenitelná práva	434,166	-356,927	77,239
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	2,442	0	2,442
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	0,692	0	0,692

*Zdroj: Vlastní zpracování dle výroční zprávy za rok 2013; 2015*

### **Dlouhodobý hmotný majetek**

Dlouhodobým hmotným majetkem se rozumí pozemky, stavby včetně budov, samostatné movité věci, popř. soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny, otvírky nových lomů, pískovišť a hlinišť, technická rekultivace, která není stanovena horním zákonem, technické zhodnocení, které není součástí pořizovací ceny majetku. Za drobný hmotný majetek jsou považovány movité věci, případě soubory movitých věcí se technickoekonomickým zaměřením, u kterých je doba použitelnosti delší než jeden rok a ocenění je nižší než 40 000 Kč. O tomto majetku poté společnost účtuje při pořízení jako o zásobách a při předání do požívání následně jako o spotřebě materiálu. *(Interní zdroje; 2014)*

**Tab. č. 8 Dlouhodobý hmotný majetek společnosti Severočeské doly a.s.**

Položka v tis. Kč	2013		
	Brutto	Korekce	Netto
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>39 805 141</b>	<b>-18 781 768</b>	<b>21 023 373</b>
Pozemky	2 195 266	-6 099	2 189 167
Stavby	9 880 798	-3 720 170	6 160 628
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	26 475 314	-15 054 953	11 420 361
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	2 042	-473	1 569
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	832 976	0	832 976
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	418 745	-73	418 672

*Zdroj: Vlastní zpracování dle výroční zprávy za rok 2013; 2015*

Výše uvedená tabulka č. 8 znázorňuje přehled dlouhodobého hmotného majetku. Stejně jako u dlouhodobého nehmotného majetku, i v tomto případě jsou z tohoto přehledu vyjmuty položky rozvahy, které jsou nulové.

Za rok 2013 činila souhrnná výše drobného hmotného majetku v pořizovacích cenách, který není uveden v rozvaze, 154 755 tis. Kč. Tato hodnota je o 5 950 tis. Kč nižší než v předešlém roce.

### **Dlouhodobý finanční majetek**

Za dlouhodobý finanční majetek jsou považovány dlouhodobé cenné papíry a podíly, půjčky a dlouhodobý majetek pronajatý v rámci smlouvy o nájmu podniku. Za dlouhodobé cenné papíry a podíly jsou považovány podílové cenné papíry a vklady v podnicích s rozhodujícím vlivem, v podnicích s podstatným vlivem a v případech, kdy má společnost v jiné účetní jednotce menšinový vliv a budou v držení společnosti déle než jeden rok. Vliv je určen podílem na základním kapitálu, případně může být určen smluvními vztahy. Jedná se tedy o majetkové cenné papíry. Dlouhodobým finančním majetkem jsou i jiné cenné papíry (dluhopisy, hypotéční zástavní listy, podílové listy, atd.), jenž akciová společnost nabývá s úmyslem držet je po dobu delší než jeden rok od jejich nabytí. (*Interní zdroje; 2014*)

Dlouhodobým finančním majetkem se stávají věci uvedené výše dnem uskutečnění účetního případu, což znamená při upisování akcií, vkladů nebo nákupu cenného papíru na kapitálovém trhu dle povahy cenného papíru a podílu. Dále jsou do dlouhodobého finančního majetku zahrnovány také půjčky poskytnuté podnikům ve skupině a ostatní půjčky s dobou splatnosti delší než jeden rok (např. vklad tichého společníka).

**Tab. č. 9 Dlouhodobý finanční majetek společnosti Severočeské doly a.s.**

Položka v tis. Kč	2013		
	Brutto	Korekce	Netto
<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	<b>5 016 806</b>	<b>0</b>	<b>5 016 806</b>
Podíly - ovládaná osoba	578 500	0	578 500
Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	15 333	0	15 333
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	105 037	0	105 037
Jiný dlouhodobý finanční majetek	4 317 936	0	4 317 936

*Zdroj: Vlastní zpracování dle výroční zprávy za rok 2013; 2015*

Výše uvedená tabulka č. 9 znázorňuje strukturu dlouhodobého finančního majetku. Stejně jako v předchozích tabulkách, i v tomto případě jsou vyjmuty položky rozvahy, které jsou nulové.

Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly představují tuzemské obligace držené do splatnosti. Žádné dlouhodobé dlužné cenné papíry do společnosti za rok 2013 společnost nereklasifikovala do krátkodobého finančního majetku. Do kategorie „Jiný dlouhodobý majetek“ spadají realizované zahraniční a tuzemské obligace. Dále jsou součástí této kategorie také státní dluhopisy nakoupené z vázaných finančních prostředků, které jsou drženy pro potřeby sanace a rekultivace pozemků dotčených těžbou a pro vypořádání důlních škod v souladu s podmínkami stanovenými horním zákonem. Za rok 2013 se jedná o státní dluhopisy ve výši 3 685 044 tis. Kč. (*Výroční zpráva; 2013*)

### **Ocenění dlouhodobého majetku**

Ve společnosti je dlouhodobý majetek oceňován pořizovací cenou, reprodukční pořizovací cenou, vlastními náklady, zůstatkovou cenou nebo kategorií ostatní. **Pořizovací cena** se používá pro ocenění veškerého majetku mimo případy, které jsou uvedeny při použití dalších druhů cen. Pořizovací cena se skládá z ceny pořízení, což je cena, za kterou byl majetek pořízen, a z nákladů s jeho pořízením souvisejících. Jedná se například o náklady na přípravu a zabezpečení investic (včetně úroků) do doby uvedení pořizované investice do užívání, průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, dopravné, montáž a clo, zabezpečovací a konzervační práce apod. Do ceny dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku jsou vždy zahrnovány úroky z účelových úvěrů, jenž slouží na pořízení daného majetku. (*Interní zdroje; 2014*)

Součástí pořizovací ceny pozemků může být také daň z převodu nemovitostí placená za prodávajícího. Do pořizovací ceny cenného papíru a podílu vstupují přímé náklady s pořízením související (provize a poplatky makléřům, poradcům, burzám). Tyto náklady jsou do ceny cenného papíru zahrnovány i v případě, že jsou vyúčtovány v jiném okamžiku, než samotná cena daného cenného papíru. Dále je součástí pořizovací ceny i nakoupený alikvótní úrokový výnos. Součástí pořizovací ceny cenných papírů a podílů však nejsou úroky z úvěrů na jejich pořízení a náklady spojené s jejich držbou. Od 1. 1. 2001 nejsou součástí pořizovací ceny dlouhodobého majetku kurzové rozdíly. (*Interní zdroje; 2014*)

**Reprodukční pořizovací cena** je používána pro ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku nabytého darováním, u dlouhodobého nehmotného majetku vytvořeného vlastní činností (pokud je tato cena nižší než vlastní náklady), u dlouhodobého hmotného majetku pořízeného v rámci finančního leasingu, pro dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený (např. inventarizační přebytek) a v neposlední řadě tako pro vklad dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, s výjimkou případu, kdy je tento vklad oceněn dle společenské smlouvy nebo zakladatelské listiny jinak. **Vlastními náklady** se oceňují nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti, které nejsou předmětem průmyslových a jiných ocenitelných práv a byly vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, respektive za účelem opakovaného prodeje (nejedná se o zakázku nebo součást dodávky dlouhodobého hmotného majetku). Dále jsou vlastní náklady používány pro ocenění softwaru vytvořeného pro obchodování (mimo zakázky a dodávky hardware), hmotné investice pořízené vlastní činností. **Zůstatková cena** se používá při ocenění nepeněžitýho vkladu u vkladatele (např. cenné papíry nabývané protihodnotou za nepeněžitý vklad vložený do obchodní společnosti nebo družstva). Do kategorie **Ostatní** spadá technické zhodnocení, dotace na pořízení dlouhodobého majetku, apod. (Interní zdroje; 2014)

### **Odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku**

Z hlediska **účetních odpisů** se dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek odpisuje na základě odpisového plánu. Zůstatková cena daného majetku se zjišťuje pomocí oprávek k dlouhodobému majetku, jež jsou vytvářeny v souladu s účetními odpisy. Účetní odpisy se počítají z ceny, ve které je majetek oceněn v účetnictví. Dlouhodobý hmotný majetek je odepisován s ohledem na opotřebení, odpovídající běžným podmínkám a jeho používání. (Interní zdroje; 2014) Předpokládaná doba životnosti tohoto majetku je uvedena níže v tabulce č. 10.

**Tab. č. 10 Předpokládaná životnost dlouhodobého hmotného majetku dle ČPP**

<b>Položka</b>	<b>Počet let</b>
Stavby	20 – 45
Stroje, přístroje a zařízení	3,5 – 28
Dopravní prostředky	3,5 – 28
Inventář	3,5 - 7,5
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	7,5

Zdroj: Vlastní zpracování dle výroční zprávy za rok 2013; 2015

Dlouhodobý nehmotný majetek se naopak odepisuje s ohledem na jeho možné využití. Účetní odpisy se počítají měsíčně nepřetržitě a to počínaje měsícem, následujícím po měsíci zařazení dlouhodobého majetku do používání. Odepisování majetku končí měsícem odepsání jeho ceny, popřípadě měsícem, kdy byl dlouhodobý majetek vyřazen. *(Interní zdroje; 2014)*

**Daňové odpisy** ovlivňují daňovou povinnost a tím i čistý výsledek hospodaření. Odpisy jsou prováděny metodou rovnoměrnou nebo zrychlenou. Rozhodnutí o použitém způsobu činí ve společnosti finanční ředitel a jeho rozhodnutí je uvedeno v odpisovém plánu společnosti. Pro majetek pořízený (uvedený do užívání) od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 lze uplatnit mimořádné odpisy v souladu s §30a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Dočasné stavby, formy, šablony a modely, nehmotný majetek s omezenou dobou trvání se odepisují zvláštní metodou odepisování. U dočasných staveb se příslušný odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby trvání. Obdobně se také odepisuje hmotný majetek, jehož životnost či doba trvání je stanovena v letech obecně závazným předpisem nebo příslušným orgánem na základě zmocnění ve zvláštním zákoně. U forem, modelů a šablon se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a stanovené doby použitelnosti či stanoveného počtu výrobků. U nehmotného majetku, k němuž má společnost právo užívání, se roční odpis stanoví jako podíl vstupní ceny a doby užívání, jež je sjednána ve smlouvě. Pokud tato doba sjednána není, stanoví se roční odpis metodou rovnoměrnou nebo zrychlenou. Odpisy, které jsou stanovené metodou časovou, se určují s přesností na celé měsíce počínaje měsícem následujícím po dni, v němž byly splněny podmínky pro odepisování. *(Interní zdroje; 2014)*

Dále jsou odpisy zaokrouhlovány na celé koruny nahoru. Odpisy se nemusí uplatnit a lze je i přerušit, ale při dalším odepisování se pokračuje způsobem, jako by k přerušení odepisování nedošlo. O přerušení, případně neuplatnění odpisů rozhoduje ve společnosti opět finanční ředitel. *(Interní zdroje; 2014)*

Daňové odpisy se počítají ročně a odpisy se provádí podle zákona 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění jeho novel. Způsob a uplatnění daňových odpisů stanovuje odbor daní a poplatků ve společnosti společně ve spolupráci s odborem ekonomické podpory. *(Interní zdroje; 2014)*

### 5.2.2 Zásoby

Zásoby ve společnosti se skládají ze skladového materiálu, nekončené výroby, polotovarů vlastní výroby, výrobků, zvířat a skladovaného zboží.

