



Ekonomická  
fakulta  
Faculty  
of Economics

Jihočeská univerzita  
v Českých Budějovicích  
University of South Bohemia  
in České Budějovice

Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích  
Fakulta ekonomická  
Katedra účetnictví a financí

Diplomová práce

# Dopady vybraných změn účetní legislativy na porovnání a vykazování dat

Vypracovala: Bc. Lucie Nováková  
Vedoucí práce: doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.

České Budějovice 2019

Prohlašuji, že svou diplomovou práci jsem vypracoval/a samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47b zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to - v nezkrácené podobě/v úpravě vzniklé vypuštěním vyznačených částí archivovaných Ekonomickou fakultou - elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích dne 13. dubna 2019

---

Vlastnoruční podpis autorky

**ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE**  
(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Lucie NOVÁKOVÁ**  
Osobní číslo: **E17502**  
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**  
Název tématu: **Dopady vybraných změn účetní legislativy na vykazování a porovnávání dat**  
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

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

**Cíl:**

Změny účetní legislativy ve většině případů narušují porovnatelnost vykazovaných dat, tím i finanční analýzy, hodnocení firmy. Konkrétní změny v určitých momentech ale přesahují i do behaviorální stránky věcí. Tzn., že zasahují i do vědomí, názorů a jednání zpracovatelů i uživatelů výkazů. Cílem práce je identifikovat významné změny legislativy od roku 2014, charakterizovat jejich posun ve vztahu k vypovídací schopnosti účetních výkazů a okomentovat názor na změny v rozšířeném kontextu o behaviorální účetnictví.

**Postup:**

1. Identifikace významných legislativních změn v účetnictví, které se promítají do vypovídací schopnosti účetních výkazů, jak ve směru změn účtování konkrétních činností, tak ve směru změn metodiky.
2. Zvolit modelový případ, na kterém budou změny analyzovány.
3. Propočíst ve vybraných případech změny dané novelizací oproti původním hodnotám.
4. Posoudit druhotný dopad změn vyplývající z chování subjektů.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **50 - 60 stran**

Forma zpracování diplomové práce: **tištěná**

Seznam odborné literatury:


- Běhounek, P. (2017). *Změna v účetnictví pro rok 2016*. Retrieved 30 March 2017, from <http://www.behounek.eu/news/ucto2016/>
- Dvořáček, J. (2005). *Audit podniku a jeho operací*. Praha: C.H. Beck.
- Müllerová L., Šindelář, M. (2016). *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada.
- Nývtová, K., Kouřilová, J., & Rybová, J. (2016). *Zemědělské závody z pohledu účetnictví, financování a dalších disciplín*. České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích
- Peterson, P., & Fabozzi, F. J. (2006). *Analysis of financial statements (2nd ed)*. Hoboken: N.J. Wiley.
- Ryneš, P. (2018). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2018*. Olomouc: Anag.
- Müllerová L., Šindelář, M. (2016). *Účetnictví, daně a audit v obchodních korporacích*. Praha: Grada.

Vedoucí diplomové práce: **doc. Ing. Jindřiška Kouřilová, CSc.**


Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: **1. února 2018**

Termín odevzdání diplomové práce: **13. dubna 2019**

  
doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.  
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA  
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH  
EKONOMICKÁ FAKULTA (1)  
Studentská 13  
370 05 České Budějovice

  
doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.  
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 1. února 2018

### **Poděkování**

Ráda bych poděkovala doc. Ing. Jindřišce Kouřilové, CSc. za cenné rady, věcné připomínky a vstřícnost při konzultacích během vypracovávání diplomové práce.

# Obsah

Úvod .....	8
1. Přehled literatury .....	9
1.1. Identifikace významných legislativních změn v účetnictví v roce 2016.....	9
1.1.1. Důležité změny Českých účetních standardů – Standard 024 .....	9
1.1.2. Zřizovací výdaje nevykazované v aktivech .....	10
1.1.3. Změny v rezervách (standard 004).....	11
1.1.4. Změny v účtování aktivace a v účtování stavu zásob vlastní činnosti.....	13
1.1.5. Kategorizace účetních jednotek a související změny.....	16
1.1.6. Změny v povinnosti sestavování a zveřejňování účetních závěrek .....	19
1.1.7. Zrušení mimořádných nákladů a výnosů .....	20
1.1.8. Změny účetních předpisů ovlivňující externí audit.....	21
1.1.9. Obchodní marže ve výkazu zisku a ztráty .....	22
1.2. Diskuse problematiky .....	26
1.2.1. Zřizovací výdaje.....	26
1.2.2. Rezervy .....	26
1.2.3. Aktivace vnitropodnikových služeb.....	27
1.2.4. Změna stavu zásob vlastní činnosti.....	28
1.2.5. Kategorizace účetních jednotek .....	29
1.2.6. Mimořádné náklady, výnosy a výsledek hospodaření .....	30
1.2.7. Kritéria pro stanovení povinnosti ověření účetní závěrky auditorem .....	31
1.3. Metody zvýšení vypovídací schopnosti a spolehlivosti účetních dat .....	32
1.4. Koncepce účetní legislativy 2020-2030.....	34
2. Cíl a metodika práce .....	37
3. Výsledky.....	43
3.1. Analýza vybraných změn na modelovém příkladu.....	44
3.1.1. Zřizovací výdaje.....	44
3.1.2. Aktivace vnitropodnikových služeb.....	45
3.1.3. Změna stavu zásob vlastní činnosti.....	47
3.2. Propočet změny dané novelizací oproti původním hodnotám ve vybraných podnicích.....	49
3.3. Zhodnocení dopadu změn na vybrané podniky .....	52
3.3.1. Definování výkonností podniků.....	52
3.3.2. Zřizovací výdaje.....	55
3.3.3. Rezervy .....	56
3.3.4. Aktivace vnitropodnikových služeb.....	58
3.3.5. Změna stavu zásob vlastní činnosti.....	59
3.3.6. Zrušení položky Obchodní marže ve výkazu zisku a ztráty .....	61
3.3.7. Kategorizace účetních jednotek .....	62
3.3.8. Komentář ke Koncepci účetní legislativy .....	66
3.4. Analýza dotazníkového šetření .....	68
4. Závěr .....	76
Summary .....	78
Seznam použitých zdrojů.....	79
Seznam tabulek .....	82
Seznam grafů .....	84
Přílohy.....	85

## Úvod

Účetnictví umožňuje získat přístup k mnoha důležitým informacím, zejména je-li vedeno věrně a poctivě. České účetnictví vzniklo v transformační době, kdy povědomí o tržním prostředí a jeho fungování nebylo velké. Samozřejmě i funkce účetnictví se proměnila. Mnoho lidí dodnes vidí v účetnictví pouhý nástroj ke stanovení výše daňové povinnosti.

Účetnictví poskytuje informace, které mohou být použity pro řízení společnosti, plánování budoucího rozvoje, vyhodnocování efektivity podnikatelského záměru, či jednotlivých projektů, může být podkladem pro oceňování podniku a mnoho dalšího, ovšem za předpokladu, že účetní informace podávají věrný a poctivý obraz zobrazovaných skutečností.

Od věrného a poctivého obrazu je v podstatě možné odchýlit se ze dvou příčin. První příčinou je podvod, tedy záměrné měnění obrazu skutečnosti a dále chyba, nezáměrné zkreslení skutečnosti. Navíc postupy stanovené právními předpisy ne vždy musejí vést ke správnějšímu a věrnějšímu zobrazení skutečností. Jako příklad může posloužit účtování dotací na pořízení dlouhodobého hmotného majetku. Tento druh dotací se v účetnictví promítne snížením hodnoty majetku v účetnictví, a to obvykle v okamžiku, kdy nedošlo k fyzickému ani morálnímu opotřebení. To významně narušuje ocenění majetku v účetnictví a ukazatele z tohoto ocenění vycházející, ať už v rámci interní analýzy podniku, mezipodnikového srovnání, tak hlavně v rámci národního účetnictví.

Cílem této práce je identifikovat významné změny legislativy od roku 2014 s důrazem na rok 2016, charakterizovat jejich posun ve vztahu k vypovídací schopnosti účetních výkazů, aby bylo dosaženo principu věrného a poctivého obrazu. Práce si neklade za cíl hodnotit všechny změny, ke kterým došlo ve zkoumaném období. Práce popisuje především ty změny, které autorka považuje za významné k zodpovězení výzkumné otázky. Za podstatné k jejímu zodpovězení lze považovat i názory pracovníků, kteří ve své práci používají účetnictví v jakékoliv podobě.

Jak již bylo zmíněno na začátku, účetnictví až na dílčí novelizace, má stále podobu, která byla přijatá na počátku 90. let minulého století, a už ne zcela odpovídá potřebám uživatelů. Potřeba legislativní reformy je zřejmá, přičemž úprava dílčích parametrů není dále vhodná.

## 1. Přehled literatury

### 1.1. Identifikace významných legislativních změn v účetnictví v roce 2016

Účetní změny roku 2016 souvisely se zrušením čtvrté a sedmé směrnice Rady. Tyto předpisy byly nahrazeny Směrnicí EP a Rady 2013/34/EU. Česká účetní legislativa proto musela být podle těchto předpisů novelizována. Současně proběhly další úpravy měnící způsob oceňování, použití účetních metod a účetních postupů (Ryneš, 2016).

Všechny změny se projeví v účetním období, které započalo v roce 2016. Účetní jednotky vychází z novely 221/2015 Sb., kterým se upravuje Zákon o účetnictví 563/1991 Sb. Novela částečně upravuje také další právní předpisy přesahem do účetnictví. Další změny plynou z novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb. (Běhounek, 2017).

Finanční zpravodaj 6/2015 vydaný Ministerstvem financí České republiky detailně rozepisuje změny, které tato novelizace přinesla. Detailně se práce zabývá zejména novým účetním standardem 024 – Srovnatelné období za účetní období započaté v roce 2016.

Práce se zabývá, mimo změny standardu 024, který je vlastně pomůckou pro implementaci všech ostatních změn k zajištění srovnatelnosti účetních výkazů mezi obdobími, těmito změnami:

- Zrušením samostatného vykazování položky výkazů Zřizovací výdaje
- Změnami v účtování rezerv
- Účtováním aktivace a zásob vlastní činnosti
- Kategorizací účetních jednotek a povinnostmi s tím souvisejících
- Zrušením mimořádných nákladů a výnosů
- Změnami předpisů upravující povinnosti ověření účetní závěrky auditorem
- Zrušením samostatného vykazování položky Obchodní marže

#### 1.1.1. Důležité změny Českých účetních standardů – Standard 024

Účetní standard dává účetním jednotkám postupy, jak správně zhotovit účetní závěrku za rok započatý v roce 2016 k dosažení souladu používaných metod zejména



při převodu konečných a počátečních zůstatků rozvahových položek a dále při sestavování rozvahy a výkazu zisku a ztráty kvůli srovnatelnosti jejich položek mezi obdobími (Ministerstvo financí, 2015).

Součástí standardu je členění výkazů podle úpravy platné od účetního období započatého od 1. 1. 2016 a úpravy platné do 31. 12. 2015. Standard dále udává podmínky přechodu na nové výkazy u následujících tří skupin situací:

- Obsah položek je stejný
- Obsah položek není stejný
- Součtové položky

U první skupiny se použije označení a název nové položky. U druhé skupiny je ve standardu vyznačeno číslo vysvětlivky, kde je podrobně rozepsáno, jakých změn položka dostala. U stávajících položek se použije označení a název nové položky.

Příkladem může být položka „B.I.4. Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek“, která se podle účetního standardu 024 skládá z položek „B.I.6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek“ a „B.I.1. Zřizovací výdaje“ (Ministerstvo financí, 2015).

**Tabulka 1 Členění výkazů ve standardu 024 (část)**

Nové položky k 1. lednu 2016	Stávající položky k 31. prosinci 2015	V
<b>A K T I V A</b>		
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.

*Breakdown of Reports in Standard 024 (Part): original breakdown (on the right), new breakdown (on the left). Zdroj: Finanční zpravodaj 6/2015 vydaný Ministerstvem financí (2015)*

Standard se zrušuje k 31. 12. 2016 a slouží jako pomocný předpis k zajištění jednotné metodiky, aby nebyla narušena porovnatelnost jednotlivých položek výkazů k zajištění porovnatelnosti účetních dat.

### 1.1.2. Zřizovací výdaje nevykazované v aktivech

Ryneš (2016) uvádí, že od účetních jednotek založených v roce 2016 se ruší účtování prostřednictvím syntetického účtu „01x-Zřizovací výdaje“ (typicky 011) a vykazování v položce rozvahy „B.I.1. Zřizovací výdaje“. Nově vzniklé účetní jednotky použijí účtování okamžitě prostřednictvím nákladů běžného období anebo postupně za

použití účtu „Náklady příštích období“. Podle Hrušky (2016) je rozhodnutí, zda zahrnout zřizovací náklady do běžného účetního období, anebo účtovat pomocí účtů časového rozlišení na uvážení účetní jednotky, která by měla vzít v potaz významnost těchto výdajů k účetní závěrce jako celku.

Účetní jednotky, které byly zřízeny do 31.12.2015, účtovaly o zřizovacích výdajích a nestihly je plně odepsat, budou do plného odepsání vykazovat tyto výdaje v Položce „B.I.4 Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek“.

Malá (2017) považuje zrušení vykazování položky zřizovacích výdajů dlouhodobého hmotného majetku jako pozitivní směr k věrnému a poctivému obrazu účetní závěrky, protože zřizovací výdaje jako dlouhodobý majetek nevytvářely zisk. Autorka dále uvádí, že jednorázové zahrnutí výdajů vynaložených do okamžiku vzniku společnosti ovlivní výkonnost podniku, protože v prvním roce budou všechny tyto výdaje zahrnuty do nákladů. Dále tato změna ovlivní rozvahu. Protože zřizovací výdaje byly vykazovány jako dlouhodobý nehmotný majetek, tj. v aktivech podniku, dojde ke snížení bilanční sumy.

Kouřilová & Nývltová (2017) k této problematice nezaujmají postoj ve vztahu k vypovídací schopnosti účetních výkazů. Podotýkají pouze, že se tato změna promítne jako zvýšení nákladů a snížení hodnoty aktiv.

IAS 38, který upravuje zřizovací výdaje, uvádí, že tyto položky jsou vždy vykazovány jako náklad (Šrámková & Křivánková, c2015).

### 1.1.3. Změny v rezervách (standard 004)

Vyhláška 500/2002 Sb. vyjmenovává základní typy rezerv, a sice rezervy podle zvláštních právních předpisů, rezervu na důchody a podobné závazky, rezervu na daň z příjmů a ostatní rezervy.

Rezervy podle zvláštních právních předpisů jsou upravovány Zákonem 593/1992 Sb. o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů a dalšími. Rezervu na důchody a podobné závazky vytváří účetní jednotka, pokud má na základě smlouvy nebo zákona povinnost vyplácet zaměstnancům důchody nebo obdobné požitky. Rezerva na daň z příjmů se účtuje, pokud okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžik stanovení daně. Výše této rezervy je daná předpokládanou výší daně sníženou o zálohy. Pokud jsou zálohy vyšší než předpokládaná daň, rezerva se netvoří. Ostatní rezervy zahrnují zejména rezervy na garanční opravy a restrukturalizaci.

Zákon o účetnictví do konce roku 2015 uváděl v §26 následující: „Rezervami podle tohoto zákona se rozumí rezerva na rizika a ztráty, rezerva na daň z příjmů, rezerva na důchody a podobné závazky, rezerva na restrukturalizaci. Rezervami se dále rozumí technické rezervy nebo jiné rezervy podle zvláštních právních předpisů.“

Od roku 2016 došlo ke změně, zákon 563/1991 Sb. definuje rezervy následujícím způsobem: „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“ (Zákon č. 563/1991 Sb.: o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, 1991). V souvislosti se změnami došlo také k přeskupení řádků účetních výkazů (‘‘Účetní novinky: Deloitte Česká republika’’, 2016).

**Tabulka 2: Struktura rezerv v rozvaze**

Uspořádání a označování položek rozvahy platné do 31. 12. 2015 <sup>1</sup>		Uspořádání a označování položek rozvahy platné do 1. 1. 2016 <sup>2</sup>	
B.I.	Rezervy <sup>3</sup>	B.I.	Rezervy <sup>3</sup>
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů <sup>4</sup>	B.I.1.	Rezervy na důchody a podobné závazky <sup>5</sup>
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky <sup>5</sup>	B.I.2.	Rezerva na daň z příjmů <sup>6</sup>
3.	Rezerva na daň z příjmů <sup>6</sup>	B.I.3.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů <sup>4</sup>
4.	Ostatní rezervy <sup>7</sup>	B.I.4.	Ostatní rezervy <sup>7</sup>

*Reserves in the balance sheet:1 - Arrangement and designation of balance sheet items valid until 31.12. 2015;2 - Arrangement and designation of balance sheet items valid until 1.1.2016;3 – Reserves;4 - Reserve under special legal regulations;5 - Reserve for pensions and similar liabilities;6 – Income tax reserve;7 – Other reserves. Zdroj: Příloha č. 1 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.; vlastní zpracování*

Malá (2017) hodnotí změnu v definici rezerv pozitivně směrem k vypovídací schopnosti účetních výkazů. Jako pozitivní hodnotí snížení nadbytečného zvyšování

závazků. V souvislosti s touto změnou očekává snížení výkonnosti (snížení výsledku hospodaření) a také snížení objemu vykazovaných pasiv.

Kouřilová & Nývltová (2017) nehodnotí změnu definice rezerv ve vztahu k vypovídací schopnosti. Nicméně upozorňují, že rezervy zvyšují hodnotu cizího kapitálu, a proto jejich tvorba může ovlivnit poměr vlastního a cizího kapitálu – ukazatele zadluženosti, které se objevují ve většině modelů hodnotící finanční zdraví podniku, dále mohou ovlivnit mezipodnikové srovnávání, eventuálně mohou zhoršit přístup subjektů k některým formám financování.

Šrámková & Křivánková (c2015) definuje rezervy podle IAS 37 jako závazky, o kterých není jisté, kdy k nim dojde, ani v jaké výši budou realizovány. S určitostí není možné říct, zda k výdaji dojde, ale je to velmi pravděpodobné. Aby bylo možné vykázat rezervu, musí závazek splnit všechna následující kritéria:

- Závazek důsledkem minulých aktivit podniku
- K vypořádání závazku bude pravděpodobně muset jednotka použít zdroje, ze kterých by jinak plynul ekonomický přínos
- Výši závazku je možné odhadnout

Změna definice znamená přiblížení českých účetních předpisů mezinárodním standardům.

#### 1.1.4. Změny v účtování aktivace a v účtování stavu zásob vlastní činnosti

Účtování změn stavu zásob vlastní činnosti a aktivace se v současné době účtuje pomocí účtů skupiny 58. Do roku 2016 bylo užíváno výnosových tříd 61 a 62. Skupina 58 byla dříve používána k účtování mimořádných nákladů. Tyto mimořádné náklady se účtují na účty 548 a 568.

**Tabulka 3 Struktura směrné účtové osnovy**

Do konce roku 2015 <sup>1</sup>	Od začátku roku 2016 <sup>2</sup>
611– Změna stavu nedokončené výroby <sup>3</sup>	581– Změna stavu nedokončené výroby <sup>3</sup>
612– Změna stavu polotovarů <sup>4</sup>	582– Změna stavu polotovarů <sup>4</sup>
613– Změna stavu výrobků <sup>5</sup>	583– Změna stavu výrobků <sup>5</sup>
614– Změna stavu zvířat <sup>6</sup>	584– Změna stavu zvířat <sup>6</sup>
621– Aktivace materiálu a zboží <sup>7</sup>	585– Aktivace materiálu a zboží <sup>7</sup>
622–Aktivace vnitropodnikových služeb <sup>8</sup>	586–Aktivace vnitropodnikových služeb <sup>8</sup>
623– Aktivace DNM <sup>9</sup>	587– Aktivace DNM <sup>9</sup>
624– Aktivace DHM <sup>10</sup>	588– Aktivace DHM <sup>10</sup>

*Structure of the Chart of Accounts:1 - By the end of 2015;2 - Since of 2016;3 - Change in work in progress;4 - Change of semi-finished products;5 – Change of product;6 – Change of animals;7 - Activation of material and goods;8 - Activation of internal services;9 - Activation of long-term intangible assets;10 – Activation of long-term tangible assets. Zdroj: Příklad směrné účtové osnovy; vlastní zpracování*

Došlo také ke změnám v dotčených položkách výkazů, které bylo nutné za účetní období započaté v roce 2016 přetransformovat podle účetního standardu 024.

Výnosové účty se v současném účtování neobjevují (aby nedocházelo ke zvyšování výnosů, za které nedostane podnik zapláceno). Zvyšování výnosů, které nejsou doprovázeny kladným peněžním tokem mohou způsobit zvyšování daňové zátěže, zvyšovat obrat, což se může projevit v rostoucích nákladech (rozsah účetní závěrky, povinnost auditu). Ve výkazu se tyto změny projeví v následujících položkách:

**Tabulka 4 Aktivace a změna stavu zásob vlastní činnosti**

Nové položky k 1. lednu 2016	Stávající položky k 31. prosinci 2015
B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)	II.2. Změna stavu zásob vlastní činnosti
C. Aktivace (-)	II.3. Aktivace

*Activation (C. and II.3.) and change in inventory of own activity (B. and II.2.): original breakdown (on the right), new breakdown (on the left). Zdroj: Ministerstvo financí (2015)*

Ministerstvo financí (2015) ve finančním zpravodaji dále upřesňuje, že hodnotu minulého období těchto položek je třeba vykázat s opačným znaménkem, aby byla tato položka srovnatelná s odpovídající nákladovou položkou, přičemž výsledek hospodaření se nezmění.

## **Aktivace vnitropodnikových služeb**

Malá (2017) uvádí, že na vzorku zkoumaných podniků došlo mezi roky 2015 a 2016 ke snížení celkového obratu. Jak podotýká dále, mohlo toto snížení obratu způsobit u některých účetních jednotek nesplnění kritérií pro povinný audit a zrušení povinnosti mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Dle jejího názoru aktivace nesplňovala definici výnosů dle mezinárodních účetních předpisů, a proto nový způsob zobrazování aktivace v nákladech považuje jako věrnější a pravdivější.

Kouřilová & Nývltová (2017) podotýkají, že se sice jedná o přiblížení českých účetních předpisů k mezinárodním, ovšem zejména v odvětví zemědělství nehodnotí tuto změnu pozitivně, co se věrného a pravdivého zobrazení skutečnosti týče. V účetnictví zemědělských podniků jsou účty aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti evidencně nosné. Sjednocení může vést k nutnosti vést podrobnější analytickou evidenci k těmto účtům. Dále se podle autorek v odvětví zemědělství výrazně změnila hodnota obratu, a tím dojde i ke snížení vypovídací schopnosti účetních dat.

