

**Projekt transformace českých účetních výkazů
společnosti Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic na
účetní výkazy podle mezinárodních standardů
účetního výkaznictví**

Bc. Jarmila Jirsáková

**Diplomová práce
2010**



**Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky**

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky
Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2009/2010

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Jarmila JIRSÁKOVÁ**
Osobní číslo: **M07631**
Studijní program: **N 6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**

Téma práce: **Projekt transformace českých účetních výkazů společnosti Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic na účetní výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Na základě kritické literární rešerše popište a srovnajte vybrané mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) a české účetní standardy (ČÚS).

II. Praktická část

- Analyzujte rozdíly mezi ČÚS a IFRS, které budou použity při převodu výkazů.
- Na základě předchozí analýzy srovnajte účetní výkazy sestavené podle ČÚS a IFRS.
- Vypracujte projekt transformace účetních výkazů společnosti Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic na účetní výkazy podle IFRS.
- Zhodnoťte vliv transformace účetních výkazů na výsledky finanční analýzy společnosti Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic.

Závěr

Rozsah diplomové práce: **cca 70 stran**
Rozsah příloh:
Forma zpracování diplomové práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

- [1] DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Druhé, doplněné a aktualizované vydání. Brno: Computer Press, a.s., 2009. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [2] KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví: světový koncept: IFRS/IAS. Vydání 5. aktualizované. Praha: Polygon, 2005. 526 s. ISBN 80-727-312-97.
- [3] KRUPOVÁ, L. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví: aplikace v podnikové praxi: stav k 1.1.2009. Vydání 1. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [4] PASEKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium. Vydání druhé, upravené. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 229 s. ISBN 978-80-7318-626-5.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Marie Paseková, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví

Datum zadání diplomové práce: **29. března 2010**

Termín odevzdání diplomové práce: **3. května 2010**

Ve Zlíně dne 29. března 2010

doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

- odevzdáním diplomové práce souhlasím se zveřejněním své práce podle zákona č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, bez ohledu na výsledek obhajoby ¹⁾;
- beru na vědomí, že diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému dostupná k nahlédnutí;
- na moji diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, zejm. § 35 odst. 3 ²⁾;
- podle § 60 ³⁾ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- podle § 60 ³⁾ odst. 2 a 3 mohu užít své dílo – diplomovou práci - nebo poskytnout licenci k jejímu využití jen s předchozím písemným souhlasem Univerzity Tomáše Bati ve Zlíně, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše);
- pokud bylo k vypracování diplomové práce využito softwaru poskytnutého Univerzitou Tomáše Bati ve Zlíně nebo jinými subjekty pouze ke studijním a výzkumným účelům (tj. k nekomerčnímu využití), nelze výsledky diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Ve Zlíně 30.4.2010



1) zákon č. 111/1998 Sb. o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších právních předpisů, § 47b Zveřejňování závěrečných prací:

(1) Vysoká škola nevydělečně zveřejňuje disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce, u kterých proběhla obhajoba, včetně posudků oponentů a výsledku obhajoby prostřednictvím databáze kvalifikačních prací, kterou spravuje. Způsob zveřejnění stanoví vnitřní předpis vysoké školy.

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

(3) Platí, že odevzdáním práce autor souhlasí se zveřejněním své práce podle tohoto zákona, bez ohledu na výsledek obhajoby.

2) zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 35 odst. 3:

(3) Do práva autorského také nezasahuje škola nebo školské či vzdělávací zařízení, užije-li nikoli za účelem přímého nebo nepřímého hospodářského nebo obchodního prospěchu k výuce nebo k vlastní potřebě dílo vytvořené žákem nebo studentem ke splnění školních nebo studijních povinností vyplývajících z jeho právního vztahu ke škole nebo školskému či vzdělávacímu zařízení (školní dílo).

3) zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, o právech souvisejících s právem autorským a o změně některých zákonů (autorský zákon) ve znění pozdějších právních předpisů, § 60 Školní dílo:

(1) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení mají za obvyklých podmínek právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla (§ 35 odst.

3). Odpírá-li autor takového díla udělit svolení bez vážného důvodu, mohou se tyto osoby domáhat nahrazení chybějícího projevu jeho vůle u soudu. Ustanovení § 35 odst. 3 zůstává nedotčeno.

(2) Není-li sjednáno jinak, může autor školního díla své dílo užít či poskytnout jinému licenci, není-li to v rozporu s oprávněnými zájmy školy nebo školského či vzdělávacího zařízení.

(3) Škola nebo školské či vzdělávací zařízení jsou oprávněny požadovat, aby jim autor školního díla z výdělku jím dosaženého v souvislosti s užitím díla či poskytnutím licence podle odstavce 2 přiměřeně přispěl na úhradu nákladů, které na vytvoření díla vynaložily, a to podle okolností až do jejich skutečné výše; přitom se přihlédne k výši výdělku dosaženého školou nebo školským či vzdělávacím zařízením z užití školního díla podle odstavce 1.

ABSTRAKT

Předmětem této diplomové práce je transformace účetních výkazů společnosti Ing. Miloš Klávil – KTJ electronic sestavených podle českých účetních předpisů na účetní výkazy sestavené podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

V teoretické části je popsán vývoj harmonizace účetnictví, vybrané mezinárodní standardy účetního výkaznictví a jejich srovnání s českými účetními předpisy. Závěr této části popisuje finanční analýzu a její metody.

V praktické části této práce je nejdříve provedena analýza jednotlivých položek účetních výkazů podle českých účetních předpisů a provedena finanční analýza. Poté jsou uvedeny rozdíly podle jednotlivých mezinárodních standardů a provedena transformace účetních výkazů na účetní výkazy podle IFRS. Na závěr jsou takto upravené výkazy zhodnoceny pomocí finanční analýzy.

Klíčová slova: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, česká účetní legislativa, harmonizace účetnictví, účetní závěrka, transformace výkazů

ABSTRACT

The subject of this master thesis is a transformation of the Ing. Miloš Klávil – KTJ electronic company Czech financial statements into financial statements according to International Financial Reporting Standards.

In theoretical part, there are the development of accounting harmonization, chosen International Financial Reporting Standards and their comparison with Czech Accounting Standards described. The end of this part outlines the financial analysis and its methods.

In practical part of this thesis, at first, each item of Czech financial statements is analysed and the financial analysis prepared. Afterwards, the differences according to the individual International Standards and transformed Czech financial statements into IFRS financial statements are presented. Finally, the amended statements are analysed based on the actual financial analysis.

Keywords: International Financial Reporting Standards, Czech Accounting Legislation, Accounting Harmonization, Financial Statements, Financial Statements Transformation

Na tomto místě bych ráda poděkovala vedoucí mé diplomové práce, paní Ing. Marii Pasekové, Ph.D., za ochotu, odborné vedení, cenné rady, připomínky a věnovaný čas.

Dále bych chtěla poděkovat společnosti Ing. Miloslav Klapil –KTJ electronic za poskytnutí účetních materiálů a odborných informací.

Prohlašuji, že odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

OBSAH

ÚVOD	12
I TEORETICKÁ ČÁST	14
1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	15
1.1 HARMONIZACE V RÁMCI EU	16
1.2 AMERICKÉ VŠEOBECNĚ UZNÁVANÉ ÚČETNÍ ZÁSADY (US GAAP)	17
1.3 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ (IFRS)	18
1.3.1 Koncepční rámec	19
1.3.2 Přehled vydaných mezinárodních standardů	24
1.3.3 IFRS relevantní pro společnost Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic	25
1.3.3.1 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky	25
1.3.3.2 IAS 2 – Zásoby	26
1.3.3.3 IAS 7 – Výkazy peněžních toků.....	29
1.3.3.4 IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby.....	30
1.3.3.5 IAS 10 – Události po rozvahovém dni.....	32
1.3.3.6 IAS 12 – Daně ze zisku.....	33
1.3.3.7 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	35
1.3.3.8 IAS 17 – Leasingy.....	38
1.3.3.9 IAS 18 – Výnosy	40
1.3.3.10 IAS 23 – Výpůjční náklady	41
1.3.3.11 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv	42
1.3.3.12 IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky.....	43
1.3.3.13 IAS 40 – Investice do nemovitostí.....	44
1.3.3.14 IFRS 1 – První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví	46
1.3.4 IFRS pro malé a střední podniky (SME).....	48
2 FINANČNÍ ANALÝZA	50
2.1 ZDROJE FINANČNÍ ANALÝZY	50
2.2 METODY FINANČNÍ ANALÝZY	51
2.2.1 Finanční poměrové ukazatele.....	52
II PRAKTICKÁ ČÁST	55
3 ANALYTICKÁ ČÁST	56
3.1 PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI ING. MILOSLAV KLAPIL – KTJ ELECTRONIC.....	56
3.2 ZDROJE INFORMACÍ PRO DIPLOMOVOU PRÁCI	56
3.3 SWOT ANALÝZA.....	56
3.4 ANALÝZA ROZVAHY	57
3.4.1 Dlouhodobý hmotný majetek	58
3.4.2 Zásoby	61
3.4.3 Dlouhodobé pohledávky.....	62
3.4.4 Krátkodobé pohledávky	62
3.4.5 Krátkodobý finanční majetek	62

3.4.6	Časové rozlišení aktiv	63
3.4.7	Základní kapitál.....	64
3.4.8	Výsledek hospodaření běžného období.....	64
3.4.9	Rezervy.....	64
3.4.10	Krátkodobé závazky.....	65
3.4.11	Bankovní úvěry a výpomoci.....	65
3.5	ANALÝZA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁT	66
3.5.1	Tržby za prodej zboží.....	67
3.5.2	Náklady vynaložené na prodané zboží.....	67
3.5.3	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb.....	67
3.5.4	Spotřeba materiálu a energie.....	67
3.5.5	Služby.....	67
3.5.6	Osobní náklady.....	67
3.5.7	Daně a poplatky.....	68
3.5.8	Odpisy dlouhodobého hmotného majetku.....	68
3.5.9	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období.....	68
3.5.10	Ostatní provozní výnosy.....	68
3.5.11	Ostatní provozní náklady.....	68
3.5.12	Výnosové úroky.....	69
3.5.13	Nákladové úroky.....	69
3.5.14	Ostatní finanční náklady.....	70
3.5.15	Daň z příjmů za běžnou činnost – splatná.....	70
3.5.16	Daň z příjmů za běžnou činnost – odložená.....	70
3.6	CASH FLOW.....	70
3.7	VÝKAZ O ZMĚNÁCH VLASTNÍHO KAPITÁLU.....	71
3.8	FINANČNÍ ANALÝZA	72
3.8.1	Vertikální a horizontální analýza rozvahy.....	72
3.8.2	Vertikální a horizontální analýza výkazu zisku a ztrát.....	73
3.8.3	Analýza pomocí poměrových ukazatelů	74
3.8.3.1	Ukazatele zadluženosti	74
3.8.3.2	Ukazatele rentability	74
3.8.3.3	Ukazatele aktivity	75
3.8.3.4	Ukazatele likvidity	76
4	PROJEKT PŘECHODU NA IFRS	77
4.1	DŮSLEDKY PRVNÍHO PŘECHODU NA IFRS	77
4.2	PŘÍPRAVA SPOLEČNOSTI NA PRVNÍ PŘECHOD.....	78
4.3	ANALÝZA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE ČESKÉ ÚČETNÍ LEGISLATIVY.....	79
4.4	STANOVENÍ ROZDÍLŮ MEZI ČESKÝMI ÚČETNÍMI PŘEDPISY A IFRS	79
4.4.1	IAS 2 – Zásoby.....	80
4.4.2	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	81
4.4.3	IAS 17 – Leasingy	82
4.4.4	IAS 18 – Výnosy	83
4.4.5	IAS 23 - Výpůjční náklady.....	84
4.4.6	IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv	84

4.4.7	IAS 37 - Rezervy, podmíněná aktiva a závazky.....	84
4.4.8	IAS 40 - Investice do nemovitostí.....	85
4.4.9	IAS 12 - Daně ze zisku.....	88
4.4.10	Ostatní standardy.....	89
4.5	TRANSFORMACE VÝKAZŮ.....	89
4.5.1	Transformace rozvahy.....	89
4.5.2	Transformace výsledovky.....	93
4.5.3	Transformace výkazu cash flow.....	94
4.5.4	Transformace výkazu o změnách vlastního kapitálu.....	96
4.6	ÚČETNÍ ZÁVĚRKA SESTAVENÁ PODLE IFRS.....	96
4.6.1	Rozvaha.....	97
4.6.2	Výsledovka.....	98
4.6.3	Výkaz o peněžních tocích.....	99
4.6.4	Výkaz o změnách vlastního kapitálu.....	100
4.6.5	Příloha k účetním výkazům.....	101
4.7	VLIV TRANSFORMACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ NA FINANČNÍ ANALÝZU SPOLEČNOSTI.....	102
4.7.1	Dopad přechodu na IFRS ve vertikální a horizontální analýze rozvahy	102
4.7.2	Dopad přechodu na IFRS ve vertikální a horizontální analýze výsledovky.....	103
4.7.3	Dopad přechodu na IFRS u poměrových ukazatelů.....	104
4.7.3.1	Ukazatele zadluženosti.....	104
4.7.3.2	Ukazatele likvidity.....	105
4.7.3.3	Ukazatele rentability.....	105
4.7.3.4	Ukazatele aktivity.....	105
4.7.4	Spider analýza.....	106
	ZÁVĚR.....	108
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	110
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	112
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	113
	SEZNAM TABULEK.....	114
	SEZNAM PŘÍLOH.....	117

ÚVOD

Současným trendem světové ekonomiky je její globalizace. Přes hranice již neproudí jen zboží a kapitál, ale také ekonomické informace, které slouží k rozhodování účastníků kapitálových trhů. Jedním ze základních zdrojů těchto informací jsou výstupy finančního účetnictví v podobě účetních výkazů. Rozdíly v účetních legislativách jednotlivých zemí ovšem způsobují velké problémy při porovnávání a hodnocení těchto společností z různých národních prostředí. Právě to bylo důvodem, proč se začaly objevovat snahy o mezinárodní harmonizaci účetnictví, jak v rámci Evropy, tak i ve Spojených státech amerických. V Evropě se vytváří soustava mezinárodně aplikovatelných účetních standardů, které zajišťují vysokou kvalitu a srovnatelnost účetních výkazů.

Přechodem na IFRS přijímá společnost globální jazyk účetního výkaznictví, díky němuž se stane srozumitelným subjektem globálního trhu. Přechod na IFRS může pomoci společností vstoupit na světové kapitálové trhy, snížit náklady a stát se plnohodnotným účastníkem mezinárodního trhu.

Konkurence na mnoha trzích rychle roste. IFRS umožňují, aby se společnosti na celém světě porovnávaly se svými konkurenty a aby investoři a další zainteresované subjekty jako jsou zaměstnanci, dodavatelé, zákazníci, věřitelé aj., srovnávali jejich výkon. Firmy, které nebudou schopny poskytnout srovnatelné informace, budou v nevýhodě a jejich schopnost získat nový kapitál a zvyšovat hodnotu pro akcionáře může být ohrožena.

Zavádění IFRS nebo přibližování se těmito účetním standardům je dnes rychle se šířícím jevem na celém světě. Pro povinný přechod některých typů společností na IFRS se již rozhodly mnohé země. Patří k nim například Austrálie, Rusko, Evropská unie a několik zemí Východní Evropy, Blízkého východu i Afriky. Jiné země, jako jsou například USA, Jižní Afrika, Singapur či Malajsie usilují o postupné sbližování místních účetních principů s mezinárodními standardy. Vývoj standardů je dlouhodobý proces, ale informační požadavky jsou tu neustále a vnější tlaky jsou stále silnější.

Hlavním cílem této diplomové práce je převést účetní výkazy společnosti Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic sestavené podle českých účetních předpisů na výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. K tomuto převodu bude použita účetní závěrka roku 2009.

Práce je rozdělena na teoretickou a praktickou část.

V teoretické části bude nastíněn vývoj harmonizace účetnictví v Evropské unii a Spojených státech amerických. Dále budou charakterizovány vybrané mezinárodní standardy účetního výkaznictví, které jsou relevantní pro společnost Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic, a které budou použity v praktické části této práce a srovnány s českými účetními předpisy. V závěru teoretické části bude ve stručnosti vysvětleno, co je to finanční analýza, jaké používá zdroje a jaké jsou její metody.

Praktická část je rozdělena na část analytickou a projektovou. V analytické části bude nejdříve krátce představena společnost Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic a provedena SWOT analýza. Dále bude provedena analýza jednotlivých položek účetních výkazů sestavených podle českých účetních předpisů a finanční analýza společnosti s krátkým zhodnocením. V projektové části bude uveden postup společnosti při prvním přechodu na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví a u jednotlivých standardů stanoveny rozdíly oproti českým účetním předpisům. Po jejich vyčíslení budou transformovány jednotlivé výkazy se znázorněním všech změn, které tato transformace způsobí. Na základě tohoto převodu budou sestaveny účetní výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Tyto výkazy budou vyhodnoceny pomocí finanční analýzy a bude zjištěno, jaký dopad měl přechod společnosti na IFRS.

Na závěr diplomové práce celý projekt zhodnotím.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Snahy o mezinárodní harmonizaci účetního výkaznictví se začaly objevovat již v 70. letech minulého století a byly spojeny s globalizací ekonomiky a s rostoucím propojováním mezinárodních trhů. Příčinou této snahy byla skutečnost, že rozdíly v jednotlivých národních účetních systémech způsobovaly problémy při srovnávání a hodnocení společností z různých národních prostředí.

Účetní informace jsou nejen potřeba k realizaci kvalifikovaných podnikatelských rozhodnutí, ale také pro poskytování dotací, podpor, grantů atd., což způsobuje potřebu harmonizace i mimo rámec velkých podnikatelských uskupení.

V současné době existují tři významné linie mezinárodní účetní harmonizace. Jedná se o Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS, účetní směrnice Evropské unie (zejména 4., 7. a 8. směrnice) a v neposlední řadě hrají v tomto procesu důležitou roli národní účetní standardy USA – US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles).¹

Mezinárodní účetní standardy a US GAAP přitom tvoří dvě v současnosti na světě existující ucelené účetní koncepce, přičemž IFRS se inspirovaly zejména u US GAAP, ale také z doporučení Evropské komise a názorů národních regulátorů finančního účetnictví.

Z vývoje regulace účetnictví v Evropské unii je patrné, že rozhodující úlohu v rámci EU v současné době hrají Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Evropská komise vydala nařízení, podle něhož společnosti, jejichž cenné papíry jsou kótované na burze, mají povinnost vyhotovovat a prezentovat své účetní výkazy podle IFRS. Zároveň doporučuje členským i přidruženým zemím, aby do svých národních úprav účetnictví zabudovávaly v co největší míře řešení shodná s IFRS.

Významnou tendencí vývoje mezinárodní harmonizace je snaha o konvergenci US GAAP a IFRS. Oba systémy jsou postaveny na podobných principech, bez zásadních rozporů a jsou tedy srovnatelné. Zejména v rámci IFRS jsou řešeny projekty odstraňující některé rozdíly obou systémů.

¹ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Druhé vydání. Brno: Computer Press, a.s., 2009. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

1.1 Harmonizace v rámci EU

Členské státy Evropské unie přizpůsobují národní legislativy na základě Smlouvy o založení Evropského hospodářského společenství z roku 1957 prostřednictvím vydávaných norem – směrnic. Pro oblast účetnictví byly vypracovány tři směrnice, které tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie – čtvrtá, sedmá a osmá směrnice.

Čtvrtá směrnice EU upravuje účetní výkazy a přílohu. Jejím cílem je sblížit účetní systémy členských zemí a zajistit srovnatelnost účetních výkazů finančního účetnictví. Ustanovuje formu jednotlivých účetních výkazů, stanovuje obsah jejich položek, oceňovacích pravidel, obsahu přílohy a výroční zprávy a zveřejňování účetních výkazů.²

Sedmá směrnice EU upravuje konsolidaci účetních výkazů. Vyžaduje, aby podnik vyhotovil konsolidované účetní výkazy a konsolidovanou výroční zprávu.

Osmá směrnice EU se týká auditorů, tedy osob ověřujících účetní výkazy. Pojednává o různých aspektech kvalifikace, jíž musí profesionál dosáhnout k tomu, aby mohl být autorizován k legálnímu ověřování účetních výkazů – k provádění auditu.³

Tyto směrnice byly v následujících letech rozšiřovány o další normy. Díky těmto směrnici se zvýšila kvalita účetních výkazů v členských zemích EU, volný přístup k nim umožnil fungování kapitálového trhu uvnitř EU, rozšířil se obchod mezi jednotlivými státy unie a v neposlední řadě se zvýšila její konkurenční schopnost.

Nicméně současně s těmito pozitivy přišly i problémy. Směrnice samy o sobě nevedou ke sjednocení účetního výkaznictví v rámci EU a i po jejich zabudování do národních účetních systémů zůstávají tyto značně rozdílné. Zároveň se ukázalo, že účetní výkazy sestavené v jednotlivých zemích na základě ustanovení těchto směrnic nebyly uznávány světovými burzami, odkud potřebovaly evropské společnosti čerpat kapitál.

² KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví: světový koncept: IFRS/IAS. Vydání 5. aktualizované. Praha: Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.

³ PASEKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium. Vydání druhé, upravené. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 229 s. ISBN 978-80-7318-626-5.

Proto vydala Evropská komise řadu doporučení pro zlepšení této situace. Jedním z nich bylo, aby všechny společnosti zemí EU, které mají své akcie registrované na evropských burzách sestavovaly nejpozději od roku 2005 účetní výkazy podle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví (IFRS), tehdy označovaných jako Mezinárodní účetní standardy (IAS). Dalšími doporučeními Evropské komise bylo, aby byla řešení obsažená v IFRS/IAS co nejvíce aplikována do jednotlivých národních úprav účetnictví a zároveň nutnost novelizovat evropské účetní směrnice. IFRS byly tedy zvoleny nástrojem regulace evropského účetnictví.

1.2 Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP)

Ve Spojených státech amerických najdeme nejúplnější soubor požadavků týkajících se zveřejňování účetních výkazů. Tato regulace vychází z požadavků newyorské burzy, byla uznána na všech světových burzách a zároveň významně ovlivňuje světovou harmonizaci účetnictví.

Nejvyšší burzovní instituce USA – SEC (Security and Exchange Commission) byla již v roce 1934 pověřena, aby stanovila účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů pro společnosti, jejichž akcie jsou registrovány na burze. SEC tuto pravomoc delegovala na všeobecně uznávanou profesní organizaci FASB (Financial Accounting Standards Board). Regulace je založena na zevšeobecňování postupů vyvinutých praxí a všeobecně akceptovaných a touto cestou vznikaly tzv. všeobecně uznávané účetní zásady (GAAP).

Tyto sestávají ze třech hierarchických úrovní.

- 1) Fundamentální postuláty
- 2) Koncepční rámec
- 3) Účetní standardy ⁴

⁴ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví: světový koncept: IFRS/IAS. Vydání 5. aktualizované. Praha: Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.

Fundamentální postuláty jsou ideové předpoklady a principy, které tvoří nejvyšší hierarchickou úroveň účetního systému USA. Hovoří se o nich jako o podstatných zásadách, o základních předpokladech či o postulátech, s různorodým důrazem na jejich nadřazenost či podřazenost. Mezi základní předpoklady patří koncept hospodářské jednotky, předpoklad trvání podniku, aktuální koncept, oceňování peněžní jednotkou a periodicita zjišťování zisku nebo ztráty. Mezi základní principy patří historická cena, opatrnost, princip uznání výnosů, princip přiřazování nákladů (výnosům), princip periodické alokace, princip věčné a časové souvislosti, konzistence a obsah před formou.

Za nejvyšší a všem nadřazenou zásadu je považován princip pravdivého a věrného zobrazení. Tento princip má prvořadý význam pro rozhodování vlastníků, investorů a dalších subjektů a znamená, že údaje v účetních výkazech nejsou deformovány daňovými hledisky a jsou vyhotoveny výhradně na účetních předpokladech.

Koncepční rámec je ideový základ výkazů finančního účetnictví, který je obsažen v řadě obecných konceptů (SFAC). Tyto koncepty určují kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, definují jejich základní prvky a stanovují zásady jejich rozpoznávání, kvantifikace, vykazování a zveřejňování. Koncepční rámec zakotvil většinu z předpokladů a zásad uvedených u fundamentálních postulátů a dále uvádí omezení, které je nutno brát v úvahu. Kromě opatrnosti mezi ně řadí: cena versus užitek, podstatnost a průmyslové zvyklosti.

Účetní standardy představují nejpodrobnější úroveň regulace účetnictví a obsahují doporučené účetní postupy. Jsou zevšeobecněním praxe; ta je vytváří, ověřuje a pak i přijímá, respektuje a dodržuje.⁵

1.3 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS)

V roce 1973 byl založen (soukromou aktivitou profesních účetních institucí) Výbor pro mezinárodní účetní standardy (dříve IASC, nyní IASCF) s cílem vypracovat úplný soubor Mezinárodních účetních standardů. Tento název byl později změněn na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).

⁵ KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví: světový koncept: IFRS/IAS. Vydání 5. aktualizované. Praha: Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví obsahují:

- Úvodní část – definuje účel IFRS, vymezuje řídicí orgány IASCF a jeho pracovní program
- Předmluvu k výkladu standardů
- Koncepční rámec pro přípravu a předkládání účetních výkazů
- Účetní standardy (IAS/IFRS)
- Interpretace standardů (SIC/IFRIC).⁶

1.3.1 Koncepční rámec

Koncepční rámec není účetním standardem, ale vymezuje cíle účetního výkaznictví a nástroje k jejich dosažení. Funguje tedy jako ideová základna pro sestavování účetních výkazů a řešení různých problémů zakotvených v jednotlivých standardech. Účetní výkazy mají sloužit co nejširšímu okruhu externích uživatelů, pro něž jsou mnohdy hlavním zdrojem informací o podniku a právě tyto informace slouží pro jejich rozhodování. Jsou v něm definovány účetní zásady a předpoklady a také základní prvky účetní závěrky, jako jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady atd.

Každý podnik, ať už průmyslový, obchodní či poskytující služby musí při vyhotovování účetních výkazů postupovat podle Koncepčního rámce IFRS, který platí zároveň i pro konsolidované účetní výkazy.

Koncepční rámec je vymezen těmito oblastmi:

- **Informační potřeby uživatelů účetní závěrky**

Mezi uživatele účetní závěrky patří zejména investoři, ať už potenciální či současní, věřitelé, zaměstnanci, odběratelé, dodavatelé, poradci, finanční analytici, konkurenční podniky, stát a orgány státní správy a mnozí další. Účetní závěrka se proto

⁶ PASEKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium. Vydání druhé, upravené. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 229 s. ISBN 978-80-7318-626-5.

musí přizpůsobovat potřebám svých uživatelů. Každý z nich požaduje jiné informace. Investory budou zajímat informace o dosaženém zisku a schopnosti podniku vyplácet dividendy, věřitele bude zajímat schopnost podniku hradit své závazky a zaměstnance například schopnost podniku vyplácet mzdy, zaměstnanecké benefity apod.

- **Cíl účetní závěrky**

Hlavním cílem účetní závěrky je poskytnout uživatelům informace o finanční pozici podniku, o jeho výkonnosti a o změnách ve finanční pozici. Uživatelé hodnotí schopnost podniku získávat peněžní prostředky pro zajištění dostatečné likvidity, schopnost hradit v termínech své závazky a vytvářet zisk, který rozděluje vlastníkům. Dále poskytuje informace, které jsou důležité pro odhady budoucího vývoje firmy.

Základními součástmi účetní závěrky v plném rozsahu podle Koncepčního rámce jsou rozvaha (nově označovaná jako Výkaz o změnách ve finanční pozici), výsledovka (Výkaz o úplném výsledku hospodaření), výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích a příloha (komentář) k účetním výkazům.

- **Základní předpoklady sestavení účetní závěrky**

Při sestavení účetní závěrky musí být splněny dva základní předpoklady. Jsou jimi aktuální báze a předpoklad trvání podniku v budoucnosti.

Aktuální princip spočívá v časovém rozlišování výdajů a příjmů, v tvorbě dohadných položek a rezerv a výsledek hospodaření zjištěný na této bázi lépe odráží výkonnost podniku v daném účetním období.

Předpoklad trvání podniku v budoucnosti (going concern) znamená, že podnik neuvazuje o ukončení své činnosti, ani není v likvidaci, ani nesnižuje rozsah své činnosti. Předpokládá se, že bude nadále pokračovat ve svém podnikání. Pokud existuje pochybnost o dalším trvání podniku, je vedení povinno tuto informaci zveřejnit a účetní závěrka musí být sestavena v souladu s touto skutečností.

- **Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky**

Koncepční rámec vymezuje čtyři hlavní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky. Jsou to srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost. Informace musí být

pro uživatele srozumitelné, proto se předpokládá, že mají dostatečné znalosti účetnictví, ale i ostatních ekonomických aktivit. Informace musí být zároveň relevantní, to znamená, že ovlivní jejich rozhodování tím, že jim umožňují hodnotit minulé, současné nebo budoucí události. Relevance informací je ovlivněna jejich podstatou a významností. Informace je významná tehdy, pokud by její vynechání nebo chybné uvedení mohlo ovlivnit ekonomická rozhodnutí uživatelů. Informace jsou spolehlivé, pokud neobsahují závažnou chybu či zkreslení a představují věrně to, co mají vyjadřovat. Zásadní význam pro uživatele má srovnatelnost účetních informací v časové řadě i mezi podniky. Z časové řady údajů lze provést analýzu trendů dalšího vývoje, srovnáním účetních informací mezi podobnými podniky lze hodnotit relativní pozici podniku. Podmínkou srovnatelnosti informací v časové řadě je zachování konzistence účetních metod a postupů a také zachování kontinuity vykazovaných položek.⁷

Dalšími kvalitativními vlastnostmi informací v účetní závěrce jsou včasnost, rovnováha mezi užitky a náklady, nestrannost informací, zachování principu opatrnosti, úplnost informací atd. Včasnost informací se může dostat do rozporu se spolehlivostí dané informace, proto je hlavním kritériem snaha co nejlépe uspokojit potřeby ekonomického rozhodování uživatelů.

- **Základní prvky tvořící účetní závěrku, jejich obsah a rozpoznání**

Základními prvky účetní závěrky jsou prvky, které se vztahují jednak k vyjádření finanční pozice – aktiva, závazky, vlastní kapitál – a jednak prvky, které se vztahují k výkonnosti, respektive k zisku – náklady a výnosy.