**Skladový materiál** zahrnuje suroviny (základní materiál), pomocné a provozovací látky včetně paliva, náhradní díly, obaly pro ochranu a dopravu nakoupeného materiálu, zboží a vlastních výrobků, drobný hmotný majetek, movité věci s dobou použitelnosti jeden rok a kratší bez ohledu na pořizovací cenu a potraviny, které nejsou určeny k dalšímu prodeji jako zboží. (*Interní zdroje; 2014*)

Za skladovaný materiál je ve společnosti dále považován materiál určený k renovaci. Případně také materiál, jenž nebyl koncem roku spotřebován a je umístěný na jednotlivých pracovištích. Tento materiál se na základě provedených soupisů k 31. 12. převede ze spotřeby na účet zásob (paří sem nespotřebovaný materiál, palivo v palivových nádržích, autodíly, pneumatiky v zásobách garáží, autodílen apod.). Materiál, který je určen k renovaci, je materiál (náhradní díl), který byl pro poruchu nahrazen jiným, a po jeho demontáži bylo společností rozhodnuto o jeho renovaci. Nevratné obaly, které jsou dodávány dodavatelem jako součást dodávky a používané dále uvnitř společnosti pro přesun takto dodaného materiálu, zboží apod., jsou při jeho skladování součástí ceny dodaného materiálu, zboží. Drobným hmotným majetkem je myšlen skladový materiál dosud nevydaný do užívání. Do zásob společnosti dle ČPP ani dle IAS/IFRS nejsou zahrnovány zásoby v konsignačních skladech dodavatelů. (*Interní zdroje; 2014*)

**Nedokončenou výrobou** jsou myšleny produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni a nejsou již materiálem, avšak nejsou ještě ani hotovým výrobkem. Tato kategorie zahrnuje uhlí předané k další úpravě úpravně (uhlí v předávacích zásobnících), uhlí připravené k úpravě, třídění nebo drcení jiným způsobem, nedokončené stavební práce, nedokončené práce výzkumné a obdobné činnosti, nedokončené investice prováděné ve vlastní režii, nedokončené ostatní výrobky, popř. výkony. **Polotovary vlastní výroby** jsou odděleně evidované produkty, které ještě neprošly všemi výrobními stupni a musí být proto dokončeny či zkompletovány do finálních výrobků v dalším výrobním procesu. Tyto polotovary lze využít při výrobě větších strojírenských výrobních celků. (*Interní zdroje; 2014*)

**Výrobky** ve společnosti pocházejí z vlastní výroby a jsou dále určené k realizaci mimo společnost, případně ke spotřebě uvnitř společnosti. Za výrobky je považováno uhlí na odbytových skládkách, uhlí přednaložené koncem měsíce ve vagónech, případně naložené vagóny uhlí, které nebylo převzato koncem měsíce na stanovených přejímacích místech elektrárnami, uhlí v odbytových zásobnících úpravny uhlí a další dohotovené výrobky, určené k realizaci a nevyfakturovány. Do **zboží** společnost zahrnuje movité věci nabyté za účelem prodeje a společnost s nimi dále obchoduje. Dále jsou do zboží zahrnovány také výrobky vlastní výroby, které byly aktivovány a předány do vlastních prodejen. (*Interní zdroje; 2014*)

Níže uvedená tabulka č. 11 znázorňuje strukturu zásob. Stejně jako v předchozích tabulkách, i v tomto případě jsou vyjmuty položky rozvahy, které jsou nulové.

**Tab. č. 11 Zásoby společnosti Severočeské doly a.s.**

Položka v tis. Kč	2013		
	Brutto	Korekce	Netto
<b>Zásoby</b>	<b>511 902</b>	<b>-106 613</b>	<b>405 289</b>
Materiál	474 980	-106 613	368 367
Nedokončená výroba a polotovary	33 803	0	33 803
Výrobky	1 439	0	1 439
Poskytnuté zálohy na zásoby	1 680	0	1 680

*Zdroj: Vlastní zpracování dle výroční zprávy za rok 2013; 2015*

### **Oceňování zásob**

Oceňování zásob probíhá ve společnosti v souladu se zákonem, a to zásoby nakoupené se oceňují pořizovacími cenami, zásoby vytvořené vlastní činností vlastními náklady. Renovace náhradních dílů a úprava zásob, jenž je prováděná ve vlastní režii společnosti, se vyúčtuje jako aktivace a náklady na renovaci a úpravu jsou složkou ocenění náhradních dílů a zásob na skladě. Bezplatně pořízené zásoby nebo nalezené (přebytky zásob), odpad a zbytkové produkty, které jsou vrácené z výroby či jiné činnosti, se ocení dle odborného odhadu jejich užitné hodnoty. Tento odborný odhad je ve společnosti zajištěn pomocí odboru nákupu. (*Interní zdroje; 2014*)

Také při inventarizaci je zjišťována užitná hodnota zásob, která je následně porovnána s oceněním v účetnictví. Skryté neboli latentní přírůstky hodnot zásob nejsou do účetnictví zahrnovány. (*Interní zdroje; 2014*)

Naopak latentní úbytky hodnoty zásob jsou předmětem analýzy, a pokud není snížení hodnoty považováno za definitivní, vytváří se opravná položka. Při definitivním snížení hodnoty se účtuje do nákladů, na vrub účtu 549 – *Manka a škody*. Pokud nastane situace, že koncem roku jsou nevyfakturované dodávky, ocení se dle smlouvy s dodavatelem případně odhadem. (*Interní zdroje; 2014*)

### **Likvidace zásob**

K likvidaci zásob dochází ve společnosti pouze ve výjimečných případech. Tato likvidace je poté prováděna u zásob, které jsou pro společnost nepotřebné, nepoužitelné a které nelze odprodat či zhodnotit jiným ekonomickým způsobem. Likvidace tedy přichází do úvahy především v případech, kdy dojde během skladování k vypršení zákonem stanovených lhůt pro možnost použití zásob (potravinářské, veterinární, farmaceutické, technologické a jiné požadavky). O likvidaci zásob se vystavuje příslušný protokol. (*Interní zdroje; 2014*)

### **5.2.3 Rezervy**

V této podkapitole je rozebrána tvorba rezervy na sanace a rekultivace dle metodiky stanovené orgány báňské správy a dle českých právních předpisů.

Povinnost tvořit rezervy na sanace a rekultivace těžebními organizacemi vyplývá z těchto ustanovení zákonů:

1. Dle §31 odst. 5 horního zákona je organizace povinna zajistit sanaci, která obsahuje i rekultivace dle zvláštních zákonů, všech pozemků dotčených těžbou. Za sanaci se považuje odstranění škod na krajině komplexní úpravou území a územních struktur.
2. Dle § 31 odst. 6 horního zákona je organizace povinna vytvářet rezervu finančních prostředků, která musí odpovídat potřebám sanace pozemků.
3. Dle § 32 odst. 2 horního zákona a § 10 odst. 2 zákona České národní rady o hornické činnosti, výbušninách a o státní báňské správě č. 61/1988 Sb. je součástí plánu otírky, přípravy a dobývání mimo jiné také návrh:
  - a) na vyčíslení předpokládaných nákladů na sanaci a rekultivaci,
  - b) na výši a způsob vytvoření potřebné rezervy včetně návrhu na časový průběh jejich vytvoření, a to ve vztahu k plánované činnosti.



4. Dle § 37a odst. 2 horního zákona podléhá tvorba rezervy a její čerpání schválení příslušným obvodním báňským úřadem.

Společnost se při tvorbě rezervy v příslušném roce řídí dle metodiky sloužící k vyčíslení těchto rezerv, kterou publikovaly orgány báňské správy. Výše rezervy na sanaci a rekultivace pozemků dotčených těžbou musí vycházet nejen ze znalosti konkrétních poměrů na ložisku, ale také z plánovaného postupu těžebních prací a věcných potřeb sanačních a rekultivačních prací. Rezerva je následně v průběhu životnosti ložiska vytvářena v závislosti na výši těžby metodou měrných nákladů na jednotku těžby v rozsahu povolené hornické činnosti. (*Interní zdroje; 2012*)

Způsob výpočtu celkové výše rezervy na sanaci a rekultivace pozemků dotčených těžbou a celkových nákladů, které je potřeba vynaložit na sanaci a rekultivaci těchto pozemků, je uveden v tabulce č. 12.

**Tab. č. 12 Výpočet celkové rezervy na sanaci a rekultivace**

Název	Vzorec pro výpočet
Celkové náklady na sanaci a rekultivaci (Kč)	Plocha pozemků (ha) * průměrný náklad na sanaci a rekultivaci jednoho hektaru (Kč/ha)
Celková výše rezervy na sanaci a rekultivaci (Kč)	Celková výše rezervy (Kč) = Celkové náklady potřebné na sanaci a rekultivace (Kč)

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti; 2015*

Z výše uvedené tabulky je tedy patrné, že celková výše rezervy na sanaci a rekultivace musí odpovídat celkovým nákladům na sanaci a rekultivaci. Celková výše rezervy musí být rovnoměrně rozložena v čase na celou dobu životnosti dolu. Aby tomu tak bylo, musí se celková výše rezervy následně rozpočítat na předpokládaný objem těžby, přičemž vznikne částka neboli měrný náklad na tunu těžby, kterým má být zatížena každá vytěžená tuna. (*Interní zdroje; 2012*)

Způsob výpočtu měrného nákladu na jednu tunu těžby a následně roční tvorba rezervy je uvedena v tabulce č. 13. Níže uvedený postup výpočtu vychází z očekávaných nákladů na sanaci a rekultivace v budoucnu. Musí tedy být pravidelně aktualizován tak, aby odrážel vývoj cen sanačních a rekultivačních prací v čase. V tomto případě uplatňují orgány báňské správy dva přístupy. Jedním z nich je, že výše vytvořené rezervy je každoročně navyšována koeficientem vyjadřujícím změny cen.

Orgány báňské správy v tomto případě trvají na použití indexu spotřebitelských cen, který je publikován českým statistickým úřadem. V druhém případě orgány báňské správy vyžadují pravidelnou aktualizaci podkladů, jež jsou zpracovány na základě aktuálních cenových informací. (*Interní zdroje; 2012*)

**Tab. č. 13 Výpočet roční rezervy na sanaci a rekultivaci**

Název	Vzorec pro výpočet
Měrný náklad na jednu tunu těžby (Kč/t)	Celkové náklady na sanaci a rekultivaci (Kč) / celková předpokládaná těžba (t)
Roční tvorba rezervy (Kč)	Měrný náklad na jednu tunu těžby (Kč/t) * skutečná roční těžba (t)

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti; 2015*

Společnost Severočeské doly a.s. pro stanovení roční výše rezervy na sanaci a rekultivaci vychází z podkladů a dokumentace, jež je společností povinně zpracovávána a pravidelně aktualizována v průběhu životnosti ložiska. Tato dokumentace obsahuje souhrnný plán sanaci a rekultivaci a plán sanaci a rekultivaci území dotčeného těžbou. (*Interní zdroje; 2012*)

#### **Postup společnosti Severočeské doly a.s. při ocenění rezerv**

Společnost Severočeské doly a.s. vznikla 1. 1. 1994 v rámci velké privatizace, v oblasti tvorby rezervy na sanaci a rekultivaci byla nucena navázat na svého právního předchůdce a tak převzala rezervu na sanaci a rekultivaci celkem ve výši 878,1 mil. Kč. Vzhledem k zásadní změně horního zákona, jež byla provedena novelou č. 541/1991 Sb., všem důlním společnostem byla stanovena povinnost vytvářet rezervu na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou. Právní předchůdce na základě této úpravy vytvořil v letech 1991 a 1992 rezervu na sanaci a rekultivaci dle usnesení vlády české republiky č. 287/1990. (*Interní zdroje; 2012*) Níže uvedená tabulka znázorňuje, v jaké výši byla tato rezerva vytvořena.

**Tab. č. 14 Výše rezervy za období 1991 – 1992**

Položka v tis. Kč	1991	1992
Doly Bílina	205 000	25 000
Doly Nástup Tušimice	205 000	175 000

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti; 2015*

V roce 1993 novela horního zákona stanovila, že organizace provozující doly, jež byly v činnosti již v minulosti, mají povinnost vytvářet rezervu ve výši odpovídající celkovému objemu předpokládaných nákladů na sanaci a rekultivaci v souladu s tímto zákonem. Vzhledem k těmto skutečnostem byl zpracován „dlouhodobý generel rekultivací“, který obsahoval údaje použité pro výpočet výše rezervy na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou v obou lokalitách. (*Interní zdroje; 2012*)

### **Doly Nástup Tušimice – prvotní ocenění rezervy na sanaci a rekultivaci**

Celkové náklady na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou byly pro tyto doly vyčísleny na 8 800,6 mil. Kč. Z těchto nákladů však bylo vynaloženo 1 205,5 mil. Kč do 31. 12. 1992. Zbývající náklady na sanaci a rekultivaci tak dosahovaly výše 7 595,1 mil. Kč., která se skládala z nákladů na zbytkovou jámu ve výši 1 640,7 mil. Kč a z nákladů na běžné rekultivace ve výši 5 954,4 mil. Kč. Rezerva, která byla za roky 1991 a 1992 vytvořena, pokryla tyto zbývající náklady do výše 200 mil. Kč. (*Interní zdroje; 2012*) Celkovou výši rezervy, kterou tedy bylo nutné vytvořit po 1. 1. 1993, znázorňuje níže uvedená tabulka.

**Tab. č. 15 Celková výše rezervy k vytvoření – Doly Nástup Tušimice**

<b>Položka</b>	<b>v mil. Kč</b>
Celkové náklady na sanaci a rekultivaci	8 800,6
Náklady vynaložené do 31. 12. 1992	-1 205,5
Rezerva vytvořená v období 1991 – 1992	-200,0
<b>Částka rezervy k vytvoření do konce životnosti dolu</b>	<b>7 395,1</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti; 2015*

Celková předpokládaná těžba uhlí připadající na Doly Nástup Tušimice byla stanovena na 898,8 mil. tun, přičemž z toho 415,8 mil. tun se vytěžilo do konce roku 1992. Odbytová těžba uhlí od 1. 1. 1993 do konce životnosti dolů tudíž činila 483 mil. tun. (*Interní zdroje; 2012*) Vzhledem k časovému rozložení tvorby rezervy na sanaci a rekultivaci muselo být stanoveno měrné zatížení 1 tuny vytěženého uhlí, které je znázorněno v tabulce č. 16

**Tab. č. 16 Měrné zatížení jedné tuny těženého uhlí – Doly Nástup Tušimice**

<b>Název</b>	<b>Výpočet</b>	<b>Výsledek</b>
Měrný náklad na jednu tunu těžby (Kč/t)	7 395,1 mil. Kč / 483,0 mil. t	15,3108 Kč/t

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti; 2015*

### **Doly Bílina – prvotní ocenění rezervy na sanaci a rekultivaci**

Celkové náklady na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou byly pro tyto doly vyčísleny na 8 423 mil. Kč. Z těchto nákladů však bylo vynaloženo 791 mil. Kč do 31. 12. 1992. Zbývající náklady na sanaci a rekultivaci tak dosahovaly výše 7 632 mil. Kč., která se skládala z nákladů na zbytkovou jámu ve výši 3 168 mil. Kč a z nákladů na běžné rekultivaci ve výši 4 464 mil. Kč. Rezerva, která byla za roky 1991 a 1992 vytvořena, pokryla tyto zbývající náklady do výše 410 mil. Kč. *(Interní zdroje; 2012)* Celkovou výši rezervy, kterou tedy bylo nutné vytvořit po 1. 1. 1993, znázorňuje níže uvedená tabulka.