Popílková (2018) se přiklání k názoru Kouřilové, Nývltové (2018) a doplňuje, že na Slovensku jsou stále používány účtové skupiny „61-Zmeny stavu vnútroorganizačných zásob“ a „62-Aktivácia“. Zrušení vykazování prostřednictvím skupin 61 a 62 a převedení vykazování do nákladů považuje za chybné.

Popílková (2016) ve svém příspěvku zdůrazňuje, že mezi lety 2015 a 2016 vznikne výrazný rozdíl při výpočtu některých ukazatelů finanční analýzy, který způsobí, že vypočtené údaje nepůjde od roku 2016 porovnávat s údaji z předchozích let. Jako příklady ukazatelů, kterých se toto dotkne, uvádí například nákladovost, rentabilitu nákladů, čisté ziskové rozpětí, tj. ukazatele, které se počítají pomocí nákladů nebo výnosů, nikoli pomocí výsledku hospodaření.

## **Změna stavu zásob vlastní činnosti**

Malá (2017) uvádí, že na vzorku podniků došlo u většiny z nich ke zvýšení hodnoty obratu, protože v roce 2015 vykázaly zápornou hodnotu na řádku „Změna stavu zásob vlastní činnosti“. Teoreticky tak mohly některé podniky splnit kritéria pro povinný audit. Výsledek hospodaření se nezmění. Autorka tuto změnu považuje za věrnější a poctivější zobrazení skutečnosti, hlavním argumentem je přiblížení mezinárodním účetním předpisům.

Metodické úpravy účtování změny stavu zásob vlastní činnosti mají podle Kouřilové & Nývltové (2017) shodný dopad jako změna účtování aktivace vnitropodnikových služeb. Přesunutí účtování z výnosů do nákladů považují za porušení zákazu kompenzace. Popílková (2017) považuje novou metodiku za systémově špatnou.

Černý (2006) hodnotí původní metodiku účtování jako nevhodnou. Vykazování změny stavu zásob vlastní činnosti prostřednictvím výnosů považuje za nevhodné, protože tyto položky nemají charakter výnosu podle definice výnosů uznávané IAS/IFRS. Účtování prostřednictvím výnosů zkresluje nejen výnosy, ale také náklady, proto považuje dodržování legislativy platné do konce roku 2015 za porušování věrného a poctivého obrazu účetnictví.

### **Ocenění vlastních výrobků, polotovarů a nedokončené výroby**

Změně dostala i definice vlastních nákladů při ocenění vlastních produktů. Účetní jednotka musí do ocenění zahrnout přímé náklady a poměrnou část nepřímých nákladů, které souvisejí s výrobou daného produktu (Ryneš, 2016).

Fuková (2016) upřesňuje, že od roku 2016 budou muset podniky oceňovat zásoby vlastní výroby nejen cenou spotřebovaného materiálu, ale také přímými náklady. Možnost do ocenění zahrnout i nepřímé náklady je nadále dobrovolná. Autorka dále uvádí, že případná změna ocenění se neprojeví pouze v zůstatcích ke konci období, projeví se i v počátečních stavech, u kterých je třeba provést přecenění v období počínajícím v roce 2016 jako oprava minulých let.

Ocenění vytvořených zásob či vnitropodnikových služeb vychází z kalkulací. Kalkulace by měly být co nejpřesnější, tzn. aby ocenění takto vytvořených výrobků podávalo věrný a poctivý obraz skutečnosti (Ryneš, 2016).

Kouřilová & Nývltová (2017) považují legislativní změnu ocenění zásob vytvořených vlastní činností jako logickou – i nepřímé náklady souvisejí s jejich produkcí. Praktické uplatnění zejména u menších podniků považují za problematické, zdůrazňují také složitost takové kalkulace u zemědělských podniků. V této oblasti také považují za pravděpodobné, že podniky budou nuceny vést evidenci paralelně v rámci manažerského účetnictví.

#### **1.1.5. Kategorizace účetních jednotek a související změny**

Ryneš (2018) ve své publikaci uvádí následující členění:

**Tabulka 5 Kategorizace účetních jednotek**

Kategorie <sup>1</sup>	Aktiva – netto <sup>2</sup>	Roční úhrn číste- tého obratu <sup>3</sup>	Průměrný počet za- městnanců <sup>4</sup>	Způsob testování k rozvahovému dni <sup>5</sup>	Povinný audit <sup>6</sup>
Mikro ÚJ <sup>7</sup>	Do <sup>11</sup> 9 mil. Kč	Do <sup>11</sup> 18 mil. Kč	Do <sup>11</sup> 10	nepřekročí 2 kritéria <sup>13</sup>	Ne <sup>17</sup>
Malá ÚJ <sup>8</sup>	Do <sup>11</sup> 100 mil. Kč	Do <sup>11</sup> 200 mil. Kč	Do <sup>11</sup> 50	nepřekročí 2 kritéria a není mikro ÚJ <sup>14</sup>	Ne <sup>17</sup> /ano <sup>18</sup>
Střední ÚJ <sup>9</sup>	Do <sup>11</sup> 500 mil. Kč	do <sup>11</sup> 1 000 mil. Kč	Do <sup>11</sup> 250	nepřekračuje 2 kritéria a není mikro ani malou ÚJ <sup>15</sup>	Ano <sup>18</sup>
Velká ÚJ <sup>10</sup>	Nad <sup>12</sup> 500 mil. Kč	Nad <sup>12</sup> 1 000 mil. Kč	Nad <sup>12</sup> 250	překračuje dvě kritéria nebo je subjektem veřejného zájmu <sup>16</sup>	Ano <sup>18</sup>

*Categorization of entities: 1 – Category; 2 – Assets-netto; 3- Annual net turnover; 4- Average number of employees; 5- Testing method at the balance sheet date; 6 - Obligatory audit; 7- Micro accounting entity; 8- Small accounting entity; 9- Medium accounting entity; 10- Big accounting entity; 11- to; 12- over; 13- Does not exceed 2 criteria; 14 - Does not exceed 2 criteria and isn't a micro accounting entity; 15- Does not exceed 2 criteria and isn't a micro or small accounting entity; 16- Exceeds two criteria or is a public interest entity; 17- No; 18- Yes. Zdroj: Ryneš – Podvojný účetnictví a účetní závěrka (2016)*

Dále Ryneš (2018) doplňuje, že malé účetní jednotky je možné členit na malé účetní jednotky s povinným auditem a bez povinnosti auditu (podle dosažených kritérií). Velké účetní jednotky se dále člení na subjekty veřejného zájmu (bez ohledu na výše uvedená kritéria jsou vždy velkými účetními jednotkami), vybrané<sup>1</sup> účetní jednotky a ostatní účetní jednotky.

Subjekt veřejného zájmu definuje Zákon o účetnictví v § 1a. následujícím způsobem:

*„Za subjekt veřejného zájmu se považuje účetní jednotka se sídlem v České republice, která je*

- a) uvedena v § 19a odst. 1<sup>2</sup>,*
- b) bankou podle zákona upravujícího činnost bank nebo spořitelním a úvěrním družstvem podle zákona upravujícího činnost spořitelních a úvěrních družstev,*
- c) pojišťovnou nebo zajišťovnou podle zákona upravujícího činnost pojišťoven a zajišťoven,*
- d) penzijní společností podle zákona upravujícího důchodové spoření nebo doplňkové penzijní spoření, nebo*

<sup>1</sup> § 1 odst. 3 Zákona o účetnictví: ... Vybranými účetními jednotkami jsou organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny.

<sup>2</sup> Účetní jednotka, která emitovala investiční cenné papíry obchodovatelné na evropském regulovaném trhu.



e) zdravotní pojišťovnou.“ (Zákon č. 563/1991 Sb.: o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, 1991).

Se zařazením do výše uvedených kategorií plynou účetní jednotce určité povinnosti, respektive případné úlevy z těchto povinností (především u mikro účetních jednotek). Povinnosti jednotlivých kategorií shrnuje následující tabulka:

**Tabulka 6 Kategorizace účetních jednotek**

Kategorie účetní jednotky <sup>1</sup>	Rozsah účetnictví <sup>2</sup>	Rozsah účetní závěrky <sup>3</sup>	Povinnost auditu/výroční zpráva <sup>4</sup>	Oceňování reálnou hodnotou a ekvivalencí <sup>5</sup>	Výkaz o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu <sup>6</sup>	Rozsah zveřejňování <sup>7</sup>
Mikro ÚJ <sup>8</sup>	Plný <sup>14</sup> / zjednodušený <sup>15</sup>	Zkrácený <sup>15</sup>	Ne <sup>16</sup>	Ne <sup>16</sup>	Ne <sup>16</sup>	Rozvaha + příloha <sup>18</sup>
Malá ÚJ <sup>9</sup> -						
bez povinnosti auditu <sup>10</sup>	Plný <sup>14</sup> / zjednodušený <sup>15</sup>	Zkrácený <sup>15</sup>	Ne <sup>16</sup>	Ano <sup>17</sup>	Ne <sup>16</sup>	Rozvaha + příloha <sup>18</sup>
povinně auditovaná <sup>11</sup>	Plný <sup>14</sup>	Plný <sup>14</sup>	Ano <sup>17</sup>	Ano <sup>17</sup>	Ne <sup>16</sup>	Výroční zpráva a ÚZ ověřená auditorem <sup>19</sup>
Střední ÚJ <sup>12</sup>	Plný <sup>14</sup>	Plný <sup>14</sup>	Ano <sup>17</sup>	Ano <sup>17</sup>	Ano <sup>17</sup>	Výroční zpráva a ÚZ ověřená auditorem <sup>19</sup>
Velká ÚJ <sup>13</sup>	Plný <sup>14</sup>	Plný <sup>14</sup>	Ano <sup>17</sup>	Ano <sup>17</sup>	Ano <sup>17</sup>	Výroční zpráva a ÚZ ověřená auditorem <sup>19</sup>

*Categorization of entities: 1 – Category of accounting entity; 2 – Scope of accounting; 3- Scope of Financial Statements; 4- Obligatory audit/annual report; 5- Fair value and equity valuation; 6 -Statement of Cash Flows and Changes in Equity; 7- Scope of publication; 8- Micro accounting entity; 9- Small accounting entity; 10- Without obligatory audit; 11- With obligatory audit; 12- Medium accounting entity; 13- Big accounting entity; 14- full; 15-simplified; 16- No; 17 - Yes; 18- Balance Sheet+Attachment; 19- Audited Annual report and financial statements. Zdroj: Ryneš – Podvojně účetnictví a účetní závěrka (2016)*

Ryneš (2016) dále definuje okamžik, odkdy musí účetní jednotka naplňovat povinnosti spojené s příslušným zařazením do dané kategorie účetních jednotek. Vykáže-li účetní jednotka k 31. 12. 201x hodnoty, které ji posouvají do jiné kategorie, od 1. 1. 201x+1 plní legislativní požadavky, které odpovídají kategorii, do které byla podle vykázaných hodnot k 31. 12. 201x zařazena.

Malá (2017) hodnotí tuto změnu pozitivně, protože rozsah zveřejněné závěrky dostatečně odpovídá potřebám uživatelů a zároveň znamená snížení administrativní zátěže především pro mikro a malé účetní jednotky. Naopak u středních a velkých

účetních jednotek přibyla povinnost sestavovat a zveřejňovat výkaz o peněžních tocích a výkaz o změnách vlastního kapitálu.

Kouřilová & Nývltová (2017) doplňují, že mikro a malé účetní jednotky nemusí zveřejňovat nefinanční informace. Mimo jiné nemusejí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, což znamená, že data za tyto subjekty nebudou dostupná pro externí uživatele. Dojde tedy ke snížení dostupnosti veřejně přístupných informací o těchto podnicích.

#### 1.1.6. Změny v povinnosti sestavování a zveřejňování účetních závěrek

Povinné sestavování a zveřejňování dílčích výkazů se řídí kategorií, do které daný subjekt spadá.

Povinnou součástí účetní závěrky je i přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu u společností, které nejsou mikro a malé účetní jednotky. Výkaz zisku a ztráty a rozvahu sestavují všechny subjekty. Mikro a malé účetní jednotky bez povinnosti auditu však ve zkráceném rozsahu; povinně zveřejňují rozvahu, výkaz zisku a ztráty nikoli. Přílohu sestavují a zveřejňují všechny subjekty. Její rozsah vymezuje Vyhláška 500/2002 Sb. v paragrafech §39 až §39c. Výroční zprávu včetně účetní závěrky povinně sestavují a zveřejňují všechny subjekty, které mají zákonnou povinnost auditu (výroční zpráva taktéž podléhá povinnosti auditu).

Zveřejněním se pro tyto účely rozumí uložení sestavených, popřípadě auditorem ověřených, výkazů do Sbírky listin<sup>3</sup> veřejného rejstříku. Toto uložení musí proběhnout do 30 dnů od vydání auditorské zprávy a schválení ověřené účetní závěrky příslušným orgánem společnosti, společnosti bez povinného auditu do 30 dnů od druhé uvedené podmínky; nejpozději do 12 měsíců po rozvahovém dni. Za nezveřejnění dokumentů v rozsahu, který ukládá zákon, hrozí účetní jednotce pokuta do výše 3 % hodnoty aktiv celkem (Ryneš, 2016).

Plachá (2018) však upozorňuje, že kromě sankce stanovené Zákonem o účetnictví (tyto přestupky projednává finanční úřad) může nezveřejnění těchto dokumentů být v rozporu také s rejstříkovým zákonem. §72 odst. 2 říká, že není-li příslušná listina uložena ve sbírce listin, vyzve osobu zapsanou v tomto rejstříku k doplnění listiny. Při nesplnění povinnosti po výzvě může být uložena pořádková pokuta do výše 100 000 Kč. Pokud dojde k opakovanému porušování povinnosti zveřejnění určitých dokumentů,

---

<sup>3</sup> <https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik>

nebo nezveřejnění určitých informací, může vážně poškodit třetí strany. Rejstříkový soud může zahájit řízení o zrušení zapsané osoby s likvidací. Nezveřejnění účetní závěrky (její části či účetní závěrky jako součást výroční zprávy) se považuje za porušení péče řádného hospodáře.

Nicméně praxe naznačuje, že mnoho podniků tuto povinnost neplní. Knížková (2019) například uvádí, že 60 % firem nezveřejnilo závěrku za rok 2016 (údaj k lednu 2019). Nezveřejňování účetních závěrek omezuje využití účetních informací pro výzkumy. Vzorek pak nezastupuje všechny společnosti rovnoměrně, a může způsobit legislativní změny, které kvůli absenci informací o těchto podnicích budou negativní jak do administrativní zátěže, tak ve vypovídací schopnosti účetních výkazů.

#### 1.1.7. Zrušení mimořádných nákladů a výnosů

Výkaz zisku a ztráty dostal mezi roky 2015 a 2016 výrazné změny. Mezi nejdůležitější změny patří bezesporu zrušení mimořádného výsledku hospodaření a s tím související zrušení mimořádných výnosů a mimořádných nákladů.

Do roku 2016 se užívaly účty účtové skupiny 58 – Mimořádné náklady a účtové skupiny 68 – Mimořádné výnosy. Skupina 68 ponechána volná. Mimořádné náklady se od roku 2016 účtují na účty 548 (náklady provozního charakteru) a 568 (náklady finančního charakteru). V případě účtování o výnosech mimořádného charakteru se užije účet 648 (náklady provozního charakteru) nebo účet 668 (výnosy finančního charakteru).

Tato změna může komplikovat porovnávání vykázaných dat. Změnily se položky ve výkazech týkající se této problematiky. Výkaz zisku a ztráty má již jen dvě části: provozní a finanční. Uživatel účetní závěrky nemůže získat informaci o tom, nalikolik jsou hospodářské výsledky závislé na položkách mimořádného charakteru, nepopíše-li to účetní jednotka v Příloze. Při práci s větším vzorkem podniků se však tyto informace těžko kvantifikují.

Malá (2017) zdůrazňuje, že ani tato změna nepovede ke změně výsledku hospodaření. Avšak v této spatřuje jako pozitivum zjednodušení výpočtu výsledku hospodaření (není třeba vyčíslovat výsledek hospodaření zvlášť za běžnou a zvlášť za mimořádnou činnost), jako negativum uvádí zobecnění nákladů a výnosů a s tím související snížení věrnosti a pravdivosti účetních dat.

Kouřilová & Nývltová (2017) zrušení mimořádného výsledku hospodaření považují za snížení věrného a poctivého obrazu skutečnosti, to demonstrují na příkladu zemědělství, u kterého se dá očekávat vysoká hodnota mimořádných nákladů a výnosů.

Mimořádný výsledek hospodaření se nezobrazuje ani v IFRS ani GAAP.

Tuto změnu z globálního hlediska všech podniků nepovažují za významnou. Nicméně jsou odvětví ekonomiky, kde rozsah mimořádných položek může být významný, například v již zmíněném odvětví zemědělství, které je velmi závislé na externích vlivech. Většina těchto vlivů má nahodilý charakter, proto bylo vhodné vykazování mimořádného výsledku hospodaření. Zahrnutí těchto nahodilých jevů do provozního výsledku hospodaření může mít velký vliv na mezipodnikové srovnání subjektů, může ovlivnit celkové hodnocení odvětví, nebo mít vliv na rozdělování dotací.

#### 1.1.8. Změny účetních předpisů ovlivňující externí audit

V rámci novelizace účetních předpisů se mění také zákon 93/2009 Sb. o auditech. Do konce roku bylo běžnou praxí, že auditor vydal jeden výrok k účetní závěrce a druhý výrok k výroční zprávě, tzn. ve dvou samostatných zprávách. Od 1. ledna roku 2016 je auditor povinen vydat pouze jednu zprávu vztahující se ke všem dokumentům, které jsou předmětem jeho ověření (včetně výroční zprávy).

Teoreticky se může stát, že nebude možné jedním výrokem relevantně zhodnotit všechny informace. Například, že účetní závěrka nebude obsahovat žádné významné materiální nesprávnosti, proto bude vydán výrok bez výhrad. Ale výroční zpráva bude obsahovat chyby, ale v kontextu celé účetní závěrky vyhodnotí auditor tyto chyby jako nevýznamné. Avšak prakticky si myslím, že účetní jednotky přistupují k tvorbě účetní závěrky a výroční zprávy stejně zodpovědně a tam, kde auditor identifikuje zvýšené riziko chyb v účetní závěrce, bude intenzivněji spolupracovat s jednotkou i na podobě výroční zprávy.

Mění se také vymezení pojmu „aktiva celkem“. Do konce roku 2015 se jednalo o brutto aktiva (celková aktiva z rozvahy nesnížená o odpisy ani opravné položky). Od roku 2016 jsou rozhodující aktiva netto. Dále je třeba zmínit, že v této souvislosti a zároveň se změnou účtování aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti může dojít k posunu hodnot těchto ukazatelů, a s tím související splnění či nesplnění kritérií pro povinný audit. Ačkoli je tento postup vhodnější (hodnota netto podle názoru autorky

lépe reflektuje skutečnost), může z této změny vzniknout větší prostor pro využití technik kreativního účetnictví.

Účetní jednotky pro stanovení povinnosti zákonného auditu hodnotí výstupy roku 2015 podle pravidel platných do 31. prosince 2015 a výstupy roku 2016 a pozdějších podle pravidel platných od 1. ledna 2016 (Sdělení MF k novele zákona o účetnictví a novele souvisejících právních předpisů, 2018).

Mnoho podniků se snaží vyhnout povinnosti ověření účetní závěrky auditorem. Jednak samotné ověření není levnou záležitostí, zároveň mohou mít podnikatelé strach, že „by se mohlo něco najít“, proto můžou přistoupit například k rozdělení společnosti na dvě menší, a povinnému auditu se vyhnout, navzdory legislativě.

#### 1.1.9. Obchodní marže ve výkazu zisku a ztráty

Další změna se týkala vykazování obchodní marže. Ta se do konce roku 2015 vykazovala v řádku 03. Od roku 2016 se samostatně nevykazuje.

Obchodní marži definuje Kouřilová & Rybová (2012) v absolutním vyjádření jako rozdíl nákupní a prodejní ceny zásob, v relativním pak jako rozdíl nákupní a prodejní ceny dělený prodejní cenou. Obchodní přírážka je pak definovaná jako rozdíl nákupní a prodejní ceny dělený cenou nákupní. Z pohledu uživatelů účetních závěrek lze obchodní marži vypočítat jako rozdíl účtu 604-Tržby z prodaného zboží minus 504-Náklady na prodané zboží.

Jak vyplývá z předešlého, obchodní marže je důležitým ukazatelem pro obchodní podniky. Tržby z prodeje musí pokrýt nejen přímé náklady související s pořízením zboží, ale i další náklady, které nejsou přímo přiřaditelné k jednotlivým výkonům (náklady na reklamu, výzkum a vývoj, administrativu, ...). Pro správné stanovení obchodní marže je nutné sestavení kalkulace, respektive upravit výstupy finančního účetnictví takovým způsobem, aby byly použitelné pro vnitropodnikové účetnictví. Špatně nastavená obchodní marže může zkreslit hodnocení výsledků obchodní činnosti.

**Tabulka 7 Struktura výkazu zisku a ztráty**

Nové položky k 1. lednu 2016	Stávající položky k 31. prosinci 2015
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	součtová položka A., B.1. a B.2.
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

*Profit and loss statement structure: Original breakdown (on the right), new breakdown (on the left). Zdroj: Ministerstvo financí (2015)*

Názorněji je změna vidět ve výkazu zisku a ztráty za rok 2015 (pravo) a 2016.

**Tabulka 8 Struktura výkazu zisku a ztráty**

Označení	TEXT	Označení	TEXT
		a	b
I.	Tržby z prodeje výrobků a služeb	I.	Tržby za prodej zboží
II.	Tržby za prodej zboží	A.	Náklady vynaložené na prodané zboží
A.	Výkonová spotřeba	+	Obchodní marže
A.1.	Náklady vynaložené na prodané zboží	II.	Výkony
A.2.	Spotřeba materiálu a energie	II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb
A.3.	Služby	2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti
		3.	Aktivace

*Profit and loss statement structure: Original breakdown (on the right), new breakdown (on the left). Zdroj: Ministerstvo financí (2015)*

Cardová (c1997-2019) ve svém příspěvku dělí začátek výkazu zisku a ztráty dle původní metodiky na část obchodní a výkonovou. Část obchodní zahrnovala tržby z prodeje zboží, náklady na prodané zboží a položka obchodní marže byla dána jejich součtem. Výkonová část se skládala z tržeb za prodej vlastních výkonů (včetně změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivací), které byly poměřovány s výkonovou spotřebou. Rozdíl těchto položek byl vyjádřen položkou přidaná hodnota.