- Aktivum – je ekonomický zdroj, jehož existence je výsledkem minulých činností a zároveň se očekává, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch. Podmínkou vykázání aktiva v rozvaze je dostatečná jistota budoucího ekonomického prospěchu a spolehlivá ocenitelnost aktiva. Vlastnické právo není podstatné pro určení existence aktiva.

⁷ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Druhé vydání. Brno: Computer Press, a.s., 2009. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

- Závazek – je současná povinnost podniku, která vznikla na základě minulých skutečností a od jejíhož vypořádání se očekává úbytek aktiv z podniku. Lze jej charakterizovat tak, že podnik má současnou povinnost jednat určitým způsobem. Je nutné rozlišovat mezi současným a budoucím závazkem
- Vlastní kapitál – je definován jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků. Jeho výše je závislá na ocenění aktiv a závazků v rozvaze. V rozvaze je dále členěn, což je významné zejména pro uživatele účetní závěrky. Jeho důležitou součástí je hospodářský výsledek za běžné období.⁸
- Výnosy – zvyšují ekonomický prospěch a to buď formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků, ke kterým došlo během účetního období, a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků. Jsou vykazovány ve výsledovce. Konceptní rámec rozlišuje termíny income, revenues a gains, které nemají v české účetní terminologii zatím vhodné ekvivalenty. Všechny je lze překládat jako výnosy, ale jejich obsah není totožný. Income (výnos) se skládá z revenues a gains, přičemž jako revenues jsou označovány výnosy z běžných činností, jako jsou tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb a výnosy z úroků, dividend, přijatého nájemného a přijatých licenčních poplatků. Překladem pojmu gains jsou přínosy, což mohou být například kladné výnosy z prodeje dlouhodobých aktiv včetně investic, krátkodobých aktiv (např. zásob materiálu), kurzové rozdíly nebo výsledky z přecenění aktiv směrem nahoru.
- Náklady – snižují ekonomický prospěch a to buď formou zvýšení závazků nebo úbytkem či snížením hodnoty aktiv, které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jinak, než rozdělením prostředků vlastníků. Vykazují se stejně jako výnosy ve výsledovce. I zde Konceptní rámec rozlišuje několik pojmů. Jsou jimi expenses – což jsou náklady z běžných činností a losses – což jsou

⁸ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Druhé vydání. Brno: Computer Press, a.s., 2009. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

újm, ztráty, které jsou opakem přínosů (gains). Expenses i losses jsou náklady, které v běžném roce ovlivňují výsledek hospodaření zachycený ve výsledovce. Naproti tomu jiný termín cost se používá pro náklady na pořízení aktiv a tyto se zachycují v rozvaze.

- **Koncepty oceňování**

V Konceptním rámci jsou definovány čtyři oceňovací báze. Jsou to historické náklady, běžná cena, realizovatelná hodnota a současná hodnota.

- Historické náklady (cena) – ocenění vychází z minulosti, z původních nákladů vynaložených při pořízení aktiv. U závazků je to suma, která je třeba na jejich úhradu.
- Běžná cena – je označována jako reprodukční cena. Je to částka, kterou by bylo nutné zaplatit za stejné nebo obdobné aktivum v současné době. U závazků se jedná o nediskontovanou částku, kterou by bylo nutno použít na vypořádání závazku.
- Realizovatelná (vypořádací) hodnota – jedná se o částku, která by se získala v současné době prodejem daného aktiva za normálních podmínek. Závazky se oceňují v nediskontovaných částkách, které bude třeba uhradit v běžném podnikání.
- Současná hodnota – aktiva se oceňují současnou diskontovanou hodnotou budoucího čistého peněžního příjmu, které bude aktivum vytvářet v běžném podnikání. Závazky se oceňují současnou hodnotou budoucího čistého peněžního výdaje, který bude nutný k jejich vypořádání.

Nejčastěji používanou oceňovací bází je historická cena, již lze podle Konceptního rámce kombinovat s jinými oceňovacími základnami.

V Konceptním rámci je opomenuta fair value, která je přitom využívána v řadě standardů. Je definována jako částka, za kterou je možné směnit aktivum nebo vyrovnat závazek mezi informovanými partnery, kteří jsou ochotni transakci za obvyklých podmínek uskutečnit.

- **Pojetí kapitálu a jeho uchování**

Konceptní rámec rozlišuje dvě základní pojetí kapitálu:

- Finanční pojetí uchování kapitálu – podnik v tomto pojetí dosahuje zisku, pokud vlastní kapitál na konci účetního období převyšuje hodnotu na jeho začátku. Může být vyjádřeno v nominálních jednotkách nebo v jednotkách stálé kupní síly, kde se zohledňuje vliv inflace.
- Produkční (fyzické) pojetí uchování kapitálu – podnik dosahuje zisku až tehdy, pokud je produkční fyzická kapacita podniku (výrobní schopnost) na konci období stejná nebo vyšší než na jeho začátku. Toto pojetí vyžaduje, aby aktiva byla oceňována na úrovni běžných cen.

1.3.2 Přehled vydaných mezinárodních standardů

Rada pro mezinárodní účetní standardy – IASB vydala již přibližně 47 standardů. Jejich předností je, že řeší jednotlivé problémové oblasti na bázi obecných principů na rozdíl od US GAAP, který pracuje s detailními předpisy a doporučeními. IFRS se stále vyvíjí souběžně s vývojem světové ekonomiky. Některé dřívější standardy jsou rušeny a nahrazovány novými apod. V současnosti jsou v platnosti standardy uvedené v tabulce č. 1 a 2.

IAS 1	Sestavování a zveřejňování účetní závěrky
IAS 2	Zásoby
IAS 7	Výkazy peněžních toků
IAS 8	Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
IAS 10	Události po rozvahovém dni
IAS 11	Stavební smlouvy
IAS 12	Daně ze zisku
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 17	Leasingy
IAS 18	Výnosy
IAS 19	Zaměstnanecké požitky
IAS 20	Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory
IAS 21	Dopad změn měnových kurzů
IAS 23	Výpůjční náklady
IAS 24	Zveřejnění spřízněných stran
IAS 26	Penzijní plány
IAS 27	Konsolidovaná a individuální účetní závěrka
IAS 28	Investice do přidružených podniků
IAS 29	Vykazování v hyperinflačních ekonomikách
IAS 31	Vykazování účastí ve společných podnicích
IAS 32	Finanční nástroje: zveřejňování a vykazování
IAS 33	Zisk na akcii
IAS 34	Mezitimní účetní výkaznictví
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv

Tab. č.1: Přehled platných mezinárodních standardů – 1. část (vlastní zpracování)

IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 39	Finanční nástroje: účtování a oceňování
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 41	Zemědělství
IFRS 1	První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví
IFRS 2	Úhrady vázané na akcie
IFRS 3	Podnikové kombinace
IFRS 4	Pojistné smlouvy
IFRS 5	Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti
IFRS 6	Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
IFRS 7	Finanční nástroje: zveřejňování
IFRS 8	Provozní segmenty

Tab. č.2: Přehled platných mezinárodních standardů – 2. část
(vlastní zpracování)

1.3.3 IFRS relevantní pro společnost Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic

V této části své diplomové práce budu popisovat jednotlivé Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, které se přímo dotýkají společnosti Ing. Miloslav Klapil – KTJ elektronik.

1.3.3.1 IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky

Tento standard úzce navazuje na Koncepční rámec, rozvádí některé jeho zásady pro sestavení účetních výkazů a vytyčuje základní požadavky pro sestavení a obsah účetní závěrky. Klade si za cíl sjednotit požadavky na obsah účetní závěrky a její srovnatelnosti jak mezi podniky, tak i podniku v čase (s předchozími obdobími). Je aplikován na individuální i konsolidované účetní závěrky.

Součástí účetní závěrky (po zohlednění změn v září 2007) jsou:

- Rozvaha – výkaz o finanční pozici
- Výkaz o úplném výsledku hospodaření
- Výkaz o změnách vlastního kapitálu
- Výkaz peněžních toků
- Komentář (příloha) k účetním výkazům

Srovnání IFRS a ČÚL

Podle české legislativy se účetní závěrka skládá z rozvahy, výkazu zisku a ztrát a přílohy k účetní závěrce, které jsou vyžadovány ze zákona. Dále je možné podle vlastního uvážení

doplnit závěrku o výkaz peněžních toků a výkaz o změnách vlastního kapitálu. ČÚL stanovuje striktnější požadavky na strukturu a rozvržení účetní závěrky než IFRS, které požadují pouze minimální rozsah položek a nevyžadují žádnou strukturu. ČÚL vyžaduje položky, které jsou IFRS zakázány. Jsou to například mimořádné položky a provozní hospodářský výsledek. Naproti tomu jiné položky vyžadované v IFRS nejsou v ČÚL řešeny, jako jsou aktiva držaná za účelem prodeje. V IFRS jsou také mnohem obsáhlejší požadavky na zveřejňování informací v příloze.

	IFRS	ČÚS
Srovnatelné informace	Požadavek zveřejnění srovnatelných informací za předchozí období	Požadavek zveřejnění srovnatelných informací za předchozí období
Struktura účetní závěrky	Struktura není předepsána, stanoveno minimum položek	Struktura předepsána, stanoveno minimum položek
Kompence	Obecně se aktiva a závazky a náklady a výnosy nekompensují s výjimkou, kdy je povolena jiným standardem nebo interpretací	Je zakázána s výjimkou určitých případů (dobropisy, záměna inventurních položek, vzájemné započtení pohledávek a závazků aj.)
Rozlišování krátkodobých a dlouhodobých aktiv a závazků	Vyžadováno. Používán koncept provozního cyklu podniku. Klasifikační kritéria řeší specifické situace (refinancování, porušování závazků aj.)	Využíváno. Používáno dvanáctiměsíční kritérium. Nerozlišuje krátkodobé a dlouhodobé položky rezerv a časového rozlišení.
Výkaz zisku a ztráty	Možnost účelového nebo druhového členění nákladů.	Formu a strukturu předepisuje striktněji než IFRS. Možnost účelového nebo druhového členění nákladů.
Výjimečné a mimořádné položky	Vyžaduje vykazovat významné položky samostatně ve výkazu zisku a ztrát, popř. v příloze. Podnik nesmí žádné položky označovat za mimořádné.	V příloze by měly být zveřejněny výjimečné běžné položky. Mimořádné položky by měly být vykázány samostatně ve výkazu zisku a ztrát.

Tab. č.3: Srovnání IAS 1 a ČÚS (vlastní zpracování)

1.3.3.2 IAS 2 – Zásoby

Předmětem tohoto standardu jsou zásoby, které jsou účetní jednotkou nakupované i vyráběné. Nepatří sem nedokončená výroba vznikající na základě stavebních smluv, finanční nástroje, zásoby výrobců zemědělských a lesních výrobků, nerostných rud a zemědělské produkce, pokud jsou oceňovány čistou realizovatelnou hodnotou, biologická aktiva využívaná v zemědělské výrobě a významné náhradní díly.

Cílem standardu je stanovit způsob účetního zobrazení zásob v systému historických nákladů a stanovit úroveň nákladů na pořízení, která má být uznána jako aktivum.⁹

Zásoby jsou tedy aktiva:

- Držená za účelem prodeje v průběhu běžné podnikatelské činnosti
- V průběhu výrobního procesu určená k prodeji
- Ve formě materiálu nebo dodávek spotřebovávaných ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb

Oceňování zásob

Podle tohoto standardu se zásoby oceňují podle zásady LCM (Lower of Cost or Market), která říká, že základem pro ocenění je pořizovací cena, která nesmí převyšovat realizovatelnou hodnotu. Standard nepovoluje přecenění zásob směrem nahoru na fair value.

Náklady na pořízení zásob

- Náklady na nákup zásob – do nichž patří cena pořízení, dovozní cla a jiné nerefundovatelné náklady (kromě DPH), náklady na dopravu a manipulaci a ostatní náklady, které lze přiřadit k pořízení materiálu, hotových výrobků nebo služeb. Tyto náklady lze snížit o různé obchodní a množstevní slevy.
- Náklady na přeměnu zásob (zásoby vlastní výroby) – jedná se o náklady, které se přímo vztahují k jednotkám produkce. Patří sem přímé výrobní náklady (např. přímé mzdy) a přímo přiřaditelné fixní (odpisy, nájmy) a variabilní režijní náklady (nepřímý materiál, elektřina).
- Ostatní náklady – jsou to náklady, které byly vynaloženy v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu.

Součástí pořizovacích nákladů nesmí být nadměrné množství odpadu, neúčelně vynaložená práce, náklady na skladování, pokud nejsou nutné, správní režie a odbytová režie.

⁹ PASEKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium. Vydání druhé, upravené. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 229 s. ISBN 978-80-7318-626-5.

Techniky oceňování zásob

Standard uvádí dvě základní techniky. Jsou to:

- Metoda standardních nákladů – u nás je tato metoda označována jako metoda předem stanovené ceny. Pořizovací cena je v účetnictví rozdělena na předem stanovenou cenu a na oceňovací rozdíl, který je při spotřebě zásoby rozpuštěn.
- Metoda maloobchodního prodeje (prodejní ceny) – tato metoda je založena na ocenění zásob prodejní cenou s odděleným zachycením marže. Při prodeji je marže rozpuštěna do nákladů.

Nákladové vzorce

- Pro vzájemně nezaměnitelné položky zásob
 - metoda individuálního ocenění - tato metoda spočívá v tom, že konkrétní položce zásob jsou při spotřebě přiřazeny konkrétní náklady spojené s jejím pořízením.
- Pro položky zásob, které jsou vzájemně zaměnitelné
 - metoda FIFO (first in, first out) – u této metody platí, že zásoby prvně nakoupené jsou vždy také spotřebovávány jako první a bere se v úvahu vždy cena nejstarší dodávky až do jejího vyčerpání.
 - metoda váženého aritmetického průměru – stanovuje se buď při každé dodávce nebo periodicky.

Srovnání IFRS a ČÚL

Mezi standardem IAS 2 a ČÚL neexistují žádné podstatné rozdíly kromě účtování režijních nákladů při oceňování vlastní výroby.

	IFRS	ČÚS
Oceňování zásob	Oceňují se na nižší z úrovní nákladů na jejich pořízení a čisté realizovatelné hodnoty (výjimka - u výrobců zemědělských produktů a obchodníků s nimi).	Oceňují se v pořizovacích cenách nebo vlastními náklady. Ve specifických situacích lze použít reprodukční pořizovací cenu.

Tab. č.4: Srovnání IAS 2 a ČÚS – 1. část (vlastní zpracování)

	IFRS	ČÚS
Uznání nákladů ovlivňující zisk	Náklady na pořízení jsou náklady na nákup, zpracování a ostatní náklady vynaložené v souvislosti s uvedením zásob na jejich současné místo a do současného stavu. Náklady na zpracování zahrnují přímé a režijní náklady, režijní se dělí na fixní a variabilní výrobní režie.	Do nákladů na zpracování nemusí být zahrnuta výrobní režie. Zásoby oceněné ve výrobě s krátkodobým cyklem lze oceňovat pouze v položkách přímých materiálových nákladů, s dlouhodobým cyklem umožňují zahrnout správní režie. Neobsahují pokyny pro přiřazení režijních nákladů.
Techniky ocenění nákladů	Metoda FIFO - první do skladu, první ze skladu, vážený aritmetický průměr. Oceňování metodou LIFO - poslední do skladu, první ze skladu - není povoleno.	Metoda FIFO - první do skladu, první ze skladu, vážený aritmetický průměr. Oceňování metodou LIFO - poslední do skladu, první ze skladu - není povoleno.

Tab. č.5: Srovnání IAS 2 a ČÚS – 2. část (vlastní zpracování)

1.3.3.3 IAS 7 – Výkazy peněžních toků

Výkaz peněžních toků nám umožňuje analyzovat vývoj peněžních toků a peněžních ekvivalentů během účetního období a také odhadnout, do jaké míry je podnik schopen v budoucnu generovat peněžní prostředky a jejich ekvivalenty v rovnováze s jejich spotřebou. Dává nám přehled o zdrojích peněžních prostředků a jejich ekvivalentů a o jejich využití.

Výkaz peněžních toků je rozdělen na:

- Peněžní toky z investičních činností – podstatou je pořizování dlouhodobých aktiv, která přinesou podniku užitek tím, že budou využívána podnikem k výdělečné činnosti. Při prodeji těchto aktiv pak dojde k přítoku peněz. Do investiční činnosti podniku nelze zahrnout peněžní ekvivalenty nebo finanční aktiva pořízená za účelem prodeje nebo obchodování.
- Peněžní toky z financování – podstatou je zajištění zdrojů financování činnosti podniku. Jedná se o peněžní toky vyvolané změnami vlastního kapitálu (příjmy z emitovaných akcií) a o peněžní toky z krátkodobých a dlouhodobých cizích zdrojů (přijaté úvěry, emitované dluhopisy).
- Peněžní toky z provozních činností – jedná se o peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti podniku, popřípadě z ostatních činností, které nespádají do investiční činnosti nebo financování. Informují nás o tom, zda jsou schopny hlavní činnosti podniku generovat dostatek peněžních prostředků na úhradu závazků vzniklých v jejich

průběhu (běžné potřeby, splátky úvěrů a úroky z nich, dividendy atd.) bez externích zdrojů financování.

Metody sestavení výkazu peněžních toků

Při sestavení výkazu peněžních toků z provozní činnosti lze použít dvě metody:

- **Přímá metoda** – tato metoda zveřejňuje hlavní kategorie peněžních příjmů a výdajů uskutečněných v provozní, investiční a finanční oblasti. Informace pro sestavení se získávají analýzou skutečných peněžních toků z účetních záznamů. IFRS preferují využití této metody.
- **Nepřímá metoda** – čistý peněžní tok z provozní činnosti se zjišťuje pomocí úprav dosaženého zisku nebo ztráty před zdaněním o dopady nepeněžních transakcí (odpisy, tvorba a čerpání rezerv, nerealizované kursové rozdíly atd.), o dopady časového rozlišení minulých nebo budoucích peněžních toků z provozní činnosti (změna stavu zásob) a o dopady všech ostatních položek spojených s investiční činností nebo financováním.

Srovnání IFRS a ČÚL

ČÚL se nezabývá detailně konkrétními oblastmi, kromě problematiky úroků, dividend a daní. Na rozdíl od IFRS dovoluje zahrnutí placených úroků do peněžních toků z investičních činností a také nepředpokládá zahrnutí vyplacených dividend do peněžního toku z provozních činností. Ostatní položky výkazu jsou v ČÚL ponechány na vůli jednotlivých společností, což napomáhá k eliminaci rozdílů s IFRS.

1.3.3.4 IAS 8 – Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby

Tento standard upravuje podmínky při výběru účetních politik a způsob účetního zachycení a vykazání přijatých změn v účetních politikách, změn v účetních odhadech a opravu chyb.

Účetní politiky jsou určité principy, pravidla a postupy, které účetní jednotka využívá při přípravě účetních výkazů. Pro konkrétní oblasti jsou účetní politiky upraveny v rámci jednotlivých mezinárodních standardů a standard IAS 8 je aplikován pouze v případě, kdy v nich neexistuje postup pro řešení konkrétního problému. Účetní politiky by měly být aplikovány konzistentně pro podobné transakce. Ke změně účetní politiky musí dojít pouze v případě, že tuto změnu vyžaduje některý standard nebo interpretace, nebo pokud změna

zkvalitní účetní informace. Změny v účetní politice se aplikují retrospektivně (zpětně) s výjimkou situace, kdy je retrospektivní přepočítání neproveditelné. Dopady změn v účetních politikách musí být zveřejněny. Požadavky pro toto zveřejnění závisí na tom, zda je změna účetní politiky vyvolaná změnou IFRS nebo zda je provedená na základě rozhodnutí účetní jednotky.

Změna účetního odhadu vzniká na základě nových informací nebo z nového vývoje okolností. Jsou zachycovány prospektivně, tedy v účetním období, kdy ke změně odhadu došlo nebo v období následujících. Změny v účetních odhadech jsou účtovány výsledkově v běžném období. Zveřejňuje se podstata a částka změny, popřípadě skutečnost, že vyčíslení dopadu změny není proveditelné.

Významné chyby, ke kterým došlo v minulých obdobích, musí být opraveny retrospektivně v období, kdy byla chyba zjištěna nebo pokud již nejsou účetní výkazy zveřejňovány, tak v prvním období, za něž zveřejňovány jsou. Podnik zveřejní povahu chyby, výši opravy chyby pro každé období obsažené v účetní závěrce a příslušný řádek účetní závěrky, kterého se oprava týká, částku opravy počátečního zůstatku aktiv, závazků a vlastního kapitálu a zdůvodnění, proč podnik nemohl opravit chybu retrospektivně.

Srovnání IFRS a ČÚL

Na rozdíl od IFRS, ČÚL se konkrétně nezabývá důsledkem změn účetních politik, odhadů a oprav chyb. Podle ČÚL tyto operace většinou ovlivní výkaz zisku a ztráty za běžné období.

	IFRS	ČÚL
Výběr a aplikace účetních politik	Pokud se standard nebo jeho interpretace týká konkrétní transakce, jiné události nebo situace, jsou relevantní účetní politiky určeny na základě aplikace standardu nebo jeho interpretace a zvažování pokynů IASB. Jednotný výběr a aplikace účetní politiky z hlediska shody jednotlivých transakcí, událostí a situací.	Povinnost dodržovat zejména směrné účtové osnovy, uspořádání a označování položek účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek a účetní metody vyplývající ze související prováděcí vyhlášky.

Tab. č.6: Srovnání IAS 8 a ČÚL – 1. část (vlastní zpracování)

	IFRS	ČÚS
Změny v účetních politikách	Aplikují se retrospektivně (zpětně), tak jako by byly používány vždy. Vykazované srovnávací informace jsou tedy přepracovány. Existují dvě výjimky.	Vykazovány jako mimořádná položka běžného období. Popis změn v příloze k účetní závěrce. Výjimka u prvního účtování o odložené dani - nerozdělený zisk nebo ztráta.
Změny v účetních odhadech	Zahrnuty ve výkazu zisku a ztráty za běžné období ke dni změny.	Zahrnuty ve výkazu zisku a ztráty za běžné období ke dni změny. ČÚL se tímto podrobněji nezabývá.
Opravy chyb	Jsou upravovány retrospektivně.	Oprava významných chyb je vykazována jako mimořádná položka výnosů či nákladů běžného období.

Tab. č.7: Srovnání IAS 8 a ČÚS – 2. část (vlastní zpracování)

1.3.3.5 IAS 10 – Události po rozvahovém dni

Události po rozvahovém dni jsou příznivé či nepříznivé události, které vznikají v období mezi bilančním dnem a dnem, kdy byla schválena účetní závěrka ke zveřejnění. Rozlišujeme události prokazující okolnosti, které již existovaly k rozvahovému dni a události naznačující nově vzniklé okolnosti po rozvahovém dni.

- Události ovlivňující účetní výkazy – v účetních výkazech je třeba zohlednit události, které již existovaly k rozvahovému dni. Jedná se například o zpřesnění odhadovaných položek rezerv, tvorby opravných položek, ale také například skutečností týkajících se zpronevěr, chyb atp. Nejzávažnějším případem je ovšem ohrožení samotné existence podniku. Tato skutečnost musí být zohledněna v účetní závěrce.
- Události, které nevedou k úpravám účetních výkazů, ale jsou vykazovány v komentáři – musí se jednat o významné skutečnosti, které by nějakým způsobem mohly ovlivnit rozhodování uživatelů účetních informací, a které nastaly po rozvahovém dni a zároveň se jedná o nové skutečnosti, které neexistovaly k datu sestavení účetních výkazů.

Srovnání IFRS a ČÚL

IFRS vyžadují úpravu účetní závěrky o události, které objasňují podmínky, jež se vyskytovali k rozvahovému dni. ČÚL nevyžaduje úpravu výkazů o události po rozvahovém dni, ale požaduje jejich zveřejnění.

	IFRS	ČÚS
Datum schválení účetní závěrky k vydání	Proces potřebný ke schválení účetní závěrky ke zveřejnění se liší podle struktury vedení podniku. Účetní závěrka je schválena k vydání v den jejího schválení vedením, nikoli příslušným orgánem.	Účetní závěrka je sestavena v den, kdy ji podepíše statutární orgán podniku. Datum sestavení účetní závěrky musí být zveřejněno.
Události upravující účetní závěrku	Podnik musí upravit částky uznané ve své účetní závěrce tak, aby zachycovala události, které nastaly po rozvahovém dni.	Účtení jednotky jsou povinny v účetní závěrce uvádět informace podle stavu ke konci rozvahového dne. Významné informace do dne sestavení účetní závěrky jsou povinny uvést v příloze.
Události, které neupravují účetní závěrku	Podnik nemusí upravovat částky vykázané ve své účetní závěrce tak, aby zachycovaly události po rozvahovém dni, které neupravují účetní závěrku. Významné události je podnik povinen zveřejnit.	Podnik musí zveřejnit informace o událostech, které nastaly v období od rozvahového dne do data sestavení účetní závěrky, a které poskytují další informace o situaci k rozvahovému dni a mají významný dopad na finanční situaci podniku.
Navržené dividendy	Nejsou vykazovány jako závazky k rozvahovému dni, ale jsou zveřejněny v příloze k účetní závěrce.	Nejsou vykazovány jako závazky k rozvahovému dni, ale jsou zveřejněny v příloze k účetní závěrce.
Předpoklad trvání podniku	Podnik nesmí sestavit účetní závěrku na základě předpokladu trvání podniku v případech, kdy události po rozvahovém dni naznačují, že tento předpoklad neplatí.	Neurčuje žádný postup v případě, kdy je zveřejněna informace o problémech s trváním podniku v období do schválení účetní závěrky. Avšak z obecných účetních principů lze dovodit požadavek schodný s IFRS.

Tab. č.8: Srovnání IAS 10 a ČÚS (vlastní zpracování)

1.3.3.6 IAS 12 – Daně ze zisku

Tento standard upravuje problematiku účetního zachycení splatných a odložených daní. Je založen na aplikaci aktuálního principu a principu přiřazování nákladů souvisejícím výnosům.

Hlavním cílem standardu je poskytnout podnikům pravidla, podle kterých musejí zachytit daňové důsledky:

- Budoucích úhrad účetní hodnoty aktiv, které jsou aktuálně vykazovány v rozvaze
- Budoucích vyrovnání účetní hodnoty závazků, které jsou aktuálně vykazovány v rozvaze

- Transakcí a ostatních událostí běžného období, které jsou vykazovány v účetní závěrečné podniku, ve svých účetních závěrkách, v rozlišení na běžné a odložené daňové důsledky.¹⁰

Splatná daň je závazek nebo pohledávka vzniklá z titulu zdanitelného zisku nebo daňové ztráty za účetní období. Daňový náklad vzniklý z titulu splatné daně je zaúčtován jako náklad běžného období a současně jako závazek vůči státu. Po započtení uhrazených záloh na daň je neuhrazená část daně vykázána jako splatný daňový závazek.¹¹

Odložená daň vyplývá ze závazkové metody rozvahového přístupu, přičemž jde o jedinou metodu pro vykazování odložené daně. Tato metoda vychází z tzv. přechodných rozdílů, které vznikají mezi účetní hodnotou aktiva nebo závazku v rozvaze a jejich daňovou základnou. Rozlišujeme zdanitelné (přičitatelné) přechodné rozdílly, které vedou ke vzniku odloženého daňového závazku nebo odčitatelné přechodné rozdílly, které vedou ke vzniku odložené daňové pohledávky.

Odložené daňové závazky jsou částky daně ze zisku splatné v budoucích obdobích z titulu zdanitelných přechodných rozdílů. Vznikají tehdy, když účetní hodnota aktiva je vyšší než jeho daňová hodnota. Z tohoto rozdílu vyplývá, že z budoucích zdanitelných zisků bude muset podnik uhradit určitou daň a proto požaduje IAS 12 vykázat odložený daňový závazek ve výši očekávané budoucí daňové povinnosti.

Odložené daňové pohledávky jsou částky daně ze zisku nárokovatelné v příštích obdobích z titulu odčitatelných přechodných rozdílů, převedených nevyužitých daňových ztrát a daňových odpočtů. Vzniká tehdy, když je účetní hodnota aktiva nižší než jeho daňová hodnota, v případě závazků, když je účetní hodnota závazku vyšší než jeho daňová hodnota. Projevuje se ve zpětné úhradě daní ze zisku.

¹⁰ KRUPOVÁ, L. VAŠEK, L. ČERNÝ, M.R. IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Vydání první. Praha: 1. VOX a.s. – Nakladatelství, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.

¹¹ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Druhé vydání. Brno: Computer Press, a.s., 2009. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

Odložený daňový závazek musí být vykázán vždy, odložená daňová pohledávka musí pro své vykázání splnit kritéria obsažená v IAS 12. Základním kritériem je dostatečný zdanitelný zisk, který bude podnik dosahovat v budoucím období.

Srovnání IFRS a ČÚL

IFRS i ČÚL používají závazkovou metodu vycházející z rozvahového přístupu účtování odložené daně, ovšem s určitými rozdíly. Rozdíly mezi ČÚL a IFRS v jiných standardech vedou k rozdílům i v odložené dani, IFRS lépe definuje koncepční základnu pro odloženou daň než ČÚL (např. přechodný rozdíl v ČÚL chybí), standard specifikuje výjimky v rozpoznání odloženého daňového závazku, což v ČÚL neexistuje, standard požaduje stanovení daňové sazby zákonem k datu bilance, ČÚL pouze stanovuje, že by daňová sazba měla být známa. Dále nejsou v ČÚL detailně řešeny další aspekty odložené daně.

1.3.3.7 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Tento standard se vztahuje na všechny pozemky, budovy a zařízení, které jsou pořízeny za účelem používání při běžné podnikatelské činnosti. Tyto jsou definovány jako aktiva pro něž platí, že přinesou budoucí ekonomický užitek a jsou spolehlivě ocenitelná. Standard se použije i na nedokončené nemovitosti, které budou po jejich dokončení předmětem IAS 40. Do působnosti standardu nepatří lesy a podobné obnovitelné přírodní zdroje, biologická aktiva, průzkum a těžba nerostů, ropa, zemní plyn a podobné neobnovitelné zdroje, dlouhodobá aktiva pořizovaná formou finančního leasingu (IAS 17), dlouhodobá aktiva, která nejsou určena k používání (investice do nemovitostí – IAS 40), pozemky, budovy a zařízení za účelem prodeje (IAS 2) a nepoužívaná dlouhodobá aktiva k vyřazení (IFRS 5). Běžné náhradní díly jsou účtovány do nákladů v okamžiku spotřeby (zásoby), významné náhradní díly s dobou životnosti delší než jeden rok jsou klasifikovány jako pozemky, budovy a zařízení.