**Tab. č. 17 Celková výše rezervy k vytvoření – Doly Bílina**

<b>Položka</b>	<b>v mil. Kč</b>
Celkové náklady na sanaci a rekultivaci	8 423
Náklady vynaložené do 31. 12. 1992	- 791
Rezerva vytvořená v období 1991 – 1992	- 410
<b>Částka rezervy k vytvoření do konce životnosti dolu</b>	<b>7 222</b>

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti; 2015*

Celková předpokládaná odbytová těžba uhlí připadající na Doly Bílina od 1. 1. 1993 do konce životnosti dolu byla stanovena na 276,8 mil. tun. *(Interní zdroje; 2012)* Vzhledem k časovému rozložení tvorby rezervy na sanaci a rekultivaci muselo být stanoveno měrné zatížení 1 tuny vytěženého uhlí, které je znázorněno v tabulce č. 18.

**Tab. č. 18 Měrné zatížení jedné tuny těženého uhlí**

<b>Název</b>	<b>Výpočet</b>	<b>Výsledek</b>
Měrný náklad na jednu tunu těžby (Kč/t)	7 395,1 mil. Kč / 483,0 mil. t	15,3108 Kč/t

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti; 2015*

Výše roční tvorby rezervy na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou dosáhla za rok 1993 v případě Dolů Nástup Tušimice výše 225,9 mil. Kč a za Doly Bílina ve výši 195 mil. Kč. Za obě lokality byla tedy právním předchůdcem vytvořena celková rezerva na sanaci a rekultivaci pozemků dotčených těžbou do roku 1993 ve výši 878,1 mil. Kč. Tuto rezervu společnost Severočeské doly a.s. na základě privatizačního projektu převzala od svého právního předchůdce. Další tvorba rezervy pro následující roky vychází z měrného zatížení jedné tuny těženého uhlí z roku 1993. *(Interní zdroje; 2012)*

Jelikož společnost využívá stejný postup pro výpočet na základě vzorců uvedených v této podkapitole a dochází pouze k aktualizaci vyčíslení celkových nákladů vzhledem k zohlednění nárůstu cen, a tak tedy i k aktualizaci původně stanoveného měrného zatížení jedné tuny těženého uhlí, je přehled tvorby rezervy na sanace a rekultivace pozemků dotčených těžbou a její následné čerpání v jednotlivých letech uvedeno v níže uvedené tabulce.

**Tab. č. 19 Rezerva na sanace a rekultivace v tis. Kč ve společnosti Severočeské doly a.s.**

<b>Rok</b>	<b>Počáteční stav</b>	<b>Tvorba</b>	<b>Čerpání</b>	<b>Konečný stav</b>
1994	878 081	376 674	191 420	1 063 335
1995	1 063 335	369 487	230 534	1 202 288
1996	1 202 288	444 312	260 382	1 386 218
1997	1 386 218	479 173	284 891	1 580 500
1998	1 580 500	473 353	273 662	1 780 191
1999	1 780 191	426 486	258 987	1 947 690
2000	1 947 690	455 140	247 963	2 154 867
2001	2 154 867	474 335	243 301	2 385 901
2002	2 385 901	452 461	304 433	2 533 929
2003	2 533 929	455 206	391 978	2 597 157
2004	2 597 157	444 812	312 364	2 729 605
2005	2 729 605	449 785	215 722	2 963 668
2006	2 963 668	451 496	254 416	3 160 749
2007	3 160 749	416 523	141 993	3 435 279
2008	3 435 279	399 266	176 122	3 658 423
2009	3 658 423	395 857	232 603	3 821 677
2010	3 821 677	391 187	543 132	3 669 732
2011	3 669 732	444 688	336 242	3 778 178
2012	3 778 178	420 527	249 580	3 949 125
2013	3 949 125	460 244	223 127	4 186 242

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti, 2015*

Počáteční stav uvedený v roce 1994, představuje tvorbu rezervy a sanace a rekultivace za období 1991 - 1993, která byla převzata společností od právního předchůdce.

Z předcházejícího textu práce vyplývá, že rezervy na sanace a rekultivace jsou ve společnosti tvořeny za účelem a ve výši, která je v souladu se zákonem o rezervách. Tyto rezervy jsou tvořeny z důvodu zahlazení následků důlní činnosti a odstranění škod, které souvisejí s hornickou činností na základě horního zákona. (*Výroční zpráva; 2013*)

Rezerva na tyto náklady se vypočítává dle nejnovějších metod a technického posouzení procesů, jež budou po uzavření dolů na rekultivaci těžebních území pravděpodobně v budoucnosti použity. Tato rezerva tak představuje odhad vytvořený na základě stávajících technických znalostí a legislativy. Odhady jsou ve společnosti pravidelně revidovány a případné změny v tvorbě rezervy na sanace a rekultivace se odrážejí ve výši přidělu do této rezervy nejen v současných, ale i v budoucích obdobích. (*Výroční zpráva; 2013*)

### **Prostředky rezerv na sanace a rekultivace a důlní škody**

Rezerva na důlní škody a rezerva na sanace a rekultivace jsou v horním zákoně nazývány rezervami finančních prostředků. Samotný horní zákon dříve nestanovoval pro tyto rezervy povinnou podobu (v jaké mají být drženy). Nicméně z pojmenování těchto rezerv a z účelu, na který jsou vytvářeny, bylo zřejmé, že jejich reálná finanční podoba je přinejmenším žádoucí. Společnost Severočeské doly a.s. zvolila konzervativní postup při nakládání s prostředky těchto rezerv a rozhodla se pro jejich reinvestování do finančních aktiv v souladu se svou konzervativní investiční strategií. Rezervy tvořené dle horního zákona tak byly vždy pokryty likvidním finančním majetkem, který zároveň zajišťoval zhodnocování těchto prostředků. Tento způsob nakládání s prostředky rezerv je ve společnosti zachováno i v současnosti, kdy již platné znění horního zákona stanovuje požadavek na reálnou finanční podobu těchto prostředků. Vzhledem k těmto skutečnostem nemá společnost problémy s naplněním požadavků zákona o rezervách, ve kterém je požadováno, aby prostředky ve výši tvorby rezerv byly převáděny na zvláštní bankovní účet nejpozději ke dni, k němuž společnost podává daňové přiznání za období, ve kterém tvorbu rezerv zaúčtovala a uplatnila jako náklad na dosažení, udržení a zajištění zdanitelných příjmů. Dále také nemá společnost problémy s naplňováním obdobných požadavků, které jsou zakotveny v §37a horního zákona. Aby společnost mohla naplnit veškeré požadavky na ni kladené, zřídila dva bankovní účty, které jsou odděleny od jiných finančních aktiv a slouží pouze k deponování prostředků v rámci rezerv na sanace a rekultivace a důlní škody. Společnost následně na tyto účty převedla v souladu s požadavky zákona prostředky vztahující se k rezervám a ke konci roku 2011 na těchto účtech vykazovala zůstatek ve výši 164 289 tis. Kč. Společnost dále také drží státní dluhopisy, které byly nakoupené z prostředků rezerv tvořených dle horního zákona. (*Interní zdroje; 2012*)

Z hlediska čerpání prostředků rezerv platí pro společnost obecně povinnost schválení obvodním báňským úřadem. Jelikož společnost vykazuje jak rezervy nedeponované na zvláštních účtech, tak i rezervy deponované na těchto účtech, musí v této oblasti postupovat dle výkladu ministerstva financí ČR. Tento výklad trvá na chronologickém čerpání rezerv. Pro společnost to znamená, že rezervy deponované na zvláštních účtech mohou být čerpány teprve poté, co společnost vyčerpá nedeponované rezervy. (*Interní zdroje; 2012*)

### **5.3 Účetní závěrka společnosti dle IAS/IFRS**

Dříve musela společnost Severočeské doly a.s. povinně sestavovat účetní závěrku dle IAS/IFRS, jelikož její akcie byly registrovány k obchodování na veřejném trhu. Jak již bylo zmíněno, v současnosti tomu tak již není, společnost však i nadále vede účetnictví v rámci IAS/IFRS, jelikož vykazuje výsledky v rámci své skupiny do konsolidované účetní závěrky. Aplikace standardů IAS/IFRS, jež je dále v práci zpracována, se netýká celé skupiny, ale pouze samotné společnosti Severočeské doly a.s.

#### **Aplikace standardů IAS/IFRS**

Z teoretické části práce vyplynuly hlavní rozdíly týkající se vykazování jak dle českých právních předpisů, tak i dle mezinárodních účetních standardů. Při aplikaci standardů IAS/IFRS je třeba tyto základní odlišnosti zohlednit a provést úpravu jednotlivých položek rozvahy společnosti, tak aby byly dodrženy principy, jež při vykazování dle IAS/IFRS z jednotlivých standardů vyplývají. Rovněž je podstatné brát v úvahu, jak jednotlivé úpravy ovlivňují náklady a výnosy společnosti a tím tedy i výsledek hospodaření běžného účetního období.

#### **5.3.1 Dlouhodobý majetek**

Tato podkapitola je zaměřena na úpravu dlouhodobého hmotného, nehmotného a finančního majetku a to dle kritérií IAS/IFRS.

#### **Dlouhodobý nehmotný majetek**

Společnost se při přechodu z českých právních předpisů na IAS/IFRS musí z hlediska úpravy jednotlivých položek tohoto majetku řídit především standardem IAS 38 (*Nehmotná aktiva*). Nejprve musí společnost přehodnotit, které z položek dlouhodobého nehmotného majetku vykazované dle českých právních předpisů budou uznatelné i dle definice nehmotného aktiva, jež je zakotvena ve standardu uvedeném výše.

Pokud společnost identifikuje, že některá z položek dlouhodobého nehmotného majetku nespĺňuje tuto definici, je považována vzhledem ke standardu za náklad a musí být odstraněna z rozvahy dle IAS/IFRS.

Změny jednotlivých rozvahových položek, jež jsou způsobeny aplikací standardů IAS/IFRS, se nacházejí v tabulce č. 20.

**Tab. č. 20 korekce dlouhodobého nehmotného majetku**

Položka v tis. Kč	2013		
	ČPP	Změna	IAS/IFRS
<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	<b>106 107</b>	<b>-77 239</b>	<b>28 868</b>
Software	25 734	0	25 734
Ocenitelná práva	77 239	-77 239	0
Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	2 442	0	2 442
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	692	0	692

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti; 2015*

Výše uvedená tabulka je rozdělena do tří sloupců, přičemž první sloupec znázorňuje stav dle ČPP před aplikací IAS/IFRS, druhý zachycuje změnu, která je nutná, aby vše bylo v souladu s IAS/IFRS, a poslední sloupec vyjadřuje koncový stav dlouhodobého nehmotného majetku již vykazovaného dle IAS/IFRS.

Aby mohla být položka uznána jako nehmotné aktivum a následně vykazována v rozvaze dle IAS/IFRS, musí splňovat kritérium identifikovatelnosti, kontroly a budoucího ekonomického prospěchu. Jednu z podstatných částí dlouhodobého nehmotného majetku tvoří software. Veškerý software byl ve společnosti pořízen koupí a společnost je tak schopna tuto skutečnost doložit příslušnými doklady. Z těchto skutečností tedy vyplývá, že kritérium identifikovatelnosti software splňuje. Veškerý tento software je různě využíván zaměstnanci společnosti a rozsah využití stanovují přístupová práva zaměstnanců. Lze tedy říci, že jejich přístup je kontrolován správcem sítě a je tak tedy splněno i kritérium kontroly. Poslední kritérium budoucího ekonomického užitku je rovněž splněno, jelikož software je za tímto účelem využíván.

Další podstatnou část dlouhodobého majetku dle ČPP tvoří ocenitelná práva, tyto práva však nespĺňují definici nehmotného aktiva, a tudíž ani nejsou společností zahrnována do rozvahy dle IAS/IFRS.



Jelikož ostatní položky již příslušná výše uvedená kritéria splňují, dochází ke snížení dlouhodobého nehmotného majetku ve výši 77 239 tis. Kč, tedy pouze o ocenitelná práva.