Výkazy platné od roku 2016 neznají součtové řádky obchodní marže a přidaná hodnota. Nově jsou vykázány tržby z prodeje výrobků a služeb a za prodej zboží a dále jsou řazeny nákladové položky výkonová spotřeba, změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace.

Protože obchodní marže není běžným ukazatelem, a pro další část této práce je nutné přesně nadefinovat její význam, je pro názornost uvedena analýza obchodní marže společnosti Lidl Česká republika, v. o. s., která je propočtena z veřejně dostupných údajů.

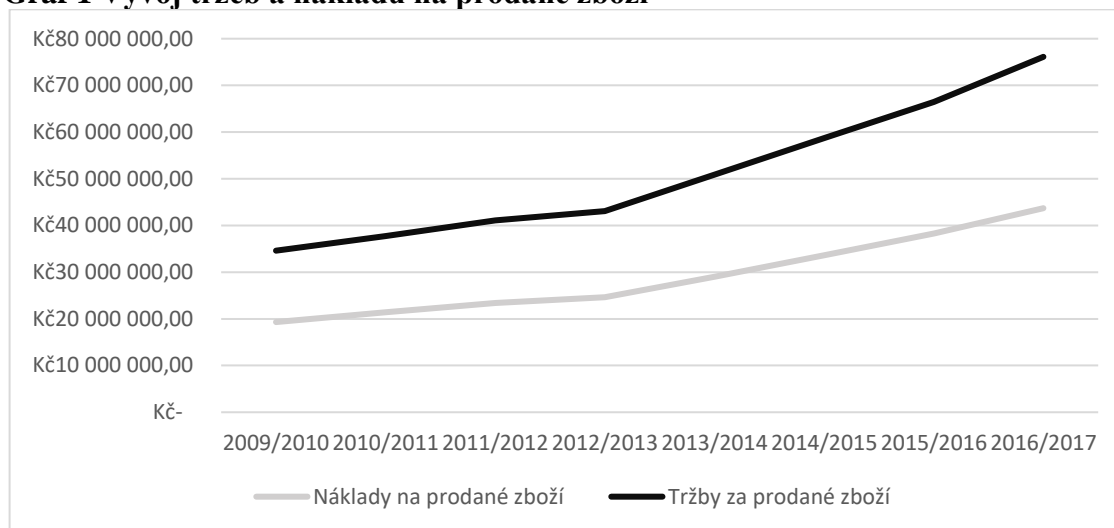
**Tabulka 9 Vývoj obchodní marže u vybraného podniku**

v tis. Kč <sup>1</sup>	2009/2010	2010/2011	2011/2012
Tržby za prodané zboží <sup>2</sup>	19 315 463,00 Kč	21 400 822,00 Kč	23 386 527,00 Kč
Náklady na prodané zboží <sup>3</sup>	15 291 775,00 Kč	16 312 361,00 Kč	17 714 445,00 Kč
Obchodní marže (absolutně) <sup>4</sup>	4 023 688,00 Kč	5 088 461,00 Kč	5 672 082,00 Kč
Obchodní marže (%)	20,83%	23,78%	24,25%

2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017
24 651 128,00 Kč	29 037 355,00 Kč	33 604 262,00 Kč	38 304 884,00 Kč	43 701 753,00 Kč
18 396 777,00 Kč	21 880 030,00 Kč	25 088 834,00 Kč	28 152 363,00 Kč	32 417 881,00 Kč
6 254 351,00 Kč	7 157 325,00 Kč	8 515 428,00 Kč	10 152 521,00 Kč	11 283 872,00 Kč
25,37%	24,65%	25,34%	26,50%	25,82%

*Business margin the selected company: 1- in ths. CZK; 2- Sales for sold goods; 3- Cost of sold goods; 4- Business margin(absolut). Zdroj: Vlastní zpracování na základě zveřejněných informací*

**Graf 1 Vývoj tržeb a nákladů na prodané zboží**



*Sales and cost of sold good: Grey line – Cost of sold good; Black line – Sales of sold good. Zdroj: Vlastní zpracování na základě zveřejněných informací*

**Graf 2 Vývoj obchodní marže**



*Business margin. Zdroj: Vlastní zpracování na základě zveřejněných informací*

Z pohledu managementu společnosti jsou však údaje, které poskytuje finanční účetnictví, nedostatečné. Velký problém je v agregaci marží za všechny druhy zboží. Finanční účetnictví ani nemůže poskytnout informace o maržích za jednotlivé položky zboží, dokonce ani za skupiny zboží. Proto v obchodní činnosti roste důležitost tvorby kvalitního vnitropodnikového účetnictví. Obchodní marže je pro obchodní podniky významný ukazatel k tvorbě rozhodnutí. Pokud obchodní podniky důsledně nepropočítávají obchodní marže, může dojít k špatným rozhodnutím, které mohou v důsledku ohrozit existenci podniku.

Navzdory zrušení položky Obchodní marže z výkazů není pro externího uživatele těžké ze zveřejněných údajů hodnotu obchodní marže zjistit. Tato informace může dostačovat u podniků, u nichž je prodej zásob pouze doplněním sortimentu vlastních výrobků či služeb. U výrobních podniků není tato informace dostačující ani pro externího uživatele účetních výkazů.



## 1.2. Diskuse problematiky

### 1.2.1. Zřizovací výdaje

Malá (2017) míní, že dojde k poklesu výkonnosti nově založených podniků z důvodu změny metodiky účtování zřizovacích výdajů. Toto tvrzení bude ověřeno na modelovém příkladu v další části práce.

Tato změna znamená přiblížení českých účetních předpisů k mezinárodním. Podle mezinárodního účetního standardu IAS 38 se zřizovací výdaje, tedy výdaje vynaložené od založení do vzniku společnosti, účtují do nákladů, nikoli do dlouhodobého majetku jako tomu bylo u předchozího způsobu účtování podle českých právních předpisů. Komora auditorů České republiky zdůvodňuje změnu účtování zřizovacích nákladů tím, že nesplňují podmínky vykazování dlouhodobého majetku (“Odůvodnění”, c2012-2019). Toto tvrzení žádný citovaný autor nerozporuje.

Žádný právní předpis nestanovuje povinnost účtování nákladů vynaložených od založení do vzniku společnosti prostřednictvím účtů časového rozlišení (typicky 381). Jsou-li však položky nevýznamné k účetní závěrce jako celku (při stanovení významnosti lze použít auditorský standard ISA 320), lze usuzovat, že neúčtování prostřednictvím účtů časového rozlišení významně neovlivní informace zobrazené prostřednictvím účetní závěrky.

Je-li položka významná, za problematické považují zejména stanovení doby, po kterou bude nově vzniklá společnost tyto náklady časově rozlišovat. Jedná-li se o společnost založenou na dobu určitou, za vhodné bych považovala časově rozlišovat po celou dobu existence této společnosti. Pokud je však společnost založena na dobu neurčitou, volila bych časové rozlišování na dobu 5 let (původní doba daňových odpisů této položky). Protože tyto položky bezesporu nesouvisí pouze s běžným účetním obdobím, ale jejich efekt dosáhne do budoucnosti, je vhodné jejich nákladový efekt rozložit do více období. Rozlišovat po delší časové období jak 5 let nepovažuji za vhodné z důvodu snižování reálné hodnoty nákladů v čase a jejich možným neuplatněním z důvodu likvidace společnosti.

### 1.2.2. Rezervy

Rezervy považují za jeden z nejdůležitějších prvků dosahování věrného a poctivého obrazu účetní závěrky. Navzdory tomu účetní jednotky používají tento instrument

málo a nerady (snižují výsledek hospodaření). Můj názor vychází z nahlížení do účetních závěrek různých podniků a koresponduje s názorem Valešové (2015), která popisuje přístup auditovaných účetních jednotek k tvorbě rezerv. Mnohé účetní jednotky považují jejich tvorbu za „rozmar“ auditora, a pokud by neměly zákonnou povinnost auditu, rezervy by netvořily. Ověření tohoto tvrzení je obsaženo v dalších částech této práce.

Například ve zkoumaném vzorku, se kterým pracuje Malá (2017), o nějaké rezervě účtuje 18 podniků ze 100 zemědělských podniků, proto myslím, že v účetnictví českých podniků je co zlepšovat. Speciálně v odvětví zemědělství považuji tvorbu rezervy k dosažení dostatečné vypovídací schopnosti za nutnost také proto, že vážou kapitál k pokrytí událostí, které mohou v budoucnu nastat a jejich případná úhrada by mohla podnik poškodit nebo ohrozit.

Malá (2017) definuje hypotézu, že dochází ke snížení výkonnosti a snížení hodnoty pasiv. Nývltová a Kouřilová (2017) uvádí, že zvýšení hodnoty rezerv povede ke zvýšení hodnoty zadluženosti.

Jako problematický vidím institut zákonných rezerv. Zákonné rezervy podle zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů nespĺňují definici platnou pro účetní rezervy. Navrhovala bych tedy zrušení účtování o zákonných rezervách na opravy dlouhodobého majetku. Rezervu chápu jako závazek s nejistou výší či nejistým okamžikem vzniku. A za kým v případě rezervy na opravu dlouhodobého majetku vzniká závazek? Při argumentaci, že vzniká závazek za vykazující společností, není rezerva cizím zdrojem, a nemůže být v cizím kapitálu vykázána.

Účtování o zákonných rezervách není časté, jak dokazují i data ze zkoumaných podniků. Malý zájem o tento prostředek daňové optimalizace je podle mého názoru dán nutností deponovat peníze na zvláštním bankovním účtu, přinášející velice nízký úrok a omezení disponibility s těmito peněžními prostředky.

### 1.2.3. Aktivace vnitropodnikových služeb

Podle mého názoru jsou odvětví, zejména zemědělství, kde přesunutí účtování aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti má negativní vliv na vypovídací schopnost účetnictví, jak prokázaly na vzorku vybraných zemědělských podniků Nývltová a Kouřilová (2017).

Na druhou stranu mnoho českých podniků má zahraniční vlastníky, pro které mohlo být matoucí, že jsou tyto položky vykázány ve výnosech. Pohled na tuto změnu záleží na tom, jak si člověk vykládá zásadu pravdivého a věrného zobrazení skutečnosti. Z mého pohledu je dosažení pravdivého a věrného obrazu dosaženo pouze, pokud je účetní závěrka srozumitelná pro její uživatele. Proto při globálnějším pohledu na danou problematiku považuji změnu spíše za pozitivní, jako na zvýšení srozumitelnosti pro uživatele účetních závěrek, navzdory tomu, že došlo k odchýlení od věrného a pravdivého obrazu skutečnosti v oblasti zemědělství.

Malá (2017) navzdory tomu, že analyzovala zemědělské podniky došla, k opačnému názoru než Nývltová a Kouřilová (2017). Tvrdí, že změna účtování povede k zvýšení vypovídací schopnosti účetních výkazů, protože dřívější účtování nerespektovalo, že aktivace vnitropodnikových služeb nesplňovala mezinárodní definici výnosů. Dále předpokládá změnu obratu, a s tím související spadnutí či vypadnutí z povinného ověření účetní závěrky auditorem. Ověření tohoto tvrzení bude provedeno v praktické části této práce.

Podle Popílkové (2016) vznikne z důvodu této změny rozdíl při výpočtech ukazatelů finanční analýzy. Toto tvrzení bude také ověřeno v praktické části na vybraném vzorku podniků.

#### 1.2.4. Změna stavu zásob vlastní činnosti

Změny v účtování změny stavu zásob vlastní činnosti mají podle mého názoru podobný dopad jako změna aktivace vnitropodnikových služeb. Zrušení aktivace hodnotí Nývltová a Kouřilová (2017) jako negativní zejména pro zemědělské podniky pro vykazování. Autorky považují původní způsob zobrazení jako věrnější a poctivější.

K zhodnocení významnosti dané položky je použit poměr velikosti položky-Změna stavu zásob vlastní činnosti a součtové položky-Výkony (ve struktuře platné do roku 2015). Hodnota je absolutní, tzn. nezohledňuje, zda byla hodnota vykázána záporná, nebo kladná (zůstatek na straně má dáti, či dal).

**Tabulka 10 Změna stavu zásob vlastní činnosti**

Poměr položek Změna stavu zásob vlastní činnosti / Výkony <sup>1</sup> ; v %	2017	2016	2015	2014	2013
Zambelli-technik, s. r. o.	3,6187	1,5149	2,2465	1,1496	1,5075
CB Auto, a. s.	0,6020	1,9769	0,4526	0,2540	1,3416

*Change in inventory of own activity: I- Ratio Changes in Inventory / Stock Performance.*  
*Zdroj: Účetní závěrky podniků; vlastní zpracování*

Jak je z tabulky patrné, procentní podíl Změny stavu zásob vlastní činnosti ku výkonům je v průměru skutečně vyšší u výrobního podniku. Protože druhá společnost není čistě obchodní podnik, nejsou ani u této společnosti tyto hodnoty nevýznamné. Pro vliv na obrat je také důležité, zda dané účty mají zůstatek na MD, či Dal.

Černý (2006) naopak považuje původní metodiku za nevhodnou, snižující vypovídací schopnost účetních výkazů, protože dochází ke zkreslování nákladů i výnosů. Zároveň je nutno podotknout, že aktuální způsob vykazování Změny stavu zásob vlastní činnosti znamená přiblížení českých účetních předpisů předpisům mezinárodním.

Patrná diskrepance mezi názory uvedených autorů se týká jedné z nejdůležitějších (ne-li nejdůležitější) zásady účetnictví – věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Černý (2006) hodnotí změnu bez ohledu na předmět podnikání dané účetní jednotky, naproti tomu detailnější pohled Nývltové a Kouřilové (2017) zaměřený na oblast zemědělství naznačuje, že hodnocení této změny ve vztahu k vypovídací schopnosti účetních výkazů by mohlo záležet na předmětu podnikání dané účetní jednotky.

#### 1.2.5. Kategorizace účetních jednotek

Kategorizace účetních jednotek je podle mého názoru i názoru Malé (2017) pozitivní, co do jasného a srozumitelného definování povinností sestavování, zveřejňování a ověřování účetních závěrek, protože účetním jednotkám jasně a srozumitelně nadefinuje, do které kategorie spadá a jaké informace musí zveřejňovat, zda má zákonem stanovenou povinnost auditu a zejména malým podnikům ušetří administrativní práci.

Podle Nývltové a Kouřilové (2017) však dojde ke zhoršení přístupu k některým informacím u malých účetních jednotek.

### 1.2.6. Mimořádné náklady, výnosy a výsledek hospodaření

V mezinárodních účetních soustavách se o mimořádných nákladech a výnosech odděleně neúčtuje. V odvětví zemědělství je však evidování v rámci vnitropodnikového účetnictví vhodné, ne-li nutné. Nicméně externí uživatel účetních dat nebude mít větší nou k těmto údajům přístup. Protože Malá (2017) i Nývltová a Kouřilová (2017) hodnotí tuto změnu negativně, dodržování legislativy vede ke snížení vypovídací schopnosti účetních výkazů.

Jelikož však v mezinárodních účetních soustavách není o mimořádném výsledku hospodaření účtováno, mohlo být jeho dřívější vykazování pro zahraniční uživatele matoucí. Protože mezi autory nevzniká nesoulad, co do vztahu k vypovídací schopnosti, nebude toto předmětem zkoumání ani v této práci. Vypovídací schopnost se i podle autorky snížila, nicméně kromě zemědělských podniků nejsou mimořádné položky natolik významné, aby výrazně ovlivnila rozhodování ekonomických subjektů.

**Tabulka 11 Mimořádný výsledek hospodaření**

Zambelli-technik, spol. s r. o.			
V tis. Kč <sup>1</sup>	2015	2014	2013
Provozní a finanční výsledek hospodaření <sup>2</sup>	63 101	51 547	65 118
Mimořádný výsledek hospodaření <sup>3</sup>	0	0	272
CB Auto, a.s.			
V tis. Kč <sup>1</sup>	2015	2014	2013
Provozní a finanční výsledek hospodaření <sup>2</sup>	24 599	12 476	990
Mimořádný výsledek hospodaření <sup>3</sup>	0	0	0

*Extraordinary profit: 1- in ths. CZK; 2- Operating and financial results of operations; 3- Extraordinary profit. Zdroj: Účetní závěrky podniků; vlastní zpracování*

Tabulka potvrzuje výše uvedené. Vykázání mimořádných nákladů či výnosů bylo i před zrušením samostatného vykazování u zvolených podniků spíše ojedinělé, proto se podle mého názoru zrušení této kategorie při sledování věrného a poctivého obrazu neprojeví negativně. Pozitivum naopak přináší zjednodušení výpočtu výsledku hospodaření a sblížení s mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

### 1.2.7. Kritéria pro stanovení povinnosti ověření účetní závěrky auditorem

Nývtlová a Kouřilová (2017) považují změnu kritéria z brutto na netto jako pozitivní. Hodnoty netto jsou vhodnější při porovnání velikosti podniků, při finanční analýze. Autorka práce s názorem souhlasí.

Vezmeme-li dva podniky, jeden, který má staré stroje a jeden, který stroje obměňuje, vykážou oba podniky, za předpokladu stejných pořizovacích cen stejné brutto hodnoty. Při zohlednění korekcí, budou netto hodnoty u obou podniků odlišné. Z této úvahy plyne, že posouzení vhodnosti užívání kritéria brutto nebo netto záleží na důslednosti, se kterou účetní jednotky přistupují k zásadě opatrnosti. Bližší analýza této problematiky je nad rámec této práce, nicméně částečnou odpověď může poskytnout testování problematiky rezerv, které tvoří jeden ze základních prvků zásady opatrnosti, v této práci.

Jedním z efektů přesunu účtování o Změně zásob vlastní činnosti a Aktivace vnitropodnikových služeb z výnosů do nákladů je změna obratu.

### 1.3. Metody zvýšení vypovídací schopnosti a spolehlivosti účetních dat

Vliv dalších zaváděných směrů účetnictví na porozumění a interpretaci účetních výkazů poskytují směry, které ve své monografii uvádí Nývltová, Kouřilová & Rybová (2016) v následujícím členění:

#### **Forezní účetnictví**

Forezní účetnictví lze využít zejména ke kontrole finančních operací a účetních výkazů s cílem odhalit finanční manipulace. V podniku by mělo sloužit jako kontrolní prvek.

Ovšem v případě legislativních změn může forezní účetnictví poukazovat na možné manipulace, které však metody špatně vyhodnotí a toto špatné hodnocení vychází z metodických změn. Je proto nutné při používání těchto metod vědět, co způsobí jednotlivé legislativní změny, aby nedošlo k chybným závěrům.

#### **Pentální účetnictví**

Pentální účetnictví získalo svůj název podle pětice údajů (MD, D, VH, minus plus) a pětice vazeb (MD, D, minus, plus, minusplus), které jsou jejím základem. Implementace pentálního účetnictví není obtížná, obnáší pouze přidání sloupce do účetního deníku. Pentální účetnictví může mít přínos nejen pro účetnictví, ale také pro řízení likvidity a kontrolu (Dušek, 2015).

#### **Podrozvaha a nefinanční informace**

Podrozvahové účty jsou využívány k evidování položek neuváděných v rozvaze (například z důvodu, že je účetní jednotka nevlastní, ale využívá). Jedná se především o evidenci leasingů, zástav, zboží v komisioním prodeji. Dalšími důležitými informacemi jsou nefinanční informace. Jedná se například o informace o tržním prostředí, ve kterém se podnik nachází, jestli nemá pouze jednoho velkého dodavatele či odběratele, a je na něm tedy závislý, stylu řízení firmy.

Protože však tyto informace nejsou veřejné, nemohou být součástí rozhodování externích uživatelů, ať pro investiční, či výzkumné účely. Jejich postupné zahrnování do účetních výkazů je žádoucí (jako příklad lze uvést leasing, který je dle IFRS vykazován jako součást majetku).

## **Behaviorální účetnictví**

Behaviorální účetnictví je účetnictví s interdisciplinárním přesahem. Je to účetní směr, který si klade za cíl ohodnotit i znalosti, chování a kvality pracovníků podniku.

Důkazem toho, že tento směr ekonomie je v současnosti významný, je ocenění amerického ekonoma Richarda H. Thalera Nobelovou cenou za ekonomii pro rok 2017. Laureát se profesně zaměřuje na ekonomii pohledem lidského chování. Profesor Thaler tvrdí, že lidé se chovají iracionálně. Tento pohled v zásadě popírá platnost mnohých ekonomických teorií, které lidskou racionalitu předpokládají. Teorii iracionality lidí používá v tvorbě politik veřejného sektoru (Appelbaum, 2017).

Podle Drábkové a Kouřilové (2016) zkoumá behaviorální účetnictví (někdy též nazýváno jako mentální účetnictví) vliv chování člověka na finanční transakce. Chování člověka má pak důsledky ve volbě účetních metod, důslednosti jejich dodržování i interpretaci účetních výstupů. Člověk intuitivně jedná tak, aby dosáhl uspokojení svých potřeb, a proto je k dosažení objektivit účetnictví potřeba znalostí, dodržování limitů chování, dlouhodobějšího chování, a především vhodných charakterových vlastností. Podle autork jsou v zaměstnání úspěšní především pracovníci s vysokým EQ (emoční inteligence), nikoli lidé pouze s vysokým IQ (intelligenční kvocient).



## 1.4. Koncepce účetní legislativy 2020-2030

Na konci listopadu 2017 vydalo Ministerstvo financí materiál, který definuje předpokládanou koncepci účetní legislativy pro další roky a zároveň otevírá společenskou diskuzi o dalším vývoji legislativy. Ministerstvo financí (©2005-2013) připomíná, že jako členský stát Evropské unie máme povinnost implementovat řadu předpisů, a zároveň upozorňuje na rostoucí význam mezinárodních účetních standardů.

### **Koncepční rámec**

Materiál uvádí, že pravděpodobně vznikne koncepční rámec, po vzoru IFRS, který bude obsahovat cíle, předpoklady, zásady, kvalitativní charakteristiky, výjimky, základní prvky výkazů – definování účetních pojmů – náklady, výnosy a aktiva, vlastní kapitál a další. Ministerstvo předpokládá úlevy pro mikro, malé a střední podniky, pokud by pro ně některá ustanovení způsobila neúměrnou zátěž. Od budoucího koncepčního rámce, který bude harmonizován s koncepčním rámcem IFRS, si zákonodárce slibuje možnou inspiraci v nevyjasněných otázkách. Změna má přinést zvýšení vypovídací schopnosti účetních výkazů i jejich transparentnost.

### **Účetní zásady**

Účetní zásady nejsou v současné době „na jednom místě“, což znesnadňuje uživatelům orientaci. Evropská legislativa nepoužívá kupříkladu zásadu vedení účetnictví v domácí měně, přičemž se předpokládá opuštění této zásady i v české legislativě. K zajištění věrného a poctivého účetnictví lze podle materiálu dosáhnout pouze využitím obecných účetních zásad. Jejich plné využití zvýší vypovídací schopnost účetní závěrky.