Pokud mají jednotlivé části majetku různou dobu životnosti, je vhodné posuzovat každou část odděleně. Podle životnosti se také odepisují zvlášť jednotlivé části (komponentní přístup). Je to z důvodu, že IAS/IFRS neuznávají rezervy na opravy dlouhodobého majetku.

U některých aktiv je nutno pravidelně provádět generální prohlídky (významné kontroly). Náklady na ně jsou klasifikovány jako samostatné aktivum a odpisovány po dobu zbývajících do další kontroly.

Pozemky, budovy a zařízení se při pořízení oceňují pořizovací cenou. Její součástí je:

- Cena pořízení (nákupní cena) včetně cla a nevratných daní po odečtení slev a rabatů.
- Odhad nákladů spojených s demontáží a odstraněním aktiva a uvedení místa do původního stavu.
- Veškeré přímo přiřaditelné náklady, které jsou nezbytné pro uvedení aktiva do místa a stavu, ve kterých je schopno fungovat podle záměru managementu. Jsou to například náklady na přípravu místa, na dopravu a manipulaci, na instalaci a montáž, na profesní odborníky, na testování aktiva v předvýrobní etapě a na úroky, přičemž podnik rozhodne, zda bude účtovat úroky do nákladů nebo je aktivovat do pořizovací ceny dlouhodobého majetku.

Následné výdaje, což jsou výdaje na technické zhodnocení, opravy a udržování, jsou aktivovány jen pokud zvýší užitečnost aktiva. Naopak výdaje na opravy a pravidelnou údržbu jsou účtovány do nákladů.

Aktiva lze ocenit historickou cenou (pořizovací cena mínus oprávků a ztráty ze snížení hodnoty) nebo na základě modelu přecenění na fair value, který dovoluje přecenění majetku nejen směrem dolů, ale i směrem nahoru. Podnik musí aplikovat jeden z těchto modelů vždy na celou třídu aktiv. Přecenění směrem nahoru zvyšuje účetní hodnotu aktiva a účtuje se přímo do vlastního kapitálu nebo do výnosů, pokud byl předtím účtován úbytek z přecenění aktiva do nákladů. Přecenění směrem dolů snižuje hodnotu aktiva a je účtováno do nákladů nebo do vlastního kapitálu, ale maximálně jen do již vytvořené výše.

Metody odepisování se dělí na dvě skupiny a to na metody založené na čase a metody založené na výkonu využití aktiva.

Metody založené na čase (časové odpisy) vychází z doby použitelnosti majetku. Patří sem:

- Rovnoměrné, lineární odpisy – do nákladů se každoročně zahrnuje stejná výše odpisů
- Zrychlené – v prvních letech jsou odpisy vyšší než v následujících. Jsou to:
 - Metoda DDB (metoda zmenšujícího se základu) – pracuje s dvojnásobkem lineární sazby, kterým násobí zůstatkovou hodnotu

- Metoda SYD (metoda sumace čísel) – je založena na klesající odpisové sazbě a konstantní odpisové základně. Vypočte se jako počet let, které zbývají do konce životnosti aktiva od počátku daného roku děleno součtem počtu let životnosti aktiva.¹²

Metody založené na výkonu využití aktiva (výkonové odpisy) vychází z počtu vyrobených jednotek a odhaduje se množství výkonů, které lze provést. Tato metoda je vhodná například pro stroje.

V účetní závěrce by měly být zveřejněny zejména použité způsoby oceňování, použité metody odpisování, odpisové sazby, hrubá účetní hodnota a oprávky na začátku a konci období. Dále by mělo být zveřejněno porovnání počátečních a konečných zůstatků se zveřejněním přírůstků a úbytků, přecenění a ztrát ze snížení hodnoty, zrušení ztrát ze snížení hodnoty, odpisů a kursových rozdílů.

Srovnání IFRS a ČÚL

Při porovnání pojetí odpisů v ČÚL a IFRS je zřejmé, že standard přikládá velkou důležitost stanovení doby použitelnosti aktiva, přičemž naše účetní předpisy se této klíčové otázce věnují mnohem méně. Standard je v tomto směru dobrým návodem k tomu, aby si účetní jednotka uvědomila, jaké faktory je nutno brát v úvahu při stanovení odpisů. Zejména menší podniky využívají zejména daňově uznatelné odpisy, které nezohledňují dobu použitelnosti aktiva, ale vychází z daňových limitů, které stanovují minimální doby odepisování pro jednotlivé skupiny majetku.

Mezi IFRS a ČÚL existují ještě další rozdíly. V mnoha případech jsou v ČÚL například transakce s pozemky, budovami nebo zařízeními účtována podle jejich právní formy, zatímco IFRS zajímá podstatu transakce, v ČÚL neexistuje ekvivalent IFRS konceptu částí a významných částí aktiv, avšak existuje koncept „souboru věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, které se od sebe zásadně liší. ČÚL podtrhuje potřebu splnit veškeré zákonné požadavky spojené s používáním aktiva před jeho převedením na konkrétní účty

¹² PASEKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium. Vydání druhé, upravené. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 229 s. ISBN 978-80-7318-626-5.

dlouhodobého majetku, zatímco IFRS vyžaduje, aby aktivum bylo připraveno k zamýšlenému použití. Následné náklady podle IFRS nemusí odpovídat technickému zhodnocení v ČÚL, ČÚL uznává jen model ocenění pořizovací cenou (případně vlastními náklady či reprodukční pořizovací cenou), přecenění není možné. V ČÚL nebyl zaveden termín odhadovaná zbytková hodnota – odepisuje se s nulovou zbytkovou hodnotou. IFRS také požaduje, aby byla zbytková hodnota a doba použitelnosti aktiva alespoň jednou ročně přezkoumána, v ČÚL takový požadavek není, děje se dobrovolně. V IFRS účtování o směně aktiv vychází z komerční podstaty a účtuje se v reálných hodnotách, ČÚL naproti tomu vyžaduje ocenění v pořizovací ceně.

1.3.3.8 IAS 17 – Leasingy

Tento standard určuje účetní pravidla pro zobrazení operativních a finančních leasingů v účetních závěrkách a to jak u nájemce, tak u pronajímatele. Uplatňuje se u všech leasingů kromě leasingů za účelem těžby nerostných surovin, licencí na hrané filmy, videonahrávky, patenty a autorská práva. Nepoužije se také pro ocenění nemovitostí (IAS 40) a biologických aktiv (IAS 41).

Klasifikace leasingu je založena na podmínce převodu všech rizik a odměn, které vyplývají z vlastnictví pronajatého aktiva, na nájemce nebo pronajímatele. U finančního leasingu se převádějí všechna rizika a ekonomické užitky z vlastnictví aktiva, přičemž vlastnické právo může nebo nemusí být převedeno. Kdežto u operativního leasingu k tomuto převodu nedochází. K určení typu leasingu dochází na jeho počátku a je upřednostňována podstata transakce před její právní formou.

- Účtování finančního leasingu u nájemce – při zahájení finančního leasingu nájemce uzná aktivum a závazek v nižší částce z reálné hodnoty pronajatého aktiva a současné hodnoty minimálních leasingových plateb. Pokud lze určit implicitní úrokovou míru leasingu, použije se jako diskontní sazba. Obvykle bývá ale neznámá, a proto standard dovoluje k diskontování použít přírůstkovou výpůjční úrokovou míru nájemce. Pořizovací ceně majetku, jejíž součástí jsou i přímé náklady vynaložené nájemcem, například náklady na uzavření leasingové smlouvy, obvykle odpovídá jeho reálná hodnota na začátku leasingu. Jednotlivé splátky se rozdělují na splátku jistiny (snižuje závazky) a na úrok, který se účtuje do finančních nákladů. Odpisy jsou účtovány konzistentně s aktivy, které nájemce vlastní.

- Účtování finančního leasingu u pronajímatele – pronajímatel přestane evidovat aktivum v rozvaze jako konkrétní druh majetku. Pronajaté aktivum uzná jako pohledávku v hodnotě hrubé investice do leasingu snížené o částku dosud nerealizovaných finančních výnosů. Leasingové platby od nájemce jednak snižují pronajímateli hodnotu pohledávky a jednak jsou uznány jako finanční výnos.
- Účtování operativního leasingu u nájemce – platby jsou po celou dobu leasingového vztahu vykazovány jako náklad ve výsledovce, přičemž je nutné vyloučit náklady na služby, např. pojištění a údržba. Platby z titulu operativního leasingu je nutné v rozvaze časově rozlišovat.
- Účtování operativního leasingu u pronajímatele – pronajímatel vykazuje pronajaté aktivum ve své rozvaze podle jeho povahy. Výnosy z operativního leasingu vykazuje ve výsledovce rovnoměrně po celou dobu trvání leasingového vztahu. Dále v nákladech vykazuje odpisy daného aktiva.

Specifickým druhem leasingu je zpětný leasing. Je to možnost, jak získat potřebné peněžní prostředky pomocí odprodeje svého aktiva a jeho následným pronájmem. Na kupujícího (budoucího pronajímatele) přechází vlastnické právo.

- Zpětný finanční leasing – zde se v podstatě nejedná o prodej, původní vlastník zůstává majitelem aktiva a nadále jej bude využívat, odpisovat a vykazovat v rozvaze. Zároveň vzniká nájemci dlouhodobý závazek. Převod vlastnictví je jen jinou formou záruky.
- Zpětný operativní leasing – zde je třeba rozlišit, zda se transakce prodeje odehrávala na úrovni fair value. Pokud ano a prodejní cena se rovná reálné hodnotě, je zisk nebo ztráta z prodeje uznána okamžitě. Je-li prodejní cena nižší než reálná hodnota, zisk nebo ztráta se vykazují okamžitě. Jsou-li leasingové platby nižší než reálná hodnota, zisk nebo ztráta z prodeje aktiva je odložena jako náklad příštího období a rozpouští se do nákladů po dobu očekávaného použití aktiva. V případě prodejní ceny vyšší než je reálná hodnota, zisk nebo ztráta se odloží a umořuje se po dobu očekávaného použití aktiva. Posledním případem je situace, kdy je reálná hodnota nižší než účetní hodnota aktiva a zde je ztráta uznána okamžitě ve výši rozdílu mezi účetní a reálnou hodnotou.

Srovnání IFRS a ČÚL

České právní předpisy nerespektují zásadu přednosti obsahu před formou a neumožňují, aby nájemce v případě finančního leasingu vykazoval najaté aktivum v rámci svých rozvahových účtů. To vede ke zkreslování vypovídací schopnosti účetních výkazů. Aktiva, závazky nebo pohledávky z leasingu jsou sledovány v podrozvahové evidenci a vykazovány v komentáři k účetním výkazům. Leasingové splátky jsou zachycovány rovnoměrně do nákladů po dobu leasingu. Podle IFRS musí být finanční leasing aktivován ve finančních výkazech nájemce spolu s odpovídajícím závazkem.

Rozdíl je také v účtování transakce prodeje a zpětného leasingu. Realizovaný zisk a ztráta se podle IFRS účtuje v závislosti na charakteru leasingové smlouvy. Pokud se jedná o finanční leasing, zisk by se měl časově rozlišit a umořovat po dobu trvání leasingu, podle ČÚL se vykazuje v momentě, kdy k němu dojde.

1.3.3.9 IAS 18 – Výnosy

Standard stanovuje účetní řešení výnosů, primárně určení okamžiku, kdy výnos nastal. Výnosy se zachycují v momentě, kdy do podniku plynou budoucí ekonomické užítky. Standard aplikuje kritéria pro uznání výnosů pro oblasti tržeb z prodeje zboží, tržeb z prodeje služeb a účtování úroků, autorských honorářů a dividend. Pokud se prodej skládá např. z prodeje zboží i poskytování služeb, musí být tato kritéria splněna v každé jednotlivé transakci.

- Vykazování tržeb z prodeje zboží – výnosy jsou uznány, pokud jsou na kupujícího převedena všechna významná rizika a odměny z vlastnictví zboží či výrobků, účetní jednotka se nadále neangažuje v řízení dalšího prodeje, částka výnosů může být spolehlivě oceněna, ekonomické užítky spojené s transakcí poplynou podniku a náklady vzniklé v souvislosti s transakcí mohou být spolehlivě oceněny. Pokud si podnik při transakci významné riziko ponechá, nejedná se o prodej a o vznik výnosu. K realizaci výnosu dochází i za předpokladu, kdy si podnik ponechá jen nevýznamné riziko vyplývající z vlastnictví. Jedná se například o situaci, kdy si podnik podrží vlastnictví výrobků až do zaplacení pohledávky.
- Vykazování tržeb z poskytování služeb – výnosy z poskytování služeb (spojené s nedokončenou výrobou) lze k rozvahovému dni uznat, pokud je výsledek trans-

akce spolehlivě odhadnutelný a pokud částka tržeb je spolehlivě měřitelná, ekonomické užitky spojené s transakcí plynou do podniku, lze spolehlivě stanovit stupeň rozpracovanosti k rozvahovému dni a vynaložené náklady transakce a náklady na její dokončení mohou být spolehlivě oceněny.

- Vykazování úroků, autorských honorářů a dividendy – tyto výnosy vznikají v souvislosti s užíváním podnikových aktiv třetími osobami. Úroky je třeba zachycovat na poměrné časové bázi, která bere v úvahu efektivní výnos z daného aktiva. Autorské honoráře se vykazují na akruální bázi v souladu s předmětnou smlouvou a v případě dividend podnik vykazuje výnosy, když je odsouhlasena platba.

Srovnání IFRS a ČÚL

Mezi oběma účetními systémy existuje zásadní koncepční rozdíl. Podle ČÚL je okamžik účtování výnosů spojen s převodem právního titulu a není v ní popsána zásada přechodu rizik a odměn, která někdy odporuje přechodu právního titulu. U IFRS je nutné jednotlivé transakce analyzovat v souladu s jejich ekonomickou podstatou. V případě služeb nelze podle ČÚL použít metodu stupně dokončení transakce, k uznání plných výnosů dochází v závislosti na dohodnutých fázích vyúčtování či po dokončení transakce. V případě IFRS se výnosy oceňují v reálné hodnotě přijaté nebo nárokované protihodnoty, včetně množstevních slev. Při finanční transakci je reálná hodnota úhrady určena diskontováním všech budoucích příjmů při užití implicitní úrokové sazby. ČÚS se oceněním výnosů nezabývají.

1.3.3.10 IAS 23 – Výpůjční náklady

Tento standard řeší účtování a vykazování výpůjčních nákladů, mezi něž patří úrok z bankovních úvěrů a krátkodobých a dlouhodobých půjček, amortizace diskontu, prémie a vedlejších nákladů vztahující se k půjčkám, finanční náklady související s finančním leasingem a kursové rozdíly vyplývající z půjček v cizí měně v rozsahu, v jakém jsou považovány za úpravu úrokových nákladů.

Výpůjční náklady lze účtovat jako náklad v období, ve kterém byly vynaloženy (standard tuto metodu doporučuje), nebo mohou být aktivovány jako část pořizovacích nákladů daného aktiva pokud jsou přímo přiřaditelné k nákupu, výstavbě nebo výrobě způsobilého aktiva, tj. nevznikly by, pokud by se aktivum nepořizovalo. Úroky se většinou neaktivují při opakované rutinní výrobě ve velkém množství, v případě nevýznamného efektu aktiva-

ce v porovnání s účtováním do nákladů, pokud jsou vymezená aktiva již v užívání, nebo k němu připravena a také pokud se aktiva nepoužívají a používat nebudou.

Podnik je povinen zveřejnit ve své účetní závěrce účetní politiku pro výpůjční náklady, částku výpůjčních nákladů aktivovaných v průběhu období a míru aktivace použitou k výpočtu částky výpůjčních nákladů určených k aktivaci.

Srovnání IFRS a ČÚL

Podle ČÚL se v současnosti mohou účetní jednotky u dlouhodobých hmotných a nehmotných aktiv rozhodnout, zda budou zahrnovat úroky z účelových úvěrů do pořizovací ceny či nikoliv. Aktivace je možná pouze v průběhu pořizování aktiva, v okamžiku zařazení se úroky aktivovat přestávají. Jiné podmínky pro aktivaci nejsou.

České předpisy se nezabývají případy, kdy se několik různých zdrojů financování podílí na financování více dlouhodobých aktiv současně. Rovněž není ošetřen případ, kdy je výstavba (pořizování) aktiva přerušena. Do hodnoty zásob se úroky aktivovat nesmí za žádných okolností. Úprava provedená standardem je oproti českým účetním předpisům velice podrobná a precizní.¹³

1.3.3.11 IAS 36 – Snížení hodnoty aktiv

Standard si klade za cíl zajistit, aby aktiva v účetnictví nebyla oceněna výše, než je jejich zpětně získatelná částka, zjistit a účtovat ztrátu ze snížení hodnoty aktiv a také specifikovat, kdy toto snížení aktiv nastane. Standard neřeší snižování hodnoty u zásob, stavebních smluv, odložených daňových aktiv, aktiv ze zaměstnaneckých požitků, finančních aktiv, investic do nemovitostí a biologických aktiv.

Snížení hodnoty aktiva nastane, pokud je účetní hodnota vyšší než zpětně získatelná částka. Tato je standardem definována jako vyšší z fair value aktiva snížené o náklady prodeje nebo z hodnoty užívání. Testy na ztráty ze snížení hodnoty se provádí pouze za určitých indikací, které by měl podnik každoročně vyhodnocovat. Bez ohledu na ně je ovšem pod-

¹³ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Druhé vydání. Brno: Computer Press, a.s., 2009. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

nik povinen tyto testy provádět u nehmotných aktiv s neurčitelnou dobou použitelnosti a těch, které ještě nejsou připraveny k použití a u goodwillu vzniklého v podnikové kombinaci.

Ztráta ze snížení hodnoty aktiva se vykáže ve výsledovce jako náklad a u přeceněného aktiva se až do nuly sníží fond z přecenění a případný přebytek do výsledovky. Poté se upraví odpisový plán aktiva.

Srovnání IFRS a ČÚL

Společným bodem obou systémů je to, že ČÚS také požadují zachycení snížení hodnoty aktiv, pokud k němu v průběhu účetního období dojde. Pro toto zjištění vyžadují pouze porovnání účetní zůstatkové ceny a běžné tržní ceny aktiva, neberou tedy v úvahu hodnotu z užívání a nevyžadují její zjištění.

Další rozdíl se týká dříve zaúčtované ztráty ze snížení hodnoty. IFRS umožňuje ztrátu zrušit, s výjimkou goodwillu, ČÚL vychází z posouzení provedeného v okamžiku účtování o snížení hodnoty. Pokud bylo snížení posouzeno jako dočasné, k aktivu byla vytvořena opravná položka a tu lze zrušit. Pokud bylo trvalé, byl proveden jednorázový odpis a ten už zrušit nelze. Podle IFRS nesmí při zrušení ztráty ze snížení hodnoty nová účetní hodnota aktiva převýšit hodnotu, kterou by dané aktivum mělo, kdyby žádná ztráta nebyla v předchozích letech zaúčtována. ČÚL nedefinuje žádný omezující limit.

1.3.3.12 IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Standard stanovuje pravidla rozpoznání, oceňování, účtování a vykazování rezerv, podmíněných aktiv a podmíněných závazků. Předmětem nejsou rezervy, podmíněná aktiva a závazky, které se týkají finančních instrumentů oceněných ve skutečné hodnotě, vyplývající ze zmařených smluv, vznikající v pojišťovnách ze smluv s pojištěnci a řešenými jinými IFRS.

- Rezervy – je nutné provést test na rezervu. Ta se vykáže, pokud jsou splněny současně následující podmínky. Společnost musí mít současný závazek, který je důsledkem minulé události, je velmi pravděpodobné, že k vypořádání závazku bude nezbytný odtok prostředků přinášejících ekonomický prospěch společnosti a částka závazku může být spolehlivě odhadnuta. Rezerva se ocení na základě co nejpresnějšího odhadu výdajů nezbytných k vypořádání současného závazku vykázaného

k rozvahovému dni. Je třeba brát v úvahu rizika a nejistoty, časovou hodnotu peněz a vliv budoucích událostí.

- Podmíněná aktiva – jsou pravděpodobná aktiva, která vyplývají z minulých událostí a jejichž existence je potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým událostem, které nejsou plně pod kontrolou společnosti. V rozvaze se nevykazují, pouze se zveřejňují v příloze.¹⁴
- Podmíněné závazky – jsou pravděpodobné závazky, které plynou z minulých událostí a jejichž existence je potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým budoucím událostem, které nejsou plně pod kontrolou společnosti. Jedná se také o již existující závazky, které plynou z minulých událostí, ale nejsou vykázány, protože není pravděpodobné, že jejich vypořádání bude znamenat odliv zdrojů přinášejících ekonomický prospěch společnosti nebo jejich částka nemůže být dostatečně spolehlivě měřena. Stejně jako podmíněná aktiva, ani podmíněné závazky se nevykazují v rozvaze, pouze se zveřejňují v příloze.

Srovnání IFRS a ČÚL

Definice rezervy v IFRS i kritéria pro její účtování a oceňování jsou mnohem podrobnější než v ČÚL. V ČÚL jsou nedostatečně specifikována pravidla pro jejich tvorbu, což vede k tomu, že je tvorba především daňově neuznatelných rezerv podceňována. Podle ČÚL lze tvořit rezervy, při splnění daných podmínek dokonce daňově uznatelné, které však podle IFRS nelze uznat. ČÚL také nezná diskontování rezervy na současnou hodnotu a také jej v praxi nepoužívá. Neobsahuje také definici podmíněných aktiv ani závazků.

1.3.3.13 IAS 40 – Investice do nemovitostí

Standard definuje investice do nemovitostí jako nemovitosti (pozemky nebo stavby, popřípadě jejich části) držené za účelem dosažení výnosu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení či obojího, spíše než používané pro výrobu nebo dodávky zboží či služeb, po-

¹⁴ PASEKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium. Vydání druhé, upravené. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 229 s. ISBN 978-80-7318-626-5.

případě pro administrativní účely nebo pro prodej. Investice držené podnikem jsou rozpoznány a vykazovány, pokud v budoucnu přinesou podniku pravděpodobně užitek a pokud jsou spolehlivě ocenitelné.

Za investici do nemovitosti jsou považovány:

- Pozemky pořízené za účelem kapitálového zhodnocení nebo k operativnímu pronájmu, ale také v případě, že se společnost prozatím nerozhodla, za jakým účelem je bude držet.
- Budovy vlastněné podnikem a dále pronajaté prostřednictvím operativního leasingu, popřípadě budova zatím neobsazená, ale určená k pronájmu v rámci operativního leasingu

Standard upravuje i možnost, že část nemovitosti je využívána vlastníkem a část je držena za účelem pronájmu nebo kapitálového zhodnocení. Pokud mohou být součástí nemovitosti prodány nebo pronajaty v rámci finančního leasingu odděleně, účetní jednotka vykazuje tyto části odděleně. Vlastníkem užívaná část nemovitosti se sleduje v souladu s IAS 16, část držená jako investice do nemovitostí dle IAS 40. Pokud oddělení není možné, lze nemovitost zařadit mezi investice do nemovitostí dle IAS 40 pouze tehdy, pokud je vlastnic-ky využívaná část nemovitosti zanedbatelná.¹⁵

Podnik může nemovitosti držené za účelem příjmu nájemného buď vlastnit, pronajímat na finanční leasing nebo na operativní leasing. Pokud se jedná o pronájem formou finančního leasingu, jsou nemovitosti odúčtovány z aktiv pronajímatele ke dni poskytnutí práva nájemci a nadále je evidována dlouhodobá pohledávka z finančního leasingu vůči nájemci. Nemovitost je tak vykazována v aktivech nájemce. Pokud se jedná o operativní pronájem, nemovitost zůstává v aktivech pronajímatele (v rámci investic do nemovitostí) a nájemce účtuje pouze o platbách nájemného. IAS 40 však dává u dlouhodobých nájmu v případě operativního leasingu nemovitosti možnost nájemci, aby za určitých podmínek mohl vykázat budoucí užitek očekávaný z najaté nemovitosti v rozvaze.

¹⁵ DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Druhé vydání. Brno: Computer Press, a.s., 2009. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.

Pro oceňování investic do nemovitostí určuje standard dva modely – model oceňování historickou cenou a model ocenění ve fair value. Podnik volí jeden a ten následně používá pro ocenění všech investic do nemovitostí. Standard preferuje ocenění ve fair value, které má vyšší vypovídací schopnost.

- Model ocenění fair value – vyjadřuje aktuální stav na trhu k rozvahovému dni. Za nejprůkaznější jsou považovány ceny na aktivním trhu s obdobnými nemovitostmi, ve stejné lokalitě a za stejných podmínek. Podnik musí pečlivě identifikovat odchylky v povaze, lokalitě nebo stavu nemovitosti, případně ve smlouvách vztahujících se k nemovitosti. Pokud tyto ceny nejsou k dispozici, použije podnik alternativní metody určení fair value, kdy lze vyjít z běžných cen na aktivním trhu s nemovitostmi rozdílné povahy, stavu nebo v jiné lokalitě, upravených o odlišnosti, nebo z předcházejících cen již neaktivního trhu se zohledněním veškerých změn ekonomických podmínek a nebo ocenit investici současnou hodnotou budoucích čistých peněžních toků. Investice oceňované ve fair value se neodepisují.
- Model oceňování pořizovacími náklady – investice jsou oceňovány na úrovni pořizovacích nákladů. Jsou odpisovány a vykazovány po odpočtu veškerých opravek a kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty.

Srovnání IFRS a ČÚL

České účetní předpisy nevěnují této skupině aktiv příliš mnoho pozornosti. Neumožňují ocenění investic do nemovitostí k rozvahovému dni ve fair value. Účetní závěrka neinformuje uživatele o změnách hodnoty této skupiny aktiv, což oslabuje její vypovídací schopnost. Tyto investice držené za účelem pronájmu jsou dle ČÚL součástí dlouhodobého hmotného majetku a přijaté nájemné se ve výsledovce neodlišuje od ostatních činností podniku.

1.3.3.14 IFRS 1 – První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Tento standard vysvětluje postupy, které má společnost povinnost dodržet, pokud poprvé přijímá Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Má být použit na první účetní závěrku sestavenou podle IFRS, která musí obsahovat kvalitní informace, které jsou užitečné a srovnatelné, jejich náklady nepřesahují užitek a jsou vhodným základem pro přípravu účetních závěrek podle IFRS.

K datu přechodu na vykazování podle IFRS sestaví podnik zahajovací rozvahu, kam zařadí některá nová aktiva a závazky, jejichž uznání je IFRS vyžadováno. Jedná se např. o aktiva a závazky z finančního leasingu u nájemce, finanční deriváty, rezervy a odložená daňová aktiva a závazky. Zároveň vyřadí ty aktiva a závazky, jejichž uznání IFRS nepovolují a to jsou výzkum, zřizovací výdaje, reklama a propagace, školení zaměstnanců, výdaje na přesídlení společnosti, rezervy na obecná rizika nebo budoucí provozní ztráty, pohledávky za náhrady škod a jiné nejisté pohledávky, technické zhodnocení jež nesplňuje definice podle IFRS a majetek, který nesplňuje definice aktiv. Podnik také musí překlasifikovat aktiva a závazky, které byly vykázány podle pravidel, které podnik dosud používal a jsou v rozporu s pravidly IFRS. Výsledný dopad změn vyplývající z prvního přechodu na IFRS vykáže podnik v položce nerozděleného zisku minulých let.

V rámci prvního přechodu na IFRS uvádí tento standard dvě skupiny výjimek pro oceňování aktiv a závazků z principu, podle kterého má být zahajovací rozvaha společnosti v souladu se všemi IFRS. Jedná se o výjimky dobrovolné, což jsou výjimky z některých požadavků ostatních IFRS a povinné, což jsou výjimky z retrospektivní aplikace jiných IFRS

První účetní závěrka podle IFRS musí obsahovat srovnávací informace za alespoň jedno minulé období. Podnik vysvětlí dopad přechodu na IFRS na finanční postavení, výkonnost a peněžní toky a předloží:

- Doložení rozdílu ve výši vlastního kapitálu podle předcházejících pravidel a podle IFRS a to k datu přechodu na IFRS a k datu poslední rozvahy předložené podle předcházejících pravidel.
- Doložení rozdílu ve výši čistého zisku nebo ztráty za období obsažené v současné účetní závěrce.
- Rozlišení opravy chyb od změn v účetních pravidlech.¹⁶

¹⁶ PASEKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium. Vydání druhé, upravené. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 229 s. ISBN 978-80-7318-626-5.

Srovnání IFRS a ČÚL

Česká účetní legislativa se první aplikací nezabývá, protože jde o národní standard. Proto se nezabývá situací, kdy subjekt přechází na české účetní standardy z jiného účetního rámce. Jediná skutečnost zabývající se přechodem z jednoho účetního rámce do druhého představuje moment, kdy malý subjekt nebo podnikatel poprvé uplatňuje systém podvojného účetnictví.

ČÚL se přímo nezabývá dopady na finanční výkaznictví subjektu při přechodu z IFRS do ČÚL v případě, že požadavek na sestavování účetní závěrky dle IFRS přestane být pro daný subjekt povinný.¹⁷

1.3.4 IFRS pro malé a střední podniky (SME)

Dne 9.7.2009 byl publikován nový standard, který se vztahuje na malé a střední podniky, který stojí samostatně a je nezávislý na plných IFRS. Standard je uspořádán do 35 oddílů. Důvodem pro jeho vydání byla snaha o jeden komplexní materiál, který by mohly používat podniky, na které se nevztahuje povinnost vykazovat podle kompletních IFRS.

Na rozdíl od IFRS má standard mnohá zjednodušení a odlišnosti. Některé oblasti, které jsou součástí plných IFRS jsou vypuštěny, tam kde je v plných IFRS možnost volby účetní politiky u tohoto standardu není tato volba možná, jsou zjednodušeny požadavky na vykazování a oceňování oproti plným IFRS, je zde výrazně méně požadavků na zveřejňování v příloze a je také zjednodušen proces promítání budoucích změn do tohoto standardu.

IFRS pro SME neupravuje problematiku zisku na akcii, mezitímní účetní výkaznictví, vykazování podle segmentů a účtování aktiv držených k prodeji. Pokud by měly malé a střední podniky zájem vykazovat tyto oblasti, jsou povinny zveřejnit způsob jejich výpočtu nebo určení. Z toho plyne, že SME nemá povinnost postupovat podle platných IFRS, ale může si vytvořit vlastní metodiku pro vykazování těchto oblastí.