Dlouhodobý nehmotný majetek, který je zařazen do rozvahy dle IAS/IFRS má v případě společnosti Severočeské doly a.s. vždy určitelnou dobu použitelnosti. Je veden v pořizovací ceně, která je následně snížena o příslušné oprávkky, případně o opravné položky. Dále je tento majetek odepisován rovnoměrně po dobu předpokládané doby životnosti, jež ve společnosti činí 3,5 roku. U doby životnosti a metody odepisování dochází k přehodnocení každý rok. (*Výroční zpráva; 2013*)

### **Dlouhodobý hmotný majetek**

Další upravovanou oblastí rozvahy je dlouhodobý hmotný majetek. Tento majetek je v rámci IAS/IFRS upravován několika standardy. Jedná se například o IAS 16 (*Pozemky, budovy a zařízení*) a IAS 40 (*Investice do nemovitostí*). Změny jednotlivých rozvahových položek, jež jsou způsobeny aplikací standardů IAS/IFRS, se nacházejí v níže uvedené tabulce.

**Tab. č. 21 Korekce dlouhodobého hmotného majetku**

Položka v tis. Kč	2013		
	ČPP	Změna	IAS/IFRS
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>21 023 373</b>	<b>434 986</b>	<b>21 458 359</b>
Pozemky	2 189 167	0	2 189 167
Stavby	6 160 628	0	6 160 628
Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	11 420 361	434 986	11 855 347
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	1 569	0	1 569
Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	832 976	0	832 976
Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	418 672	0	418 672

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti; 2015*

Tato tabulka je rozdělena do tří sloupců, přičemž první sloupec znázorňuje stav dle ČPP před aplikací IAS/IFRS, druhý zachycuje změnu, která je nutná, aby vše bylo v souladu s IAS/IFRS, a poslední sloupec vyjadřuje koncový stav dlouhodobého hmotného majetku již vykazovaného dle IAS/IFRS.

Z uvedené tabulky je patrné, že ke změně dochází pouze u položky samostatné movité věci a soubory movitých věcí a to o 434 986 tis. Kč. Tato změna je způsobená tím, že společnost zaúčtovala významné opravy s dopadem na životnost majetku jako položky zvyšující jeho ocenění.

Následné odpisy tohoto majetku jsou ovlivněny komponentním přístupem odepisování, jelikož pro potřeby evidence majetku a výpočtu odpisů může společnost dle IAS/IFRS rozhodnout o rozšíření evidence majetku o údaje o jeho jednotlivých komponentech. Komponentou je poté myšlena ucelená část majetku vymezená na základě technickoprovozních kritérií. Jednotlivé komponenty nemusí být schopny samostatného provozu a užívání bez ostatních částí majetku. Odlišnost se vyskytuje při výpočtu daňových odpisů a účetních odpisů pro potřeby účetnictví dle ČPP. Z tohoto hlediska nesmí být majetek rozdělován na komponenty, které nesplňují požadavky na vymezení majetku dle zákonů č. 586/1992 Sb. a 563/1991 Sb. a prováděcích předpisů. Což znamená, že především nesmí být počítány odpisy odděleně za komponenty, které nejsou samostatně použitelné a způsobilé plnit provozně ekonomické funkce bez dalších částí majetku. (*Interní zdroje; 2014*) Ostatní položky splňují požadavky IAS/IFRS a jsou tak vykazovány ve shodné výši jako dle ČPP.

### **Dlouhodobý finanční majetek**

Pro tento majetek společnost uplatňuje standard IAS 39 (*Finanční nástroje*). V souladu s tímto standardem je finanční majetek rozdělen do následujících kategorií:

- finanční majetek držený do splatnosti,
- úvěry a jiné pohledávky,
- realizovatelný finanční majetek.

Finanční majetek držený do splatnosti je majetek s fixními či určitelnými platbami a pevnou splatností, jenž společnost v rámci skupiny zamýšlí a zároveň je schopna držet až do splatnosti (kromě poskytnutých úvěrů a jiných pohledávek vytvořených společností). (*Výroční zpráva; 2013*)

Úvěry a jiné pohledávky jsou nederivátová finanční aktiva s pevně stanovenými či určitelnými platbami, jež nejsou kótovaná na aktivním trhu. Veškerý ostatní finanční majetek (kromě poskytnutých úvěrů a jiných pohledávek vytvořených v rámci skupiny) je zařazen do kategorie realizovatelný finanční majetek. (*Výroční zpráva; 2013*)

Finanční majetek, který je držen do splatnosti, se řadí mezi dlouhodobá aktiva kromě případů, kdy jeho splatnost vyprší během 12 měsíců od data účetní závěrky. Realizovatelný finanční majetek řadí společnost mezi krátkodobá aktiva, v případě že ho management společnosti hodlá prodat během 12 měsíců od data účetní závěrky. (*Výroční zpráva; 2013*)

Finanční majetek je při prvotním zaúčtování oceňován pořizovací cenou, která se rovná reálné hodnotě protihodnoty zvýšené o transakční náklady. Realizovatelný finanční majetek je společností přeceňován reálnou hodnotou na základě jeho kótované tržní ceny k datu účetní závěrky. Tato reálná hodnota však není snižována o případné transakční náklady, které by společnosti mohly vzniknout v souvislosti s prodejem těchto finančních aktiv. Případné zisky a ztráty z přecenění realizovatelného finančního majetku na reálnou hodnotu se vykazují jako samostatná složka vlastního kapitálu a to až do doby, dokud nedojde k prodeji finančního majetku, respektive k jinému způsobu jeho pozbytí nebo k poklesu jeho hodnoty. Potom se kumulovaný zisk nebo ztráta, jež byly původně zaúčtované do vlastního kapitálu, převedou do hospodářského výsledku běžného období. Finanční majetek držený do splatnosti je ve společnosti oceňován zůstatkovou hodnotou s použitím metody efektivní úrokové sazby. (*Výroční zpráva; 2013*)

**Tab. č. 22 Korekce dlouhodobého finančního majetku**

Položka v tis. Kč	2013		
	ČPP	Změna	IAS/IFRS
<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	<b>5 016 806</b>	<b>0</b>	<b>5 016 806</b>
Podíly - ovládaná osoba	578 500	0	578 500
Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	15 333	0	15 333
Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	105 037	0	105 037
Jiný dlouhodobý finanční majetek	4 317 936	0	4 317 936

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti; 2015*

Změny jednotlivých rozvahových položek, jež jsou způsobeny aplikací standardů IAS/IFRS, se nacházejí ve výše uvedené tabulce č. 22. Tato tabulka je rozdělena stejným principem jako dvě předcházející.

Z tabulky je zřejmé, že v této oblasti ve společnosti nedochází ke změnám u žádné z uvedených položek. Veškeré položky tedy splňují kritéria stanovená IAS/IFRS a mohou tak být vykazována ve shodné výši jako dle ČPP.

### 5.3.2 Zásoby

Další upravovanou částí rozvahy z hlediska oběžných aktiv jsou zásoby. Touto oblastí se zabývá IAS 2 (*Zásoby*). Zásoby ve společnosti zahrnují především materiál pro údržbu a náhradní díly. Tyto položky jsou oceňovány pořizovací cenou, jež je upravena o opravnou položku na zastaralé a nepoužitelné zásoby. Materiál je při pořízení účtován jako zásoba a následně je účtován buď přímo do nákladů, nebo se aktivuje do pořizovací ceny dlouhodobého hmotného majetku. (*Výroční zpráva; 2013*)

Tab. č. 23 Korekce zásob

Položka v tis. Kč	2013		
	ČPP	Změna	IAS/IFRS
<b>Zásoby</b>	<b>405 289</b>	<b>0</b>	<b>405 289</b>
Materiál	368 367	0	368 367
Nedokončená výroba a polotovary	33 803	0	33 803
Výrobky	1 439	0	1 439
Poskytnuté zálohy na zásoby	1 680	0	1 680

Zdroj: *Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti; 2015*

Z hlediska ČPP a IAS/IFRS je v oblasti zásob významná odlišnost. Dle českých právních předpisů jsou veškeré náhradní díly evidovány v zásobách, na rozdíl v IAS/IFRS jsou významné náhradní díly evidovány jako dlouhodobá hmotná aktiva. Z tabulky uvedené výše plyne, že v rámci společnosti nejsou za rok 2013 shledány žádné významné náhradní díly, a proto nedochází v této oblasti k žádným korekcím. Položka zásob dle IAS/IFRS je vykázána ve shodné výši jako dle ČPP.

### 5.3.3 Rezervy

Při implementaci IAS/IFRS se musí společnost v oblasti rezerv řídit především standardem IAS 37 (*Rezervy*). Jedná se o vyčíslení rezervy na sanace a rekultivace na základě pravidel IAS/IFRS pro účtování o rezervách a to zcela nezávisle na pravidlech vyžadovaných dle českých právních předpisů. V teoretické části práce jsou uvedeny pravidla, dle kterých může společnost vykázat rezervy. (*Interní zdroje; 2012*)

Z hlediska rezerv vytvářených dle horního zákona společnost tyto požadavky splňuje. Jelikož závazek společnosti vyplývá z právního předpisu (zák. č. 44/1988 Sb., horní zákon) a minulou událostí zakládající závazek je provedená těžba a jiné práce na dotčených územích. *(Interní zdroje; 2012)*

Vypořádání závazku společnosti vyvolá v budoucnu výrazné peněžní odtoky ve prospěch specializovaných dodavatelů, kteří se na sanační a rekultivační práce najímají. A v neposlední řadě společnost dokáže s vysokou mírou spolehlivosti odhadnout, kdy budou sanace a rekultivace jednotlivých území provedeny, a jak velké náklady vyvolají. Tyto odhady vycházejí z plánu otvírky a přípravy dobývání, dostupných rozpočtu a také i z hlediska zkušeností z již provedených sanací a rekultivací. *(Interní zdroje; 2012)*

Na základě výše uvedených kritérií je tedy rezerva na sanace a rekultivace uznána jako rezerva pro výkaznictví dle IAS/IFRS. Při stanovení její výše poté platí, že rezerva na sanace a rekultivace musí být vykázána jako současná hodnota nejlepšího možného odhadu budoucích výdajů na sanace a rekultivace pozemků, které jsou k datu účetní závěrky zasazeny těžební činností. Přesné stanovení výše rezervy ve společnosti Severočeské doly a.s. vychází z dlouholetých zkušeností s prováděním sanačních a rekultivačních prací, detailních mapových a měřických podkladů a z koncepčních materiálů, které obsahují plánovaný způsob a časový horizont rekultivací jednotlivých ploch zasazených těžbou. Postup výpočtu výše rezervy na sanace a rekultivace je zakotven ve vnitropodnikových předpisech společnosti a dle IAS 37 společnost využívá postup, který je opakovaně kontrolovaný a odsouhlasený auditorem, a který je založen na konzistentním souboru předpokladů uvedených v následujícím textu. *(Interní zdroje; 2012)*

### **Konstantní náklady na rekultivaci 1 ha plochy**

Výpočet těchto nákladů vychází ze zjednodušujícího předpokladu. Tento předpoklad říká, že rekultivace každého 1 ha zasazené plochy bude stejně nákladná, a to bez ohledu na skutečně prováděný typ rekultivace (zemědělská, lesnická, zavodnění). Vzhledem k tomuto předpokladu jsou zanedbány výkyvy nákladů v jednotlivých lokalitách a pro celou zasazenou plochu jsou uvažovány průměrné náklady. Tyto náklady jsou následně konstruovány jako vážený průměr z nákladů na jednotlivé druhy rekultivací.