### **Zásada přednosti obsahu před formou**

V materiálu je zdůrazňována tato zásada často a je na ní kladen velký důraz. Cílem účetnictví není zaznamenání uskutečněných transakcí, nýbrž analýza dopadu na finanční situaci a výkonnosti. K tomuto je třeba přesně nadefinovat základní pojmy (aktiva, výnosy atd.). Materiál nepopírá její částečné uplatňování i v současnosti, nicméně například v oblasti finančního leasingu není českými právními předpisy uplatňována.

Vliv uplatňování této zásady k dosažení věrného a poctivého obrazu je významný, bez její aplikace nelze věrného a poctivého obrazu dosáhnout.

## Požadavky na rozsah účetní závěrky

Materiál předpokládá, že v budoucnu dojde k bližší specifikaci povinností v souladu s účetní závěrkou pro společnosti, které neupravují evropské směrnice.

**Tabulka 12** Koncepce účetní legislativy

<u>Druh účetní jednotky</u> <sup>1</sup>	<u>Kategorie</u> <sup>2</sup>	<u>Návrh na minimální požadavek rozsahu vedení účetnictví</u> <sup>3</sup>
<b>Podnikatelský sektor</b> <sup>4</sup>		
<i>Podnikající FO</i> <sup>5</sup>	<i>Nejsou účetní jednotkou</i> <sup>6</sup>	<b>Daňová evidence</b> <sup>7</sup>
	<i>Jsou účetní jednotkou</i> <sup>8</sup>	<b>Hotovostní účetnictví</b> <sup>9</sup>
<i>Podnikatelé</i> <sup>10</sup>	<i>Mikro</i> <sup>*11</sup>	<b>„Podvojně“ účetnictví s úlevami pro mikro účetní jednotky</b> <sup>12</sup>
	<i>Malá</i> <sup>*12</sup>	
	- <i>neauditovaná</i> <sup>13</sup>	<b>„Podvojně“ účetnictví s úlevami pro malé účetní jednotky</b> <sup>14</sup>
	- <i>auditovaná</i> <sup>15</sup>	<b>Podvojně účetnictví v plném rozsahu</b> <sup>16</sup>
	<i>Střední</i> <sup>*17</sup>	<b>Podvojně účetnictví v plném rozsahu</b> <sup>16</sup>
	<i>Velká</i> <sup>*18</sup>	<b>Podvojně účetnictví v plném rozsahu</b> <sup>16</sup>
	<i>Kótovaná</i> <sup>19</sup>	<b>IFRS</b>

*Accounting legislation concept: 1- Type of entity; 2- Category; 3- Proposal for a minimum range of accounting; 4- Private sector; 5- Self-employed; 6- Is not a accounting entity; 7- tax records; 8- Accounting entities; 9- Cash accounting; 10- Business units; 11- Micro; 12- Double-entry accounting with relief for micro entities; 12- Small; 13- Without an obligatory audit; 14- Double-entry accounting with relief for small entities; 15- With an obligatory audit; 16- Double entry bookkeeping; 17- Medium; 18- Big; 19- Listed. Zdroj: Souhrn koncepce účetnictví 2020-2030, Ministerstvo financí (2018); výňatek*

U středních a velkých účetních jednotek by měla změna přinést zvýšení vypovědací schopnosti účetních výkazů. U malých a mikro dojde ke snížení administrativní zátěže a jako dostatečné ke vztahu k vypovědací schopnosti bude dodržování platné legislativy.

### Účetní závěrka

V budoucnu se očekává schválení jednotného vzoru účetních výkazů v elektronické podobě, aby jedním exportem dat mohli být uspokojeni všichni uživatelé účetních dat. Ve vztahu k vypovědací schopnosti tato úprava nepřináší změnu, sníží pouze administrativní zátěž účetních jednotek.

Další plánovanou změnou je umožnění všem podnikajícím fyzickým osobám vést pouze jednoduché (hotovostní) účetnictví, bez ohledu na to, zda je podnikatel zapsán v obchodním rejstříku. Naopak pro velké účetní jednotky a jejich ovládací účetní jednotku se plánuje povinné sestavování účetní závěrky podle IFRS.

## **Účetní knihy**

Současný zákon o účetnictví definuje účetní knihy v téměř nezměněné podobě od roku 1991. Součástí novelizace by mělo být upravení ustanovení do podoby, která by odpovídala současnému vedení účetnictví na PC. Tato úprava je ve vztahu k věrnému a poctivému obrazu indiferentní.

## 2. Cíl a metodika práce

Cílem práce je identifikovat významné změny legislativy se zaměřením na rok 2016, charakterizovat jejich posun k vypovídací schopnosti účetních výkazů a okomentovat názor na změny v rozšířeném kontextu o jevy týkající se behaviorálního účetnictví.

Data použitá v této práci pocházejí z databáze Albertina, která poskytuje účetní data zveřejněná na portálu Justice.cz. Protože mnoho podniků nezveřejňuje účetní závěrky, zahrnoval by výběr pouze podniky, které účetní závěrky zveřejňují, což by mělo za následek nereprezentativnost vzorku, protože by nebyl náhodným výběrem všech podniků a zároveň, lze důvodně předpokládat, že pokud podnik nezveřejňuje účetní výkazy, chce něco skrýt.

V práci jsou tedy zkoumány dva podniky, jeden reprezentující výrobní podniky, kde se práce zaměřuje především na změny, které způsobilo přesunutí položek aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti a podniky reprezentující podniky obchodní, kde se práce zaměřuje na změny, které způsobilo zrušení vykazování obchodní marže ve výkazech.

Jako reprezentant za výrobní podniky v práci vystupuje společnost Zambelli-technik, spol. s r.o. sídlící v Českém Krumlově zabývající se kovoobráběčstvím a zámečnictvím a obchodní podnik CB Auto, a. s., zabývající se koupí a prodejem zejména automobilů se sídlem v Českých Budějovicích. Oba podniky spadají v roce 2017 do kategorie velkých účetních jednotek a zároveň zveřejňují účetní výkazy včas a v dostatečném rozsahu. Podnik Zambelli-technik, spol. s r.o. jsem pro zkoumání zvolila proto, že pracuji v auditorské společnosti, která tuto firmu audituje, proto si myslím, že společnost lépe znám, a zároveň jsem se na tuto společnost chtěla podívat i z pohledu „nezasvěceného“ uživatele. Druhou zvolenou společností jsem si jednak zvolila z důvodu podobné velikosti, a zároveň zcela odlišného podnikatelského zaměření.

Praktická část této práce obsahuje propočet položek výkazů dotčených změnami účetní legislativy podle předpisů platných do roku 2015 a jejich porovnání s hodnotami podle nové metodiky z roku 2016. Protože se některé změny nemusely projevit ve výkazech zvolených společností, budou dopady vybraných změn demonstrovány na fiktivní účetní jednotce.

Protože však došlo k několika významným dílčím změnám, je nutné k dosažení cíle práce vyjádřit názor na změny účetní legislativy. Co do zvýšení vypovídací schopnosti účetních výkazů na jednotlivé změny pohlížet jednotlivě, protože každá změna může mít rozličný vliv na vypovídací schopnosti účetních výkazů. Na rozdíl od Nývltové a Kouřilové (2017), které hodnotí význam změn co do vypovídací schopnosti souhrnně, klade si tato práce za cíl hodnotit změny i detailněji, s přihlédnutím k odlišnostem těchto změn, zároveň oproti výše uvedeným autorkám práce nebude zahrnovat zemědělské podniky.

## ZŘIZOVACÍ VÝDAJE

Malá (2017) tvrdí, že změna účtování zřizovacích výdajů ovlivní výkonnost podniku. V práci bude toto tvrzení ověřeno. Protože však ani jedna ze zvolených společností o zřizovacích výdajích neúčtovala (již zavedené společnosti), bude dopad této změny proveden na fiktivní společnosti.

K hodnocení výkonnosti podniků budou využity ukazatele nákladovosti aktiv, nákladovosti výnosů, nákladová rentabilita<sup>4</sup>.

Přičemž tyto ukazatele jsou definovány následujícím způsobem:

$$\text{Nákladovost aktiv} = \frac{\text{celkové náklady}}{\text{celková aktiva}} \quad (1)$$

$$\text{Nákladovost výnosů} = \frac{\text{celkové náklady}}{\text{celkové výnosy}} \quad (2)$$

$$\text{Nákladová rentabilita} = \frac{EAT}{\text{celkové náklady}} \quad (3)$$

Ukazatel Nákladová rentabilita může být definován také jako zisk před zdaněním a úroky (EBIT) lomeno celkové náklady. Přestože čistý zisk (EAT) uvažuje vliv zdanění (který je však pro české podniky srovnatelný) a vliv úroků (které jsou ovlivněny kapitálovou strukturou, podmínkami smluv a dalšími faktory), je pro získání relevantních výsledků vhodnější použít čistý zisk.

Hodnoty aktiv za zvolené společnosti jsou uvedeny v kapitole 3.3.7, hodnoty celkových výnosů a nákladů jsou uvedeny v kapitole 3.2.

---

<sup>4</sup> Hodnocení výkonnosti podniků pouze na základě těchto ukazatelů nepodává komplexní pohled, nicméně komplexnější hodnocení výkonnosti neumožňuje rozsah práce.

## REZERVY

Rezervy jsou součástí cizího kapitálu, proto jejich vykázání ovlivňuje hodnotu ukazatele zadluženosti. Zadluženost je definována jako:

$$\text{Zadluženost} = \frac{\text{cizí kapitál}}{\text{celkový kapitál}} \quad (4)$$

Z článku Valešové (2015) vyplývá tvrzení, že auditované společnosti účtují o rezervách častěji. Protože však jsou oba zkoumané podniky auditované, navíc oba podniky v roce 2017 spadaly do kategorie velké účetní jednotky, měly by vykazovat rezervy, které jsou důležitým prvkem dosažení základního principu účetnictví – věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Protože však podniky mají odlišný předmět podnikání, jinou kapitálovou strukturu, jinou strukturu zákazníků a další, nebude k vyhodnocení použita absolutní výše vykázaných rezerv, ale poměrový ukazatel definovaný jako:

$$\text{Podíl rezerv na celkových pasivech v \%} = \frac{\text{B.I.Rezervy}}{\text{celková pasiva}} \quad (5)$$

Je-li předpoklad správný, budou obě společnosti vykazovat rezervy ve svých účetních závěrkách. Do roku 2015 byly jednotlivé druhy účetních rezerv v zákoně vjmenovány, protože se však definice změnila na více obecnou, lze očekávat, že při detailnějším výkladu může od roku 2016 docházet k tvorbě více druhů rezerv.

## AKTIVACE VNITROPODNIKOVÝCH SLUŽEB

Podle Popílkové (2016) dojde ke změnám hodnot ukazatelů finanční analýzy, a nebude možné bez další úpravy použít výsledky k meziročnímu srovnání.

K analýze jsou využity výše nadefinované ukazatele Nákladovost aktiv (1), Nákladovost výnosů (2), Nákladová rentabilita (3) a Rentabilita tržeb, definovaná jako:

$$\text{Rentabilita tržeb} = \frac{\text{EAT}}{\text{Celkové výnosy}} \quad (6)$$

Potenciální hodnoty za roky 2013, 2014 a 2015 budou získány při úpravě položky Aktivace vnitropodnikových služeb podle metodiky platné od roku 2016 (aktivace vnitropodnikových služeb nebude v hodnotách z předchozích let zvyšovat výnosy, ale sníží náklady). Hodnoty z let 2016 a 2017 budou přepočteny podle metodiky platné do roku 2015.

## ZMĚNA STAVU ZÁSOb VLASTNÍ ČINNOSTI

Autorky zabývající se odvětvím zemědělství se staví ke změně negativně, co do vypovídací schopnosti výkazů, naopak Černý (2006) metodiku účtování těchto položek za použití nákladových účtů považuje za pozitivní vzhledem k vypovídací schopnosti účetních výkazů.

Jelikož účty Změna stavu zásob vlastní činnosti a Aktivace vnitropodnikových služeb dostaly obdobné změny (přesunu z účetních skupin 61- a 62- do účtové skupiny 58-, je možné použít stejný předpoklad jako u Aktivace vnitropodnikových služeb, a sice, že dojde ke změně výkonnosti podniku.

K analýze bude použito stejných ukazatelů finanční analýzy jako u předchozího bodu, a to ukazatel Nákladovost aktiv (1), Nákladovost výnosů (2), Nákladové rentability (3) a Rentability tržeb (6).

## KATEGORIZACE ÚČETNÍCH JEDNOTEK

Z důvodu změny účtování některých položek do nákladů, dříve účtovaných do výnosů plyne předpoklad snížení hodnoty obratu. Vliv změn se může projevit v zařazení účetní jednotky do jiné kategorie, než by byla zařazena podle původní metodiky. Na základně potenciálních hodnot obratu budou zařazeny do kategorie a bude porovnáno se skutečnou kategorií, ve které se účetní jednotka nachází. U kritérií průměrného počtu pracovníků budou brány v potaz skutečné hodnoty a u hodnoty aktiv bude zkoumán vliv uvažování hodnoty brutto a netto.

Pro získání potenciálních hodnot obratu budou použity kalkulované hodnoty v kapitole 3.2.-Propočet změny dané novelizací oproti původním hodnotám. Údaj po průměrném přepočteném počtu pracovníků bude získán v přílohách k účetní závěrce a údaj o hodnotách majetku brutto v rozvahách vybraných účetních jednotek. Poté bude podnik zařazen do příslušné kategorie.

## ZMĚNA KRITÉRIÍ PRO STANOVENÍ POVINNOSTI AUDITU

Protože oba zkoumané podniky byly již v roce 2017 zařazeny do kategorie velká účetní jednotka, mají obě účetní jednotky povinné ověření účetní závěrky auditorem. Analýza vlivu změn podmínek ke stanovení zákonné povinnosti i změny v účetní legislativě budou ověřeny při zkoumání spadajícím pod oddíl Kategorizace účetních jednotek.

## OCEŇOVÁNÍ ZÁSOb VYTVOŘENÝCH VLASTNÍ ČINNOSTÍ

Protože z pohledu externího uživatele je obtížné, ne-li nemožné, zjistit způsob ocenění zásob vytvořených podnikem, je výstup této problematiky velmi závislý na otevřenosti a detailnosti odpovědí dotazníku, který je součástí práce.

Navzdory změně legislativy zůstává stále na účetní jednotce, jak důsledně k danému opatření přistoupí. Změna je to k lepšímu, ocenění to zpřesňuje.

## OBCHODNÍ MARŽE

Vlastní práce obsahuje zobrazení absolutní obchodní marže v grafu (získaná z účetních výkazů rozdílem položek Tržby za prodané zboží a Náklady na prodané zboží). Problematika je ilustrována také ve čtvrté otázce dotazníkového šetření.

## BEHAVIORÁLNÍ ÚČETNICTVÍ

Poslední částí této práce je vyhodnocení dotazníku, které si klade za cíl vyhodnotit, jak osoby pracující v různých účetních profesích vnímají změny legislativy a české účetnictví ve smyslu vypovídací schopnosti účetnictví.

Dotazník bude hodnocen dle jednotlivých otázek. První otázka dotazníku získává informaci o pracovní pozici.

Druhá otázka dotazníku se snaží zjistit subjektivní názor respondentů na změnu stavu zásob vlastní činnosti a aktivace, tzn. zda uvedenou legislativní změnu hodnotí v kontextu jejich pracovních povinností. Vyhodnocení probíhá procentuálně ke všem došlým odpovědím. Na odpověď lze získat 3 typy odpovědí:

- respondent hodnotí změnu pozitivně
- respondent hodnotí změnu negativně
- změnu nehodnotí, či ji hodnotí neutrálně.

Třetí otázka dotazníku rozšiřuje předchozí otázku a snaží se zjistit, zda respondenti používají vnitropodnikové účetnictví, a zda výše uvedenou problematiku řeší ve vnitropodnikovém účetnictví koncepčně stejně, či nikoli. Protože mezi respondenty jsou i pracovníci, jejichž náplní není práce s vnitropodnikovým účetnictvím, a tudíž odpovědi nebude mnoho k vytvoření obecněji platného závěru, budou okomentovány zajímavé odpovědi.



Čtvrtá otázka má opět omezený počet odpovědí. Vyhodnocení probíhá procentuálně ke všem došlým odpovědím. Možné odpovědi jsou následující:

- Ano, zrušení vykazování položky Obchodní marže způsobilo problémy
- Ne, zrušení vykazování položky Obchodní marže žádné komplikace nepřineslo
- Ostatní (nedokážu odpovědět, nevím atd.)

Odpovědi 5, 6, 7 a 8 nelze hodnotit procentuálně z důvodu možné velké variability odpovědí. Proto budou okomentovány odpovědi, které vyjadřují názor na stejnou problematiku, která je předmětem práce, či takové, které mohou být vodítkem pro připravovanou koncepci budoucí české účetní legislativy. Dotazník je přílohou této práce. Předpokladem u 2. a 4. otázky je, že uživatelé budou nastalé změny účetní legislativy hodnotit záporně (příbyte práce, nutnost aktualizace softwaru, proškolení pracovníků, formální podoba změny)...

### 3. Výsledky

Prvním poznatkem, který vyvstal již při přípravě dat k dalšímu zpracování, bylo zjištění, že data z Albertiny se přenáší jako hodnoty. Proto bylo nutné v tabulkovém editoru vložit vzorce. Na několika místech jsem narazila na nulu v součtovém řádku, která byla zvláštní, protože ostatní hodnoty v řádku byly za jiné roky vysoké. Jako příklad je uvedena položka Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu.

**Tabulka 13 Struktura výkazů v Albertině**

Účetní období <sup>1</sup>	2017	2016	2015
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu - tis. Kč <sup>2</sup>	136 545,00	0,00	82 880,00
Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku - tis. Kč <sup>3</sup>	136 545,00	112 392,00	82 880,00

*Report Structure in Albertina: 1- Accounting period; 2- Net book value of fixed assets and material sold – ths. CZK; 3- Net book value of fixed assets sold – ths. CZK. Zdroj: Účetní závěrka společnosti CB auto, a. s. - Databáze Albertina*

Jednotlivé dotčené řádky v originálních zveřejněných výkazech pro rok 2015 jsou následující:

**Tabulka 14 Struktura výkazů v Albertině**

F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (ř. 23+24)	022	82 880	57 643
1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	023	82 880	57 643
2.	Prodaný materiál	024	0	0

*Report Structure in Albertina: F- Net book value of fixed assets and material sold; 1.- Net book value of fixed assets; 2.- Net book value of material sold. Zdroj: Účetní závěrka společnosti CB auto, a. s. - Databáze Albertina Zdroj: Účetní závěrka společnosti CB Auto, a.s. (2017)*

Rok 2015 je v databázi zobrazen správně. Avšak rok 2016 už správně zobrazen není. V součtovém řádku je nula. To je formálně správně, ale věcně nikoliv, zejména proto, že za rok 2017 je součtový řádek opět nenulový.

**Tabulka 15 Struktura výkazů v Albertině**

F.	Ostatní provozní náklady (součet F.1. až F.5.)	024	144 987	121 400
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	025	136 545	112 392
F.2.	Zůstatková cena prodaného materiálu	026	0	0
F.3.	Dané a poplatky	027	1 176	1 293
F.4.	Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období	028	0	0
--	jiné provozní náklady	029	7 266	7 715

*Report Structure in Albertina: F.- Other operating expenses; F.1.- Net book value of fixed assets sold; F.2.- Net book value of material sold; F.3.- Taxes and fees; F.4.- Operating reserves and complex deferred expenses. Zdroj: Účetní závěrka společnosti CB Auto, a.s. (2017)*

### 3.1. Analýza vybraných změn na modelovém příkladu

Pro zobrazení praktického dopadu legislativních změn obsahuje následující část práce zobrazení předmětných skutečností podle metodiky platné do 31. prosince 2015 a poté metodický postup platný po tomto datu. V této části byl nadefinován modelový podnik, protože problematika se v účetních závěrkách zvolených podniků neobjevuje (zřizovací výdaje) či z důvodu vyšší demonstrativnosti možných důsledků.

#### 3.1.1. Zřizovací výdaje

Uvažujme Fiktivní, s. r. o., přičemž společnost byla založena společenskou smlouvou a od založení do vzniku společnosti vznikly náklady na právnické poradenství, poplatky, nájemné a odměnu společníka v celkové výši 100 000 Kč, které byly hrazeny jedním společníkem, kterému bude částka po vzniku společnosti uhrazena z bankovního účtu. Společnost byla zapsána do obchodního rejstříku:

- a) 1. ledna 2015
- b) 1. ledna 2016

V prvním případě se účtuje o zřizovacích výdajích jako o odepisovatelném dlouhodobém nehmotném majetku (původní metodika).

**Tabulka 16 Modelový příklad – Zřizovací výdaje**

Zřizovací výdaje (právnické poradenství, poplatky, nájemné, odměna společníka...) <sup>1</sup>	100 000 Kč	04x	36x
Vyrovnaní závazku za společníkem <sup>2</sup>	100 000 Kč	36x	22x
Zařazení zřizovacích výdajů do DNM <sup>3</sup>	100 000 Kč	01x	04x

*Model example - Foundation expenses:1- Foundation expenses (legal advice, fees, rent, shareholder remuneration...);2- Compensation for a partner;3- Inclusion of establishment expenses in intangible fixed assets. Zdroj: Vlastní zpracování*

Společnost ve vnitropodnikové směrnici stanovila dobu odepisování na 60 měsíců konstantně a začátek odepisování v měsíci zařazení majetku do užívání. Oprávky za rok 2015 činí 20 000 Kč, odpis za těchto podmínek je prvně zaúčtován k 31. lednu 2015:

**Tabulka 17 Modelový příklad – Zřizovací výdaje**

Odpisy – Zřizovací výdaje <sup>1</sup>	1 667 Kč	55x	07x
--	----------	-----	-----

*Model example - Foundation expenses:1- Depreciation - Establishment expenses. Zdroj: Vlastní zpracování*

V druhém případě bude ocenění této položky zaúčtováno do nákladů:

**Tabulka 18 Modelový příklad – Zřizovací výdaje**

Zřizovací výdaje (právnícké poradenství, poplatky, nájemné, odměna společníka...) <sup>1</sup>	100 000 Kč	51x, ev. 52x, 53x	36x
Vyrovnaní závazku sa společníkem <sup>2</sup>	100 000 Kč	36x	22x

*Model example - Foundation expenses: 1- Foundation expenses (legal advice, fees, rent, shareholder remuneration...); 2- Compensation for a partner. Zdroj: Vlastní zpracování*

Pokud se účetní jednotka rozhodne, že částka zřizovacích výdajů je nevýznamná, zahrne tyto výdaje do nákladů běžného období. Pokud se však společnost rozhodne, že výše nákladů je významná, rozloží tyto výdaje do více let prostřednictvím časového rozlišení.