¹⁷ *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou.* [online]. [cit.2010-03-27]. Dostupný z [www: <http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS and CAL Comparison 2006 CZ/\\$file/IFRS%20and%20CAL%20Comparison%202006_CZ.pdf.>](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_and_CAL_Comparison_2006_CZ/$file/IFRS%20and%20CAL%20Comparison%202006_CZ.pdf)

V současnosti se musí provést zhodnocení první implementace standardu a na základě této zkušenosti bude provedena jeho právní úprava. V jednání je také záležitost týkající se povinnosti účtování podle IFRS pro SME v České republice, kde zároveň bylo provedeno několik průzkumů na možný dopad tohoto zavedení.

2 FINANČNÍ ANALÝZA

Finanční analýza je významnou součástí finančního řízení podniku. Působí jako zpětná informace o tom, jak se podařilo podniku splnit jeho plány nebo ve kterých oblastech úspěšný nebyl. Výsledky finanční analýzy poskytují cenné informace nejen pro vlastní potřebu firmy, ale i pro uživatele, kteří jsou s ní nějakým způsobem spjati. Jako zdroj posuzování a rozhodování ji potřebují nejen manažeři podniku, ale i investoři, obchodní partneři, státní instituce, zahraniční instituce, zaměstnanci, auditoři, konkurenti, burzovní makléři, ale i odborná veřejnost.

Je předmětem úzce spojena s finančním účetnictvím, které poskytuje data a informace pro finanční rozhodování prostřednictvím základních finančních výkazů: rozvahy, výkazu zisků a ztrát a přehledu o peněžních tocích (cash flow). Tyto výkazy jsou sestaveny na podkladě finančního účetnictví jako procesu, který shromažďuje, eviduje, třídí a dokumentuje údaje o hospodaření podniku. Zdrojem pro finanční analýzu jsou i další zdroje z oblasti vnitropodnikového účetnictví, ekonomické statistiky, peněžního a kapitálového trhu.¹⁸

Nedostatkem účetních informací je ovšem to, že zobrazují minulost a neobsahují výhledy do budoucna. Neposkytují úplný obraz o hospodaření a finanční situaci podniku, ani o jeho silných a slabých stránkách, trendech, nebezpečích a celkové kvalitě hospodaření. Proto se k překonání těchto nedostatků využívá finanční analýza, která mezi sebou navzájem poměří získané údaje a tím zvyšuje jejich vypovídací schopnost. Finanční analýza hodnotí minulost, současnost a předpokládanou budoucnost finančního hospodaření podniku.

2.1 Zdroje finanční analýzy

Data pro finanční analýzu pocházejí z různých zdrojů. Tyto můžeme rozdělit takto:

- Finanční informace
- Kvantifikovatelné nefinanční informace

¹⁸ VALACH, J. a kolektiv. Finanční řízení podniku. Druhé aktualizované vydání. Praha: Ekopress, s.r.o., 2003. 324 s. ISBN 80-86119-21-1.

- Nekvantifikovatelné informace
- Odhady analytiků různých institucí

Mezi finanční informace patří účetní výkazy finančního účetnictví a výroční zprávy, vnitropodnikové účetní výkazy, předpovědi finančních analytiků a vrcholového vedení podniku, burzovní zpravodajství, zprávy o vývoji měnových relací a úrokových měr a hospodářské zprávy informačních médií.

Kvantifikovatelnými nefinančními informacemi jsou firemní statistika produkce, poptávky, zaměstnanosti, odbytu aj., prospekty, interní směrnice, oficiální ekonomická statistika.

Nekvantifikovatelnými informacemi jsou zprávy vedoucích pracovníků jednotlivých útvarů firmy, ředitelů a auditorů, komentáře manažerů, komentáře odborného tisku, osobní kontakty, nezávislá hodnocení a prognózy.

Naprosto převažující podíl informačních zdrojů z nichž vychází finanční analýza ovšem představují účetní výkazy finančního účetnictví. V nich je uložen ohromný informační potenciál, jehož úspěšné využití umožňuje rozmnožovat bohatství firmy.

2.2 Metody finanční analýzy

Finanční analýza má za cíl provést diagnózu finančního hospodaření podniku, podchytit všechny jeho složky, popřípadě při podrobnější analýze blíže zhodnotit některou ze složek finančního hospodaření. V anglosaské literatuře se uspokojující finanční situace podniku označuje jako „finanční zdraví“. Za takový lze považovat takový podnik, který je schopen trvale dosahovat takové míry zhodnocení vloženého kapitálu, který je požadován investory. Čím je rentabilita vloženého kapitálu větší, tím lépe pro podnik a jeho investory. Nutnou podmínkou finančního zdraví je také schopnost podniku včas hradit své závazky – tedy likvidita podniku.

Metody používané ve finanční analýze můžeme rozdělit na metody, které využívají elementární matematiku a na metody založené na složitějších matematických postupech a myšlenkách.

Metody elementární technické analýzy jsou:

- analýza absolutních ukazatelů (stavových i tokových)

- analýza trendů – horizontální analýza
 - procentní rozbor – vertikální analýza
- analýza rozdílových ukazatelů
- analýza cash flow
- analýza poměrových ukazatelů
 - rentability
 - aktivity
 - zadluženosti a finanční struktury
 - likvidity
 - kapitálového trhu
 - provozní činnosti
 - cash flow
- analýza soustav ukazatelů
 - pyramidové rozklady
 - predikční modely

Dalšími metodami finanční analýzy jsou tzv. vyšší metody finanční analýzy. Mezi ně patří matematicko-statistické metody (bodové odhady, statistické testy odlehlých dat, empirické distribuční funkce, korelační koeficienty, regresní a autoregresní modelování, analýza rozptylu, faktorová a distribuční analýza a robustní matematicko-statistické postupy). Dále sem patří nestatistické metody, což jsou například matné množiny, alternativní teorie množin, formální matematické logiky, expertní systémy, fraktální geometrie, neuronové sítě a gnostická teorie neurčitých dat.

2.2.1 Finanční poměrové ukazatele

Finanční poměrové ukazatele (financial ratio) jsou základním metodickým nástrojem finanční analýzy. Jsou určitou formou číselného vztahu, do kterého jsou uváděna finančně-účetní informace. Hlavní důraz z hlediska uživatelů je kladen na jejich vypovídací schopnost, vzájemné vazby a závislosti a způsob jejich interpretace a hodnocení. Poměrové uka-

zatele nemohou ovšem stanovit doporučené či optimální hodnoty s univerzální platností, mají pouze pravděpodobnostní charakter.

Za dlouhou dobu používání poměrových ukazatelů se vyčlenila skupina všeobecně akceptovatelných ukazatelů, které nám umožňují vytvořit si základní představu o finanční situaci daného podniku. Ukazatele se sdružují do jednotlivých skupin, které se váží k nějakému aspektu finančního stavu podniku. Zpravidla se dělí na 4 základní skupiny:

- Ukazatele rentability – tyto ukazatele poměřují zisk dosažený podnikáním s výší zdrojů firmy, jichž bylo užito k jeho dosažení. Patří mezi ně například:
 - Rentabilita vloženého kapitálu: $ROI = EBIT / \text{celkový kapitál}$
 - Rentabilita celkových vložených aktiv: $ROA = EBIT / \text{aktiva}$
 - Rentabilita vlastního kapitálu: $ROE = \text{čistý zisk} / \text{vlastní kapitál}$.
- Ukazatele aktivity – tyto ukazatele měří schopnost podniku využívat vložených prostředků, čili, jak efektivně firma hospodaří se svými aktivy. Patří sem například:
 - Obrat celkových aktiv = tržby / aktiva
 - Doba obratu zásob = průměrná zásoba / denní spotřeba
 - Doba obratu pohledávek = (průměrný stav pohledávek / tržby) * 360
 - Doba obratu závazků = (krátkodobé závazky / tržby) * 360
- Ukazatele zadluženosti – tyto ukazatele udávají vztah mezi vlastními a cizími zdroji financování firmy a měří její zadluženost. Jsou to například:
 - Celková zadluženost = cizí kapitál / celková aktiva
 - Míra zadluženosti = cizí zdroje / vlastní kapitál
 - Úrokové krytí = $EBIT / \text{nákladové úroky}$
 - Krytí dlouh.majetku dlouh. zdroji = $(\text{vl.kapitál} + \text{dl.cizí zdroje}) / \text{dl. majetek}$
- Ukazatele likvidity – charakterizují schopnost firmy dostát svým závazkům.
 - Běžná likvidita = oběžná aktiva / krátkodobé závazky
 - Pohotová likvidita = oběžná aktiva – zásoby / krátkodobé závazky
 - Okamžitá likvidita = peněžní prostř.+ekvivalenty / okamžitě spl.závazky

Mezi další poměrové ukazatele patří také ukazatele tržní hodnoty, provozní ukazatele a ukazatele na bázi finančních fondů a cash flow.

II. PRAKTICKÁ ČÁST

3 ANALYTICKÁ ČÁST

3.1 Představení společnosti Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic

Společnost Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic byla založena Ing. Miloslavem Klapilem 28. prosince 1992. Vystupuje jako fyzická osoba, která podniká na základě živnostenského oprávnění.

Společnost sídlí v Uherském Hradišti na ulici J.E. Purkyně. Své místo podnikání má v Uherském Hradišti – Mařaticích, v ulici Příčná II.

Hlavním předmětem činnosti společnosti je obchodní činnost. Společnost úzce spolupracuje s firmou T-mobile Česká Republika a.s. Nakupuje a prodává zboží telekomunikační techniky a služby s tímto spojené. Mezi hlavní sortiment patří mobilní telefony a jejich příslušenství, automobilové a navigační systémy a náhradní díly. Dále společnost prodává služby mobilního operátora T-mobile.

Společnost má několik provozoven, ve kterých provádí svoji obchodní činnost. Tyto provozovny jsou v Kyjově, Kroměříži, Přerově, Veselí nad Moravou a Uherském Hradišti.

V současné době pracuje ve společnosti 16 zaměstnanců, ředitelem je Ing. Miloslav Klapil.

3.2 Zdroje informací pro diplomovou práci

Pro převod účetních výkazů podle české účetní legislativy na účetní výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví chce majitel společnosti použít co nejaktuálnější data. Společnost zhotovila účetní závěrku za rok 2009 k 31.3.2010.

V této práci budu proto vycházet z účetní závěrky k 31.12.2009.

3.3 SWOT analýza

SWOT analýza spočívá v rozboru a hodnocení současného stavu firmy, neboli vnitřního prostředí a současné situace v okolí firmy, neboli vnějšího prostředí. Ve vnitřním prostředí hledá a klasifikuje silné a slabé stránky firmy, ve vnějším příležitosti a hrozby pro firmu. Tuto analýzu lze využít jako silný nástroj pro stanovení a optimalizaci strategie společnosti nebo pro zlepšování stávajícího stavu či procesů.

Silné stránky	Slabé stránky
<ul style="list-style-type: none"> - široký sortiment zboží a služeb - značkové prodejny - vysoká kvalita služeb - umístění provozoven - finanční síla a zdraví firmy - spolupráce se strategickými partnery 	<ul style="list-style-type: none"> - nedostatečná diferenciacie produktů a služeb v závislosti na konkurenci - nekvalitní informační systém
Příležitosti	Hrozby
<ul style="list-style-type: none"> - trvale vysoká kvalita služeb - nové provozovny, nové trhy - rozšíření sortimentu zboží i služeb 	<ul style="list-style-type: none"> - konkurence na trhu - cenové strategie a války - tržní bariéry

Tab. č.9: SWOT analýza (vlastní zpracování)

3.4 Analýza rozvahy

Označ.	AKTIVA	Řádek	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
A	B	C	1	2	3	4
	AKTIVA CELKEM	001	25614	4861	20753	21 685
A.	Pohledávky za upsany vlastní kapitál	002	0	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek	003	19728	4861	14867	12589
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	0	0	0	0
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005	0	0	0	0
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0	0
3.	Software	007	0	0	0	0
4.	Ocenitelná práva	008	0	0	0	0
5.	Goodwill	009	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dl.nehmotný majetek	012	0	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	19728	4861	14867	12 589
B. II. 1.	Pozemky	014	1114	0	1114	1 114
2.	Stavby	015	14568	1119	13449	10 815
3.	Samostatné movité věci a soubory mov.věcí	016	4046	3742	304	660
4.	Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0	0	0
5.	Základní stádo a tažná zvířata	018	0	0	0	0
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	0	0	0	0
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	0	0	0	0
8.	Poskytnuté zálohy na dl.hmotný majetek	021	0	0	0	0
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0	0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	023	0	0	0	0
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	0	0	0	0
2.	Podíly v účetních jednotkách po podst.vlivem	025	0	0	0	0
3.	Ostatní dl.cenné papíry a podíly	026	0	0	0	0
4.	Půjčky a úvěry-ovl.a řídicí osoba, podst.vliv	027	0	0	0	0
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0	0
6.	Požizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0	0
7.	Poskytnuté zálohy na dl. finanční majetek	030	0	0	0	0

Tab. č. 10 : Aktiva – 1.část – dlouhodobý majetek (vlastní zpracování)

3.4.1 Dlouhodobý hmotný majetek

Společnost ve své rozvaze eviduje pozemky, stavby a samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Nyní se budu zabývat rozbořem tohoto majetku.

- Pozemky – v roce 2008 byl zakoupen pozemek v Uherském Hradišti, ulice J.E.Purkyně, jako součást investice do nemovitosti – nového sídla společnosti. Pozemek byl zakoupen v hodnotě 1 114 tisíc korun.
- Stavby – podnik vlastní několik budov
 - Sklad a dílna – objekt se nachází v ulici Příčná II, v Uherském Hradišti - Mařaticích jako oddělená součást rodinného domu vymezená pro účely podnikání fyzické osoby. Objekt je zařazen od roku 1992 do páté odpisové skupiny a je odepisován rovnoměrnými odpisy. Pořizovací cena byla 848 440,- Kč, zůstatková cena k 31.12.2009 činí 491 521,- Kč.
 - Kanceláře – v ulici Příčná II. v Uherském Hradišti – Mařatice. Jedná se o rodinný dům, vložený do majetku fyzické osoby, kdy je pro účely podnikání stanovena přesně vymezená část v metrech čtverečních a je vyjádřena procentuálním poměrem k celkové podlahové ploše domu. Na základě tohoto vymezení se stanovují poměrné odpisy této budovy. Tato budova je zařazena v majetku společnosti od dubna 2006 a je odepisována zrychlenými odpisy. Výše těchto odpisů je daňově uznatelným nákladem ve výši 42,49 %, což odpovídá poměru celkové plochy domu a plochy vymezené k podnikatelským účelům. Zbývá hodnota odpisů je účtována mimo daňový základ. Pořizovací cena budovy činila 5 169 960,- Kč, zůstatková hodnota k 31.12.2009 je 4 665 371,17 Kč.
 - Technické zhodnocení pronajaté části budovy Protzkarova 51 v Uherském Hradišti, která do poloviny roku 2009 sloužila jako sídlo firmy. TZ bylo zařazeno do užívání v roce 2006 v pořizovací ceně 83 818,65 Kč a odepisováno do poloviny roku 2009. Následně bylo demontováno, vyřazeno z evidence majetku a znovu aktivováno jako součást nového sídla firmy – ve vile na ulici J. E. Purkyně.
 - Vila na ulici J.E. Purkyně v Uherském Hradišti – budova byla pořízena v roce 2008 a následně rekonstruována, aby mohla sloužit jako nové sídlo firmy, jako

kanceláře, sklady a také k pronájmu ostatním společnostem. Pořizovací cena vily činila 5 278 284,23 Kč, byla zařazena do šesté odpisové skupiny a je odepisována rovnoměrnými odpisy. V roce 2009 byla tato budova technicky zhodnocena v celkové částce 2 459 687,68 Kč. Zůstatková hodnota budovy k 31.12.2009 je 7 307 535,48 Kč.

- Chodníky – součást vily J.E. Purkyně , pořízeny v roce 2008 v pořizovací ceně 120 871,39. Jsou zařazeny v páté odpisové skupině a odepisovány rovnoměrně. Zůstatková cena tohoto majetku činí k 31.12.2009 112 652,13 Kč.
- Skleník – součást vily J.E. Purkyně, pořízen v roce 2008 v hodnotě 12 272,14 a zařazen do třetí odpisové skupiny. Byl odepisován rovnoměrnými odpisy do poloviny roku 2009, kdy byl v zůstatkové ceně 10 339,- Kč vyřazen a zůstatková cena byla převedena do hodnoty parkoviště, které bylo vybudováno na místě skleníku.
- Parkoviště – součástí vily J.E Purkyně, pořízeno v roce 2009 v celkové pořizovací ceně 902 230,- Kč. Je zařazeno v páté odpisové skupině a odepisováno rovnoměrně. Zůstatková cena k 31.12.2009 činí 871 554,18 Kč.
- Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
 - Automobil Fabia Combi – pořízen v lednu roku 2005, odepisován zrychleným způsobem, jeho pořizovací cena byla 334 000,- Kč, v roce 2009 byl plně odepsán, jeho zůstatková cena je 0 Kč.
 - APM 320 H – anténní měřič – pořízen v roce 1991, pořizovací cena 23 800,- Kč, odepsán v plné výši
 - Počítač PC 286/12 – pořízen v roce 1991, pořizovací cena 53 470,- Kč, v současnosti plně odepsán
 - Televizor Grundic P37-443 – pořízen v roce 1991 v ceně 16 950,- Kč, jeho zůstatková cena je 0,- Kč
 - Měřič tranzistoru – pořízen v roce 1991 v ceně 4 000,- Kč, plně odepsán
 - RLCG BM 595 Tesla – pořízen v roce 1991, jeho pořizovací cena činila 56 200,- Kč, zůstatková hodnota 0,- Kč.

- Analyzátor Spektra APM 742 T – datum pořízení únor 1992, plně odepsán
- Vrtací kladivo Nareax – pořízeno v září 1992 za cenu 6 793,- Kč, plně odepsáno
- Fax Panasonic KX-50 – pořízen v červnu roku 1992, plně odepsán
- TV/SAT měřič úrovně – pořízen v lednu 1995 v ceně 32 410,- Kč, plně odepsán
- Automobil Volkswagen Passat 1.9 TDI – pořízen v prosinci roku 2000 za cenu 801 694,03 Kč, plně odepsán
- Automobil Felicie Combi – pořízen v lednu roku 2002, pořizovací cena činila 185 575,- Kč, plně odepsán
- Automobil Felicie – pořízen v březnu roku 2002 za cenu 151 995,- Kč, plně odepsán
- Automobil Fabia Combi Elegance – pořízen v prosinci 2005 v hodnotě 300 000,- Kč, odepisován zrychlenými odpisy a v roce 2009 plně odepsán
- Automobil Volkswagen Caddy speciál – pořízen v prosinci 2006 v ceně 386 801,70 Kč, odepisován zrychlenými odpisy, jeho zůstatková hodnota k 31.12.2009 činí 20 951,70 Kč.
- Kamerový systém Přerov – datum pořízení prosinec 2006, pořizovací cena byla 70989,92 Kč, odpisován zrychleně a jeho zůstatková hodnota činí 4 969,14 Kč.
- Automobil Audi A6 Allroad 3,0 TDI – pořízen v červenci roku 2007 za cenu 1 423 159,60 Kč, odpisován zrychlenými odpisy, jeho zůstatková hodnota k 31.12.2009 činí 277 515,60 Kč.

Firma neeviduje k 31.12.2009 žádné nedokončené investice.

Účetní odpisy se rovnají daňovým.

Zde je na místě také prověřit, zda společnost eviduje majetek, jehož pořizovací cena byla nižší než 40 000,- Kč, ale jeho doba použitelnosti byla delší než jeden rok. V takovém případě je nutné tento majetek vyjmout z nákladů společnosti a zahrnout do dlouhodobého majetku.

Zároveň je také nutné prověřit, zda má firma pronajat majetek na základě finančního leasingu. V takovém případě by musel být odúčtován z nákladů firmy a aktivován do majetku.

Označ.	AKTIVA	Řádek	Běžné účetní období			Minulé úč.
			Brutto	Korekce	Netto	Netto
A	B	C	1	2	3	4
C.	Oběžná aktiva	031	5758	0	5758	8946
C. I.	Zásoby	032	1848	0	1848	2766
C. I. 1.	Materiál	033	0	0	0	0
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034	0	0	0	0
	3. Výrobky	035	0	0	0	0
	4. Zvířata	036	0	0	0	0
	5. Zboží	037	1848	0	1848	2766
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038	0	0	0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039	162	0	162	0
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				0
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041				0
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042				0
	4. Pohl.za společníky, členy druž.a za úč.řízení	043				0
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	162	0	162	0
	6. Dohadné účty aktivní	045				0
	7. Jiné pohledávky	046				0
	8. Odložená daňová pohledávka	047				0
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048	2368	0	2368	4314
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	2009	0	2009	3383
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050	0	0	0	0
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0	0
	4. Pohl.za společníky, členy druž.a za úč.řízení	052	0	0	0	0
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0	0
	6. Stát - daňové pohledávky	054	0	0	0	178
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	285	0	285	621
	8. Dohadné účty aktivní	056	25		25	79
	9. Jiné pohledávky	057	49	0	49	53
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	1380	0	1380	1866
C. IV. 1.	Peníze	059	101	0	101	91
	2. Účty v bankách	060	1278	0	1278	1775
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	1	0	1	0
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení	063	128	0	128	150
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	128		128	150
	2. Komplexní náklady příštích období	065			0	0
	3. Příjmy příštích období	066			0	0

Tab. č.11 : Aktiva – 2.část – oběžná aktiva (vlastní zpracování)

3.4.2 Zásoby

Zásoby společnosti tvoří pouze zboží, které je prodáváno v jednotlivých prodejnách. Toto zboží je evidováno v hodnotě 1 848 tisíc Kč. Tímto zbožím jsou jednak mobilní telefony a jejich příslušenství jako například adaptéry, autonabíječky, nabíječky, baterie, antény, kabely, držáky, USB, GPS moduly, handsfree, bluetooth sady, pouzdra, dále pak automobilové a jiné navigační systémy a náhradní díly k těmto zařízením. Dále společnost spolu s fyzickými zařízeními prodává služby s nimi spojené, tj. prodává služby mobilního operátora T-mobile a.s. . Těmi jsou například paušály, SIM a jiné karty T-mobile, kupony apod.

V průběhu roku 2009 nedošlo u žádné z položek zásob ke ztrátě plynoucí ze snížení její hodnoty. Zároveň nedošlo ani ke zpětné úpravě dříve snížené hodnoty zásob.

Musíme zde zjistit, zda jsou v zásobách obsaženy náhradní díly s dobou použitelnosti delší než jeden rok.

3.4.3 Dlouhodobé pohledávky

Společnost zde eviduje stálou zálohu poskytnutou společností T-mobile v hodnotě 162 127,30 korun. Tato záloha byla poskytnuta na depozity SIM karet poskytnutých touto společností.

3.4.4 Krátkodobé pohledávky

K těmto pohledávkám se řadí pohledávky s dobou splatnosti kratší než jeden rok. Tyto pohledávky se dělí na:

- Pohledávky z obchodních vztahů – tvoří největší část krátkodobých pohledávek. Jejich hodnota činí 2 009 tisíc korun. Firma netvořila opravné položky k těmto pohledávkám, neboť nemá v evidenci dlouhodobě neuhrazené pohledávky. Z celkové částky tvoří pohledávky do data splatnosti 1 764 tisíc Kč, do 30 dnů po splatnosti 244 tisíc Kč a do 60 dnů po splatnosti 1 tisíc Kč.
- Krátkodobé poskytnuté zálohy – v celkové výši 285 tisíc Kč jsou tvořeny především zálohovými platbami dodavatelů energií – elektřiny, plynu, vodného a stočného, ale také jsou zde účtovány zálohy na nájemné nebytových prostor a služby s ním spojené.
- Dohadné účty aktivní – obsahují nevyfakturované bonusy a provize v celkové hodnotě 25 tisíc Kč.
- Jiné pohledávky – patří sem ostatní pohledávky v částce 49 251 Kč. Jedná o sporné faktury, které jsou v řešení s odběrateli.

3.4.5 Krátkodobý finanční majetek

Krátkodobý finanční majetek společnosti tvoří tyto položky:

- Peníze – hotovost na jednotlivých pokladnách – ústřední pokladně a pokladnách ve všech prodejnách společnosti. Celková suma hotovosti činí 101 tisíc Kč.
- Účty v bankách – celková hodnota na bankovních účtech činí 1 277 562,22 Kč. Účty jsou vedeny v české měně.
- Ceniny – jedná se o stravenky Accor Service v hodnotě 600 Kč.

3.4.6 Časové rozlišení aktiv

Účty časového rozlišení aktiv jsou představovány náklady příštích období v celkové hodnotě 128 tisíc korun. Patří sem uhrazené pojištění připadající na část roku 2010 na jednotlivá vozidla, pojištění rizik jednotlivých provozoven, předplacené nájemné a předplacený nájem reklamní plochy.

Označ.	PASIVA	Řádek	Běžné účetní období	Minulé účetní období
A	B	C	0	6
	PASIVA CELKEM	067	20753	21685
A.	Vlastní kapitál	068	11683	11667
A. I.	Základní kapitál	069	8559	7708
A. I. 1.	Základní kapitál	070	0	0
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	071	8559	7708
3.	Změny základního kapitálu	072	0	0
A. II.	Kapitálové fondy	073	0	0
A. II. 1.	Emisní ážio	074	0	0
2.	Ostatní kapitálové fondy	075	0	0
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění maj. a záv.	076	0	0
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077	0	0
A. III.	Rezervní fondy, neděl.fond a ost.fondy ze zisku	078	0	0
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	0	0
2.	Statutární a ostatní fondy	080	0	0
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	081	0	0
A. IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	0	0
2.	Neuhrazená ztráta minulých let (-)	083	0	0
A. V.	Výsledek hospodaření běžného úč. období	084	3124	3959
B.	Cizí zdroje	085	9070	10018
B. I.	Rezervy		0	1239
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů	087	0	0
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	088	0	0
3.	Rezerva na daň z příjmů	089	0	0
4.	Ostatní rezervy	090	0	1239

Tab. č.12 : Pasiva – 1.část (vlastní zpracování)

3.4.7 Základní kapitál

Jelikož se jedná o fyzickou osobu, je základní kapitál společnosti tvořen účtem individuálního podnikatele. Zde se kumulují jednotlivé vklady majitele s jeho výběry ze společnosti a také výsledky hospodaření v jednotlivých letech. Celková hodnota základního kapitálu činí 8 559 tisíc Kč.

3.4.8 Výsledek hospodaření běžného období

Výsledek hospodaření běžného období je převzat z výkazu zisku a ztráty a pro rok 2009 činí 3 124 tisíc Kč.

3.4.9 Rezervy

Společnost v posledních dvou letech rozpouštěla rezervu na opravy pronajaté budovy na ulici Protzkarova. V roce 2009 rozpustila poslední část rezervy v hodnotě 1 239 tisíc korun a novou rezervu netvořila a ani nemá v plánu tvorbu pro rok 2010.

Označ.	PASIVA	Řádek	Běžné účetní období	Minulé účetní období
A	B	C	5	6
B. II.	Dlouhodobé závazky	091	0	0
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092	0	0
2.	Závazky - ovládající a řídící osoba	093	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	094	0	0
4.	Závazky ke společ., čl.družstva a k úč.sdružení	095	0	0
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	096	0	0
6.	Vydané dluhopisy	097	0	0
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	098	0	0
8.	Dohadné účty pasivní	099	0	0
9.	Jiné závazky	100	0	0
10.	Odložený daňový závazek	101	0	0
B. III.	Krátkodobé závazky	102	3518	3279
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	2784	2835
2.	Závazky - ovládající a řídící osoba	104	0	0
3.	Závazky - podstatný vliv	105	0	0
4.	Závazky ke společ., čl.družstva a k úč.sdružení	106	0	0
5.	Závazky k zaměstnancům	107	111	98
6.	Záv.ze sociálního zabezpeč.a zdravot.pojištění	108	56	54
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	127	458
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	252	5
9.	Vydané dluhopisy	111	0	0
10.	Dohadné účty pasivní	112	134	-205
11.	Jiné závazky	113	54	34

Tab. č.13 : Pasiva – 2.část (vlastní zpracování)

3.4.10 Krátkodobé závazky

Krátkodobé závazky se vyznačují splatností kratší než jeden rok. Jsou představovány:

- Závazky z obchodních vztahů – tyto tvoří jejich největší část v hodnotě 2 784 tisíc Kč. Z celkové výše je 1 739 tisíc Kč do splatnosti, 1 002 tisíc Kč je evidováno do 30 dnů po splatnosti a zbytek je evidován 30 dnů po splatnosti.
- Závazky k zaměstnancům – jejich celková hodnota činí 111 tisíc Kč. Tvoří ji jednak zúčtované mzdy zaměstnanců za prosinec 2009 v částce 105 tisíc Kč a zúčtované stravenky za prosinec 2009 v částce 6 tisíc Kč.
- Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění – jejich celková hodnota činí 56 tisíc Kč a je tvořena zúčtovanými závazky k institucím sociálního pojištění a jednotlivým zdravotním pojišťovnám za prosinec 2009.
- Stát – daňové závazky a dotace – celková výše závazku je 127 tisíc Kč a je tvořena daní z příjmů za rok 2009 ve výši 1 132 tisíc Kč a zálohami zaplacenými na DPFO ve výši 1 303 tisíc Kč. Dále je tvořena daní silniční a daní z přidané hodnoty.
- Krátkodobé přijaté zálohy – jsou tvořeny částkou 252 tisíc Kč, která představuje hodnotu kauce poskytnuté společnosti za pronájem kancelářských, skladovacích a parkovacích prostor v nové budově na ulici J.E.Purkyně.
- Dohadné účty pasivní – v celkové hodnotě 134 tisíc Kč v sobě zahrnují zúčtování nákladových položek roku 2009, které nebyly k 31.12.2009 vyúčtovány fakturou. Jedná se především o náklady na elektřinu, plyn, vodné a stočné, nájemné, telefonní poplatky aj.
- Jiné závazky – evidované v celkové hodnotě 54 tisíc Kč v sobě zahrnují zúčtování služby Twist – on line dobíjení v hodnotě 2 tisíce Kč, mylné a zatím nedořešené platby v hodnotě 2 tisíce Kč, expresní platby T-mobile v částce 30 tisíc Kč a ostatní závazky v částce 20 tisíc Kč, které představují zákonné pojištění osob za 4. kvartál 2009.