Přičemž náklady na jednotlivé druhy rekultivací vycházejí z pravidelně aktualizované statistiky skutečně vynaložených nákladů na 1 ha rekultivované plochy. (*Interní zdroje; 2012*)

#### **Závazek z rekultivací je úměrný velikosti zasažené plochy**

Jelikož společnost při provozování těžební činnosti postupně devastuje nové plochy, dochází průběžně ke zvyšování závazku, jenž vyjadřuje povinnost zajistit budoucí sanaci a rekultivaci všech ploch zasažených těžbou. (*Interní zdroje; 2012*)

Pokud dochází k dokončování rekultivací ploch, které byly již provozem uvolněny, je tento závazek naopak snižován. Vzhledem k těmto skutečnostem musí výše závazku k rozvahovému dni vycházet z předpokládaných budoucích nákladů na dokončení rozpracovaných rekultivací a provedení rekultivací na plochách, jež byly již těžbou zasaženy. Výše závazku společnosti však nezohledňuje náklady na budoucí rekultivaci ploch, které dosud zasaženy nebyly. Jelikož dle IAS 37 lze tvořit rezervu pouze na skutečně vzniklé závazky, tedy na závazky, které jsou důsledkem skutečně nastalých minulých událostí. (*Interní zdroje; 2012*)

#### **Předpoklad 50% dokončení rozpracovaných rekultivací**

Proces sanace a rekultivace pozemků zasažených těžbou je velmi časově náročný. Nejedná se pouze o zemní práce a terénní úpravy, ale také o navážení úrodných a zúrodnitelných zemin, výsadbu vegetačního krytu a rovněž také péči o něj. Délku celého tohoto cyklu lze odhadovat na roky a vzhledem k tomu společnost vykazuje významný podíl ploch jako rozpracované rekultivace. Při výpočtu rezervy je brán v potaz předpoklad, že všechny zahájené a rozpracované rekultivace jsou dokončeny z 50%. (*Interní zdroje; 2012*)

#### **Konstantní postup rekultivací**

Z hlediska výpočtu současné hodnoty budoucích výdajů na zajištění sanací a rekultivací pozemků zasažených těžbou je podstatným faktem to, v jakém období budou vynaloženy. Přičemž výpočet rezervy vychází z předpokladu, že je každoročně dokončena stejná plocha rekultivací s tím, že rekultivace budou ukončeny v roce 2057. Proto je rozložení budoucích výdajů na sanace a rekultivace v čase rovnoměrné. (*Interní zdroje; 2012*)

### **Konstantní reálná úroková míra 2,5% a konstantní bezriziková úroková míra 4,5%**

Pro diskontování časově rozložených nákladů v cenách aktuálního roku je ve společnosti použita reálná úroková míra ve výši 2,5%. Při výpočtu úrokových nákladů se používá bezriziková úroková míra ve výši 4,5%, jež je odvozena od výnosu nejdelšího českého státního dluhopisu a rovněž od nejdelší na trhu kotované dvacetileté úrokové sazby, dále také s přihlédnutím dokončení rekultivací v roce 2057. (*Interní zdroje; 2012*)

Samotný výpočet výše rezervy na sanace a rekultivace dle požadavků standardu IAS 37 následně ve společnosti probíhá v několika krocích. Cílem tohoto výpočtu je poté vyčíslení výše výdajů na sanace a rekultivace, které bude muset společnost v budoucnu vynaložit. A dále také zjištění jak velká část těchto výdajů připadá na plochy, jež byly reálně zasaženy těžební činností, a rovněž také zjištění současné hodnoty celkových výdajů prostřednictvím diskontování k rozvahovému dni. (*Interní zdroje; 2012*)

Prvním krokem je **odhad nákladů na budoucí sanace a rekultivace**, jenž musí společnost vynaložit na sanace a rekultivace od rozvahového dne až do doby úplného dokončení všech rekultivačních prací. Při odhadu těchto nákladů společnost vychází nejprve z plánovaného technického řešení sanací a rekultivací, jež se nachází jak v souhrnném plánu sanace a rekultivace, tak i v plánu sanace a rekultivace území dotčeného vlivem dobývání. Dále společnost vychází také z cenové statistiky nákladů na 1 ha rekultivované plochy. Zmiňované náklady na sanace a rekultivace přitom zahrnují náklady na přípravu rekultivace (např. průzkumné práce a projekty), dále technickou část rekultivace (např. hrubé terénní úpravy) a biologickou část (např. zatravnění a výsadba sazenic). Do nákladů na sanace a rekultivace naopak nejsou zahrnovány režijní náklady společnosti, náklady na likvidaci majetku zbylého po těžební činnosti, odvody za odnětí půdy ze zemědělského půdního fondu, poplatky za využití pozemků odňatých plnění funkcí lesa, smluvní pokuty, penále, úroky z prodlení a jiné sankce, jež vyplývají ze vztahů s dodavateli sanačních a rekultivačních prací a dále rovněž finanční náklady související s provedením plateb či financováním sanačních a rekultivačních prací. (*Interní zdroje; 2012*)

Odhad celkových nákladů na všechny současné a budoucí sanace a rekultivace zahrnuje náklady na sanaci a rekultivaci ploch, které byly v minulosti těžební činností zasaženy a na nichž byla sanace a rekultivace zahájena a je v realizaci. Dále ploch, které byly

v minulosti těžební činností zasaženy a jejichž sanace a rekultivace dosud nebyla zahájena a v neposlední řadě také ploch, které dosud nebyly těžební činností zasaženy, ale dle plánovaného báňského postupu k jejich zasažení v budoucnu dojde. Celkové náklady na budoucí sanace a rekultivace však nejsou aktuálním závazkem společnosti a při výpočtu rezervy slouží pouze jako mezikrok, jelikož v dalším výpočtu je nutné vyloučit náklady na plochy, jenž nebyly doposud těžební činností zasaženy, avšak k jejich zasažení v budoucnu dle plánu dojde. *(Interní zdroje; 2012)*

Druhým krokem je **stanovení rozsahu ploch zasažených těžební činností**, jelikož závazek společnosti se vztahuje právě k těmto plochám, které byly v minulosti zasaženy těžební činností a jejichž rekultivace dosud nebyla ukončena. Společnost z tohoto hlediska k rozvahovému dni provádí kontrolní měření. Výsledkem tohoto měření je inventarizace a vyčíslení rozlohy těchto ploch. Na základě výše uvedených předpokladů pro výpočet rezervy se za plochu, jenž odpovídá hodnotě závazku společnosti a je tak tedy i relevantní pro výpočet výše rezervy, rozumí provozní plocha dolu, respektive plocha, na které probíhá těžební činnost a 50 % ploch rozpracovaných rekultivací, u nichž je na základě předpokladu zamýšleno jejich 50 % dokončení. *(Interní zdroje; 2012)*

Dalším, již třetím krokem, je **výpočet nominální** tedy nediskontované **výše rezervy**, respektive závazku. Jelikož je současný závazek společnosti přímo úměrný ploše, která byla k rozvahovému dni těžební činností již zasažena, jeho nominální výše se stanoví podílem z odhadovaných celkových budoucích výdajů na sanace a rekultivace. Tento podíl následně odpovídá poměru ploch zasažených těžební činností k celkovým plochám všech budoucích rekultivací. Z toho tedy plyne, že z budoucích nákladů na sanace a rekultivace tvoří závazek společnosti jen náklady připadající na plochy již devastované (těžbou zasažené). *(Interní zdroje; 2012)*

Posledním krokem je již stanovení **současné hodnoty závazku**, tedy diskontování. Nominální výše závazku, jejíž stanovení je rozebráno v předcházejícím kroku, nezohledňuje časovou hodnotu peněz. Z tohoto hlediska je pro stanovení výsledné výše rezervy potřeba spočítat její současnou hodnotu. Výše rezervy na sanace a rekultivace je tedy následně stanovena jako současná hodnota nominálního závazku při použití dlouhodobé reálné bezrizikové výnosové míry ve výši 2,5%. Pro účely diskontování společnost uvažuje rovnoměrné rozložení výdajů v čase. *(Interní zdroje; 2012)*



Jak již bylo v práci zmíněno, společnost začala aplikovat IAS/IFRS až v roce 2005, kdy se stala emitentem cenných papírů na burze. I když v současnosti již emitentem cenných papírů není, i nadále je nucena vést IAS/IFRS v rámci konsolidačního celku spadajícího pod společnost ČEZ a.s. Při prvotním výpočtu rezervy, tedy k 1. 1. 2005 vycházela společnost z výše popsaného postupu a zjištěné skutečnosti jsou uvedeny v tabulce č. 24.

**Tab. č. 24 Jednotlivé kategorie pozemků**

<b>Položka</b>	<b>v ha</b>
Provozní plocha	5 053
Plocha rozpracovaných rekultivací	2 595
Budoucí provozní plocha	1 053

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti; 2015*

Přičemž provozní plochou je myšlena plocha, na které probíhá těžební činnost a jejíž sanace a rekultivace dosud nebyla zahájena. Plocha rozpracovaných rekultivací je plocha, na které byly zahájeny rekultivace a dosud nebyly ukončeny. Poslední položkou ve výše uvedené tabulce je budoucí provozní plocha. Touto plochou jsou myšleny pozemky, které budou těžební činností zasaženy v budoucnu, jsou tedy doposud nedevastované. *(Interní zdroje; 2012)*

Na výše uvedených plochách společnost předpokládala do roku 2050 realizovat 1 606 ha zemědělské, 1 930 ha lesnické a 1 965 ha hydričké rekultivace. Zbylá část, tedy 604 ha, byla zamýšlena na ostatní rekultivace. Společnost na základě všech podkladů zpracovávaných pro postup rekultivací a sanací a na základě cenové statistiky za poslední 3 období (2009 – 2011) zjistila, že celkové náklady na sanaci a rekultivaci těchto ploch, které bude muset společnost v budoucnu vynaložit, tedy od roku 2011 až 2057 jsou odhadovány na 11 565,36 mil. Kč. V těchto nákladech jsou ovšem zahrnuty i náklady na sanaci a rekultivaci budoucí provozní plochy. Skutečně vzniklý závazek společnosti přičemž tvoří 82% u dolů Nástup Tušimice a 86 % u dolů Bílina. Tyto procenta vycházejí z celkové v budoucnu rekultivované plochy. Nominální výše závazku proto odpovídá stejnému procentu z celkových budoucích nákladů na sanace a rekultivace a dosahuje tak za rok 2011 výše 9 923,17 mil. Kč. *(Interní zdroje; 2012)*

Tento závazek poté společnost diskontuje reálnou bezrizikovou výnosovou mírou ve výši 2,50% a to za předpokladu rovnoměrného rozložení výdajů v čase. Tato diskontovaná výše závazku musí být vykázána v rozvaze společnosti jako rezerva na sanaci a rekultivace. (*Interní zdroje; 2012*)

Porovnání rezervy na sanaci a rekultivace tvořené dle IAS/IFRS a dle ČPP jsou charakterizovány v níže uvedené tabulce č. 25. Tato tabulka rovněž obsahuje odůvodnění, proč k těmto odlišnostem mezi ČPP a IAS/IFRS dochází.

**Tab. č. 25 Rozdíly mezi ČPP a IAS/IFRS z hlediska rezerv na sanaci a rekultivace**

	<b>ČPP</b>	<b>IAS/IFRS</b>	<b>Odůvodnění rozdílu</b>
<b>Plocha pro výpočet rezervy</b>	Celková plocha schválená pro těžbu dle Plánu otvírky a přípravy dobývání (tzn. plocha těžbou již zasažená i plocha určená pro těžbu budoucí)	Pouze plocha skutečně těžbou v minulosti zasažená (provozní plocha nedokončené rekultivace)	Plocha, jež je určena pro budoucí těžbu, ještě nebyla znehodnocena, tudíž dosud nevzniknul závazek k její rekultivaci
<b>Rozložení tvorby rezervy v čase</b>	Rovnoměrně dle těžby uhlí tak, aby při vyuhlení odpovídala její výše stanovené částce	Dle přírůstků/úbytků plochy zasažené těžbou (skutečného rozsahu závazku)	Ke každému rozvahovému dni musí rezerva odpovídat skutečnému rozsahu závazku
<b>Zohlednění časové hodnoty peněz</b>	Rezerva se počítá bez zohlednění časové hodnoty peněz (výdaje v roce 2057 mají stejnou váhu jako výdaje v roce 2013)	Výše rezervy odpovídá současné hodnotě budoucích výdajů (diskontování reálnou úrokovou sazbou)	Dlouhodobé závazky se vykazují v současné hodnotě tak, aby byl zřejmý úrokový náklad

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti; 2015*

Níže uvedená tabulka č. 26 je rozdělena do tří sloupců, přičemž první sloupec znázorňuje stav dle ČPP před implementací IAS/IFRS, druhý zachycuje změnu, která je nutná, aby vše bylo v souladu s IAS/IFRS. Poslední sloupec poté vyjadřuje koncový stav rezerv již vykazovaný dle IAS/IFRS.

Tab. č. 26 Korekce rezerv na sanace a rekultivace

Položka v tis. Kč	2013		
	ČPP	Změna	IAS/IFRS
<b>Rezervy</b>	<b>4 221 956</b>	<b>2 338 738</b>	<b>6 560 694</b>
Rezervy podle zvláštních právních předpisů	4 189 342	2 371 352	6 560 694
Rezervy na důchody a podobné závazky	32 614	-32 614	0

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti; 2015*

Z této tabulky je tedy patrné, že k 31. 12. 2013 společnost v účetnictví dle IAS/IFRS vykazuje rezervu na sanace a rekultivace ve výši 6 560 594 tis. Kč, jenž je oproti postupům dle českých právních předpisů vyšší o 2 371 352 tis. Kč. Z jakého důvodu k těmto skutečnostem došlo, je vysvětleno výše.

Další položkou rezerv jsou rezervy na důchody a podobné závazky v celkové výši 32 614 tis. Kč, jenž se dle IAS/IFRS nevykazují jako rezervy ale jako dlouhodobé závazky, z toho hlediska jsou dle IAS/IFRS nulové, avšak v rozvaze se objevují jako ostatní dlouhodobé závazky.

## 6 Porovnání ekonomických výsledků společnosti Severočeské doly a.s. dosahovaných dle ČPP a dle IAS/IFRS

Při sestavování účetních výkazů společnost aplikuje České účetní standardy i Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS). Odlišné výsledky mezi oběma těmito systémy vyplývají především ze zásadních metodických rozdílů. Jedná se o rozdíly v oblasti odepisování na základě komponentního přístupu a také z rozdílných zásad, které vyplývají pro tvorbu rezervy na sanace a rekultivace. Jednotlivé položky uvedené níže v tabulce č. 12 jsou zpracovány z interních zdrojů společnosti a nadále budou sloužit pro výpočet vybraných ukazatelů finanční analýzy. Vypočítané ukazatele budou využity především pro zhodnocení ekonomických výsledků společnosti Severočeské doly a.s.