Uvažujme, že společnost Fiktivní, s. r. o. se rozhodne rozvrhnout tyto položky po dobu 5 let prostřednictvím účtů časového rozlišení:

**Tabulka 19 Modelový příklad – Zřizovací výdaje**

Zřizovací výdaje (právnícké poradenství, poplatky, nájemné, odměna společníka...) <sup>1</sup>	100 000 Kč	38x	36x
Část zřizovacích výdajů připadající na první rok <sup>2</sup>	20 000 Kč	51x, ev. 52x, 53x	38x

*Model example - Foundation expenses: 1- Foundation expenses (legal advice, fees, rent, shareholder remuneration...); 2- Part of the initial expenses for the first year. Zdroj: Vlastní zpracování*

Způsob vykázání ovlivní hodnocení výkonnosti podniku prostřednictvím ukazatelů finanční analýzy. Při zahrnutí položek do aktiv dojde ke snížení hodnoty nákladovosti aktiv. Jsou-li dle aktuální metodiky tyto položky časově rozlišeny, ovlivní hodnocení výkonnosti za daný rok pouze ta část, která je zahrnuta do běžného období. Jsou-li položky zahrnuty do nákladů jednorázově, dojde ke zhoršení hodnocení výkonnosti podniku zvolených ukazatelů pouze v jednom roce, v dalších nikoliv.

### 3.1.2. Aktivace vnitropodnikových služeb

Společnost Fiktivní, s.r.o. vykázala v účetní závěrce následující položky (pro názornost neuvažujeme vliv úroků a zdanění):

**Tabulka 20 Modelový příklad – Aktivace**

Společnost Fiktivní, s.r.o.; údaje v tis. Kč <sup>1</sup>			
Výňatek účetní závěrky za rok <sup>2</sup> 2015		Výňatek účetní závěrky za rok <sup>2</sup> 2016	
Aktiva celkem <sup>3</sup>	5 000	Aktiva celkem <sup>3</sup>	5 000
Výnosy (bez aktivace) <sup>4</sup>	1 300	Výnosy <sup>5</sup>	1 300
Aktivace <sup>6</sup>	200	Náklady (bez aktivace) <sup>7</sup>	1 000
Náklady <sup>8</sup>	1 000	Aktivace <sup>6</sup>	200
EAT (=EBIT)	100	EAT (=EBIT)	100

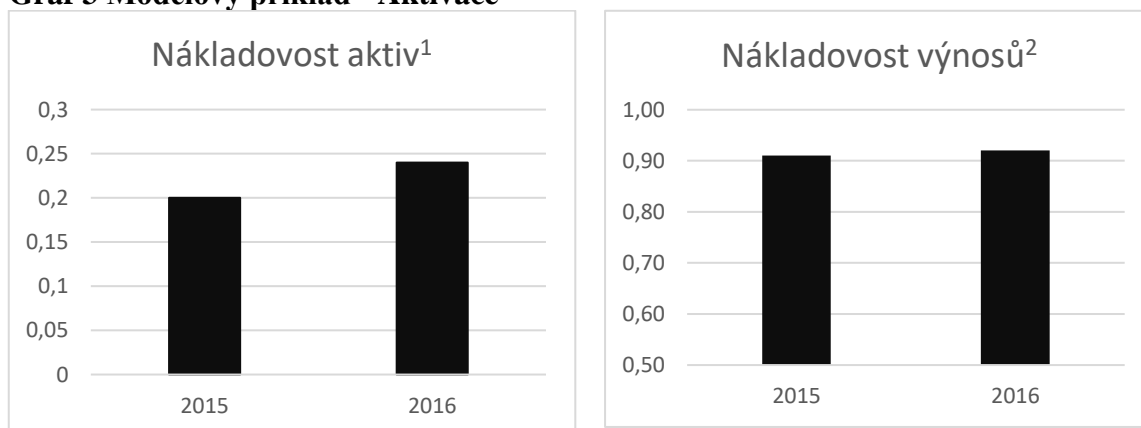
*Model example - Activation: 1- Company Fiktivní, Inc., data in ths. CZK; 2- Financial Statements for the Year; 3- Total assets; 4- Revenue (without activation); 5- Revenue; 6- Activation; 7- Costs (without activation); 8- Costs. Zdroj: Vlastní zpracování*

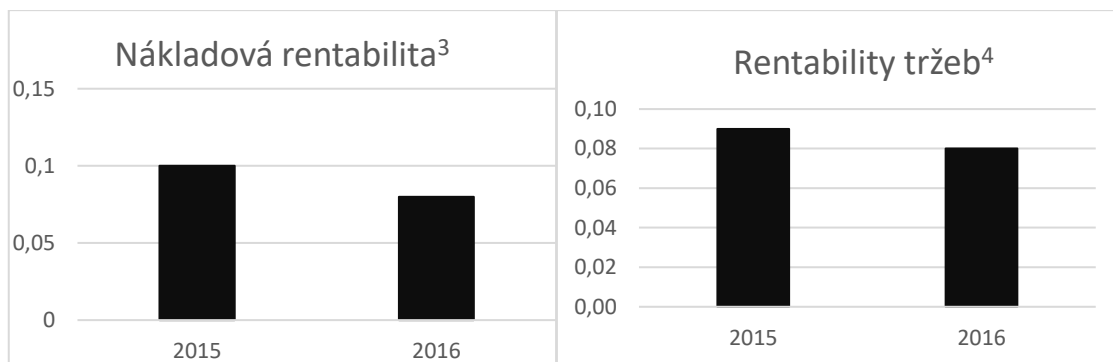
Výsledek hospodaření je v obou letech stejný, a to ve výši 100 tisíc korun. Při hodnocení výkonnosti podniku vybranými ukazateli finanční analýzy získáme v obou letech rozdílné hodnoty.

**Tabulka 21 Modelový příklad – Aktivace**

V %	2015	2016
Nákladovost aktiv <sup>1</sup>	0,2	0,24
Nákladovost výnosů <sup>2</sup>	0,91	0,92
Nákladová rentabilita <sup>3</sup>	0,1	0,08
Rentability tržeb <sup>4</sup>	0,09	0,08

*Model example - Activation: 1- Total costs/assets; 2- Total costs/revenue; 3- Profit/Total costs; 4- Profit/revenue. Zdroj: Vlastní zpracování*

**Graf 3 Modelový příklad - Aktivace**



*Model example - Activation: 1- Total costs/assets; 2- Total costs/revenue; 3- Profit/Total costs; 4- Profit/revenue. Zdroj: Vlastní zpracování*

Modelový příklad dokazuje, že přesunutí vykazování položek aktivace ovlivňuje hodnocení výkonností podniků. Při demonstraci na modelovém příkladu vyplývá, že u všech sledovaných ukazatelů došlo ke snížení výkonnosti podniku.

### 3.1.3. Změna stavu zásob vlastní činnosti

Společnost Fiktivní, s.r.o. zabývající se výrobou kožených pásek začítvala (způsob A) v daném účetním období následující účetní případy:

#### Řešení v roce 2015

**Tabulka 22 Modelový příklad – Změna stavu zásob vlastní činnosti**

Č.	Text	Částka <sup>1</sup>	Předkontace <sup>2</sup>
1.	FAP za nákup materiálu (neplátce DPH) <sup>3</sup>	10 000 Kč	11x/ 32x
2.	Příjemka na sklad materiálu <sup>4</sup>	10 000 Kč	11x/11x
3.	Výdejka materiálu do spotřeby <sup>5</sup>	10 000 Kč	50x/11x
4.	Hrubé mzdy zaměstnanců ve výrobě <sup>6</sup>	15 000 Kč	52x/33x
5.	Pojistné z mezd hrubých mezd <sup>7</sup>	5 100 Kč	52x/33x
6.	Převod hotových výrobků na sklad <sup>8</sup>	30 100 Kč	12x/62x

*Model example - Change in inventory of own activity: 1- Price; 2- Account record; 3- Invoice for material purchase (non-VAT payer); 4- Material warehouse receipt; 5- Dispensing material into consumption; 6- Gross wages of production employees; 7- Social security; 8- Transfer of finished products to warehouse. Zdroj: Vlastní zpracování*

#### Řešení v roce 2016

Mění se pouze účetní případ číslo 6. Zaúčtování je následující:

**Tabulka 23 Modelový příklad – Změna stavu zásob vlastní činnosti**

Č.	Text	Částka <sup>1</sup>	Předkontace <sup>2</sup>
6.	Převod hotových výrobků na sklad <sup>3</sup>	30 100 Kč	12x/ 58x

*Model example - Change in inventory of own activity: 1- Price;2- Account record;3- Transfer of finished products to warehouse. Zdroj: Vlastní zpracování*

Následující tabulka pak uvádí celkové výnosy a náklady plynoucí z výše uvedených operací (uvažujeme, že k jiným operacím nedošlo):

**Tabulka 24 Modelový příklad – Změna stavu zásob vlastní činnosti**

Celkové výnosy, náklady a výsledek hospodaření; v Kč <sup>1</sup>			
Metodika <sup>2</sup> 2015		Metodika <sup>2</sup> 2016	
Výnosy <sup>3</sup>	30 100	Výnosy <sup>3</sup>	0
Náklady <sup>4</sup>	30 100	Náklady <sup>4</sup>	0
Výsledek hospodaření <sup>5</sup>	0	Výsledek hospodaření <sup>5</sup>	0

*Model example - Change in inventory of own activity: 1- Total revenues, costs and profit / loss; in CZK;2- Methodology;3- Revenue;4- Costs;5- Profit/loss. Zdroj: Vlastní zpracování*

Tabulka zobrazuje, že ačkoliv je výsledek hospodaření při použití obou metodik shodný, odlišují se však hodnoty výnosů i nákladů. Z toho by plynuly rozdílné hodnoty ukazatelů finanční analýzy, které počítají s náklady či výnosy, a ne s výsledkem hospodaření, podobně jako tomu je u aktivace vnitropodnikových služeb. Pokud by byl zůstatek na straně MD vyšší, než na straně DAL, došlo by ke zhoršení výkonnosti podniku.

### 3.2. Propočet změny dané novelizací oproti původním hodnotám ve vybraných podnicích

Změna účtování aktivace vnitropodnikových služeb a Změna stavu zásob vlastní činnosti se projeví v celkových nákladech a výnosech společnosti, a proto ovlivní také hodnocení výkonnosti podniku. Ačkoliv nejsou hodnoty těchto položek v jednotlivých účetních závěrkách vysoké, mohou tyto změny souhrnně ovlivnit hodnocení výkonnosti podniků.

Exportovaná data z Albertiny mají pro všechny roky stejnou strukturu, navzdory legislativním změnám ve výkazech. Struktura položek Aktivace vnitropodnikových služeb a Změna stavu zásob vlastní činnosti je následující:

**Tabulka 25 Výkony**

Výkony - tis. Kč <sup>1</sup>
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb - tis. Kč <sup>2</sup>
Změna stavu zásob vlastní činnosti - tis. Kč <sup>3</sup>
Aktivace - tis. Kč <sup>4</sup>

*Output: 1- Output- ths. CZK; 2- Sales of own products and services – ths. CZK; 3- Change in inventory of own activity - ths. CZK; Activation – ths. CZK. Zdroj: Albertina – struktura exportovaných výkazů*

K propočtení jak skutečných, tak potenciálních celkových nákladů a výnosů je třeba nasčítat všechny položky nákladů a výnosů, kromě položek uvedených v tabulce výše. V těchto položkách došlo ke změně. Jejich přesunutím z nákladů do výnosů nebo naopak získáme skutečné či potenciální hodnoty (počítané podle jiné metodiky, než která byla platná v době vykazání dotčených položek). Do konce roku 2015 se obě dotčené položky účtovaly prostřednictvím výnosových účtů – tzn. jejich vykazání znamená zvýšení výnosů. Proto při kalkulaci skutečných hodnot z let 2013, 2014 a 2015 budou všechny uvedené položky součástí výnosů (řádek Výkony je součtový řádek). Do nákladů žádná z těchto položek nevstupuje.

Od roku 2016 se uvedené položky účtují v nákladové skupině 58. Při převodu nedokončené výroby, polotovarů či výrobků (eventuálně i jiných položek zásob) se nákladový účet zaúčtuje na straně dal. Jedná se tedy o snížení nákladů. Proto při kalkulaci skutečných hodnot z let 2013, 2014 a 2015 bude součástí výnosů pouze položka Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. Položka Aktivace a Změna stavu zásob vlastní činnosti budou snižovat celkové náklady. Ve všech případech zůstává neměnný výsledek hospodaření.



V dalších tabulkách jsou z kalkulované celkové výnosy a celkové náklady, počítané podle obou metodik pro obě vybrané společnosti. Uvedené hodnoty budou použity do dalších analýz v rámci této práce. Zvýrazněné hodnoty jsou hodnoty počítané podle legislativy platné v daném účetním období.

**Tabulka 26 Hodnoty dle původní a současné metodiky**

Zambelli-technik, spol. s r.o.					
Rok	2017	2016	2015	2014	2013
Hodnoty podle původní metodiky (v tis. Kč) <sup>1</sup>					
Celkové výnosy <sup>3</sup>	1 084 861	882 186	<b>823 170</b>	<b>748 143</b>	<b>720 987</b>
Celkové náklady <sup>4</sup>	1 032 191	833 208	<b>771 287</b>	<b>705 538</b>	<b>667 742</b>
Hodnoty dle současné metodiky (v tis. Kč) <sup>2</sup>					
Celkové výnosy <sup>3</sup>	<b>1 053 975</b>	<b>893 142</b>	808 152	741 228	729 183
Celkové náklady <sup>4</sup>	<b>1 001 305</b>	<b>844 164</b>	756 269	698 623	675 938

*Actual and potential values: 1- Values according to the original methodology (in ths. CZK); 2- Values according to the current methodology (in ths. CZK); 3- Total revenue; 4- Total costs. Zdroj: Účetní závěrka společnosti; vlastní zpracování*

**Tabulka 27 Hodnoty dle původní a současné metodiky**

CB Auto, a.s.					
Rok	2017	2016	2015	2014	2013
Hodnoty podle původní metodiky (v tis. Kč) <sup>1</sup>					
Celkové výnosy <sup>3</sup>	1 846 903	1 693 577	<b>1 181 905</b>	<b>920 988</b>	<b>790 604</b>
Celkové náklady <sup>4</sup>	1 818 812	1 676 284	<b>1 161 961</b>	<b>911 193</b>	<b>790 133</b>
Hodnoty dle současné metodiky (v tis. Kč) <sup>2</sup>					
Celkové výnosy <sup>3</sup>	<b>1 845 850</b>	<b>1 695 562</b>	1 181 599	921 126	791 350
Celkové náklady <sup>4</sup>	<b>1 817 759</b>	<b>1 678 269</b>	1 161 655	911 331	790 879

*Actual and potential values: 1- Values according to the original methodology (in ths. CZK); 2- Values according to the current methodology (in ths. CZK); 3- Total revenue; 4- Total costs. Zdroj: Účetní závěrka společnosti; vlastní zpracování*

U výrobního podniku došlo ve dvou z pěti sledovaných období k tomu, že hodnota obrátu podle nové metodiky byla vyšší než podle metodiky původní. Ani u

obchodního podniku se nedá říct, že hodnota obratu klesla. Výsledná hodnota obratu se odvíjí od zůstatku položky Změny stavu zásob vlastní činnosti.

### 3.3. Zhodnocení dopadu změn na vybrané podniky

#### 3.3.1. Definování výkonností podniků

**Tabulka 28 Definování výkonnosti podniku**

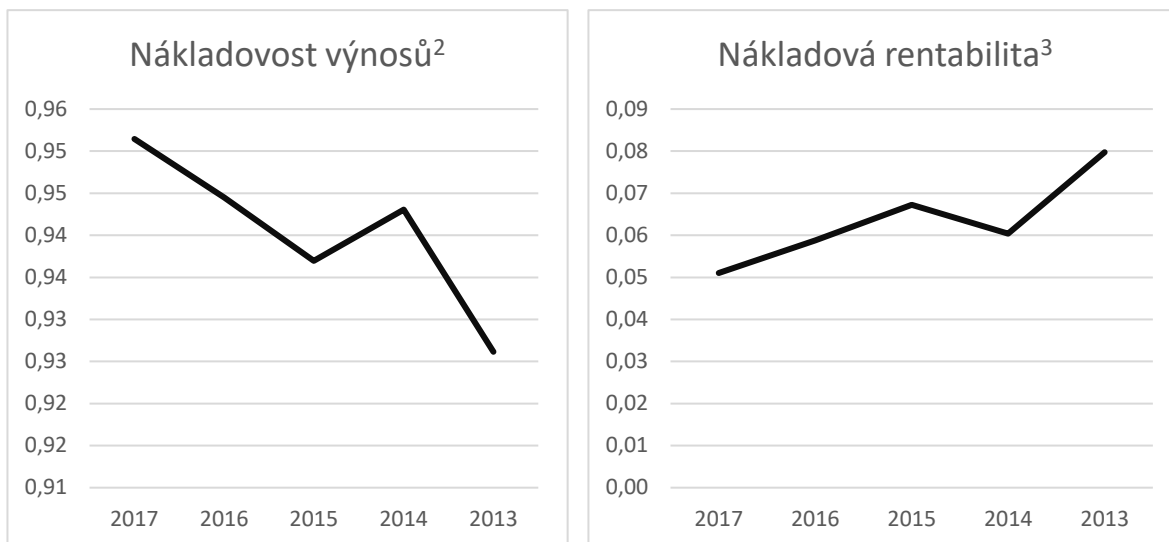
Zambelli-technik, spol. s r. o.			
Ukazatel <sup>1</sup>	Nákladovost aktiv <sup>2</sup>	Nákladovost výnosů <sup>3</sup>	Nákladová rentabilita <sup>4</sup>
2013	1,75	0,93	0,08
2014	1,75	0,94	0,06
2015	1,51	0,94	0,07
2016	1,55	0,94	0,06
2017	1,82	0,95	0,05

*Business performance: 1- Index number; 2- Total costs/assets; 3- Total costs/revenue; 4- Profit/Total costs. Zdroj: Vlastní zpracování*

Ukazatel Nákladovost aktiv udává, kolik korun nákladu připadá na jednu jednotku celkových aktiv. Čím nižší číslo, tím je hodnota pro účetní jednotku pozitivnější. Nákladovost výnosů udává, kolik je vykázáno nákladu na jednu jednotku výnosů. Ziskový podnik bude dosahovat hodnoty menší než jedna, opět platí, že čím menší hodnota, tím lépe. Nákladová rentabilita říká, kolik zisku vznikne za náklad ve výši jedné jednotky. Větší číslo značí úspěšnější podnik.

**Graf 4 Trend vybraných ukazatelů finanční analýzy**



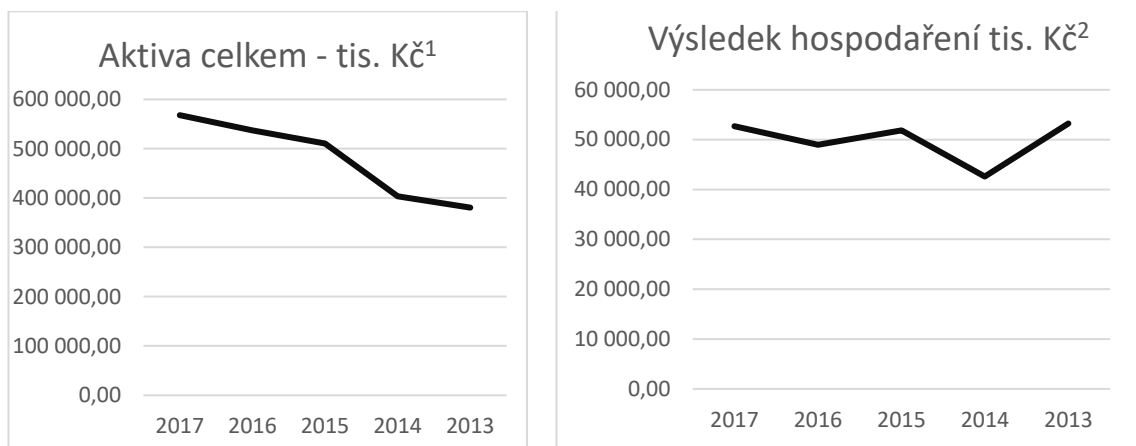


*Trend of selected indicators of financial analysis: 1- Total costs/assets; 2- Total costs/revenue; 3- Profit/Total costs. Zdroj: Vlastní zpracování*

Navzdory výše uvedenému vykazují vypočtené hodnoty výkyvy v letech 2014 a až 2016. Protože však netypický vývoj vykazují ukazatele zejména mezi roky 2014 a 2015, nemůže být toto kolísání důsledkem zkoumaných změn účetní legislativy, ale patrně ekonomickými skutečnostmi, ke kterým došlo mezi zmíněnými lety.

V letech 2013 a 2014 byla účetní závěrka ověřena jinou auditorskou společností než v letech 2015, 2016 a 2017. Mezi roky 2014 a 2015 došlo také k nárůstu celkových aktiv meziročně o 27 % (z 403 561 tis. Kč v roce 2014 na 510 802 tis. Kč v roce 2015). Tento nárůst byl dán nárůstem půjček spřízněným osobám prostřednictvím Cash pooling, investic do dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Tržby vykazují konstantní růst, oproti tomu náklady se mezi těmito lety zvýšily především v důsledku meziročního zvýšení rezervy, ostatních finančních nákladů, opravných položek a také odpisů. To se projevilo ve výsledku hospodaření. Výrazné změny v rezervách této společnosti budou předmětem další části textu.