3.4.11 Bankovní úvěry a výpomoci

Tyto úvěry jsou v případě naší společnosti tvořeny pouze jedním dlouhodobým úvěrem, který společnost eviduje vůči Komerční bance a.s., a to k 31.12.2009 v částce 5 552 tisíc

Kč. Jedná se o investiční úvěr krytý nemovitostí s pohyblivou úrokovou sazbou v hodnotě 1M PRIBOR + 1,32% přírážka.

Označ.	PASIVA	Řádek	Běžné účetní období	Minulé účetní období
A	B	C	5	6
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	114	5552	5500
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	5552	5500
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116		0
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117		0
C. I.	Časové rozlišení	118	0	0
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119		0
2.	Výnosy příštích období	120		0

Tab. č.14 : Pasiva – 3.část (vlastní zpracování)

3.5 Analýza výkazu zisku a ztrát

Stejným způsobem jako analýzu rozvahy provedu i analýzu výkazu zisku a ztráty.

Označ.	TEXT	Řádek	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulém
A	B	C	1	2
I.	Tržby za prodej zboží	01	17443	23 427
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	14461	19 994
+	Obchodní marže	03	2982	3 433
II.	Výkony	04	1 292	784
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	1292	784
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	0	0
3.	Aktivace	07	0	0
B.	Výkonová spotřeba	08	3355	3 686
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	758	805
B. 2.	Služby	10	2597	2 881
+	Přidaná hodnota	11	919	531
C.	Osobní náklady	12	2493	2 290
C. 1.	Mzdové náklady	13	1365	1 327
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdrav.pojištění	15	975	612
C. 4.	Sociální náklady	16	153	351
D.	Daně a poplatky	17	19	21
E.	Odpisy dlouhodobého nehm. a hmot. majetku	18	776	792
III.	Tržby z prodeje dlouhod. majetku a materiálu		0	0
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	0	0
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	0	0
F.	Zůstat.cena prodaného dlouh.majetku a materiálu	22	0	0
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob.majetku	23	0	0
F. 2.	Prodaný materiál	24	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opr.položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštího období	25	-1 239	-1 756
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	5 818	6 870
H.	Ostatní provozní náklady	27	152	581
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	30	4 536	5 473

Tab. č.15 : Výkaz zisku a ztráty – 1.část (vlastní zpracování)

3.5.1 Tržby za prodej zboží

Tržby z prodeje zboží v hodnotě 17 443 tisíc korun pochází z prodeje zboží ve všech prodejních společnostech.

3.5.2 Náklady vynaložené na prodané zboží

Tyto náklady jsou vynaložené oproti evidovaným tržbám z prodeje zboží a tvoří hodnotu 14 461 tisíc Kč.

3.5.3 Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb

V našem případě se jedná pouze o prodej služeb prováděných naší společností. Tyto jsou evidovány v částce 1 292 tisíc Kč.

3.5.4 Spotřeba materiálu a energie

Spotřeba materiálu a energie v celkové hodnotě 758 tisíc Kč je tvořena drobným materiálem, nákupem pohonných hmot, nákupem drobného hmotného majetku do 40 000,-, nákupem kancelářských potřeb, odbornou literaturou, propagačními a reklamními materiály a spotřebou elektřiny, plynu a vody.

Zde je nutné provést kontrolu nákupů majetku dlouhodobé povahy, které byly účtovány přímo do nákladů a podle IFRS by měly být součástí dlouhodobých aktiv a také odpisovány.

3.5.5 Služby

Služby v celkové částce 2 597 tisíc Kč jsou tvořeny nájemným nebytových prostor, reklamou, poštovním, odvozem odpadu, internetovými službami, přepravným, hovorným, servisem automobilů, inzercí a ostatními službami.

3.5.6 Osobní náklady

Osobní náklady jsou tvořeny mzdovými náklady zaměstnanců, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a sociálními náklady, což jsou příspěvky společnosti na stravenky zaměstnanců. Celková výše osobních nákladů činí 2 493 tisíc Kč.

3.5.7 Daně a poplatky

V této kategorii jsou zahrnuty daň silniční, daň z nemovitostí a je zde účtováno o dálničních známkách a kolcích. Celkové částka daní a poplatků činí 19 tisíc Kč.

3.5.8 Odpisy dlouhodobého hmotného majetku

Společnost zde eviduje odpisy pouze dlouhodobého hmotného majetku, které za rok 2009 činí 776 tisíc Kč. Společnost používá jak rovnoměrný, tak i zrychlený způsob odpisování u jednotlivých položek majetku. Účetní odpisy se rovnají daňovým.

Je nezbytné provést kontrolu drobného dlouhodobého majetku, který byl účtován do nákladů společnosti v roce pořízení, a který by měl být podle IFRS také odepisován jako ostatní dlouhodobý majetek.

3.5.9 Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období

V případě naší společnosti tato položka obsahuje pouze změnu stavu rezerv za rok 2009. Společnost rozpustila poslední část rezervy vytvořené na opravy pronajatého majetku budovy v ulici Protzkarova, která do poloviny roku 2009 sloužila jako sídlo firmy. Rezerva byla rozpuštěna v částce 1 239 tisíc Kč. a společnost zároveň žádnou novou rezervu netvořila.

3.5.10 Ostatní provozní výnosy

Tato položka, jejíž celková hodnota činí 5 818 tisíc Kč je tvořena měsíčními provizemi, půlročními a ročními bonusy poskytovanými operátorem za poskytování služeb.

3.5.11 Ostatní provozní náklady

Ostatní provozní náklady v celkové hodnotě 152 tisíc Kč jsou tvořeny pojištěním vozidel, pojištěním rizik jednotlivých provozoven firmy a jsou zde také zahrnuty manka a škody v částce 6 299,- Kč vzniklé z prohraného soudního sporu, kde muselo dojít k náhradě škody.

Označ.	TEXT	Řádek	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném	minulém
A	B	C	1	2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů ovládaných a řízených osobách a v účetních jednot.pod podstatným vlivem	34	0	0
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouh.cenných papírů a podílů	35	0	0
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouh.finančního majetku	36	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opr.položek ve fin.oblasti	41	0	0
X.	Výnosové úroky	42	0	1
N.	Nákladové úroky	43	199	76
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	0	0
O.	Ostatní finanční náklady	45	81	100
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-280	-175
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	1 132	1 339
Q. 1.	- splatná	50	1 132	1 339
Q. 2.	- odložená	51	0	0
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	3 124	3 959
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55	0	0
S. 1.	- splatná	56	0	0
S. 2.	- odložená	57	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	0	0
W.	Převod podílu na výsledku hosp. společníkům	59		0
***	Výsledek hospodaření za účetní období	60	3 124	3 959
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	4 256	5 298

Tab. č.16 : Výkaz zisku a ztráty – 2.část (vlastní zpracování)

3.5.12 Výnosové úroky

Výnosové úroky v celkové částce 175,13 Kč představují hodnotu přijatých úroků z peněžních prostředků uložených na běžném účtu společnosti.

3.5.13 Nákladové úroky

Nákladové úroky společnost eviduje v celkové částce 199 tisíc Kč. Jsou to úroky z dlouhodobého bankovního úvěru poskytnutého společnosti Komerční bankou a.s.

3.5.14 Ostatní finanční náklady

Ostatní finanční náklady v hodnotě 81 tisíc Kč v sobě zahrnují bankovní poplatky a také poplatky za použití bankovních karet zákazníků.

3.5.15 Daň z příjmů za běžnou činnost – splatná

Problematiku daně z příjmu upravuje v České republice Zákon o dani z příjmu č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Účetní jednotka vypočítává daň na základě svého účetnictví, které je povinna vést podle českých účetních předpisů. Společnost po zakomponování všech odčitatelných a připočitatelných položek a daňově neuznatelných nákladů vypočetla splatnou daň ve výši 1 132 tisíc Kč.

3.5.16 Daň z příjmů za běžnou činnost – odložená

Společnost nepočítá s odloženou daní.

3.6 Cash Flow

Po analýze jednotlivých částí rozvahy jsem vytvořila výkaz peněžních toků, který zobrazuje přehlednou formou příjmy a výdaje společnosti v roce 2008 a 2009. Je tvořen nepřímou metodou a rozdělen na část provozní, investiční a finanční.

Přehled o peněžních tocích (v tis. Kč)		2009	2008
P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	1 866	2 258
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)			
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	4 256	5 298
A.1.	Úpravy o nepeněžní operace	-264	-846
A.1.1.	Odpisy stálých aktiv s výjimkou zůstat.ceny a umořování opr.položky k nabytému majetku	776	792
A.1.2.	Změna stavu opravných položek, rezerv	-1239	-1 713
A.1.3.	Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv	0	0
A.1.4.	Výnosy z dividend a podílů na zisku	0	0
A.1.5.	Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky	199	75
A.1.6.	Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace	0	0
A.*	Čistý CF z prov.činnosti před zdaněním,změnami prac.kapitálu a mim.polož.	3 992	4 452
A.2.	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	2 963	1 180
A.2.1.	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv	1806	1 649
A.2.2.	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv	239	-1 410
A.2.3.	Změna stavu zásob	918	941
A.2.4.	Změna stavu krátk.fin.majetku nespádajícího do peněžních prostř. a ekvivalentů	0	0
A.**	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimoř.polož.	6 955	5 632

Tab. č.17 : Výkaz o peněžních tocích – 1.část (vlastní zpracování)

Přehled o peněžních tocích (v tis. Kč)		2009	2008
A.3.	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků	-199	-76
A.4.	Přijaté úroky	0	1
A.5.	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	-1132	-1 339
A.6.	Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů	0	0
A.7.	Přijaté dividendy a podíly na zisku	0	0
A.***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	5 624	4 218
Peněžní toky z investiční činnosti			
B.1.	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	-3054	-6 526
B.2.	Příjmy z prodeje stálých aktiv	0	0
B.3.	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	0	0
B.***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	-3 054	-6 526
Peněžní toky z finančních činností			
C.1.	Dopady změn dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků na PP a ekvivalenty	52	4 885
C.2.	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty	-3 108	-2 969
C.2.1.	Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení základního kapitálu, emisního ážia atd.	0	0
C.2.2.	Vyplacení podílů na vlastním kapitálu společníkům	-3108	-2 969
C.2.3.	Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů	0	0
C.2.4.	Úhrada ztráty společnosti	0	0
C.2.5.	Přímé platby na vrub fondů	0	0
C.2.6.	Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně	0	0
C.***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	-3 056	1 916
F.	Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků	-486	-392
R.	Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období	1 380	1 866

Tab. č.18 : Výkaz o peněžních tocích – 2.část (vlastní zpracování)

3.7 Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Dále jsem sestavila výkaz o změnách vlastního kapitálu, který zobrazuje pohyby vlastního kapitálu během roku 2009.

		Počáteční zůstatek k 1.1.2009	Zvýšení	Snížení	Konečný zůstatek k 31.12.2009
A.	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	0	0	0	0
B.	Základní kapitál nezapsaný v obchodním rejstříku	7708	851	0	8 559
C.	Součet A +/- B	7 708	XX	XX	XX
D.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	0	0	0	0
*	Součet A +/- B +/- D	XX	XX	XX	0
E.	Emisní ážio	0	0	0	0
F.	Rezervní fondy	0	0	0	0
G.	Ostatní fondy ze zisku	0	0	0	0
H.	Kapitálové fondy	0	0	0	0
I.	Rozdíly z přecenění nezahrnuté do výsledku hosp.	0	0	0	0
J.	Zisk minulých účetních období	3 959	0	0	0
K.	Ztráta minulých účetních období	0	0	0	0
L.	Zisk/ztráta za účetní období po zdanění	XX	0	XX	3 124
*	Celkem	11 667	851	0	11 683

Tab. č.19: Výkaz o změnách vlastního kapitálu (vlastní zpracování)

3.8 Finanční analýza

Pro tuto analýzu jsem použila výkazy z let 2008 a 2009.

3.8.1 Vertikální a horizontální analýza rozvahy

Hodnota celkových aktiv se oproti roku 2008 snížila o 4,3 %. Největší podíl na poklesu aktiv nesou oběžná aktiva, jež celkově poklesla o téměř 36 %. Nejvíce se snížila hodnota pohledávek (o cca 42 %) a také hodnota zásob (o cca 33 %), což je určitě pozitivní skutečnost. Nezanedbatelný je také pokles finančního majetku o zhruba 26 %, což je pozitivní změna, ale je nutno ověřit, zda si podnik zachovává stabilní likviditu. Je zde také patrný rostoucí podíl dlouhodobého majetku na celkových aktivech v neprospěch oběžného majetku. Tento podíl je vzhledem k tomu, že se jedná o obchodní společnost docela vysoký.

(v tis. Kč)	2008		2009		09/08
AKTIVA CELKEM	21 685	100%	20 753	100%	-4,30%
<i>Dlouhodobý majetek</i>	12 589	58%	14 867	72%	18,10%
DNM	0	0%	0	0%	0,00%
DHM	12 589	58%	14 867	72%	18,10%
DFM	0	0%	0	0%	0,00%
<i>Oběžná aktiva</i>	8 946	41%	5 733	28%	-35,92%
Zásoby	2 766	13%	1 848	9%	-33,19%
Pohledávky	4 314	20%	2 505	12%	-41,93%
Finanční majetek	1 866	9%	1 380	7%	-26,05%
<i>Časové rozlišení</i>	150	1%	153	1%	2,00%
PASIVA CELKEM	21 685	133%	20 753	100%	-4,30%
<i>Vlastní kapitál</i>	11 667	54%	11 683	56%	0,14%
Základní kapitál	7 708	61%	8 559	73%	11,04%
Rezervní fondy, ...	0	0%	0	0%	0,00%
Kapitálové fondy	0	0%	0	0%	0,00%
HV min. let	0	0%	0	0%	0,00%
HV b.o.	3 959	31%	3 124	27%	-21,09%
<i>Cizí zdroje</i>	10 018	80%	9 070	44%	-9,46%
Rezervy	1 239	10%	0	0%	-100,00%
Dlouhodobé závazky	0	0%	0	0%	0,00%
Krátkodobé závazky	3 279	26%	3 518	30%	7,29%
Bankovní úvěry	5 500	44%	5 552	48%	0,95%
- dlouhodobé BÚ	5 500	44%	5 552	48%	0,95%
- krátkodobé BÚ	0	0%	0	0%	0,00%
<i>Časové rozlišení</i>	0	0%	0	0%	0,00%

Tab. č.20: Vertikální a horizontální analýza rozvahy (vlastní zpracování)

U vývoje finanční struktury je důležité, že položky základního i vlastního kapitálu rostou, což dokládá skutečnost, že firma je dlouhodobě zisková. Dále je zřejmé, že společnost oproti roku 2008 využívá více vlastních zdrojů na úkor zdrojů cizích. Cizí zdroje mírně poklesly, o zhruba 9 procent. Tato skutečnost je ovšem způsobena rozpuštěním rezervy a naopak podíl krátkodobých i dlouhodobých závazků oproti roku 2008 mírně vzrostl. Oproti roku 2008 také poklesl hospodářský výsledek běžného období a to o 21%.

3.8.2 Vertikální a horizontální analýza výkazu zisku a ztrát

Celkové výnosy se dost výrazně snížily, a to o 21% oproti roku 2008. Nejvíce se toto snížení projevilo u tržeb za prodej zboží a to o celých 26%. Tyto výsledky se samozřejmě promítly i na poklesu provizí a bonusů pro firmu. Naproti tomu je patrný nárůst prodeje služeb.

Celkový pokles nákladů je taktéž ve výši 21 %, pokles nákladů na koupené zboží je o 28 %. Velmi výrazně vzrostly nákladové úroky, a to o více než dvojnásobek oproti roku 2008. Tento nárůst byl způsoben dočerpáním investičního úvěru na koupi a rekonstrukci nové budovy. Mírný nárůst je patrný také u osobních nákladů. Ostatní náklady se oproti tomu snížili na téměř polovinu hodnoty roku 2008.

(v tis. Kč)	2008		2009		09/08
Tržby za prodej zboží	23 427	75%	17 443	71%	-26%
Výkony	784	3%	1 292	5%	65%
Tržby za prodej vlast. výr. a služeb	784	3%	1 292	5%	65%
Změna stavu + aktivace	0	0%	0	0%	0%
Ostatní výnosy	6 871	22%	5 818	24%	-15%
VÝNOSY	31 082	100%	24 553	100%	-21%
Náklady na zboží	19 994	74%	14 461	67%	-28%
Výkonová spotřeba	3 686	14%	3 355	16%	-9%
Nákladové úroky	76	0%	199	1%	162%
Odpisy	792	3%	776	4%	-2%
Osobní náklady	2 290	8%	2 493	12%	9%
Ostatní náklady	285	1%	145	1%	-49%
NÁKLADY	27 123	100%	21 429	100%	-21%

Tab. č.21: Vertikální a horizontální analýza výsledovky (vlastní zpracování)

Provozní výsledek hospodaření poklesl o 17%, finanční výsledek hospodaření o 60% a celkový výsledek za účetní období o 21 %.

(v tis. Kč)	2008		2009		2009/2008
Provozní výsledek hospodaření	5 473	17,61%	4 536	18,47%	-17%
Finanční výsledek hospodaření	-175	-0,56%	-280	-1,14%	60%
Výsledek hospodaření za účetní období	3 959	12,74%	3 124	12,72%	-21%
Výsledek hospodaření před zdaněním	5 298	17,05%	4 256	17,33%	-20%

Tab. č.22: Vertikální a horizontální analýza výsledků hospodaření (vlastní zpracování)

3.8.3 Analýza pomocí poměrových ukazatelů

3.8.3.1 Ukazatele zadluženosti

Tyto ukazatele slouží jako indikátory výše rizika, které firma podstupuje při dané struktuře vlastních a cizích zdrojů. Společnost vykazuje přiměřenou zadluženost vzhledem k tomu, že doporučená hodnota se pohybuje mezi 30 – 60 % v závislosti na odvětví. Míra zadluženosti ukazuje klesající tendenci, což značí snižování podílu cizích zdrojů. Na tomto má největší podíl rozpuštění rezervy v roce 2009. Ukazatel krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji je v obou letech vyšší jak 1 což znamená, že je dodržováno zlaté bilanční pravidlo, které říká, že dlouhodobý majetek je kryt dlouhodobými zdroji. Nicméně pro rok 2008 byl tento poměr přece jen vyšší, což signalizuje, že byl podnik překapitalizován. Byl sice finančně stabilní, ale z drahých dlouhodobých zdrojů byla financována příliš velká část krátkodobého majetku. Ukazatel úrokového krytí říká, že je podnik schopen bez problémů splácet úroky.

	2008	2009
Celková zadluženost	46%	44%
Míra zadluženosti	0,86	0,78
Krytí dlouh.majetku.dlouh. zdroji	1,36	1,16
Ukazatel úrokového krytí	70,71	22,39

Tab. č.23: Ukazatele zadluženosti (vlastní zpracování)

3.8.3.2 Ukazatele rentability

Rentabilita vloženého kapitálu je měřítkem schopnosti podniku vytvářet nové zdroje a dosahovat zisku použitím investovaného kapitálu. Ukazují kombinovaný vliv likvidity, řízení aktiv a řízení dluhu na výsledky hospodaření.

Rentabilita tržeb ukazuje schopnost podniku transformovat zásoby na hotové peníze. Pozitivem je, že má sice mírně, ale stoupající tendenci, stejně tak jako rentabilita výnosů. Rentabilita celkového kapitálu měří výkonnost, neboli produkční sílu podniku. Zde dochází

k poklesu oproti roku 2008. Výnosnost cizího i vlastního kapitálu má klesající tendenci, nicméně pozitivní je, že obě hodnoty přesahují průměrné úročení z dlouhodobých vkladů. Pro vlastníka je rozdíl mezi rentabilitou a úročením vkladů premii za podstoupené riziko z investování vlastních prostředků do podnikání.

	2008	2009
Rentabilita tržeb	16,35%	16,67%
Rentabilita výnosů	17,29%	18,14%
Rentabilita celkového kapitálu	24,78%	21,47%
Rentabilita úplatného kapitálu	31,30%	25,85%
Rentabilita vlastního kapitálu	33,93%	26,74%

Tab. č.24: Ukazatele rentability (vlastní zpracování)

3.8.3.3 Ukazatele aktivity

Tyto ukazatele zjišťují, zda je velikost jednotlivých druhů aktiv v rozvaze přiměřená v poměru k současným nebo budoucím aktivitám podniku. U obratu celkových aktiv platí, že čím je jeho hodnota větší, tím lépe. Minimální doporučenou hodnotou je 1. V roce 2009 náš podnik této hodnoty nedosáhl, což znamená, že má podnik nadměrné majetkové vybavení a dostatečně efektivně ho nevyužívá. Pozitivní situace je u doby obratu zásob. Zde dochází k jejímu snižování, což znamená, že se urychluje proces prodeje zásob ze skladu. Stejně tak je pozitivní i skutečnost, že se snižuje doba obratu pohledávek, tzn. že podnik získává své tržby od odběratelů rychleji než v roce 2008. Doba obratu závazků se naproti tomu zvyšuje, což znamená, že dodavatelské úvěry financují jak pohledávky, tak i větší část zásob. Na druhou stranu to může ovšem znamenat špatnou likviditu firmy.

	2008	2009
Obrat celkových aktiv z tržeb	1,12	0,90
Obrat celkových aktiv z výnosů	1,43	1,18
Doba obratu zásob z tržeb (dny)	41,13	35,51
Doba obratu pohledávek z tržeb (dny)	64,15	48,13
Doba obratu závazků z tržeb (dny)	48,76	67,60

Tab. č.25: Ukazatele aktivity (vlastní zpracování)

3.8.3.4 Ukazatele likvidity

Likvidita je schopnost podniku hradit své závazky. Ukazatel běžné likvidity (likvidity III. stupně) udává, kolikrát pokrývají oběžná aktiva krátkodobé cizí zdroje podniku, to znamená, kolikrát je firma schopna uspokojit své věřitele, při okamžité přeměně všech svých oběžných aktiv na hotovost. Je ovšem nutné vzít v potaz strukturu aktiv, v našem případě zásoby a pohledávky. Vzhledem k tomu, že firma eviduje všechny zásoby jako prodejné a mezi pohledávkami neeviduje žádné nedobytné, není tento ukazatel zkreslen. Doporučené hodnoty se pohybují mezi 1,5 – 2,5, což náš podnik splňuje.

Ukazatel pohotovosti likvidity (likvidity II. stupně) by měl nabývat hodnot v rozmezí od 1 do 1,5. Ukazatel okamžité likvidity (hotovostní, likvidity I. stupně) by měl dosahovat hodnot v rozmezí 0,2 až 0,5. Tyto podmínky splňuje firma pro rok 2009, nicméně v roce 2008 byla tato hodnota mírně překročena, což znamená, že podnik udržoval více hotovosti, než bylo nutné a nevyužíval tak dostatečně efektivně své finanční prostředky.

	2008	2009
Běžná likvidita	2,73	1,63
Pohotová likvidita	1,88	1,10
Hotovostní (okamžitá) likvidita	0,57	0,39

Tab. č.26: Ukazatele likvidity (vlastní zpracování)

4 PROJEKT PŘECHODU NA IFRS

Pro první přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví použije společnost standard IFRS 1. Ten poskytuje návod na řešení problémů, s nimiž se může společnost při tomto přechodu setkat. Je třeba si uvědomit, že první účetní závěrka společnosti musí obsahovat minimálně dvě účetní období. Pokud bude tedy společnost chtít přejít na IFRS k 31.12.2009, její první účetní závěrka musí obsahovat výkazy za roky 2007 a 2008. Zahajovací rozvaha musí být tedy sestavena k 1.1.2007.

V rámci požadavků IFRS 1 musí společnost aplikovat ve své první účetní závěrce podle IFRS jednotné účetní politiky. Pokud by tedy došlo k novelám některých standardů v období, které pokrývá první účetní závěrka společnosti podle IFRS, musí společnost aplikovat verzi standardů, která platí k datu první konečné rozvahy podle IFRS.¹⁹ Všechny úpravy prováděné společností v zahajovací rozvaze podle IFRS se zaúčtují proti nerozděleným ziskům minulých let.

4.1 Důsledky prvního přechodu na IFRS

Je nutné si uvědomit, že přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví není pouze formální účetní operace, při níž se překloupí české účetní výkazy do jiného formátu a během chvilky je vše vyřešeno. Přechod na IFRS je mnohem víc. Jde o změnu elementárních účetních zásad, výsledkem prvního převodu je vždy odlišný výsledek hospodaření nejen běžného období, ale i minulých let, jiné ocenění i struktura aktiv a závazků a mnohem detailnější je také příloha k účetním výkazům. Pro zaměstnance společnosti převod na IFRS znamená naučit se novému způsobu práce, trh bude dostávat jinak připravené informace, změny postihnou všechny obchodní transakce, vztahy s investory počínaje a každodenními postupy konče.

Veškeré tyto změny si vyžádají hodně času a je nutné si uvědomit, že společnost musí pokračovat ve své podnikatelské činnosti a skloubit s ní projekt konverze. Z tohoto důvodu je dobré se na přechod na IFRS připravit z několika úhlů pohledu:

¹⁹ KRUPOVÁ, L. První převod účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podle IFRS 1. *Účetnictví v praxi: Odborný měsíčník pro účetní praxi*. 2007, ročník X, č. 2/2007, s.33 -38.

- Změny číselných údajů – náročným úkolem bude shromáždit a utřídit všechny číselné údaje, které jsou pro IFRS potřeba, a dále analyzovat, jak změna účetního rámce ovlivní informace, které zveřejňujeme a hodnotu našich aktiv. To nám umožní připravit účetní závěrku podle IFRS, která bude srovnatelná s našimi současnými statutárními účetními závěrkami a poté je nahradí. Dále je důležité uvědomit si, jak informace připravené podle IFRS ovlivní tržní vnímání výkonu našeho podniku.
- Změny v podniku – současně je třeba zjistit, jaké změny musíme provést ve svých účetních a vykazovacích postupech, ve finančních a informačních manažerských systémech a také jakou kvalifikaci a znalosti potřebují naši zaměstnanci na všech úrovních. Je možné, že tyto změny vytvoří příležitost pro restrukturalizaci či centralizaci společnosti, pro snížení nákladů nebo racionalizaci práce. Musíme také vzít v úvahu, jak všechny tyto změny ovlivní vnímání naší společnosti trhem a potenciálními akcionáři.
- Řízení změny – tyto změny bude nutné řídit, aby byly provedeny skutečně efektivně a aby během přechodu na IFRS náš podnik stále hladce fungoval.²⁰

4.2 Příprava společnosti na první přechod

První přechod společnosti na IFRS je proces velmi složitý. Vzhledem k tomu je nutné seznámit co nejširší spektrum zainteresovaných pracovníků společnosti s tím, co ve společnosti probíhá a také s důvody tohoto převodu. Tím může být buď povinnost převodu podle české legislativy nebo například požadavek ze strany mateřské společnosti, zákazníků aj.

Širokým spektrem pracovníků se nemyslí pouze pracovníci účtárny, ale celý ekonomický, investiční, technický, personální úsek a také vedení společnosti. Detailní znalost IFRS je nezbytná pouze u pracovníků podílejících se bezprostředně na převodu, ale ostatní je třeba seznámit s tím, že převod bude probíhat a že je třeba i jejich zapojení do tohoto přechodu.

²⁰ KRUPOVÁ, L. První převod účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podle IFRS 1. *Účetnictví v praxi: Odborný měsíčník pro účetní praxi*. 2007, ročník X, č. 2/2007, s.33 -38.

Při sestavování účetní závěrky podle IFRS hraje velkou úlohu také vedení společnosti. Právě jejich ekonomickým určením a jejich záměry se řídí účetní zachycení mnohých položek.

4.3 Analýza účetní závěrky podle české účetní legislativy

Při této analýze se musí aplikovat znalost definic jednotlivých součástí účetních výkazů z Koncepčního rámce Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a znalost řešení konkrétních oblastí výkazů v rámci jednotlivých standardů. Výsledkem této analýzy je vytypování oblastí, které budou předmětem převodu, tj. položek existujících v českých účetních výkazech, zejména těch, které:

- Nesplňují definice aktiv, závazků nebo vlastního kapitálu podle IFRS, a proto budou při převodu odstraněny z rozvahy.
- Nesplňují definici výnosu podle IFRS, a proto budou buď časově rozlišeny nebo přímo odstraněny z výsledovky.
- Splňují definici „krátkodobosti“ podle IAS 1, proto je nutno je oddělit od dlouhodobého majetku nebo závazků.
- Mohou mít při převodu jinou pořizovací cenu podle IFRS oproti národní úpravě.²¹

Tento přehled uvádí typické převodní operace. U naší společnosti se může jednat o mnohé další případy, např. rezervy.

4.4 Stanovení rozdílů mezi českými účetními předpisy a IFRS

Po provedené analýze budu nyní identifikovat rozdíly mezi českými účetními předpisy a mezinárodními standardy účetního výkaznictví.

²¹ KRUPOVÁ, L. První převod účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podle IFRS 1. *Účetnictví v praxi: Odborný měsíčník pro účetní praxi*. 2007, ročník X, č. 2/2007, s.33 -38.

4.4.1 IAS 2 – Zásoby

Zásoby jsou aktiva držena za účelem prodeje v běžném podnikání, nebo aktiva ve výrobním procesu určená k prodeji a nebo suroviny či materiál spotřebované ve výrobním procesu. Jak už jsem zmínila, v případě naší společnosti jsou to aktiva držena za účelem prodeje.

Podnik eviduje ve svých zásobách také náhradní díly, jejichž doba použitelnosti přesahuje jeden rok. Podle IFRS do zásob nepatří náhradní díly dlouhodobé povahy, které jsou řešeny standardem IAS 16 – Pozemky budovy a zařízení. V tabulce níže uvádím přehled těchto náhradních dílů v pořizovacích cenách.

Prodejna	Baterie	Nabíječky	Handsfree	Klávesnice	Dotyk.pera	Celkem
UH - Mariánské nám.	14 333,14	10 935,55	30 265,53	0,00	0,00	55 534,22
UH - Delta	6 994,85	2 203,55	5 374,68	0,00	0,00	14 573,08
Veselí nad Moravou	5 706,80	1 543,54	7 589,97	189,96	368,99	15 399,26
Kyjov	11 054,58	2 807,78	9 659,99	450,45	463,17	24 435,97
Kroměříž	4 055,81	7 166,22	2 663,14	959,09	0,00	14 844,26
Přerov	14 678,94	11 502,94	9 414,31	0,00	118,88	35 715,07
	56 824,12	36 159,58	64 967,62	1 599,50	951,04	160 501,86

Tab. č.27: Náhradní díly dlouhodobé povahy (vlastní zpracování)

Z tohoto důvodu je nutné upravit účetní závěrku o tyto hodnoty:

- Hodnota zásob bude snížena o částku 161 tisíc Kč.
- Dlouhodobý hmotný majetek brutto bude navýšen o částku 161 tisíc Kč, tato bude snížena částkou opravek ve výši 54 tisíc Kč na netto hodnotu 107 tisíc Kč.
- Částka 54 tisíc se promítne do nákladů společnosti, a to v částce odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

Nakupované zásoby společnost účtuje přímo do nákladů v souladu se způsobem B stanoveným českým účetním standardem č. 15. Tyto náklady jsou snižovány o obchodní a množstevní slevy. K 31.12. daného roku probíhá ve všech prodejnách inventarizace zásob, kde se vyčíslí neprodané zboží a to se ocení metodou průměrných cen a v této hodnotě je vyjmuta ze spotřeby a proúčtována do hodnoty zásob.

Jak už jsem ve své práci zmínila, u žádné z položek zásob nedošlo ke ztrátě z jejího přecenění.

4.4.2 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

Podnik eviduje ve svém dlouhodobém majetku pozemky, stavby a samostatné movité věci, které jsem uvedla výše. Všechny majetek je využíván k podnikatelským účelům firmy, popřípadě pronájmu jiným subjektům.

Společnost zároveň eviduje drobný dlouhodobý majetek, kde pořizovací cena každého zvláště činila méně než 40 000,- Kč. Byl proto při pořízení během roku 2009 účtován přímo do nákladů firmy a zároveň evidován v podrozvahové evidenci. Podle IFRS není podstatná pořizovací cena daného aktiva, ale jeho doba použitelnosti. A protože bude ve firmě využíván déle, je nutno tento majetek vyjmout z nákladů a aktivovat do majetku firmy:

- Do dlouhodobých aktiv promítneme částku brutto 84 tisíc Kč, kterou upravíme odečtením opravek ve výši 21 tisíc Kč na netto hodnotu 63 tisíc Kč.
- Do nákladů se nám promítnou odpisy dlouhodobého hmotného majetku ve výši 21 tisíc Kč a zároveň se náklady poníží o částku vyjmutých aktiv ze spotřeby materiálu, tedy o 84 tisíc Kč.

Název zařízení	Částka
upgrade paměti notebook	823,53
WIFI pro kanceláře	9 997,90
upgrade paměti PC	2 243,70
HP Pavilion - notebook	20 529,69
police	525,20
popelnice	890,71
paměť PC	7 840,34
Upgrade PC	6 063,71
Tiskárna Samsung	5 033,61
Wifi vysílač	1 100,00
Car Control	15,13
Nokia 5530	4 373,77
Aligátor A500 – mobilní telefon pro seniory	1 408,88
Paměťová karta	761,29
Upgrade PC	20 338,74
Handsfree	2 550,42
	84 496,62

Tab. č.28: Drobný majetek dlouhodobé povahy (vlastní zpracování)

U výše zmíněného drobného dlouhodobého majetku jsem stanovila hodnotu opravek podle jednotlivých druhů zařízení a podle předpokládané doby použitelnosti daného aktiva. Celková hodnota opravek je tedy 21 tisíc Kč.

Při pořízení společnost oceňuje majetek pořizovacími cenami. Pokud je spojeno pořízení aktiva s úvěrem a tedy s úroky z tohoto úvěru, má společnost možnost rozhodnout se v souladu s IAS 23, zda bude tyto úroky účtovat do nákladů nebo zda je bude aktivovat do hodnoty majetku. Tyto úpravy provedu níže.

Firma používá jak rovnoměrných, tak i zrychlených odpisů, účetní odpisy se rovnají daňovým. Společnost odpisuje jednotlivé položky majetku podle odpisových skupin stanovených v zákoně o Dani z příjmů.

Jak už jsem zmínila výše, pro tento standard platí, že pokud mají jednotlivé části majetku různou dobu životnosti, je vhodné posuzovat každou část odděleně. Podle životnosti se také odepisují zvlášť jednotlivé části - komponentní přístup. Toto společnost částečně uplatňuje u staveb – jednotlivé součásti vily na ulici J.E. Purkyně, jako například parkoviště, chodníky, jsou zařazeny v majetku samostatně a samostatně odepisovány. Nikoli ovšem podle skutečné životnosti zařízení, ale podle zařazení do daňových odpisových skupin.

Standard uvádí několik možných metod odpisování, které jsem uvedla výše. Zároveň říká, že volba metody by měla být v souladu se způsobem využívání daného aktiva. Proto by jednotlivé metody měly být pravidelně přezkoumávány a při výskytu nějaké změny je nutné upravit postupy odpisování.

Zároveň jsem u analýzy dlouhodobého majetku zmínila, že část nové budovy na ulici J.E. Purkyně je pronajímána ostatním subjektům. Tímto se budu dále podrobněji zabývat u IAS 40 – Investice do nemovitostí.

4.4.3 IAS 17 – Leasingy

Společnost neeviduje žádný finanční leasing. V rámci operativního leasingu pronajímá několik vozidel jiné společnosti. Tento pronájem se uskutečňuje měsíčně ve stanovené ceně. Přehled těchto vozidel a částek nájmů uvádím v následující tabulce.

	Měsíční nájemné	Roční nájemné
Felicie 13-37	3 213,25 Kč	38 559,00 Kč
Felicie 99-88	2 203,33 Kč	26 440,00 Kč
Fabia 34-82	4 882,58 Kč	58 591,00 Kč
Fabia 59-45	5 520,17 Kč	66 242,00 Kč
VW Caddy	8 055,33 Kč	96 664,00 Kč
Audi Allroad	26 253,17 Kč	315 038,00 Kč
Celkem		601 534,00 Kč

Tab. č.29: Operativní leasing vozidel (vlastní zpracování)

Podle české účetní legislativy a také podle IFRS jsou aktiva pronajímána v rámci operativního leasingu součástí aktiv pronajímatele a jím také odepisována. Výnosy z tohoto leasingu jsou evidovány ve výnosech pronajímatele. Z tohoto hlediska nedojde v rámci leasingu k žádným úpravám účetní závěrky. Podle IFRS musí pronajímatel pouze ve své závěrečné zveřejnit souhrn budoucích minimálních leasingových splátek v členění do jednoho roku, od jednoho roku do pěti let a nad pět let. Dále má povinnost zveřejnit souhrn podmíněných leasingových splátek zachycených ve výnosech a obecný popis významných leasingových smluv.

Společnost také vystupuje v roli nájemce nebytových prostor v rámci operativního leasingu. Jednotlivé platby nájmů jsou vykazovány jako náklad ve výsledovce. Ani v tomto případě nepřechází vlastnictví z pronajímatele na nájemce a pronajímatel také nese veškerá rizika spojená s pronájmem.

4.4.4 IAS 18 – Výnosy

Jak již jsem uvedla výše, společnost nakupuje a prodává zboží v nezměněné podobě v síti svých maloobchodních prodejen. Zboží je prodáváno jednak za hotové nebo na fakturu. Ta je vystavována s datem převzetí zboží a se splatností 14 až 30 dnů, podle jednotlivých zákazníkům. O tržbě je účtováno v den přijetí hotovosti nebo dnem vystavení faktury, což vyhovuje jak účetním předpisům tak mezinárodním účetním standardům. Společnost prodává svým zákazníkům také služby svých smluvních partnerů a za jejich poskytování si účtuje provize. Jejich fakturace splňuje stejné podmínky jako u zboží, jsou tedy vykazovány výnosy. Do výnosů jsou také účtovány úroky z bankovního účtu.

Pro věrohodnost výkazů je ovšem důležité výnosy analyzovat a stanovit, zda jsou splněny podmínky pro jejich uznání. U zboží i služeb byla splněna podmínka převodu významných rizik a odměn z vlastnictví na zákazníka, veškeré poskytnuté služby byly plně dokončeny, částka výnosů je spolehlivě měřena a zároveň lze spolehlivě ocenit náklady s každou transakcí.

Mezi výnosy definovanými podle mezinárodních účetních standardů a podle české legislativy není v našem případě žádný rozdíl a proto nedojde k žádné úpravě.

4.4.5 IAS 23 - Výpůjční náklady

Společnost eviduje pouze úroky z dlouhodobého investičního úvěru poskytnutého Komerční bankou a.s. na pořízení a rekonstrukci Vily na ulici J.E.Purkyně v celkové hodnotě 7 milionů korun. Aktivace úroků do pořizovací ceny daného aktiva umožní jejich zúčtování do nákladů prostřednictvím odpisů až po jeho dokončení a uvedení do užívání, tedy tehdy, když začne přinášet výnosy.

Zároveň je nutné si uvědomit, že ukončení aktivace výpůjčních nákladů nastává v momentu, kdy je aktivum připraveno k používání. Budova byla uvedena do provozu a začala být používána od 1. září 2009, což je nutné zohlednit při úpravě hodnoty úroků. Celková hodnota úroků z tohoto úvěru činí 198 538,96 Kč. Jejich hodnota před uvedením budovy do užívání, tj. k 31.8.2009 činila 142 454,89 Kč.

Provedu tedy následné úpravy:

- Do aktiv promítnu částku brutto 142 tisíc Kč, kterou upravím odečtením opravek v hodnotě 3 tisíce Kč na netto částku 139 tisíc Kč. Touto částkou navýším zůstatkovou hodnotu vily J.E. Purkyně.
- Do nákladů se promítnou odpisy dlouhodobého hmotného majetku ve výši 3 tisíce Kč a zároveň se sníží nákladové úroky o částku 142 tisíc Kč.

4.4.6 IAS 36 - Snížení hodnoty aktiv

Společnost v roce 2009 neprovedla snížení hodnoty u žádného aktiva.

4.4.7 IAS 37 - Rezervy, podmíněná aktiva a závazky

Společnost v minulých letech vytvořila dvě rezervy, jednak na opravu pronajatých kancelářských prostor v Uherském Hradišti na ulici Protzkarova a jednak na opravy budovy v majetku firmy v Uherském Hradišti – Mařaticích, na ulici Příčná II. V roce 2009 byla poslední nevyužitá část rezervy na opravu pronajatého majetku rozpuštěna a tím se snížily náklady společnosti o 1 239 tisíc Kč.

Podle IFRS musí být pro tvorbu rezervy splněny tři podmínky. První z nich – podnik musí mít současný závazek, který je důsledkem minulé události – splněna nebyla, neboť budova je majetkem společnosti a její využívání s sebou přináší nutnost oprav, ale firma neeviduje

žádný současný závazek a pouze uvažuje o potenciálním závazku. Další podmínkou je, že k vypořádání tohoto závazku bude nutný odtok finančních prostředků z firmy, které jí přinesou budoucí prospěch – tato podmínka byla splněna, neboť na provedení oprav, které jsou nezbytné pro dlouhodobé fungování společnosti, jsou nutné finanční prostředky. A poslední třetí podmínkou je, že částka závazku může být spolehlivě odhadnuta – i tato podmínka byla splněna, neboť bylo provedeno ocenění nutných oprav několika dodavatelskými firmami.

Vzhledem k tomu, že nebyla splněna jedna z klíčových podmínek pro vznik rezervy, měla by být vytvořená rezerva zrušena. Zbylá část rezervy byla v tomto roce rozpuštěna, to znamená, že rozdíl se nám promítne jak rozvaze, tak i ve výkazu zisku a ztrát. Provedu tedy tyto úpravy:

- Náklady zvýším o částku 1 239 tisíc Kč, tj. položka tvorba zákonných rezerv bude vykazovat nulovou hodnotu.
- Do pasiv zařadím zpět hodnotu nerozpuštěné části rezervy, tedy 1 239 tisíc Kč, protože mi nemůže ovlivnit účetní výkazy.

4.4.8 IAS 40 - Investice do nemovitostí

Jak již jsem zmínila výše, nová budova – vila na ulici J.E.Purkyně je částečně využívána firmou pro svou administrativu, jako sklad apod. Zčásti je tato budova pronajímána jinému subjektu. Standard IAS 40 říká, že v případě, kdy není možné oddělit takto využívané součásti nemovitosti, což je náš případ, můžeme zařadit nemovitost mezi investice pouze v případě, pokud je část využívaná vlastníkem budovy zanedbatelná. V následující tabulce uvádím přehled využívaných ploch budovy nájemcem a vlastníkem.

Podlaží	plocha v m2	Status
Suterén	112,53	pronájem
1. patro	115,4	pronájem
2. patro	117,1	vlastník
3. patro	112,6	pronájem - v rekonstrukci
	457,63	
k pronájmu celkem plocha		340,53
k užívání celkem plocha		117,1

Tab. č.30: Přehled ploch budovy (vlastní zpracování)

Podle tohoto přehledu je zřejmé, že větší část budovy je nebo bude využívána k pronájmu a budovu lze tudíž klasifikovat jako investici do nemovitosti podle standardu IAS 40. Třetí patro budovy, ve kterém probíhá rekonstrukce, lze klasifikovat dle tohoto standardu i po dobu rekonstrukce za podmínky, že bude i nadále využívána jako investice. Tuto podmínku podnik splňuje.

Pro oceňování investic do nemovitostí standard předkládá dva modely – model oceňování pořizovací cenou a model ocenění ve fair value. Podnik musí zvolit jeden model a ten poté aplikovat pro ocenění všech investic do nemovitostí. IAS 40 preferuje ocenění ve fair value. Standard zároveň požaduje, aby byla reálná hodnota investice do nemovitosti vždy součástí účetní závěrky sestavené podle IFRS. V případě ocenění v pořizovací ceně musí být tedy reálná hodnota uvedena v příloze účetní závěrky.

Pokud bych zvolila pro ocenění historickou, tedy pořizovací cenu, oceňovala bych podnik v souladu se standardem IAS 16. Ve výkazech podle mezinárodních účetních standardů by tak pouze došlo ke změně týkající se doby použitelnosti, resp. doby odpisování budovy. Jinak by postupy zůstaly beze změn, účtovalo by se o oprávkách snižujících hodnotu budovy a o odpisech, které by zvyšovaly náklady firmy. Budovu bychom nechali k rozvahovému dni ocenit znalcem a tuto skutečnost uvedli v příloze účetní závěrky.

U IFRS preferovaného modelu ocenění v reálné hodnotě by nastalo změn hned několik. Především při tomto oceňování se tyto investice neodpisují, neboť změny reálné hodnoty odrážejí případné snížení nebo zvýšení hodnoty investice. Reálná hodnota musí odrážet aktuální stav trhu k rozvahovému dni. Bohužel nemáme k dispozici běžné ceny aktivního trhu k 31.12.2009 a musíme tedy použít některou z alternativních metod.

Pro ocenění investice použiji současnou hodnotu budoucích peněžních toků.

S nájemcem je uzavřena nájemní smlouva od 1.9.2009 do 31.8.2019. Nájemné od 1.9. do 31.12.2009 činí 28 442,- Kč + DPH měsíčně, od 1.1.2010 bude činit měsíční nájemné 40 000,- Kč + DPH. V září roku 2010 bude dokončena rekonstrukce třetího patra a místo bude poskytnuto k pronájmu. Podle nájemních cen obvyklých v dané lokalitě a cen pronájmu prvního patra a suterénu je předpoklad, že měsíční nájemné bude činit 20 000,- Kč. Budeme uvažovat stejnou časovou relaci nájmu – tedy do 31.8.2019. V následující tabulce uvádím výpočet ročního nájemného.

Rok	Měsíční nájemné	Roční nájemné
2009	28 442 Kč	113 768 Kč
2010	40000/60000 Kč	560 000 Kč
2011	60 000 Kč	720 000 Kč
2012	60 000 Kč	720 000 Kč
2013	60 000 Kč	720 000 Kč
2014	60 000 Kč	720 000 Kč
2015	60 000 Kč	720 000 Kč
2016	60 000 Kč	720 000 Kč
2017	60 000 Kč	720 000 Kč
2018	60 000 Kč	720 000 Kč
2019	60 000 Kč	480 000 Kč

Tab. č.31: Přehled ročního nájemného (vlastní zpracování)

Nyní provedu výpočet diskontovaných peněžních toků. V současné době se výše úrokových sazeb poskytovaných Komerční bankou na termínované vklady pohybuje u dlouhodobých vkladů od 3% do 5% p.a., v závislosti na době splatnosti. Na základě těchto informací jsem stanovila diskontní úrokovou míru ve výši 5 %. Ve výpočtu je také nutné zohlednit výdaje spojené s vlastnictvím budovy. V roce 2010 proběhne rekonstrukce, jejichž rozpočet je stanoven na 600 000,- Kč. Dále je nutné zohlednit výdaje na energie, vodu, odpad atd. Vzhledem k tomu, že část těchto výdajů je přefakturována pronajímatelům, bude ve výpočtu zohledněna pouze část, která je pro firmu skutečným výdajem. Takto stanovené roční výdaje jsou do srpna 2010 ve výši 10 000,- Kč a od září 2010 5 000,- Kč měsíčně.

$$H = 113768 / (1+(0,05/3))^1 + 560000 / (1+0,05)^2 + \dots + 720000 / (1+0,05)^{10} + 480000 / (1+(0,05/3*2))^{11}$$

Rok	Roční diskontovaný příjem	Roční diskontovaný výdej	Roční diskontovaný CF
2009	111 902,95	39 344,26	72 558,69
2010	507 936,51	634 920,63	-126 984,13
2011	621 963,07	51 830,26	570 132,81
2012	592 345,78	49 362,15	542 983,63
2013	564 138,84	47 011,57	517 127,27
2014	537 275,09	44 772,92	492 502,16
2015	511 690,56	42 640,88	469 049,68
2016	487 324,34	40 610,36	446 713,98
2017	464 118,42	38 676,53	425 441,88
2018	442 017,54	36 834,80	405 182,75
2019	334 654,30	27 888,85	306 765,45
Celkem	5 175 367,40	1 053 893,21	4 121 474,18

Tab. č.32: Přehled diskontovaných CF (vlastní zpracování)

Z výše uvedených výpočtů vyplývá, že k rozvahovému dni by byla hodnota budovy přeceněna o 72 558,69 Kč. Provedla bych tedy následující operace:

- Hodnota aktiva by se zvýšila o 73 tisíc Kč, budova by tedy byla evidována v hodnotě 7 810 530,60 Kč
- Hodnota oprávek by se snížila o odpisy budovy z roku 2009, tedy o 156 tisíc Kč.
- Náklady na odpisy dlouhodobého hmotného majetku by se snížily o 156 tisíc Kč.
- Na základě přecenění budovy by vznikly výnosy z přecenění aktiva v částce 73 tisíc Kč.

Z tohoto přehledu vyplývá, že použitím této metody by se v roce 2009 sice zlepšil výsledek hospodaření společnosti o hodnotu přecenění a odpisů, ale společnost by také musela každoročně budovu přeceňovat na její reálnou hodnotu, což by firmu zbytečně zatěžovalo. Společnost se proto rozhodla pro použití metody ocenění pořizovací cenou, což znamená, že nedojde k žádným změnám oproti účtování podle české legislativy. Investice bude odpisována a vykazována po odpočtu veškerých oprávek a případných kumulovaných ztrát ze snížení hodnoty. Tato metoda se také mnohem častěji používá v praxi.

4.4.9 IAS 12 - Daně ze zisku

Splatná daň ze zisku je vypočtena podle platné daňové legislativy a tato částka zůstává bez změny i pro mezinárodní účetní standardy.

Provedené úpravy mají vliv pouze na odloženou daň. O odložené dani společnost neúčtovala. Nyní zohledním všechny výše provedené změny a znázorním jejich dopad na odloženou daň.

IAS/IFRS	Popis	Změny	Částka (v tis.)
IAS 2	Aktivace náhradních dílů dlouhodobé povahy	Zásoby	-161
		Dlouhodobý majetek - brutto hodnota	161
		Oprávkky k dlouhodobému majetku	-54
		Netto hodnota dlouhodobého majetku	107
IAS 16	Aktivace dlouhodobého hmotného majetku	Brutto hodnota dlouhodobého majetku	84
		Oprávkky k dlouhodobému majetku	-21
		Netto hodnota dlouhodobého majetku	63
IAS 23	Aktivace úroků	Brutto hodnota dlouhodobého majetku	142
		Oprávkky k dlouhodobému majetku	-3
		Netto hodnota dlouhodobého majetku	139

Tab. č.33: Přehled provedených změn s vlivem na odloženou daň (vlastní zpracování)

Účetní hodnota majetku - netto	309
Daňová hodnota majetku	0
Rozdíl	-309
Sazba daně	15%
Odložený daňový závazek / pohledávka	-46,35

Tab. č.34: Dopad provedených změn na odloženou daň v tis. Kč.(vlastní zpracování)

Z výše uvedených výpočtů vyplývá, že se jedná o daňový závazek ve výši 46 tisíc Kč. Do účetnictví promítneme následující změny:

- Do dlouhodobých závazků zaúčtujeme částku 46 tisíc Kč
- Do nákladové položky odložené daně promítneme částku 46 tisíc Kč.

4.4.10 Ostatní standardy

Veškeré změny, které je nezbytné provést při přechodu na IFRS v naší společnosti jsem uvedla výše. Ostatní standardy se naší společnosti netýkají, proto se o nich ve své práci podrobněji nezmiňuji.

4.5 Transformace výkazů

V této části své práce provedu celkové shrnutí veškerých změn, které nastaly v účetnictví při přechodu na mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Veškeré změny znázorním přímo do účetních výkazů společnosti.

4.5.1 Transformace rozvahy

V důsledku přechodu na IFRS se zvýšila celková bilanční suma. Hlavní podíl na tomto zvýšení na straně aktiv mělo zvýšení dlouhodobého hmotného majetku. Na tomto zvýšení se velkou měrou podílelo zahrnutí náhradních dílů dlouhodobé povahy do dlouhodobých aktiv, dále pak převedení drobného majetku z nákladů do dlouhodobých aktiv, neboť u tohoto majetku podle IFRS nezáleží na pořizovací ceně, ale na době použitelnosti tohoto majetku. Další změnou bylo navýšení dlouhodobých aktiv o část úroků z bankovního úvěru, který byl poskytnut společnosti na koupi a rekonstrukci budovy na ulici J. E. Purkyně. Snížení oběžných aktiv bylo způsobeno snížením hodnoty zásob a jejich převedením do dlouhodobých aktiv.

Na straně pasiv došlo ke snížení základního kapitálu, které bylo způsobeno snížením výsledku hospodaření běžného období. Naproti tomu došlo ke zvýšení cizích zdrojů, což bylo způsobeno především zrušením rozpuštění rezervy, která nevyhovuje mezinárodním standardům účetního výkaznictví. Důsledkem všech provedených změn se odlišuje účetní hodnota aktiv od daňové a vznikla tak odložená daň. V našem případě se jedná o odložený daňový závazek, který vykazujeme v dlouhodobých závazcích.

Označ.	AKTIVA	Řádek	K 31.12.2009		
			Podle ČÚP	Změna	Podle IFRS
	AKTIVA CELKEM	001	20753	+ 148	20901
A.	Pohledávky za upsaný vlastní kapitál	002	0	0	0
B.	Dlouhodobý majetek	003	14867	+ 309	15176
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	0	0	0
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005	0	0	0
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006	0	0	0
	3. Software	007	0	0	0
	4. Ocenitelná práva	008	0	0	0
	5. Goodwill	009	0	0	0
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010	0	0	0
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011	0	0	0
	8. Poskytnuté zálohy na dl.nehmotný majetek	012	0	0	0
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	14867	+ 309	15176
B. II. 1.	Pozemky	014	1114	0	1114
	2. Stavby	015	13449	+ 139	13588
	3. Samostatné movité věci a soubory mov.věcí	016	304	+ 170	474
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	017	0	0	0
	5. Základní stádo a tažná zvířata	018	0	0	0
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019	0	0	0
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	0	0	0
	8. Poskytnuté zálohy na dl.hmotný majetek	021	0	0	0
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022	0	0	0
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	023	0	0	0
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024	0	0	0
	2. Podíly v účetních jednotkách po podst.vlivem	025	0	0	0
	3. Ostatní dl.cenné papíry a podíly	026	0	0	0
	4. Půjčky a úvěry-ovl.a řídicí osoba, podst.vliv	027	0	0	0
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028	0	0	0
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029	0	0	0
	7. Poskytnuté zálohy na dl. finanční majetek	030	0	0	0

Tab. č.35: Transformace aktiv – v tis. Kč – 1. část (vlastní zpracování)

Označ.	AKTIVA	Řádek	K 31.12.2009		
			Podle ČÚP	Změna	Podle IFRS
C.	Oběžná aktiva	031	5758	-161	5597
C. I.	Zásoby	032	1848	-161	1687
C. I. 1.	Materiál	033	0	0	0
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034	0	0	0
	3. Výrobky	035	0	0	0
	4. Zvířata	036	0	0	0
	5. Zboží	037	1848	-161	1687
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038	0	0	0
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039	162	0	162
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040	0	0	0
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041	0	0	0
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042	0	0	0
	4. Pohl.za společníky, členy druž.a za úč.řízení	043	0	0	0
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044	162	0	162
	6. Dohadné účty aktivní	045	0	0	0
	7. Jiné pohledávky	046	0	0	0
	8. Odložená daňová pohledávka	047	0	0	0
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048	2368	0	2368
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	2009	0	2009
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050	0	0	0
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051	0	0	0
	4. Pohl.za společníky, členy druž.a za úč.řízení	052	0	0	0
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053	0	0	0
	6. Stát - daňové pohledávky	054	0	0	0
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	285	0	285
	8. Dohadné účty aktivní	056	25		25
	9. Jiné pohledávky	057	49	0	49
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	1380	0	1380
C. IV. 1.	Peníze	059	101	0	101
	2. Účty v bankách	060	1278	0	1278
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061	1	0	1
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062	0	0	0
D. I.	Časové rozlišení	063	128	0	128
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	128	0	128
	2. Komplexní náklady příštích období	065	0	0	0
	3. Příjmy příštích období	066	0	0	0

Tab. č.36: Transformace aktiv – v tis. Kč – 2. část (vlastní zpracování)

Označ.	PASIVA	Řádek	K 31.12.2009		
			Podle ČÚP	Změna	Podle IFRS
	PASIVA CELKEM	067	20753	+ 148	20901
A.	Vlastní kapitál	068	11683	0	10546
A. I.	Základní kapitál	069	8559	0	8559
A. I. 1.	Základní kapitál	070	0	0	0
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	071	8559	0	8559
	3. Změny základního kapitálu	072	0	0	0

Tab. č.37: Transformace pasiv – v tis. Kč – 1. část (vlastní zpracování)

Označ.	PASIVA	Řádek	K 31.12.2009		
			Podle ČÚP	Změna	Podle IFRS
A. II.	Kapitálové fondy	073	0	0	0
A. II. 1.	Emisní ážio	074	0	0	
	2. Ostatní kapitálové fondy	075	0	0	
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění maj. a záv.	076	0	0	
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077	0	0	
A. III.	Rezervní fondy, neděl.fond a ost.fondy ze zisku	078	0	0	
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	0	0	
	2. Statutární a ostatní fondy	080	0	0	
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	081	0	0	0
A. IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	0	0	
	2. Neuhrazená ztráta minulých let (-)	083	0	0	
A. V.	Výsledek hospodaření běžného úč. období	084	3124	-1137	1987
B.	Cizí zdroje	085	9070	+ 1285	10355
B. I.	Rezervy		0	+ 1239	1239
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních předpisů	087	0	0	
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	088	0	0	
	3. Rezerva na daň z příjmů	089	0	0	
	4. Ostatní rezervy	090	0	+ 1239	1239
B. II.	Dlouhodobé závazky	091	0	+ 46	46
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092	0	0	
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	093	0	0	
	3. Závazky - podstatný vliv	094	0	0	
	4. Závazky ke společ., čl.družstva a k úč.sdružení	095	0	0	
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	096	0	0	
	6. Vydané dluhopisy	097	0	0	
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	098	0	0	
	8. Dohadné účty pasivní	099	0	0	
	9. Jiné závazky	100	0	0	
	10. Odložený daňový závazek	101	0	+ 46	46
B. III.	Krátkodobé závazky	102	3518	0	3518
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	2784	0	2784
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	104	0	0	0
	3. Závazky - podstatný vliv	105	0	0	0
	4. Závazky ke společ., čl.družstva a k úč.sdružení	106	0	0	0
	5. Závazky k zaměstnancům	107	111	0	111
	6. Záv.ze sociálního zabezpeč.a zdravot.pojištění	108	56	0	56
	7. Stát - daňové závazky a dotace	109	127	0	127
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	110	252	0	252
	9. Vydané dluhopisy	111	0	0	0
	10. Dohadné účty pasivní	112	134	0	134
	11. Jiné závazky	113	54	0	54
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	114	5552	0	5552
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	5552	0	5552
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	116	0	0	0
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	117	0	0	0
C. I.	Časové rozlišení	118	0	0	0
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119	0	0	0
	2. Výnosy příštích období	120	0	0	0

Tab. č.38: Transformace pasiv – v tis. Kč – 2. část (vlastní zpracování)

4.5.2 Transformace výsledovky

Ve výsledovce bylo nutno opravit výkonovou spotřebu. Jednalo se o úpravu hodnoty spotřeby materiálu, kde bylo účtováno o drobném majetku do 40 000 Kč s dobou životnosti delší než jeden rok. Podle IFRS byl tento majetek převeden do dlouhodobých aktiv a odepisován. Další úpravou prošla hodnota odpisů. Zde se projevily veškeré převody do dlouhodobých aktiv, které jsem popsala výše u transformace rozvahy. Další podstatnou změnou bylo zrušení rozpuštění rezervy, které zvýšilo náklady, neboť rezerva nesplňovala podmínky podle IFRS. Část nákladových úroků z bankovního úvěru na financování budovy na ulici J. E. Purkyně byla převedena do dlouhodobých aktiv a tím došlo ke snížení těchto nákladů. Poslední změnou je odložený daňový závazek, který ovlivnil zisk společnosti. Veškeré tyto změny ovlivnily celkový výsledek hospodaření společnosti.

Označ.	TEXT	Řádek	K 31.12.2009		
			Podle ČÚP	Změna	Podle IFRS
I.	Tržby za prodej zboží	01	17443	0	17 443
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	14461	0	14 461
+	Obchodní marže	03	2982	0	2982
II.	Výkony	04	1 292	0	1 292
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	1292	0	1 292
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	0	0	0
3.	Aktivace	07	0	0	0
B.	Výkonová spotřeba	08	3355	-84	3271
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	758	-84	674
B. 2.	Služby	10	2597	0	2 597
+	Přidaná hodnota	11	919	84	1003
C.	Osobní náklady	12	2493	0	2493
C. 1.	Mzdové náklady	13	1365	0	1 365
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14	0	0	0
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdrav.pojištění	15	975	0	975
C. 4.	Sociální náklady	16	153	0	153
D.	Daně a poplatky	17	19	0	19
E.	Odpisy dlouhodobého nehm. a hmot. majetku	18	776	+ 78	854
III.	Tržby z prodeje dlouhod. majetku a materiálu		0	0	0
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	0	0	0
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	0	0	0
F.	Zůstat.cena prodaného dlouh.majetku a materiálu	22	0	0	0
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodob.majetku	23	0	0	0
F. 2.	Prodaný materiál	24	0	0	0
G.	Změna stavu rezerv a opr.položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštího období	25	-1 239	+ 1239	0
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	5 818	0	5 818
H.	Ostatní provozní náklady	27	152	0	152
V.	Převod provozních výnosů	28	0	0	0
I.	Převod provozních nákladů	29	0	0	0
*	Provozní výsledek hospodaření	30	4 536	-1 233	3 303

Tab. č.39: Transformace výsledovky – v tis. Kč – 1. část (vlastní zpracování)

Označ.	TEXT	Řádek	K 31.12.2009		
			Podle ČÚP	Změna	Podle IFRS
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31	0	0	0
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32	0	0	0
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33	0	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů ovládaných a řízených osobách a v účetních jednot.pod podstatným vlivem	34	0	0	0
VII. 2.	Výnosy z ostatních dlouh.cenných papírů a podílů	35	0	0	0
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouh.finančního majetku	36	0	0	0
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37	0	0	0
K.	Náklady z finančního majetku	38	0	0	0
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39	0	0	0
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40	0	0	0
M.	Změna stavu rezerv a opr.položek ve fin.oblasti	41	0	0	0
X.	Výnosové úroky	42	0	0	0
N.	Nákladové úroky	43	199	-142	57
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	0	0	0
O.	Ostatní finanční náklady	45	81	0	81
XII.	Převod finančních výnosů	46	0	0	0
P.	Převod finančních nákladů	47	0	0	0
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-280	142	-138
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	1 132	46	1 178
Q. 1.	- splatná	50	1 132	0	1 132
Q. 2.	- odložená	51	0	46	46
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	3 124	-1 137	1 987
XIII.	Mimořádné výnosy	53	0	0	0
R.	Mimořádné náklady	54	0	0	0
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55	0	0	0
S. 1.	- splatná	56	0	0	0
S. 2.	- odložená	57	0	0	0
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	0	0	0
W.	Převod podílu na výsledku hosp. společníkům	59		0	0
***	Výsledek hospodaření za účetní období	60	3 124	-1 137	1 987
****	Výsledek hospodaření před zdaněním	61	4 256	-1 091	3 165

Tab. č.40: Transformace výsledovky – v tis. Kč – 2. část (vlastní zpracování)

4.5.3 Transformace výkazu cash flow

I ve výkazu peněžních toků došlo hned k několika změnám. V první řadě došlo ke snížení výsledku hospodaření před zdaněním. Dalšími změnami prošly úpravy o nepeněžní operace. Došlo ke zvýšení hodnoty odpisů, zvýšení změny stavu rezerv a snížení nákladových úroků. Ze složek pracovního kapitálu došlo ke změně pouze u jedné z nich, a to u zásob, kde došlo k jejich snížení.

Změna peněžního toku z investiční činnosti byla ovlivněna převodem náhradních dílů dlouhodobé povahy, drobného hmotného majetku a také úroků z bankovního úvěru do dlouhodobých aktiv. Peněžní tok z finanční činnosti se nezměnil.

Celkově se peněžní toky nezměnily, pouze se jednotlivé transakce přesunuly do jiných druhů činností.

Přehled o peněžních tocích (v tis. Kč)		Podle ČÚP	Změna	Podle IFRS
P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvival.na začátku účet.období	1 866		1 866
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)				
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	4 256	-1 091	3 165
A.1.	Úpravy o nepeněžní operace	-264	1 175	911
A.1.1.	<i>Odpisy stálých aktiv s výjimkou ZC a umořování opr.položky k nabytému majetku</i>	776	78	854
A.1.2.	<i>Změna stavu opravných položek, rezerv</i>	-1239	1 239	0
A.1.3.	<i>Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv</i>	0		0
A.1.4.	<i>Výnosy z dividend a podílů na zisku</i>	0		0
A.1.5.	<i>Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapital.a vyúčtované výnosové úroky</i>	199	-142	57
A.1.6.	<i>Případné úpravy o ostatní nepeněžní operace</i>	0		0
A.*	Čistý CF z prov.činnosti před zdaněním,změnami prac.kap.a mim.polož.	3 992	84	4 076
A.2.	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	2 963	161	3 124
A.2.1.	<i>Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv</i>	1806		1 806
A.2.2.	<i>Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv</i>	239		239
A.2.3.	<i>Změna stavu zásob</i>	918	161	1 079
A.2.4.	<i>Změna stavu krátk.fin.majetku nespádajícího do peněžních prostř. a ekvivalentů</i>	0		0
A.**	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimoř.polož.	6 955	245	7 200
A.3.	<i>Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků</i>	-199	142	-57
A.4.	<i>Přijaté úroky</i>	0		0
A.5.	<i>Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období</i>	-1132		-1 132
A.6.	<i>Příjmy a výdaje spojené s mimoř.hospod.výsledkem včetně daně z příjmů</i>	0		0
A.7.	<i>Přijaté dividendy a podíly na zisku</i>	0		0
A.***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	5 624	387	6 011
Peněžní toky z investiční činnosti				
B.1.	<i>Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv</i>	-3054	-387	-3 441
B.2.	<i>Příjmy z prodeje stálých aktiv</i>	0		0
B.3.	<i>Půjčky a úvěry spřízněným osobám</i>	0		0
B.***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	-3 054	-387	-3 441
Peněžní toky z finančních činností				
C.1.	<i>Dopady změn dlouhodobých,resp. krátkodobých závazků na PP a ekvivalenty</i>	52		52
C.2.	<i>Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty</i>	-3 108		-3 108
C.2.1.	<i>Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení zákl.kapitálu, emisního ážia atd.</i>	0		0
C.2.2.	<i>Vyplacení podílů na vlastním kapitálu společníkům</i>	-3108		-3 108
C.2.3.	<i>Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů</i>	0		0
C.2.4.	<i>Úhrada ztráty společníky</i>	0		0
C.2.5.	<i>Přímé platby na vrub fondů</i>	0		0
C.2.6.	<i>Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené srážkové daně</i>	0		0
C.***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	-3 056	0	-3 056
F.	Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků	-486	0	-486
R.	Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období	1 380	0	1 380

Tab. č.41: Transformace výkazu peněžních toků (vlastní zpracování)

4.5.4 Transformace výkazu o změnách vlastního kapitálu

Ve výkazu o změnách vlastního kapitálu došlo pouze k jedné změně a to snížení zisku běžného účetního období po zdanění. Ostatní položky zůstaly beze změn. Celkově se tedy základní kapitál společnosti snížil o 1 137 tisíc Kč na 10 546 tisíc Kč.

		Počáteční zůstatek k 1.1.2009	Zvýšení	Snížení	Konečný zůstatek k 31.12.2009 podle ČÚP	Změna	Konečný zůstatek k 31.12.2009 podle IFRS
A.	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku	0	0	0	0		0
B.	Základní kapitál nezapsaný v obchodním rejstříku	7 708	851	0	8 559		8 559
C.	Součet A +/- B	7 708	XX	XX	XX	XX	XX
D.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	0	0	0	0		0
*	Součet A +/- B +/- D	XX	XX	XX	0		0
E.	Emisní ážio	0	0	0	0		0
F.	Rezervní fondy	0	0	0	0		0
G.	Ostatní fondy ze zisku	0	0	0	0		0
H.	Kapitálové fondy	0	0	0	0		0
I.	Rozdíly z přecenění nezahnuté do výsledku hosp.	0	0	0	0		0
J.	Zisk minulých účetních období	3 959	0	0	0		0
K.	Ztráta minulých účetních období	0	0	0	0		0
L.	Zisk/ztráta za účetní období po zdanění	XX	0	XX	3 124	-1137	1 987
*	Celkem	11 667	851	0	11 683	-1 137	10 546

Tab. č.42: Transformace výkazu o změnách vlastního kapitálu – v tis.Kč. (vlastní zpracování)

4.6 Účetní závěrka sestavená podle IFRS

Hlavním cílem účetní závěrky je informovat své uživatele o finanční pozici, výkonnosti a změně ve finanční pozici podniku. Na základě těchto informací si může uživatel učinit úsudek, zda je podnik schopen platit své závazky ve splatnosti, jaká je jeho finanční struktura, likvidita, solventnost a jiné. Tyto informace můžeme získat především z rozvahy, informace o finanční výkonnosti zase především z výsledovky. Pro úplný obraz o výkonnosti podniku musíme ovšem použít také informace z výkazu změn vlastního kapitálu a z výkazu cash flow. Vysvětlení k jednotlivým položkám jsou pak uvedena v příloze k účetní závěrce.

Primární odpovědnost za sestavení a prezentaci účetní závěrky nese vedení podniku. Účetní závěrka podle IFRS má být sestavena na principu trvání podniku a na aktuálním základě.

Má být také srovnatelné s jinými podniky, které ji sestavují v souladu s IFRS. Těto srovnatelnosti má být dosaženo právě aplikací účetních pravidel, která jsou v souladu s IFRS.

Účetní závěrka v sobě zahrnuje rozvahu, výsledovku, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz peněžních toků a přílohu, která obsahuje souhrn použitých účetních pravidel.

4.6.1 Rozvaha

(v tis. Kč)	bod přílohy	2 009
AKTIVA		
Dlouhodobá aktiva		
Pozemky	3.	1 114
Stavby	3.	13 588
Samostatné movité věci	3.	474
Dlouhodobé pohledávky	6.	162
		15 338
Krátkodobá aktiva		
Zásoby		1 687
Obchodní a jiné pohledávky	6.	2 368
Pohledávky za státem	6.	0
Peníze a peněžní ekvivalenty	5.	1 380
Časové rozlišení	7.	128
		5 563
Aktiva celkem		20 901
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY		
Vlastní kapitál		
Vlastní obchodní podíly	8.	8 559
Výsledek hospodaření běžného období	8.	1 987
		10 546
Dlouhodobé závazky		
Dlouhodobé bankovní úvěry	9.	5 552
Odložený daňový závazek	9.	46
Rezervy	11.	1 239
		6 837
Krátkodobé závazky		
Obchodní a jiné závazky	12.	3 391
Daňové závazky ke státu	12.	127
		3 518
Pasiva celkem		20 901

Tab. č.43: Rozvaha podle IFRS (vlastní zpracování)

Základními prvky rozvahy jsou podle Konceptního rámce IAS/IFRS aktiva, závazky a vlastní kapitál.

Aktiva a závazky se podle IAS/IFRS mohou členit na krátkodobé a dlouhodobé. Toto členění není podle IFRS povinné, avšak v praxi naprosto běžné a převažující.²²

Za krátkodobé aktivum je považováno takové, které bude realizováno nebo drženo pro prodej nebo spotřebu v průběhu provozního cyklu, nebo které je drženo primárně z důvodů obchodování, nebo které bude realizováno do dvanácti měsíců od data rozvahy a nebo pokud se jedná o peníze nebo peněžní ekvivalenty. Všechna ostatní aktiva lze pak považovat za dlouhodobá.

Pro krátkodobé závazky platí podobné podmínky, jako pro krátkodobá aktiva. Jedná se především o úhradu v normálním provozním cyklu, držení z důvodu obchodování, úhrady závazku v rámci dvanácti měsíců od data rozvahy a nemožnost odložení vypořádání závazku do doby delší, než je minimálně dvanáct měsíců od data rozvahy. Všechny ostatní závazky lze pak rovněž považovat za dlouhodobé.

4.6.2 Výsledovka

Základními prvky výsledovky jsou výnosy a náklady.

IFRS povolují výsledovku členěnou jak podle druhů – druhovou výsledovku, tak podle účelu – účelovou výsledovku. Typ výsledovky si společnost může zvolit. Volba závisí především na typu společnosti, na historických a odvětvových faktorech. IFRS vyžadují, aby výsledovka co nejvěrněji vykazovala prvky výkonnosti podniku.

Účelová výsledovka klasifikuje náklady podle jejich funkce ve společnosti jako náklady na prodej, odbytové náklady a administrativní aktivity. Alokace nákladů může být ovšem často subjektivní.

Druhová výsledovka agreguje náklady v závislosti na jejich povaze. Jedná se například o odpisy, nákupy materiálu a jiné. Tato metoda je jednoduchá a vhodná pro použití v menších podnicích, protože nevyžaduje alokaci provozních nákladů podle funkcí ve společnosti.

²² KRUPOVÁ, L. VAŠEK, L. ČERNÝ, M.R. IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Vydání první. Praha: 1. VOX a.s. – Nakladatelství, 2005. 1050 s. ISBN 80-86324-44-3.

Pro svoji práci jsem zvolila druhovou výsledovku.

(v tis. Kč)	bod přílohy	2 009
VÝNOSY		
Tržby za prodej zboží	13.	17443
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	13.	1292
Ostatní provozní výnosy	13.	5818
Výnosy celkem		24553
NÁKLADY		
Náklady vynaložené na prodané zboží	15.	14461
Spotřeba materiálu a energie	15.	674
Služby	15.	2597
Osobní náklady	14.	2493
Daně a poplatky	15.	19
Odpisy dl.nehm.a hmotného majetku		854
Ostatní náklady	15.	152
Finanční náklady	17.	138
Náklady celkem		21388
Výsledek hospodaření před zdaněním		3165
Daň ze zisku	18.	1132
Odložená daň	18.	46
Výsledek hospodaření po zdanění		1987

Tab. č.44: Výsledovka podle IFRS (vlastní zpracování)

4.6.3 Výkaz o peněžních tocích

Rozvaha, výsledovka ani výkaz o změnách ve vlastním kapitálu neposkytují detailní informace o toku peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů ve společnosti. Z tohoto důvodu je dána povinnost sestavovat a zveřejňovat výkaz o peněžních tocích. Ten umožňuje uživatelům účetní závěrky získat přehled o zdrojích peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na jedné straně a o jejich využití na straně druhé. Tento výkaz objasňuje, zda je zdrojem peněžních prostředků pro činnost společnosti interní výdělečná činnost nebo externí půjčka, či úvěr, a zda byly tyto prostředky použity k nákupu dlouhodobého či krátkodobého majetku, ke splácení závazků apod.

Jak již jsem uvedla ve své práci dříve, k sestavení provozní části výkazu o peněžních tocích lze použít dvě metody, a to metodu přímou nebo nepřímou. IFRS preferují využití přímé metody, neboť tato poskytuje informace k odhadu budoucích peněžních toků a zároveň zobrazuje skutečnou výši přijatých a vyplacených peněžních prostředků. V praxi se však

daleko více používá metoda nepřímá. Ta se používá i pro sestavování výkazu peněžních toků z investičních činností a finančních činností podniku.

Peněžní toky z provozních činností	
Zisk před zdaněním	3 165
Úpravy:	
<i>Odpisy</i>	854
<i>Vyúčtované nákladové a výnosové úroky</i>	57
	4 076
Snížení obchodních a jiných pohledávek	1 806
Zvýšení obchodních a jiných závazků	239
Snížení zásob	1 079
<i>Peněžní prostředky tvořené z provozních operací</i>	7 200
Placené úroky	-57
Placená daň ze zisku	-1 132
Čisté peněžní prostředky z provozních činností	6 011
Peněžní toky z investičních činností	
Nákup dlouhodobých hmotných aktiv (pozemků, budov a zařízení)	3 441
Čisté peněžní prostředky z investičních činností	-3 441
Peněžní toky z finančních činností	
Zvýšení dlouhodobých a krátkodobých závazků	52
Vyplacené podíly na zisku	-3 108
Čisté peněžní prostředky z finančních činností	-3 056
Čisté zvýšení či snížení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	-486
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na počátku období	1 866
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období	1 380

Tab. č.45: Výkaz o peněžních tocích podle IFRS (vlastní zpracování)

4.6.4 Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Výkaz o změnách vlastního kapitálu zahrnuje buď všechny změny ve vlastním kapitálu nebo změny ve vlastním kapitálu jiné než ty, které vyplývají z kapitálových transakcí s vlastníky.

Společnost musí v tomto výkazu uvést zisk nebo ztrátu za období, každý výnos nebo náklad účtovaný přímo do vlastního kapitálu a jejich součet, celkové výnosy a náklady za období a dopad změn v účetních politikách a oprav chyb pro každou složku vlastního kapitálu.

	Základní kapitál	Ostatní fondy	Fond z přepočtů cizích měn	Nerозdělené zisky	Celkem	Menšinový podíl	Vlastní kapitál celkem
Stav k 31. prosinci 2007	8 554			2123	10 677		10 677
Změny v účetní politice							
Přepočtený stav							
Přírůstek z přecenění majetku							
Úbytek z přecenění investic							
Kurové rozdíly							
Čisté zisky nebo ztráty neuvedené ve výkazu zisků a ztrát							
Čistý zisk za období				3959	3 959		3 959
Dividendy	-846			-2123	-2 969		-2 969
Upsání základního kapitálu							
Stav k 31. prosinci 2008	7 708			3959	11667		11 667
Úbytek z přecenění majetku							
Přírůstek z přecenění investic							
Kurové rozdíly							
Čisté zisky nebo ztráty neuvedené ve výkazu zisků a ztrát							
Čistý zisk za období				1987	1 987		1 987
Dividendy	851			-3959	-3 108		-3 108
Upsání základního kapitálu							
Stav k 31. prosinci 2009	8559			1987	10 546		10 546

Tab. č.46: Výkaz o změnách vlastního kapitálu podle IFRS (vlastní zpracování)

4.6.5 Příloha k účetním výkazům

Příloha k účetní závěrce podle IFRS je velmi obsáhlá a podrobná. Musí poskytovat informace o tom, podle kterých standardů byly připraveny účetní výkazy a také informace o zvolených a aplikovaných účetních politikách. Dále musí zveřejnit informace požadované IFRS, které nejsou uvedeny jinde v účetních výkazech a poskytnout dodatečné informace, které sice nejsou uvedeny ve výkazech, ale jsou důležité pro věrné zobrazení.

Příloha je podle IFRS sestavována v tomto pořadí:

- Prohlášení o shodě s IFRS.
- Prohlášení o oceňovacích základnách a aplikovaných účetních politikách.
- Poskytnutí informací o položkách předkládaných v každém účetním výkazu a pořadí, v jakém jsou uváděny jednotlivé položky a každý účetní výkaz.
- Jiná zveřejnění zahrnující nejistoty, závazky a jiné finanční informace a také nefinanční informace (například politiku řízení rizik ze strany společnosti).

Pro její obsáhlost uvádím tuto přílohu v příloze této diplomové práce.

4.7 Vliv transformace účetních výkazů na finanční analýzu společnosti

Účetní výkazy roku 2009 jsem převedla na výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Nyní budu srovnávat tyto výkazy s výkazy stanovenými podle českých účetních předpisů.

4.7.1 Dopad přechodu na IFRS ve vertikální a horizontální analýze rozvahy

Jak je patrné z tabulky č. 47 a jak už jsem uvedla výše, mírně se zvýšila celková bilanční suma. Odpovědnost za toto zvýšení nese zvýšení dlouhodobého majetku, ke kterému došlo díky aktivaci náhradních dílů dlouhodobé povahy, aktivaci drobného hmotného majetku s dobou použitelnosti delší než jeden rok a částečné aktivaci úroků z bankovního úvěru.

(v tis. Kč)	ČÚP		IFRS		IFRS/ČÚP
AKTIVA CELKEM	20 753	100%	20 901	100%	0,71%
<i>Dlouhodobý majetek</i>	<i>14 867</i>	<i>72%</i>	<i>15 176</i>	<i>73%</i>	<i>2,08%</i>
DNM	0	0%	0	0%	0,00%
DHM	14 867	72%	15 176	73%	2,08%
DFM	0	0%	0	0%	0,00%
<i>Oběžná aktiva</i>	<i>5 758</i>	<i>28%</i>	<i>5 597</i>	<i>27%</i>	<i>-2,80%</i>
Zásoby	1 848	9%	1 687	8%	-8,71%
Pohledávky	2 530	12%	2 530	12%	0,00%
Finanční majetek	1 380	7%	1 380	7%	0,00%
<i>Časové rozlišení</i>	<i>128</i>	<i>1%</i>	<i>128</i>	<i>1%</i>	<i>0,00%</i>
PASIVA CELKEM	20 753	100%	20 901	100%	0,71%
<i>Vlastní kapitál</i>	<i>11 683</i>	<i>56%</i>	<i>10 546</i>	<i>50%</i>	<i>-9,73%</i>
Základní kapitál	8 559	41%	8 559	41%	0,00%
Rezervní fondy, ...	0	0%	0	0%	0,00%
Kapitálové fondy	0	0%	0	0%	0,00%
HV min. let	0	0%	0	0%	0,00%
HV b.o.	3 124	15%	1 987	10%	-36,40%
<i>Cizí zdroje</i>	<i>9 070</i>	<i>44%</i>	<i>10 355</i>	<i>50%</i>	<i>14,17%</i>
Rezervy	0	0%	1 239	6%	100,00%
Dlouhodobé závazky	0	0%	46	0%	100,00%
Krátkodobé závazky	3 518	17%	3 518	17%	0,00%
Bankovní úvěry	5 552	27%	5 552	27%	0,00%
- dlouhodobé BÚ	5 552	27%	5 552	27%	0,00%
- krátkodobé BÚ	0	0%	0	0%	0,00%
<i>Časové rozlišení</i>	<i>0</i>	<i>0%</i>	<i>0</i>	<i>0%</i>	<i>0,00%</i>

Tab. č.47: Vertikální a horizontální analýza rozvahy – srovnání ČÚP a IFRS (vlastní zpracování)

Naopak, co se týče oběžných aktiv, zde došlo k mírnému snížení u zásob, právě díky jejich aktivaci do dlouhodobých aktiv. Ostatní položky nezaznamenaly žádné změny.

Na straně pasiv došlo především k poklesu výsledku hospodaření běžného účetního období, ale také ke zvýšení dlouhodobých závazků z titulu odložené daně. Dále došlo ke zvýšení hodnoty rezervy, která není v souladu s IFRS a proto nemohlo dojít k jejímu rozpuštění a tím ovlivnění výsledku hospodaření.

4.7.2 Dopad přechodu na IFRS ve vertikální a horizontální analýze výsledovky

U položek výnosů k žádné změně nedošlo.

Mezi náklady došlo hned k několika změnám. Jednak u položek výkonové spotřeby, nákladových úroků, odpisů a ostatních nákladů. Výkonová spotřeba zaznamenala změny díky aktivaci drobného hmotného majetku do 40 000,- Kč do dlouhodobých aktiv. Změnu nákladových úroků ovlivnila aktivace části těchto úroků do dlouhodobých aktiv. U odpisů došlo ke změně díky aktivaci náhradních dílů dlouhodobé povahy, aktivaci drobného majetku s dobou použitelnosti delší než jeden rok, aktivaci části úroků a jejich následnému odepsání. K velkému navýšení ostatních nákladů došlo díky zrušení rozpuštění rezervy a také účtováním o odložené dani.

(v tis. Kč)	ČÚP		IFRS		IFRS/ČÚP
<i>Tržby za prodej zboží</i>	17 443	71%	17 443	71%	0%
<i>Výkony</i>	1 292	5%	1 292	5%	0%
<i>Tržby za prodej vlast. výr. a služeb</i>	1 292	5%	1 292	5%	0%
<i>Změna stavu + aktivace</i>	0	0%	0	0%	0%
<i>Ostatní výnosy</i>	5 818	24%	5 818	24%	0%
VÝNOSY	24 553	100%	24 553	100%	0%
<i>Náklady na zboží</i>	14 461	67%	14 461	64%	0%
<i>Výkonová spotřeba</i>	3 355	16%	3 271	14%	-3%
<i>Nákladové úroky</i>	199	1%	57	0%	-71%
<i>Odpisy</i>	776	4%	854	4%	10%
<i>Osobní náklady</i>	2 493	12%	2 493	11%	0%
<i>Ostatní náklady</i>	145	1%	1 430	6%	886%
NÁKLADY	21 429	100%	22 566	100%	5%

Tab. č.48: Vertikální a horizontální analýza výsledovky – srovnání ČÚP a IFRS (vlastní zpracování)

Největší dopad na snížení provozního výsledku hospodaření mělo zrušení rozpuštění rezervy a tím zvýšení nákladů. Finanční výsledek hospodaření naproti tomu vzrostl o 51% a to díky snížení nákladových úroků a jejich aktivace do dlouhodobého majetku. Celkově se výsledek hospodaření před i po zdanění snížil.

(v tis. Kč)	ČÚP		IFRS		IFRS/ČÚP
Provozní výsledek hospodaření	4 536	18,47%	3 303	13,45%	-27%
Finanční výsledek hospodaření	-280	-1,14%	-138	-0,56%	-51%
Výsledek hospodaření za účetní období	3 124	12,72%	1 987	8,09%	-36%
Výsledek hospodaření před zdaněním	4 256	17,33%	3 165	12,89%	-26%

Tab. č.49: Vertikální a horizontální analýza výsledků hospodaření – srovnání ČÚP a IFRS (vlastní zpracování)

4.7.3 Dopad přechodu na IFRS u poměrových ukazatelů

4.7.3.1 Ukazatele zadluženosti

Jak již jsem uvedla ve své práci výše, doporučená hodnota celkové zadluženosti se pohybuje v rozmezí 30- 60 % v závislosti na odvětví. U celkové zadluženosti došlo k mírnému nárůstu, který je ale stále v povolených mezích. K tomuto nárůstu došlo díky zvýšení cizích zdrojů z důvodu aktivace rozpuštěné rezervy a také díky snížení vlastního kapitálu z důvodu nižšího výsledku hospodaření podle IFRS. I u ukazatele míry zadluženosti došlo díky zrušení rozpuštění rezervy k jejímu nárůstu. U ukazatele krytí dlouhodobého majetku dlouhodobými zdroji došlo naopak k mírnému poklesu, nicméně ukazatel je stále vyšší jak jedna, což znamená, že zlaté pravidlo bilancování je dodržováno i v tomto případě. K tomuto snížení došlo díky zvýšení hodnoty dlouhodobého majetku výše uvedenými aktivacemi. I v případě upravených vykazovaných hodnot podle IFRS je podnik schopen bez problémů splácet své úroky. Hodnota ukazatele úrokového krytí je vyšší právě díky aktivaci úroků do dlouhodobých aktiv.

	ČÚP	IFRS
Celková zadluženost	44%	50%
Míra zadluženosti	0,78	0,98
Krytí dlouh.majetku.dlouh. zdroji	1,16	1,06
Ukazatel úrokového krytí	22,39	54,53

Tab. č.50: Ukazatele zadluženosti – srovnání ČÚP a IFRS (vlastní zpracování)

4.7.3.2 Ukazatele likvidity

Ukazatel běžné likvidity se oproti hodnotě dle ČÚL mírně snížil, nicméně stále dosahuje doporučené hodnoty v rozmezí 1,5 – 2,5. K tomuto snížení došlo díky snížení stavu zásob, tedy díky aktivaci náhradních dílů dlouhodobé povahy do dlouhodobých aktiv. Ukazatele pohotovostní a okamžité likvidity zůstaly beze změn, neboť nedošlo ke změnám ani u krátkodobých pohledávek a finančního majetku ani u krátkodobých závazků.

	ČÚP	IFRS
Běžná likvidita	1,64	1,59
Pohotovostní likvidita	1,11	1,11
Hotovostní (okamžitá) likvidita	0,39	0,39

Tab. č.51: Ukazatele likvidity – srovnání ČÚP a IFRS (vlastní zpracování)

4.7.3.3 Ukazatele rentability

Jak je z tabulky č. 52 zřejmé, došlo ke snížení všech typů rentabilit právě díky snížení zisku. Rentabilita tržeb, rentabilita celkového kapitálu a rentabilita úplatného kapitálu klesla o více jak 6 %, rentabilita výnosů o více jak 5 %. Největší pokles, o téměř 8 %, zaznamenala rentabilita vlastního kapitálu, protože se počítá z čistého zisku po zdanění.

	ČÚP	IFRS
Rentabilita tržeb	16,67%	10,61%
Rentabilita výnosů	18,14%	12,66%
Rentabilita celkového kapitálu	21,47%	14,87%
Rentabilita úplatného kapitálu	25,85%	19,31%
Rentabilita vlastního kapitálu	26,74%	18,84%

Tab. č.52: Ukazatele rentability – srovnání ČÚP a IFRS (vlastní zpracování)

4.7.3.4 Ukazatele aktivity

U obratu celkových aktiv došlo ke snížení o jednu desetinu procenta. Jak již jsem uvedla výše, doporučená hodnota tohoto ukazatele je 1. K tomuto snížení došlo díky zvýšení hodnoty celkových aktiv aktivací dlouhodobého majetku. Doba obratu zásob se oproti ČÚL snížila a to díky snížení zásob díky aktivaci náhradních dílů. Doba obratu pohledávek se nezměnila, zato doba obratu závazků zaznamenala mírné zvýšení díky zaúčtování odložené daně.

	ČÚP	IFRS
Obrat celkových aktiv z tržeb	0,90	0,89
Obrat celkových aktiv z výnosů	1,18	1,17
Doba obratu zásob z tržeb (dny)	35,51	32,42
Doba obratu pohledávek z tržeb (dny)	48,61	48,61
Doba obratu závazků z tržeb (dny)	67,60	68,48

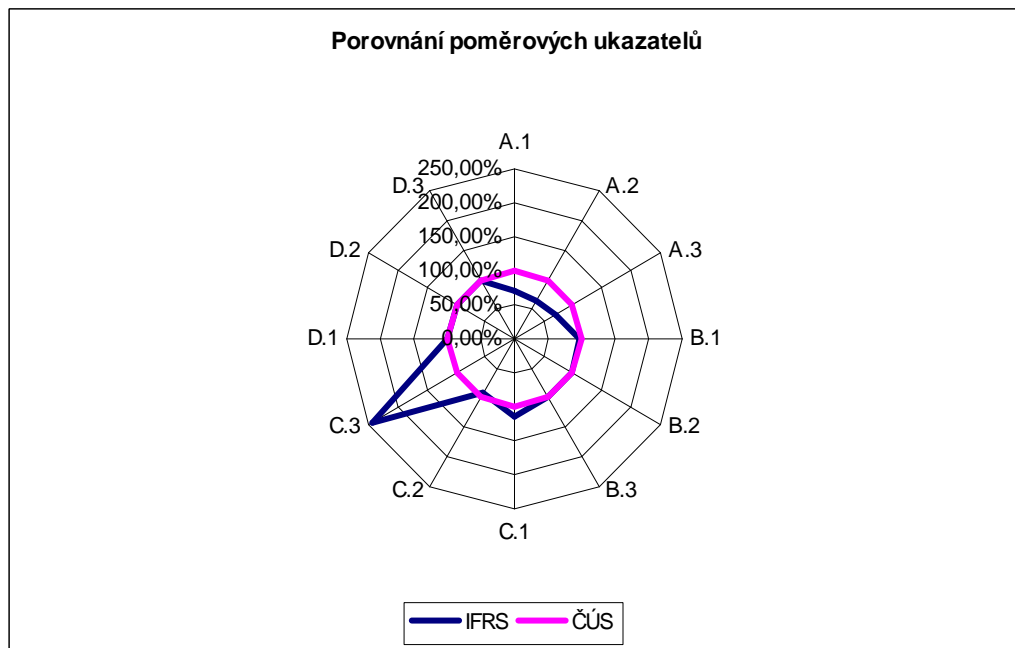
Tab. č.53: Ukazatele aktivity – srovnání ČÚP a IFRS
(vlastní zpracování)

4.7.4 Spider analýza

Nyní za pomoci paprskového grafu znázorním výsledky 4 základních skupin poměrových ukazatelů – rentability, zadluženosti, likvidity a aktivity. Hodnoty ukazatelů podle ČÚS slouží jako základna pro výpočet polohy ukazatelů podle IFRS. Zde můžeme názorně vidět, jak se jednotlivé hodnoty liší.

		IFRS	ČÚS
Rentabilita	A.1 Rentabilita vlastního kapitálu	18,84%	26,74%
	A.2 Rentabilita tržeb	10,61%	16,67%
	A.3 Rentabilita výnosů	12,66%	18,14%
Likvidita	B.1 Běžná likvidita	1,59	1,64
	B.2 Pohotová likvidita	1,11	1,11
	B.3 Hotovostní likvidita	0,39	0,39
Zadluženost	C.1 Celková zadluženost	50,00%	44,00%
	C.2 Krytí dlouh.majetku dlouh.kapitálem	1,06	1,16
	C.3 Úrokové krytí	54,53	22,39
Aktivita	D.1 Obrat celkových aktiv	0,89	0,9
	D.2 Doba obratu pohledávek	48,61	48,61
	D.3 Doba obratu závazků	68,48	67,60

Tab. č.54: Porovnání poměrových ukazatelů podle IFRS a ČÚS (vlastní zpracování)



Obr. č. 1: Poměrové ukazatele podle IFRS a podle ČÚS (vlastní zpracování)

ZÁVĚR

Hlavní podstatou transformace účetních výkazů je, jak již jsem ve své práci zmínila, srovnatelnost účetních výkazů firem z různých zemí. Přínosem je pak schopnost firmy konkurovat na světových trzích. Jestliže globální uživatelé nejsou schopni snadno porozumět našemu účetnímu výkaznictví, nejsou zpravidla ani ochotni s námi obchodovat a do naší firmy investovat své prostředky. Právě toto jsou důvody, proč tolik společností na IFRS dobrovolně přechází nebo je k tomu donuceno vládami svých států. Existence jednotného jazyka na celém světě zvyšuje důvěru ve společnosti, které ho používají a zlepšuje jejich schopnost získávat finanční prostředky. Zároveň umožňuje nadnárodním společnostem používat jednotné účetnictví ve svých dceřiných společnostech, což přináší zlepšení vnitřní komunikace, kvalitu manažerského výkaznictví a rozhodování v rámci celé skupiny.

Přechod na IFRS není pouhou změnou účetních pravidel. Jedná se o úplně nový způsob měření výkonu společnosti, zcela nová východiska účetnictví, která je nezbytné implementovat v rámci celé organizace. Zavedení IFRS změní i způsob práce a strategického řízení.

Společnost Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic nemá povinnost sestavovat účetní závěrku podle IFRS. Při projektu transformace účetních výkazů došlo jen k několika změnám, které více či méně ovlivnily výsledek hospodaření společnosti. Tato skutečnost je způsobena faktem, že se jedná o společnost malou, fungující pouze na omezeném trhu, bez zahraničního obchodu.

Samotným přechodem na mezinárodní standardy účetního výkaznictví se výsledek hospodaření společnosti zhoršil. Nejvíce to bylo ovlivněno tím, že podle IFRS nebylo možno akceptovat již vytvořenou a částečně rozpuštěnou rezervu na opravu pronajatého majetku. Další dopad na celkový výsledek měly převody náhradních dílů dlouhodobé povahy, převod drobného dlouhodobého majetku s životností delší než jeden rok a aktivace části úroků z investičního úvěru do dlouhodobých aktiv firmy.

Dopad přechodu na IFRS nejvíce negativně ovlivnil ukazatele rentability. U těchto ukazatelů došlo k několikaprocentnímu zhoršení a to právě z důvodu zhoršení výsledku hospodaření společnosti.

Ukazatele zadluženosti byly ovlivněny jen mírně, a to hlavně díky zvýšení cizích zdrojů z úpravy hodnoty rezervy. Naproti tomu se výrazně zlepšil ukazatel úrokového krytí, což ovlivnila aktivace části úroků do dlouhodobých aktiv.

Ukazatele pohotové i okamžité likvidity zůstaly beze změn. Jedinou změnou v oběžných aktivech prošly zásoby, což ovlivnilo mírný pokles hodnoty běžné likvidity.

U ukazatelů aktivity došlo k větším změnám pouze u doby obratu zásob. Tato změna byla ovlivněna právě převodem části náhradních dílů do dlouhodobých aktiv. Další změnu zaznamenala doba obratu závazků, která byla způsobena účtováním o odložené dani.

Celkově, co se týče poměrových ukazatelů, k žádným velkým změnám oproti hodnotám stanoveným na základě výkazů podle českých účetních předpisů nedošlo, což znázorňuje v závěru finanční analýzy spider graf.

Vzhledem ke skutečnosti, že společnost v nejbližší době nehodlá vstoupit na zahraniční trhy, neplánuje vstoupit na kapitálový trh a ani ji to neukládá zákon, bych přechod společnosti na mezinárodní standardy účetního výkaznictví nedoporučila. Jde o to, že náklady spojené se školením všech zaměstnanců na IFRS a také časová náročnost vedení dvojího účetnictví, by za současného stavu s největší pravděpodobností převýšili přínosy s tímto přechodem spojené.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

- [1] DVOŘÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2 aktualizované a rozšířené vydání. Brno: Computer Press, a.s., 2009. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [2] KOVANICOVÁ, D. Finanční účetnictví: světový koncept: IFRS/IAS. Vydání 5. aktualizované. Praha: Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [3] KOVANICOVÁ, D. Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům. Vydání první. Praha: BOVA POLYGON, 2004. 304 s. ISBN 80-7273-095-9.
- [4] KRUPOVÁ, L., VAŠEK, L., ČERNÝ, M.R. IAS/IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Vydání první. Praha: VOX a.s. – Nakladatelství, 2005. 1049 s. ISBN 80-86324-44-3.
- [5] LOJA, R., VOJÁČKOVÁ, H. Účetní závěrka podle IFRS se zaměřením na majetek. Vydání první. Praha: BILANCE, spol. s r.o., 2005. 325 s. ISBN 80-86371-48-4.
- [6] PASEKOVÁ, M. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS: studijní pomůcka pro distanční studium. Vydání druhé, upravené. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. 229 s. ISBN 978-80-7318-626-5.
- [7] PAVELKOVÁ, D., KNÁPKOVÁ, A. Podnikové finance: Studijní pomůcka pro distanční studium. Vydání první. Zlín: Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2005. 293 s. ISBN 80-7318-327-7.
- [8] VALACH, J. Finanční řízení podniku. 2. aktualizované a rozšířené vydání. Praha: EKOPRESS, s.r.o., 2003. 324 s. ISBN 80-86119-21-1.

Články:

- [9] KRUPOVÁ, L. První převod účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podle IFRS 1. *Účetnictví v praxi*. 2007, ročník X, č. 2/2007, s.33-38.
- [9] KRUPOVÁ, L. Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky – IFRS pro SME. *Účetnictví v praxi*. 2009, ročník XIII, č. 8/2009, s.36-38.

- [10] KRUPOVÁ, L. Odložená daň podle IFRS a návrh novely IAS 12 Daně ze zisku. *Účetnictví v praxi*. 2009, ročník XIII, č. 11/2009, s.34-38.

Internetové zdroje:

- [11] *Přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a Českou účetní legislativou*. [online]. [cit. 2010-03-27]. Dostupný z www: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS and CAL Comparison 2006 CZ/\\$file/IFRS%20and%20CAL%20Comparison%202006_CZ.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_and_CAL_Comparison_2006_CZ/$file/IFRS%20and%20CAL%20Comparison%202006_CZ.pdf)>
- [12] *Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví? Jak tato změna ovlivní vaši společnost?*. [online]. [cit. 2010-03-14]. Dostupný z www: <http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/jak-zvladnout-prechod-ifrs.pdf>
- [13] *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů*. [online]. [cit. 2010-03-04]. Dostupný z www: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>>
- [14] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. [online]. [cit. 2010-03-04]. Dostupný z www: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>>

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CF	Peněžní toky.
ČÚL	Česká účetní legislativa.
ČÚP	České účetní předpisy.
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek.
EBIT	Zisk před úroky a zdaněním (Earnings before Interest and Taxes).
EU	Evropská unie.
FIFO	První do skladu, první ze skladu (First in, first out).
IAS	Mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards).
IASB	Rada pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standard Board).
IASC	Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee).
IASCF	Nadace výboru pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee Foundation).
IFRS	Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (International Financial Reporting Standards).
LCM	Nižší z nákladů nebo tržní ceny (Lower of Cost or Market).
ROA	Rentabilita celkového kapitálu (Return on Assets).
ROE	Rentabilita vlastního kapitálu (Return on Equity).
ROI	Rentabilita vloženého kapitálu (Return on Investment).
US GAAP	Americké všeobecně uznávané účetní standardy (United States Generally Accepted Accounting Principles).

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1. Poměrové ukazatele podle IFRS a podle ČÚS.....	107
--	-----

SEZNAM TABULEK

Tab. 1. Přehled platných mezinárodních standardů – 1. část.....	24
Tab. 2. Přehled platných mezinárodních standardů – 2. část.....	25
Tab. 3. Srovnání IAS 1 a ČÚS.....	26
Tab. 4. Srovnání IAS 2 a ČÚS – 1. část.....	28
Tab. 5. Srovnání IAS 2 a ČÚS – 2. část.....	29
Tab. 6. Srovnání IAS 8 a ČÚS – 1. část.....	31
Tab. 7. Srovnání IAS 8 a ČÚS – 2. část.....	32
Tab. 8. Srovnání IAS 10 a ČÚS.....	33
Tab. 9. SWOT analýza.....	57
Tab. 10. Aktiva – 1. část – dlouhodobý majetek.....	57
Tab. 11. Aktiva – 2. část – oběžná aktiva.....	61
Tab. 12. Pasiva – 1. část.....	63
Tab. 13. Pasiva – 2. část.....	64
Tab. 14. Pasiva – 3. část.....	66
Tab. 15. Výkaz zisku a ztráty – 1. část.....	66
Tab. 16. Výkaz zisku a ztráty – 2. část.....	69
Tab. 17. Výkaz o peněžních tocích – 1. část.....	70
Tab. 18. Výkaz o peněžních tocích – 2. část.....	71
Tab. 19. Výkaz o změnách vlastního kapitálu.....	71
Tab. 20. Vertikální a horizontální analýza rozvahy.....	72
Tab. 21. Vertikální a horizontální analýza výsledovky.....	73
Tab. 22. Vertikální a horizontální analýza výsledků hospodaření.....	74
Tab. 23. Ukazatele zadluženosti.....	74
Tab. 24. Ukazatele rentability.....	75

Tab. 25. Ukazatele aktivity.....	75
Tab. 26. Ukazatele likvidity.....	76
Tab. 27. Náhradní díly dlouhodobé povahy.....	80
Tab. 28. Drobný majetek dlouhodobé povahy.....	81
Tab. 29. Operativní leasing vozidel.....	82
Tab. 30. Přehled ploch budovy.....	85
Tab. 31. Přehled ročního nájemného.....	87
Tab. 32. Přehled diskontovaných CF.....	87
Tab. 33. Přehled provedených změn s vlivem na odloženou daň.....	88
Tab. 34. Dopad provedených změn na odloženou daň v tis. Kč.....	89
Tab. 35. Transformace aktiv – v tis. Kč. – 1. část.....	90
Tab. 36. Transformace aktiv – v tis. Kč. – 2. část.....	91
Tab. 37. Transformace pasiv – v tis. Kč. – 1. část.....	91
Tab. 38. Transformace pasiv – v tis. Kč. – 2. část.....	92
Tab. 39. Transformace výsledovky – v tis. Kč. – 1. část.....	93
Tab. 40. Transformace výsledovky – v tis. Kč. – 2. část.....	94
Tab. 41. Transformace výkazu peněžních toků.....	95
Tab. 42. Transformace výkazu o změnách vlastního kapitálu.....	96
Tab. 43. Rozvaha podle IFRS.....	97
Tab. 44. Výsledovka podle IFRS.....	99
Tab. 45. Výkaz o peněžních tocích podle IFRS.....	100
Tab. 46. Výkaz o změnách vlastního kapitálu podle IFRS.....	101
Tab. 47. Vertikální a horizontální analýza rozvahy – srovnání ČÚP a IFRS.....	102
Tab. 48. Vertikální a horizontální analýza výsledovky – srovnání ČÚP a IFRS.....	103
Tab. 49. Vertikální a horizontální analýza výsledků hospod. – srovnání ČÚP a IFRS.....	104

Tab. 50. Ukazatele zadluženosti – srovnání ČÚP a IFRS.....	104
Tab. 51. Ukazatele likvidity – srovnání ČÚP a IFRS.....	105
Tab. 52. Ukazatele rentability – srovnání ČÚP a IFRS.....	105
Tab. 53. Ukazatele aktivity – srovnání ČÚP a IFRS.....	106
Tab. 54. Porovnání poměrových ukazatelů podle IFRS a ČÚP.....	106

SEZNAM PŘÍLOH

P I Příloha účetní závěrky podle IFRS

PŘÍLOHA P I: PŘÍLOHA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY PODLE IFRS

(Pro tuto přílohu jsem použila vzor Přílohy účetní závěrky sestavené podle IFRS společnosti ČEZ, a.s.).

(V příloze uvádím pouze informace týkající se roku 2009, neboť jde o první přechod na IFRS a nemám k dispozici relevantní informace pro rok 2008).

Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic

Příloha účetní závěrky

K 31.12.2009

1. Popis společnosti

Společnost Ing. Miloslav Klapil je obchodní společnost, která se zabývá nákupem a prodejem zboží a služeb. Jedná se o zboží a služby telekomunikační povahy – mobilní telefony a příslušenství a služby s nimi spojené, dále pak navigační systémy, systémy Car net, síťové připojení aj.

Místem podnikání je ulice Příčná II, č.p. 288 v Uherském Hradišti – Mařaticích. Sídlem administrativy, vedení a ostatních zaměstnanců je od 1.9.2009 budovy na ulici J.E. Purkyňe. Společnost má řadu provozoven, jejichž prostřednictvím vykonává obchodní činnost.

Společnost byla založena 28.12.1992 Ing. Miloslavem Klapilem a v současné době má 16 zaměstnanců.

2. Přehled nejdůležitějších účetních zásad

2.1. Základní východiska pro vypracování účetní závěrky

Účetní závěrka byla v souladu se zákonem o účetnictví připravena v souladu s Mezinárodními standardy účetního výkaznictví (IFRS) ve znění přijatém Evropskou unií. Standardy IFRS ve znění přijatém Evropskou unií, které společnost aplikuje, se v současnosti neliší od standardů IFRS v podobě vydané International Accounting Standards Board (IASB).

Účetní závěrka byla zpracována podle zásady účtování v historických cenách s výjimkou, kdy IFRS vyžaduje jiný způsob účtování.

2.2. Měna použitá pro prezentaci účetní závěrky

Vzhledem k ekonomické podstatě transakcí a prostředí, ve kterém společnost působí, byly jako měna vykazování použity české koruny (Kč).

2.3. Účtování tržeb a výnosů

Společnost účtuje o tržbách za prodej zboží, poskytování služeb a za provize a bonusy na základě smluvních ujednání.

O výnosech se účtuje v okamžiku, kdy je pravděpodobné, že podnik získá ekonomický prospěch plynoucí z transakce a částku výnosů je možno spolehlivě určit. Tržby se vykazují bez daně z přidané hodnoty, snížené o případné slevy.

Tržby z prodeje služeb se účtují, jakmile jsou tyto služby poskytnuty třetí straně.

Tržby z prodeje zboží se účtují, jakmile je zboží převzato třetí stranou.

2.4. Úroky

Do pořizovacích cen dlouhodobého majetku jsou kapitalizovány veškeré úroky vztahující se k investiční činnosti, které by nevznikly, pokud by společnost žádnou investiční činnost nevyvíjela. Kapitalizace úroků je prováděna pouze u aktiv, u kterých výstavba či pořizování probíhá po delší časový úsek. V roce 2009 byly kapitalizovány úroky ve výši 142 tisíc Kč.

2.5. Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je oceňován pořizovacími cenami sníženými o oprávky a opravné položky. Pořizovací cena dlouhodobého majetku zahrnuje cenu pořízení, související náklady a náklady na úvěrové financování použité při nákupu a rekonstrukci.

Společnost neeviduje majetek pořízení vlastní činností.

K rozvahovému dni společnost posuzuje, zda existují indikátory, že snížení aktiv, které bylo zaúčtováno v minulosti, již není opodstatněné, nebo by mělo být sníženo. Pokud takové indikátory existují, společnost zjistí zpětně ziskatelnou hodnotu dlouhodobého majetku. Dříve zaúčtované snížení hodnoty je zúčtováno ve prospěch nákladů pouze pokud došlo ke změně předpokladů, na základě kterých byla při posledním zúčtování snížení hodnoty v minulosti odhadnuta zpětně ziskatelná hodnota dlouhodobého majetku. V takovém případě je zůstatková hodnota majetku se zahrnutím opravné položky zvýšena na novou zpětně ziskatelnou hodnotu. Nová zůstatková hodnota nesmí být větší než by byla současná účetní hodnota majetku po odečtení opravek, kdyby žádné snížení hodnoty nebylo v minulosti zaúčtováno. Zrušení dříve zaúčtovaného snížení hodnoty se účtuje do výsledku hospodaření a je vykázáno na řádku Ostatní provozní náklady.

Odpisy dlouhodobého majetku jsou vypočteny dle odpisového plánu na základě pořizovací ceny a předpokládané doby životnosti příslušného majetku.

Předpokládaná životnost dlouhodobého majetku je stanovena takto:

Popis	Počet let (od-do)
Budovy a stavby	20 - 50
Stroje, přístroje a zařízení	3 - 20
Dopravní prostředky	3 - 20
Inventář	3 - 10

V roce 2009 činily odpisy dlouhodobého hmotného majetku 854 tisíc Kč. Doby odpisování, zbytkové hodnoty a metody odpisování jsou každoročně revidovány a v případě potřeby upraveny.

2.6. Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty zahrnují hotovost, běžné účty u bank a ceniny. Jsou evidovány v českých korunách.

2.7. Pohledávky, závazky a časové rozlišení

Pohledávky se účtují v nominální hodnotě, resp. v pořizovací ceně v případě pohledávek nabytých postoupením. Hodnota pochybných pohledávek se snižuje pomocí opravných položek účtovaných na vrub nákladů. K 31.12.2009 nebylo účtováno o opravných položkách k pohledávkám.

Závazky z obchodního styku a ostatní krátkodobé závazky se oceňují nominální hodnotou, výdaje příštích období se oceňují předpokládanou hodnotou jejich úhrady v budoucnu.

2.8. Materiál a ostatní zásoby

Nakupované zásoby jsou oceněny skutečnými pořizovacími cenami. Jsou účtovány přímo do nákladů. K rozvahovému dni jsou pak inventarizovány a přeúčtovány metodou váženého aritmetického průměru do hodnoty zásob nebo v případě zásob dlouhodobé povahy aktivovány do dlouhodobého majetku. Náklady na nakoupené zásoby zahrnují všechny náklady spojené s jejich pořízením včetně nákladů na přepravu. Hodnota neupotřebitelných zásob se snižuje pomocí opravných položek účtovaných na vrub nákladů.

2.9. Daň z příjmů

Výše daně z příjmů se stanoví v souladu s českými daňovými zákony a vychází z výsledku hospodaření společnosti stanoveného podle českých účetních předpisů a upraveného o trvale nebo dočasně daňově neuznatelné náklady. Splatná daň z příjmů byla k 31.12.2009 vypočtena z účetního zisku podle českých účetních předpisů před zdaněním upraveného o některé položky, které jsou pro daňové účely neuznatelné, resp. nezdanitelné, za použití sazby 15 %.

Výpočet odložené daně je založen na závazkové metodě vycházející z rozvahového principu. Odložená daň je vypočtena z přechodných rozdílů mezi oceněním z hlediska účetnictví a oceněním pro účely stanovení základu daně z příjmů jako součin těchto přechodných rozdílů a sazby daně platné v období, kdy se předpokládá uplatnění odložené daňové pohledávky nebo odloženého daňového závazku.

Odložená daňová pohledávka anebo závazek se nediskontují. O odložené daňové pohledávce se účtuje v případě, že je pravděpodobné, že společnost vytvoří v budoucnu dostatečný zdanitelný zisk, proti němuž bude moci odloženou daňovou pohledávku uplatnit.

Účetní hodnota odložené daňové pohledávky se reviduje vždy k rozvahovému dni. V případě potřeby je účetní hodnota odložené daňové pohledávky snížena v tom rozsahu, v jakém je nepravděpodobné, že bude dosažen dostatečný zdanitelný zisk, který by umožnil využití části nebo celé odložené daňové pohledávky.

V případě, že se splatná a odložená daň týká položek, které se v daném nebo jiném zdaňovacím období účtují přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu, účtuje se tato daň rovněž přímo do vlastního kapitálu.

Změny odložené daně z titulu změny daňových sazeb jsou účtovány do výsledku hospodaření s výjimkou položek, které se v daném nebo jiném zdaňovacím období účtují přímo na vrub nebo ve prospěch vlastního kapitálu, u kterých se tato změna účtuje rovněž do vlastního kapitálu.

2.10. Dlouhodobé dluhy

Dluhy se prvotně oceňují ve výši příjmu z tohoto dluhu, následně se vedou v zůstatkové hodnotě, která se stanoví po odečtení splátek z dluhu a nákladových úroků, které jsou účtovány do výsledku hospodaření, resp. aktivovány do dlouhodobých aktiv za dané období.

2.11. Základní kapitál

Jeho výše závisí na vkladech a osobních výběrech vlastníka společnosti za dané období a výsledku hospodaření minulých let.

3. Dlouhodobý hmotný majetek

Přehled dlouhodobého hmotné majetku, netto – k 31.12.2009 (v tis. Kč)

	Budovy a stavby	Stroje, přístroje a zařízení	Pozemky a ostatní	Celkem 2009
Pořizovací cena - zůstatek k 1.1.	11514	4046	1114	16674
Přírůstky	3196	245	0	3441
Vyřazení	0	0	0	0
Pořizovací cena - zůstatek k 31.12.	14710	4291	1114	20115
Oprávky a opravné položky - zůstatek k 1.1.	-699	-3386	0	-4085
Odpisy	-423	-431	0	-854
Zůstatková hodnota při vyřazení	0	0	0	0
Tvorba opravných položek	0	0	0	0
Rozpuštění opravných položek	0	0	0	0
Oprávky a opravné položky - zůstatek k 31.12.	-1122	-3817	0	-4939
Dlouhodobý hmotný majetek, netto	13588	474	1114	15176

4. Dlouhodobý nehmotný majetek

Společnost neviduje dlouhodobý hmotný majetek

5. Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

Společnost eviduje k 31.12.2009 v pokladnách a na běžném bankovním účtu celkem 1 380 tisíc Kč.

Společnost neviduje k 31.12.2009 peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty v cizích měnách.

6. Pohledávky

Přehled pohledávek, netto – k 31.12.2009 (v tis. Kč)

	2009
Pohledávky z obchodního styku	2009
Daně a poplatky, mimo daně z příjmů	0
Dlouhodobé poskytnuté zálohy	162
Krátkodobé poskytnuté zálohy	285
Ostatní pohledávky	74
Opravné položky k pohledávkám	0
Celkem	2530

Věková struktura pohledávek z obchodního styku, netto – k 31.12.2009 (v tis. Kč)

	2009
Do splatnosti	1764
Po splatnosti	
do 30 dnů	244
do 60 dnů	1
do 90 dnů	0
do 180 dnů	0
nad 180 dnů	0
Celkem	2009

7. Ostatní oběžná aktiva

Mezi ostatní oběžná aktiva patří náklady příštích období ve výši 128 tisíc Kč.

8. Vlastní kapitál

Základní kapitál společnosti činí k 31.12.2009 8 559 tisíc Kč.

Vlastní kapitál je dále tvořen výsledkem hospodaření běžného účetního období ve výši 1987 tisíc Kč. Celková výše základního kapitálu je tedy 10 546 tisíc Kč.

9. Dlouhodobé dluhy

Společnost eviduje dlouhodobý investiční úvěr krytý nemovitostí v hodnotě k 31.12.2009 5 552 tisíc Kč. Splatnost tohoto úvěru je v roce 2013, pohyblivá úroková sazba činí 1M PRIBOR + přírážka 1,32% podle ČNB.

10. Reálná hodnota finančních nástrojů

Reálná hodnota je definována jako částka, za niž lze vyměnit aktivum mezi dobře informovanými stranami ochotnými transakci realizovat, přičemž transakce je realizována za podmínek obvyklých na trhu, tedy nikoli při nuceném prodeji nebo likvidaci. Reálná hodnota je stanovena jako tržní cena nebo hodnota zjištěná na základě modelů diskontovaných peněžních toků.

Pro stanovení reálné hodnoty jednotlivých skupin finančních nástrojů používá společnost následující metody a předpoklady:

Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty

U peněžních prostředků a ostatních finančních oběžných aktiv se za reálnou hodnotu považuje jejich účetní hodnota, a to z důvodu jejich relativně krátké doby splatnosti.

Pohledávky a závazky

Z důvodu relativně krátké doby splatnosti slouží u pohledávek a závazků jako reálná hodnota jejich účetní hodnota.

Dlouhodobé dluhy

U dlouhodobých dluhů se za reálnou hodnotu považuje jejich účetní hodnota.

11. Rezervy

Společnost v roce 2009 netvořila ani nerozpouštěla žádnou rezervu.

12. Obchodní a jiné závazky

Přehled závazků z obchodního styku a ostatních závazků k 31.12.2009 (v tis. Kč)

	2009
Závazky z obchodního styku	2784
Závazky ke státu	127
Krátkodobé přijaté zálohy	252
Nevyfakturované dodávky zboží a služeb	134
Rezervy	0
Závazky k zaměstnancům a soc.zab. a zdrav.poj.	167
Ostatní závazky	54
Celkem	3518

13. Provozní výnosy

Přehled provozních výnosů k 31.12.2009 (v tis. Kč.)

	2009
Tržby za prodej zboží	17443
Tržby za prodej služeb	1292
Ostatní výnosy (bonusy, provize)	5818
Celkem	24553

14. Osobní náklady

Přehled osobních nákladů k 31.12.2009 (v tis. Kč.)

	2009
Mzdové náklady	1365
Náklady na sociální zabezpečení a zdrav.pojištění	975
Sociální náklady	153
Celkem	2493

15. Provozní náklady

Přehled provozních nákladů k 31.12.2009 (v tis. Kč.)

	2009
Náklady vynaložené na prodané zboží	14461
Služby	2597
Spotřeba materiálu a energie	674
Daně a poplatky	19
Změna stavu rezerv a opravných položek	0
Ostatní provozní náklady	152
Celkem	17903

16. Výnosové úroky

Výnosové úroky eviduje společnost v celkové částce 175,13 Kč. Tato částka představuje hodnotu přijatých úroků z peněžních prostředků uložených na běžném účtu společnosti.

17. Ostatní finanční náklady a výnosy

Ostatní finanční výnosy společnost neeviduje. Ostatní finanční náklady eviduje společnost ve výši 138 tisíc Kč. Částka 81 tisíc Kč je tvořena bankovními poplatky a také poplatky za použití bankovních karet zákazníky, částku 57 tisíc tvoří nákladové úroky.

18. Daň z příjmů

Daň z příjmů fyzických osob za rok 2009 byla v souladu se zákonem o daních z příjmů stanovena za použití sazby 15 %.

Vedení společnosti se domnívá, že daňový náklad byl v účetní závěrce vykázán v náležité výši.

Složky daně z příjmů (v tis. Kč)

	2009
Daň z příjmů - splatná	1132
Daň z příjmů - odložená	46
Celkem	1178

Odložený daňový závazek byl v roce 2009 vypočten z rozdílu mezi daňovými a účetními zůstatkovými cenami dlouhodobého majetku ve výši 309 tisíc Kč. Při 15% sazbě daně z příjmů je jeho hodnota 46 tisíc Kč.

19. Spřízněné osoby

Spřízněnou osobou pro společnost Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic je společnost KTJ electronic s.r.o. Podnik eviduje vůči této společnosti k 31.12.2009 pohledávky ve výši 21 tisíc Kč, závazky ve výši 18 tisíc Kč.

20. Informace o segmentech

Společnost Ing. Miloslav Klapil – KTJ electronic se zabývá nákupem a prodejem zboží a služeb. Veškerá tato činnost se odehrává na území České republiky. Společnost neidentifikovala žádné další samostatné oborové nebo územní segmenty.

20. Majetek a závazky nevykázané v rozvaze

Společnost má uzavřeny pojistné smlouvy týkající se pojištění podnikatelských rizik.

21. Události po datu účetní závěrky

Žádné významné události se neuskutečnily.

22. Investice do nemovitostí

Podnik eviduje budovu na ulici J.E.Purkyně jako investici do nemovitosti, neboť převážná část budovy slouží k pronájmu třetím subjektům. Protože společnost ocenila tuto investici v historické ceně, přecenily jsme ji k rozvahovému dni metodou diskontovaných peněžních toků. Reálná hodnota této budovy k 31.12.2009 je 7 811 tisíc Kč.