Tab. č. 27 Vybrané výsledky společnosti Severočeské doly a.s.

Položka v tis. Kč	ČPP		IAS/IFRS
	2 012	2 013	2 013
Tržby	12 838 171	14 165 946	11 605 133
Celková aktiva	30 727 046	30 647 318	31 041 752
Oběžná aktiva	3 321 358	4 454 030	4 273 306
Zásoby	430 407	405 289	405 289
Krátkodobé pohledávky	1 185 455	1 333 593	1 553 593
Vlastní kapitál	21 735 336	22 667 166	20 989 210
Krátkodobé závazky	1 869 596	2 325 929	2 414 861
EBIT	1 877 592	2 999 178	2 924 682
Krátkodobý finanční majetek	1 705 495	2 495 148	2 267 422

Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti, 2015

### Ukazatele aktivity

Ukazatele aktivity řadíme do poměrových finančních ukazatelů a jsou schopny ve stručné a srozumitelné formě vypovídat zajímavé informace o společnosti. Jedná se například o to, jak efektivně daná společnost nakládá se svými finančními prostředky či jakou má vyjednávací sílu vůči dodavatelům. Ukazatel obratu celkových aktiv vypovídá o tom, kolik prostředků je společnost ročně schopna vygenerovat ze zdrojů, jenž má k dispozici. Jedná se vlastně o to, kolik korun tržeb připadá na jednu korunu aktiv společnosti. (*businessvize.cz; 2011*)

Tab. č. 28 Vybrané ukazatele aktivity společnosti Severočeské doly a.s.

Název ukazatele	Vzorec pro výpočet	ČPP		IAS/IFRS
		2012	2013	2013
Obrat celkových aktiv	tržby/celková aktiva	0,42	0,46	0,37
Obrat zásob	tržby/zásoby	29,83	34,95	28,63
Doba obratu zásob	zásoby/(tržby/365)	12,24	10,44	12,75
Obrat Pohledávek	tržby/pohledávky	10,83	10,62	7,47
Doba obratu pohledávek	pohledávky/(tržby/365)	33,70	34,36	48,86

Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti, 2015

V případě společnosti Severočeské doly a.s. se hodnoty ukazatele obratu celkových aktiv pohybují do hodnoty 0,5 jak z hlediska účetnictví dle ČPP tak i IAS/IFRS. Počet obrátek je na tak nízké úrovni díky tomu, že společnost má vysoký stav majetku. Z hodnot tohoto ukazatele je také patrné, že při aplikaci standardů IAS/IFRS dochází k poklesu těchto hodnot, a to z 0,46 na 0,37, neboť celková aktiva dle IAS/IFRS jsou vyšší o 394 434 tis. Kč než je tomu tak dle ČPP. Obrat zásob a doba obratu těchto zásob jsou dalšími ukazateli, které se ve výše uvedené tabulce vyskytují. Ukazatel obratu zásob znázorňuje, že v účetnictví dle ČPP došlo mezi roky 2012 -2013 ke zvýšení tohoto ukazatele na hodnotu 34,95, která je dokonce vyšší než hodnota dle IAS/IFRS. Tento rozdíl je způsoben v rozdílné výši tržeb, jelikož zásoby mají v obou těchto systémech stejnou výši. Velmi důležitým ukazatelem je doba obratu pohledávek, která vypovídá o tom, jak dlouhá je průměrná splatnost pohledávek. Jedná se respektive o to, kolik dní poskytuje v průměru společnost bezúročný dodavatelský úvěr svým odběratelům. Z výše uvedené tabulky je patrné, že při aplikaci standardů IAS/IFRS je hodnota tohoto ukazatele o 3,15 nižší než dle ČPP. Tento rozdíl je zapříčiněn v rozdílné výši pohledávek a tržeb mezi oběma účetními systémy.

#### **Výpočet obchodního deficitu**

Tento ukazatel je definován jako rozdíl mezi dobou obratu pohledávek (DOP) a dobou obratu závazků (DOZáv.). Z níže uvedené tabulky č. 29 je zřetelné, že hodnota tohoto ukazatele je v obou účetních systémech záporná a skoro na stejné úrovni. Záporná hodnota značí to, že ve společnosti Severočeské doly a.s. rostou rychleji závazky než pohledávky a společnost tak tedy čerpá tzv. bezúročný dodavatelský úvěr, což je pro společnost pozitivní.

**Tab. č. 29 Výpočet obchodního deficitu společnosti Severočeské doly a.s.**

Název ukazatele	Vzorec pro výpočet	ČPP		IAS/IFRS
		2012	2013	2013
DOP	pohledávky/(tržby/365)	33,70	34,36	48,86
DOZáv.	krátkodobé závazky/(tržby/365)	53,15	59,93	75,95
Obchodní deficit	DOP – DOZáv.	-19,45	-25,57	-27,09

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti, 2015*

### **Ukazatele rentability**

V níže uvedené tabulce jsou uvedeny ukazatele rentability. Při zaměření se na rok 2013 je patrný pokles hodnot při aplikaci IAS/IFRS u rentability aktiv a rentability tržeb. Konkrétně u rentability aktiv dochází k poklesu z 0,10 na 0,09. Tento pokles je způsoben tím, že při účtování dle požadavků mezinárodních účetních standardů dosahují celková aktiva vyšší hodnoty než při účtování dle ČPP. U rentability tržeb je zaznamenán patrnější pokles a to z 0,21 na 0,14. Tento pokles je zapříčiněn především odlišnou výší tržeb mezi oběma účetními systémy, jelikož EBIT se pohybuje skoro na stejné úrovni. Aplikace IAS/IFRS má však i pozitivní vliv, kdy u rentability vlastního kapitálu dochází naopak k růstu tohoto ukazatele z 0,13 na 0,14. Přičemž tento nárůst je způsoben tím, že celková výše vlastního kapitálu a tržeb dle IAS/IFRS je nižší než dle ČPP. Konkrétně se jedná u vlastního kapitálu o pokles ve výši 1 677 956 tis. Kč a u tržeb ve výši 2 560 813 tis. Kč

**Tab. č. 30 Vybrané ukazatele rentability společnosti Severočeské doly a.s.**

Název ukazatele	Vzorec pro výpočet	ČPP		IAS/IFRS
		2012	2013	2013
Rentabilita aktiv (ROA)	EBIT/celková aktiva	0,06	0,10	0,09
Rentabilita vlastního kapitálu (ROE)	EBIT/vlastní kapitál	0,09	0,13	0,14
Rentabilita tržeb (ROS)	EBIT/tržby	0,15	0,21	0,14

*Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti, 2015*

## Ukazatele likvidity

Tab. č. 31 Ukazatele likvidity společnosti Severočeské doly a.s.

Název ukazatele	Vzorec pro výpočet	ČPP		IAS/IFRS
		2012	2013	2013
Běžná likvidita	oběžná aktiva/krátkodobé závazky	1,78	1,91	1,77
Pohotová likvidita	(oběžná aktiva - zásoby)/krátkodobé závazky	1,55	1,74	1,60
Okamžitá likvidita	Krátkodobý finanční majetek/krátkodobé závazky	0,91	1,07	0,94

Zdroj: Vlastní zpracování z interních zdrojů společnosti, 2015

Z výše uvedené tabulky je zřejmé, že hodnota tohoto ukazatele má ve společnosti mezi roky 2012 – 2013 rostoucí tendenci, oproti roku 2012 vzrostl tento ukazatel o 0,13. Při porovnání ČPP a IAS/IFRS za rok 2013 je hodnota této likvidity dle ČPP 1,91, dle IAS/IFRS je hodnota na úrovni 1,77, tedy o 0,14 nižší.

Tento nepatrný rozdíl je zapříčiněn tím, že pokud je účtováno dle požadavků mezinárodních účetních standardů, dochází u pohledávek, finančního majetku i krátkodobých závazků k odlišné výši, než při účtování dle českých právních předpisů.

Pohotová likvidita při svém výpočtu vylučuje zásoby, jelikož právě zásoby není možné pohotově přeměnit na peněžní prostředky. (*businessvize.cz; 2011*) I u této likvidity je patrný nárůst mezi roky 2012 a 2013 dle ČPP, konkrétně o 0,19. Dále je z tabulky patrné, že při aplikaci IAS/IFRS dochází k poklesu ukazatele pohotové likvidity z hodnoty 1,71 na 1,61. Tento pokles vychází z odlišných postojů mezinárodních účetních standardů a českých právních předpisů k pohledávkám, finančnímu majetku, ale i krátkodobým závazkům.

Okamžitá likvidita vyjadřuje okamžitou schopnost společnosti uhradit své krátkodobé závazky. Při úhradě těchto závazků mohou být použity finanční prostředky společnosti či krátkodobě obchodovatelné cenné papíry. (*businessvize.cz; 2011*) Hodnota okamžité likvidity vzrostla z 0,91 za rok 2012 na 1,07 za rok 2013, což není velmi pozitivní jev. Z hlediska rozdílu mezi ČPP a IAS/IFRS, je z výše uvedené tabulky č. 7 patrné, že při aplikaci standardů IAS/IFRS dochází k poklesu i tohoto ukazatele a to z hodnoty 1,07 na 0,94, což je zapříčiněno tím, že při účtování dle IAS/IFRS dochází k rozdílné výši krátkodobého finančního majetku a krátkodobých závazků než při účtování dle ČPP.

## **Závěr**

Cílem této práce bylo posoudit vliv aplikace IAS/IFRS na sestavení výkazů účetní závěrky společnosti Severočeské doly a.s., konkrétně k jakým změnám ve vybraných oblastech došlo, tak aby vybrané položky mohly být vykázány dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Standarty Mezinárodního účetního výkaznictví kladou důraz na věrné, z ekonomického hlediska smysluplné a úplné vykazování, které slouží investorům, akcionářům, burzám a celému širokému spektru uživatelů informací obsažených v účetních výkazech. Z této skutečnosti vyplývá výhoda nejen v porovnatelnosti účetních výkazů jednotlivých společností navzájem a mezi jednotlivými léty, ale také investor díky těmto standardům dokáže porovnat podniky, zhodnotit jak na tom reálně jsou a objektivně tak rozhodnout o investování svých finančních prostředků.

Lze tedy říci, že účetní systém dle IAS/IFRS je primárně zaměřen na poctivé a co nejvěrnější zobrazení skutečného stavu podniku a je tak umožněna společností větší volnost v rámci vedení účetnictví. Společnosti tak disponují v této oblasti jakousi volností, avšak musí dodržovat pravidla, která upravují jejich účetní výstupy. Oproti tomu účetní systém dle ČPP je orientován především na daně, z čehož vyplývá, že podniky zaměřují své účetnictví především na náklady, aby dospěly k co možná nejnižšímu základu daně a následně i daňové povinnosti.

Při aplikaci principů IAS/IFRS, konkrétně na rozvahu společnosti Severočeské doly a.s., je zřejmé, že i navzdory snaze o harmonizaci účetních systémů, jsou zde i nadále patrné významné odlišnosti těchto systémů. Výše odchylek, která vznikla v závislosti aplikace standardů IAS/IFRS je zachycena v páté kapitole této práce. Z této části práce je také patrné, že kromě zásob a dlouhodobého finančního majetku, došlo za rok 2013 ke změnám u všech zkoumaných položek. Podstatná změna byla zaznamenána především u rezerv na sanace a rekultivace, ke kterým oba účetní systémy přistupují velice odlišně.

Zjištěné odlišnosti mají samozřejmě také vliv na finanční analýzu společnosti, což bylo znázorněno na srovnání vybraných ukazatelů finanční analýzy, které byly vypočítány ze zvolených výsledků společnosti vycházejících z výkazů sestavených dle ČPP a dle IAS/IFRS.



Nicméně nelze na základě takto získaných výsledků tvrdit, že díky aplikaci standardů IAS/IFRS, bude ve společnosti Severočeské doly a.s. docházet pokaždé ke stejným změnám nejen z hlediska vykazovaných položek, ale také ukazatelů finanční analýzy. Například z hlediska ukazatelů týkajících se likvidity společnosti byl zaznamenaný pokles těchto ukazatelů při aplikaci standardů IAS/IFRS, avšak není možné říci, že ukazatele likvidity v rámci společnosti Severočeské doly a.s. vždy poklesnou. Díky aplikaci těchto standardů společnost zvyšuje vypovídající schopnost svých výkazů a podává tak důvěryhodnější informace o finančním postavení a výkonnosti společnosti oproti výkazům dle českých právních předpisů.

