

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

**Vývoj finančního účetnictví ve vybraném podniku
v kontextu legislativních změn v ČR**

**Development of financial accounting in selected company in the
context of legislative changes in the Czech Republic**

Bc. Adéla Eretová

Plzeň 2016

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2015/2016

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Adéla ERETOVÁ**
Osobní číslo: **K14N0049P**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika a management**
Název tématu: **Vývoj finančního účetnictví ve vybraném podniku v kontextu legislativních změn v ČR**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

Z á s a d y p r o v y p r a c o v á n í :

1. Definujte zásadní změny ve finančním účetnictví k 1. 1. 2016.
2. Charakterizujte vybraný podnikatelský subjekt.
3. Proveďte analýzu systému finančního účetnictví ve vybraném podniku z hlediska legislativních změn.
4. Formulujte návrh nových vnitropodnikových směrnic v kontextu legislativních změn.

Rozsah grafických prací: neuveden
Rozsah kvalifikační práce: 60 - 80 stran
Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

- **DVOŘÁKOVÁ, Dana.** *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. aktualizované a rozšířené vydání.* Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2
- **KOVANICOVÁ, Dana.** *Abeceda účetních znalostí pro každého. 20. aktualizované vydání.* Praha: Bova Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5
- **RYNEŠ, Petr.** *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2016. 16. aktualizované vydání.* Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-994-6
- **SKÁLOVÁ, Jana.** *Podvojně účetnictví 2016.* Praha: GRADA Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0031-6

Vedoucí diplomové práce: Prof. Ing. Lilia Dvořáková, CSc.
Katedra financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: 2. března 2016
Termín odevzdání diplomové práce: 25. dubna 2016


Doc. Dr. Ing. Miroslav Plevný
děkan




Ing. Michaela Krechovská, Ph.D.
vedoucí katedry

V Plzni dne 2. března 2016

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma

„Vývoj finančního účetnictví ve vybraném podniku v kontextu legislativních změn v ČR“

vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucího diplomové práce za použití pramenů uvedených v příložené bibliografii.

V Plzni, dne 21. 4. 2016

.....

Bc. Adéla Eretová

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní prof. Ing. Lili Dvořákové, CSc. za cenné připomínky, rady, ochotu a podporu při vypracování diplomové práce. Mé poděkování patří také zaměstnancům LB MINERALS, s. r. o. za poskytnuté materiály a informace, kterými zásadně přispěli k vypracování diplomové práce.

Obsah

Úvod	8
1 Cíl a metodika práce.....	9
2 Účetnictví a jeho regulace	10
2.1 Vymezení pojmu účetnictví	10
2.2 Národní regulace účetnictví	12
2.3 Regulační rámec českého účetnictví	13
2.3.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví	13
2.3.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.	15
2.3.3 České účetní standardy	16
2.3.4 Vazba účetnictví na jiné právní předpisy.....	17
3 Harmonizace účetnictví.....	18
3.1 Celosvětová harmonizace.....	19
3.2 Harmonizace v rámci EU	20
3.3 Harmonizace účetnictví v ČR	22
4 Změny v účetních předpisech ČR pro rok 2016.....	24
4.1 Kategorizace účetních jednotek	24
4.2 Účetní závěrka.....	27
4.2.1 Obsah a rozsah účetní závěrky.....	27
4.2.2 Účetní výkazy	27
4.2.3 Obsah přílohy.....	30
4.2.4 Výroční zpráva.....	31
4.2.5 Způsob zveřejňování.....	31
4.3 Audit účetní závěrky	31
4.4 Účetní metody	32

4.4.1	Ocenění zásob vytvořených vlastní činností.....	32
4.4.2	Dotace na pořízení majetku	33
4.4.3	Vzájemné zúčtování.....	33
4.5	Omezení vyplácení dividend.....	34
4.6	Zprávy o platbách vládám	34
4.7	Kategorizace konsolidačních skupin.....	35
4.8	Jednoduché účetnictví	36
4.9	Účetnictví v ČR k 1. 1. 2016.....	37
5	Společnost LB MINERALS, s. r. o.	38
5.1	Zařazení do kategorie účetních jednotek.....	40
6	Analýza vybraných oblastí finančního účetnictví v kontextu legislativních změn	42
6.1	Dotace na inovaci technologií.....	45
6.2	Zásoby vytvořené vlastní činností.....	46
6.2.1	Oceňování	46
6.2.2	Zachycení ve finančním účetnictví	52
6.3	Význam rezerv ve struktuře pasiv.....	54
7	Účetní závěrka vybraného podniku v roce 2016	58
7.1	Transformace výkazů pro srovnatelnost účetních období 2015 a 2016.....	58
7.1.1	Rozvaha	58
7.1.2	Výkaz zisku a ztráty.....	62
7.2	Návrh nových výkazů	68
7.2.1	Přehled o peněžních tocích	68
7.2.2	Přehled o změnách vlastního kapitálu	71
8	Návrh zprávy o platbách orgánům správy ČR	73
9	Návrh aktualizace vnitřních směrnic	76

9.1	Vnitřní směrnice k oceňování zásob vytvořených vlastní činností.....	76
9.2	Vnitřní směrnice k účetní závěrce.....	78
9.3	Vnitřní směrnice o zásadách pro tvorbu a čerpání rezerv.....	80
9.4	Vnitřní směrnice k úhradám za vydobyté nerosty.....	80
	Závěr	82
	Seznam tabulek	84
	Seznam obrázků.....	85
	Seznam použitých zkratek	86
	Seznam použitých účtů.....	87
	Seznam použité literatury	88
	Seznam příloh.....	92

Úvod

Hlavním úkolem účetnictví je **věrné a poctivé zobrazení finanční situace** účetní jednotky. O informace týkající se hospodaření a dosažených výsledků ekonomického subjektu se zajímá celá řada externích uživatelů. Jedná se zejména o investory, kteří se rozhodují, jakým způsobem zhodnotí své finanční prostředky. K dosažení věrnosti a poctivosti přispívá **regulace**, která stanovuje zásady a postupy pro účtování a vykazování účetních informací. Historicky se pravidla vyvíjela odděleně na úrovni jednotlivých států, což vedlo k výrazným odlišnostem.

Vývoj světové ekonomiky již řadu desetiletí nabourává národní hranice. V důsledku sílící globalizace vyvstala potřeba **zajistit srovnatelnost a zvýšit všeobecnou srozumitelnost** výstupů finančního účetnictví. V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Nejstarší a nejpropracovanější soubor účetních standardů představují US GAAP. V 70. letech minulého století začaly vznikat IAS/IFRS, jejichž cílem bylo sladit účetní výkaznictví kótovaných společností na celosvětové úrovni a vytvořit standardy nsvázané s žádnou konkrétní zemí. Od roku 2002 probíhá konvergence neboli sblížování obou systémů.

České účetnictví ovlivňuje zejména **harmonizace v rámci Evropské unie**. Regulace účetnictví a výkaznictví uvnitř tohoto politického uskupení existuje od roku 1978, kdy byla vydána 4. směrnice zaměřená na obsah roční účetní závěrky. Následovala 7. směrnice věnovaná konsolidované účetní závěrce. V roce 2000 zvolila Evropská komise za nástroj regulace evropského účetnictví IFRS. Směrnice se poté novelizovaly tak, aby nebyly v rozporu se standardy. Zavádění nových požadavků a možných voleb vedlo ke zvýšení nesrozumitelnosti, složitosti a administrativní náročnosti pro všechny společnosti. V roce 2013 je proto nahradila **Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU** o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků.

Zásadní reforma českého finančního účetnictví proběhla v 90. letech minulého století. Zákodáři se již v té době inspirovali evropskými směrnici. V roce 2004 se Česká republika stala členem Evropské unie a následující **úpravy českých účetních předpisů** již byly prováděny v souladu s evropskou harmonizační strategií. Aktuálně přinesla jednu z nejvýznamnějších změn **transpozice** výše uvedené směrnice. A právě touto problematikou se zabývá předkládaná diplomová práce.

1 Cíl a metodika práce

Cílem diplomové práce je analyzovat vybrané oblasti finančního účetnictví z hlediska legislativních změn a následně navrhnout úpravy vnitřních směrnic zvoleného podnikatelského subjektu.

Díličmi cíli diplomové práce jsou:

- vymezení zásadních změn ve finančním účetnictví k 1. 1. 2016,
- charakteristika vybraného podnikatelského subjektu,
- analýza systému finančního účetnictví ve vybraném podniku z hlediska legislativních změn,
- návrh nových vnitřních směrnic v kontextu legislativních změn.

První část práce představuje literární rešerši, při jejímž zpracování vychází autorka z tištěné literatury a odborných článků z oblasti českého a mezinárodního finančního účetnictví. Při vymezení zásadních změn v českých účetních předpisech k 1. 1. 2016 pracuje zejména s příslušnými předpisy v aktuálním a předchozím znění.

Praktická část práce se zabývá dopadem legislativních změn na účetní systém společnosti LB MINERALS, s. r. o. Při rozboru dotčených oblastí finančního účetnictví využívá autorka analytický přístup. Potřebné informace získává z poskytnutých materiálů a konzultací ve vybraném podniku. V závěrečné části je použita syntéza neboli spojení veškerých poznatků v celek, který se stává podkladem pro vypracování návrhů.

2 Účetnictví a jeho regulace

Každý ekonomický subjekt potřebuje k řízení své činnosti a určování budoucích úkolů dostatek relevantních informací o **finanční situaci** a **výsledku hospodaření**. Tyto informace mu poskytuje účetnictví, jehož hlavním úkolem je **věrně zobrazit ekonomickou skutečnost** účetní jednotky [8]. Mimo manažery podniku jsou účetní informace určeny různým externím uživatelům, kteří se o podnik zajímají z nejrůznějších důvodů [6]. První část této kapitoly vymezuje pojem účetnictví a jeho význam. Druhá část se zabývá jeho regulací na národní úrovni, konkrétně pak v ČR.

2.1 Vymezení pojmu účetnictví

„Účetnictví je ekonomická disciplína zachycující informace zejména o stavu a pohybu majetku a jeho zdrojů, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření účetní jednotky s důrazem na věrné zobrazení majetkové, finanční a důchodové stránky účetní jednotky.“ [9, s. 11]

Počátky účetnictví nelze přesně datovat. Řada přístupů se shoduje na tom, že vedení průkazných záznamů (účetních knih) existovalo již okolo roku 4500 před naším letopočtem. Nejvýznamnější rozvoj zaznamenalo účetnictví během 13. a 14. století v Itálii, která tehdy spojovala všechna významná obchodní střediska. První publikovaný popis podvojného účetnictví lze nalézt v knize italského mnicha Luca Pacioliho (Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita, 1494). [6]

Účetnictví vzniklo z praktické potřeby obchodníků a řemeslníků zjišťovat **informace o průběhu hospodaření** – o výši a skladbě prostředků vložených do podnikání, dosažených výsledcích, o míře zhodnocení vložených prostředků a o tom, zda se vyplatí dále provozovat podnikatelskou činnost. Původně tedy sloužilo pouze majitelům. Postupem času se zájem o informace z účetnictví rozšiřoval. Účetní záznamy se staly **důkazním prostředkem** při vedení sporů mezi dlužníkem a věřitelem. Na řádném vedení účetnictví začaly mít zájem finanční orgány, jimž slouží ke zjištění informací **pro daňové účely**. S rozvojem průmyslu došlo k oddělení vlastnictví podniku a jeho řízení, přičemž pro akcionáře se účetnictví stává prostředkem **kontroly svěřeného majetku**. Účetnictví tedy musí plnit více funkcí a „sloužit více pánům“, načež reaguje svou specializací – rozdělením na dvě větve. [11]

Manažerské účetnictví obsahuje soubor různorodých informací využívaných k efektivnímu řízení podniku. Patří sem zejména účtování o nákladech, kalkulace a různé rozpočty. Není upraveno zákonem, tudíž jeho podoba závisí na konkrétním ekonomickém subjektu, který může používat jakékoli postupy a metody, jež zabezpečí využitelnost informací pro daný účel.

Finanční účetnictví, kterým se diplomová práce dále zabývá, představuje ucelený soubor informací o podnikových skutečnostech. Zachycuje primárně vztahy ekonomického subjektu k vnějšmu okolí (k dodavatelům, odběratelům, bankám, finančním orgánům). Poskytuje veřejné výstupy předkládané zejména externím uživatelům. Podléhá regulaci, a to na úrovni národní legislativy, ale i mezinárodních účetních standardů v rámci harmonizace. V případě finančního účetnictví je nutné dodržovat určené postupy a metodické prvky, jejichž výsledkem je uzavřený a propojený systém podvojného účetnictví. Mezi základní **metodické prvky** patří bilanční princip, doložení všech operací doklady, používání dvoustranných účtů provázaných do soustavy, podvojnost a souvztažnost účetních zápisů. Účtování probíhá vždy v peněžních jednotkách. [11]

Obrázek 1: Hlavní rozdíly finančního a manažerského účetnictví



Zdroj: vlastní zpracování na základě [3], 2016

V účetnictví je zakotveno několik **všeobecně uznávaných zásad**, které účetní jednotky dodržují při vedení účetnictví, sestavování a předkládání účetních výkazů [6]. Zásada **věrného a poctivého zobrazení** ekonomické reality je nadřazena všem ostatním. Dále je nezbytné vymezit ekonomický celek, za který se vede účetnictví. Co se týče samotného účtování, mají účetní jednotky podle aktuálního principu povinnost účtovat

o skutečnostech do účetního období, se kterým časově a věcně souvisí. Ze zásady bilanční kontinuity vyplývá návaznost konečných a počátečních stavů rozvahových účtů mezi jednotlivými účetními obdobími. Platí zákaz vzájemné kompenzace mezi účty nákladů a výnosů nebo majetku a závazků. Provázanost a srovnatelnost účetních informací v čase vyžaduje stálost při uplatňování metod pro oceňování majetku a předkládání účetní závěrky. Zásada opatrnosti ukládá podniku přihlídnout při oceňování majetku a závazků k možným ztrátám a jejich vlivu na následující období.

2.2 Národní regulace účetnictví

Regulací finančního účetnictví se rozumí stanovení **národních pravidel** pro vedení účetnictví v dané zemi a pro poskytování účetních informací externím uživatelům. Tento proces probíhá v různých zemích různým způsobem a v různém rozsahu. Mezi dva krajní případy patří regulace právní normou a regulace účetními standardy, poté jejich kombinace.

V případě regulace právní normou je řízení účetnictví v pravomoci státního orgánu, který vydává **závazné účetní předpisy** (nejčastěji zákony a jim podřízené normy). Ty ukládají účetním jednotkám povinnosti a rovněž stanovují sankce za jejich neplnění. Hlavní nevýhodu tohoto přístupu lze spatřovat v nepružnosti, jelikož každá změna předpisů je odkázána na poměrně zdlouhavý legislativní proces. Navíc je platnost právní normy omezena hranicemi dané země, což představuje překážku ve snaze o celosvětové sblížení účetního výkaznictví. Zejména vlivem kapitálového trhu se snižuje míra tohoto typu regulace a účetní profese se ocitá stále více pod vlivem všeobecně uznávaných účetních zásad a standardů. Konceptně se tento systém zakládá na římském právu (co není upraveno zákonem, to neplatí) a lze se s ním tedy setkat v řadě zemí kontinentální Evropy, například v Německu, Francii, Itálii a také v ČR.

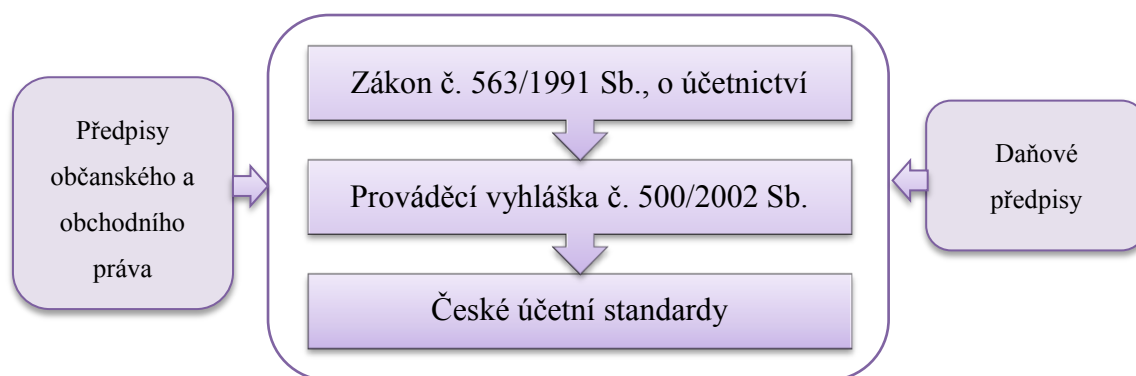
V opačném případě podnikatelé **dobrovolně dodržují účetní standardy**, jež představují soubor přijatých předpokladů, uznávaných účetních zásad, metod, doporučení, praxí ověřených postupů atp. Jejich kodifikaci a aktualizaci mají v kompetenci profesní instituce. Konceptně je tento způsob regulace založený na zvykovém právu, což znamená, že se akceptuje to, co je dlouhodobě ověřeno a uznáno jako nejlepší praxe. Lze se setkat například s americkými, britskými, kanadskými či australskými standardy.

Kombinace zahrnuje právní předpisy, které vytváří v dané zemi legislativní rámec účetnictví, i účetní standardy, které specifikují podrobnosti v souladu se záměry zákonodárců. Tento přístup přináší řadu výhod. Zajišťuje právní vymahatelnost zákonných norem a zároveň pružnější aktualizaci účetních standardů. [7]

2.3 Regulační rámec českého účetnictví

Jak již bylo zmíněno, ČR patří mezi země, ve kterých se uplatňuje římské právo založené na zákonné úpravě. Regulace finančního účetnictví je v pravomoci **Ministerstva financí**, které upravuje základní formát účetních výkazů i běžné účetnictví [7]. Existuje zde **třístupňový regulační rámec účetnictví**.

Obrázek 2: Předpisy regulující účetnictví podnikatelských subjektů v ČR



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

2.3.1 Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Primární právní normu představuje **Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). Zákon se od 1. 1. 2016 nově skládá z osmi samostatných částí místo původních sedmi. V první části definuje **účetní jednotky**, na které se vztahuje, jedná se o:

- a) právnické osoby, které mají sídlo na území ČR,
- b) zahraniční právnické osoby, pokud na území ČR podnikají,
- c) fyzické osoby, které:
 - jsou jako podnikatelé zapsány v obchodním rejstříku,
 - jsou podnikateli, pokud jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 mil. Kč
 - vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,

- jsou podnikateli a společníky sdruženými ve společnosti, pokud alespoň jeden ze společníků sdružených v této společnosti je osobou, která je účetní jednotkou a povinně vede účetnictví podle zákona o účetnictví,
 - vedou účetnictví, protože jim to ukládá zvláštní právní předpis,
- d) organizační složky státu,
- e) svěřenské fondy podle občanského zákoníku,
- f) fondy obhospodařované penzijní společností,
- g) investiční fondy bez právní osobnosti,
- h) ty, kterým povinnost sestavení účetní závěrky stanoví zvláštní právní předpis nebo které jsou účetní jednotkou podle zvláštního právního předpisu¹.

Vymezuje **předmět účetnictví** jako *úctování podvojnými zápisy o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření*. Specifikuje **účetní období**, kterým je *nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců*. Shoduje se buď s kalendářním rokem, nebo může být hospodářským rokem, který začíná prvním dnem jiného měsíce než ledna. Zákon dále stanovuje základní požadavky a povinnosti související s vedením účetnictví. Nově zde přibyla charakteristika subjektů veřejného zájmu a kategorií účetních jednotek a jejich skupin².

Druhá část zákona specifikuje účetní jednotky, které mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu (ostatní mají povinnost vést účetnictví v plném rozsahu), a na ně kladené požadavky. Dále charakterizuje účetní doklady, zápisy a knihy. V letošním roce se zde znovu objevila problematika jednoduchého účetnictví.

Třetí část se věnuje účetní závěrce, stanovuje tedy nároky kladené na její obsah, povinnost ověření auditorem a zveřejnění. Zabývá se také použitím mezinárodních účetních standardů a konsolidací.

Způsoby oceňování jsou náplní čtvrté části zákona. Následující dvě poměrně krátké části se týkají inventarizace majetku a závazů a úschovy účetních záznamů. Novinku představuje sedmá část určená problematice zpráv o platbách orgánům správy členského státu EU nebo třetí země. Poslední část zákona specifikuje účetní záznamy včetně požadavků na jejich průkaznost, správní delikty a následné sankce. [21]

¹ Na účetní jednotky a) až c), e) a h) se vztahují i navazující předpisy pro podnikatele.

² Změnám v účetních předpisech platným od roku 2016 se věnuje samostatná kapitola.

2.3.2 Vyhláška č. 500/2002 Sb.

Zákon o účetnictví je průřezovým právním předpisem, který je společný všem účetním jednotkám bez ohledu na to, zda se jedná o podnikatelské subjekty [6]. **Specifika různých typů účetních jednotek zohledňují prováděcí vyhlášky a standardy**, které na zákon navazují. Ministerstvo financí vydalo vyhlášky (a k většině z nich i standardy) pro následující skupiny účetních jednotek:

1. podnikatelé,
2. banky a jiné finanční instituce,
3. pojišťovny,
4. zdravotní pojišťovny,
5. účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví (například politické strany a hnutí, církve, obecně prospěšné společnosti, zájmová sdružení, nadace) a
6. některé vybrané účetní jednotky (například územní samosprávné celky, svazky obcí, příspěvkové organizace, státní fondy, organizační složky státu).

Vzhledem k zaměření praktické části diplomové práce na podnikatelský subjekt se bude autorka dále zabývat pouze touto oblastí. Obchodním společností je tedy určena **Vyhláška č. 500/2002 Sb.** kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“). Prováděcí vyhláška upravuje zejména:

- rozsah a jednotlivé části individuální i konsolidované účetní závěrky pro podnikatele a vyhotovení výroční zprávy,
- obsahové vymezení jednotlivých položek účetních výkazů a
- účetní metody (například způsoby oceňování, odpisování, tvorba rezerv či opravných položek, konsolidační metody atp.).

Obsahuje i přílohovou část, ve které uvádí formát rozvahy, dvě varianty formátu výkazu zisku a ztráty (podnikatelé mohou při vyhotovení výkazu použít druhovou nebo účelovou strukturu nákladů) a směrnou účtovou osnovu na úrovni účtových tříd a skupin. [17]

2.3.3 České účetní standardy

Na nejnižším stupni úpravy účetnictví pro podnikatele se v ČR nachází **České účetní standardy** pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „ČÚS“), které zajišťují soulad při používání účetních metod. Celkem 23 standardů se zaměřuje na vybrané účetní problémy, pro které stanoví popis účetních metod a obvykle i postup účtování.

Tabulka 1: České účetní standardy pro podnikatele

Číslo	Název
001	Účty a zásady účtování na účtech
002	Otevírání a uzavírání účetních knih
003	Odložená daň
004	Rezervy
005	Opravné položky
006	Kurzové rozdíly
007	Inventarizační rozdíly a ztráty v rámci norem přirozených úbytků zásob
008	Operace s cennými papíry a podíly
009	Deriváty
011	Operace s obchodním závodem
012	Změny vlastního kapitálu
013	Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek
014	Dlouhodobý finanční majetek
015	Zásoby
016	Krátkodobý finanční majetek a krátkodobé bankovní úvěry
017	Zúčtovací vztahy
018	Kapitálové účty a dlouhodobé závazky
019	Náklady a výnosy
020	Konsolidace
021	Vyrovnání, nucené vyrovnání, konkurs a likvidace
022	Inventarizace majetku a závazků při převodech majetku státu na jiné osoby
023	Přehled o peněžních tocích
024	Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

2.3.4 Vazba účetnictví na jiné právní předpisy

Nejen čistě účetní předpisy ovlivňují povinnosti podnikatele při vedení účetnictví, přípravě účetních závěrek a zveřejňování účetních informací. Účetní jednotka musí vzít v úvahu také celou řadu předpisů **obchodního a občanského práva**. Jako příklad lze uvést **občanský zákoník**, který představuje základ pro stanovení podrobnějších pravidel účtování zejména v oblasti závazkového práva. **Zákon o obchodních společnostech a družstvech** vymezuje práva a povinnosti obchodních korporací, což má vliv na postupy účtování hlavně v oblasti vlastního kapitálu a rozdělení výsledku hospodaření. **Zákon o veřejných rejstřících** stanovuje povinnost podnikatele zapsat se do obchodního rejstříku, což současně znamená povinnost vedení účetnictví, nebo požadavek na zveřejnění účetních informací ve Sbírce listin.