**Graf 5 Determinanty změn ve výkonnosti podniku**



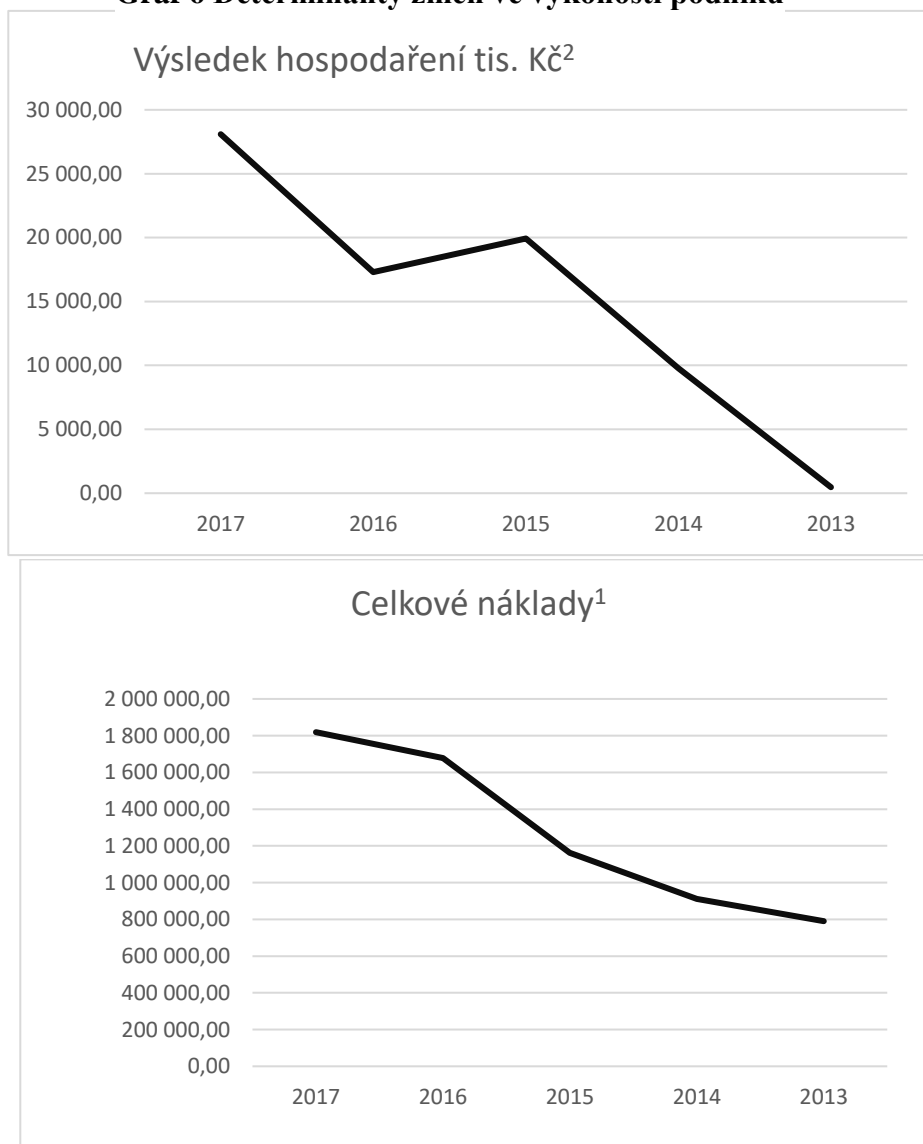
*Determinants of Business Performance Changes: 1- Total assets in ths. CZK; 2- Profit in ths. CZK. Zdroj: Vlastní zpracování*

**Tabulka 29 Definování výkonnosti podniku**

CB Auto, a. s.			
Ukazatel <sup>1</sup>	Nákladovost aktiv <sup>2</sup>	Nákladovost výnosů <sup>3</sup>	Nákladová rentabilita <sup>4</sup>
2013	2,17	1,00	0,00
2014	2,04	0,99	0,01
2015	1,97	0,98	0,02
2016	2,60	0,99	0,01
2017	2,77	0,98	0,02

*Business performance: 1- Index number; 2- Total costs/assets; 3- Total costs/revenue; 4- Profit/Total costs. Zdroj: Vlastní zpracování*

**Graf 6 Determinanty změn ve výkonnosti podniku**



*Determinants of Business Performance Changes: :1- Total assets in ths. CZK;2- Profit in ths. CZK Zdroj: Vlastní zpracování*

Nákladovost aktiv vzrostla mezi roky 2015 a 2016, příčinou však bylo meziroční zvýšení tržeb o 44 % a nákladů o 43 %. V hodnotě aktiv nedošlo k takto velkému nárůstu. Z těchto důvodů dochází k růstu nákladovosti aktiv, tj. zhoršení výkonnosti podniku. U nákladovosti výnosů ani Nákladové rentability nedošlo ve sledovaném období k výraznější změně.

### 3.3.2. Zřizovací výdaje

Ani jeden ze sledovaných podniků o zřizovacích výdajích ve sledovaném období neúčtuje. Společnost CB Auto a.s. neúčtovala o této položce ani po svém vzniku. Za

druhou sledovanou společností nejsou za první roky existence společnosti (vznik 1991), zveřejněny účetní závěrky. Výkonnost podniků nemohla být ovlivněna.

O tom, že tato položka nesplňovala kritéria pro zařazení do dlouhodobého majetku, panuje mezi autory shoda, zároveň se jedná o přiblížení české účetní legislativy a legislativy mezinárodní. Zrušení vykazování zřizovacích výdajů v dlouhodobém nehmotném majetku tedy vede ke zvýšení vypovídací schopnosti účetních výkazů u zvolených podniků.

### 3.3.3. Rezervy

Rezervy jsou součástí cizího kapitálu, proto ovlivňují ukazatel Zadluženosti podniku. U sledovaných podniků je zadluženost následující:

**Tabulka 30 Zadluženost**

Údaje v <sup>1</sup> %:	2017	2016	2015	2014	2013
Zambelli-technik, s.r.o.	11,63	13,55	19,03	10,36	12,95
CB Auto a.s.	90,67	87,42	88,91	89,94	90,63

*Indebtedness: 1- Data in %. Zdroj: Vlastní zpracování*

Společnost CB Auto, a.s. má vysokou hodnotu ukazatele zadluženosti. Na vysoké hodnotě se podílí zejména krátkodobé závazky z obchodních vztahů. Společnost navíc nevykázala v letech 2013 až 2017 žádné rezervy, které by zadluženost podniku ještě prohloubily. Společnost Zambelli-technik, spol. s r.o. vykázala v jednotlivých letech následující podíl rezerv k celkovým pasivům.

**Tabulka 31 Relativní velikost rezerv**

Údaje v <sup>1</sup> %	2017	2016	2015	2014	2013
Rezervy/ Celková pasiva <sup>2</sup>	4,53	5,54	2,67	0,77	0,71

*Relative size of reserves: 1- Data in %; 2- Reserves/Total liabilities. Zdroj: Vlastní zpracování*

Tato společnost byla od roku 2015 auditovaná jinou auditorskou společností. Společnost CB Auto a. s. je auditovaná také jinou auditorskou společností než v předcházejících letech.

Následující tabulka zobrazuje jednotlivé druhy vykázaných rezerv u společnosti Zambelli-technik, spol. s r. o.:

**Tabulka 32 Vykázané rezervy u společnosti Zambelli-technik, s.r.o.**

Zůstatek k 31.12.; v tis. Kč <sup>1</sup>	Druh rezervy <sup>2</sup>	Hodnota rezerv <sup>3</sup>
2013	Rezervy podle zvláštních právních předpisů <sup>4</sup>	2 705
2014	Rezervy podle zvláštních právních předpisů <sup>4</sup>	3 091
2015	Rezerva na daň z příjmů (není vykázáno v rozvaze) <sup>5</sup>	2 461
	Rezerva na záruční opravy <sup>6</sup>	0
	Ostatní rezervy <sup>7</sup> (rezerva na nevybranou dovolenou <sup>9</sup> a na prémie <sup>10</sup> )	13 633
2016	Rezerva na daň z příjmů <sup>8</sup>	3 105
	Rezerva na záruční opravy <sup>6</sup>	16 868
	Ostatní rezervy <sup>7</sup> (rezerva na nevybranou dovolenou <sup>9</sup> , na prémie <sup>10</sup> a na ostatní podnikatelská rizika <sup>11</sup> )	9 790
2017	Rezerva na daň z příjmů <sup>8</sup>	410
	Rezerva na záruční opravy <sup>6</sup>	18 014
	Ostatní rezervy <sup>7</sup> (rezerva na nevybranou dovolenou <sup>9</sup> , na prémie <sup>10</sup> a na ostatní podnikatelská rizika <sup>11</sup> )	7 334

*Reserves in the balance sheet:1- Balance at 31.12. ; in ths. CZK;2- Kind of reserve;3- Value of reserve;4- Reserve under special legal regulations;5- Income tax reserve (isn't in the balance sheet);6- Reserve for warranty repairs;7- Other reserves;8- Income tax reserve;9- Reserve for untaken holiday;10- Bonus reserve;11- Reserve for other business risks. Zdroj: Přílohy účetních závěrek; vlastní zpracování*

Při pohledu na jednotlivé vykázané rezervy je opět patrné, že pohled na nutnost vykázání rezerv velmi záleží na pohledu auditora. Podle mého názoru by u každé, přinejmenším auditované, společnosti měly být vykázány rezervy na záruční opravy a rezerva na daň z příjmů. Dalším zajímavým poznatkem je vykázaná rezerva podle zvláštních právních předpisů v letech 2013 a 2014, tedy poté, co byla uzákoněna povinnost deponování peněžních zůstatků na zvláštním účtu. Ve stejném roce, kdy se změnila osoba auditora, došlo k rozpuštění rezervy ve výši 2 041 tis. Kč a čerpání ve výši 1 050 tis. Kč. Se změnou osoby auditora došlo v roce 2015 k zaúčtování dalších účetních rezerv. V roce 2016 přibyla pak rezerva na záruční opravy a na ostatní podnikatelská rizika, zřejmě v reakci na změnu definice.



Důvodem změny definice mělo být, podle mého názoru, motivování účetních jednotek k důslednějšímu přístupu k zásadě opatrnosti. Nicméně, jak naznačuje společnost CB Auto a.s., různí tvůrci účetních závěrek pohlíží na rezervy rozdílně, a není-li stanovena povinnost jejich tvorby, nelze to u společností, zejména je-li to pro ně nevýhodné (vysoká hodnota zadluženosti), očekávat.

### 3.3.4. Aktivace vnitropodnikových služeb

Ani u jedné společnosti nejsou hodnoty vykázány v řádku aktivace vysoké, jsou-li v daném roce vykázány. K zhodnocení významnosti dané položky je použit poměr velikosti položky Aktivace vnitropodnikových služeb a součtové položky Výkony (ve struktuře platné do roku 2015).

**Tabulka 33 Relativní velikost Aktivace**

Poměr položek Aktivace / Výkony <sup>1</sup> ; v %	2017	2016	2015	2014	2013
Zambelli-technik, s. r. o.	0,0000	0,0608	0,0000	-0,0030	0,0133
CB Auto, a. s.	0,4271	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000

*Relative size of activation: 1- Activation / Performance ratio. Zdroj: Účetní závěrky podniků; vlastní zpracování*

Hodnoty vykázanych aktivací jsou velmi nízké, jak názorně zobrazuje tabulka. Protože pouze v jednom případě dosahuje hodnota aktivace výraznější hodnoty, je dále provedeno hodnocení změny výkonnosti podniku pouze pro podnik CB Auto, a.s. a pro rok 2017. Společnost Zambelli-technik, spol. s r.o. vykázala v roce 2014 zápornou hodnotu aktivace, v příloze se o této položce společnost nezmiňuje. Jedná se patrně o chybu, avšak nevýznamnou k účetní závěrce jako celku.

Následující tabulka zobrazuje hodnoty zvolených ukazatelů finanční analýzy při výpočtu se skutečně vykázanými hodnotami a také hodnotami, které by byly vykázány při metodice platné do konce roku 2015.

**Tabulka 34 Vybrané ukazatele finanční analýzy – aplikace**

CB Auto, a. s.; hodnoty vybraných ukazatelů pro rok <sup>1</sup> 2017				
Ukazatel <sup>2</sup>	Nákladovost aktiv <sup>3</sup>	Nákladovost výnosů <sup>4</sup>	Nákladová rentabilita <sup>5</sup>	Rentabilita tržeb <sup>6</sup>
Potenciální hodnoty <sup>7</sup>	2,77097	0,98479	0,01544	0,01521
Vykázané hodnoty <sup>8</sup>	2,7703	0,98479	0,01545	0,01521

*Selected indicators of financial analysis – applications: 1- Values of selected indicators for the year; 2- Index number; 3- Total costs/assets; 4- Total costs/revenue; 5- Profit/Total costs; 6- Profit/revenue; 7- Potential values; 8- Reported values. Zdroj: Účetní závěrky podniků; vlastní zpracování*

Při vyčíslení jednotlivých hodnot ukazatelů finanční analýzy vyplývá, že ačkoli byl ke kalkulaci vybrán rok, ve kterém byla hodnota položky Aktivace vnitropodnikových služeb ku položce Výkony relativně vysoká, nepodávají vybrané ukazatele odlišný obraz o výkonnosti podniku. Nepatrně se změnilo pouze ukazatele Nákladovost aktiv a Nákladová rentabilita. Při hodnocení výkonnosti zvolených podniků nedochází ke změně v souvislosti se změnou účetní legislativy.

Jelikož změna významně neovlivní hodnocení výkonnosti podniku, přikláním se k názoru Malé (2017), která tvrdí, že změna znamená zvýšení vypovídací schopnosti výkazů.

### 3.3.5. Změna stavu zásob vlastní činnosti

Průměrné procento Změny stavu zásob vlastní činnosti ku Výkonům naznačuje, že tyto položky výkazů jsou významnější u výrobních podniků než u podniků obchodních. Oproti Aktivaci je vykázání těchto položek četnější, a to u obou podniků, a vykázaná hodnota v této položce byla u obou sledovaných podniků ve všech sledovaných obdobích.

Protože předchozí propočty naznačily, že vliv metodiky účtování aktivace neovlivnilo hodnocení výkonnosti takovým způsobem, aby mohlo reálně ovlivnit rozhodování ekonomických subjektů, bude v následující části textu porovnávána výkonnost se zahrnutím obou změn současně.

Následující tabulky zobrazují hodnoty vybraných ukazatelů finanční analýzy vypočtených podle původní metodiky a metodiky platné v současnosti pro společnost Zambelli-technik, spol. s r.o.

**Tabulka 35 Vybrané ukazatele finanční analýzy – aplikace**

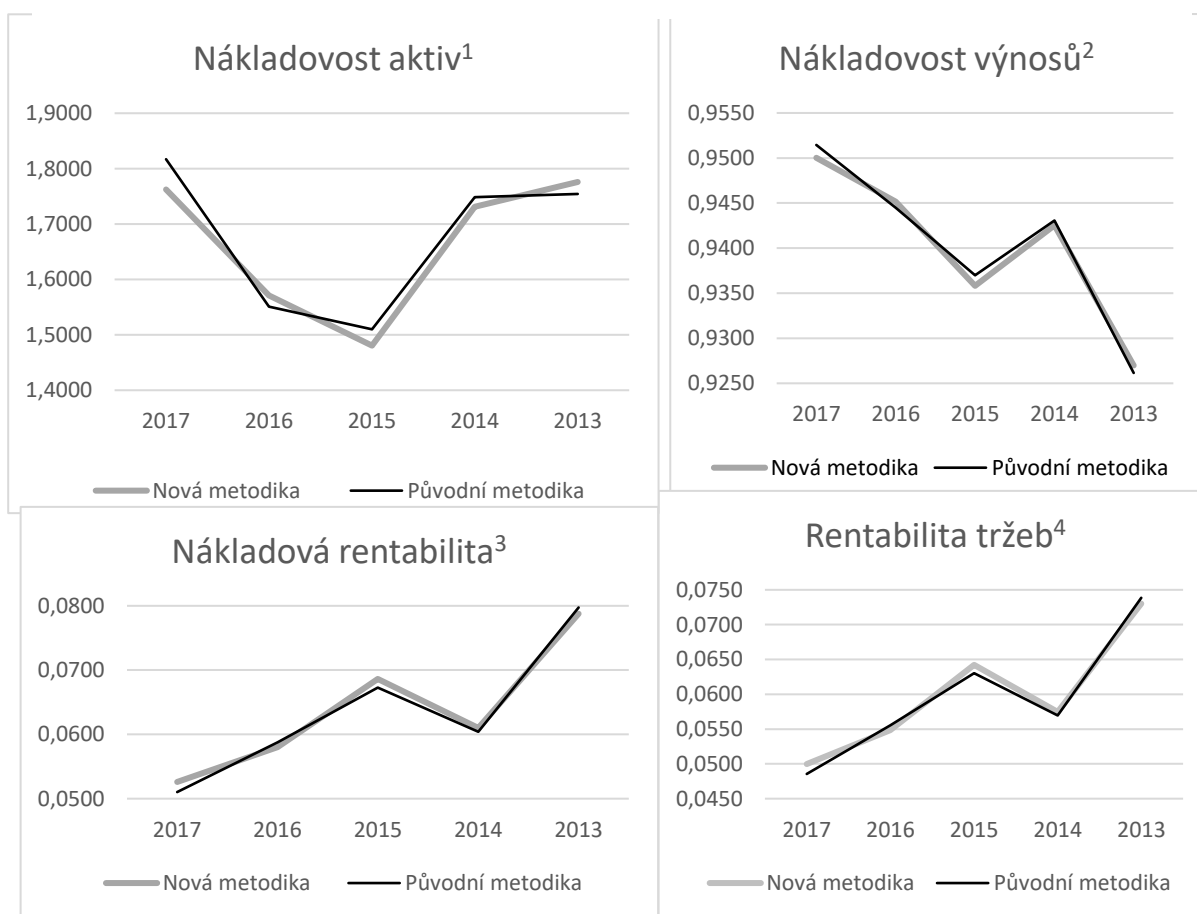
Hodnoty při uplatnění původní metodiky na všechna období <sup>1</sup>					
	2017	2016	2015	2014	2013
Nákladovost aktiv <sup>2</sup>	1,8170	1,5508	1,5100	1,7483	1,7544
Nákladovost výnosů <sup>3</sup>	0,9515	0,9445	0,9370	0,9431	0,9261
Nákladová rentabilita <sup>4</sup>	0,0510	0,0588	0,0673	0,0604	0,0797
Rentabilita tržeb <sup>5</sup>	0,0485	0,0555	0,0630	0,0569	0,0739

*Selected indicators of financial analysis – applications: 1- Values applying the original methodology to all periods; 2- Total costs/assets; 3- Total costs/revenue; 4- Profit/Total costs; 5- Profit/revenue. Zdroj: Účetní závěrky podniků; vlastní zpracování*

**Tabulka 36 Vybrané ukazatele finanční analýzy – aplikace**

Hodnoty při uplatnění současné metodiky na všechna období <sup>1</sup>					
	2017	2016	2015	2014	2013
Nákladovost aktiv <sup>2</sup>	1,7626	1,5712	1,4806	1,7311	1,7759
Nákladovost výnosů <sup>3</sup>	0,9500	0,9452	0,9358	0,9425	0,9270
Nákladová rentabilita <sup>4</sup>	0,0526	0,0580	0,0686	0,0610	0,0788
Rentabilita tržeb <sup>5</sup>	0,0500	0,0548	0,0642	0,0575	0,0730

*Selected indicators of financial analysis – applications: 1- Values applying the current methodology to all periods; 2- Total costs/assets; 3- Total costs/revenue; 4- Profit/Total costs; 5- Profit/revenue. Zdroj: Účetní závěrky podniků; vlastní zpracování*

**Graf 7 Výkonnost podniku**

*Business performance: 1- Total costs/assets; 2- Total costs/revenue; 3- Profit/Total costs; 4- Profit/revenue. Zdroj: Účetní závěrky podniků; vlastní zpracování*

Jak naznačují hodnoty ve výše uvedených tabulkách, společné působení Změn účtování aktivace vnitropodnikových služeb a Změny stavu zásob vlastní činnosti ovlivnilo hodnocení výkonnosti výrobního podniku. Vyplývá z toho nutnost zakalkulovat proběhlé legislativní úpravy pro propočty výkonnosti podniků. V případě porovnávání mezi podniky v České republice a na Slovensku je třeba zohlednit rozdílnou metodiku účtování těchto položek.

Následující tabulky zobrazují hodnoty vybraných ukazatelů finanční analýzy vypočtených podle obou metodik pro společnost CB Auto a. s.

**Tabulka 37 Vybrané ukazatele finanční analýzy – aplikace**

Hodnoty při uplatnění původní metodiky na všechna období <sup>1</sup>					
	2017	2016	2015	2014	2013
Nákladovost aktiv <sup>2</sup>	2,7710	2,5948	1,9670	2,0416	2,1725
Nákladovost výnosů <sup>3</sup>	0,9848	2,9898	0,9831	0,9894	0,9994
Nákladová rentabilita <sup>4</sup>	0,0154	0,0103	0,0172	0,0107	0,0006
Rentabilita tržeb <sup>5</sup>	0,0152	0,0102	0,0169	0,0106	0,0006

*Selected indicators of financial analysis – applications: 1- Values applying the original methodology to all periods; 2- Total costs/assets; 3- Total costs/revenue; 4- Profit/Total costs; 5- Profit/revenue. Zdroj: Účetní závěrky podniků; vlastní zpracování*

**Tabulka 38 Vybrané ukazatele finanční analýzy – aplikace**

Hodnoty při uplatnění současné metodiky na všechna období <sup>1</sup>					
	2017	2016	2015	2014	2013
Nákladovost aktiv <sup>2</sup>	2,7694	2,5978	1,9664	2,0419	2,1746
Nákladovost výnosů <sup>3</sup>	0,9848	2,9898	0,9831	0,9894	0,9994
Nákladová rentabilita <sup>4</sup>	0,0155	0,0103	0,0172	0,0107	0,0006
Rentabilita tržeb <sup>5</sup>	0,0152	0,0102	0,0169	0,0106	0,0006

*Selected indicators of financial analysis – applications: 1- Values applying the current methodology to all periods; 2- Total costs/assets; 3- Total costs/revenue; 4- Profit/Total costs; 5- Profit/revenue. Zdroj: Účetní závěrky podniků; vlastní zpracování*

Jak naznačují hodnoty výše, u obchodního podniku nejsou změny hodnot natolik výrazné. K významnější změně došlo především u ukazatele Nákladovosti aktiv (došlo k zlepšení výkonnosti podniku). U ostatních ukazatelů jsou změny malé. To potvrzuje, že k vyhodnocení změny na vypovídací schopnost účetních výkazů záleží na předmětu podnikání účetní jednotky. U výrobního podniku změny ovlivňují hodnocení výkonnosti podniků, u obchodního podniku je vliv změny malý.

### 3.3.6. Zrušení položky Obchodní marže ve výkazu zisku a ztráty

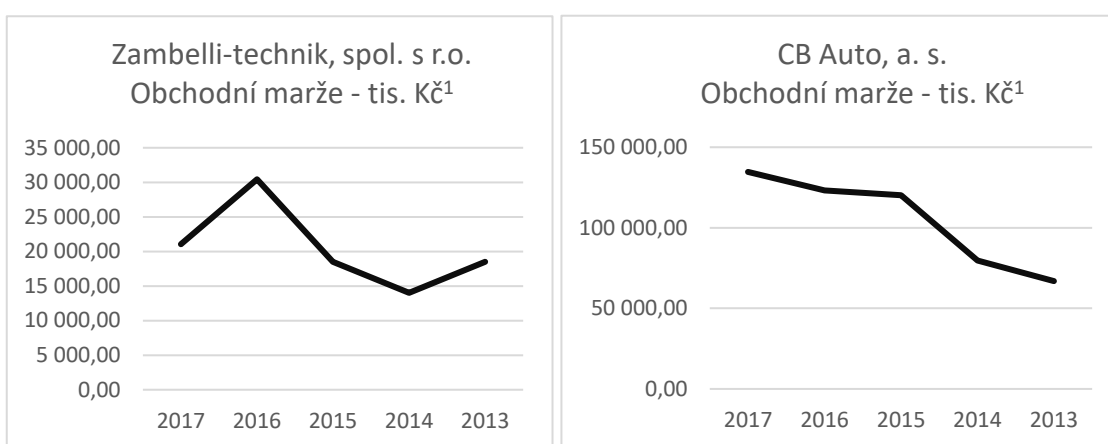
Jak již bylo uvedeno, informace o obchodní marži, zejména u obchodních podniků, je velmi důležitým kritériem hodnocení úspěšnosti podnikání, jak pro management, vlastníky, tak i pro externí uživatele účetních dat. Pouze management má

však přístup k časnějším a detailnějším údajům o obchodní marži, ostatní uživatelé si musí vystačit se zveřejněnými údaji jednou ročně a to za všechno zboží dohromady.