## Seznam tabulek

Tab. č. 1 Rozdíly mezi IAS/IFRS a ČPP obecné předpoklady.....	39
Tab. č. 2 Rozdíly mezi IAS/IFRS a ČPP v oblasti vybraných účetních problematik.....	40
Tab. č. 3 Vývoj hrubé těžby uhlí Doly Nástup Tušimice .....	43
Tab. č. 4 Vývoj hrubé těžby uhlí Doly Bílina.....	43
Tab. č. 5 Struktura sortimentu společnosti Severočeské doly a.s. v roce 2013 .....	44
Tab. č. 6 Věková struktura zaměstnanců společnosti Severočeské doly a.s.....	46
Tab. č. 7 Dlouhodobý nehmotný majetek společnosti Severočeské doly a.s. ....	50
Tab. č. 8 Dlouhodobý hmotný majetek společnosti Severočeské doly a.s. ....	50
Tab. č. 9 Dlouhodobý finanční majetek společnosti Severočeské doly a.s. ....	51
Tab. č. 10 Předpokládaná životnost dlouhodobého hmotného majetku dle ČPP .....	53
Tab. č. 11 Zásoby společnosti Severočeské doly a.s. ....	56
Tab. č. 12 Výpočet celkové rezervy na sanace a rekultivace .....	58
Tab. č. 13 Výpočet roční rezervy na sanace a rekultivace.....	59
Tab. č. 14 Výše rezervy za období 1991 – 1992.....	59
Tab. č. 15 Celková výše rezervy k vytvoření – Doly Nástup Tušimice .....	60
Tab. č. 16 Měrné zatížení jedné tuny těženého uhlí – Doly Nástup Tušimice .....	60
Tab. č. 17 Celková výše rezervy k vytvoření – Doly Bílina.....	61
Tab. č. 18 Měrné zatížení jedné tuny těženého uhlí .....	61
Tab. č. 19 Rezerva na sanace a rekultivace v tis. Kč ve společnosti Severočeské doly a.s. ....	62
Tab. č. 20 korekce dlouhodobého nehmotného majetku .....	65
Tab. č. 21 Korekce dlouhodobého hmotného majetku .....	66
Tab. č. 22 Korekce dlouhodobého finančního majetku .....	68
Tab. č. 23 Korekce zásob.....	69
Tab. č. 24 Jednotlivé kategorie pozemků .....	74

Tab. č. 25 Rozdíly mezi ČPP a IAS/IFRS z hlediska rezerv na sanace a rekultivace ....	75
Tab. č. 26 Korekce rezerv na sanace a rekultivace .....	76
Tab. č. 27 Vybrané výsledky společnosti Severočeské doly a.s. ....	77
Tab. č. 28 Vybrané ukazatele aktivity společnosti Severočeské doly a.s. ....	78
Tab. č. 29 Výpočet obchodního deficitu společnosti Severočeské doly a.s. ....	79
Tab. č. 30 Vybrané ukazatele rentability společnosti Severočeské doly a.s. ....	79
Tab. č. 31 Ukazatele likvidity společnosti Severočeské doly a.s. ....	80

## **Seznam obrázků**

Obr. č. 1 Úprava dlouhodobého hmotného majetku dle IAS/IFRS .....	33
Obr. č. 2 Model přecenění dle IAS/IFRS.....	34
Obr. č. 3 Rozhodovací diagram pro vykazování rezervy dle IAS/IFRS.....	38
Obr. č. 4 Struktura sortimentu společnosti Severočeské doly a.s. v %.....	45
Obr. č. 5 Výsledky hospodaření společnosti Severočeské doly a.s. 2009 – 2013 .....	45

## **Seznam použitých zkratk**

ČPP	České právní předpisy
IAS/IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví
EBIT	Earnings before Interest and Taxes (zisk před odečtením úroků a daní)

## Seznam použitých zdrojů

### Literární zdroje

BLECHOVÁ, Beata a Jana JANOUŠKOVÁ. *Podvojně účetnictví v příkladech 2012*. 12. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4185-7.

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI, 2008, 307 s. ; ISBN 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS: aktualizované a rozšířené vydání*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014, 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. 1. vyd. Praha: Alfa nakladatelství, 2013, 142 s. Ekonomie studium. ISBN 978-808-7197-653.

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS) 2012*. 2. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2012, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4255-7.

KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Vyd. 1. Praha: Polygon, 2004, iii, 284, [13] s. ISBN 80.

KRČOVÁ, Soňa. *Náklady a kalkulace*. Vyd. 1. Ostrava: Vysoká škola podnikání, 2007, 85 s. ISBN 978-80-86764-69-6.

LANDA, Martin. *Účetnictví podniku: informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2006. edice Ekonomie. ISBN 80-86861-11-2.

MACKENZIE, Bruce. *Wiley Ifrs 2014 Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*. 11. vyd. Weinheim: John Wiley, 2014. ISBN 978-111-8734-094.

OREMUSOVÁ, Petra. *Účetnictví podnikatelů: výklad je zpracován k právnímu stavu ke dni 1. 1. 2009*. Praha: ASPI, 2009, sv. Meritum (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7357-419-2.

RŮČKOVÁ, Petra a Michaela ROUBÍČKOVÁ. *Finanční management*. 1. vyd. Praha: Grada, 2012, 290 s. Finanční řízení (Grada). ISBN 978-80-247-4047-8.

RŮČKOVÁ, Petra. *Finanční analýza: metody, ukazatele, využití v praxi*. 2. aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2008, 120 s. Finance. ISBN 9788024724812.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 14. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2014, sv. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-853-6.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka*. 9. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2009, sv. Účetnictví (ANAG). ISBN 978-80-7263-503-0.

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2013*. 20. vyd. Praha: Grada, 2013, sv. Účetnictví a daně. ISBN 978-80-247-4633-3. (P583)

SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2015*. 21. vyd. Praha: Grada Publishing, 2015, 179 s. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-802-4754-185.

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

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

Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, v platném znění

## **Elektronické a interní zdroje**

Právní úprava účetnictví v ČR. *Profitas* [online]. © 2012-2013 [cit. 2014-07-16]. Dostupné z: <http://www.profitas.cz/poradna/prakticke-rady-a-zkusenosti/pravni-uprava-ucetnictvi-v-cr>

PRICEWATERHOUSE COOPERS AUDIT, s.r.o. *IFRS a české účetní předpisy: Podrobnosti a rozdíly*. Prosinec 2009, 80 s. Dostupné z: <http://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publicace/ifrs-a-cz-gaap-podrobnosti-rozdily.pdf>

Účetní závěrka. *Finance.cz* [online]. 2013 [cit. 2014-07-16]. Dostupné z: <http://www.finance.cz/zpravy/finance/243715-co-je-to-ucetni-zaverka/>

*Vnitřní směrnice*. Chomutov: Severočeské doly a.s., 2014

*Výklad rezervy na sanace a rekultivace*. Chomutov: Severočeské doly a.s., 2012

*Výroční zpráva Severočeské doly a. s.* Chomutov: Severočeské doly a.s., 2013

ZIKMUND, Martin. *Businessvize* [online]. © 2010-2011 [cit. 2015-04-09]. Dostupné z: <http://www.businessvize.cz/financni-analyza>



## **Seznam příloh**

**Příloha A:** Rozvaha Severočeské doly, a.s. dle ČPP, 2013

**Příloha B:** Výkaz zisku a ztrát Severočeské doly, a.s. dle ČPP, 2013

**Příloha C:** Rozvaha Severočeské doly, a.s. dle IAS/IFRS, 2013

**Příloha D:** Výkaz zisku a ztrát Severočeské doly, a.s. dle IAS/IFRS, 2013

## Příloha A: Rozvaha společnosti Severočeské doly a.s. dle ČPP – aktiva

ROZVAHA V PLNĚM ROZSAHU v tis. Kč

		Běžné účetní období			Minulé
		Brutto	Korekce	Netto	úč. období 2012
					Netto
	<b>AKTIVA CELKEM</b>	<b>50 332 463</b>	<b>-19 685 145</b>	<b>30 647 318</b>	<b>30 727 046</b>
<b>A.</b>	<b>POHLEDAVKY ZA UPSANY ZAKLADNI KAPITA</b>				
<b>B.</b>	<b>DLOUHODOBY MAJETEK</b>	<b>45 696 645</b>	<b>-19 550 359</b>	<b>26 146 286</b>	<b>27 356 466</b>
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	874 698	-788 591	106 107	114 395
B. I. 1	Zřizovací výdaje				
2	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje				
3	Software	437 398	-411 664	25 734	23 914
4	Ocenitelná práva	434 168	-356 927	77 239	88 331
5	Goodwill				
6	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek				
7	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	2 442		2 442	2 150
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	692		692	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	39 805 141	-18 781 768	21 023 373	20 950 288
B. II. 1	Pozemky	2 195 288	-6 099	2 189 187	2 188 547
2	Stavby	9 880 798	-3 720 170	6 160 628	6 166 618
3	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	28 475 314	-15 054 953	11 420 361	10 689 994
4	Pěstitelské celky trvalých porostů				
5	Dospělá zvířata a jejich skupiny				
6	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	2 042	-473	1 569	1 695
7	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	832 978		832 978	456 160
8	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	418 745	-73	418 672	1 489 274
9	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku				
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	5 016 808	0	5 016 808	6 291 783
B. III. 1	Podíly - ovládaná osoba	578 500		578 500	684 457
2	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	15 333		15 333	15 333
3	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	105 037		105 037	106 257
4	Půjčky a úvěry - ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv				
5	Jiný dlouhodobý finanční majetek	4 317 938		4 317 938	5 485 736
6	Porizovaný dlouhodobý finanční majetek				
7	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek				
<b>C.</b>	<b>OBEZNA AKTIVA</b>	<b>4 588 816</b>	<b>-134 786</b>	<b>4 454 030</b>	<b>3 321 358</b>
C. I.	Zásoby	511 902	-106 613	405 289	430 407
C. I. 1	Materiál	474 980	-106 613	368 367	378 303
2	Nedokončená výroba a polotovary	33 803		33 803	50 702
3	Výrobky	1 439		1 439	1 402
4	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny				
5	Zboží				
6	Poskytnuté zálohy na zásoby	1 680		1 680	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	220 000	0	220 000	1
C. II. 1	Pohledávky z obchodních vztahů			0	
2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba			0	
3	Pohledávky - podstatný vliv	220 000		220 000	
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení				
5	Dlouhodobé poskytnuté zálohy				1
6	Dohadné účty aktivní (nevyfakturované výnosy)				
7	Jiné pohledávky				
8	Odložená daňová pohledávka				

## ROZVAHA V PLNÉM ROZSAHU v tis. Kč

		Běžné účetní období			Minulé
		Brutto	Korekce	Netto	úč. období 2012
				Netto	
C. III.	Krátkodobé pohledávky	1 381 768	-28 173	1 333 593	1 185 455
C. III. 1	Pohledávky z obchodních vztahů	1 181 608	-24 791	1 156 817	985 121
2	Pohledávky - ovládaná nebo ovládající osoba	130 998		130 998	37 181
3	Pohledávky - podstatný vliv				
4	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení				
5	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění				
6	Stát - daňové pohledávky	16 437		16 437	120 703
7	Krátkodobé poskytnuté zálohy	19 618		19 618	45 681
8	Dohadné účty aktivní (nevyfakturované výnosy)	2 117		2 117	1 969
9	Jiné pohledávky	10 990	-3 382	7 608	14 820
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	2 495 148	0	2 495 148	1 705 495
C. IV. 1	Peníze	482		482	623
2	Účty v bankách	2 194 701		2 194 701	1 288 677
3	Krátkodobé cenné papíry a podíly	299 965		299 965	416 195
4	Pořizovaný krátkodobý finanční majetek				
<b>D.</b>	<b>OSTATNÍ AKTIVA - PRECHODNE ÚCTY AKTIV</b>	<b>47 002</b>	<b>0</b>	<b>47 002</b>	<b>49 222</b>
D. I.	Casové rozlišení	47 002	0	47 002	49 222
D. I. 1	Náklady příštích období	45 709		45 709	49 168
2	Komplexní náklady příštích období				
3	Příjmy příštích období	1 293		1 293	54

## Příloha A: Rozvaha společnosti Severočeské doly a.s. dle ČPP – pasiva

ROZVAHA V PLNEM ROZSAHU v tis. Kč

		Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období 2012
	<b>PASIVA CELKEM</b>	<b>30 647 318</b>	<b>30 727 046</b>
<b>A.</b>	<b>VLASTNÍ KAPITÁL</b>	<b>22 677 166</b>	<b>21 735 336</b>
A. I.	Základní kapitál	9 080 631	9 080 631
A. I. 1	Základní kapitál	9 080 631	9 080 631
2	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)		
3	Změny základního kapitálu		
A. II.	Kapitálové fondy	462 215	693 484
A. II. 1	Emisní ážio		
2	Ostatní kapitálové fondy	2 525	2 525
3	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	459 690	690 959
4	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách		
5	Rozdíly z přeměn společnosti		
6	Rozdíly z ocenění při přeměnách společnosti		
A. III.	Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku	5 294 134	5 288 371
A. III. 1	Zákonný rezervní fond	1 825 798	1 825 798
2	Statutární a ostatní fondy	3 468 336	3 462 573
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	4 911 725	4 125 492
IV. 1	Nerozdělený zisk minulých let	4 911 725	4 125 492
2	Neuhrazená ztráta minulých let		
3	Jiný výsledek hospodaření minulých let		
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+ / -)	2 928 461	2 547 358
<b>B.</b>	<b>CIZÍ ZDROJE</b>	<b>7 967 873</b>	<b>8 990 186</b>
B. I.	Rezervy	4 221 958	3 989 948
B. I. 1	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	4 189 342	3 952 224
2	Rezerva na důchody a podobné závazky	32 614	37 722
3	Rezerva na daň z příjmu		
4	Ostatní rezervy		
B. II.	Dlouhodobé závazky	1 419 988	1 359 627
B. II. 1	Závazky z obchodních vztahů		
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba		
3	Závazky - podstatný vliv		
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům s		
5	Dlouhodobé přijaté zálohy		
6	Vydané dluhopisy		
7	Dlouhodobé směnky k úhradě		
8	Dohadné účty pasivní (nevyfakturované dodávky)		
9	Jiné závazky		
10	Odložený daňový závazek	1 419 988	1 359 627
B. III.	Krátkodobé závazky	2 325 929	1 869 598
B. III. 1	Závazky z obchodních vztahů	1 110 635	1 254 805
2	Závazky - ovládaná nebo ovládající osoba	750 000	250 000
3	Závazky - podstatný vliv		
4	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům s		
5	Závazky k zaměstnancům	65 310	85 856
6	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	44 156	56 220
7	Stát - daňové závazky a dotace	151 472	57 999
8	Krátkodobé přijaté zálohy	47 088	46 063
9	Vydané dluhopisy		
10	Dohadné účty pasivní (nevyfakturované dodávky)	140 031	101 655
11	Jiné závazky	17 237	17 198
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	0	1 771 017
B. IV. 1	Bankovní úvěry dlouhodobé		
2	Krátkodobé bankovní úvěry		1 771 017
3	Krátkodobé finanční výpomoci		
<b>C.</b>	<b>OSTATNÍ PASIVA - PRECHODNE UCTY PASIV</b>	<b>2 279</b>	<b>1 524</b>
C. I.	Casové rozlišení	2 279	1 524
C. I. 1	Výdaje příštích období	1 775	1 114
2	Výnosy příštích období	504	410

## Příloha C: Výkaz zisku a ztráty společnosti Severočeské doly a.s. dle ČPP

### VYKAZ ZISKU A ZTRATY V PLNEM ROZSAHU v tis. Kč

		Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období 2012
I.	1 Tržby za prodej zboží	25 884	28 093
A.	2 Náklady vynaložené na prodané zboží	24 643	25 775
<b>+</b>	<b>Obchodní marže</b>	<b>1 021</b>	<b>2 318</b>
II.	Výkony	11 621 408	10 554 290
II.	1 Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	11 579 489	10 499 111
	2 Změna stavu zásob vlastní činnosti	-16 882	27 791
	3 Aktivace	58 801	27 388
B.	Výkonová spotřeba	5 098 782	4 617 657
B.	1 Spotřeba materiálu a energie	2 083 331	2 253 214
B.	2 Služby	3 013 451	2 364 443
<b>+</b>	<b>Přidaná hodnota</b>	<b>6 525 647</b>	<b>5 938 951</b>
C.	Osobní náklady	1 706 114	1 758 753
C.	1 Mzdové náklady	1 218 103	1 256 971
C.	2 Odměny členům orgánů společnosti a družstva	9 978	10 279
C.	3 Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	439 934	450 167
C.	4 Sociální náklady	38 099	41 336
D.	1 Daně a poplatky	241 988	202 441
E.	1 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	1 638 692	1 530 632
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	902 970	454 988
III.	1 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	564 982	80 767
	2 Tržby z prodeje materiálu	337 988	374 219
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a mat	751 494	443 208
F.	1 Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	450 984	102 989
F.	2 Prodáný materiál	300 510	340 239
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	-43 442	425 833
IV.	2 Ostatní provozní výnosy	7 680	11 987
H.	1 Ostatní provozní náklady	142 275	167 465
V.	2 Převod provozních výnosů		
I.	1 Převod provozních nákladů		
<b>*</b>	<b>Provozní výsledek hospodaření</b>	<b>2 999 178</b>	<b>1 877 592</b>
VI.	1 Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	1 615 905	1 800 802
J.	1 Prodané cenné papíry a podíly	1 516 778	1 230 466
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	455 780	515 994
VII.	1 Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	286 074	279 900
	2 Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů		
	3 Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	169 706	236 094
VIII.	1 Výnosy z krátkodobého finančního majetku	532	306
K.	2 Náklady z finančního majetku	1 220	1 449
IX.	1 Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů		3 343
L.	2 Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů		143
M.	1 Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti		
X.	1 Výnosové úroky	14 879	15 596
N.	2 Nákladové úroky	4 968	15 669
XI.	1 Ostatní finanční výnosy	358	1 796
O.	2 Ostatní finanční náklady	1 812	1 318
XII.	1 Převod finančních výnosů		
P.	2 Převod finančních nákladů		
<b>*</b>	<b>Finanční výsledek hospodaření</b>	<b>562 676</b>	<b>1 088 792</b>

**Příloha C: Rozvaha společnosti severočeské doly a.s. dle IAS/IFRS**

Severočeské doly a.s. Rozvaha k 31. 12. 2013		Pouze pro vnitřní potřebu		
		brutto	oprávky a opravné položky	neno
<b>A.</b>	<b>AKTIVA</b>	<b>54 721 604</b>	<b>-23 679 852</b>	<b>31 041 752</b>
	<i>Dlouhodobý hmotný majetek</i>			
A. I. 1.	Pozemky a území pro těžbu	3 022 171	-796 316	2 225 855
A. I. 2.	Budovy a stavby	9 880 798	-3 720 170	6 160 628
A. I. 3.	Těžební technologie, stroje a jiný movitý majetek	30 473 758	-18 616 843	11 856 915
A. I. 4.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	1 251 721	-73	1 251 648
A. I.	<b>Dlouhodobý hmotný majetek celkem</b>	<b>44 628 448</b>	<b>-23 133 402</b>	<b>21 495 046</b>
	<i>Ostatní stálá aktiva</i>			
A. II. 1.	Finanční majetek	4 650 699	0	4 650 699
A. II. 1.1.	z toho držený do splatnosti	105 037	0	105 037
A. II. 1.2.	k prodeji	632 891	0	632 891
A. II. 1.3.	fin.maj. s omezeným disponováním	3 912 771	0	3 912 771
A. II. 2.	Investice v dočasných společnostech	578 500	0	578 500
A. II. 3.	Investice v přidružených společnostech	15 333	0	15 333
A. II. 4.	Odložená daňová pohledávka	0	0	0
A. II. 5.	Dlouhodobý nehmotný majetek	440 532	-411 664	28 868
A. II.	<b>Ostatní stálá aktiva celkem</b>	<b>5 685 064</b>	<b>-411 664</b>	<b>5 273 400</b>
	<i>Oběžná aktiva</i>			
A. III. 1.	Peněžní prostředky	1 967 457	0	1 967 457
A. III. 1.1.	z toho účty s omezeným disponováním	1 719	0	1 719
A. III. 2.	Finanční majetek	299 965	0	299 965
A. III. 2.1.1.	z toho držený do splatnosti PEK	250 583	0	250 583
A. III. 2.1.2.	držený do splatnosti ostatní	0	0	0
A. III. 2.2.	k prodeji	49 382	0	49 382
A. III. 2.3.	fin.maj. s omezeným disponováním	0	0	0
A. III. 3.	Pohledávky	1 581 766	-28 173	1 553 593
A. III. 4.	Zásoby	511 902	-106 613	405 289
A. III. 5.	Ostatní oběžná aktiva	47 002	0	47 002
A. III.	<b>Oběžná aktiva celkem</b>	<b>4 408 092</b>	<b>-134 786</b>	<b>4 273 306</b>
<b>P.</b>	<b>PASIVA</b>			<b>31 041 752</b>
	<i>Vlastní kapitál</i>			
P. I. 1.	Základní kapitál			9 080 631
P. I. 2.	Nerealizované zisky z realizovatelného finančního maječku netto			432 481
P. I. 3.	Zákonný rezervní fond			1 825 798
P. I. 4.	Hospodářský výsledek minulých období			7 004 469
P. I. 5.	Hospodářský výsledek běžného období			2 645 831
P. I.	<b>Vlastní kapitál celkem</b>			<b>20 989 210</b>
	<i>Dlouhodobé závazky</i>			
P. II. 1.	Rezervy na sanaci, rekultivace a důlní škody			6 580 693
P. II. 2.	Ostatní rezervy			0
P. II. 3.	Odložený daňový závazek			1 044 374
P. II. 4.	Ostatní dlouhodobé závazky			32 614
P. II.	<b>celkem</b>			<b>7 637 681</b>
	<i>Krátkodobé závazky</i>			
P. III. 1.	Závazky			2 067 270
P. III. 2.	Závazky k zaměstnancům			151 983
P. III. 3.	Závazky ke státu			195 628
P. III. 4.	Krátkodobé bankovní úvěry			0
P. III.	<b>Krátkodobé závazky celkem</b>			<b>2 414 861</b>

**Příloha D: Výkaz zisků a ztráty společnosti Severočeské doly a.s. dle IAS/IFRS**

Severočeské doly a.s.		Pouze pro vnitřní
Výkaz zisku a ztráty za I.- XII. 2013		potřebu společnosti
I.	<b>Výnosy</b>	
I. 1.	+ Výnosy z prodeje uhlí	10 970 423
I. 2.	+ Výnosy z prodeje ostatních výrobků a služeb	609 046
I. 3.	+ Výnosy z prodeje zboží	25 664
	<b>Výnosy celkem</b>	<b>11 605 133</b>
II.	<b>Provozní náklady</b>	
II. 1.	- Opravy, udržování a jiné služby	-2 788 689
II. 2.	- Osobní náklady	-1 723 193
II. 2.1.	z toho <i>mzdové náklady</i>	-1 250 268
II. 2.2.	<i>náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění</i>	-439 934
II. 2.3.	<i>ostatní náklady na pracovní síly</i>	-32 991
II. 3.	- Odpisy	-2 462 466
II. 4.	- Spotřebované náhradní díly a ostatní materiál	-621 875
II. 5.	- Spotřeba energií	-1 150 449
II. 6.	- Tvorba rezerv netto	137 099
II. 7.	- Daně a poplatky	-241 986
II. 8.	- Ostatní provozní náklady netto	2 398
II. 9.	- Změna opravných položek	168 710
	<b>Provozní náklady celkem</b>	<b>-8 680 451</b>
III.	<b>Provozní hospodářský výsledek</b>	
		<b>2 924 682</b>
IV.	<b>Ostatní výnosy</b>	
IV. 1.	+ Úrokové výnosy	161 478
IV. 2.	- Úročení rezervy na rekultivace a sanace	-234 093
IV. 3.	- Ostatní finanční náklady netto	378 779
	<b>Ostatní výnosy / náklady celkem</b>	<b>306 164</b>
V.	<b>Zisk před zdaněním</b>	
		<b>3 230 846</b>
VI. 1.	- Daň	-585 015
VII.	<b>Zisk po zdanění</b>	
		<b>2 645 831</b>

## **Abstrakt**

PAVLASOVÁ, Lucie. *Účetnictví v severočeských dolech a.s.* Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 90 s., 2015

**Klíčová slova:** diplomová práce, České právní předpisy, Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, společnost Severočeské doly a.s., poměrové ukazatele

Předmětem této práce je srovnání principů v oblasti uznávání, oceňování a vykazování základních prvků účetní závěrky dle českých právních předpisů a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. První část práce je zaměřena na teoretické předpoklady v oblasti uznávání, oceňování a vykazování základních prvků účetní závěrky dle českých právních předpisů a dle IAS/IFRS. V práci jsou dále také popsány hlavní rozdíly těchto účetních systémů, které budou mít vliv na účetní závěrku zvoleného podniku. Praktická část práce je nejprve věnována aplikaci standardů IAS/IFRS ve společnosti Severočeské doly a.s. Následně dochází k zhodnocení vlivu, který tato aplikace standardů IAS/IFRS bude mít na účetní závěrku. V závěru práce je proveden výpočet a srovnání základních poměrových ukazatelů z účetních výkazů společnosti, jenž jsou sestaveny dle českých právních předpisů a dle IAS/IFRS.



## **Abstract**

Pavlasová, Lucie. *Accounting in the Severočeské doly a.s.* Diploma thesis. Pilsen: Faculty of Economics, University of West Bohemia in Pilsen, 90 p., 2015

**Key words:** Diploma thesis, Czech legal regulation, International Financial Reporting Standards, the company Severočeské doly a.s., ratio indicators

The object of the thesis is to compare principles in section of recognition, appreciation, and reporting basic elements of financial statements according to Czech legislation and International Financial Reporting Standards. The first part is focus on theoretical assumption relating to recognition, appreciation and reporting basic elements of financial statements in accordance with the Czech legislation and also according to IAS/IFRS. The thesis also describes the main differences which these accounting systems will have on the financial statements of the selected company. Firstly, the practical part deals with application of IAS/IFRS standards in company Severočeské doly a.s. Subsequently, the practical part evaluates impact which the application of IAS/IFRS standards will have on the financial statements. The conclusion of the thesis deals with calculation and comparison of the basic ratios indicators from the financial statements of the company, which are prepared regarding to the Czech legislation and also to the IAS/IFRS.