V neposlední řadě jsou účetní předpisy a účetní praxe silně ovlivňovány prostřednictvím **daňových předpisů**, zejména **zákonem o daních z příjmů a zákonem o rezervách**. Významnou roli zde hraje mimo jiné skutečnost, že tvorba a výklad daňových a účetních předpisů jsou institucionálně soustředěny pod Ministerstvo financí, čímž se prohlubují vzájemné vazby obou oblastí. Zákon o daních z příjmů stanovuje, že u poplatníků, kteří vedou účetnictví, se pro zjištění základu daně vychází z výsledku hospodaření, který se zvyšuje nebo snižuje o položky vymezené tímto zákonem. [10]

Tím, že se účetnictví v ČR (a dalších státech kontinentální Evropy) podřizuje potřebě zjistit daňový základ pro výpočet odvodové povinnosti, je ovlivněno vymezení nákladů, výnosů, výsledku hospodaření, oceňování majetku i závazků a metodika účetního zobrazení. Určité operace poté nejsou účtovány a vykazovány ve shodě se svojí ekonomickou podstatou, což má **negativní vliv na věrné zobrazení skutečnosti**. Řešením tohoto problému by bylo přijetí přístupu uplatňovaného v zemích s anglosaskou tradicí, kde podniky sestavují výkazy podle IFRS (popř. US GAAP) a v rámci analytické evidence zajišťují podklady pro výpočet daňové povinnosti. Samo účetnictví uspokojuje primárně požadavek věrného zobrazení operací ve shodě s jejich ekonomickým obsahem. Daňové požadavky nedeformují vykazované účetní operace. [6]

3 Harmonizace účetnictví

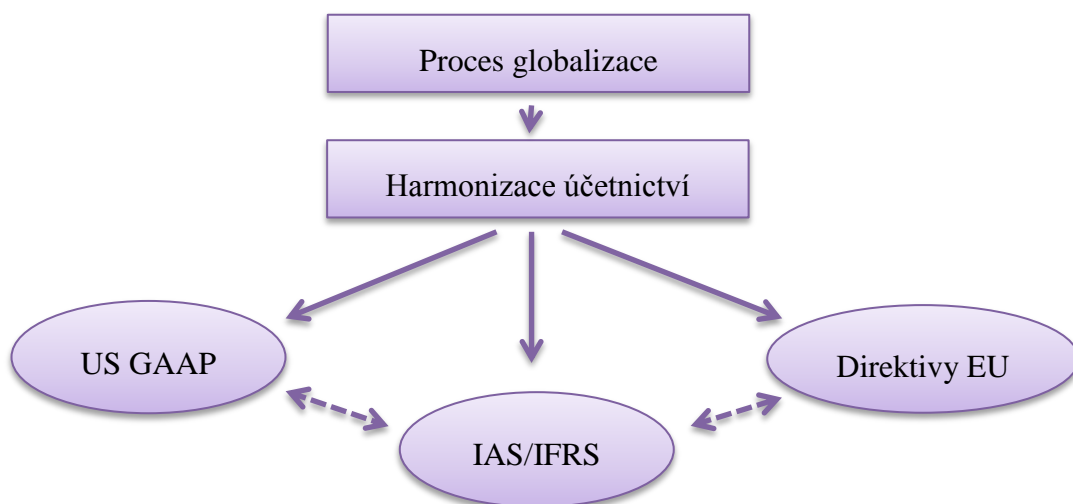
„Harmonie jest věrná všech slastí dárkyně, jak v umění, tak i v životě.“

František Palacký

A jak podotýká Kovanicová ve své publikaci, harmonie je dárkyní slastí i v účetnictví, jelikož usnadňuje uživatelům účetních informací porozumět účetním výkazům, aniž by se museli dobírat toho, v které zemi a podle jakých národních předpisů byly vyhotoveny. [7]

V důsledku vývoje světové ekonomiky (která má stále více globální charakter), působení nadnárodních společností a rozvoje celosvětového kapitálového trhu vznikl požadavek na mezinárodní harmonizaci účetnictví [5]. Regulace účetnictví ohraničená národním rámcem již nebyla přijatelná jednak pro účetní profesionály, kteří sestavovali účetní výkazy za organizační složky podniku roztroušeného po mnoha zemích světa při respektování účetních specifík daných zemí, zejména pak pro externí uživatele, kteří se měli v těchto informacích vyznat. Finanční výkazy představují pro investory zdroj informací o finanční situaci a výsledku hospodaření ekonomického subjektu. Aby však byly tyto výkazy využitelné v mezinárodním prostředí, musí obsahovat nejen věrohodné, ale i srovnatelné informace. [1]

Obrázek 3: Harmonizace účetnictví



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Harmonizaci lze charakterizovat jako proces přibližování účetních pravidel a účetních výkazů různých zemí do té míry, aby předkládané výkazy byly srovnatelné a obecně srozumitelné [7]. Začíná se projevovat od 70. let minulého

století. V současné době determinují celosvětový vývoj finančního účetnictví tři významné linie:

- Všeobecně uznávané účetní principy US GAAP (United States Generally Accepted Accounting Principles),
- Mezinárodní účetní standardy, resp. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS (International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards),
- Bilanční direktivy Evropské unie [4].

3.1 Celosvětová harmonizace

US GAAP lze označit za nejstarší a nejpropracovanější soubor požadavků na sestavování a zveřejňování účetních výkazů. Vznikl jako reakce na největší burzovní krach v roce 1929, k němuž nemalou měrou přispěla nevěrohodnost účetních výkazů [6]. Jeho vliv na celosvětovou harmonizaci účetnictví je kromě kvality dán také ekonomickým významem a silou USA. Nejvýznamnější burzou cenných papírů na světě je New York Stock Exchange a společnosti, jež chtěly na této burze kótovat své cenné papíry, musely sestavovat svoje účetní závěrky v souladu s US GAAP [2]. Zahraniční společnosti vykazující v souladu s IAS/IFRS tak musely přenést výnosy a čistá aktiva na hodnoty podle US GAAP a nechat odsouhlasit americkou Komisí pro cenné papíry. Vzhledem ke komplikovanosti procesu a rostoucímu počtu registrovaných zahraničních společností byl tento požadavek v roce 2007 zrušen. V současné době jsou tedy US GAAP povinné pouze pro americké kótované společnosti. [25]

IAS/IFRS začaly vznikat v 70. letech minulého století. Zakládajícími členy se staly profesní účetní instituce z Austrálie, Kanady, Francie, Německa, Japonska, Mexika, Nizozemska, Velké Británie, Irska a USA [2]. Cílem bylo sladit účetní výkaznictví kótovaných společností na celosvětové úrovni a vytvořit standardy nesvázané s žádnou konkrétní zemí ani konkrétní národní regulací (jako je tomu u US GAAP). Počínaje rokem 2003 došlo ke změně názvu. IAS se přejmenovaly na IFRS, přičemž dosud vydaným standardům bylo ponecháno původní označení [7]. V současné době³ nabývá platnosti 26 IAS (poslední má číslo 41) a 15 IFRS [22].

³ Březen 2015.

Lze konstatovat, že US GAAP a IFRS jsou přes určité odlišnosti postaveny na podobných principech a postulátech. Kromě jednotlivých standardů, které se zabývají konkrétními oblastmi a účetními problémy, obsahují koncepční rámec, který definuje účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky, kritéria pro jejich uznání a vyjádření v účetní závěrce a výchozí báze jejich ocenění [2]. Takový základ český účetní systém postrádá, a proto se potýká s problémy absence pojmů a nekonzistentností. V roce 2002 se IASB⁴ a FASB⁵ dohodly na spolupráci [25]. Tím započal proces **konvergence**, jehož cílem je zajistit sblížení obou systémů regulace. Četné výzkumy analyzují dané systémy, řeší se projekty, které postupně odstraňují difference. Nově vznikající standardy IFRS se již vytvářejí ve spolupráci s FASB. [2]

3.2 Harmonizace v rámci EU

Volný pohyb osob, zboží a kapitálu vedl k vytvoření **jednotného podnikatelského prostředí** v rámci Evropské unie, které vyžaduje sblížování právních norem o kapitálových společnostech a harmonizaci účetního výkaznictví [7]. V kontextu účetní harmonizace se lze setkat s dvěma druhy regulace. Nařízení je právně závazné a platí v celém svém rozsahu pro všechny státy EU. Zatímco směrnice stanovuje cíl, který musí všechny země splnit, závisí však na nich, jakým způsobem formulují vnitrostátní normy a tohoto cíle dosáhnou. [30]

Základ účetního kodexu v EU vytvořily tři směrnice:

- 4. směrnice** (78/660/EHS) z 25. 6. 1978 se zabývala obsahem roční účetní závěrky velkých a středních kapitálových společností,
- 7. směrnice** (83/349/EHS) z 13. 6. 1983 se věnovala konsolidované účetní závěrce, kterou mají povinnost sestavovat podniky tvořící skupinu,
- 8. směrnice** z 10. 4. 1984 se týkala auditu [4].

Tyto směrnice však postupem času zastarávaly. Problém zejména 4. směrnice spočíval v tom, že umožňovala velké množství variantních přístupů, což bylo výsledkem kompromisu mezi koncepcemi účetních systémů a způsoby regulace účetnictví v jednotlivých členských státech. Právo volby konkrétní varianty záviselo na předpisech upravujících účetnictví v jednotlivých zemích nebo účetních jednotkách [2]. Promítnutí

⁴ International Accounting Standards Board – Rada pro mezinárodní účetní standardy

⁵ Financial Accounting Standards Board – Rada pro standardy finančního účetnictví (USA)

specifik vyplývajících z odlišného ekonomického a právního prostředí jednotlivých států bylo překážkou srovnatelnosti účetních výkazů v rámci EU.

Během 80. a 90. let minulého století vydala Rada EU **další předpisy, které původní směrnice rozšiřují nebo doplňují** o nové účetní problémy. Jako příklad lze uvést novelizaci směrnic z roku 1999 reagující na zavedení eura nebo novelu z roku 2000 umožňující oceňování finančních nástrojů velkých kapitálových společností ve fair value. Závažný problém však představovala skutečnost, že účetní výkazy vyhotovené ve shodě s evropskými směrnicemi nebyly uznávány světovým kapitálovým trhem. [7]

Vzhledem k rostoucímu vlivu IAS/IFRS v Evropě se Evropská komise rozhodla nevytvářet další samostatný systém standardů, když vhodný soubor nadnárodních standardů již existoval a neustále se zdokonaloval. V roce 2000 vyhlásila **novou harmonizační strategii, ve které byly za nástroj regulace evropského účetnictví zvoleny tehdejší IAS** [2]. Toto rozhodnutí oficiálně stvrdila 19. července 2002, kdy vydala nejvyšší právní normu - Nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 o uplatňování mezinárodních účetních standardů. **Nařízení o IAS** ukládá podnikům, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaných trzích EU, sestavovat konsolidovanou účetní závěrku v souladu s IAS/IFRS, a to nejpozději od 1. ledna 2005⁶. Členské země mají možnost povinnost rozšířit na ostatní společnosti či individuální účetní závěrky [7]. Před prvotním uznáním IAS/IFRS v prostředí EU musí standardy projít schvalovacím mechanismem [2].

Přijetím IAS/IFRS do prostředí kapitálových trhů EU vznikl další problém. Podniky, na něž se nevztahovala aplikace tohoto regulačního systému, vedly účetnictví dle národních předpisů, tedy v souladu s 4. a 7. směrnicí. Avšak **požadavky evropských směrnic a IAS/IFRS nebyly plně ve shodě**, což vedlo k nesrovnalosti účetního výkaznictví v rámci EU [7]. **Směrnice se proto novelizovaly tak, aby nebyly v rozporu se standardy**. Nebyla ale provedena jejich zásadní a systematická revize. Zavádění nových požadavků na účetní výkaznictví a možných voleb, které provádějí členské státy, tak v dlouhodobém horizontu vedlo k zvýšení nesrozumitelnosti, složitosti a administrativní náročnosti pro všechny společnosti. Administrativní břemeno doléhalo především na malé a střední podniky, které tvoří více než 99 % všech

⁶ Podnikům, které před tímto datem vydaly dluhopisy nebo sestavovaly výkazy ve shodě s US GAAP, se povinnost odložila o 2 roky.

evropských podniků. Členské státy proto stále více upozorňovaly na nutnost zlepšení regulace finančního účetnictví a výkaznictví v EU za účelem dosažení vyšší srovnatelnosti [34].

Až 26. června 2013 Čtvrtou a Sedmou směrnicí nahradila **Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků** (dále jen „směrnice“). Členské státy měly povinnost zakomponovat novou směrnici do svých účetních právních systémů do 20. července 2015. Vstoupit v platnost pak měla od 1. ledna 2016, případně v průběhu roku 2016 dle individuálního rozhodnutí dané země.

Stejně jako předchozí ani nová směrnice neřeší vedení účetnictví jako takového, ale pouze roční účetní závěrku, do jejíž přípravy nevnáší zásadní inovace. Od původních směrnic se liší svojí filozofií, která vychází z politiky EU „zelenou malým a středním podnikům“ [16]. Členskými státům ponechává poměrně velkou možnost osvobodit podniky od některých pravidel s cílem vyhnout se nepřiměřené administrativní zátěži, či naopak udělit střednímu a velkému podniku (či skupině velkých podniků) dodatečné povinnosti. Zapracovává také Směrnici 2012/6/EU o mikrosubjektech, která umožňuje těmto účetním jednotkám sestavovat velmi jednoduchou rozvahu a výsledovku s prakticky nulovou přílohou k účetní závěrce.

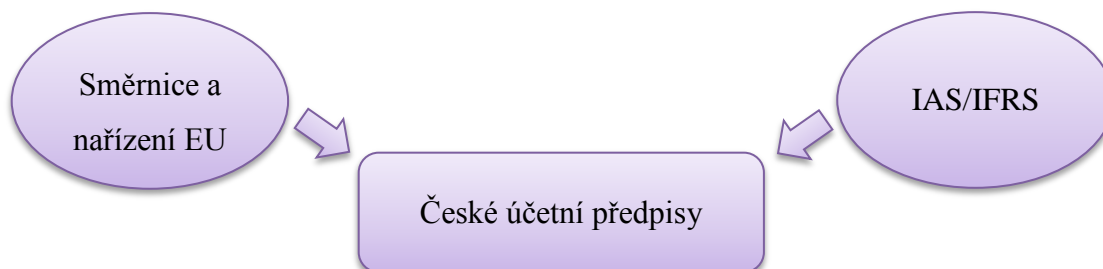
Směrnice je výrazně koncipována „zdola nahoru“. To znamená, že nejdříve stanovuje povinnosti pro malé podniky, pak dodatečné povinnosti pro střední podniky a následně i další dodatečné povinnosti pro velké podniky. Zvláštní případ ovšem představují subjekty veřejného zájmu, které mají nadále veškeré povinnosti (i kdyby se jednalo o malý či střední podnik). Podniky spadající do této kategorie stanovuje podle přesně daných podmínek sám členský stát. [31]

3.3 Harmonizace účetnictví v ČR

Zásadní reforma finančního účetnictví v ČR proběhla v 90. letech minulého století, kdy došlo k přechodu z centrálně plánované ekonomiky, ve které fungovalo účetnictví jen jako pasivní záznam skutečnosti, k tržnímu hospodářství [6]. Již při této reformě se zákonodárci řídili **požadavky 4. a 7. směrnice EU**, což je patrné například ze vzhledu účetních výkazů. Česká rozvaha se příliš neliší od vzoru A rozvahy (vertikální uspořádání) uvedené ve 4. směrnici. Totéž platí i pro český výkaz zisku a ztráty, při

jehož koncipování vybralo ministerstvo vzor A výsledovky (vertikální forma s druhovým členěním provozních nákladů). V roce 2003 poté přidalo i další formát z nabídky – vzor C výsledovky (vertikální forma s účelovým členěním provozních nákladů) [7]. Zákon o účetnictví byl podložen certifikátem, že není v rozporu se 4. směrnicí EU [4].

Obrázek 4: Harmonizace účetnictví v ČR



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

ČR se 1. ledna 2004 stala součástí EU. Veškeré další změny účetních předpisů byly prováděny tak, aby se požadavky na české účetnictví co nejvíce přiblížily evropským směrnicím, tak jak to naší zemi ukládá Evropská komise. Na základě doporučení EU se inspiruje také požadavky IAS/IFRS, které prošly schvalovacím mechanismem. [7]

V souladu s již zmíněným **Nařízením č. 1606/2002** o uplatňování mezinárodních účetních standardů musela ČR od roku 2005 zavést povinnost použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky IAS/IFRS v případě podniků, jejichž cenné papíry jsou obchodovány na regulovaném trhu EU. ČR využila i **právo volby**, tudíž v rámci individuální účetní závěrky aplikuje IAS/IFRS:

- povinně účetní jednotka, která je obchodní společností a je emitentem cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,
- dobrovolně⁷ účetní jednotka, která je ovládající osobou, ovládanou osobou nebo osobou pod společným vlivem a je povinna podrobit se sestavení konsolidované účetní závěrky za použití IFRS [21].

Tak jako všechny členské země, měla i ČR povinnost uvést účetní předpisy do souladu s požadavky již zmíněné **Směrnice 2013/34/EU s platností od 1. ledna 2016**. A právě touto problematikou se zabývá následující kapitola.

⁷ Může se rozhodnout mezi IFRS a českými účetními předpisy.

4 Změny v účetních předpisech ČR pro rok 2016

Rok 2016 přináší jednu z nejrozsáhlejších změn v českém účetnictví za poslední desetiletí [10]. Důvodem je transpozice Směrnice 2013/34/EU do českých účetních předpisů. V souvislosti se strategickým cílem EU, snížit administrativní zátěž a zlepšit podnikatelské prostředí, se zavádí kategorie účetních jednotek, kterým jsou přiřazeny rozdílné povinnosti [28]. Mění se také struktura a obsah účetních výkazů rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Změn je celá řada a v následujících podkapitolách budou charakterizovány ty nejvýznamnější.

4.1 Kategorizace účetních jednotek

Od roku 2016 lze dle zákona o účetnictví účetní jednotky členit na **mikro, malé, střední a velké**. V tabulce č. 2 jsou uvedena kritéria pro zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie. Zkoumají se celkem **tři kritéria**. Aktivy celkem se rozumí celková suma netto aktiv zjištěná z rozvahy, tzn. aktiva brutto po odečtení oprávek a případných opravných položek [10]. Roční úhrn čistého obrátu se rovná výši výnosů snížené o prodejní slevy, dělené počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobené 12. A průměrný počet zaměstnanců se zjišťuje podle metodiky Českého statistického úřadu⁸. Mikro, malé a střední jednotky nesmí k rozvahovému dni překročit dvě ze stanovených kritérií. O velkou jednotku se jedná, pokud alespoň dvě uvedená kritéria překročí. Navíc se za velkou účetní jednotku vždy považuje subjekt veřejného zájmu a vybrané účetní jednotky. [21]

Mezi **vybrané účetní jednotky** patří organizační složky státu, státní fondy, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny. Za **subjekt veřejného zájmu** se považuje účetní jednotka se sídlem v ČR, která je:

- obchodní společností a emitentem investičních cenných papírů přijatých k obchodování na evropském regulovaném trhu,

⁸ Průměrný evidenční počet zaměstnanců je vypočten jako aritmetický průměr z měsíčních průměrných počtů (vypočítávají se jako součet denních stavů dělený počtem kalendářních dnů v měsíci). Přičemž evidenční počet zaměstnanců zahrnuje osoby v pracovním, služebním nebo členském poměru k zaměstnavateli. V údajích o počtu zaměstnanců nejsou zahrnuty ženy na mateřské dovolené, osoby na rodičovské dovolené (nepracují-li současně v pracovním poměru), učni, osoby pracující pro firmu na základě dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr. [29]

- bankou nebo spořitelním a úvěrním družstvem,
- pojišťovnou nebo zajišťovnou,
- penzijní společností nebo
- zdravotní pojišťovnou⁹. [21]

Tabulka 2: Kritéria pro zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie

Typ účetní jednotky (kategorie)	Aktiva – netto celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Mikro	9 mil. Kč	18 mil. Kč	10
Malá	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
Střední	500 mil. Kč	1.000 mil. Kč	250
Velká	500 mil. Kč	1.000 mil. Kč	250

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

V účetním období, které započalo v roce 2016, se účetní jednotka řídí právní úpravou pro takovou kategorii, jejíž **podmínky naplnila k rozvahovému dni bezprostředně předcházejícího účetního období**. Pokud by se jednalo například o standardní kalendářní rok, posuzuje účetní jednotka naplnění podmínek k 31. 12. 2015. V případě nově vzniklé účetní jednotky se volí kategorie na základě kvalifikovaného odhadu hodnot ukazatelů k rozvahovému dni prvního účetního období. [10]

Zákon o účetnictví ukládá jednotlivým kategoriím odlišné povinnosti z hlediska účetnictví a případné úlevy z těchto povinností v následujících oblastech:

- rozsah vedení účetnictví (plný nebo zjednodušený),
- rozsah sestavení účetní závěrky (plný nebo zkrácený),
- povinnost sestavení výroční zprávy a její obsah,
- rozsah a způsob zveřejnění účetní závěrky a výroční zprávy,
- vymezení účetních metod, postupů a způsobů zveřejňování,
- povinnost auditu účetní závěrky (statutární audit),
- povinnosti sestavení zprávy o platbách orgánům správy zemí EU. (viz Tabulka 3)

⁹ Definice subjektu veřejného zájmu byla dříve uvedena v zákoně o auditorech, nyní je součástí přímo zákona o účetnictví.

Tabulka 3: Přehled povinností jednotlivých kategorií účetních jednotek

Typ účetní jednotky (kategorie)	Rozsah účetnictví	Rozsah účetní závěrky	Povinnost auditu/ výroční zprávy	Oceňování reálnou hodnotou a ekvivalencí	Povinnost výkazu o CF a změnách VK	Způsob zveřejňování
Mikro	v plném/ zjednodušeném rozsahu ¹⁰	zkrácený rozsah	NE	NE	NE	pouze rozvaha + příloha
Malá z toho:						
bez povinnosti auditu	v plném/ zjednodušeném rozsahu ¹⁰	zkrácený rozsah	NE	ANO	NE	pouze rozvaha + příloha
povinně auditovaná	v plném rozsahu	plný rozsah	ANO	ANO	NE	výroční zpráva včetně kompletní ÚZ ověřená auditorem
Střední	v plném rozsahu	plný rozsah	ANO	ANO	ANO	výroční zpráva včetně kompletní ÚZ ověřená auditorem
Velká z toho:						
subjekt veřejného zájmu	v plném rozsahu	plný rozsah	ANO ¹¹	ANO	ANO	výroční zpráva včetně kompletní ÚZ ověřená auditorem
emitent CP na burze	v plném rozsahu dle IAS/IFRS	plný rozsah dle IAS/IFRS	ANO ¹¹	ANO	ANO	výroční zpráva včetně kompletní ÚZ ověřená auditorem
ostatní	v plném rozsahu	plný rozsah	ANO ¹¹	ANO	ANO	výroční zpráva včetně kompletní ÚZ ověřená auditorem

Zdroj: vlastní zpracování na základě [10], 2016

¹⁰ Fyzické osoby mohou využít zjednodušený rozsah vedení účetnictví, pokud jsou malou nebo mikro účetní jednotkou. Právnícké osoby musejí vést účetnictví vždy v plném rozsahu.

¹¹ Ve výroční zprávě se uvádějí také nefinanční informace.

4.2 Účetní závěrka

Tato kapitola se zabývá problematikou účetní závěrky, která se u jednotlivých kategorií účetních jednotek liší svým obsahem, rozsahem či množstvím informací uvedených v příloze. Kapitola dále zahrnuje přehled změn, ke kterým došlo v rámci účetních výkazů.

4.2.1 Obsah a rozsah účetní závěrky

Účetní závěrka obchodních společností zahrnuje:

- a) rozvahu (bilanci),
- b) výkaz zisku a ztráty (výsledovku),
- c) přílohu, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty,
- d) přehled o peněžních tocích a
- e) přehled o změnách vlastního kapitálu. [21]

Změnu tedy zaznamenají **střední a velké** účetní jednotky, které mají od roku 2016 **povinnost sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu**. Mikro a malé účetní jednotky nejsou povinny tyto dva přehledy vytvářet.

Účetní jednotky sestavují závěrku v **plném nebo zkráceném rozsahu**. Přílohy č. 1 až 3 vyhlášky obsahují nové formáty rozvahy a výkazu zisku a ztráty v druhovém a nákladovém členění. Jedná se o výkazy v plném rozsahu. V případě zjednodušeného rozsahu se uvádějí pouze hlavní řádky (položky značené písmeny a římskými číslicemi). Výkazy v plném rozsahu sestavují a předkládají **účetní jednotky, které mají povinnost ověřovat účetní závěrku auditorem**. Do roku 2015 se požadavek na plný rozsah týkal navíc všech akciových společností bez ohledu na audit. Zkrácený rozsah tedy mají možnost využít neauditované malé a mikro účetní jednotky. Pokud by však chtěly, mohou sestavit závěrku v plném rozsahu na základě dobrovolného rozhodnutí.

4.2.2 Účetní výkazy

Rozvaha a výkaz zisku a ztráty pro rok 2016 se po obsahové stránce výrazně liší od výkazů 2015. Došlo k vymezení nového uspořádání a označování položek a nového či zpřesněného obsahu těchto položek v účetních výkazech pro jednotlivé kategorie. Co se týče **rozvahy**, vnesla novela do této části vyhlášky několik významnějších změn.

- 1) Ruší se vykazování **zřizovacích výdajů** jako dlouhodobého nehmotného majetku, jelikož tato položka nespĺňuje kritéria stanovená pro vykazování majetku. Pokud však účetní jednotka vykazovala zřizovací výdaje před nabytím účinnosti novely, bude je evidovat, ovšem jako ostatní dlouhodobý nehmotný majetek, až do jejich vyřazení. Zřizovací výdaje vynaložené po 1. 1. 2016 se již účtují jako náklady s ohledem na časovou a věcnou souvislost.
- 2) Účetní jednotka se může rozhodnout pro dobu **odpisování goodwillu** delší než 60 měsíců. Na rozdíl od právní úpravy platné do roku 2015 je ale stanovena horní hranice, a to 120 měsíců. Toto omezení se vztahuje i na goodwillly vzniklé před účinností novely. [26]
- 3) V souvislosti s novým formátem rozvahy se změnilo **označení jednotlivých položek**. Některé řádky se přejmenovaly, některé byly zrušeny a jiné naopak přidány. Z toho plyne, že při sestavení závěrky roku 2016 bude potřeba přetřídít položky závěrky roku 2015 pro srovnatelné minulé období [23]. *Jako příklad lze uvést položky pasiv, kde došlo ke změně již v samotných oddílech.*

Tabulka 4: Členění pasiv

2015		2016	
A.	Vlastní kapitál	A.	Vlastní kapitál
B.	Cizí zdroje	B.	Rezervy
C.	Časové rozlišení	C.	Závazky
		D.	Časové rozlišení pasiv

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

K ještě větším změnám došlo ve formátu a obsahu **výkazu zisku a ztráty**.

- 1) Novela ruší samostatné vykazování **mimořádných nákladů a výnosů** (mimořádného výsledku hospodaření). Tyto položky se stávají součástí jiných provozních, resp. ostatních finančních nákladů a výnosů. Výsledek hospodaření se tedy v roce 2016 člení pouze na provozní, finanční výsledek hospodaření a daň z příjmů. Výsledovka již neobsahuje mezisoučet výsledek hospodaření za běžnou činnost. Účty z účtové skupiny 58 tak mohly být přejmenovány a použity k vykazování jiných položek (viz dále). Účtová skupina 68 se zrušila.
- 2) Mění se účtování při **aktivaci a změně stavu zásob vytvořených vlastní činností**. Ruší se původní účtové skupiny 61 a 62 určené k tomuto účelu.

O změně stavu zásob vytvořených vlastní činností či aktivaci majetku nebude nadále účtováno jako o výnosech, nýbrž jako o nákladech prostřednictvím účtové skupiny 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace [13]. V rámci výsledovky se změna stavu zásob stala součástí položky „B. Změna stavu zásob vlastní činnosti“. Aktivace se řadí do položky „C. Aktivace“, která má zápornou hodnotu. [26]

- 3) Mění se také způsob účtování o **přijatých darech** v provozní oblasti. Tato položka již nebude účtována ve prospěch kapitálového účtu 413 - Ostatní kapitálové fondy (nebude tedy zvyšovat kapitál), ale jako jiné provozní výnosy.
- 4) V nové výsledovce již nelze nalézt odpisy či změny stavu opravných položek. Tyto položky nyní spadají pod řádek „**Úpravy hodnot v provozní oblasti**“. Odpisy, resp. opravné položky jsou řazeny do položky „Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé“, resp. „Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné“.
- 5) V souvislosti s novým formátem výkazu zisku a ztráty se změnilo **číselné označení jednotlivých položek**. Některé řádky byly přejmenovány, některé se zrušily a nové se přidaly [23]. *Pro ilustraci zobrazuje následující tabulka druhové členění provozní nákladů.*

Tabulka 5: Druhové členění provozních nákladů

2015	2016
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	A. Výkonová spotřeba
B. Výkonová spotřeba	B. Změna stavu zásob vlastní činnosti
C. Osobní náklady	C. Aktivace
D. Daně a poplatky	D. Osobní náklady
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	E. Úpravy hodnot v provozní oblasti
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	F. Ostatní provozní náklady
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	
H. Ostatní provozní náklady	
I. Převod provozních nákladů	

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

V návaznosti na velký počet změn názvů a obsahu položek v rozvaze a ve výkazu zisku a ztráty byl vytvořen **ČÚS č. 024 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016**. Cílem tohoto standardu je stanovení základních postupů při sestavení účetní závěrky za účetní období započaté v roce 2016 k dosažení souladu používání účetních metod účetními jednotkami při:

- a) převodu konečných zůstatků rozvahových položek do počátečních zůstatků rozvahových položek a
- b) vykazování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty pro zajištění srovnatelnosti výše těchto položek za běžné a minulé účetní období. [15]

Standard představuje **převodový můstek** mezi dvěma obdobími, který obsahuje detailní tabulky pro rozvahu a výkaz zisku a ztráty v druhovém členění i v účelovém členění. Přičemž v každé tabulce je uvedeno:

- označení položek účetní závěrky platné k 1. lednu 2016 (nové),
- srovnatelné označení položek platné k 31. prosinci 2015 (stávající),
- vysvětlivky k vybraným řádkům. (viz příloha A)

Změny v zákoně o účetnictví a vyhlášce se dotkly všech ostatních ČÚS bez výjimky. V některých standardech se jednalo pouze o změny formální, způsobené přejmenováním položek výkazů či změnou čísla odstavce v uvedených předpisech. V jiných šlo o změny zásadnější. [23]

4.2.3 Obsah přílohy

Příloha má zcela nové uspořádání související se zavedením kategorií účetních jednotek:

- neauditované malé a mikro účetní jednotky uvádí pouze základní informace (§ 39 vyhlášky),
- mikro a malé účetní jednotky s povinností auditu uvádí navíc část dalších informací (§ 39 a § 39a),
- střední účetní jednotky uvádí základní informace a všechny další informace (§ 39 a § 39b),
- velké účetní jednotky uvádí navíc ještě doplňující informace (§ 39, § 39b a § 39c). [17]

4.2.4 Výroční zpráva

Výroční zprávu nadále vyhotovují účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Její obsah specifikuje § 21 zákona o účetnictví. Střední, malé a mikro účetní jednotky nemusí ve výroční zprávě uvádět **nefinanční informace**. Jedná se například o nefinanční informace o předpokládaném vývoji společnosti, o aktivitách v oblasti výzkumu a vývoje atd. [21]

4.2.5 Způsob zveřejňování

Zveřejněním se rozumí uložení příslušných dokumentů do Sbírký listin v souladu se zákonem o veřejných rejstřících. Účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, zveřejňují výroční zprávu a účetní závěrku. V jejich případě nedošlo ke změně lhůty pro zveřejnění, tudíž stále platí mezní termín 30 dnů po ověření auditorem a schválení závěrky příslušným orgánem (valnou hromadou). Pro účetní jednotky, které nemají povinný audit, je lhůta pro zveřejnění účetní závěrky stanovena obdobně, tj. do 30 dnů po schválení závěrky valnou hromadou, nejpozději do 12 měsíců od rozvahového dne zveřejňované účetní závěrky. Vzhledem ke skutečnosti, že zákon o účetnictví před novelizací neobsahoval žádné termíny pro neauditované účetní jednotky, stanovuje v přechodných ustanoveních, že za účetní období roku 2014 musí být údaje zveřejněny nejpozději do 31. 3. 2016 a v případě účetního období, které započalo v roce 2015, nejpozději do 30. 11. 2017. [10]

4.3 Audit účetní závěrky

V souvislosti se zavedením kategorizace účetních jednotek došlo také ke změně podmínek pro povinný audit řádných a mimořádných účetních závěrek. Podle zákona o účetnictví podléhají povinnému auditu **vždy velké a střední** účetní jednotky. Podle údajů Českého statistického úřadu bude drtivá většina účetních jednotek v ČR zařazena v kategorii malých a mikro účetních jednotek. Z tohoto důvodu se zákonodárci rozhodli rozčlenit kategorii malých jednotek podle toho, zda má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem [28]. **U malých účetních jednotek tedy závisí na splnění následujících kritérií:**

1. aktiva celkem 40 mil. Kč,
2. roční úhrn čistého obrátu 80 mil. Kč,

3. průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období 50. [21]

Akciové společnosti a svěřenské fondy podléhají povinnému auditu, pokud k rozvahovému dni účetního období, za nějž se účetní závěrka ověřuje, a účetního období bezprostředně předcházejícího, překročily nebo již dosáhly **alespoň jedné** z uvedených hodnot. **Ostatní** malé účetní jednotky musí splnit **alespoň dvě** z uvedených kritérií¹².

Další změna se týká **obsahového vymezení pojmů**. Jak již bylo uvedeno v předchozí kapitole, aktivy celkem se rozumí aktiva netto (aktiva snížená o oprávky a opravné položky). Dochází tedy k faktickému posunu hranic pro povinný audit. Roční úhrn čistého obratu již nezahrnuje změnu stavu zásob vlastní výroby a aktivaci dlouhodobého majetku vlastní činností¹³. Malé účetní jednotky budou muset při testování povinnosti auditu za rok 2016 vyhodnocovat kritéria podle nové obsahové náplně ukazatelů. To znamená, že u ukazatele ročního úhrnu čistého obratu za období roku 2015 bude nutné provést přepočít. [10]

4.4 Účetní metody

Co se týče účetních metod, přinesla novela účetních předpisů tři změny. Kapitola začíná tou nejvýznamnější z nich, a to změnou oceňování zásob vytvořených vlastní činností. Následují změny účtování dotací na pořízení majetku a vzájemné zúčtování.

4.4.1 Ocenění zásob vytvořených vlastní činností

Zásoby vytvořené vlastní činností se *dle zákona o účetnictví* oceňují vlastními náklady, které zahrnují přímé náklady vynaložené na výrobu nebo jinou činnost, popřípadě i přiřaditelné nepřímé náklady, které se vztahují k výrobě nebo k jiné činnosti; **do přímých nákladů se zahrnuje pořizovací cena materiálu a jiných spotřebovaných výkonů a další náklady, které vzniknou v přímé souvislosti s danou výrobou nebo jinou činností.**

Vlastní náklady zásob vytvořených vlastní činností se *dle vyhlášky* oceňují ve skutečné výši nebo na základě kalkulace výroby, stanovené účetní jednotkou. Došlo ovšem

¹² Dále existují účetní jednotky, kterým povinnost auditu stanovuje zvláštní právní předpis. Jedná se o další podnikatele (například banky, pojišťovny, investiční fondy) nebo nepodnikatelské subjekty (například politické strany a politická hnutí). [10]

¹³ Informace týkající se této změny jsou součástí jiné kapitoly.

k úpravě vymezení vlastních nákladů zásob, které zahrnují přímé náklady a mohou zahrnovat také **poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti.**

Původní návrh novely požadoval zahrnout do ocenění zásob nejen přímé náklady (tedy náklady přímo přiřaditelné k jednotlivým druhům výrobků - například přímý materiál, mzdy), ale i poměrnou část jak variabilních a fixních nepřímých nákladů (správní režie - například nájemné správních prostor a související energie, mzdy managementu). Avšak těsně před schválením se v textu objevil výraz „mohou“. Náklady na prodej se do ocenění nezahrnují, jelikož nevznikají ve fázi výroby. Volbu metody ocenění provádí účetní jednotka s ohledem na povinnosti stanovené zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku.

Účetní jednotky tedy mohou **přehodnotit své kalkulační vzorce** a rozhodnout, jakou část variabilních a fixních nepřímých nákladů do vlastních nákladů zásob zahrnou. Nový kalkulační vzorec pro oceňování zásob pak představuje **změnu účetní metody**, při jejímž účtování má účetní jednotka postupovat standardním způsobem (zabývá se jím interpretace Národní účetní rady I - 29 - Opravy chyb, změny v účetních odhadech a změny v účetních metodách). Významné rozdíly se zaúčtují na příslušném účtu účtové skupiny 42 – Fondy ze zisku a převedené výsledky hospodaření (například 426 -Jiný výsledek hospodaření minulých let). Pokud se účetní jednotka pro změnu rozhodne, musí své zásoby vlastní výroby na skladě ocenit novou metodou již k 31. 12. 2015 a rozdíl z přecenění zaúčtovat k 1. 1. 2016. [26]

4.4.2 Dotace na pořízení majetku

Do vyhlášky byl vložen odstavec, který se zabývá účtováním dotace a upřesňuje plnění, která jsou za dotaci považována. Uvádí, že pokud je na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku včetně technického zhodnocení nebo na úhradu úroků zahrnovaných do ocenění majetku poskytnuta dotace, sníží se o její hodnotu ocenění majetku. Dotace se tedy neúčtuje do výnosů, ale odečítá se od pořizovací ceny nebo vlastních nákladů pořízení dlouhodobého majetku.

4.4.3 Vzájemné zúčtování

Položky, které se v účetní závěrce nepovažují za vzájemné zúčtování (například souhrnné vykázání kursových rozdílů, zisků a ztrát z přecenění majetku a závazků na

reálnou hodnotu) jsou vyjmenovány v § 58 vyhlášky. Nově se zde objevila věta: „Účetní jednotka uvede s ohledem na významnost výše uvedená souhrnná vykazání typů účetních případů v příloze v účetní závěrce.“ Jejím smyslem je omezit informace o vzájemném zúčtování uváděné v příloze v účetní závěrce s ohledem na významnost.

4.5 Omezení vyplácení dividend

Novela zákona o účetnictví přinesla omezení v případě, že účetní jednotka vykazuje v aktivech rozvahy neodepsané náklady na vývoj¹⁴. Ve výši těchto aktivovaných nákladů nemůže účetní jednotka použít případné disponibilní zdroje (výsledek hospodaření běžného období, nerozdělený zisk minulých období a jiné fondy ze zisku) k výplatě podílů na zisku. [21]

4.6 Zprávy o platbách vládám

Jak již bylo uvedeno, v novelizovaném zákoně o účetnictví přibyla zcela nová část týkající se zprávy o platbách orgánům správy členského státu EU nebo třetí země. Zprávu o platbách sestavují k rozvahovému dni **velké účetní jednotky**, které jsou činné:

- v **těžebním průmyslu** (vykonává jakoukoli činnost související s průzkumem, vyhledáváním, objevováním, rozvojem a těžbou ložisek nerostů, ropy, zásob zemního plynu či jiných látek v souladu s příslušným nařízením EU - statistická klasifikace ekonomických činností NACE, sekce B, oddíly 05 až 08),
- v odvětví **těžby dřeva v původních lesích** (sekce A, oddíl 02, skupina 02.2).

Povinnost se netýká pouze účetních jednotek, které jsou součástí konsolidační skupiny, a jejichž odvedené platby jsou již zahrnuty do konsolidované zprávy o platbách. Zákon dále specifikuje některé pojmy, například co se rozumí projektem, orgánem státní správy či platbou.

¹⁴ Rozvahová položka „Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje“ zahrnuje výsledky úspěšně dokončených prací (např. technologické postupy, projekty, receptury, pokud nejsou předmětem autorských, průmyslových aj. ocenitelných práv), které byly nakoupeny samostatně (nejsou součástí dodávky dlouhodobého majetku a jeho ocenění) nebo vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi. [17]

Zpráva se sestavuje v českém jazyce a hodnotové údaje se uvádějí v jednotkách české měny. Zpráva se také zveřejňuje prostřednictvím Sbirky listin. Zpráva obsahuje následující informace:

- a) celková výše plateb, jež byly odvedeny jednotlivým orgánům správy,
- b) celková výše plateb v členění podle druhů,
- c) celková výše plateb za každý projekt a celková výše plateb v členění podle druhů za každý projekt (pokud jsou platby přiřazeny k určitému projektu). [21]

4.7 Kategorizace konsolidačních skupin

Na zavedení kategorií účetních jednotek navazuje kategorizace konsolidačních skupin, které lze dle zákona o účetnictví členit na **malé, střední a velké**. Skupina účetních jednotek se skládá z konsolidujících a konsolidovaných účetních jednotek. Zařazení do příslušné kategorie opět závisí na **třech kritériích**¹⁵ uvedených v následující tabulce. Malá a střední konsolidační skupina nesmí k rozvahovému dni na konsolidovaném základě překročit alespoň dvě z hraničních hodnot. Velká skupina nejméně dvě hraniční hodnoty překračuje.

Tabulka 6: Kategorie konsolidačních skupin

Kategorie konsolidační skupiny	Aktiva celkem	Roční úhrn čistého obratu	Průměrný počet zaměstnanců
Malá	100 mil. Kč	200 mil. Kč	50
Střední	500 mil. Kč	1 mld. Kč	250
Velká	500 mil. Kč	1 mld. Kč	250

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Povinnost sestavovat a zveřejňovat konsolidovanou účetní závěrku mají střední a velké konsolidační skupiny. Malé skupiny účetních jednotek jsou od této povinnosti osvobozeny s výjimkou případů, kdy je některá účetní jednotka ve skupině subjektem veřejného zájmu. [21]

¹⁵ Vymezení ukazatelů odpovídá definicím uvedeným v kapitole 3.1.

4.8 Jednoduché účetnictví

Jednoduché účetnictví bylo součástí české účetní praxe do roku 2004. Mohl jej vést kdokoli, komu to zákon o účetnictví v tehdejšímu znění dovozoval. Od 1. ledna 2005 došlo k jeho oficiálnímu zrušení. Podnikatelé (fyzické osoby) přešli na daňovou evidenci a vybraným nevýdělečným organizacím bylo přechodným ustanovením povoleno dále využívat soustavu jednoduchého účetnictví. Jednalo se například o občanská sdružení, církve a náboženské společnosti a honební společenstva, jejichž celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhly 3 mil. Kč. [33]

V roce 2016 přináší novela zákona o účetnictví znovuzavedení jednoduchého účetnictví. Účtuje se v něm o příjmech a výdajích (nikoli o nákladech a výnosech), dále o majetku a závazcích. Účetní jednotky vedou peněžní deník, knihu pohledávek a knihu závazků a pomocné knihy o ostatních složkách majetku. Nejdéle 6 měsíců po skončení účetního období sestavují přehled o majetku a závazcích a přehled o příjmech a výdajích. [21]

Předkládaná úprava reaguje na zájem o jednoduché účetnictví, zejména ze strany velmi malých účetních jednotek, které nejsou primárně založeny za účelem podnikání a zároveň vykonávají převážně společensky prospěšnou činnost. Tyto jednotky nedisponují dostatečnými vlastními kapacitami, které by jim umožňovaly vedení podvojného účetnictví, nebo by pro ně bylo finančně a administrativně náročné. [27]

Jednoduché účetnictví mohou vést spolky, odborové organizace, organizace zaměstnavatelů, církve či náboženské společnosti a honební společenstva, které zároveň splňují následující podmínky:

- nejsou plátcí daně z přidané hodnoty,
- jejich celkové příjmy za poslední uzavřené účetní období nepřesáhnou 3 mil. Kč,
- hodnota jejich majetku nepřesáhne 3 mil. Kč. [21]

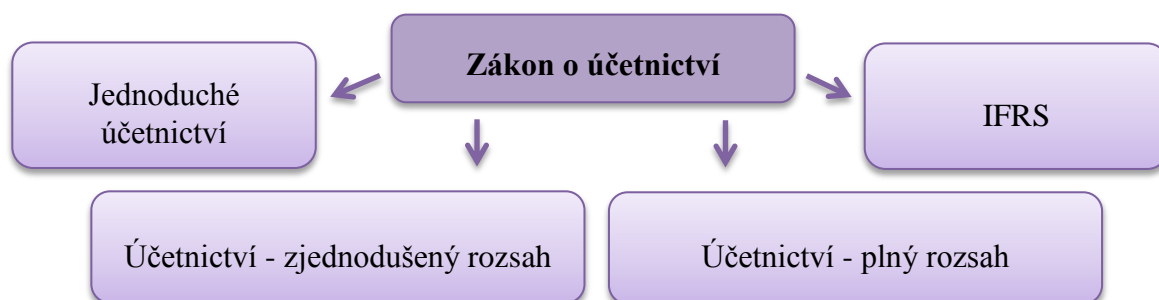
Nevztahuje se tedy na fyzické osoby. Ty vedou nadále daňovou evidenci dle zákona o daních z příjmů, popřípadě účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu (nepodléhají-li auditu).

V návaznosti na tuto problematiku zavádí zákon o účetnictví i sankce pro jednoduché účetnictví. Účetní jednotce může být udělena pokuta ve výši 100 tis. Kč, pokud nevede účetnictví nebo nesestaví výkazy v požadovaném rozsahu a lhůtě. Pokuta 50 tis. Kč náleží za neuschování účetních záznamů či nezveřejnění výkazů. [24]

4.9 Účetnictví v ČR k 1. 1. 2016

Na závěr teoretické části práce uvádí autorka souhrn jednotlivých forem vedení účetnictví pro zpřehlednění dané problematiky. Zákon o účetnictví vymezuje čtyři základní možnosti evidence a vykazování účetních informací určené různým účetním jednotkám. Jedná se o jednoduché účetnictví, účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu a účetnictví dle mezinárodních účetních standardů.

Obrázek 5: Formy účetnictví v ČR



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Jednoduché účetnictví je určeno spolkům, odborovým organizacím, organizacím zaměstnavatelů, církvím či náboženským společnostem a honebním společenstvům. Tyto subjekty musí zároveň splňovat tři podmínky – nejsou plátcí DPH, jejich příjmy nepřesáhnou 3 mil. Kč a hodnota majetku nepřekročí částku 1,5 mil. Kč.

Účetnictví ve zjednodušeném rozsahu mohou vést příspěvkové organizace nebo mikro a malé účetní jednotky, které nemají povinnost nechat účetní závěrku ověřit auditorem. Ostatní účetní jednotky musí vést **účetnictví v plném rozsahu**.

Použití **IFRS** při účtování a sestavování výkazů se vztahuje na obchodní společnosti, které emitují cenné papíry přijaté k obchodování na evropském regulovaném trhu. Dobrovolně mohou mezinárodní účetní standardy aplikovat účetní jednotky, které jsou ovládající osobou, ovládanou osobou nebo osobou pod společným vlivem a podrobují se sestavení konsolidované účetní závěrky dle této regulační normy. [21]

Podnikatelskou činnost lze v ČR kromě účetnictví zaznamenávat také prostřednictvím **daňové evidence**, která nahradila dřívější jednoduché účetnictví. Upravuje ji zákon o daních z příjmů a využívají ji fyzické osoby, které se nestaly účetní jednotkou. Pokud nechtějí ve svém daňovém přiznání uvést výdaje podle skutečnosti, mohou uplatnit ještě výdaje procentem z příjmů, tedy **paušální výdaje**.

5 Společnost LB MINERALS, s. r. o.

Počátky těžby a úpravy surovin na Plzeňsku mají dlouholetou tradici, sahající až do 19. století. Avšak společnost jako taková **vznikla v roce 2007**, kdy došlo k rozdělení, a to formou odštěpení, části majetku firmy LASSELSBERGER, a. s. na tři nové akciové společnosti LB Minerals, LB Cemix a LB IMMO. Právní forma podniku byla 1. ledna 2009 změněna na společnost s ručením omezeným. Společnost LB MINERALS, s. r. o. se sídlem v Horní Bříze byla zapsána do obchodního rejstříku vedeného u Krajského soudu v Plzni, oddíl C, vložka 22581, 1. listopadu 2007. Základní kapitál činí 635.175.000 Kč. **LASSELSBERGER GmbH**, sídlící v Rakousku, vlastní 100% obchodní podíl. Začlenění do nadnárodní skupiny LASSELSBERGER Holding International řadí společnost mezi nejvýznamnější dodavatele surovin v regionu střední Evropy.

Hlavní činností LB MINERALS je těžba, úprava a zpracování kaolinů, jíly, živců, kameniva a písků. Společnost rovněž zajišťuje prodej dalších svých produktů, kterými jsou filtrační křemelina, stelivo a štuková omítka. Podnik se ovšem zabývá i jinými činnostmi, které jsou uvedeny v obchodním rejstříku jako předmět podnikání. **Obrat** společnosti se pohybuje na úrovni přibližně **2,2 miliard Kč ročně**. Tento obrat je realizován prodejem hlavních komodit v ročních objemech dle následujícího přehledu:

Tabulka 7: Objem prodeje surovin

písky a kamenivo	2.700.000 t
kaolin	500.000 t
jíly	350.000 t
živce	250.000 t
ostatní	20.000 t

Zdroj: [35]

Charakter výrobků předurčuje jejich **využití zejména ve stavebnictví**, především pak ve výrobě stavebních hmot a materiálů. Do této kategorie lze započítat zhruba 85% všech prodaných surovin, které se uplatňují při výrobě betonů a betonářských výrobků, keramických obkladů, sanitní keramiky, střešních tašek, komínových vložek apod. Zhruba 7% výrobků nachází své uplatnění při výrobě skla, a to především skleněných vláken. Relativně menší podíl se pak uplatňuje v papírenství, při výrobě žáruvzdorných výrobků a dalších oborech.

Vzhledem k uvedeným aplikacím surovin se jejich uplatnění z geografického hlediska nachází převážně v **tuzemsku a okolních zemích**. Na tuzemském trhu prodává společnost přibližně 82% svých výrobků. V České republice a sousedních zemích dohromady tento podíl představuje zhruba 95%. Prodej do zemí mimo EU nedosahuje ani 1%. Zákazníky LB MINERALS jsou velké nadnárodní koncerny, stejně jako střední a menší firmy, drobní soukromníci i fyzické osoby. V roce 2015 registrovala společnost více než 900 zákazníků.

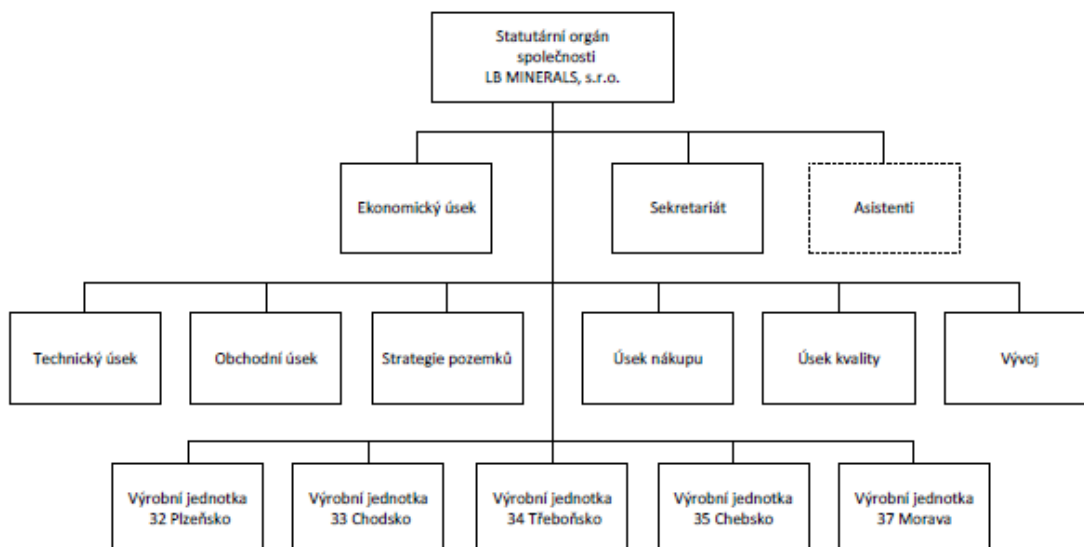
Tabulka 8: Členění tržeb podle zemí (v tis. Kč)

Země	Tržby
Česká republika	865.457
Německo	342.423
Slovensko	233.029
Itálie	109.359
Polsko	91.033
Rakousko	48.942
Maďarsko	21.676
Ostatní Evropa	479.520
Ostatní	4.857
Celkem	2.196.296

Zdroj: [35]

Statutární orgán tvoří tři jednatele, přičemž jménem společnosti jednají vždy dva z nich společně. Zároveň představují výkonný orgán řízení společnosti. V současné době se jedná o generálního ředitele Ing. Ladislava Matouška a dva zástupce jediného společníka – Mag. Klaus Kralovec a Anton Lasselsberger. Podnik je členěn do sedmi celků – ekonomický, obchodní a technický úsek, dále úsek nákupu, kvality, strategie pozemků a vývoje. Společnost dále zahrnuje pět výrobních jednotek: Plzeňsko, Chodsko, Třeboňsko, Chebsko a Morava. Aktuálně spravuje v rámci ČR 41 dobývacích prostorů. LB MINERALS využívá na základě smluvního vztahu s LASSELSBERGER, s. r. o. její služby v oblasti účetnictví, finančních operací a správy informačního systému.

Obrázek 6: Struktura organizace



Zdroj: [38]

5.1 Zařazení do kategorie účetních jednotek

Společnost vykázala k 31. 12. 2015 následující údaje:

Tabulka 9: Údaje pro zařazení do kategorie účetních jednotek

Aktiva celkem	3.484 mil. Kč
Roční úhrn čistého obratu	2.208 mil. Kč
Průměrný počet zaměstnanců	806

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Společnost za rok 2015 výrazně překračuje všechna stanovená kritéria a řadí se tedy do kategorie „**velká účetní jednotka**“. V průběhu roku 2016 bude postupovat podle právní úpravy pro tento typ účetních jednotek, z čehož jí plynou následující povinnosti:

- vést účetnictví v plném rozsahu,
- sestavit účetní závěrku v plném rozsahu,
- sestavit přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu,
- uvést v příloze základní, všechny další i doplňující informace¹⁶,
- vyhotovit výroční zprávu (uvést i nefinanční informace),
- mít účetní závěrku ověřenou auditorem,

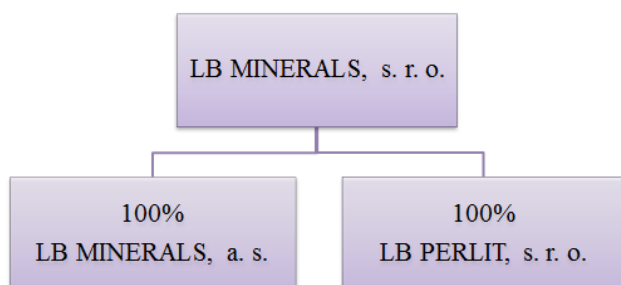
¹⁶ Na rozdíl od ostatních kategorií musí zveřejnit informace o rozčlenění tržeb z prodeje výrobků podle kategorií činností a podle zeměpisných trhů; celkové odměny účtované auditorem za povinný audit účetní závěrky, daňové poradenství a jiné služby.

- vyhotovit zprávu o platbách orgánům správy členského státu EU nebo třetí země (jedná se totiž o společnost činnou v těžebním průmyslu).

Jak již bylo uvedeno, cílem zavedení kategorizace účetních jednotek je podpora malých a středních podniků snížením na ně kladených nároků. Vzhledem ke skutečnosti, že vybraná společnost spadá do kategorie velkých podniků, dotýká se jí novela v opačném smyslu. **Nad rámec dosavadních povinností** bude muset od roku 2016 sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. A jelikož se jedná o těžební společnost, bude od letošního roku muset sestavovat zprávu o platbách odvedených vládám.

Podnik sestavuje také **konsolidovanou účetní závěrku**. V roce 2013 společnost poříдила 100% podíl ve slovenské společnosti LB MINERALS, a.s., která se také zabývá těžbou, úpravou a prodejem nerostných surovin. Z této dceřiné společnosti byl v roce 2014 vyčleněn závod zaměřený na výrobu perlitu, ze kterého se stala samostatná společnost LB PERLIT, s.r.o.

Obrázek 7: Vymezení konsolidačního celku



Zdroj: vlastní zpracování na základě [37], 2016

V rámci konsolidované účetní závěrky za rok 2015 vykázala společnost:

Tabulka 10: Údaje pro zařazení do kategorie skupin účetních jednotek

Aktiva celkem	3.587 mil. Kč
Roční úhrn čistého obratu	2.219 mil. Kč
Průměrný počet zaměstnanců	861

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Konsolidační skupina za rok 2015 splňuje kritéria pro zařazení do kategorie „**velká skupina účetních jednotek**“ a v průběhu roku 2016 tedy bude postupovat podle právní úpravy pro tento typ skupiny účetních jednotek. Pro společnost to znamená povinnost nadále sestavovat a zveřejňovat konsolidovanou účetní závěrku.

6 Analýza vybraných oblastí finančního účetnictví v kontextu legislativních změn

Podnikání v oblasti těžby nerostných surovin se vyznačuje řadou zvláštností rozdílných od podnikání v jiných oborech. Jedná se například o závislost na neměnných přírodních faktorech, značnou rizikovost, jednoúčelovost výrobních kapacit či dlouhodobost návratnosti investic [12]. Odlišnosti lze nalézt také ve struktuře majetku a zdrojů jeho krytí. V rámci této kapitoly budou charakterizována daná specifika. Zvláštní pozornost bude věnována položkám, jichž se dotýká legislativní změny.

Strukturu nejdůležitějších složek **aktiv** vybrané společnosti včetně vertikální a horizontální analýzy lze nalézt v Tabulce 11. Na první pohled je patrné, že nejvýznamnější položku představuje **dlouhodobý hmotný majetek**, jenž dosahuje miliardových hodnot. U podniků působících v těžebním odvětví se podíl hmotného majetku na celkových aktivech pohybuje v rozmezí 50-65%. V případě LB MINERALS se na celkových aktivech podílí téměř ze tří čtvrtin. Pro těžební společnosti jsou charakteristické rozmanité a velmi ojedinělé složky majetku. Jedná se zejména o **dobývací prostory a další pozemky**, jejichž hodnota v důsledku neustálého rozvoje těžby vykazuje rostoucí trend a v současné době tvoří 60% dlouhodobých aktiv. Další významnou položku představují stavby, a to nejen **budovy** (administrativní, výrobní, sklady, sila, nádrže), ale také komunikace, vedení, důlní díla atp. Ve skupině hmotných movitých věcí převažují **stroje a zařízení sloužící pro těžbu a následné zpracování surovin** (například bagry, dopravní pásy). Navzdory obecné vývojové tendenci, kdy se projevuje proces nahrazování lidské práce činností strojů a zařízení, dochází k poklesu této položky. Společnost se v posledních letech soustředí na optimalizaci využití výrobních kapacit. Investice jsou určeny zejména na obnovu technického zařízení a inovaci výrobních linek. V rámci samostatné kapitoly bude rozebráno téma související s dlouhodobým majetkem, a to poskytnutých dotací na pořízení dlouhodobého hmotného majetku, konkrétně výrobní linky s novou technologií optického třídění surovin.

Oběžná aktiva tvoří přes 22% bilanční sumy. Daňovou uznatelnost zákonných rezerv¹⁷ podmiňuje od roku 2009 spořicí povinnost. To znamená, že podnik musí vytvořit samostatný bankovní účet, na který bude vkládat **finanční prostředky ve výši**

¹⁷ Rezervy budou charakterizovány v části věnované pasivům.

vytvářených rezerv. Tato povinnost významně ovlivňuje velikost položky peněžních prostředků - účtů v bankách, která se na hodnotě oběžných aktiv podílí z poloviny. Z uvedené tabulky lze vyčíst, že jejich objem v posledních letech výrazně vzrostl a nahradil tak původně převládající podíl krátkodobých pohledávek, které zahrnují především pohledávky z obchodních vztahů. K jejich poklesu přispěla stabilizace národních ekonomik a oživení po předchozí krizi. V roce 2012 se společnost potýkala s projevy druhotné platební neschopnosti. Poslední složkou oběžných aktiv jsou zásoby, které obsahují vlastní výrobu i nakoupený materiál. Oceňování, účtování a vykazování **zásob vytvořených vlastní činností** bude předmětem samostatné kapitoly, jelikož se této problematiky dotýká řada legislativních úprav.

Tabulka 11: Struktura aktiv (v tis. Kč), vertikální a horizontální analýza

Položka	2012	2013	Mezi-roční změna v %	2014	Mezi-roční změna v %	2015	Mezi-roční změna v %
	Podíl na souhrnné položce v %	Podíl na souhrnné položce v %		Podíl na souhrnné položce v %		Podíl na souhrnné položce v %	
AKTIVA CELKEM	3.577.331	3.580.657	0,09	3.499.002	-2,28	3.483.935	-0,43
Dlouhodobý majetek	2.519.132	2.495.403	-0,94	2.514.107	0,75	2.549.375	1,40
	70,42	69,69		71,85		73,18	
Dlouhodobý hmotný majetek	2.519.132	2.481.250	-1,50	2.498.801	0,71	2.533.781	1,40
	100,00	99,43		99,39		99,39	
Pozemky	1.456.283	1.457.240	0,07	1.463.232	0,41	1.525.085	4,23
	57,81	58,73		58,56		60,19	
Stavby	610.150	606.248	-0,64	592.627	-2,25	572.328	-3,43
	24,22	24,43		23,72		22,59	
Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	295.237	281.013	-4,82	259.156	-7,78	237.814	-8,24
	11,72	11,33		10,37		9,39	
Oběžná aktiva	770.117	827.683	7,47	772.619	-6,65	755.114	-2,27
	21,53	23,12		22,08		21,67	
Zásoby	122.220	140.054	14,59	122.131	-	130.825	7,12
	15,87	16,92		15,81		17,33	
Krátkodobé pohledávky	400.101	427.115	6,75	365.124	-	249.286	-
	51,95	51,60		47,26		33,01	
Peněžní prostředky	247.796	260.514	5,13	285.364	9,54	375.003	31,41
	32,18	31,48		36,93		49,66	

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Tak jako u každého podnikatelského subjektu lze **pasiva** vybraného podniku členit na vlastní kapitál, cizí zdroje a méně významná ostatní pasiva, kam spadají časová rozlišení. Tabulka 12 zobrazuje strukturu nejvýznamnějších položek pasiv vybrané

společnosti včetně vertikální a horizontální analýzy. Kromě základního kapitálu a výsledku hospodaření zahrnoval vlastní kapitál až do roku 2013 také rezervní fond. K jeho zrušení došlo hned v roce 2014, kdy vstoupil v platnost nový zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech, který podnikům neukládá povinnost fond tvořit. Základní kapitál se od vzniku společnosti nemění, tudíž změny vlastního kapitálu závisí pouze na dosaženém zisku a dividendové politice podniku. Koeficient samofinancování by se měl pohybovat nad úrovní 50%. Na základě uvedených údajů lze konstatovat, že společnost toto doporučení v posledních letech dodržuje.

Naopak trend celkové zadluženosti vykazuje klesající tendenci. Cizí zdroje zahrnují rezervy, bankovní úvěry a dlouhodobé či krátkodobé závazky. Poslední tři uvedené položky lze nalézt u jakéhokoli podniku. **Významný objem rezerv** je na rozdíl od subjektů podnikajících v jiných odvětvích typický právě pro těžební společnosti. Během uvedeného období lze navíc sledovat rostoucí trend této položky, přičemž v minulém roce tvořila již téměř **20% cizích zdrojů** financování.

Tabulka 12: Struktura pasiv (v tis. Kč), vertikální a horizontální analýza

Položka	2012	2013	Mezi- roční změna v %	2014	Mezi- roční změna v %	2015	Mezi- roční změna v %
	Podíl na souhrnné položce v %	Podíl na souhrnné položce v %		Podíl na souhrnné položce v %		Podíl na souhrnné položce v %	
PASIVA CELKEM	3.577.331	3.580.657	0,09	3.499.002	-2,28	3.483.935	-0,43
Vlastní kapitál	1.742.400	1.867.315	7,17	1.783.131	-4,51	1.882.647	5,58
	48,71	52,15		50,96		54,04	
Cizí zdroje	1.829.939	1.705.110	-6,82	1.708.163	0,18	1.595.221	-6,61
	51,15	47,62		48,82		45,79	
Rezervy	265.431	270.400	1,87	294.400	8,88	303.199	2,99
	14,50	15,86		17,23		19,01	
Dlouhodobé závazky	302.514	299.391	-1,03	297.259	-0,71	297.320	0,02
	16,53	17,56		17,40		18,64	
Krátkodobé závazky	447.942	429.681	-4,08	356.004	-	510.923	43,52
	24,48	25,20		20,84		17,15	
Bankovní úvěry a výpomoci	814.052	705.638	-	760.500	7,77	483.779	-
	44,49	41,38		44,52		30,33	

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

6.1 Dotace na inovaci technologií

Dle novelizované vyhlášky se za dotaci považují bezúplatná plnění, která se poskytují například z rozpočtu státu či územních samosprávných celků, státních fondů, prostředků EU. Vybraná společnost získala dotaci na pořízení dlouhodobého hmotného majetku za účelem inovace zastaralé technologie a optimalizace výkonu v rámci **Operačního programu Podnikání a inovace**. Jedná se o program Ministerstva průmyslu a obchodu ČR, na jehož základě se poskytuje finanční podpora podnikatelům, a to jak ze zdrojů státního rozpočtu, tak z prostředků EU, konkrétně z Evropského fondu pro regionální rozvoj.

Investiční akce zahrnovala mimo jiné pořízení výrobní linky s technologií optického třídění, která umožňuje oddělení živce od písku na základě barevné odlišnosti. Hodnota investice činila 20.843 tis. Kč. Společnost získala částečnou dotaci ve výši 30% pořizovací ceny, tedy 6.253 tis. Kč. Žádost o dotaci podala v březnu 2013. Oficiální rozhodnutí o jejím přidělení obdržela následující rok, tedy v lednu 2014. Finanční prostředky byly zaslány na bankovní účet v září 2015. Investiční dotace snížila vstupní cenu linky na 14.590 tis. Kč. Všechny druhy hmotného majetku se odepisují rovnoměrně po celou dobu jejich ekonomické životnosti, která v tomto případě dosahuje 15 let. Odpisování začíná měsícem následujícím po měsíci, ve kterém došlo k aktivaci majetku [39].

Tabulka 13: Účtování dotace na pořízení dlouhodobého majetku

Období	Popis účetní operace	Částka (v tis. Kč)	MD	D
Leden 2014	Příslib dotace	6.253	378	346
Září 2015	Přijetí dodavatelské faktury	20.843	042	321
		4.377	343	
	Zúčtování dotace	6.253	346	042
	Zařazení výrobní linky do užívání	14.590	022	042
Říjen 2015	Úhrada dodavatelské faktury	20.843	321	221
Listopad 2015	Přijetí dotace	6.253	221	378
Prosinec 2015	Odpisy výrobní linky (říjen - prosinec)	243	551	082

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

6.2 Zásoby vytvořené vlastní činností

Do zásob vytvořených vlastní činností ve společnosti LB MINERALS patří:

- nedokončená výroba,
- hotové výrobky.

Nedokončená výroba zahrnuje produkty, které již prošly jedním nebo několika výrobními stupni, ale nejsou ještě hotovým výrobkem. Konkrétně se jedná o materiály, které se před prodejem míchají s jinými nedokončenými výrobky, popř. dalšími surovinami. Výrobky představují hotové produkty vlastní výroby určené k realizaci mimo účetní jednotku a ke spotřebě uvnitř účetní jednotky [42].

LB MINERALS nabízí řadu různých produktů, které vyžadují odlišné způsoby zpracování. Pro přiblížení této problematiky se autorka zaměří pouze na VJ Plzeňsko. Kaolin je ušlechtilý jíl s vysokým obsahem minerálu kaolinitu. Jeho těžba probíhá v otevřených povrchových dolech. Vytěženou surovinu poté dopravují nákladní vozidla do výrobního závodu k následnému zpracování, při kterém prochází pěti základními fázemi v rámci jednotlivých středisek. Princip úpravy spočívá v rozplavení kaolinu ve vodě a postupném odstředování hrubších podílů tvořených křemenným pískem. Obohacená kaolinová suspenze je pak dále zušlechťována, dokud není dosaženo požadovaných kvalitativních parametrů. Následně dochází k jejímu odvodnění a vysušení, popř. ještě mletí.

Písky a kamenivo tvoří zrnité, především křemenné sedimenty, jejichž různorodé složení závisí na místě výskytu. Vznikají jako vedlejší produkt při výrobě plaveného kaolinu. Dále se upravují propíráním, odvodněním a roztríděním na stanovené frakce. Výrobky se skladují v zásobnících nebo na expedičních skladech.

6.2.1 Oceňování

Způsob oceňování zásob vytvořených vlastní činností upravuje vnitřní **směrnice 30 – 140 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností** platná již od roku 2007. Za metodickou správnost oceňování zásob zodpovídá ekonomický ředitel, přičemž spolupracuje s vedoucím útvaru controllingu a vedoucím útvaru účetnictví společnosti LASSELSBERGER. Do jeho kompetencí patří také vlastní zpracování plánových kalkulací, při kterém opět spolupracuje s útvarem controllingu. V rámci výrobních jednotek pak tuto odpovědnost přebírají ekonomové, popřípadě provozní účetní. Dále je

v souvislosti s oceňováním zásob¹⁸ potřeba provést nastavení a následnou údržbu příslušných modulů informačního systému SAP – controlling (CO) a výroba (PP).

U zásob se užívá ocenění vlastními náklady. Příslušná směrnice uvádí, že nedokončená výroba a hotové výrobky se vzhledem k hromadnému a velkosériovému typu výroby **oceňují přímými náklady**. Jedná se tedy pouze o náklady bezprostředně související s konkrétními druhy produktů. Přímé náklady zahrnují suroviny, materiál, obaly, technologickou elektrickou energii, plyn technologický, ostatní technologickou energii, přímé mzdy včetně sociálního, zdravotního pojištění a ostatní přímé náklady. Nejsou zde obsaženy odbytové náklady, odbytová, výrobní a správní režie a zisk. Následující tabulka zobrazuje aktuálně využívaný kalkulační vzorec pro ocenění zásob vytvořených vlastní činností.

Tabulka 14: Kalkulační vzorec pro ocenění zásob vytvořených vlastní činností na úrovni přímých výrobních nákladů

Přímé výrobní náklady	Suroviny a materiál
	Plyn
	Elektrická energie
	Ostatní energie
	Obaly
	Přímé osobní náklady
	Ostatní přímé náklady

Zdroj: vlastní zpracování dle [42], 2016

Přímé náklady se zjišťují pomocí plánových kalkulací, které se zpracovávají v modulu CO při využití dat výroby. Kalkulace se sestavují na základě technologických receptur - kusovníků (materiálové položky) a pracovních postupů (vnitropodnikové výkony). Kusovníky a pracovní postupy pro výrobu nových materiálů se sestavují na základě konkrétních technických a technologických podmínek výroby a jsou průběžně zpřesňovány dle skutečné spotřeby. Výkony použité pro ocenění pracovních postupů se kalkulují na základě plánu výnosů a nákladů jednotlivých nákladových středisek.

Zpracování plánových kalkulací a hromadné přecenění zásob nedokončené výroby a hotových výrobků se provádí minimálně jednou ročně na počátku účetního období.

¹⁸ Zásobami se v rámci této kapitoly budou rozumět zásoby vytvořené vlastní činností.

Pokud dojde k zásadní změně výrobního postupu, změně receptury, ceny vstupních surovin nebo jiné změně, která vede k nárůstu odchylek na sběračích výrobních nákladů, provádí se překalkulování a aktualizace skladové ceny i v průběhu roku.

Na tomto místě by se autorka chtěla vrátit k části textu uvedené v druhém odstavci této kapitoly: „vzhledem k hromadnému a velkosériovému typu výroby“, ze které je patrná **zastaralost směrnice** o oceňování zásob vlastní výroby. Vyhláška do minulého roku rozlišovala výrobu s krátkým nepřetržitým cyklem, hromadnou a velkosériovou výrobu a malosériovou, kusovou zakázkovou výrobu nebo výrobu s dlouhým cyklem. Přičemž druhé skupině, do které patří i vybraný podnik, skutečně ukládala oceňovat zásoby pouze přímými náklady.

Tabulka 15: Kalkulace výrobku MK 105 na úrovni celkových výrobních nákladů

Položka	Náklady na 1 tunu výrobku (v Kč)
Suroviny a materiál	139,03
Plyn	158,83
Elektrická energie	360,81
Obaly	0,00
Osobní náklady přímé	98,10
Ostatní přímé náklady	181,17
Přímé výrobní náklady	937,94
Osobní náklady nepřímé	128,28
Opravy a údržba	203,42
Nájemné	85,90
Technologická přeprava	51,15
Ostatní nepřímé náklady (fixní)	105,1
Leasing	34,76
Odpisy	80,58
Nepřímé výrobní náklady	689,19
Výrobní náklady celkem	1.627,13

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Dle původního návrhu novely vyhlášky by podnik musel do ocenění zásob zahrnout navíc poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Na tuto situaci se tedy před koncem minulého roku začal připravovat. Vlastní výroba měla být přeceněna **na úroveň celkových výrobních nákladů** podle vzoru sesterské společnosti LASSELSBERGER, která tento způsob oceňování zavedla již před dvěma lety. Schválená podoba vyhlášky ovšem navrhovanou povinnost změnila na pouhou možnost. Vybraná společnost se rozhodla zásoby nepřeceňovat, čímž dochází k výraznému zkreslení účetních informací. Výše uvedená Tabulka 15 zobrazuje danou problematiku na příkladu konkrétního druhu výrobku - kaolinu.

Kalkulace celkových výrobních nákladů zahrnuje kromě přímých výrobních nákladů také nepřímé, které zajišťují průběh výrobního procesu, ale nevážou se k jednomu druhu výkonu. Jedná se o osobní nepřímé náklady, které kromě mezd pracovníků správních středisek včetně sociálního a zdravotního pojištění zahrnují i příspěvky, například na dovolenou, důchodové připojištění. Dále sem patří dodavatelské služby (údržby a opravy budov či strojů a zařízení, technologická přeprava). Převážná část nájemného se týká pozemků. Nejvýznamnější položky ostatních nepřímých nákladů představují interní náklady (servis, doprava), daně a poplatky, režijní materiál, fixní energie a geologické práce.

Z uvedené tabulky lze zjistit, že nepřímé výrobní náklady zvýší hodnotu ocenění zásob kaolinu zhruba o 40% oproti kalkulaci na úrovni přímých nákladů. V případě písků by kalkulované náklady vzrostly na dvojnásobnou hodnotu, u kameniva dokonce na trojnásobek. Dle účetní by částka přecenění zásob vytvořených vlastní činností k 31. 12. 2015 činila přibližně 37 mil. Kč.

Pro názorné zobrazení **zachycení změny oceňování ve finančním účetnictví** a jejího **dopadu na výkazy** společnosti vytvořila autorka modelový příklad vycházející z dat účetního období 2015. Rozsah ukázky bude omezen pouze na hotové výrobky, které podnik eviduje na účtu **123 - Výrobky**. LB MINERALS vykazuje v účetní závěrce roku 2015 zásobu hotových výrobků ve výši 40.510 tis. Kč. Jak již bylo uvedeno, v roce 2015 se zásoby oceňovaly pouze přímými náklady. Dále bude autorka předpokládat, že se management rozhodl od roku 2016 zahrnovat do oceňování zásob také nepřímé náklady, která u zásoby hotových výrobků na skladě činí 30.000 tis. Kč.

Změna metody oceňování zásob se zaúčtuje v roce 2016 do **jiného výsledku hospodaření minulých let** souvztažně s účtem výrobků. Z důvodu srovnatelnosti ocenění vykazované položky výrobků v rozvaze roku 2016 s rokem 2015, musí dojít zároveň k úpravě ocenění výrobků a výsledku hospodaření minulého účetního období na úroveň odpovídající stavu, kdyby ke změně metody oceňování došlo již v roce 2015. Pro zjednodušení bude autorka předpokládat, že v roce 2016 nebyly vyrobeny ani prodány žádné výrobky. Jelikož vybraný podnik o jiném výsledku hospodaření v minulosti ještě neúčtoval, zvolila autorka pro novou rozvahovou položku volné číslo účtu 426.

Tabulka 16: Příklad zaúčtování změny metody oceňování

Název účetní operace	Částka v tis. Kč	MD	D
Operace v roce 2015			
Zůstatek výrobků na skladě	40.510	123	
Uzavření účtu výrobků na konci roku	40.510	702	123
Operace v roce 2016			
Otevření účtu výrobků na začátku roku	40.510	123	701
Zaúčtování změny metody oceňování výrobků	30.000	123	426
Uzavření účtu výrobků na konci roku	70.510	702	123

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Tabulka 17: Dopad změny metody oceňování do rozvahy

Rozvaha k 31. 12. 2016 (v tis. Kč)					
AKTIVA	Běžné období	Minulé období	PASIVA	Běžné období	Minulé období
Výrobky	70.510	40.510	VH běžného období		xxx xxx
- úprava MO		30.000	- úprava MO		30.000
			Jiný VH min. období	30.000	
Úprava MO		30.000	Úprava MO		30.000

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Tabulka 18: Dopad změny metody oceňování do výsledovky

Výkaz zisku a ztráty k 31. 12. 2016 (v tis. Kč)		
Položka	Běžné období	Minulé období
Úprava položky MO Změny stavu zásob hotových výrobků		30.000
Úprava výsledku hospodaření minulého období (zvýšení)		30.000

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Management vybrané společnosti v současné době zvažuje, zda zavést **změnu metody oceňování zásob od** následujícího účetního období, tedy **roku 2017**. Hlavní **nevýhodu** případné změny spatřují ve skutečnosti, že o tom, co se stane s jiným výsledkem hospodaření minulých let, rozhoduje valná hromada při schvalování účetní závěrky a rozdělení zisku v následujícím účetním období. Jediný společník by tak mohl požadovat **vyplacení podílu na zisku**, avšak společnost peněžními prostředky v dané výši reálně nedisponuje. Přírůstek vlastního kapitálu v důsledku změny účetní metody navíc vede k **navýšení základu daně**, jelikož výrobky ve zvýšeném ocenění budou při prodeji vyskladňovány, přičemž vyšší cena sníží výsledek hospodaření v příslušném období.

Nicméně ke změně s nejvyšší pravděpodobností dojde. Zájem o tento krok projevuje zejména vedoucí útvaru účetnictví podniku LASSELSBERGER, který se spolu s ekonomickým ředitelem LB MINERALS podílí na tvorbě metodiky oceňování zásob. Jak již bylo uvedeno výše, samotná sesterská společnost zavedla kalkulaci zásob na úrovni celkových výrobních nákladů před dvěma lety. Jedním z důvodů, který vedl k tomuto opatření, byla snaha o **sladění účetních metod s mateřskou společností**, která sestavuje konsolidovanou účetní závěrku dle rakouských předpisů. V případě vybraného podniku musí účetní specialisté na konci účetního období stále provádět úpravy ocenění zásob tak, aby byly vykazované informace v rámci konsolidačního celku srovnatelné. Další zainteresovanou osobou je auditor, který klade důraz zejména na respektování principu **věrného a poctivého zobrazení stavu majetku**.

6.2.2 Zachycení ve finančním účetnictví

O pořízení a úbytku zásob účtuje vybraná společnost **způsobem A**. To znamená, že se zachycuje stav a pohyb zásob **průběžně** během celého účetního období. Výdaje vynaložené na pořízení zásob se soustředí na příslušných majetkových účtech a do provozních nákladů se vyúčtují v okamžiku jejich pohybu v důsledku dokončení či prodeje.

Do konce minulého roku se přírůstky zásob oceněné vlastními náklady účtovaly na vrub účtů 121 – Nedokončená výroba resp. 123 - Výrobky se souvztažným zápisem ve prospěch **výnosových účtů** 611 - Změny stavu nedokončené výroby resp. 613 – Změna stavu výrobků. Vyskladnění zásob se zaúčtovalo obráceným zápisem, tedy na vrub příslušných účtů účtové skupiny 61 - Změny stavu zásob vlastní činnosti a ve prospěch příslušného účtů účtové skupiny 12 - Zásoby vlastní výroby.

Jak již bylo uvedeno v teoretické části práce, v souvislosti s novým vymezením obsahu výkazu zisku a ztráty podle směrnice EU došlo ke změně metody účtování změny stavu zásob vlastní činnosti. Přírůstky nebo úbytky zásob se již neevidují jako výnosy, ale prostřednictvím příslušného **nákladového účtu** účtové skupiny 58 - Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Pro tento účel zavedl vybraný podnik od 1. 1. 2016 účty:

- **583 - Změny stavu nedokončené výroby,**
- **584 - Změna stavu výrobků.**

Pro názorné zobrazení zachycení zásob vlastní výroby ve finančním účetnictví vytvořila autorka následující tabulky. První obsahuje zjednodušený příklad účtování o zásobách způsobem A. Uvedené nákladové položky odpovídají aktuální podobě kalkulačního vzorce vybraného podniku. Vzhledem ke skutečnosti, že LB MINERALS oceňuje zásoby dle plánových kalkulací, neodpovídá hodnota naskladněných zásob přesně vynaloženým nákladům. Druhá tabulka zobrazuje dopad daných účetních operací do výkazu zisku a ztráty v druhovém členění. Pro srovnání uvádí autorka metodu účtování a způsob vykazování zásob v minulém a současném účetním období, mezi nimiž došlo k úpravě účetních předpisů. U výsledovky lze navíc sledovat výrazné změny v uspořádání a číslování jednotlivých položek.

Tabulka 19: Účtování zásob vlastní výroby způsobem A v letech 2015 a 2016

Název účetní operace	Částka v tis. Kč	2015		2016	
		MD	D	MD	D
Spotřeba materiálu	1.400	501	112	501	112
Spotřeba energie	5.200	502 343	321	502 343	321
Mzdy dělníků	2.000	521	331	521	331
SP a ZP hrazené zaměstnavatelem	680	524	336	524	336
Ostatní přímé náklady	1.800	5xx	xxx	5xx	xxx
Zvýšení stavu zásob vlastní výroby (převzetí na sklad, vznik nedokončené výroby)	11.000	121 123	611 613	121 123	583 584
Snížení stavu zásob vlastní výroby (vyskladnění, předání do dalších výrobních fází)	9.100	611 613	121 123	583 584	121 123
Tržby z prodeje zásob vlastní výroby	26.800	311	601 343	311	601 343

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Tabulka 20: Dopad účtování zásob vlastní výroby do výkazu zisku a ztráty (druhovému členění) – srovnání položek platných do 31. 12. 2015 a od 1. 1. 2016

Položka platná od 1. 1. 2016	Položka platná do 31. 12. 2015	Částka v tis. Kč
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	II.1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	26.800
A.2. Spotřeba materiálu a energie	B.1. Spotřeba materiálu a energie	6.600
B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	(-) 1.900¹⁹
D. Osobní náklady	C. Osobní náklady	2.680
xxx	xxx	1.800
* Provozní výsledek hospodaření	* Provozní výsledek hospodaření	17.620

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

¹⁹ Dle nové úpravy se tato položka vykáže se záporným znaménkem.

6.3 Význam rezerv ve struktuře pasiv

Společnost vytváří rezervy jak účetní, tak daňové (neboli zákonné). Obě tyto skupiny jsou tvořeny a čerpány v souladu s interním pracovním postupem ředitele společnosti „Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv“, jehož účelem je stanovení zásad pro vytváření rezerv z hlediska opatrnosti, postupů při jejich vytváření a rozpouštění a odpovědnosti za jednotlivé činnosti. Tento dokument vychází zejména ze zákona o účetnictví a na něj navazujících předpisů uvedených v kapitole 1.3, zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a zákona č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství (horní zákon). Odpovědnost za předání dokumentů k zaúčtování rezerv mají pracovníci ekonomického úseku dle lokalit. Za samotné zaúčtování odpovídá vedoucí útvaru účetnictví LASSELSBERGER, s. r. o.

Tabulka 21: Druhy rezerv vytvářených vybranou společností

Zákonné	Rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou
	Rezerva na vypořádání důlních škod
Účetní	Rezerva na daň z příjmů
	Rezerva na nevybranou dovolenou a bonusy
	Rezerva na audit

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Rezerva finančních prostředků na sanaci pozemků dotčených těžbou spolu s **rezervou na vypořádání důlních škod** představují cizí zdroj krytí specifický pouze pro těžební podniky. Povrchová těžba nerostných surovin se projevuje zásahem do reliéfu krajiny a vede k narušení krajinného rázu. Dále může způsobit škody na různém majetku. Společnost má povinnost po dokončení těžební činnosti odstranit její následky. Za tímto účelem vytváří rezervy, které slouží jako základní zdroje financování zahlazení následků báňské činnosti. Oba druhy rezerv se řadí mezi zákonné a jsou vytvářeny podle horního zákona. Peněžní prostředky ve výši vytvářených rezerv musí společnost ukládat na zvláštní bankovní účet.

Záměrem **sanace** je odstranění příčin a následků způsobených škod (například znečištění). Proces **rekultivace** zahrnuje následné vytvoření nové krajiny, která bude znovu využitelná pro jiné účely (například lesní kultury, zemědělské pozemky, vodní plochy). Ze „souhrnného plánu sanace a rekultivace“ lze zjistit předpokládané celkové náklady těchto aktivit. Výše rezervy musí odpovídat všem relevantním nákladům, tzn.

od zaplacení projektového manažera až po dokončovací práce. Metodu tvorby rezervy navrhuje samotná společnost. První způsob představuje „tvorba na celkovou výši rozhodnutí“, která spočívá v rovnoměrném rozdělení celkové výše rezervy do plánované délky dobývání ložiska. Druhý způsob, „tvorba dle rozhodnutí na vytěženou tunu“, se zakládá na rozpočítání celkové částky na množství zásob ložiska. Výpočtem se stanoví konstantní částka, kterou musí být zatížena každá vydobytá jednotka (tuna) suroviny. Sanace a rekultivace probíhají průběžně (na jedné straně lomu se těží a z druhé strany se již rekultivuje) a rezervy jsou čerpány na jednotlivé části dobývacích prostor. Například v roce 2015 byla čerpána rezerva ve výši 562.880 Kč na dobývací prostor Lomnička I.

Za **důlní škody** se podle horního zákona považují škody na hmotném majetku, škody způsobené zvláštními zásahy do zemské kůry, ale i ztráta povrchové a podzemní vody, podstatné snížení vydatnosti jejich zdrojů a zhoršení její jakosti. Výše rezervy musí odpovídat prostředkům potřebným na vypořádání předpokládaných škod v časovém průběhu podle jejich vzniku. Nejběžnější situací, se kterou se společnost potýká, jsou přeložky dopravních cest zajišťující bezpečnost a plynulost dopravy. V takovém případě musí být rezerva vytvořena již v předstihu před vznikem škody na stávajících komunikacích. V minulém roce čerpal podnik finanční zdroje ve výši 9.400.500 Kč na výstavbu lesní cesty mezi závodem v Kaznějově a Horní Břízou a 1.411.083 Kč na zajištění dopravní přístupnosti do komplexu lesních porostů lesní správy Plasy.

Tabulka 22: Vývoj rezerv (v tis. Kč)

Položka	2011	2012	2013	2014	2015
Rezerva na daň z příjmů	39.892	33.801	37.397	44.972	60.652
Rezerva na nevybranou dovolenou a bonusy	8.975	8.625	9.451	9.233	9.571
Rezerva na audit	450	450	450	510	540
Rezerva na důlní škody	1.469	3.488	4.069	13.908	5.758
Rezerva na sanace a rekultivace	248.649	252.868	255.144	260.655	267.621
Celkem	299.435	299.232	306.511	329.278	344.142

Zdroj: vlastní zpracování na základě [37], 2016

Výše uvedená tabulka zobrazuje rozpis rezerv za období posledních pěti let. Z tabulky lze vyčíst, že větší podíl na celkovém úhrnu rezerv mají rezervy daňové, a to necelých 80% v roce 2015. Zejména pak rezerva na sanace a rekultivace, jež tvoří 77,76% celkové hodnoty. Její výše v jednotlivých letech vykazuje rostoucí tendenci. Rezerva na

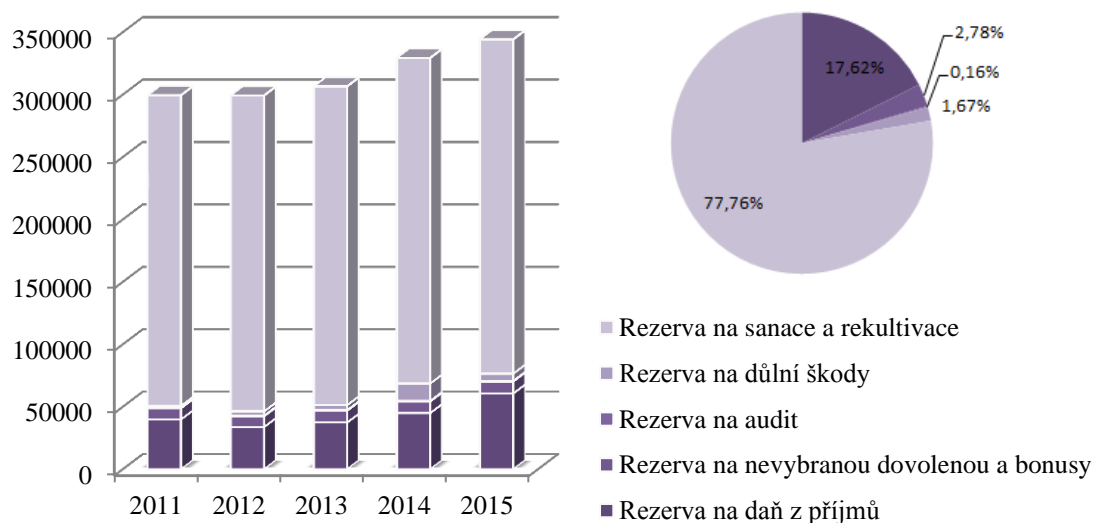
důlní škody se odvíjí od aktuálního postupu těžby v jednotlivých lokalitách. Příčina jejího skokového zvýšení v roce 2014 byla popsána výše.

Dále společnost vytváří **účetní rezervy**, které dosahují přibližně 20% vytvořených rezerv. Největší část tvoří rezerva na daň z příjmů, a to 17,62%. Vzhledem ke skutečnosti, že společnost uzavírá účetní knihy do konce března, tedy dříve, než podává daňové přiznání, může daňovou povinnost pouze odhadovat a zaúčtovat ji jako rezervu (z důvodu věrnějšího vyčíslení výše disponibilního zisku). Její rostoucí trend odpovídá zlepšujícím se výsledkům organizace v posledních třech letech.

Výše rezervy na nevybranou dovolenou a bonusy je počítána na konci účetního období na základě daných okolností a nelze zde určovat žádné tendence. Bonusy představují množstevní slevy, které jsou zákazníkům vypláceny na přelomu února a března následujícího roku v závislosti na tom, zda během účetního období dosáhnou stanoveného limitu.

Jelikož podnik podléhá auditu účetní závěrky, který probíhá v březnu následujícího roku, vytváří na tento účel rezervu. Stanovená cena auditu byla od vzniku společnosti až do roku 2013 konstantní. V posledních dvou letech došlo ke zvýšení částky účtované za poskytnutí auditorských služeb. Pro názorné zobrazení vývoje a struktury rezerv v posledních pěti letech přikládá autorka následující graf. Kruhový diagram znázorňuje podíl jednotlivých druhů rezerv v roce 2015.

Obrázek 8: Vývoj a struktura rezerv



Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Závěrem této kapitoly by bylo vhodné uvést, že v rámci novelizace zákona o účetnictví došlo ke změně definice rezerv. Zákon již neuvádí konkrétní druhy, ale stanovuje obecné podmínky pro tvorbu a vykázání rezerv. Do 31. 12. 2015 se rezervami rozuměly *rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci; dále pak technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.*

Od 1. 1. 2016 se rezervy vymezují následovně: „*Rezervy jsou určeny k pokrytí závazků nebo nákladů, jejichž povaha je jasně definována a u nichž je k rozvahovému dni buď pravděpodobné, že nastanou, nebo jisté, že nastanou, ale není jistá jejich výše nebo okamžik jejich vzniku. K rozvahovému dni musí rezerva představovat nejlepší odhad nákladů, které pravděpodobně nastanou, nebo v případě závazků částku, která je zapotřebí k vypořádání. Rezervy nesmějí být použity k úpravám hodnot aktiv. Rezervami se dále rozumí jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.*“ [21]

7 Účetní závěrka vybraného podniku v roce 2016

Novela českých účetních předpisů znamená pro vybraný podnik zásadní změny v účetní závěrce za rok 2016. Nejen, že se změnila struktura stávajících účetních výkazů, ale na základě kategorizace účetních jednotek má nyní společnost povinnost sestavit dva přehledy, které doposud nevykazovala. První část této kapitoly obsahuje transformaci rozvahy a výsledovky z roku 2015 do aktuální podoby. V druhé části je na základě dat minulého účetního období nastíněna podoba nových účetních výkazů.

7.1 Transformace výkazů pro srovnatelnost účetních období 2015 a 2016

Vzhledem ke skutečnosti, že novela vyhlášky přinesla významné změny ve struktuře účetních výkazů, bude na konci roku 2016 potřeba převést rozvahu a výsledovku minulého účetního období do současné podoby tak, aby byla zajištěna srovnatelnost dat. ČÚS č. 024 poskytuje návod k tomuto procesu. Obsahem kapitoly je převod účetních výkazů z roku 2015 dle stanoveného převodového můstku. Jednotlivé tabulky zahrnují označení položek nové účetní závěrky platné k 1. lednu 2016 (levý sloupec) a srovnatelné stávající označení položek platné k 31. prosinci 2015 (pravý sloupec).

7.1.1 Rozvaha

V případě rozvahy nepřinesla novela účetních předpisů tolik výrazných změn jako u výkazu zisku a ztráty²⁰. Z hlediska struktury vykazovaných **aktiv** se jedná především o včlenění řady součtových položek. V rámci nehmotného majetku se software stal součástí položky „B. I. 2. Ocenitelná práva“, která zahrnuje také původní položku nesoucí tento název. Dále se souhrnně vykazují poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný (resp. hmotný) majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný (resp. hmotný) majetek, pozemky a stavby, výrobky a zboží nebo krátkodobé a dlouhodobé pohledávky. Uvnitř skupiny krátkodobých pohledávek vznikla součtová položka „C. II. 2. 4. Pohledávky – ostatní“ obsahující daňové pohledávky, poskytnuté zálohy, dohadné účty aktivní a jiné pohledávky. Změnu názvu zaznamenal například řádek „Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí“, označovaný nyní jako „Hmotné věci a jejich soubory“. Peníze a účty v bankách již nepatří do krátkodobého finančního majetku, ale tvoří samostatnou skupinu. Došlo také k jejich

²⁰ Výkazy za rok 2015 lze nalézt v příloze B (rozvaha) a C (výkaz zisku a ztráty).

přejmenování, a to na peněžní prostředky v pokladně či na účtech. Další změny v označování a uspořádání položek aktiv lze vyčíst z uvedené tabulky.

Tabulka 23: Převod rozvahy – aktiva (v tis. Kč)

		AKTIVA CELKEM	3.483.935						
A.		Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál				
B.		Dlouhodobý majetek	2.549.375	B.	Dlouhodobý majetek				
B.	I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	1.789	B.	I.	Dlouhodobý nehmotný majetek			
B.	I.	2.	Ocenitelná práva	1.509		<i>součtová položka B. I. 3. a B. I. 4.</i>			
B.	I.	2.	1.	Software	812	B.	I.	1.	Software
		2.	Ostatní ocenitelná práva	697			2.	Ocenitelná práva	
		4.	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	0			3.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	
		5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	280				<i>součtová položka B. I. 8. a B. I. 7.</i>	
		5.	2.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	280			4.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek
B.	II.	Dlouhodobý hmotný majetek	2.533.781	B.	II.	Dlouhodobý hmotný majetek			
B.	II.	1.	Pozemky a stavby	2.097.413				<i>součtová položka B. II. 1. a B. II. 2.</i>	
B.	II.	1.	1.	Pozemky	1.525.085	B.	II.	1.	Pozemky
		2.	Stavby	572.328			2.	Stavby	
		3.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	48.201			7.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	
		2.	Hmotné věci a jejich soubory	237.814			3.	Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	
		4.	Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	32.431				<i>součtová položka B. II. 4. až B. II. 6.</i>	
		4.	3.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	32.431			4.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek
		5.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	117.922				<i>součtová položka B. II. 8. a B. II. 7.</i>	

Tabulka 23 - pokračování

5. 1.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	4	6.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek
2.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	117.918	5.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	13.805	B. III.	Dlouhodobý finanční majetek
B. III. 1.	Podíly - ovládaná nebo ovládající osoba	13.805	B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách
C.	Oběžná aktiva	755.114	C.	Oběžná aktiva
C. I.	Zásoby	130.825	C. I.	Zásoby
C. I. 1.	Materiál	76.007	C. I. 1.	Materiál
2.	Nedokončená výroba a polotovary	13.646	2.	Nedokončená výroba a polotovary
3.	Výrobky a zboží	40.936		<i>součtová položka C. I. 3. a C. I. 5.</i>
3. 1	Výrobky	40.510	3.	Výrobky
2	Zboží	426	4.	Zboží
5.	Poskytnuté zálohy na zásoby	236	5.	Poskytnuté zálohy na zásoby
C. II.	Pohledávky	249.286		<i>součtová položka C. II. a C. III.</i>
C. II. 2.	Krátkodobé pohledávky		C. III.	Krátkodobé pohledávky
C. II. 2. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	205.968	C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů
4.	Pohledávky - ostatní	43.318		<i>součtová položka C. III. 4. až C. III. 9.</i>
4. 3	Stát - daňové pohledávky	24.916	2.	Stát - daňové pohledávky
4	Krátkodobé poskytnuté zálohy	7.077	3.	Krátkodobé poskytnuté zálohy
5	Dohadné účty aktivní	83	4.	Dohadné účty aktivní
6	Jiné pohledávky	11.242	5.	Jiné pohledávky
C. III.	Krátkodobý finanční majetek	0	C. VI.	Krátkodobý finanční majetek
C. IV.	Peněžní prostředky	375.003		<i>součtová položka C. IV. 1. a C. IV. 2.</i>
C. IV. 1.	Peněžní prostředky v pokladně	519	C. IV. 1.	Peníze
2.	Peněžní prostředky na účtech	374.484	2.	Účty v bankách
D.	Časové rozlišení aktiv	179.446	D. I.	Časové rozlišení
D. 1.	Náklady příštích období	104.206	D. I. 1.	Náklady příštích období
2.	Komplexní náklady příštích období	75.240	2.	Komplexní náklady příštích období

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Nejvýraznější změnu ve skladbě vykazovaných **pasiv** představuje rozdělení cizích zdrojů na dva samostatné oddíly – „B. Rezervy“ a „C. Závazky“. Nově se zde objevuje součtová položka pro závazky, které lze členit na dlouhodobé a krátkodobé. Bankovní úvěry a výpomoci se již nevykazují samostatně, ale jsou včleněny do dvou uvedených skupin jako závazky k úvěrovým institucím. Závazky ke společníkům, zaměstnancům či státu, dohadné účty pasivní a jiné závazky jsou nyní seskupeny pod položkou „C. II. 8. Závazky ostatní“. V důsledku zvýšení počtu oddílů se časové rozlišení označuje písmenem D. Další úpravy v uspořádání, označování a pojmenování položek pasiv lze nalézt v následující tabulce.

Tabulka 24: Převod rozvahy – pasiva (v tis. Kč)

PASIVA CELKEM		3.483.935		
A.	Vlastní kapitál	1.882.647	A.	Vlastní kapitál
A. I.	Základní kapitál	635.175	A. I.	Základní kapitál
A. I. 1.	Základní kapitál	635.175	A. I. 1.	Základní kapitál
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	1.011.306	A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	1.011.306	A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	236.166	A. V. 1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)
B. + C.	Cizí zdroje	1.595.221	B.	Cizí zdroje
B.	Rezervy	303.199	B. I.	Rezervy
B. 2.	Rezerva na daň z příjmů	19.709	B. I. 2.	Rezerva na daň z příjmů
3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	273.379	1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů
4.	Ostatní rezervy	10.111	3.	Ostatní rezervy
C.	Závazky	1.292.022		<i>součtová položka B.II., B.III. a B.IV (Bankovní úvěry a výpomoci - součtová položka B.IV.1. a B.IV.2.)</i>
C. I.	Dlouhodobé závazky	701.937	B. II.	Dlouhodobé závazky
C. I. 2.	Závazky k úvěrovým institucím	404.617	B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé
8.	Odložený daňový závazek	297.320	B. II. 1.	Odložený daňový závazek
C. II.	Krátkodobé závazky	590.085	B. III.	Krátkodobé závazky
C. II. 2.	Závazky k úvěrovým institucím	79.162	B. IV. 2.	Krátkodobé bankovní úvěry
3.	Krátkodobé přijaté zálohy	3	B. III. 6.	Krátkodobé přijaté zálohy

Tabulka 24 - pokračování

4.	Závazky z obchodních vztahů	345.194	1.	Závazky z obchodních vztahů
8.	Závazky ostatní			<i>součtová položka B.III.4., B.IV.3., B.III.5. až B.III.7., B.III.10. a B. III.11. (část položky)</i>
8.	1 Závazky ke společníkům	63.245	2.	Závazky ke společníkům
	3 Závazky k zaměstnancům	19.454	3.	Závazky k zaměstnancům
	4 Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	10.784	4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění
	5 Stát - daňové závazky a dotace	2.844	5.	Stát - daňové závazky a dotace
	6 Dohadné účty pasivní	43.061	7.	Dohadné účty pasivní
	7 Jiné závazky	26.338	8.	Jiné závazky (část položky) ²¹
D.	Časové rozlišení pasiv	6.067	C. I.	Časové rozlišení
D.	1. Výdaje příštích období	309	C. I.	1. Výdaje příštích období
	2. Výnosy příštích období	5.758		2. Výnosy příštích období

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

7.1.2 Výkaz zisku a ztráty

Společnost sestavuje výkaz zisku a ztráty v druhovém členění provozních nákladů, v jehož skladbě došlo k poměrně výrazným změnám. Na první místo tabulky se posunula samostatná položka „I. Tržby z prodeje výrobků a služeb“, z jejíhož názvu byl zároveň vypuštěn výraz „vlastních“. Následují, ve staré úpravě první, tržby za prodej zboží. Další v pořadí se zde objevila součtová položka „A. Výkonová spotřeba“, která kromě spotřeby materiálu a energie a služeb nově zahrnuje také náklady vynaložené na prodané zboží.

Naopak zmizela položka výkonů, do které se řadily tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace. Ty se nyní vykazují samostatně jako „B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)“ a „C. Aktivace (-)“. Jak již bylo uvedeno, dle vyhlášky se mění účtování o změně stavu zásob vlastní činnosti a aktivaci. Pro srovnatelnost původně výnosových položek a nových položek nákladů je zapotřebí

²¹ Nová položka „C.II.8.7. Jiné závazky“ obsahuje část stávající položky „B.III.11. Jiné závazky“, která není obsahem nové položky „C.II.5. Krátkodobé směnky k úhradě“.

vykázat částku s opačným znaménkem. Stávající celkové výnosy se sníží (resp. zvýší) o změnu stavu zásob vlastní činnosti, která má v případě vybraného podniku záporné znaménko) a zároveň se sníží (resp. zvýší) stávající celkové náklady, tudíž se stávající výsledky hospodaření nezmění.

Následují osobní náklady, které nově obsahují součtovou položku „D. 2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady“. Ostatní náklady nahrazují původní sociální náklady. Novinku představuje také další oddíl „E. Úpravy hodnot v provozní oblasti“, který zahrnuje úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, a to v členění na trvalé (nahrazují odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku) a dočasné (částečně nahrazují změnu stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období).

Dle novelizované vyhlášky se původní položka „Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období“ rozdělí na čtyři části. Jde o již zmíněné úpravy hodnot rozčleněné na tři skupiny podle toho, zda se jedná o opravné položky k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku, zásobám nebo pohledávkám. Společně se vykazují rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období. Podklady pro výpočet hodnot jednotlivých položek lze nalézt v příloze k účetní závěrce.

Tabulka 25: Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (v tis. Kč)

Položka	Stav k 31. 12. 2014	Stav k 31. 12. 2015	Změna
Opravné položky k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku	11.233	10.835	- 398
Opravné položky k zásobám	22.806	16.448	- 6.358
Opravné položky k pohledávkám	7.320	13.123	5.803
Rezervy ²²	284.306	283.490	- 816
Komplexní náklady příštích období	72.486	75.240	- 2.754
Celkem			- 4.523

Zdroj: vlastní zpracování na základě [36], 2016

²² Od konečných zůstatků je odečtena rezerva na daň z příjmů, která se v příslušné položce nezachycuje.

Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu se již nevykazují jako samostatná položka, ale spadají pod „III. Ostatní provozní výnosy“, kam se dále řadí jiné provozní výnosy obsahující mimo jiné původní ostatní provozní výnosy. Stejně tak je tomu v případě zůstatkových cen prodaného dlouhodobého majetku a materiálu, které se staly součástí položky „F. Ostatní provozní náklady“. Původní položka nesoucí tento název patří nyní mezi jiné provozní náklady. V rámci těchto skupin by se uváděly také mimořádné výnosy a náklady, které byly novelou zrušeny. To se ale vybrané společnosti netýká, jelikož mimořádnou činnost nikdy nevykazovala. Oddíl F dále zahrnuje původně samostatný oddíl daně a poplatky a již zmíněné rezervy a komplexní náklady příštích období.

Tržby z prodeje cenných papírů a podílů se dle nové úpravy rozčlení na čtyři části podle toho, o jaký druh tržeb se jedná. Tyto výnosy se vykazují jako:

- IV. 1. Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba,
- IV. 2. Ostatní výnosy z podílů (týká se tržeb z prodeje účastí v účetní jednotce pod podstatným vlivem a prodeje ostatních účastí),
- V. 2. Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (zahrnuje tržby, které nejsou vykázány v ostatních položkách),
- VII. Ostatní finanční výnosy (týká se tržeb z prodeje krátkodobých cenných papírů a podílů).

Jednotlivým kategoriím (dle římských číslic) odpovídají části nákladů na prodané cenné papíry a podíly. V případě LB MINERALS se veškeré výnosy a náklady spojené s prodejem cenných papírů týkaly ovládající osoby. Tudíž se celá částka tržeb přenesla do skupiny IV. 1. A související náklady se vykážou v rámci položky „G. Náklady vynaložené na prodané podíly“.

Výnosové (resp. nákladové) úroky se nově rozdělí na dvě části v závislosti na tom, kde úroky souvisí s ovládanou nebo ovládající osobou či nikoliv. Úroky se vykážou jako:

- VI. 1. Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba (resp. J. 1. Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba),
- VI. 2. Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy (resp. J. 2. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady).

Řešení této situace u vybrané společnosti bude opět jednoduché, jelikož v roce 2015 se veškeré úrokové operace dotýkaly pouze bankovních institucí. To znamená, že celá částka výnosových (resp. nákladových) úroků se přesune do skupiny VI. 2. (resp. J. 2.).

Vzhledem ke skutečnosti, že došlo ke zrušení mimořádné činnosti, součet provozního a finančního výsledku hospodaření se již neoznačuje jako výsledek hospodaření za běžnou činnost (který se u jiných účetních jednotek dále sčítal s mimořádným výsledkem hospodaření), ale jako výsledek hospodaření před zdaněním (který se podle staré úpravy vykazoval až jako poslední řádek výsledovky). S tím souvisí také jediná daň z příjmů, jejíž název již neobsahuje výraz „za běžnou činnost“. Následuje výsledek hospodaření po zdanění. Na samém konci výkazu se objevila zcela nová položka, a to čistý obrat za účetní období, jež představuje sumu dílčích výnosových oddílů.

Některé položky byly z výkazu naopak zcela vypuštěny. Kromě již zmíněných výkonů se jedná o obchodní marži, která se rovnala rozdílu tržeb za prodej zboží a vynaložených nákladů, a přidanou hodnotu, která zahrnovala obchodní marži a rozdíl mezi původními výkony a výkonovou spotřebou.

Tabulka 26: Převod – Výkaz zisku a ztráty (v tis. Kč)

I.		Tržby z prodeje výrobků a služeb	2.171.932		II.	1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb
II.		Tržby za prodej zboží	3.405		I.		Tržby za prodej zboží
A.		Výkonová spotřeba	1.347.816				<i>součtová položka A., B.1. a B.2.</i>
A.	1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	2.410	A.			Náklady vynaložené na prodané zboží
	2.	Spotřeba materiálu a energie	576.613	B.	1.		Spotřeba materiálu a energie
	3.	Služby	768.793		2.		Služby
B.		Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	+ 5.079		II.	2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti
C.		Aktivace (-)	- 5.608			3.	Aktivace
D.		Osobní náklady	383.494	C.			Osobní náklady
D.	1.	Mzdové náklady	278.603	C.	1.		Mzdové náklady
	2.	Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	104.891				<i>součtová položka C.3. a C.4.</i>
D.	2.1.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	94.189		2.		Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
	2.2.	Ostatní náklady	10.702		3.		Sociální náklady

Tabulka 26 - pokračování

E.			Úpravy hodnot v provozní oblasti	91.921				<i>součtová položka E. a G. (část položky)</i>
E.		1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	92.476				<i>součtová položka E. a G. (část položky)</i>
E.		1.1.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	92.874	E.			Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
		1.2.	Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné	- 398	G.			Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky) ²³
		2.	Úpravy hodnot zásob	- 6.358	G.			Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky) ²⁴
		3.	Úpravy hodnot pohledávek	5.803	G.			Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky) ²⁵
	III.		Ostatní provozní výnosy	23.228				<i>součtová položka III.1., III. 2., IV., V. a XIII. (část položky)</i>
	III.	1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	14.077		III.	1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku
		2.	Tržby z prodeje materiálu	5.881			2.	Tržby z prodeje materiálu
		3.	Jiné provozní výnosy	3.270		IV.		Ostatní provozní výnosy
F.			Ostatní provozní náklady	58.508				<i>součtová položka F.1., F.2., D. a G. (část položky)</i>
F.		1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	14.223	F.		1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku

Obsahuje část stávající položky „G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období“, která se týká opravných položek k:

²³ dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku,

²⁴ zásobám,

²⁵ pohledávkám.

Tabulka 26 - pokračování

		2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	6.871			2.	Prodaný materiál
		3.	Daně a poplatky v provozní oblasti	22.501	D.			Daně a poplatky
		4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	- 3.570	G.			Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky) ²⁶
		5.	Jiné provozní náklady	18.483	H.			Ostatní provozní náklady
	*		Provozní výsledek hospodaření (+/-)	317.355		*		Provozní výsledek hospodaření
	IV.		Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly	366				<i>součtová položka VII.1., VII.2. (část položky) a VI. (část položky)</i>
	IV.	1.	Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	366		VI.		Tržby z prodeje cenných papírů a podílů (část položky) ²⁷
G.			Náklady vynaložené na prodané podíly	348	J.			Prodané cenné papíry a podíly (část položky) ²⁸
	VI.		Výnosové úroky a podobné výnosy	801				<i>součtová položka X. a VII.2. (část položky)</i>
	VI.	2.	Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	801		X.		Výnosové úroky (část položky) ²⁹
J.			Nákladové úroky a podobné náklady	17.497	N.			Nákladové úroky
J.		2.	Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	17.497	N.			Nákladové úroky (část položky) ³⁰
	VII.		Ostatní finanční výnosy	7.936	IX. + XI.			Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů Ostatní finanční výnosy

²⁶ Obsahuje zbylou část položky G., která není vykázána v předchozích položkách.

²⁷ Obsahuje část položky VI., která se týká tržeb z prodeje akcií a podílů v ovládané nebo ovládající osobě.

²⁸ Obsahuje část stávající položky J., která se týká nákladů na prodané účasti.

²⁹ Obsahuje část stávající položky X., která není vykázána v nové položce „VI.1. Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba“.

³⁰ Obsahuje část stávající položky N., která není vykázána v nové položce „J.1. Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba“.

Tabulka 26 - pokračování

K.			Ostatní finanční náklady	12.194	L. +	O.		Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů Ostatní finanční náklady
	*		Finanční výsledek hospodaření (+/-)	- 20.936			*	Finanční výsledek hospodaření
	**		Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	296.419			***	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)
L.			Daň z příjmů	60.253	Q.			Daň z příjmů za běžnou činnost
L.		1.	Daň z příjmů splatná	60.192	Q.		1.	- splatná
		2.	Daň z příjmů odložená (+/-)	61	Q.		1.	- odložená
	**		Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)	236.166				
	***		Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	236.166			***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)
	*		Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	2.207.668				

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

7.2 Návrh nových výkazů

LB MINERALS, jakožto velká účetní jednotka, musí do účetní závěrky za rok 2016 nově zahrnout i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Tato podkapitola obsahuje návrh zmíněných výkazů. Při jejich tvorbě autorka vychází z ČÚS č. 023 - Přehled o peněžních tocích a interpretace Národní účetní rady I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu. Tabulky jsou vzorově naplněny účetními daty z let 2014 a 2015.

7.2.1 Přehled o peněžních tocích

Z rozvahy lze získat informaci o stavu peněžních prostředků v pokladně a na běžných účtech k datu účetní závěrky. O tom, odkud se peníze berou a kde naopak mizí, se však nelze dozvědět nic. Odpověď na tyto otázky přináší výkaz cash flow, který stakeholderům poskytuje přehled o tom, **z jakých zdrojů společnost peníze získává a jak jsou použity**. Objasňuje například situaci, kdy subjekt nemá na zaplacení faktur (nachází se v platební neschopnosti), ačkoli dosahuje zisku. Kladný výsledek

hospodaření vycházející z rozdílu výnosů a nákladů podniku za určité období totiž nemusí znamenat, že podnik disponuje peněžními prostředky.

Přehled o peněžních tocích lze sestavit:

- přímou metodou, u které se cash flow zjišťuje jako rozdíl příjmů a výdajů,
- nepřímou metodou, u které se vychází z hospodářského výsledku upravovaného o položky zdůvodňující výsledné cash flow.

Během konzultace v LB MINERALS bylo zjištěno, že management pro sestavení výkazu zvolí (tak jako většina společností) druhou variantu, tedy **nepřímou metodu**. Na základě této informace se autorka rozhodla jako předlohu sestavit přehled o peněžních informacích obsahující data účetní závěrky za rok 2015.

Příklad možného řešení výkazu cash flow lze nalézt v **ČÚS č. 023** - Přehled o peněžních tocích, dle kterého autorka postupovala. Výkaz cash flow se podle užití finančního majetku člení na tři části – peněžní toky z hlavní výdělečné (provozní), investiční a finanční činnosti [14].

V případě zvoleného podniku představuje výchozí bod účetní **zisk před zdaněním (Z)**. Tato položka se upravuje o **nepeněžní (výsledkové) operace (A.1)**, tzn. výnosy a náklady, které se nevztahují k peněžním prostředkům. Náklady, které nebyly peněžním výdajem, je zapotřebí odečíst. Naopak výnosy, které nebyly peněžním příjmem, se musí připočítat. Jedná se o odpisy, změnu stavu opravných položek a rezerv, zisk z prodeje dlouhodobého majetku a vyúčtované úroky.

Následují úpravy o **změny stavu položek pracovního kapitálu** - pohledávky, zásoby, krátkodobý finanční majetek a krátkodobé závazky (A.2.). Přičemž platí, že kladná změna stavu aktivních rozvahových položek a záporná změna stavu pasivních rozvahových položek se od hospodářského výsledku odečítá a naopak. Po snížení o vyplacené **úroky (A.3.) a daň (A.5.)** a připočtení úroků přijatých (A.4.) lze získat čistý peněžní tok z provozní činnosti.

Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti představuje rozdíl mezi příjmy z prodeje **stálých aktiv (B.2.)** a výdaji spojenými s jejich nabytím (B.1.). Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti vybraného podniku ovlivňují dopady změn **dlouhodobých závazků (C.1.)** a **vlastního kapitálu (C.2.)** na peněžní prostředky

a ekvivalenty. U vybrané společnosti se jedná pouze o vyplacené podíly na zisku jedinému společníkovi (C.2.6.).

Při výpočtu vycházela autorka z rozvahy, výkazu zisku a ztráty a dalších informací o zůstatcích vybraných rozvahových a výsledkových účtů (viz příloha D). Při zpracování byl použit tabulkový procesor Microsoft Excel. Vytvořený soubor obsahuje aktuální podobu přehledu o peněžních tocích včetně dílčích propočtů. Společnost jej na konci účetního období může využít a naplnit příslušnými údaji. Vedle běžného období zahrnuje výkaz další sloupec pro minulé období, jehož vyčíslení se autorka již nevěnovala.

Tabulka 27: Přehled o peněžních tocích za rok 2015 (v tis. Kč)

	Položka	Období do 31. 12. 2015
P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	285.364
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnosti)		
Z.	Účetní zisk nebo ztráta před zdaněním	296.419
A.1.	Úpravy o nepeněžní operace	115.140
A.1.1	Odpisy stálých aktiv s výjimkou zůstatkové ceny prodaných stálých aktiv, a dále umořování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku	102.306
A.1.2.	Změna stavu opravných položek a rezerv	-3.989
A.1.3.	Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv	127
A.1.5.	Vyúčtované nákladové s výjimkou úroků zahrnovaných do ocenění dlouhodobého majetku a vyúčtované výnosové úroky	16.696
A. *	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a změnami provozního kapitálu	411.559
A.2.	Změny stavu nepeněžních položek pracovního kapitálu	298.370
A.2.1.	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, aktivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů aktivních	147.428
A.2.2.	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, pasivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů aktivních	153.278
A.2.3.	Změna stavu zásob	-2.336
A. **	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním	709.929
A.3.	Vyplacené úroky s výjimkou úroků zahrnovaných do ocenění dlouhodobého majetku	-17.497
A.4.	Přijaté úroky	801
A.5.	Zaplacená daň z příjmů a za doměrky daně	-66.258
A. ***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	626.975
Peněžní toky z investiční činnosti		
B.1.	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	-138.409
B.2.	Příjmy z prodeje stálých aktiv	14.444

Tabulka 27 – pokračování

B. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	-123.965
Peněžní toky z finanční činnosti		
C.1.	Dopady změn dlouhodobých závazků, popřípadě krátkodobých závazků, které spadají do oblasti finanční činnosti, na peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	-276.721
C.2.	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty	-136.650
C.2.6.	Vyplacené podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně	-136.650
C. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	-413.371
F.	Čisté zvýšení nebo snížení peněžních prostředků	89.639
R.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci účetního období	375.003

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

7.2.2 Přehled o změnách vlastního kapitálu

Přehled o změnách vlastního kapitálu představuje rozpis pasivní rozvahové položky „A. Vlastní kapitál“. Podává informace o zvýšení či snížení jednotlivých složek vlastního kapitálu mezi dvěma rozvahovými dny. České účetní předpisy tento výkaz blíže nespecifikují. Inspiraci pro jeho sestavení lze nalézt v interpretaci Národní účetní rady I-32 Struktura a obsah přehledu o změnách vlastního kapitálu. Přehled má mít podobu tabulky, přičemž sloupce reprezentují jednotlivé části vlastního kapitálu a v řádcích se uvádí transakce měnící výši či strukturu vlastního kapitálu.

V případě vybraného podniku se jedná o jednoduchou tabulku, jejíž záhlaví obsahuje tři položky vlastního kapitálu – základní kapitál, rezervní fond a kumulované výsledky hospodaření minulých let (dle interpretace lze výsledek hospodaření minulých let agregovat s výsledkem hospodaření běžného období). V posledním sloupci se uvádí celkový dopad transakcí uvedených v daném řádku na vlastní kapitál. Přehled obsahuje transakce za běžné období a za tolik srovnávacích období, jako u ostatních výkazů uvedených v účetní závěrce, tedy jedno.

Základní kapitál se nezměnil. Rezervní fond byl rozpuštěn v roce 2014, kdy zákonodárci zrušili povinnost jeho tvorby. Finanční prostředky byly převedeny mezi nerozdělené výsledky hospodaření. Během účetního období 2014 rozhodla valná hromada o výplatě zisku za rok 2013 (124.915 tis. Kč) a části nerozděleného zisku minulých let (125.085 tis. Kč) jedinému společníkovi. Během účetního období 2015

vyplatila společnost část zisku za rok 2014 ve výši 136.650 tis. Kč a zbývající část, tedy 29.166 tis. Kč, byla převedena do nerozděleného zisku minulých let. V účetním období 2015 dosáhla společnost zisku 236.166 tis. Kč.

Tabulka 28: Přehled o změnách vlastního kapitálu za rok 2015 (v tis. Kč)

	Základní kapitál	Rezervní fond	Kumulované VH	Celkem
Stav k 31. 12. 2013	635.175	63.518	1.168.622	1.867.315
Zisk běžného období			165.816	165.816
Rozpuštění rezervního fondu		- 63.518	63.518	0
Rozdělení zisku - společník			- 250.000	- 250.000
Stav k 31. 12. 2014	635.175	0	1.147.956	1.783.131
Zisk běžného období			236.166	236.166
Rozdělení zisku - společník			- 136.650	- 136.650
Stav k 31. 12. 2015	635.175	0	1.247.472	1.882.647

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Přehled o změnách vlastního kapitálu za rok 2016 již nebude obsahovat položku rezervní fond, jelikož části vlastního kapitálu v nulové výši se ve výkazu neuvádí.

8 Návrh zprávy o platbách orgánům správy ČR

Vzhledem ke skutečnosti, že vybraná společnost je velkou účetní jednotkou činnou v oblasti těžebního průmyslu, bude muset od letošního roku **sestavovat zprávu o platbách orgánům správy členského státu EU** (dále jen „zpráva“). Jelikož se jedná o novou povinnost, kterou bude poprvé uskutečňovat za účetní období roku 2016, nemá zatím představu o obsahu ani formátu zprávy.

Mezi aspekty specifické pro podnikání v oblasti těžby nerostných surovin lze dále řadit **poplatky za využívání přírodních zdrojů**. Každá fyzická či právnická osoba má možnost se ucházet o oprávnění k dobývání výhradního ložiska, tedy nahromaděné nerostné suroviny. Po splnění určitých podmínek vydá obvodní báňský úřad povolení k výkonu těžební činnosti. Podnikatel poté získává výnosy z exploatace ložiska nerostné suroviny, které však vzniklo bez jejího přičinění a vynaložení prostředků. Je tedy zapotřebí vyřešit určitým způsobem vztah mezi ním a státem, který vlastní všechna výhradní ložiska. Přístup uplatňovaný v ČR spočívá v tom, že stát kontroluje průzkum i těžbu nerostných surovin a má moc udělit nebo odepřít průzkumná a těžební práva. Stát tedy v podstatě propůjčuje ložisko jako svůj majetek a za to požaduje od těžaře poplatek. A právě tyto platby budou obsahem zprávy. [12]

Horní zákon ukládá těžebním podnikům **povinnost platit roční úhradu z:**

- **dobývacího prostoru** za každý i započatý hektar plochy dobývacího prostoru ve vymezení na povrchu (výše úhrady se pohybuje v rozmezí 100 Kč až 1.000 Kč na hektar, stanovuje ji vláda s přihlédnutím ke stupni ochrany životního prostředí dotčeného území, charakteru činnosti prováděné v dobývacím prostoru a jejímu dopadu na životní prostředí),
- **vydobytých nerostů** na výhradních ložiskách nebo vyhrazených nerostů po jejich úpravě a zušlechtění, provedeném v souvislosti s jejich dobýváním (jedná se o podíl z tržní ceny vydobytých nerostů, přičemž výše sazby úhrady závisí na druhu suroviny, například kaolin pro výrobu porcelánu 8%, kaolin pro papírenský průmysl 6%, ostatní 2%). [18]

Dle § 32b odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví má zpráva obsahovat informace o celkové výši plateb, jež byly odvedeny **jednotlivým orgánům správy** (jakýkoli ústřední, regionální či místní orgán správy státu). Vybraná společnost odvádí veškeré

platby na účet **obvodního báňského úřadu**, v jehož obvodě se nachází dobývací prostor výhradního ložiska. Ten poté převede 25 % do státního rozpočtu ČR (tyto prostředky jsou účelově použity k nápravě škod na životním prostředí způsobených těžbou) a zbývajících 75 % do rozpočtu obce. [19]

V souladu s písm. b) se má celková výše plateb uvést v **členění podle druhů** stanovených tímto zákonem. Pro případ úhrady z vydobytých nerostů by dle autorčina názoru připadaly v úvahu dvě definované kategorie, a to:

- b) daň, poplatek a jiné obdobné peněžité plnění placené z výnosů, výroby nebo zisku, s výjimkou spotřební daně, daně z přidané hodnoty, daně z příjmů fyzických osob nebo daně z prodeje, nebo
- d) úplata za uzavření smlouvy, objevení ložiska nebo těžební lokality a výrobu nebo těžbu. [21]

Na základě konzultace ve vybrané společnosti byla nakonec zvolena druhá z uvedených skupin. Mimo jiné proto, že od roku 2017 se její výpočet nebude vztahovat k tržbám (viz dále). Do této skupiny se jednoznačně řadí i úhrady z dobývacího prostoru. Což znamená, že platby budou vyjádřeny **souhrnně** v rámci jednoho druhu.

Zákon dále uvádí, že součástí zprávy mají být pouze platby, jejichž výše za účetní období **přesáhla 2.600.000 Kč**. Samotná roční výše úhrady za vydobyté nerosty se pohybuje na úrovni desítek milionů korun (například v loňském roce činila 13,5 mil. Kč). Výše úhrady za dobývací prostory sice daného limitu zdaleka nedosahuje (minulý rok podnik zaplatil 235 tis. Kč), ale vzhledem ke skutečnosti uvedené v předchozím odstavci je i tato informace relevantní. Návrh zprávy o platbách orgánům správy ČR za rok 2015 zahrnující zákonem požadované informace zobrazuje Obrázek 9. Zpráva se píše v českém jazyce a platba se uvádí v české měně.

Aktuálně se k problematice úhrad vztahuje **novela horního zákona** schválená 3. března 2016. Novela přináší změnu výpočtu úhrad z vydobytých nerostů, a to na součin množství vytěženého nerostu a sazby pro jednotlivé druhy nerostů, kterou určí stát nařízením. Sazba úhrady z dobývacího prostoru se zvýší na 1000 Kč za hektar plochy v případě, že je v něm povolena hornická činnost a 300 Kč ve zbývajících případech. Mění se také podíl státu plynoucí z poplatků za povrchovou těžbu, a to z 25% na 67% (na obce zbývá 33%). Podle tiskové zprávy Ministerstva průmyslu

a obchodu se od roku 2017 příjmy státu zvýší o 427 mil. Kč a příjmy obcí si polepší ze současných 14 mil. Kč na 100 mil. Kč. [32]

Z pohledu podniku se bude jednat o významné zvýšení nákladů. Za hektar plochy dobývacího prostoru doposud platila 100 Kč. Dojde tedy k desetinásobnému zvýšení platby na částku přibližně 2,4 mil. Kč. Ještě výraznější dopad zaznamená v případě úhrad z vydobytých nerostů, které se dle předběžných propočtů zvýší až sedmkrát.

Obrázek 9: Návrh zprávy o platbách orgánům správy ČR

ZPRÁVA O PLATBÁCH ORGÁNŮM SPRÁVY ČESKÉ REPUBLIKY

společnosti

LB MINERALS, s.r.o.

Společnost LB MINERALS, s.r.o. zapsána v obchodním rejstříku vedeném Krajským soudem v Plzni, oddíl C, vložka 22581, se sídlem v Horní Bříze 431, PSČ 330 12, IČ: 279 94 929 v souladu se zákonem č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství a vyhláškou č. 617/1992 Sb., o podrobnostech placení úhrad z dobývacích prostorů a z vydobytých vyhrazených nerostů zaplatila v roce 2015:

- úhradu z dobývacího prostoru a z vydobytých nerostů **ve výši 13.735 tis. Kč,**

a to na účet **Obvodního báňského úřadu pro území krajů Plzeňského a Jihočeského** se sídlem v Plzni.

...

V Horní Bříze dne 18. 2. 2016

Ing. Ladislav Matoušek
generální ředitel

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

9 Návrh aktualizace vnitřních směrnic

V rámci předchozích kapitol byly odhaleny a charakterizovány oblasti finančního účetnictví, ve kterých došlo v důsledku legislativních úprav ke změnám. Jedná se především o:

- oceňování a účtování zásob vytvořených vlastní činností,
- obsah účetní závěrky a formát jednotlivých výkazů,
- definici rezerv,
- povinnost sestavit zprávu o platbách vládám.

V souvislosti s těmito změnami je zapotřebí upravit a doplnit obsah vnitřních směrnic vybraného podniku tak, aby odpovídal požadavkům aktuálně platných právních předpisů. Společnosti LB MINERALS se dotýká nejen změna účetních norem, ale také nedávno schválená novela horního zákona upravujícího povinnosti těžařů.

9.1 Vnitřní směrnice k oceňování zásob vytvořených vlastní činností

Původní návrh novely vyhlášky požadoval zahrnout do ocenění zásob vlastní výroby nejen přímé náklady, ale také poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti. Tento požadavek nakonec nevstoupil v platnost, avšak dle autorčina názoru se jedná pouze o otázku času, kdy v rámci harmonizace dojde opět k úpravě. V případě vybrané společnosti dojde ke změně metody oceňování s vysokou pravděpodobností již v následujícím účetním období, tedy roce 2017. Jak již bylo uvedeno, k tomuto rozhodnutí vede zejména snaha o sladění účetních metod s mateřskou společností a dodržení zásady věrného zobrazení ekonomické reality.

Nyní se autorka zaměří na směrnici 30 – 042 Způsoby oceňování zásob vytvořených vlastní činností. V první řadě považuje za nezbytné nahradit úvodní větu páté části dokumentu „Nedokončená výroba a hotové výrobky se vzhledem k hromadnému a velkosériovému typu výroby oceňují přímými náklady.“ Dle § 49 odst. 5 vyhlášky, který se věnuje způsobům oceňování zásob, se již nerozlišují druhy výroby s odchylným oceňováním. Společnost tedy může uvést například, že „Nedokončená výroba a hotové výrobky se vzhledem k respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku oceňují celkovými výrobními náklady, které zahrnují přímé náklady

a poměrnou část variabilních a fixních nepřímých nákladů, příčinně přiřaditelných danému výkonu a vztahujících se k období činnosti.“

Následuje specifikace přímých nákladů, tudíž by bylo vhodné přidat také náklady nepřímé, tedy „Nepřímé náklady použité pro ocenění obsahují osobní nepřímé náklady včetně sociálního a zdravotního pojištění, opravy a údržbu, nájemné, vnitropodnikovou přepravu, ostatní nepřímé náklady (fixní), leasing a odpisy.“ Poté dokument objasňuje, jakým způsobem se náklady zjišťují. Účetní jednotka doplní například, že na základě plánových kalkulací dle jednotlivých středisek. Text dále odkazuje na přílohu č. 1, ve které je uveden kalkulační vzorec. Návrh nového kalkulačního vzorce pro ocenění nedokončené výroby a hotových výrobků na úrovni celkových výrobních nákladů zobrazuje následující tabulka.

Tabulka 29: Návrh kalkulačního vzorce pro ocenění zásob vytvořených vlastní činností na úrovni celkových výrobních nákladů

Přímé výrobní náklady	Suroviny a materiál
	Plyn
	Elektrická energie
	Obaly
	Osobní náklady přímé
	Ostatní přímé náklady
Nepřímé výrobní náklady	Osobní náklady nepřímé
	Opravy a údržba
	Nájemné
	Technologická přeprava
	Ostatní nepřímé náklady (fixní)
	Leasing
	Odpisy

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

K zásobám se vztahuje ještě směrnice 30 – 019 Nákup materiálu, která se však zabývá pouze pravidly a postupem pro nákup surovin, materiálu a náhradních dílů. Vzhledem k této skutečnosti navrhuje autorka **rozšířit stávající směrnici 30 – 042** o další informace týkající se následujících oblastí.

1) Způsob oceňování úbytků zásob

Úbytky zásob vytvořených vlastní činností se oceňují cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem. Vážený aritmetický průměr se počítá nejméně jednou za měsíc. Vážený aritmetický průměr se zjišťuje dle následujícího vzorce:

$$VAP = \frac{\text{hodnota zásob na začátku období} + \text{hodnota přírůstku za období}}{\text{množství zásob na začátku období} + \text{přírůstek v množství za období}}$$

2) Postup účtování zásob

O nedokončené výrobě a hotových výrobcích se účtuje průběžně způsobem A. V průběhu účetního období se přírůstky zásob oceněné vlastními náklady zaúčtují na vrub příslušného účtu účtové skupiny 12 - *Zásoby vlastní činnosti* se souvztažným zápisem ve prospěch příslušných účtů účtové skupiny 58 - *Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. Při vyskladnění zásob se účtuje opačným zápisem.

Tabulka 30: Seznam účtů pro účtování o zásobách vytvořených vlastní činností

Druh majetku	Účet
Nedokončená výroba	121, 583
Výrobky	123, 584

Zdroj: vlastní zpracování, 2016

Součástí jiných směrnic jsou informace vztahující se například k tvorbě opravných položek či normě přirozených úbytků (inventarizace majetku a závazků).

9.2 Vnitřní směrnice k účetní závěrce

Směrnice 30 – 138 Účetní závěrka vznikla, stejně jako předchozí, již v roce 2007 a od té doby se neaktualizovala. Po přezkoumání autorka zjistila, že se podnik v dokumentu odkazuje na zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, který v té době upravoval otázky obchodních společností [41]. V roce 2014 ho však v této oblasti nahradil **zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích)**. Pro obchodní zákoník používala účetní jednotka zkratku OZ, pro zákon o obchodních korporacích by se tedy nabízela zkratka ZOK. V jednotlivých částech textu je nezbytné nahradit následující odkazy:

- Schválení účetní závěrky - § 187 odst. 1 písm. f OZ za **§190 ZOK** (rozhodnutí o rozdělení zisku nebo o úhradě ztráty je dle § 190 ZOK v pravomoci valné

hromady společnosti), § 190 OZ za § 12 ZOK (v případě, že má společnost jediného společníka, pak dle § 12 ZOK vykonává působnost valné hromady tento společník) a § 184 odst. 3 OZ za § 181 ZOK (dle §181 ZOK se valná hromada, jako nejvyšší orgán společnosti koná nejméně jednou za rok ve lhůtě určené stanovami, nejpozději však do šesti měsíců od posledního dne účetního období),

- Zpráva o vztazích - § 66 OZ za § 82 ZOK (v souladu s § 82 ZOK sestavuje právní útvar společnosti zprávu o vztazích mezi ovládající a ovládanou osobou). Obsahové vymezení zprávy uvedené ve směrnici navíc neodpovídá odst. 2 tohoto paragrafu. Je zapotřebí tento odstavec nahradit. [20]

Na základě **novely účetních předpisů účinné od 1. 1. 2016** je potřeba aktualizovat první část dokumentu, která vymezuje obsah účetní závěrky, tedy „Výstupem účetní závěrky v rozsahu výše uvedených předpisů jsou:

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

Společnost se v části týkající se konsolidované účetní závěrky odkazuje na § 62 odst. 6 písm. c, který byl danou novelou zrušen. Případy, kdy konsolidující účetní jednotky nevytváří konsolidační celek, nyní stanovuje § 22a a 22aa zákona o účetnictví. Autorka navrhuje zmínit navíc § 23a, který vymezuje účetní jednotky povinné použít pro sestavení konsolidované účetní závěrky mezinárodní účetní standardy. Po korekcích by měl text následující podobu: „Vzhledem k nesplnění podmínky § 22a, 22aa, § 23a zákona o účetnictví je společnost, v případě naplnění § 22 zákona o účetnictví, povinna sestavovat konsolidovanou účetní závěrku a výroční zprávu dle českých účetních předpisů.“

Dále je nutné směrnici upravit v kontextu **legislativních změn, které nastaly v letech 2008 až 2015**. Jedná se o popis postupu inventarizace účetní závěrky, kdy podnik uvádí, že se v souladu s § 30 odst. 4 zákona o účetnictví provádí v období čtyř měsíců před popř. jednoho měsíce po rozvahovém dni. Avšak dle aktuálního znění musí být ukončena nejpozději dva měsíce po rozvahovém dni. Inventarizaci a zaúčtování jejich

výsledků upravuje samostatná směrnice 30 – 040 Inventarizace majetku a závazků, která obsahuje stejnou chybu, a proto vyžaduje také aktualizaci. V rámci obsahového vymezení výroční zprávy přibyla informace o nabytí vlastních akcií nebo vlastních podílů.

9.3 Vnitřní směrnice o zásadách pro tvorbu a čerpání rezerv

Směrnice 30 – 141 Zásady pro tvorbu a čerpání rezerv nabyla účinnosti v roce 2013, tudíž je ze všech zkoumaných dokumentů nejaktuálnější. V kontextu legislativních změn by společnost mohla nanejvýš doplnit nové obecné vymezení rezerv dle zákona o účetnictví (viz kapitola 6.3) do části obsahující definici jednotlivých pojmů.

9.4 Vnitřní směrnice k úhradám za vydobyté nerosty

V souvislosti s problematikou zpráv o platbách vládám, jež se v letošním roce stala součástí zákona o účetnictví, měla autorka příležitost věnovat se také úhradám z dobývacího prostoru a vydobytých nerostů. K postupu při výpočtu úhrad pro jednotlivé nerosty existuje ve vybrané společnosti vnitřní směrnice 30 – 117 Úhrady za vydobyté nerosty. Vznikla již v roce 2006. Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství a vyhláška č. 617/1992 Sb., o podrobnostech placení úhrad z dobývacích prostorů a z vydobytých vyhrazených nerostů, ze kterých dokument vychází, však v posledních letech nezaznamenaly výrazné změny. Nebylo tudíž nutné provádět aktualizace.

Při zkoumání této oblasti autorka zjistila, že 3. března 2016 byla schválena novela těchto právních předpisů. Prezident zákon podepsal 11. března 2016. Jak již bylo uvedeno, od 1. ledna 2017 se mimo jiné zcela změnil způsob výpočtu úhrady z vydobytých nerostů.

Do konce letošního roku vychází základ pro stanovení výše úhrady z nákladů na dobývání, nákladů na dobývání, úpravu a zušlechťení příslušného nerostu a tržeb za tyto nerosty. Směrnice tedy specifikuje obsahové vymezení jednotlivých položek. Základ se dále násobí sazbou úhrady pro jednotlivé druhy surovin uvedenou v příloze zmíněné vyhlášky. Poslední část dokumentu zobrazuje výpočet na konkrétním příkladu těžby papírenského a keramického kaolinu.

Příklad výpočtu (do roku 2016):

Společnost během daného období vytěžila 40 kt papírenského kaolinu (sazba 6%) a 160 kt keramického kaolinu (sazba 2%). Náklady a tržby související s těmito nerosty jsou uvedeny v následující tabulce.

Tabulka 31: Údaje k výpočtu úhrady za vydobyté nerosty

<i>Položka</i>	<i>tis. Kč</i>
<i>Náklady na těžbu</i>	<i>15.000</i>
<i>Náklady na těžbu, úpravu a zpracování</i>	<i>38.000</i>
<i>Podíl nákladů na zhotovení výrobků</i>	<i>480.000</i>
<i>Podíl tržeb za výrobky</i>	<i>500.000</i>
<i>Externí tržby za zušlechtný nerost</i>	<i>15.000</i>

Zdroj: vlastní zpracování na základě [40], 2016

$$U = \frac{15.000}{38.000+480.000} * (15.000+500.000) * \frac{6*20+2*80}{100} = 417,564 \text{ tis. Kč}$$

Od následujícího účetního období se výše úhrady z vydobytého nerostu vypočte jako součin množství vytěženého nerostu a sazby pro jednotlivé druhy nerostů. Sazby již nebudou součástí vyhlášky, ale stanoví se vládním nařízením. Pokud by autorka obměnila vzorový příklad, vypadal by výpočet následovně.

Příklad výpočtu (od roku 2017):

Společnost během daného období vytěžila 200 kt kaolinu (sazba 30 Kč³¹).

$$U = 200 * 30 = 6.000 \text{ tis. Kč}$$

Z uvedeného příkladu je patrné, že při výpočtu úhrady dojde k výraznému zjednodušení. Nově se bude vycházet pouze z vytěžených tun bez ohledu na náklady a tržby. Převážná část textu ve směrnici tedy přestane být relevantní. Místo původních tří sazeb pro různé druhy kaolinu uvádí nařízení pouze jednu společnou. V důsledku těchto skutečností navrhuje autorka zrušení směrnice 30 – 117 Úhrady za vydobyté nerosty.

³¹ Údaj pochází z návrhu nařízení vlády o stanovení sazeb úhrad z vydobytých nerostů, který v době publikování práce procházel schvalovacím řízením.

Závěr

Regulační rámec českého účetnictví ovlivňují požadavky Evropské unie, jejímž členem se Česká republika stala v roce 2004. Evropská komise zvolila za nástroj regulace evropského účetnictví Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Toto rozhodnutí vedlo v konečném důsledku k nahrazení Čtvrté a Sedmé direktivy novou směrnici, kterou musely členské státy zakomponovat do svých právních systémů během minulého roku. V naší zemi vstoupila k 1. lednu 2016 v platnost novela zákona o účetnictví a na něj navazujících předpisů, která přinesla jednu z nejrozsáhlejších změn v českém účetnictví za poslední desetiletí.

Cílem diplomové práce bylo analyzovat vybrané oblasti finančního účetnictví z hlediska legislativních změn a následně navrhnout úpravy vnitřních směrnic zvoleného podnikatelského subjektu.

První významnou změnu podstatnou pro určení povinností společnosti představuje zavedení kategorizace účetních jednotek. LB MINERALS splňuje všechna kritéria pro zařazení do kategorie velkých účetních jednotek. Tato skutečnost pro ni znamená, že nad rámec dosavadních povinností bude muset od roku 2016 sestavovat přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. Autorka tedy podle Českého účetního standardu č. 023 a interpretace Národní účetní rady I-32 navrhla podobu těchto výkazů a vzorově je naplnila daty minulých účetních období. Jelikož společnost podniká v oblasti těžebního průmyslu, bude muset od letošního roku sestavovat zprávu o platbách odvedených orgánům správy České republiky. Autorka vytvořila návrh této zprávy na základě informací o úhradách za minulý rok.

Další úpravy účetních předpisů se dotkly všech účetních jednotek bez ohledu na to, do které kategorie patří. Došlo k vymezení nového uspořádání a označování položek rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Za účelem stanovení postupu při jejich převodu do současné formy tak, aby byla zajištěna srovnatelnost dat, vydalo Ministerstvo financí speciální standard. Dle tohoto návodu převedla autorka účetní výkazy za rok 2015 do aktuální podoby. Změnila se definice vlastních nákladů zásob. Společnost plánuje zavést oceňování na úrovni celkových výrobních nákladů, a to pravděpodobně od následujícího účetního období. V oblasti zásob došlo dále ke změně v účtování, jejich přírůstky nebo úbytky se již neevidují jako výnosy, nýbrž jako náklady.

V důsledku výše uvedených změn musí pochopitelně dojít k úpravám vnitřních směrnic vztahujících se k daným okruhům finančního účetnictví, aby byla zajištěna jejich obsahová správnost. V souvislosti s plánovanou změnou metody oceňování zásob vytvořených vlastní činností byl navržen nový kalkulační vzorec odpovídající úrovni celkových výrobních nákladů. Dále autorka doporučila rozšíření vnitřní směrnice k oceňování zásob vytvořených vlastní činností o informace týkající se způsobu oceňování při vyskladnění a účtování. V případě vnitřní směrnice k účetní závěrce je nutné uvést, že dalším výstupem jsou výše zmíněné výkazy. Další opravy textu tohoto dokumentu vyplývají z dřívějších legislativních změn. Vnitřní směrnici o zásadách pro tvorbu a čerpání rezerv je možné rozšířit o novou definici rezerv.

V souvislosti s problematikou zpráv o platbách vládám bylo zjištěno, že příští rok vstoupí v platnost také novela horního zákona, která přinese mimo jiné změnu ve stanovení výše úhrad z vydobytých nerostů. Vzhledem ke skutečnosti, že se jedná o výrazné zjednodušení výpočtu, navrhla autorka zrušení vnitřní směrnice k úhradám za vydobyté nerosty.

Seznam tabulek

Tabulka 1: České účetní standardy pro podnikatele	16
Tabulka 2: Kritéria pro zařazení účetní jednotky do příslušné kategorie	25
Tabulka 3: Přehled povinností jednotlivých kategorií účetních jednotek.....	26
Tabulka 4: Členění pasiv	28
Tabulka 5: Druhové členění provozních nákladů	29
Tabulka 6: Kategorie konsolidačních skupin.....	35
Tabulka 7: Objem prodeje surovin	38
Tabulka 8: Členění tržeb podle zemí (v tis. Kč)	39
Tabulka 9: Údaje pro zařazení do kategorie účetních jednotek	40
Tabulka 10: Údaje pro zařazení do kategorie skupin účetních jednotek	41
Tabulka 11: Struktura aktiv (v tis. Kč), vertikální a horizontální analýza.....	43
Tabulka 12: Struktura pasiv (v tis. Kč), vertikální a horizontální analýza	44
Tabulka 13: Účtování dotace na pořízení dlouhodobého majetku	45
Tabulka 14: Kalkulační vzorec pro ocenění zásob vytvořených vlastní činností na úrovni přímých výrobních nákladů	47
Tabulka 15: Kalkulace výrobku MK 105 na úrovni celkových výrobních nákladů.....	48
Tabulka 16: Příklad zaúčtování změny metody oceňování	50
Tabulka 17: Dopad změny metody oceňování do rozvahy.....	50
Tabulka 18: Dopad změny metody oceňování do výsledovky	51
Tabulka 19: Účtování zásob vlastní výroby způsobem A v letech 2015 a 2016.....	53
Tabulka 20: Dopad účtování zásob vlastní výroby do výkazu zisku a ztráty (druhové členění) – srovnání položek platných do 31. 12. 2015 a od 1. 1. 2016.....	53
Tabulka 21: Druhy rezerv vytvářených vybranou společností	54
Tabulka 22: Vývoj rezerv (v tis. Kč)	55
Tabulka 23: Převod rozvahy – aktiva (v tis. Kč)	59

Tabulka 24: Převod rozvahy – pasiva (v tis. Kč).....	61
Tabulka 25: Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (v tis. Kč).....	63
Tabulka 26: Převod – Výkaz zisku a ztráty (v tis. Kč).....	65
Tabulka 27: Přehled o peněžních tocích za rok 2015 (v tis. Kč).....	70
Tabulka 28: Přehled o změnách vlastního kapitálu za rok 2015 (v tis. Kč).....	72
Tabulka 29: Návrh kalkulačního vzorce pro ocenění zásob vytvořených vlastní činností na úrovni celkových výrobních nákladů.....	77
Tabulka 30: Seznam účtů pro účtování o zásobách vytvořených vlastní činností.....	78
Tabulka 31: Údaje k výpočtu úhrady za vydobyté nerosty.....	81

Seznam obrázků

Obrázek 1: Hlavní rozdíly finančního a manažerského účetnictví.....	11
Obrázek 2: Předpisy regulující účetnictví podnikatelských subjektů v ČR.....	13
Obrázek 3: Harmonizace účetnictví.....	18
Obrázek 4: Harmonizace účetnictví v ČR.....	23
Obrázek 5: Formy účetnictví v ČR.....	37
Obrázek 6: Struktura organizace.....	40
Obrázek 7: Vymezení konsolidačního celku.....	41
Obrázek 8: Vývoj a struktura rezerv.....	56
Obrázek 9: Návrh zprávy o platbách orgánům správy ČR.....	75

Seznam použitých zkratek

a. s.	Akciová společnost
CP	Cenné papíry
ČR	Česká republika
ČÚS	Český účetní standard
D	Dal
DPH	Daň z přidané hodnoty
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
EU	Evropská unie
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
(k)t	(Kilo)tuna
MD	Má Dáti
MO	Minulé období
SP	Sociální pojištění
s. r. o.	Společnost s ručením omezeným
U	Úhrady za vydobyté nerosty
US GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
ÚZ	Účetní závěrka
VAP	Vážený aritmetický průměr
VH	Výsledek hospodaření
VK	Vlastní kapitál
VJ	Výrobní jednotka
ZP	Zdravotní pojištění

Seznam použitých účtů

022	Hmotné movité věci a jejich soubory
042	Pořízení dlouhodobého hmotného majetku
082	Oprávky k hmotným movitým věcem a jejich souborům
112	Materiál na skladě
121	Nedokončená výroba
123	Výrobky
221	Bankovní účty
311	Pohledávky z obchodních vztahů
321	Závazky z obchodních vztahů
331	Zaměstnanci
336	Zúčtování s institucemi SZ a ZP
343	Daň z přidané hodnoty
346	Dotace ze státního rozpočtu
378	Jiné pohledávky
426	Jiný výsledek hospodaření minulých let
501	Spotřeba materiálu
502	Spotřeba energie
521	Mzdové náklady
524	Zákonné sociální pojištění
583 (611)	Změna stavu nedokončené výroby
584 (613)	Změna stavu výrobků
601	Tržby za vlastní výrobky
701	Počáteční účet rozvahový
702	Konečný účet rozvahový

Seznam použité literatury

Tištěné zdroje

- [1] ALBRECHT, Steve, STICE, Earl a STICE, James. *Financial Accounting*. 11. vydání. Mason: Cengage Learning, 2010. ISBN 978-0-538-74695-3.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 3. aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-3652-2.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Lilia a ČERVENÝ, Josef. *Úloha manažerského účetnictví při řízení hospodárnosti, účinnosti a efektivnosti podnikových procesů a výkonů*. I. díl. 1. vydání. Plzeň: NAVA, 2011. ISBN 978-80-7211-397-2
- [4] HINKE, Jana. *IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku*. 1. vydání. Praha: Alfa Nakladatelství, 2013. ISBN 978-80-87197-65-3.
- [5] KISLINGEROVÁ, Eva a NOVÝ, Ivan. *Chování podniku v globalizujícím se prostředí*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2005. ISBN 80-7179-847-9.
- [6] KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20. aktualizované vydání. Praha: Bova Polygon, 2012. ISBN 978-80-7273-169-5.
- [7] KOVANICOVÁ, Dana. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vydání. Praha: Polygon, 2004. ISBN 80-7273-095-9.
- [8] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. 1. vydání. Praha: GRADA Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4574-9.
- [9] RUBÁKOVÁ, Věra. *Účetnictví pro úplné začátečníky 2015*. 9. vydání. Praha: GRADA Publishing, 2015. ISBN 978-80-247-5497-0.
- [10] RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k 1. 1. 2016*. 16. aktualizované vydání. Olomouc: ANAG, 2013. ISBN 978-80-7263-994-6.
- [11] SKÁLOVÁ, Jana. *Podvojně účetnictví 2016*. Praha: GRADA Publishing, 2016. ISBN 978-80-271-0031-6.
- [12] SLIVKA, Vladimír. *Těžba a úprava silikátových surovin*. 1. vydání. Praha: Silikátový svaz, 2002. ISBN 80-903113-0-X.

Právní normy

- [13] Český účetní standard č. 015 – Zásoby
- [14] Český účetní standard č. 023 - Přehled o peněžních tocích
- [15] Český účetní standard č. 024 - Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016
- [16] Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2013/34/EU, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků, o změně směrnice Evropského parlamentu a Rady 2006/43/ES a o zrušení směrnic Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS
- [17] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví
- [18] Vyhláška č. 617/1992 Sb., o podrobnostech placení úhrad z dobývacích prostorů a z vydobytých vyhrazených nerostů
- [19] Zákon č. 44/1988 Sb., o ochraně a využití nerostného bohatství
- [20] Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech
- [21] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví

Elektronické zdroje

- [22] Access the unaccompanied Standards. *Website of the IFRS Foundation and the IASB* [online]. 1.3.2016 [cit. 7.3.2016]. Dostupné z:
<http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>
- [23] BATAL, David a BEZDĚKOVÁ, Anna. Novela vyhlášky č. 500/2002 Sb., pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví. *Deloitte účetní zpravodaj* [online]. Listopad 2015 [cit. 12.3.2016]. Dostupné z:
<https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1511>
- [24] BĚHOUNEK, Pavel. Změny v účetnictví pro rok 2016. *Daňový poradce Ing. Pavel Běhounek* [online]. 24.02.2016 [cit. 12.3.2016]. Dostupné z:
<http://www.behounek.eu/news/ucto2016/>
- [25] Convergence between IFRSs and US GAAP. *Website of the IFRS Foundation and the IASB* [online]. 22.2.2016 [cit. 7.3.2016]. Dostupné z:

- <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/global-convergence/convergence-with-us-gaap/Pages/convergence-with-us-gaap.aspx>
- [26] FROŠCHOVÁ, Lenka. Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro rok 2016. *daňáři online: portál daňových poradců a profesionálů* [online]. 1.12.2015 [cit. 12.3.2016]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d52176v63901-novela-provadeci-vyhlasky-k-zakonu-o-ucetnictvi-pro-rok-2016/>
- [27] KUČERA, Petr. Novela zákona o účetnictví číslo 221/2015 Sb. účinná od 1. 1. 2016 legalizuje vedení jednoduchého účetnictví. *Jednoduché účetnictví* [online]. 30.10.2015 [cit. 11.3.2016]. Dostupné z: <http://www.ucto2000.cz/UCTOINFO/pk1580.htm>
- [28] Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. *Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky* [online]. 10.2.2015. [cit. 10.3.2016]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=398&CT1=0>
- [29] Průměrná mzda a evidenční počet zaměstnanců – Metodika. *Český statistický úřad* [online]. 19.2.2015 [cit. 15.3.2016]. Dostupné z: https://www.czso.cz/csu/czso/1-pmz_m
- [30] Regulations, Directives and other acts. *Official website of the European Union* [online] 16.12.2015 [cit. 9.3.2016]. Dostupné z: http://europa.eu/index_en.htm
- [31] STANĚK, Stanislav. Nová evropská směrnice o ročních a konsolidovaných účetních závěrkách. *Deloitte účetní zpravodaj* [online]. Leden 2014 [cit. 11.3.2016]. Dostupné z: <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1401>
- [32] Stát i obce získají více peněz z vydobytých nerostů. Senát schválil důležitou novelu horního zákona. *Ministerstvo průmyslu a obchodu* [online]. 3.3.2016. [cit. 8.4.2016]. Dostupné z: <http://www.mpo.cz/dokument170472.html>
- [33] STEJSKAL, Jan. Jednoduché účetnictví - účetní relikty?. *UNES - účetnictví neziskového sektoru* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2011. 8(8) [cit. 12.3.2016]. ISSN 1214-181X. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d34634v44252-jednoduche-ucetnictvi-ucetni-relikty/>

- [34] ŽÁROVÁ, Marcela. Zlepší nová účetní směrnice účetní výkaznictví v Evropě?. *Český finanční a účetní časopis* [online]. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 2013. 8(3), s. 4-5 [cit. 11.3.2016]. ISSN: 1802-2200. Dostupné z: www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=344.pdf

Interní zdroje

- [35] Strategie trvale udržitelného rozvoje
[36] Účetní závěrka 2015
[37] Výroční zprávy 2012 - 2014
[38] 30 – 001 Organizační řád LBM
[39] 30 – 042 Evidence, oceňování a odepisování majetku
[40] 30 – 117 Úhrady za vydobyté nerosty
[41] 30 – 138 Účetní uzávěrka
[42] 30 – 140 Oceňování zásob vytvořených vlastní činností

Seznam příloh

Příloha A: Převodový můstek dle ČÚS č. 024

Příloha B: Rozvaha LB MINERALS, s. r. o. ke dni 31. 12. 2015 (v tis. Kč)

Příloha C: Výkaz zisku a ztráty LB MINERALS, s. r. o. za období 2015 (v tis. Kč)