Samotné zrušení dané položky ve výkazech neznamená pro uživatele problém. Pohled účetních pracovníků na tuto problematiku bude vyhodnocen v další části této práce.

Při definování pojmu a zobrazení na příkladu společnosti Lidl Česká republika v. o. s. vyplynul rostoucí trend objemu obchodní marže u této společnosti. Na následujících grafech je zobrazen vývoj obchodní marže ze sledovaných podniků.

**Graf 8 Vývoj obchodní marže**



*Business margin: 1- Business margin in ths. CZK. Zdroj: Účetní závěrky podniků; vlastní zpracování*

Zobrazení vývoje obchodní marže za sledované podniky, kde jeden reprezentuje podnik výrobní a druhý podnik obchodní, naznačuje, že výrobní podnik Zambelli-technik, spol. s r.o. se může nacházet v pozici price taker (příjemce ceny).

### 3.3.7. Kategorizace účetních jednotek

Pro zařazení účetní jednotky do dané kategorie je třeba sledovat tři ukazatele, a sice čistý obrat, přepočtený počet zaměstnanců a hodnotu aktiv.

Hodnoty obratu jsou ovlivněné způsobem účtování o aktivaci vnitropodnikových služeb a změny stavu zásob vlastní činnosti. Skutečné i potenciální hodnoty jsou definovány v kapitole 3.2. Propočet změny dané novelizací oproti původním hodnotám a jsou představovány celkovými tržbami.

Údaje o přepočteném počtu zaměstnanců získané v jednotlivých přílohách k účetní závěrce jsou u společností v jednotlivých letech následující:

**Tabulka 39 Průměrný počet zaměstnanců**

Průměrný počet zaměstnanců <sup>1</sup>					
Rok <sup>2</sup>	2017	2016	2015	2014	2013
Zambelli-technik, spol. s r.o.	250	247	237	237	235
CB Auto, a.s.	185	173	166	144	125

*Average number of employees: 1- Average number of employees; 2- Year. Zdroj: Přílohy účetních závěrek; vlastní zpracování*

Další tabulka pak definuje hodnotu aktiv, jak brutto, tak netto:

**Tabulka 40 Aktiva brutto a netto**

Zambelli-technik, spol. s r.o.					
Hodnota majetku <sup>1</sup>	2017	2016	2015	2014	2013
brutto	867 565	795 433	736 211	628 672	587 003
netto	568 072	537 267	510 802	403 561	380 615
CB Auto, a.s.					
Hodnota majetku <sup>1</sup>	2017	2016	2015	2014	2013
brutto	796 693	770 651	690 434	516 739	418 343
netto	656 382	646 025	590 741	446 311	363 695

*Assets: 1- Value of property. Zdroj: Účetní závěrky; vlastní zpracování*

V této fázi máme nadefinované všechny informace, které potřebujeme k zařazení účetní jednotky do odpovídající kategorie (M-malá účetní jednotka, S-střední účetní jednotka, V-velká účetní jednotka).

**Tabulka 41 Kategorizace účetních jednotek**

Zambelli-technik, spol. s r.o.				
Kritérium <sup>1</sup> Rok <sup>7</sup>	Obrat <sup>2</sup> -metodika <sup>3</sup> 2015 -metodika <sup>3</sup> 2016	Aktiva <sup>4</sup> -brutto -netto	Počet zaměstnanců <sup>5</sup>	Kategorie <sup>6</sup>
2013	S	V	S	S
	S	S		S
2014	S	V	S	S
	S	S		S
2015	S	V	S	S
	S	V		S
2016	S	V	S	S
	S	V		S
2017	V	V	S	S
	V	V		S

*Categorization of entities: 1- Criterion; 2- Turnover; 3- Methodology; 4- Assets; 5- Number of employees; 6- Category; 7- Year; Key: S-Medium entity, V-Big entity. Zdroj: Vlastní zpracování*

Tabulka zobrazuje hodnocení jednotlivých kritérií v podobě platné do konce roku 2015 a v podobě platné od roku 2016. V prvních dvou sledovaných letech by na základě kritéria hodnota aktiv byla účetní jednotka zařazena do kategorie velké účetní jednotky, aktiva netto však řadili jednotku stále ještě do skupiny střední. Z toho plyne, že hodnocení hodnoty aktiv netto je „měkčí“.

**Tabulka 42 Kategorizace účetních jednotek**

CB Auto, a.s.				
Kritérium <sup>1</sup> Rok <sup>7</sup>	Obrat <sup>2</sup> -metodika <sup>3</sup> 2015 -metodika <sup>3</sup> 2016	Aktiva <sup>4</sup> -brutto -netto	Počet zaměstnanců <sup>5</sup>	Kategorie <sup>6</sup>
2013	S	S	S	S
	S	S		S
2014	S	V	S	S
	S	S		S
2015	V	V	S	V
	V	V		V
2016	V	V	S	V
	V	V		V
2017	V	V	S	V
	V	V		V

*Categorization of entities: 1- Criterion; 2- Turnover; 3- Methodology; 4- Assets; 5- Number of employees; 6- Category; 7- Year; Key: S-Medium entity, V-Big entity. Zdroj: Vlastní zpracování*

I u obchodního podniku nedošlo k jinému zařazení do kategorie podle různé metodiky přístupu ke kritériím. Opět jediná odchylka se objevuje v kritériu aktiv.

Z vyhodnocování kritérií u dvou podniků s různým předmětem podnikání je patrné, že u obchodního podniku je spíše překročeno kritérium obratu, a naopak kritérium počtu zaměstnanců bude níže pod hranicí daného kritéria. Naopak výrobní podnik je charakterizován vysokou hodnotou majetku a počtu zaměstnanců (navzdory zařazení vybraného podniku do skupiny středních účetních jednotek byl počet zaměstnanců těsně pod touto hranicí, resp. ji překročil v roce 2017).

Protože ani v jednom případě nedošlo k zařazení do jiné kategorie při zohlednění změn metodiky, může být tato změna u těchto podniků vyhodnocena jako neutrální ve vztahu k vypovídací schopnosti účetních výkazů. Pro hodnocení vhodnosti uvažování hodnoty aktiv brutto či netto záleží především na důslednosti, se kterou přistupuje účetní jednotka k zásadě opatrnosti. Nicméně oba zvolené podniky naznačují, že změna



kritéria z brutto na netto spíše snižuje administrativní zátěž (jednotka později splní daná kritéria).

Jelikož mikro a malé účetní jednotky bez povinného auditu nemusí od roku 2016 zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, dochází k omezení přístupu k účetním informacím. Tyto účetní jednotky mohou být pouze omezeně použity pro zkoumání dopadů legislativních změn. Dalším dopadem může být používání technik kreativního účetnictví takovým způsobem, aby účetní jednotka nespadla do kategorie, ve které by musela zveřejňovat další informace.

### 3.3.8. Komentář ke Koncepci účetní legislativy

Výtah uvedený v kapitole 1.4.-Koncepce účetní legislativy je velmi stručným shrnutím základních metodických prvků, které by se případně dotkly většiny účetních jednotek. To, zda k přijetí těchto nastíněných prvků skutečně dojde, není jisté. Nicméně nutnost legislativní úpravy účetnictví je patrná všem zainteresovaným osobám, včetně osob nejpovolanějších tuto rekonstrukci zpracovat a uvést v platnost.

Protože zejména část zabývající se zásadou věrného a poctivého obrazu účetní závěrky se týká otázky vypovídací schopnosti účetnictví, považuji za nutné, toto směřování zpracovat i do textu této práce.

Pokud by mělo dojít k odklonu od účetní zásady věrnosti a poctivosti pro nějaký typ účetních jednotek, a byl by u nich vyžadován soulad s platnými účetními předpisy, došlo by podle mého názoru k výraznému snížení vypovídací schopnosti účetnictví. Pouhé dodržování textu zákona nemůže nikdy přesně zobrazit ekonomickou skutečnost v její rozmanitosti a složitosti. Hlavní argument pro tuto změnu má být snížení administrativní zátěže pro mikro a malé účetní jednotky. Mnoho prvků zajišťujících věrnost a poctivost však podle mého názoru nemusí nutně vyvolat nadměrné administrativní náklady. Vhodnější by podle mého názoru bylo, nechat platnost zásady věrnosti a poctivosti v platnosti pro všechny účetní jednotky a pouze taxativně vymezit situace, kdy je možné se od této zásady odchýlit.

Ačkoli podle platné legislativy by všichni podnikatelé, účtující v soustavě podvojného účetnictví, měli dosahovat věrného a poctivého obrazu, stále mnoho účetních jednotek nevyužívá rezervy, opravné položky, odloženou daň a další účetní metodické prvky k dosažení věrnosti a poctivosti, navzdory tomu, že zahrnutí těchto položek nevyvolává vysoké administrativní náklady. Obvykle výše uvedené položky znamenají

snížení účetního zisku, což nemusí být účetní jednotkou (zejména managementem) vítáno. Výjimkou nejsou ani auditované společnosti. Proto by spíše měla být zásada věrného a poctivého obrazu vyžadována, nikoliv uvolňována. Za současného stavu je totiž obtížné podniky porovnávat z důvodu velmi rozdílného přístupu k účetním předpisům. Mnohdy mohou být podniky využívající prvky dosažení věrného a poctivého účetnictví hodnoceny, zejména standartními ukazateli finanční analýzy, hůře, než podniky, které tyto prvky nevyužívají.

### 3.4. Analýza dotazníkového šetření

Z rozeslaných 70 dotazníků se jich vyplněných vrátilo 12. Jejich návratnost je ve výši 17 %. Návratnost byla očekávána nízká. Z došlých dotazníků nebyly vždy otázky správně pochopené, či respondenti některé otázky nezodpověděli, či uvedli, že odpověď neznají, nebo nedokáží posoudit, protože se s danou problematikou neseškávají. Protože variabilita odpovědí je velká a návratnost malá, budou vybrané odpovědi uvedeny v celém, nebo zkráceném znění. Odpovědi ano, ne budou vyhodnoceny zvlášť.

Vyhodnocení dotazníkového šetření bude probíhat také v komparaci s výše uvedenou Koncepcí.

#### 1. Jak hodnotíte změnu účtování aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti do nákladů namísto výnosů?

**Tabulka 43 Analýza dotazníkového šetření**

Pracovní pozice <sup>1</sup>	Odpověď respondenta <sup>2</sup>
Účetní <sup>3</sup>	Dle mého názoru nemá změna příliš vliv na vypovídací schopnost.
Auditor <sup>4</sup>	Jedná se o krok správným směrem – v minulosti aktivace navyšovala tržby, což nedává smysl – není důvod vykazovat tržby, pokud společnost reálně nerealizovala žádný prodej a nepřenesla rizika a užitky z prodaného statku na jiný subjekt.
Asistent auditora <sup>5</sup>	Změna stavu zásob dává větší smysl na nákladových účtech.
Vedoucí odd. controllingu <sup>6</sup>	... je mi to jedno, vlastně jsem to ani nezaznamenal. Důvodem je, že pro naše analytické účely používáme vlastní strukturu výkazů (nezávislou na oficiálních finančních výkazech předepsaných legislativou) a tam ke změně nedošlo. Dále zpracováváme výkazy, jejichž strukturu nám definuje mateřská společnost (podle IFRS standardů).
Asistent auditora <sup>5</sup>	Není to pro mne důležité, ale cítím, že by to mělo být posuzováno jako výnos – nevyfakturovaná činnost v nákladových cenách.

Hlavní ekonom <sup>7</sup>	Aktivace a změna stavu zásob vlastní činnosti není faktickým výnosem a bylo nelogické ji vykazovat ve výnosech, tj. je to změna kladná.
Hlavní účetní <sup>8</sup>	Kladně. Srozumitelnější pohled na změnu stavu zásob.
Účetní <sup>3</sup>	Změna mi přijde kladná, napomáhá to věrnějšímu obrazu účetnictví, jelikož ... nenadhodnocuje výnosy.
Účetní <sup>3</sup>	Záporná, mělo by ovlivnit tržby...
Vedoucí finančního oddělení <sup>9</sup>	Kladná – připadá mi logičtější.

*Analysis of questionnaire survey: 1 - job title; 2 - respondent's answer; 3 - accountant; 4 - auditor; 5 - assistant of auditor; 6 - head of controlling department; 7 - chief economist; 8 - head of accounting department; 9 - head of finance. The individual answers are kept in their original language. Zdroj: Vlastní zpracování*

Na tuto otázku odpověděli téměř všichni respondenti, kteří vyplnili a odeslali dotazník. Z 12 odpovědí byly 4 odpovědi nevyplněné. Některý respondent byl nerozhodnutý, zda považuje změnu za kladnou či negativní. Pozitivně změnu pak hodnotila polovina respondentů, negativně přesunutí účtování o položkách aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti hodnotila necelá pětina respondentů.

Ačkoli výsledný vzorek respondentů byl malý, postihnul pohled pracovníků různých účetních profesí. Většina respondentů hodnotí změnu jako pozitivní, s argumentací, že vykazování těchto položek je logičtější v nákladech a někteří respondenti hodnotí kladně, že dané položky nezvyšují tržby.

## 2. Jak hodnotíte tuto změnu jinak z pohledu finančního účetnictví nebo Vašeho vnitropodnikového účetnictví?

**Tabulka 44** Analýza dotazníkového šetření

Pracovní pozice <sup>1</sup>	Odpověď respondenta <sup>2</sup>
Účetní <sup>3</sup>	Změna se ... příliš neprojevila, došlo ke změně účtového rozvrhu
Hlavní účetní <sup>4</sup>	Neutrálně, je to pouze vykazovací záležitost
Auditor <sup>5</sup>	Pro vnitropodnikové účetnictví nemusí být tato změna vůbec relevantní, možno pokračovat dále v nastavené metodice.
Hlavní účetní <sup>4</sup>	V zásadě ne.

*Analysis of questionnaire survey: 1 - job title; 2 - respondent's answer; 3 - accountant; 4 - head of accounting department; 5 - auditor. The individual answers are kept in their original language. Zdroj: Vlastní zpracování*

Z odpovědí lze soudit, že respondenti s vnitropodnikovým účetnictvím nepracují. Pouze jeden respondent (vedoucí controllingového oddělení) uvádí v odpovědi na předchozí otázku, že pro firemní účely používají své výkazy, které má nadefinovaná společnost. Z dalších odpovědí tohoto respondenta vyplývá, že společnost užívá vlastní výkazy především z důvodu konzistentnosti vykazovaných dat právě proto, aby změny ve způsobu vykazování neměnily dosažené výsledky, tyto nezměněné výkazy společnost využívá více než 10 let.

Tato informace může být důležitým vodítkem k přípravě nové podoby účetnictví. Konzistentnost dat je důležitým atributem účetních výkazů. Drobné dílčí změny subjektům přidělávají administrativní práci (přeskolení zaměstnanců, aktualizace softwaru, změna směrnic a formulářů ...), ale nemohou vyřešit zastaralost české účetní legislativy. Budoucí legislativa by měla být především v dalších letech konzistentní a neměla by sledovat častý trend, kdy následně po účinnosti nových zákonů dochází k řadě novelizací.

### 3. Způsobilo Vám potíže upuštění od vykazování položky Obchodní marže ve výkazu zisku a ztráty?

**Tabulka 45 Analýza dotazníkového šetření**

Pracovní pozice <sup>1</sup>	Odpověď respondenta <sup>2</sup>
Auditor <sup>3</sup>	Tento řádek mi ve výsledovce chybí – umožňoval rychleji se zorientovat v rentabilitě společnosti.
Vedoucí odd. controllingu <sup>4</sup>	Žádné. Hlavním důvodem je, že naše výkazy (ať už interní analytické nebo skupinové) s klasickou výsledovkou nepracují.
Asistent auditora <sup>5</sup>	Jen technické... Nikdy jsem se na tuto řádku nekoukala.
Hlavní ekonom <sup>6</sup>	Částečně, zejména pro statistické výkazy nebo pro dokumenty týkající se dotací z EU je potřeba obchodní marži počítat a vykazovat
Hlavní účetní <sup>7</sup>	Obchodní marže a přidaná hodnota je ve finanční oblasti obchodní společnosti důležitým pojmem. I přesto, že se nevykazuje, dále se vypočítává.
Účetní <sup>8</sup>	Pro mě ... ne, ale pro jiné uživatele to může způsobit potíže...

*Analysis of questionnaire survey: 1 - job title; 2 - respondent's answer; 3 – auditor; 4 – head of controlling department; 5 - assistant of auditor; 6 - chief economist; 7 - head of accounting department; 8 - accountant. The individual answers are kept in their original language. Zdroj: Vlastní zpracování*

Z došlých 12 dotazníků se k otázce nevyjádřili 2 respondenti. Odpověď asistenta auditora, která je uvedena v tabulce výše, připisuje změně technické problémy při implementaci, nicméně ve vztahu k vypovídací schopnosti tomuto respondentovi změna nevádí. Celkově tedy změnu zrušení vykazování samostatné řádky výkazů nevádí a nezpůsobuje komplikace 8 z 12 respondentů (tj. 67 %). 17 % respondentů pak považuje zrušení vykazování této položky za nevhodné.

**4. Která změna od roku 2014 do současnosti Vám činila při implementaci největší obtíže?**

**Tabulka 46 Analýza dotazníkového šetření**

Pracovní pozice <sup>1</sup>	Odpověď respondenta <sup>2</sup>
Účetní <sup>3</sup>	...sledování kategorie účetní jednotky, ..., čímž může dojít k dalším nutným úkonům, např. ocenění reálnou hodnotou.
Auditor <sup>4</sup>	<p>1. Změny v názvech a uspořádání řádků výkazů, které jsou naprosto marginální a nic neřeší (např. dlouhodobý majetek – stálá aktiva).</p> <p>2. Možnost zařadit časové rozlišení aktiv přímo do pohledávek, která způsobuje nejednotnost používaných formulářů a komplikace při výpočtu ukazatelů (každý může mít časové rozlišení jinde). Nerozumím, proč přesun časového rozlišení do pohledávek a závazků nebyl závazně nařízen již dříve – současný stav (včetně váhavého připuštění alternativních řešení) není logický.</p>
Asistent auditora <sup>5</sup>	Zrušení zřizovacích výdajů – z důvodu rozlišení počátečních výdajů
Vedoucí odd. controllingu <sup>6</sup>	Naše interní výkazy jsou na legislativních změnách poněkud nezávislé, protože náš top management preferuje konzistentní prostředí. Takže pro naše analytické účely používáme stejnou strukturu výkazů už více jak deset let.
Hlavní ekonom <sup>7</sup>	Změna struktury účetních výkazů, právě z důvodu absence vykazování obchodní marže
Hlavní účetní <sup>8</sup>	V zásadě žádná změna nečinila obtíže, účetní programy na změny přiměřeně reagují.
Vedoucí finančního oddělení <sup>9</sup>	Největší potíže nám způsobily změny ve výkazech, protože náš systém má problém porovnávat roky s různou strukturou výkazů a musel se ručně nastavit.

*Analysis of questionnaire survey: 1 - job title; 2 - respondent's answer; 3 – accountant; 4 – auditor; 5 – assistant of auditor; 6 - head of controlling department; 7 - chief economist; 8 - head of accounting department; 9 - head of finance. The individual answers are kept in their original language. Zdroj: Vlastní zpracování*

Respondent pracující na pozici auditora kritizuje časté dílčí změny, které nezvyšují vypovídací schopnost výkazů, neulehčují účetním jednotkám práci, spíše naopak. V bodě 2 je zdůrazněno, že v současnosti je možné vykazovat položky časového rozlišení samostatně, nebo místo samostatného vykázání, vykázat tyto položky v pohledávkách a závazcích.

Nepředpokládám, že účetní jednotky budou samy měnit metodiku vykazování, když volba je dobrovolná. Na tomto místě bych však zmínila, že německé účetnictví tyto položky nezná, což může snižovat vypovídací schopnost pro zahraniční uživatele. Možnost volby považuji, stejně jako respondent, za špatnou.

Toto řešení je typickým příkladem drobné dílčí změny, která nezvyšuje vypovídací schopnost účetních výkazů, naopak může přinést administrativní či informační náklady. Takovéto změny nejsou žádoucí, což plně koresponduje i s názory ostatních respondentů.

#### 5. Která legislativní změna od roku 2014 Vám zjednodušila či ulehčila práci?

**Tabulka 47 Analýza dotazníkového šetření**

Pracovní pozice <sup>1</sup>	Odpověď respondenta <sup>2</sup>
Účetní <sup>3</sup>	... kategorizace ÚJ činí obtíže, na straně druhé ale umožňuje u některých ÚJ tvořit rozvahu ve zkráceném rozsahu u FO i VZZ.
Auditor <sup>4</sup>	Zkrácení výkazů a snížení požadavků na přílohu pro mikro a malé podniky.
Asistent auditora <sup>5</sup>	Zrušení mimořádných nákladů a výnosů
Asistent auditora <sup>5</sup>	Nepřišla výrazná úleva, jde jen o kosmetické změny.
Hlavní ekonom <sup>6</sup>	Zrušení vykazování zřizovacích výdajů.
Hlavní účetní <sup>7</sup>	Klasifikace účetních jednotek. Zjednodušení ve výkaznictví účetní závěrky.

*Analysis of questionnaire survey: 1 - job title; 2 - respondent's answer; 3 - accountant; 4 - auditor; 5 - assistant of auditor; 6 - chief economist; 7 - head of accounting department. The individual answers are kept in their original language. Zdroj: Vlastní zpracování*



Polovina respondentů nepovažuje žádnou ze změn za ulehčení práce. Druhá polovina uvádí konkrétní změnu. V 6 odpovědích je kladně hodnocena klasifikace účetních jednotek. Zdůrazňují, že došlo ke snížení administrativní zátěže.