Příloha D: Další údaje LB MINERALS, s. r. o. potřebné pro výpočet cash flow

Příloha A: Převodový můstek dle ČÚS č. 024

Rozvaha

Nové položky k 1. lednu 2016	Stávající položky k 31. prosinci 2015	V
A K T I V A		
A. Pohledávky za upsaný základní kapitál	A. Pohledávky za upsaný základní kapitál	
B. Dlouhodobý majetek	B. Dlouhodobý majetek	
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	
B.I.1. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	B.I.2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	
B.I.2. Ocenitelná práva	<i>součtová položka B.I.3. a B.I.4.</i>	
B.I.2.1. Software	B.I.3. Software	
B.I.2.2. Ostatní ocenitelná práva	B.I.4. Ocenitelná práva	
B.I.3. Goodwill	B.I.5. Goodwill	
B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek B.I.1. Zřizovací výdaje	1.
B.I.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek a nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	<i>součtová položka B.I.8. a B.I.7.</i>	
B.I.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	
B.I.5.2. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	B.I.7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek	B.II. Dlouhodobý hmotný majetek	
B.II.1. Pozemky a stavby	<i>součtová položka B.II.1. a B.II.2.</i>	
B.II.1.1. Pozemky	B.II.1. Pozemky	
B.II.1.2. Stavby	B.II.2. Stavby	
B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory	B.II.3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	
B.II.3. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	B.II.9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	
B.II.4. Ostatní dlouhodobý hmotný majetek	<i>součtová položka B.II.4. až B.II.6.</i>	
B.II.4.1. Pěstitelské celky trvalých porostů	B.II.4. Pěstitelské celky trvalých porostů	
B.II.4.2. Dospělá zvířata a jejich skupiny	B.II.5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	
B.II.4.3. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	B.II.6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	
B.II.5. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	<i>součtová položka B.II.8. a B.II.7.</i>	
B.II.5.1. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	B.II.8. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	
B.II.5.2. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	B.II.7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	
B.III. Dlouhodobý finanční majetek	B.III. Dlouhodobý finanční majetek	
B.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	B.III.1. Podíly – ovládaná osoba B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (část položky)	2.
B.III.2. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba	B.III.4. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv (část položky)	3.
B.III.3. Podíly – podstatný vliv	B.III.2. Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (část položky)	4.
B.III.4. Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv	B.III.4. Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba, podstatný vliv (část položky)	5.
B.III.5. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	B.III.3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (část položky)	6.
B.III.6. Zápůjčky a úvěry – ostatní	B.III.5. Jiný dlouhodobý finanční majetek (část položky)	7.
B.III.7. Ostatní dlouhodobý finanční majetek	<i>součtová položka B.III.5. (část položky), B.III.6. (část položky) a B. III.7.</i>	
B.III.7.1. Jiný dlouhodobý finanční majetek	B.III.5. Jiný dlouhodobý finanční majetek (část položky) B.III.6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek (část položky)	8.
B.III.7.2. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	B.III.7. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	
C. Oběžná aktiva	C. Oběžná aktiva	
C.I. Zásoby	C.I. Zásoby	
C.I.1. Materiál	C.I.1. Materiál	
C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary	C.I.2. Nedokončená výroba a polotovary	
C.I.3. Výrobky a zboží	<i>součtová položka C.I.3. a C.I.5.</i>	
C.I.3.1. Výrobky	C.I.3. Výrobky	
C.I.3.2. Zboží	C.I.5. Zboží	
C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	C.I.4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	
C.I.5. Poskytnuté zálohy na zásoby	C.I.6. Poskytnuté zálohy na zásoby	
C.II. Pohledávky	<i>součtová položka C.II. a C.III.</i>	
C.II.1. Dlouhodobé pohledávky	C.II. Dlouhodobé pohledávky	

C.II.1.1. Pohledávky z obchodních vztahů	C.II.1. Pohledávky z obchodních vztahů	
C.II.1.2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	C.II.2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	
C.II.1.3. Pohledávky – podstatný vliv	C.II.3. Pohledávky – podstatný vliv	
C.II.1.4. Odložená daňová pohledávka	C.II.8. Odložená daňová pohledávka	
C.II.1.5. Pohledávky – ostatní	<i>součtová položka C.II.4. až C.II.7.</i>	
C.II.1.5.1. Pohledávky za společníky	C.II.4. Pohledávky za společníky	
C.II.1.5.2. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	C.II.5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	
C.II.1.5.3. Dohadné účty aktivní	C.II.6. Dohadné účty aktivní	
C.II.1.5.4. Jiné pohledávky	C.II.7. Jiné pohledávky	
C.II.2. Krátkodobé pohledávky	C.III. Krátkodobé pohledávky	
C.II.2.1. Pohledávky z obchodních vztahů	C.III.1. Pohledávky z obchodních vztahů	
C.II.2.2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	C.III.2. Pohledávky – ovládaná nebo ovládající osoba	
C.II.2.3. Pohledávky – podstatný vliv	C.III.3. Pohledávky – podstatný vliv	
C.II.2.4. Pohledávky – ostatní	<i>součtová položka C.III.4. až C.III.9.</i>	
C.II.2.4.1. Pohledávky za společníky	C.III.4. Pohledávky za společníky	
C.II.2.4.2. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	C.III.5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	
C.II.2.4.3. Stát – daňové pohledávky	C.III.6. Stát – daňové pohledávky	
C.II.2.4.4. Krátkodobé poskytnuté zálohy	C.III.7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	
C.II.2.4.5. Dohadné účty aktivní	C.III.8. Dohadné účty aktivní	
C.II.2.4.6. Jiné pohledávky	C.III.9. Jiné pohledávky	
C.III. Krátkodobý finanční majetek	<i>součtová položka C.IV.3. a C.IV.4.</i>	
C.III.1. Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba	C.IV.3. Krátkodobé cenné papíry a podíly (část položky) C.IV.4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek (část položky)	9.
C.III.2. Ostatní krátkodobý finanční majetek	C.IV.3. Krátkodobé cenné papíry a podíly (část položky) C.IV.4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek (část položky)	10.
C.IV. Peněžní prostředky	<i>součtová položka C.IV.1. a C.IV.2.</i>	
C.IV.1. Peněžní prostředky v pokladně	C.IV.1. Peníze	
C.IV.2. Peněžní prostředky na účtech	C.IV.2. Účty v bankách	
D. Časové rozlišení aktiv	D.I. Časové rozlišení	
D.1. Náklady přístích období	D.I.1. Náklady přístích období	
D.2. Komplexní náklady přístích období	D.I.2. Komplexní náklady přístích období	
D.3. Příjmy přístích období	D.I.3. Příjmy přístích období	
PASIVA		
A. Vlastní kapitál	A. Vlastní kapitál	
A.I. Základní kapitál	A.I. Základní kapitál	
A.I.1. Základní kapitál	A.I.1. Základní kapitál	
A.I.2. Vlastní podíly (-)	A.I.2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	
A.I.3. Změny základního kapitálu	A.I.3. Změny základního kapitálu	
A.II. Ážio a kapitálové fondy	A.II. Kapitálové fondy	
A.II.1. Ážio	A.II.1. Ážio	
A.II.2. Kapitálové fondy	<i>součtová položka A.II.2. až A.II.6.</i>	
A.II.2.1. Ostatní kapitálové fondy	A.II.2. Ostatní kapitálové fondy	
A.II.2.2. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků (+/-)	A.II.3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	
A.II.2.3. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	A.II.4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací	
A.II.2.4. Rozdíly z přeměn obchodních korporací (+/-)	A.II.5. Rozdíly z přeměn obchodních korporací	
A.II.2.5. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací (+/-)	A.II.6. Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací	
A.III. Fondy ze zisku	A.III. Fondy ze zisku	
A.III.1. Ostatní rezervní fondy	A.III.1. Rezervní fond	
A.III.2. Statutární a ostatní fondy	A.III.2. Statutární a ostatní fondy	
A.IV. Výsledek hospodaření minulých let (+/-)	A.IV. Výsledek hospodaření minulých let	
A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let	A.IV.1. Nerozdělený zisk minulých let	
A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)	A.IV.2. Neuhrazená ztráta minulých let	
A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let (+/-)	A.IV.3. Jiný výsledek hospodaření minulých let	
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	A.V.1. Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	
A.VI. Rozhodnuto o zálohové výplatě podílu na zisku (-)	A.V.2. Rozhodnuto o zálohách na výplatu podílu na zisku (-)	
B. + C. Cizí zdroje	B. Cizí zdroje	

B. Rezervy	B.I. Rezervy	
B.1. Rezerva na důchody a podobné závazky	B.I.2. Rezerva na důchody a podobné závazky	
B.2. Rezerva na daň z příjmů	B.I.3. Rezerva na daň z příjmů	
B.3. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	B.I.1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	
B.4. Ostatní rezervy	B.I.4. Ostatní rezervy	
C. Závazky	<i>součtová položka B.II., B.III. a B.IV.</i>	
C.I. Dlouhodobé závazky	B.II. Dlouhodobé závazky	
C.I.1. Vydané dluhopisy	B.II.6. Vydané dluhopisy	
C.I.1.1. Vyměnitelné dluhopisy	B.II.6. Vydané dluhopisy (část položky)	11.
C.I.1.2. Ostatní dluhopisy	B.II.6. Vydané dluhopisy (část položky)	12.
C.I.2. Závazky k úvěrovým institucím	B.IV.I. Bankovní úvěry dlouhodobé	
C.I.3. Dlouhodobé přijaté zálohy	B.II.5. Dlouhodobé přijaté zálohy	
C.I.4. Závazky z obchodních vztahů	B.II.1. Závazky z obchodních vztahů	
C.I.5. Dlouhodobé směnky k úhradě	B.II.7. Dlouhodobé směnky k úhradě	
C.I.6. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	B.II.2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	
C.I.7. Závazky – podstatný vliv	B.II.3. Závazky – podstatný vliv	
C.I.8. Odložený daňový závazek	B.II.10. Odložený daňový závazek	
C.I.9. Závazky – ostatní	<i>součtová položka B.II.4., B.II.8.a B.II.9.</i>	
C.I.9.1. Závazky ke společníkům	B.II.4. Závazky ke společníkům	
C.I.9.2. Dohadné účty pasivní	B.II.8. Dohadné účty pasivní	
C.I.9.3. Jiné závazky	B.II.9. Jiné závazky	
C.II. Krátkodobé závazky	B.III. Krátkodobé závazky	
C.II.1. Vydané dluhopisy	B.III.9. Vydané dluhopisy	
C.II.1.1. Vyměnitelné dluhopisy	B.III.9. Vydané dluhopisy (část položky)	13.
C.II.1.2. Ostatní dluhopisy	B.III.9. Vydané dluhopisy (část položky)	14.
C.II.2. Závazky k úvěrovým institucím	B.IV.2. Krátkodobé bankovní úvěry	
C.II.3. Krátkodobé přijaté zálohy	B.III.8. Krátkodobé přijaté zálohy	
C.II.4. Závazky z obchodních vztahů	B.III.1. Závazky z obchodních vztahů	
C.II.5. Krátkodobé směnky k úhradě	B.III.11. Jiné závazky (část položky)	15.
C.II.6. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	B.III.2. Závazky – ovládaná nebo ovládající osoba	
C.II.7. Závazky – podstatný vliv	B.III.3. Závazky – podstatný vliv	
C.II.8. Závazky ostatní	<i>součtová položka B.III.4., B.IV.3., B.III.5. až B.III.7., B.III.10. a B.III.11. (část položky)</i>	
C.II.8.1. Závazky ke společníkům	B.III.4. Závazky ke společníkům	
C.II.8.2. Krátkodobé finanční výpomoci	B.IV.3. Krátkodobé finanční výpomoci	
C.II.8.3. Závazky k zaměstnancům	B.III.5. Závazky k zaměstnancům	
C.II.8.4. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	B.III.6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	
C.II.8.5. Stát – daňové závazky a dotace	B.III.7. Stát – daňové závazky a dotace	
C.II.8.6. Dohadné účty pasivní	B.III.10. Dohadné účty pasivní	
C.II.8.7. Jiné závazky	B.III.11. Jiné závazky (část položky)	16.
D. Časové rozlišení pasiv	C.I. Časové rozlišení	
D.1. Výdaje příštích období	C.I.1. Výdaje příštích období	
D.2. Výnosy příštích období	C.I.2. Výnosy příštích období	

Výkaz zisku a ztráty – druhové členění

Nové položky k 1. lednu 2016	Stávající položky k 31. prosinci 2015	V
I. Tržby z prodeje výrobků a služeb	II.1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	
II. Tržby za prodej zboží	I. Tržby za prodej zboží	
A. Výkonová spotřeba	<i>součtová položka A., B.1. a B.2.</i>	
A.1. Náklady vynaložené na prodané zboží	A. Náklady vynaložené na prodané zboží	
A.2. Spotřeba materiálu a energie	B.1. Spotřeba materiálu a energie	
A.3. Služby	B.2. Služby	
B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	1.
C. Aktivace (-)	II.3. Aktivace	2.
D. Osobní náklady	C. Osobní náklady	
D.1. Mzdové náklady	C.1. Mzdové náklady	
D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady	C.2. Odměny členům orgánů obchodní korporace	
D.2.1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	<i>součtová položka C.3. a C.4.</i>	
D.2.2. Ostatní náklady	C.3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	
E. Úpravy hodnot v provozní oblasti	C.4. Sociální náklady	
E.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	<i>součtová položka E. a G. (část položky)</i>	
E.1.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé	<i>součtová položka E. a G. (část položky)</i>	
E.1.2. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné	E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	
E.2. Úpravy hodnot zásob	G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky)	3.
E.3. Úpravy hodnot pohledávek	G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky)	4.
III. Ostatní provozní výnosy	G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (část položky)	5.
III.1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku	<i>součtová položka III.1., III. 2., IV, V. a XIII. (část položky)</i>	
III.2. Tržby z prodaného materiálu	III.1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	
III.3. Jiné provozní výnosy	III.2. Tržby z prodeje materiálu	
F. Ostatní provozní náklady	IV. Ostatní provozní výnosy	
F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	V. Převod provozních výnosů	6.
F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu	XIII. Mimořádné výnosy (část položky)	
F.3. Daně a poplatky v provozní oblasti	<i>součtová položka F.1., F.2., D. a G. (část položky)</i>	
F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	
F.5. Jiné provozní náklady	F.2. Prodaný materiál	
* Provozní výsledek hospodaření (+/-)	D. Daně a poplatky	
IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku – podíly	F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	7.
IV.1. Výnosy z podílů – ovládaná nebo ovládající osoba	H. Ostatní provozní náklady	
IV.2. Ostatní výnosy z podílů	I. Převod provozních nákladů	8.
G. Náklady vynaložené na prodané podíly	R. Mimořádné náklady (část položky)	
V. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	* Provozní výsledek hospodaření	
	<i>součtová položka VII.1., VII.2. (část položky) a VI. (část položky)</i>	
	VII.1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem (část položky)	9.
	VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů (část položky)	
	VII.1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem (část položky)	
	VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů (část položky)	10.
	VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů (část položky)	
	J. Prodané cenné papíry a podíly (část položky)	11.
	<i>součtová položka VII.2. (část položky), VII.3. (část položky) a VI. (část položky)</i>	

V.1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku – ovládaná nebo ovládající osoba	VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů (část položky) VII.3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (část položky)	12.
V.2. Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů (část položky) VII.3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku (část položky) VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů (část položky)	13.
H. Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem	J. Prodané cenné papíry a podíly (část položky) K. Náklady z finančního majetku (část položky)	14.
VI. Výnosové úroky a podobné výnosy	<i>součtová položka X. a VII.2. (část položky)</i>	
VI.1. Výnosové úroky a podobné výnosy – ovládaná nebo ovládající osoba	X. Výnosové úroky (část položky) VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů (část položky)	15.
VI.2. Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy	X. Výnosové úroky (část položky) VII.2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů (část položky)	16.
I. Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti	M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	
J. Nákladové úroky a podobné náklady	N. Nákladové úroky	
J.1. Nákladové úroky a podobné náklady – ovládaná nebo ovládající osoba	N. Nákladové úroky (část položky)	17.
J.2. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady	N. Nákladové úroky (část položky)	18.
VII. Ostatní finanční výnosy	VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů (část položky) VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů XI. Ostatní finanční výnosy XII. Převod finančních výnosů XIII. Mimořádné výnosy (část položky)	19.
K. Ostatní finanční náklady	J. Prodané cenné papíry a podíly (část položky) K. Náklady z finančního majetku (část položky) L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů O. Ostatní finanční náklady P. Převod finančních nákladů R. Mimořádné náklady (část položky)	20.
* Finanční výsledek hospodaření (+/-)	* Finanční výsledek hospodaření	
** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	**** Výsledek hospodaření před zdaněním	
L. Daň z příjmů	Q. Daň z příjmů za běžnou činnost S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti	
L.1. Daň z příjmů splatná	Q.1. – Daň z příjmů za běžnou činnost splatná S.1. – Daň z příjmů z mimořádné činnosti splatná	
L.2. Daň z příjmů odložená (+/-)	Q.2. – Daň z příjmů za běžnou činnost odložená S.2. – Daň z příjmů z mimořádné činnosti odložená	
** Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)		
M. Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	T. Převod podílů na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	
*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	
* Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.		

Příloha B: Rozvaha LB MINERALS, s. r. o. ke dni 31. 12. 2015 (v tis. Kč)

AKTIVA			31. 12. 2015	31. 12. 2014
		AKTIVA CELKEM	3.483.935	3.499.002
A.		Pohledávky za upsaný základní kapitál	0	0
B.		Dlouhodobý majetek	2.549.375	2.514.107
B.	I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	1.789	1.153
B.	I.	1. Software	812	282
		2. Ocenitelná práva	697	871
		3. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	0	0
		4. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	280	0
B.	II.	Dlouhodobý hmotný majetek	2.533 781	2.498 801
B.	II.	1. Pozemky	1.525.085	1.463.232
		2. Stavby	572.328	592.627
		3. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí	237.814	259.156
		4. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	32.431	32.722
		5. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	117.918	58.460
		6. Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	4	36.474
		7. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku (+/-)	48.201	56.130
B.	III.	Dlouhodobý finanční majetek	13.805	14.153
B.	III.	1. Podíly v ovládaných a řízených osobách	13.805	14.153
C.		Oběžná aktiva	755.114	772.619
C.	I.	Zásoby	130.825	122.131
C.	I.	1. Materiál	76.007	73.220
		2. Nedokončená výroba a polotovary	13.646	12.605
		3. Výrobky	40.510	35.713
		4. Zboží	426	518
		5. Poskytnuté zálohy na zásoby	236	75
C.	III.	Krátkodobé pohledávky	249.286	365.124
C.	III.	1. Pohledávky z obchodních vztahů	205.968	337.509
		2. Stát - daňové pohledávky	24.916	20.259
		3. Krátkodobé poskytnuté zálohy	7.077	7.304
		4. Dohadné účty aktivní	83	0
		5. Jiné pohledávky	11.242	52
C.	VI.	Krátkodobý finanční majetek	375.003	285.364
C.	IV.	1. Peníze	519	512
		2. Účty v bankách	374.484	284.852

D.			Ostatní aktiva	179.446	212.276
D.	I.		Časové rozlišení	179.446	212.276
D.	I.	1.	Náklady příštích období	104.206	139.790
		2.	Komplexní náklady příštích období	75.240	72.486

PASIVA				31. 12. 2015	31. 12. 2014
			PASIVA CELKEM	3.483.935	3.499.002
A.			Vlastní kapitál	1.882.647	1.783.131
A.	I.		Základní kapitál	635.175	635.175
A.	I.	1.	Základní kapitál	635.175	635.175
A.	IV.		Výsledek hospodaření minulých let	1.011.306	982.140
A.	IV.	1.	Nerozdělený zisk minulých let	1.011.306	982.140
A.	V.	1.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	236.166	165.816
B.			Cizí zdroje	1.595.221	1.708.163
B.	I.		Rezervy	303.199	294.400
B.	I.	1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	273.379	274.563
		2.	Rezerva na daň z příjmů	19.709	10.094
		3.	Ostatní rezervy	10.111	9.743
B.	II.		Dlouhodobé závazky	297.320	297.259
B.	II.	1.	Odložený daňový závazek	297.320	297.259
B.	III.		Krátkodobé závazky	510.923	356.004
B.	III.	1.	Závazky z obchodních vztahů	345.194	275.139
		2.	Závazky ke společníkům	63.245	0
		3.	Závazky k zaměstnancům	19.454	18.731
		4.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	10.784	10.235
		5.	Stát - daňové závazky a dotace	2.844	4.521
		6.	Krátkodobé přijaté zálohy	3	49
		7.	Dohadné účty pasivní	43.061	46.043
		8.	Jiné závazky	26.338	1.286
B.	IV.		Bankovní úvěry a výpomoci	483.779	760.500
B.	IV.	1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	404.617	561.134
		2.	Krátkodobé bankovní úvěry	79.162	199.366
C.			Ostatní pasiva	6.067	7.708
C.	I.		Časové rozlišení	6.067	7.708
C.	I.	1.	Výdaje příštích období	309	509
		2.	Výnosy příštích období	5.758	7.199

Příloha C: Výkaz zisku a ztráty LB MINERALS, s. r. o. za období 2015 (v tis. Kč)

			2015	2014
	I.	Tržby za prodej zboží	3.405	3.268
A.		Náklady vynaložené na prodané zboží	2.410	2.121
	+	Obchodní marže	995	1.147
	II.	Výkony	2.172.461	2.095.616
	II.	1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	2.171.932	2.099.406
		2. Změna stavu zásob vlastní činnosti	-5.079	-12.677
		3. Aktivace	5.608	8.887
B.		Výkonová spotřeba	1.345.406	1.323.567
B.	1.	Spotřeba materiálu a energie	576.613	566.422
B.	2.	Služby	768.793	757.145
	+	Přidaná hodnota	828.050	773.196
C.		Osobní náklady	383.494	366.033
C.	1.	Mzdové náklady	278.603	255.711
C.	2.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	94.189	86.029
C.	3.	Sociální náklady	10.702	24.293
D.		Daně a poplatky	22.501	24.632
E.		Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	92.874	99.590
	III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19.958	7.895
	III.	1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	14.077	1.657
	III.	2. Tržby z prodeje materiálu	5.881	6.238
F.		Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	21.094	7.153
F.	1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	14.223	243
F.	2.	Prodaný materiál	6.871	6.910
G.		Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (náklad +/- výnos -)	-4.523	25.876
	IV.	Ostatní provozní výnosy	3.270	3.806
H.		Ostatní provozní náklady	18.483	22.070
	*	Provozní výsledek hospodaření	317.355	239.543
	VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	366	0
J.		Prodané cenné papíry a podíly	348	0
	IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	7.932	0
L.		Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	0	3.217
	X.	Výnosové úroky	801	788
N.		Nákladové úroky	17.497	19.818
	XI.	Ostatní finanční výnosy	4	1

O.		Ostatní finanční náklady	12.194	10.684
	*	Finanční výsledek hospodaření	-20.936	-32.930
Q.		Daň z příjmů za běžnou činnost	60.253	40.797
Q.	1.	- splatná	60.192	42.929
Q.	1.	- odložená	61	-2.132
	**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	236.166	165.816
	***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	236.166	165.816
	***	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	296.419	206.613

Příloha D: Další údaje LB MINERALS, s. r. o. potřebné pro výpočet cash flow

Rozvahové účty		Stav k 1. 1. 2015		Stav k 31. 12. 2015	
Účet	Název	MD	D	MD	D
09x	Opravná položka k dlouhodobému majetku, bez účtu 098		110.799		98.566
19x	Opravné položky k zásobám		22.806		16.448
29x	Opravná položka ke krátkodobému finančnímu majetku		0		0
39x	Opravná položka k pohledávkám		7.320		13.123
341	Daň z příjmů - celkem (syntetický účet)	34.877		40.943	
481	Odložená daň		297.259		297.320

Výsledkové účty		Stav k 31. 12. 2015	
Účet	Název	MD	D
541	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	14.223	
557	Zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku	7.929	
546	Odpis pohledávky	1.503	
561	Prodané CP a podíly	348	
641	Tržby z prodeje dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku		14.077
557	Zúčtování oprávek k opravné položce k nabytému majetku		0
661	Tržby z prodeje CP a podílů (pouze prodeje na 06 – Dlouhodobý finanční majetek)		367
665	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku		0
591	Daň z příjmů z běžné činnosti - splatná	60.652	
593	Daň z příjmů z mimořádné činnosti - splatná	0	
595	Dodatečné odvody daně z příjmů	0	460

Abstrakt

ERETOVÁ, Adéla. *Vývoj finančního účetnictví ve vybraném podniku v kontextu legislativních změn v ČR*. Plzeň, 2016. 76 s. Diplomová práce. Západočeská univerzita v Plzni. Fakulta ekonomická.

Klíčová slova: finanční účetnictví, harmonizace účetnictví, novela zákona o účetnictví, velká účetní jednotka

Předložená práce se zabývá především změnami ve finančním účetnictví, které přinesla novela českých účetních předpisů platná od 1. ledna 2016. První část práce shrnuje teoretické poznatky z oblasti účetnictví. Nejprve objasňuje jeho vývoj a význam. Poté vysvětluje způsob regulace českého účetnictví. Nakonec popisuje tři významné linie harmonizace neboli sblížení účetních pravidel různých zemí. Druhá část definuje zásadní změny v českých účetních předpisech vzniklé v důsledku snahy o zajištění srovnatelnosti vykazovaných informací v rámci Evropské unie. Následuje charakteristika společnosti LB MINERALS, s. r. o. včetně jejího zařazení do příslušné kategorie účetních jednotek. Praktická část obsahuje analýzu účetního systému vybraného podniku v kontextu legislativních úprav. Jedná se především o oceňování a účtování zásob vlastní výroby, obsah účetní závěrky, formát jednotlivých výkazů a povinnost sestavit zprávu o platbách orgánům správy České republiky. Zmíněna je také novela horního zákona, která mění stanovení výše úhrad odváděných státu těžebními společnostmi. Na základě zjištěných poznatků jsou stanoveny návrhy na aktualizaci vnitřních směrnic vybraného podniku.

Abstract

ERETOVÁ, Adéla. *Development of financial accounting in selected company in the context of legislative changes in the Czech Republic*. Pilsen, 2016. 76 p. Diploma Thesis. University of West Bohemia. Faculty of Economics.

Key words: financial accounting, harmonization of accounting, amendment to accounting act, large accounting unit

This thesis is mainly about the changes in financial accounting that the amendment to Czech accounting regulations from 1st January 2016 brought. The first part of the thesis summarizes theoretical knowledge of accounting. It clarifies its development and significance first. Then it explains the way of the Czech accounting regulation. Finally, it describes three important lines of harmonization or approximation of accounting rules in different countries. The second part defines the major changes in Czech accounting regulations that resulted from an effort to achieve a comparability of reports within the European Union. Characteristic of LB MINERALS, s. r. o. including classification of accounting unit category follows. The practical part contains analysis of company's accounting system in the context of legislative changes. It is mainly about valuation and accounting of own production stocks, content of annual accounts, form of financial reports and a report on payments to authorities. The amendment to mining act is mentioned as well. It determines the amount of payments that mining companies send to authorities. Based on the findings, the proposals for updating of internal directives are created.