## 6. Je nějaká oblast českého účetnictví, kterou byste změnil/a?

**Tabulka 48 Analýza dotazníkového šetření**

Pracovní pozice <sup>1</sup>	Odpověď respondenta <sup>2</sup>
Auditor <sup>3</sup>	Český zákon o účetnictví je zastaralý a neupravuje oblasti, s nimiž se pravidelně setkáváme. Jsme často nuceni hledat oporu jinde (např. v IFRS) a aplikovat IFRS řešení na české účetnictví pod rouškou pravdivého a věrného obrazu. V zákoně naprosto chybí základní definice – např. co je to výnos, náklad, aktivum? Zákon naopak obsahuje obsáhlé definice, které jsou v praxi přežitkem – např. vymezení účetních knih (kolik účetních jednotek vede samostatné knihy v listinné formě?). Změna je z mého pohledu nutná.
Hlavní účetní <sup>4</sup>	Celkově je oblast účetnictví náročná a požadují se zpravidla znalosti na různých úrovních, jako např. účetnictví, daně, mzdová a personální problematika, controlling...a s tím související legislativa, která není zcela přehledná a jednoznačná.
Asistent auditora <sup>5</sup>	Nejednoznačnost a složitost legislativy upravující daň z přidané hodnoty
Účetní <sup>6</sup>	Přílišná administrace v oblasti mezd.

*Analysis of questionnaire survey: 1 - job title; 2 - respondent's answer; 3 – auditor; 4 - head of accounting department; 5 - assistant of auditor; 6 - accountant. The individual answers are kept in their original language. Zdroj: Vlastní zpracování*

Pouze 4 respondenti popsali v dotazníku některou oblast, kterou považují za špatně legislativně upravenou, ať z důvodu komplikovanosti, nejednoznačnosti či složitosti. Respondent pracující na pozici auditora zdůrazňuje nutnost aktualizace účetních předpisů. Uvítal by přesné definice, naopak některé definice by pro nadbytečnost ze zákona vypustil. O těchto změnách se uvažuje v koncepci, kterou připravuje ministerstvo financí.

**7. Setkáváte se ve Vašem odvětví s nějakou oblastí, která není legislativně dostatečně upravena a musíte si proto vytvářet interní postup k jejímu zaúčtování?**

**Tabulka 49 Analýza dotazníkového šetření**

Pracovní pozice <sup>1</sup>	Odpověď respondenta <sup>2</sup>
Hlavní účetní <sup>3</sup>	Možnost interních postupů vnímám jako výhodu.
Auditor <sup>4</sup>	Ano, např.: Měl by být podle českého zákona v účetnictví zachován vliv inflace? Jak se vykazují výnosy z dlouhodobých kontraktů? Měly by se rezervy diskontovat? Jak vykázat finanční leasing a zároveň dodržet zásadu pravdivého a věrného obrazu?
Asistent auditora <sup>5</sup>	Účtování o cizích měnách.
Účetní <sup>6</sup>	Obecně agenturní zaměstnávání není dostatečně podchyceno.
Hlavní účetní <sup>3</sup>	Problematickou oblastí je ekonomické propojení se zahraniční kapitálovou společností.
Účetní <sup>6</sup>	Oceňování a účtování vratných obalů.
Vedoucí finančního oddělení <sup>7</sup>	Interní postupy používáme, ale nedokážu posoudit, zda důvodem je chybějící legislativní úprava.

*Analysis of questionnaire survey: 1 - job title; 2 - respondent's answer; 3 – head of controlling department ; 4 – auditor; 5 – assistant of auditor; 6 - accountant; 7 - head of finance. The individual answers are kept in their original language. Zdroj: Vlastní zpracování*

Co respondent, to jiná oblast, kterou považuje za nedostatečně upravenou. Výše uvedené názory mohou sloužit jako odrazový můstek k dalšímu výzkumu.

Uživatelé u dvou otázek, které explicitně neumožňovaly více variant odpovědí, hodnotili většinou vybrané změny pozitivně. Nicméně je třeba podotknout, že kladně nebyly hodnoceny proběhlé změny z důvodu jejich nekonceptnosti a jejich spíše formální podoby.

## 4. Závěr

Práce se zabývá identifikací významných změn účetní legislativy a jejich posunem ve vztahu k vypovídací schopnosti účetních výkazů. Práce některých autorů zdůrazňují negativní důsledky nastalých změn v odvětví zemědělství. Za zvážení by stálo vytvoření odlišné verze výkazů pro zemědělské podniky, a s tím souvisejících předpisů, které by lépe vystihovaly specifickou daného odvětví, podobně jako standard IAS 41. Argumentem je změna obratu v důsledku změny metodiky účtování o aktivaci vnitropodnikových služeb a změně stavu zásob vlastní činnosti a dále zrušení vykazování mimořádného výsledku hospodaření. Obdobně by bylo možné oddělit strukturu výkazů pro výrobní a obchodní podniky podobně, jak je definováno v GAAP.

Problémem podobných prací je volba reprezentativního vzorku. Mnoho subjektů nezveřejňuje, nebo zveřejňuje pozdě, část účetních jednotek nemusí zveřejňovat výkaz zisku a ztráty, či výkaz o peněžních tocích. Zároveň databáze Albertina při transportu účetních dat za více období nerespektuje platnou strukturu výkazů, do součtových řádků často umísťuje nuly, což značně komplikuje práci s účetními daty.

Odlišné vykázání zřizovacích výdajů ovlivňuje hodnocení výkonnosti podniku. Rozhodnutí účetní jednotky o zaúčtování těchto položek by mělo vycházet z významnosti dané položky (jako návod lze použít auditorský standard ISA 320). Při časovém rozlišování bych jako nejvhodnější volila dobu 5 let. Zrušení položky Aktivace a Změna stavu zásob vlastní činnosti ovlivňuje také hodnocení výkonnosti podniku. Změnou účtování aktivace do nákladů může dojít ke snížení výkonnosti podniku (hodnocené dle zvolených ukazatelů), nicméně u zvolených podniků se tak nestalo (položka nevýznamná). Na Slovensku jsou i nadále tyto položky vykazovány ve výnosech, je proto třeba při mezipodnikovém srovnávání na tuto skutečnost myslet. Většina respondentů dotazníkového šetření změnu hodnotí kladně.

Bylo prokázáno, že přístup účetní jednotky k rezervám může ovlivnit osoba auditora. Změna definice měla, dle mého názoru, motivovat účetní jednotky k důslednějšímu přístupu k zásadě opatrnosti. Nicméně jak ukazují data ze zvolené obchodní společnosti, je-li to pro jednotku nevýhodné, nevykáže je. Rezervy na opravy dlouhodobého majetku by podle mého názoru neměly vstupovat do účetnictví (nesplňují platnou definici), a měly by zůstat pouze daňovou kategorií. Kategorizace účetních jednotek přinesla určitě snížení administrativní zátěže, na druhou stranu může vybízet k uplatňování

technik kreativního účetnictví. Odborníky z praxe je toto opatření hodnoceno vesměs kladně. Zrušení samostatně vykazované položky Obchodní marže většině respondentů nepřinesla problémy. O mimořádných nákladech a výnosem vybrané společnosti neúčtovaly, proto zrušení vykazování nepřineslo snížení vypovídací schopnosti jejich účetních dat.

Změny obvykle vycházejí z harmonizace českých účetních předpisů k mezinárodním účetním standardům, zůstává však otázka, je tato harmonizace vždy žádoucí?

Odpovědi jednotlivých respondentů tvoří zajímavý rámec názorů odborníků z praxe z různých profesí. V souhrnu se dá konstatovat, že změny hodnotí většinou kladně, nicméně někteří vyzývají k nutnosti komplexních úprav, nikoli dílčích novelizací. Respondenti vyžadují zejména konzistentnost účetních metod, na což by měl být brán zřetel. Z odpovědí také plyne, že vnitropodnikové účetnictví (zejména u velkých společností) plní rozdílnou funkci, která nemůže být finančním účetnictvím nahrazena. U menších subjektů může finanční účetnictví plnit více funkcí, nicméně navrhovaná úprava v Koncepti účetní legislativy jeho využití spíše omezí (sledování legislativy, nikoli věrného a poctivé obrazu).

Téma je aktuální zejména v souvislosti s činnostmi, které vyvíjí ministerstvo financí, které, doufejme, povedou k vzniku nové účetní legislativy, nikoli dalším dílčím úpravám, které nejsou dále vhodné, ani nejsou žádoucí odbornou veřejností.

## Summary

The thesis deals with the evaluation of changes in accounting legislation in relation to the informative ability of accounting. In particular, these changes are:

- Canceling Reporting Item Separation Reporting alone
- Changes in accounting for provisions
- Accounting for activation and inventory of own activity
- Categorization of entities and related obligations
- Cancellation of extraordinary costs and revenues
- Amendment to the regulations governing the auditor's audit of financial statements
- Canceling the separate reporting of the Trade Margin item

As the Czech Republic is a part of the European Union, it is impossible to ignore the effort to unify reporting, which is intended to improve the readability of financial statements for users from other countries. The work includes an evaluation of changes from the perspective of various authors and the professional public. Selected statements are verified on selected businesses. The ongoing small legislative adjustments do not fully meet the needs of current businesses, the concept of the new form of accounting, which is currently presented to the professional public for discussion, indicates the future direction of Czech accounting. An equally important part of the thesis is the analysis of the questionnaire, which seeks to gain the opinion of the professional public on the issue.

**JEL Classification:** M40, M41, M42, M48

**Keywords:** accounting regulations, true and fair view, changes in accounting legislation

## Seznam použitých zdrojů

Appelbaum, B. (2019). *Nobel in Economics Is Awarded to Richard Thaler* [Online]. Retrieved January 14, 2019, from <https://www.nytimes.com/2017/10/09/business/nobel-economics-richard-thaler.html>

Běhounek, P. (2017). *Změny v účetnictví pro rok 2016* [Online]. In . Retrieved from <http://www.behounek.eu/news/ucto2016/>

Cardová, Z. (c1997-2019). *Obchodní marže a přidaná hodnota 2015/2016* [Online]. In ÚČTOVNÍCTVO A DANE. neuvvedeno: Verlag Dashöfer. Retrieved from [https://www.uad.sk/33/obchodni-marze-a-pridana-hodnota-2015-2016-uniquei-dmRRWSbk196FPkyDafLfWAH-zsD0cUxKnfGKZjNOaQMy1h\\_M\\_ioGmnw/](https://www.uad.sk/33/obchodni-marze-a-pridana-hodnota-2015-2016-uniquei-dmRRWSbk196FPkyDafLfWAH-zsD0cUxKnfGKZjNOaQMy1h_M_ioGmnw/)

Černý, V. (2006). *Změna stavu vnitropodnikových zásob jako výnos?* [Online]. In Český finanční a účetní časopis (roč. 1, č. 3, p. 8). Praha: VŠE. Retrieved from <https://www.vse.cz/polek/download.php?jnl=cfuc&pdf=182.pdf>

Drábková, Z., & Kouřilová, J. (2016). *Účetní auditing* [Online] (2016 ed.). České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích. Retrieved from <http://omp.ef.jcu.cz/index.php/EF/catalog/book/6>

Dušek, J. (2009). *Pentální účetnictví*. Žďár nad Sázavou: Organizační kancelář.

Fuková, V. (2016). *Oceňování zásob vlastní výroby dle novely zákona o účetnictví* [Online]. In 22HLAV: Audit&Consult. Praha: 22HLAV. Retrieved from <https://www.22hlav.cz/ocenovani-zasob-vlastni-vyroby-dle-novely-zakona-o-ucetnictvi>

Hruška, V. (2016). *Účetní případy pro podnikatele 2016*. Praha: Grada Publishing.

KAČR: Odůvodnění [Online]. (c2012-2019). In Komora auditorů České republiky. Praha: Komora auditorů České republiky. Retrieved from <https://www.kacr.cz/file/2307/zd-korn9xqc73qf.doc>

Knížková, J. (2019). *Více jak 300 tisíc firem nezveřejnilo účetní závěrku. Co jim hrozí?* [Online]. In Podnikatel.cz. Praha: Podnikatel.cz. Retrieved from <https://www.podnikatel.cz/clanky/temer-300-tisic-firem-nezverejnilo-ucetni-zaverku-co-jim-hrozi/>

Kouřilová, J., & Nývltová, K. (2017). *Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní: sborník vědeckých prací studentů Ekonomické fakulty Jihočeské univerzity v Českých Budějovicích* (4. díl). České Budějovice: Ekonomická fakulta, Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích.

Kouřilová, J., & Rybová, J. (2012). *Účetnictví obchodu* (2012 ed.). České Budějovice: Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta.

Malá, L. E. (2017). *Vliv změn účetních předpisů na finanční situaci a výkonnost zemědělských podniků* (Bakalářská práce). Plzeň.

Ministerstvo financí: *Finanční zpravodaj číslo 6/2015* [Online]. (2015). Retrieved August 15, 2018, from <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2015/financni-zpravodaj-cislo-62015-23396>

Ministerstvo financí (2015): Sdělení Ministerstva financí k aplikaci některých ustanovení zákona č. 221/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony [Online]. (2015). In Ministerstvo financí České republiky. GFŘ: GFŘ. Retrieved from <https://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/ucetnictvi-a-ucetnictvi-statu/ucetnictvi/legislativa-v-ucetnictvi/2015/sdeleni-ministerstva-financi-k-aplikaci-23139>

Ministerstvo financí. (©2005-2013). *SOUHRN KONCEPCE NOVÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY 2020 - 2030: DISKUSNÍ MATERIÁL PRACOVNÍ SKUPINY ODBORU 28 – REGULACE A METODIKA ÚČETNICTVÍ, MINISTERSTVO FINANCÍ – VERZE 2.2* [Online]. In Ministerstvo financí České republiky. Praha: Ministerstvo financí. Retrieved from <https://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2018/verejna-konzultace-k-souhrnu-reseni-konc-33609>

Nývltová, K., Kouřilová, J., & Rybová, J. (2016). *Zemědělské závody z pohledu účetnictví, financování a dalších disciplín: ve vazbě na GAJU 149/2014/S: "Ekonomické dopady legislativních změn v oblasti financí, účetnictví a daní"*. V Českých Budějovicích: Ekonomická fakulta, Jihočeská univerzita.

Plachá, S. (2018). Nezapomeňte zveřejnit účetní závěrku: Účetnictví [Online]. Retrieved November 13, 2018, from <https://www.dreport.cz/blog/nezapomente-zverejnit-ucetni-zaverku/>

Popílková, M. (2018). *PRODUKCE VÍNA V ČESKÉ REPUBLICE A DALŠÍCH VYBRANÝCH ZEMÍCH. POROVNÁNÍ ÚČETNÍCH POSTUPŮ STANOVENÝCH PRO PĚSTOVÁNÍ RÉVY V ČESKÉ REPUBLICE A VE SLOVENSKÉ REPUBLICE* [Online]. Mladá Veda, 6.(2), 32. Retrieved from [http://www.mladaveda.sk/casopisy/2018/02/02\\_2018\\_03.pdf](http://www.mladaveda.sk/casopisy/2018/02/02_2018_03.pdf)

Popílková, M. (2016). *Dopad změn účetních předpisů na vypovídací schopnost vybraných hospodářských ukazatelů*, MMK 2016: mezinárodní Masarykova konference pro doktorandy a mladé vědecké pracovníky. Hradec Králové: MAGNANIMITAS.

Ryneš, P. (2016). *Podvojně účetnictví a účetní závěrka: průvodce podvojným účetnictvím k ..* (16. ed.). Olomouc: ANAG.

Šrámková, A., & Křivánková, M. (c2015). *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace* (6., aktualiz. vyd). Praha: Institut certifikace účetních.

Deloitte Česká republika: *Účetní novinky*. Deloitte Česká republika [Online]. (2016). Retrieved April 05, 2018, from <https://edu.deloitte.cz/cs/Content/Download/accounting-news-1611>

Valešová, P. (2015). *Rezervy - 2.část* [Online]. In Fučík&Partneři: *Auditoři-daňoví poradci*. Praha: Fučík & partneři. Retrieved from <https://www.fucik.cz/publikace/rezervy-2-cast/>

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*, (2002). Praha: Sběrka zákonů.

Zákon č. 563/1991 Sb.: *o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů*, (1991). Praha: Sběrka zákonů.

Zákon č. 593/1992 Sb.: *o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*, (1992). Praha: Sběrka zákonů.



## Seznam tabulek

<b>Tabulka 1 Členění výkazů ve standardu 024 (část)</b> .....	10
<b>Tabulka 2: Struktura rezerv v rozvaze</b> .....	12
<b>Tabulka 3 Struktura směrné účtové osnovy</b> .....	14
<b>Tabulka 4 Aktivace a změna stavu zásob vlastní činnosti</b> .....	14
<b>Tabulka 5 Kategorizace účetních jednotek</b> .....	17
<b>Tabulka 6 Kategorizace účetních jednotek</b> .....	18
<b>Tabulka 7 Struktura výkazu zisku a ztráty</b> .....	23
<b>Tabulka 8 Struktura výkazu zisku a ztráty</b> .....	23
<b>Tabulka 9 Vývoj obchodní marže u vybraného podniku</b> .....	24
<b>Tabulka 10 Změna stavu zásob vlastní činnosti</b> .....	29
<b>Tabulka 11 Mimořádný výsledek hospodaření</b> .....	30
<b>Tabulka 12 Koncepce účetní legislativy</b> .....	35
<b>Tabulka 13 Struktura výkazů v Albertině</b> .....	43
<b>Tabulka 14 Struktura výkazů v Albertině</b> .....	43
<b>Tabulka 15 Struktura výkazů v Albertině</b> .....	43
<b>Tabulka 16 Modelový příklad – Zřizovací výdaje</b> .....	44
<b>Tabulka 17 Modelový příklad – Zřizovací výdaje</b> .....	44
<b>Tabulka 18 Modelový příklad – Zřizovací výdaje</b> .....	45
<b>Tabulka 19 Modelový příklad – Zřizovací výdaje</b> .....	45
<b>Tabulka 20 Modelový příklad – Aktivace</b> .....	46
<b>Tabulka 21 Modelový příklad – Aktivace</b> .....	46
<b>Tabulka 22 Modelový příklad – Změna stavu zásob vlastní činnosti</b> .....	47
<b>Tabulka 23 Modelový příklad – Změna stavu zásob vlastní činnosti</b> .....	48
<b>Tabulka 24 Modelový příklad – Změna stavu zásob vlastní činnosti</b> .....	48
<b>Tabulka 25 Výkony</b> .....	49
<b>Tabulka 26 Hodnoty dle původní a současné metodiky</b> .....	50
<b>Tabulka 27 Hodnoty dle původní a současné metodiky</b> .....	50
<b>Tabulka 28 Definování výkonnosti podniku</b> .....	52
<b>Tabulka 29 Definování výkonnosti podniku</b> .....	54
<b>Tabulka 30 Zadluženost</b> .....	56
<b>Tabulka 31 Relativní velikost rezerv</b> .....	56
<b>Tabulka 32 Vykázané rezervy u společnosti Zambelli-technik, s.r.o.</b> .....	57

<b>Tabulka 33 Relativní velikost Aktivace .....</b>	<b>58</b>
<b>Tabulka 34 Vybrané ukazatele finanční analýzy – aplikace.....</b>	<b>59</b>
<b>Tabulka 35 Vybrané ukazatele finanční analýzy – aplikace.....</b>	<b>60</b>
<b>Tabulka 36 Vybrané ukazatele finanční analýzy – aplikace.....</b>	<b>60</b>
<b>Tabulka 37 Vybrané ukazatele finanční analýzy – aplikace.....</b>	<b>61</b>
<b>Tabulka 38 Vybrané ukazatele finanční analýzy – aplikace.....</b>	<b>61</b>
<b>Tabulka 39 Průměrný počet zaměstnanců .....</b>	<b>63</b>
<b>Tabulka 40 Aktiva brutto a netto .....</b>	<b>63</b>
<b>Tabulka 41 Kategorizace účetních jednotek .....</b>	<b>64</b>
<b>Tabulka 42 Kategorizace účetních jednotek .....</b>	<b>65</b>
<b>Tabulka 43 Analýza dotazníkového šetření.....</b>	<b>68</b>
<b>Tabulka 44 Analýza dotazníkového šetření.....</b>	<b>70</b>
<b>Tabulka 45 Analýza dotazníkového šetření.....</b>	<b>71</b>
<b>Tabulka 46 Analýza dotazníkového šetření.....</b>	<b>72</b>
<b>Tabulka 47 Analýza dotazníkového šetření.....</b>	<b>73</b>
<b>Tabulka 48 Analýza dotazníkového šetření.....</b>	<b>74</b>
<b>Tabulka 49 Analýza dotazníkového šetření.....</b>	<b>75</b>

## Seznam grafů

<b>Graf 1 Vývoj tržeb a nákladů na prodané zboží.....</b>	<b>24</b>
<b>Graf 2 Vývoj obchodní marže.....</b>	<b>24</b>
<b>Graf 3 Modelový příklad - Aktivace .....</b>	<b>46</b>
<b>Graf 4 Trend vybraných ukazatelů finanční analýzy.....</b>	<b>52</b>
<b>Graf 5 Determinanty změn ve výkonnosti podniku.....</b>	<b>54</b>
<b>Graf 6 Determinanty změn ve výkonosti podniku .....</b>	<b>55</b>
<b>Graf 7 Výkonnost podniku.....</b>	<b>60</b>
<b>Graf 8 Vývoj obchodní marže.....</b>	<b>62</b>

## Přílohy

- 1) Dotazník

Příloha č.: 1

### **Dotazník pro účetní profese**

1. Jakou pozici vykonáváte? (stačí obecně, např. hlavní účetní, účetní, auditor, asistent auditora, pracovník controllingu, ...)
2. Jak hodnotíte změnu účtování aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti do nákladů namísto výnosů? Jeví se Vám tato změna kladná či záporná a z jakých důvodů?
3. a hodnotíte tuto změnu jinak z pohledu finančního účetnictví nebo Vašeho vnitropodnikového účetnictví?
4. Způsobilo Vám potíže upuštění od vykazování položky Obchodní marže ve výkazu zisku a ztráty? Jaké?
5. Která změna od roku 2016 (příp.2014) do současnosti Vám činila při implementaci největší obtíže? Z jakého důvodu? Komplikovala Vám hodnocení podniku prostřednictvím finanční analýzy (pokud používáte)?
6. Která legislativní změna od roku 2016 (příp. 2014) Vám zjednodušila či ulehčila práci? A proč?
7. Je nějaká oblast českého účetnictví, kterou byste změnil/a? (Z důvodu nevyhovující legislativy pro Váš obor podnikání, ve kterém se pohybujete, opatření, které ztěžuje práci, atd. ...)
8. Setkáváte se ve Vašem odvětví s nějakou oblastí, která není legislativně dostatečně upravena a musíte si proto vytvářet interní postup k jejímu zaúčtování?
9. Jiné poznámky: