

***Projekt transformace českých účetních výkazů
firmy Klein&Blažek s.r.o. na účetní výkazy podle
mezinárodních standardů účetního výkaznictví***

Bc. Markéta Vágnerová

Diplomová práce
2012



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

Ústav financí a účetnictví
akademický rok: 2011/2012

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Markéta VÁGNEROVÁ**
Osobní číslo: **M10468**
Studijní program: **N 6202 Hospodářská politika a správa**
Studijní obor: **Finance**

Téma práce: **Projekt transformace českých účetních výkazů společnosti Klein&Blažek s.r.o. na účetní výkazy podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví**

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Na základě kritické literární rešerše srovnajte českou účetní legislativu a mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS).

II. Praktická část

- Provedte analýzu rozdílů mezi českou účetní legislativou a IFRS u společnosti Klein&Blažek s.r.o., které budou při převodu výkazů použity.
- Na základě provedené analýzy vypracujte projekt převodu účetních výkazů společnosti Klein&Blažek s.r.o na účetní výkazy podle IFRS.
- Zhodnoťte přínosy a rizika projektu a zformulujte závěrečná doporučení pro společnost.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

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

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 2., dopl. a aktualiz. vyd. Brno: Computer Press, 2008. 329 s.

FICBAUER, Jiří a David FICBAUER. Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy. 3., aktualiz. vyd. Ostrava: Key Publishing, 2010. 159 s. ISBN 978-80-7418-081-1.

HINKE, Jana. Účetní systém IAS/IFRS. 1. vyd. Davle: Kernberg, 2007. 190 s. ISBN 978-80-903962-2-7.

JANOŠKOVÁ, Martina. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace. Praha: Institut Svazu účetních, 2004. 159 s. ISBN 8086716198.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Karel Šteker, Ph.D.**
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: **26. března 2012**
Termín odevzdání diplomové práce: **2. května 2012**

Ve Zlíně dne 26. března 2012

prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



prof. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/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 obhajoby¹;
- diplomová práce bude uložena v elektronické podobě v univerzitním informačním systému,
- na mou 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. 3²;
- podle § 60³ odst. 1 autorského zákona má UTB ve Zlíně právo na uzavření licenční smlouvy o užití školního díla v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

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.

- podle § 60⁴ 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 bakalářské/diplomové práce využít ke komerčním účelům.

Prohlašuji, že:

- jsem diplomovou práci zpracovala samostatně a použité informační zdroje jsem citovala;
- odevzdaná verze diplomové práce a verze elektronická nahraná do IS/STAG jsou totožné.

Ve Zlíně 2.5. 2012

..... Vařpurova' Karolína

⁴ 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:

- (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 jim 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

Hlavním cílem této diplomové práce je převést účetní závěrku firmy z českých účetních předpisů na předpisy podle IFRS. Práce je rozdělena do dvou celků. První celek se zabývá popisem mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Jsou zde rozebírány standardy, které se týkají konkrétní firmy. Druhý celek se skládá ze 2 částí. Jedna část analyzuje výkazy účetní závěrky (rozhadu, výsledovku a cash flow). Druhá část je projektem, kde se převádí tyto výkazy, aby byly v souladu s IFRS.

Klíčová slova: IFRS, IAS, účetní výkazy, účetní standardy, transformace, harmonizace účetnictví, účetní závěrka, koncepční rámec, rozvaha, výkaz zisků a ztrát, výkaz cash flow, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu,

ABSTRACT

Main goal of this diploma work is to transform financial statements of the enterprise, from Czech accounting standards to International financial reporting standards. This work is dividend into two units. First unit looks into description of IFRS. There is go into standards which are related to the enterprise. Another unit consists two parts. First part analyzes financial statements (balance sheet, income statement, statement of cash flow). Second part is project which tranforms this finanacial statements to harmony with IFRS.

Keywords: IFRS, IAS, accounting reports, accounting standards, transformation, accounting harmonisation, final accounts, conceptual frame work, balance sheet, income statement, statement of cash flow, statement of changes in equity,

Velice děkuji vedoucímu mé diplomové práce Ing. Karlu Štekerovi za poskytnutí cenných rad a připomínek.

Jsem také velice vděčná za spolupráci ze strany firmy Klein & Blažek, konkrétně majiteli a zároveň jednatelem Petru Kleinovi, řediteli Ing. Radku Hansmannovi, hlavnímu ekonomovi Ing. Jiřímu Šikulovi a hlavní účetní Daně Opravilové.

Díky patří i mojí rodině za zájem a podporu při zpracování této práce i v průběhu celého mého studia.

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

OBSAH

ÚVOD	9
I TEORETICKÁ ČÁST	10
1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	11
1.1 HARMONIZACE V EVROPSKÉ UNII.....	12
1.2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ IFRS	12
1.3 VŠEOBECNĚ UZNÁVANÉ STANDARDY US GAAP.....	14
2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ	16
2.1 KONCEPČNÍ RÁMEC	18
2.1.1 Uživatelé, cíle a součásti účetní závěrky.....	19
2.1.2 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky	19
2.1.3 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky.....	20
2.1.4 Definice a rozpoznání základních prvků účetní závěrky.....	21
2.1.5 Základní koncepce oceňování	22
2.1.6 Pojetí a uchování kapitálu	23
2.2 ÚČETNÍ VÝKAZY	23
2.2.1 Rozvaha – výkaz o finanční pozici	23
2.2.2 Výkaz o úplném výsledku za období	24
2.2.3 Výkaz o peněžních tocích.....	25
2.2.4 Výkaz o změnách vlastního kapitálu.....	26
2.2.5 Komentář	26
2.3 DLOUHODOBÁ AKTIVA	27
2.4 KRÁTKODOBÁ AKTIVA	31
2.5 VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY	32
2.6 NÁKLADY A VÝNOSY.....	34
II PRAKTICKÁ ČÁST	36
3 ANALYTICKÁ ČÁST	37
3.1 CHARAKTERISTIKA FIRMY	38
3.1.1 Historie	39
3.1.2 Produkce.....	39
3.2 ANALÝZA ROZVAHY	40
3.2.1 Analýza dlouhodobých aktiv	40
3.2.2 Analýza oběžných aktiv a časového rozlišení.....	43
3.2.3 Analýza vlastního kapitálu	47
3.2.4 Analýza cizích zdrojů a časového rozlišení	48
3.3 ANALÝZA VÝKAZU ZISKŮ A ZTRÁTY	50
3.3.1 Analýza výnosů	50
3.3.2 Analýza nákladů	53
3.3.3 Analýza daně z příjmů za běžnou činnost.....	58

3.4	ANALÝZA VÝKAZŮ CASH FLOW	59
3.4.1	Cash flow z provozní činnosti	59
3.4.2	Cash flow z investiční činnosti	60
3.4.3	Cash flow z finanční činnosti	60
3.5	ANALÝZA VÝKAZŮ O ZMĚNÁCH VE VLASTNÍM KAPITÁLU	61
4	PROJEKT PŘEVODU ČESKÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ NA VÝKAZY PODLE IAS/IFRS	63
4.1	PŘECHOD FIRMY NA IFRS	63
4.2	TRANSFORMACE ROZVAHY	64
4.2.1	Transformace aktiv	64
4.2.2	Transformace pasiv	71
4.2.3	Převod na rozvahu dle IFRS	77
4.3	TRANSFORMACE VÝKAZU ZISKŮ A ZTRÁT	78
4.3.1	Tržby za prodej zboží a za prodej vlastních výrobků a služeb	78
4.3.2	Změna stavu zásob vlastní činnosti	78
4.3.3	Aktivace	78
4.3.4	Výkonová spotřeba	79
4.3.5	Služby	79
4.3.6	Osobní náklady	80
4.3.7	Daně a poplatky	80
4.3.8	Odpisy	80
4.3.9	Tržby z prodeje zůstatkového DM a materiálu a jejich zůstatková cena	81
4.3.10	Ostatní provozní výnosy a náklady	81
4.3.11	Změna stavu rezerv a opravných položek	81
4.3.12	Nákladové a výnosové úroky	81
4.3.13	Ostatní finanční výnosy a náklady	82
4.3.14	Odložená daň	82
4.3.15	Převod na výkaz zisků a ztrát dle IFRS	83
4.4	VÝKAZ O FINANČNÍ SITUACI SESTAVENÝ DLE IFRS	84
4.5	VÝKAZ O ÚPLNÉM VÝSLEDKU HOSPODAŘENÍ SESTAVENÝ DLE IFRS	85
4.6	VÝKAZ O ZMĚNÁCH VE VLASTNÍM KAPITÁLU SESTAVENÝ DLE IFRS	87
4.7	VÝKAZ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH A PŘÍLOHA	87
	ZÁVĚR	88
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	89
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK	92
	SEZNAM OBRÁZKŮ	94
	SEZNAM TABULEK	95

ÚVOD

Vývoj standardů mezinárodního účetního výkaznictví je důsledkem narůstající globalizace a propojenosti světových trhů. Firmy by měly mít možnost zachytit účetní případy a následně sestavit účetní závěrku v účetním systému, který by byl srozumitelný nejen odborným uživatelům jednoho státu, podle jejich legislativy, ale všem odborným uživatelům na světě, které by mohly být firmou různě zainteresovány.

Harmonizace účetnictví se rozvíjela desetiletí a dala vzniknout 2 základním celosvětově užívaným účetním systémům IFRS a US GAAP, které se nadále pokouší své metody sjednotit.

Tato práce se zabývá transformací účetních výkazů konkrétní firmy. Převod výkazů z jednoho účetního systému do druhého je ukázkou praktického řešení v oblasti problematiky různorodosti těchto systémů.

Pro firmy může být přechod na IFRS zapříčiněn mnoha důvody. Nejčastějším důvodem je registrace firmy na veřejně obchodovatelném trhu, kde je používání IFRS povinné.

V tomto případě se firma nesnaží vstoupit na veřejně obchodovatelný trh, ale použití IFRS může vést ke zvýšení bonity firmy v očích finančních institucí. Projekt převodu účetních výkazů také firmě může ukázat, zda IFRS nezobrazuje účetní skutečnost lépe než česká legislativa. Navíc velké zahraniční společnosti by se ve výkazech sestavených podle IFRS orientovaly snáze.

Tento projekt může firmě také ukázat, jaké změny v zachycení účetnictví se týkají konkrétně jejich předmětu činnosti. Může naznačit obtížnost a nákladnost zavedení IFRS.

Práce je rozdělena do 2 částí. Teoretická část zkoumá zavedené postupy v IFRS a snaží se je srovnat s českými účetními předpisy a poukázat na zásadní rozdíly. Oproti tomu praktická část už pracuje s reálnými informacemi a účetními výkazy.

Analýza rozebírá jednotlivé výkazy a naznačuje, které položky budou dotčeny převodem na IFRS. Ve fázi projektu budou tyto položky do detailů rozebrány, aby mohly být transformovány a zařazeny do výkazů podle IFRS.

Pokud by firma v budoucnu z jakýkoliv důvodů musela přejít na užívání IFRS, tato práce jí může sloužit jako předloha či stručný návod, jakým směrem by se měl převod ubírat.

TEORETICKÁ ČÁST

1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Proces harmonizace účetnictví je důsledkem stále narůstající globalizace a stírání mezinárodních hranic jak z hlediska ekonomiky tak i informačních systémů. Informační systémy významně ovlivňují rozvoj ekonomiky a proto je na místě tyto systémy sjednotit a zvýšit jejich srovnatelnost, spolehlivost a transparentnost (Dvořáková, 2008, s. 3).

Hlavními příčinami vývoje jednotných standardů jsou podle Davida a Jiřího Ficbauera rostoucí tok zboží a služeb mezi jednotlivými státy, nárůst využití finančních operací podnikateli a nárůst aktivit investorů. Tyto skutečnosti vyústily v internacionalizaci – proces zvyšování propojování národních ekonomik navzájem (Ficbauer, 2007, s. 7).

Harmonizace účetnictví se ubírala 3 základními směry. K nim patří Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS), účetní směrnice v rámci EU a účetní standardy USA – US GAAP. V poslední době se vývoj harmonizace účetnictví ubírá směrem konvergence US GAAP a IFRS, protože jsou postaveny na podobných principech (Dvořáková, 2008 s. 3-5). Tato snaha je zatím nejvyšším formou globální harmonizace účetnictví.

Od roku 2002 je pověřena IASB projektem konvergence těchto dvou mezinárodních standardů. Cílem projektu je smazat rozdíly, které mezi standardy stále zůstávají a vytvořit tak jediný celosvětový účetní systém. Podle Ficbauera měl být proces konvergence dokončen v roce 2007 (Ficbauer, s. 11-19). Projekt konvergence byl rozdělen na 3 části. První probíhala do roku 2005 a měla za cíl odstranit nejjednodušší rozdíly. Další část, která odstranila zbývající rozdíly, měla skončit v roce 2007. Třetí fáze spočívá ve společném vývoji nových pravidel. Stejná konvergence měla být vytvořena do roku 2011 mezi IFRS a japonských GAAP (Mládek, 2005, s. 22, Jílek, 2011, s. 53).

Koncem roku 2007 SEC (Komise pro CP v US) snížila své požadavky pro cizí účastníky na burzách CP na americkém trhu. Podniky už od té doby nemusí mít závěrku sestavenou podle US GAAP, ale stačí, pokud bude úplně dodržovat pravidla IFRS. Tímto rozhodnutím SEC uznala potenciál pro IFRS stát se globálním standardem pro účetní výkaznictví (Epstein, 2010, s. 25).

IFRS a US GAAP podle Roberta Mládky, který je autorem publikace Světové účetnictví, mají jediný účel a tím je podávání informací pro vlastníky a věřitele o tom, jak podnik hospodaří se svěřenými prostředky. Nic víc (Mládek, 2005, s. 7).

Navíc IFRS ani US GAAP není povinná, na rozdíl od směrnic EU, které se musí dodržovat. Důvodem pro používání světového účetnictví je účast při obchodování na kapitálovém trhu. Nebo pro menší podniky, které žádají úvěr od banky. Neboť banky před poskytnutím úvěru většinou požadují závěrku sestavenou podle světového účetního systému (Mládek, 2005, s. 13).

Ačkoliv IFRS a US GAAP nejsou povinné, prohlášení o tom, že společnost dodržuje tyto standardy a přitom tak nečiní, je trestný čin. Cílem IFRS a US GAAP je popsat co nejvěrněji ekonomickou realitu, nikoliv dodržovat postupy a to srozumitelně pro uživatele účetních závěrek (Mládek, 2005, s. 14-16).

1.1 Harmonizace v Evropské unii

Zavedení jednotných pravidel v rámci Evropské unie sahá ke vzniku Evropského hospodářského společenství v roce 1957. Snaha zavést jednotný hospodářský systém sebou nese jako logický důsledek snahu o sjednocení ekonomických, právních a sociálních podmínek.

Z hlediska účetnictví jsou pro podniky na území EU nejdůležitější 3 direktivy, které usměrňují oblast účetnictví. Patří sem 4. Direktiva, která ošetřuje zabezpečení srovnatelnosti účetních výkazů, 7. Direktiva, která shrnuje pravidla pro konsolidované účetní závěrky, a 8. Direktiva, která pojednává o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek (Ficbauer, 2011, s. 11-12). První směrnice byla jako první vydaná v roce 1978, čímž vznikla první regulace účetnictví a výkaznictví v Evropské unii (Dvořáková, 2011, s. 3).

Tyto směrnice ale neošetřily některé oblasti účetních závěrek tak, aby byly dostatečně spolehlivé pro registraci na burzách cenných papírů. Regulace účetnictví se proto změnila a zostříla. Jako nová regulační pravidla byly přijaty mezinárodní účetní standardy (Žárová, 2006, s. 4).

1.2 Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS

Text Počátek vzniku mezinárodních účetních standardů sahá k roku 1973, kdy byl založen Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů (IASB). Tato nezávislá profesní organizace vznikla na základě dohody profesních účetních institucí 9 zemí, jimiž byly

Austrálie, Velká Británie, Irsko, USA, Kanada, Japonsko, Německo, Francie, Mexiko a Holandsko. V 80. letech se k nim přidaly všechny ostatní profesní organizace z Mezinárodní federace účetních (Dvořáková, 2008, s. 6).

Důvodem byl tlak veřejnosti a státu na přijetí opatření proti nedostatečné úrovni finančního účetnictví a klesající důvěře uživatelů účetních informací, zejména kvůli nízké míře srovnatelnosti a velkému počtu variant účetních metod. I mnoho standardů však dovoľovalo využívat více voleb v účetních metodách. Od roku 1989 se počet těchto možností začal snižovat, protože Mezinárodní organizace komisí pro cenné papíry a Komise pro kontrolu cenných papírů a burz slíbily podpořit IAS jako pravidla akceptovanými burzami pro CP (Žárová, 2006, s. 6-7).

Koncepční rámec vytvořený Radou pro standardy finančního účetnictví v USA se pro IASC stal vzorem a východiskem pro mezinárodní standardy (Žárová, 2006, s. 7).

Standardy, které vydával výbor IASC, jsou označeny jako IAS až do té doby, než je nahradí nový standard IFRS. Kvůli sporům ve výkladu jednotlivých standardů byl zřízen poradní sbor. Úkolem sboru bylo řešit sporné účetní problémy a vytvářet k nim interpretace.

V roce 2001 byla založena rada IASB, která měla za úkol vytvořit celosvětově platné účetní standardy. Tyto standardy již nenesou název IAS, nýbrž IFRS, ale ty původní nadále zůstávají v platnosti, dokud je nenahradí nový standard. Při vytváření standardů rada spolupracuje s tvůrci národních standardů (Dvořáková, 2008, s. 6).

Použití IFRS je povinné pro všechny podniky, které jsou kótovány na veřejně obchodovatelných trzích. Oproti US GAAP je využívání IFRS dáno zákonem. (Ficbauer, 2011, s. 20) Velký tlak na prosazování změn v rámci IFRS mají právě US GAAP. IFRS jsou také zkoumány kritickým okem jednotlivých zemí, které je užívají a snaží se prosadit právě jim blízké přístupy a zvyklosti (Dvořáková, 2008, s. 10).

Dříve evropské podniky, které jsou registrovány u Komise pro CP v USA, sestavující účetní závěrku podle IFRS musely ještě přepočítat čistá aktiva a výnosy podle US GAAP. Ale od 15. října 2007 Komise tuto povinnost zrušila pro podniky, které sestavují účetní závěrku podle IFRS (Bohušová, 2008, s. 17; Epstein, 2010, s. 25).

Mezinárodní standardy účetního výkaznictví se sestávají z koncepčního rámce, jednotlivých standardů IAS a IFRS, jednotlivé interpretace těchto standardů a významový

slovník vybraných slov. Koncepční rámec vymezuje základní účetní předpoklady a zásady, o které se opírá celý výklad těchto standardů.

V roce 2009 IASB dokončila práci na důležitém standardu pro malé a střední podniky SME's, které však mohou být zastoupeny podniky jakékoliv velikosti, pokud nejsou veřejně odpovědné a uveřejňují obecné účetní závěrky. Tento standard byl vytvořen jako zjednodušená verze kompletních IFRS. Pro Evropskou unii ale neexistuje žádné nařízení, které by vyžadovalo vedení IFRS pro tyto podniky (Epstein, 2010, s. 21; Jílek, 2011, s. 21).

Plnou shodu s IFRS musí splňovat pouze ty podniky, které jsou registrované na burzách cenných papírů, což je dané nařízením č.1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o mezinárodních účetních standardech. Legislativy jednotlivých států si podle tohoto nařízení také mohou sami stanovit rozšíření IFRS i na další podniky (Žárová, 2006, s. 4; Jílek, 2011, s. 26).

Implementace IFRS do evropských podniků však sebou nese různé důsledky, z nichž nejmarkantnější jsou zvýšené náklady a také změny v principech, které se promítají do výkazů zisků a ztrát a výkazů o finanční pozici. Tyto změny také musí podnik náležitě vysvětlit svým stakeholderům. Musí také přezkoumat vztahy, které jsou pro reporty klíčové. Změna účetních principů může totiž zmařit opatrně vytvořené dohody s podíly akcionářů, finančních kontraktů a jiných transakcí (Epstein, 2010, s. 27).

1.3 Všeobecně uznávané standardy US GAAP

V USA, stejně jako v Evropě, se počátkem 70. let 20. století začal měnit přístup k regulaci účetnictví. Tyto změny zapříčinily vznik Rady pro standardy finančního účetnictví (FASB). Úkolem rady bylo vydávat standardy finančního účetnictví podle nejvhodnějších a prakticky prověřených postupů. Z těchto důvodů se standardizované účetní postupy a principy se posléze staly obecně uznávanými a přijímanými (Žárová, 2006, s. 5).

Již před vznikem FASB se pracovalo na vývoji účetních standardů. Nejdříve se zpracovávaly pouze základní účetní pravidla od konce 20. let 20. století. Na požadavek SEC vznikl na konci 50. let 20. století Výbor pro účetní pravidla, který měl za úkol vytvořit mnohem podrobnější a přísnější standardy (Jílek, 2011, s. 48).

Proto mají statut nejstaršího uceleného účetního systému odpovídajícím potřebám rozvinuté tržně orientované ekonomiky a soustředí se na sestavování výkazů především pro

majitele, investory, management a další stakeholdery. Příčiny jeho zavedení sahají až ke krachu na New Yorkské burze v roce 1929 a následující hospodářská krize (Ficbauer, 2007, s. 13-14). Počátek vývoje amerických standardů se pojí s touto událostí, protože firmy museli prokázat svoji transparentnost, aby obnovily víru veřejnosti v kapitálové trhy.

US GAAP tvoří národní standardy USA, ale přesto jsou významné pro globální harmonizaci účetnictví z důvodu kvality těchto standardů a také kvůli vlivu USA na ostatní země. Navíc společnosti působící na New Yorkské burze, která je největší na světě, a i na ostatních významných světových burzách, musely postupovat dle těchto standardů (Dvořáková 2008, s. 3). Používání US GAAP sice není povinné ze zákona, ale je mezinárodně uznávané (Ficbauer, 2007, s. 13-14).

Od zavedení standardů se pracovalo na omezení možnosti ovlivňovat výkazy subjektivně ze strany účetních jednotek či auditorů. Díky této snaze jsou US GAAP značně podrobné. Díky transparentnímu tvoření standardů jsou US GAAP chápány jako objektivní a respektované. Přispěly tak ke zvýšení důvěry uživatelů účetních závěrek (Žárová, 2006, s. 6). Zároveň se staly pro některé podniky, právníky a auditory nepohodlné, protože jim značně omezily manévrovací postoj (Jílek, 2011, s. 48).

US GAAP se skládají ze 168 standardů, 7 konceptů a 48 interpretací. Dále jsou usměrňovány dalšími výklady, technickými zprávami a stanovisky. US GAAP jsou také rozděleny na účetní zásady pro nevládní a vládní organizace. Zatímco IFRS se aplikují na ziskově orientované účetní jednotky (Jílek, 2011, s. 49-50; Ficbauer, 2011, str. 13-14).

2 MEZINÁRODNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ

Vydávání mezinárodních standardů náleží instituci, která byla původně založena 1973 pod názvem Výbor pro tvorbu mezinárodních účetních standardů IASC. V roce 1999 se organizační struktura IASC změnila na samostatnou organizaci podobnou nadaci a vznikla tak Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy IASCF. Do roku 2002 byly jednotlivé standardy vydávány prostřednictvím IASC pod názvem Mezinárodní účetní standardy - IAS. V roce 2010 se Nadace IASCF přejmenovala na Nadaci IFRS se sídlem v Dalaware (USA) (Dvořáková, 2011, s. 6; Jílek, 2011, s. 15).

Od roku 2001 začala působit Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB. Nová struktura měla zajistit vyšší nezávislost na podnicích. Poté byly nově vydávané standardy označeny jako Mezinárodní standardy účetního výkaznictví - IFRS. Pod pojem IFRS se však obecně rozumí mimo jednotlivé standardy i jejich interpretace (Bohušová, 2008, s. 21; Dvořáková, 2008, s. 6; Jílek, 2011, s. 15).

Kromě institucí, které přímo vytváří standardy, vznikl ještě v roce 1995 Poradní sbor a o dva roky později interpretační výbor SIC.

Poradní sbor připomínkuje strategie IASC a do jejich práce tak zapojoval odbornou veřejnost. Po organizačních změnách v roce 2000 poradní sbor ještě informuje IASB o dopadech budoucích změn na uživatele standardů (Dvořáková, 2008, s. 6).

Stálý interpretační výbor SIC řeší sporné otázky ve výkladu standardů a vytváří k nim pravidla za účelem sjednocení aplikace standardů. V roce 2002 byl nahrazen Výborem pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví IFRIC, ale jeho funkce zůstala stejná (Dvořáková, 2008, s. 6).

V roce 2009 byla ustanovena Monitorovací rada na politický nátlak Evropské komise. Monitorovací rada se tak stala nadřazenou Nadaci IFRS. Členy monitorovací komise je Mezinárodní organizace komisí pro CP (IOSCO), Evropská komise, Japonská agentura finančních služeb a Americká komise pro CP a burzy. Tímto způsobem má být dosaženo větší odpovědnosti vůči veřejnosti (Jílek, 2011, s. 19).

Podle serveru VOX mají podniky 5 důvodů proč přecházet z českých účetních standardů na IFRS:

1. Registrace na veřejně obchodovatelných trzích

2. Účast v zahraničních výběrových řízeních a tendrech
3. Poptávka významných odběratelů při uzavírání dlouhodobých kontraktů
4. Požadavky bank
5. Přechod podniku do skupiny, která IFRS již používá (Krupová, 2009a)

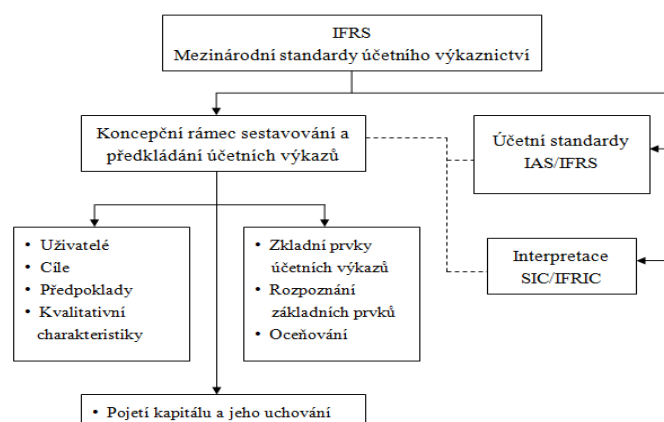
Vydané standardy k 1. 1. 2011 obsahovaly:

- 13 IFRS
- 29 IAS
- 16 interpretací IFRIC a 11 SIC

IFRS se člení na jednotlivé části a to:

- Úvod, kde je definován účel Rady pro mezinárodní účetní standardy (IASB) a její pracovní postupy při tvorbě IFRS.
- Předmluva, která stanovuje cíle a pracovní postupy IASB a vysvětluje předmět, účinnost a závaznost IFRS.
- Konceptní rámec, ten představuje souhrn obecně platných principů pro IFRS.
- Samostatné účetní standardy IAS/IFRS, které řeší problematiku věcné náplně účetních výkazů
- Interpretace standardů SIC/IFRIC

Na následujícím obrázku je znázorněna struktura IFRS:



Obr. 1 Struktura IFRS (Kovanicová, 2004, s. 126)

Součástí IFRS jsou poté ještě výkladový slovník, historie vývoje IFRS, zdůvodnění závěrů některých standardů a implementační příručka (Bohušová, 2008, s. 21).

2.1 Koncepční rámec

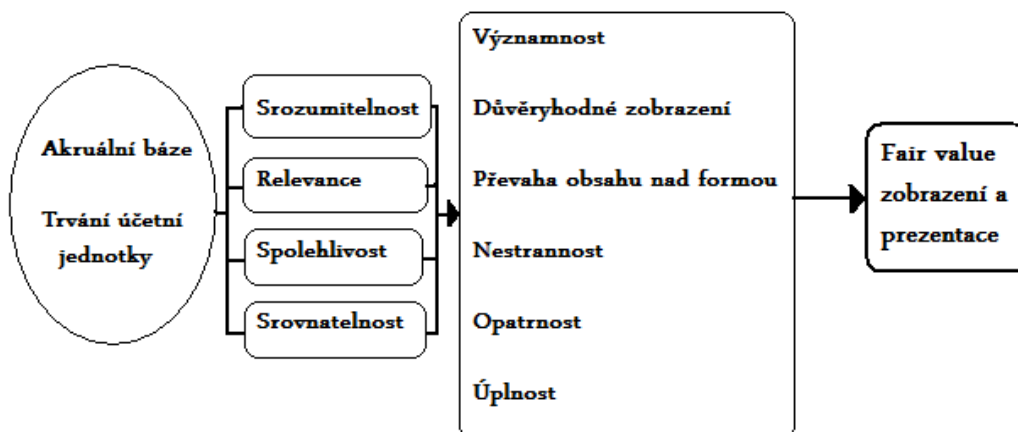
Koncepční rámec ve své podstatě není standardem, ale vytváří základní teoretická východiska pro přípravu a pochopení všech standardů jako jednotného celku. Koncepční rámec slouží jako úvod do IFRS. Jsou zde zakotveny elementární principy, ze kterých mezinárodní účetní standardy vycházejí (Bohušová, 2008, s. 23; Hinke, 2006, s. 9).

V současné době se Koncepční rámec přepracovává. Jeho aktualizace byla potřebná, protože vznikl už v roce 1989 a postupně zastarával.

Struktura konceptního rámce je následující (Dvořáková, 2011, s. 15):

- Uživatelé účetní závěry a jejich informační potřeby
- Cíl účetní závěrky
- Základní předpoklady sestavení účetní závěrky
- Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky
- Obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky
- Koncepty oceňování
- Pojetí a uchování kapitálu

Principy, ze kterých vychází konceptní rámec:



Obr. 2 Principy konceptního rámce (Ficbauer, 2007, s. 39)

2.1.1 Uživatelé, cíle a součásti účetní závěrky

Cílem účetní závěrky je podávání informací o finanční pozici, výkonnosti a změnách ve finanční pozici podniku. Uživatelé účetní závěrky hodnotí schopnost podniku generovat finanční prostředky s potřebnou jistotou a rozložením v čase (Ficbauer, 2011, s. 39; Dvořáková, 2011, s. 17).

Účetní závěrka je určena primárně pro externí uživatele. Uživatelé informací z účetní závěrky jsou vymezeny koncepčním rámcem do následujících skupin (Dvořáková, 2011, s. 15-16; Bohušová, 2008, s. 26):

- Současní a potencionální investoři – vyžadují informace o dosaženém zisku, rentabilitě investic a rizika s nimi spojeném a hlavně také o schopnosti podniku vyplácet dividendy.
- Zaměstnanci – se především zajímají o to, jestli je podnik stabilní a zda disponuje schopností dlouhodobě poskytovat pracovní příležitosti a vyplácet mzdy.
- Poskytovatelé výpůjčního kapitálu – pro věřitele jsou významné informace o tom, že je podnik schopný hradit své závazky včetně úroků
- Dodavatelé a jiní obchodní věřitelé – se zajímají o perspektivu dlouhodobého obchodního vztahu, stejně je tomu tak u zákazníků.
- Zákazníci
- Vlady a jejich orgány – vyžadují podklady pro vyčíslení daní a statistické údaje
- Veřejnost finanční analytici, poradci, žurnalisté

2.1.2 Základní předpoklady sestavení účetní závěrky

Akruální princip je postaven na tom, že hospodářské operace jsou zachyceny do období, se kterým věcně a časově souvisejí. Nezáleží tedy primárně na toku peněžních prostředků. Tento princip vyvolává potřebu vytvářet časové rozlišení, rezervy nebo dohadné položky. (Bohušová, 2008, s. 24; Dvořáková, 2008, s. 17)

Druhým základním předpokladem je nepřetržitě trvání podniku (going concern). Podnik tedy neuvažuje v budoucnosti o ukončení činnosti nebo jejím výrazném zúžení a také nepředpokládá přechod do likvidace. (Dvořáková, 2008, s. 17; Bohušová, 2008, s. 24)

Dalšími předpoklady, které nejsou uvedeny v koncepčním rámci, ale jsou obsaženy v IAS 1 – „Sestavování a zveřejňování účetní závěrky“ jsou periodicita vykazování a věrné a poctivé zobrazení skutečnosti.

2.1.3 Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Koncepční rámec vymezoval dříve 4 základní kvalitativní vlastnosti účetních informací:

- Srozumitelnost – účetní informace by měly být srozumitelné pro svého uživatele a měly by být prezentovány v jasné a logické struktuře.
- Relevance – vlastnost informací být relevantní úzce souvisí s jejich užitečností a také podstatou a významností. Informace se stává relevantní, pokud by její neuvedení nebo zkreslení vedlo k ovlivnění rozhodnutí uživatele informací. Relevance je také bezprostředně svázána s faktem, jestli je informace podána včas (Bohušová, 2008, s. 24; Dvořáková 2008, s. 18-19).
- Srovnatelnost – můžeme rozlišovat srovnatelnost v časové řadě či mezi podniky, ale vždy hlavně záleží na tom, aby byla zachována konzistence účetních metod a postupů. Tedy aby stejné operace byly zaznamenávány stejně v průběhu času nebo v rozdílných podnicích (Bohušová, 2008, s. 2; Dvořáková, 2008, s. 20).
- Spolehlivost – spočívá v záznamu informací tak, aby neobsahovaly věcné chyby a pravdivě vyjadřovaly skutečnost. Spolehlivost informací je dána několika zásadami, ke kterým patří důvěryhodné zobrazení, převaha obsahu nad formou, nestrannost, opatrnost a úplnost (Dvořáková, 2008, s. 18; Bohušová, 2008, s. 25).

Od roku 2011 zůstaly už jen 2 hlavní charakteristiky (Dvořáková, 2011, s. 18):

- relevance
- věrnost a spolehlivost zobrazení

Není to však tak, že by se původní charakteristiky nepovažovali za důležité, staly se ale součástí těchto zbývajících vlastností. Takže součástí relevance je, aby informace byly významné, včasné, srozumitelné a srovnatelné. Ke spolehlivosti a věrnosti zobrazení se mimo výše uvedené přidává ještě ověřitelnost a průkaznost účetních informací.

2.1.4 Definice a rozpoznání základních prvků účetní závěrky

Prvky účetní závěrky se rozdělují na prvky vztahující se k:

- vyjádření finanční pozice - aktiva, závazky, vlastní kapitál
- výkonnosti – náklady, výnosy

Část Koncepčního rámce, která se zabývá základními prvky účetní závěrky, nebyla dosud přepracována a zůstává tak v nezměněné podobě z roku 1989 (Dvořáková, 2011, s. 21).

Aktiva jsou zdrojem kontrolovaným a využívaným účetní jednotkou jako výsledek minulých událostí, z nichž jednotka očekává budoucí ekonomické požitky (Jílek, 2011, s. 74).

Závazkem se rozumí současný závazek účetní jednotky, která vznikla jako důsledek minulých událostí, a jehož vypořádání bude znamenat odliv zdrojů (Jílek, 2011, s. 74).

Vlastní kapitál můžeme označit jako zbytkový podíl na aktivech jednotky po odčtení všech závazků (Jílek, 2011, s. 74).

Výnosy (revenue) zvyšují ekonomické užitky během účetního období zvyšováním aktiv či snižováním závazků. Výsledkem tvorby výnosů je nárůst vlastního kapitálu jinak než vklady vlastníků. Tyto výnosy plynou z běžné činnosti podniku. Výnosy jsou uznány a vykázány, pokud je lze spolehlivě ocenit (Dvořáková, 2011, s. 23; Ficbauer, 2011, s. 39).

Kromě výnosů existují ještě zisky (gains), které také zvyšují ekonomický prospěch, ale jsou dosaženy z jiné než obvyklé činnosti podniku. Například výsledky z prodeje dlouhodobých aktiv či zásob materiálu apod. (Ficbauer, 2011, s. 39).

Náklady jsou přesným opakem výnosů. Snižují ekonomické užitky během účetního období snižováním aktiv nebo zvyšováním závazků. Stejně jako u výnosů se náklady dělí na obvyklé (expenses) a ztráty (losses), které nepocházejí z běžné činnosti podniku (Jílek, 2011, s. 75; Ficbauer, 2011, s. 39).

Od těchto nákladů (expenses a losses) se musí odlišovat ještě náklady na pořízení aktiv (cost) (Dvořáková, 2011, s. 25).

2.1.5 Základní koncepce oceňování

Koncepční rámec definuje 4 oceňovací základy:

1. Historická cena neboli model pořizovací ceny – už podle názvu tohoto způsobu oceňování vyplývá, že tato ceny vychází z výše původních nákladů vynaložených při pořízení. A pořízení aktiv rozeznáváme 2 způsoby oceňování historickou cenou: pořizovací náklady nebo výrobní náklady (Bohušová, 2008, s. 31).
2. Běžná reprodukční cena – označuje cenu, která by musela být vynaložena, pokud by se stejné aktivum pořizovalo k datu ocenění. Tento koncept oceňování odstraňuje nedostatek historické ceny, protože běžná ceny se vztahuje k současným tržním podmínkám (Dvořáková, 2011, s. 25) .
3. Realizovatelná hodnota nebo také vypořádací se zakládá na ocenění aktiv v peněžních prostředcích, které by bylo možné získat při jejich vyřazení prodejem. Závazky se oceňují ve vypořádacích tj. nediskontovaných částkách peněz.
4. Současná hodnota oceňuje aktiva způsobem, který sčítá budoucí diskontované příjmy, které bude aktivum dle očekávání vytvářet (Bohušová, 2008, s. 32).

Dalším konceptem oceňování je fair value - částka, za kterou by bylo možné směnit aktivum mezi informovanými partnery ochotnými uskutečnit transakci za obvyklých podmínek. Při zjišťování fair value se upřednostňuje cena aktivního trhu, pokud takový existuje. Není to cena skutečné transakce, ale objektivizovaná tržní cena (Dvořáková, 2008, s. 26).

Skutečnost, že je Koncepční rámec poměrně zastaralý ukazuje fakt, že nezahrnuje ocenění formou fair value. V květnu 2011 byl teda přijat nový standard IFRS 13 – „Oceňování ve fair value“. Přístupy k ocenění fair value řešilo i US GAAP a v rámci konvergenčního procesu jsou tyto přístupy totožné (Dvořáková, 2011, s. 26).

Nová definice fair value podle IFRS 13 zní: „Je to cena, která by mohla být ke dni ocenění obdržena při prodeji aktiva či zaplácena při úhradě závazku při běžné transakci mezi účastníky trhu.“ Přičemž běžná tržní transakce je chápána jako hypotetickou transakci, která by mohla být uskutečněna. Do ocenění fair value už není možné zahrnout transakční náklady (mimo dopravného).

2.1.6 Pojetí a uchování kapitálu

Můžeme se také setkat s názvem uchování podnikové podstaty nebo majetková podstata podniku. Problém, který tato část konceptu řeší, je stanovit ve kterém momentě dosahuje podnik zisku, tj. kdy dochází ke skutečnému zvýšení původního vlastního kapitálu (Dvořáková, 2011, s. 27).

Podle finančního pojetí uchování kapitálu dosahuje podnik zisku pouze, pokud hodnotově vyjádřená čistá aktiva na konci období převýší tato aktiva na začátku období. Je také nutné, aby byl eliminován vliv vkladů a výběrů vlastníky. Podniková podstata se považuje za zachovanou, pokud vlastní kapitál zůstal alespoň nezměněn.

Dosažení zisku podle produkčního pojetí uchování kapitálu je možné, jen pokud fyzická produkční kapacita podniku na konci období převyšuje tutéž položku na začátku období. Přičemž se spotřebovávaná aktiva přeceňují na běžnou cenu, aby se při spotřebě neudávala cena historická, která už nebývá aktuální (Ficbauer, 2011, s. 40; Dvořáková, 2011, s. 27).

2.2 Účetní výkazy

Součástí účetní závěrky, které upravuje IAS 1 – „Sestavování a zveřejňování účetní závěry“ jsou výkazy rozvaha (výkaz o finanční situaci), výkaz o úplném výsledku hospodaření, výkaz o změnách ve vlastním kapitálu a komentář/příloha (Dvořáková, 2011, s. 75).

Výkaz o peněžních tocích je upraven v IAS 7, který určuje způsob přípravy tohoto výkazu. Podává informace o změnách v penězích a jejich ekvivalentech (Ficbauer, 2011, s. 77).

Právě IAS 1 upravuje strukturu a obsah výkazů a jejich komentáře. Tyto výkazy nemají přesně předepsaný formát. Je stanoven pouze minimální rozsah informací, které musí být zveřejněny. Tyto výkazy musí být zpracovány nejméně jednou za rok a nesmí v nich scházet srovnání za předcházející období (Ficbauer, 2011, s. 70).

2.2.1 Rozvaha – výkaz o finanční pozici

Novela IAS 1 je výsledkem 1. fáze konvergence IFRS a US GAAP. IAS zde ponechává volbu formy rozvahy na účetní jednotce a vymezuje pouze minimální náplň položek, které musí rozvaha obsahovat (Bohušová, 2008, s. 44).

Základním úkolem rozvahy je odpovědět na 2 základní otázky (Dvořáková, 2011, s. 76).

- Jakou skladbu aktiv má podnik k dispozici
- Jaké jsou zdroje financování tohoto majetku? A které z nich jsou krátkodobé a budou vyžadovat brzké uhrazení?

K formálním náležitostem rozvahy patří název výkazu, identifikace účetní jednotky, zda se jedná o konsolidovanou nebo individuální rozvahu, datum sestavení, vykazovací měnu a číselný řád vykazovaných položek (tis., mil.).

Forma rozvahy může být vertikální i horizontální. Zpravidla bývá zvykem, že rozvaha sestavená podle IFRS je velmi stručná a všechny vysvětlující informace bývají v příloze, která je naopak zase rozsáhlá a podrobná. Podnik si může také sám vybrat z možností jak uspořádat položky rozvahy (Bohušová, 2008, s. 44-50):

- Členění na krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky
- Členění podle likvidity – používá se, když toto členění poskytuje přesnější informace
- Kombinace předchozích členění

Dlouhodobost či krátkodobost aktiva se dá vymezit 2 způsoby. První je časový interval, kdy se aktivum promění na peníze do uplynutí 12 měsíců. Druhým je vymezení vztahu aktiva či závazku k délce provozního cyklu. Krátkodobá aktiva (závazky) jsou potom ty, které jsou uhrazeny v průběhu provozního cyklu. Pokud nelze délku cyklu stanovit užije se první způsob vymezení krátkodobých aktiv (Dvořáková, 2011, s. 76; Ficbauer, 2011, s. 11, 78).

2.2.2 Výkaz o úplném výsledku za období

Základními prvky výkazů zisků a ztrát jsou výnosy a náklady tvořené ze základních činností a okrajových událostí (Kovanicová, 2006, s. 63).

Účetní jednotka může výkaz o nákladech a výnosech předkládat dvojím způsobem a to jako samostatný výkaz o úplném výsledku hospodaření. V tomto případě odpadá povinnost sestavovat tradiční výkaz zisků a ztrát. V druhém případě může sestavit oba tyto výkazy (Dvořáková, 2011, s. 75).

Výkaz o úplném výsledku hospodaření zahrnuje operace zachycené ve výsledovce i operace, které jsou zachyceny v rozvaze a zároveň mají vliv na výši vlastního kapitálu. Důvod, proč podniky musí zveřejňovat tento výkaz, je ten, že zahrnuje všechny přínosy i újmy, ke kterým došlo i když jsou vykazovány ve výnosech a nákladech nebo se projevují ve vlastním kapitálu (Bohušová, 2008, s. 59; Dvořáková, 2011, s. 277).

Výsledovka (Bohušová, 2008, s. 57-56)

- Druhá výsledovka člení náklady podle jejich podstaty (odpisy, spotřeba materiálu, mzdy). Tuto výsledovku je výhodnější použít v menších podnicích. Druhá výsledovka se jednoduše používá, je objektivní a nezávisí na odborném odhadu.
- Účelová výsledovka klasifikuje náklady podle jejich funkce v reprodukčním procesu. Poskytuje více relevantních informací ale nevýhodou je, že zde vystupuje větší subjektivní faktor v rozvrhování.

2.2.3 Výkaz o peněžních tocích

Funkce výkazu o peněžních tocích spočívá ve vysvětlení příčiny změn ve výši peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů. Zároveň by měl odhadnout schopnost podniku vytvářet v budoucnosti zisk, analyzovat vztah mezi ziskovostí a peněžními toky v podniku a srovnávat výsledky provozní výkonnosti (Bohušová, 2008, s. 64; Dvořáková, 2011, s. 287).

IFRS definuje jako peněžní ekvivalenty prostředky, které jsou díky svým vlastnostem a účelu držení postaveny na stejnou úroveň jako peněžní prostředky. Podmínky pro označení prostředků za ekvivalenty je, že musí být vysoce likvidní, splatné v krátkém období (3 měsíce a méně) a účelem jejich držení nesmí být získání užítku jejich prodejem. Z peněžních ekvivalentů jsou vyloučeny, až na přednostní akcie, majetkové cenné papíry. (Dvořáková, 2011, s. 288; Krupová, 2009b, s. 86)

Struktura výkazu o peněžních tocích musí být rozdělena na část provozní, investiční a finanční. Pro vyjádření cash flow se používá přím, nebo nepřímá metoda. Přičemž standard IAS 7 upřednostňuje přímou metodu (Ficbauer, 2011, s. 78).

Peněžní toky z hlavní činnosti jsou rozhodujícími peněžními toky. Splácejí se z nich úvěry, udržují provozní kapacity, hradí dividendy a financují nové investice bez nutnosti využití externích zdrojů (Jílek, 2011, s. 88).

Finanční peněžní toky reprezentují nároky na budoucí poskytnuté peněžní toky. Mohou to být např. příjmy z vydání dluhopisů, výdaje hotovosti na splátky úvěrů nebo leasingů apod. (Jílek, 2011, s. 89).

2.2.4 Výkaz o změnách vlastního kapitálu

IAS 1 jako součást účetní závěrky určuje i výkaz o změnách vlastního kapitálu. Tento výkaz mapuje pohyby vlastního kapitálu např. základní kapitál, emise akcií, ostatní fondy, fond z přepočtu cizích měn, nerozdělené zisky aj. (Krupová, 2009b, s. 77).

Obsah výkazu o změnách vlastního kapitálu je následující (Jílek, 2011, s. 82):

- Celkový úplný výsledek za období, zvláště pro vlastníky mateřského podniku a pro menšinové podílníky
- Dopady retrospektivní aplikace podle IAS 8 pro každou složku vlastního kapitálu
- Sesouhlasení účetní hodnoty na začátku a konci účetního období se samostatným zveřejněním každé změny, která může vzniknout ze zisku/ztráty, ostatního úplného výsledku a transakcí s vlastníky

2.2.5 Komentář

Komentář nebo také příloha účetní závěrky podle IFRS by měla být velmi podrobná, ale zároveň přehledná. Jednotlivé standardy v části zvané „zveřejnění“ určují, které skutečnosti musí být v příloze uvedeny. Informace v příloze musí být navíc podány takovým způsobem, aby nemohlo uživatele uvést v omyl. Samozřejmě nesmí být ani zkreslené či nepravdivé (Krupová, 2009b, s. 102; Ficbauer, 2011, s. 71).

V prvním roce používání IFRS musí příloha popisovat, jak byly uplatněny pravidla podle IFRS 1 „První aplikace IFRS“ (Ficbauer, 2011, s. 46).

Komentář zahrnuje popis a rozbor položek, jež jsou zveřejněny v povinných výkazech, a informace, které nesplňují podmínky, aby byly do výkazů zahrnuty (Jílek, 2011, s. 83).

Příloha nemá pevnou strukturu, ale měla by obsahovat minimálně následující části (Krupová, 2009b, s. 102; Ficbauer, 2011, s. 71):

- Prohlášení o souladu s IFRS
- Přehled používaných účetních politik
- Podpůrné informace o položkách prezentovaných v jednotlivých výkazech
- Ostatní zveřejnění finančního i nefinančního charakteru, kam patří např. podmíněné závazky, nevykázané smluvní povinnosti, cíle a zásady systému řízení rizik
- Informace o řízení kapitálu
- Ostatní informace, které jsou významné a nejsou obsaženy ve výkazech nebo jiných částech přílohy

2.3 Dlouhodobá aktiva

Dlouhodobá aktiva a jejich oceňování a odepisování řeší standard IAS 16 – „Pozemky, budovy a zařízení“. Hlavním rysem dlouhodobého majetku je jeho účel, kterým je umožnění, usnadňování nebo rozšiřování podnikatelské činnosti. Pro zařazení aktiva do hmotného majetku není relevantní žádná peněžní hranice, to náleží politice podniku. Do skupiny dlouhodobých aktiv patří (Kovanicová, 2006, s. 145; Bohušová, 2008, s. 48):

- Dlouhodobé investice
- Pozemky, budovy a zařízení
- Nehmotná aktiva
- Ostatní dlouhodobá aktiva
- Podmíněná aktiva – se nevykazují v rozvaze, ale zveřejňují se pouze v příloze. Jsou to taková aktiva, jejichž existence vyplývá z jedné nebo více budoucích nejistých událostí.

Dlouhodobá aktiva lze nabýt 2 způsoby – koupí nebo vlastní činností. Při koupí se aktivum ocení pořizovací cenou, která se skládá z ceny (Krupová, 2010b):

- Pořízení včetně cla a nevratných daní

- Přímě přřřaditelných nákladů, které jsou nezbytné k uvedení do místa a podmínek, ve kterých bude fungovat (náklady na přípravu místa, manipulaci, přepravu, instalaci, montáž, na testování správného fungování aktiva, profesní odborníky)
- Nákladů spojených s odstraněním aktiva a s uvedením místa do původního stavu

Doba životnosti jednotlivých aktiv se stanoví tak, aby odpovídala ekonomické životnosti, tedy době skutečného využívání aktiva, nebo očekávaný objem produkce, které je schopno aktivum vyprodukovat. Z tohoto požadavku vyplývají nejpoužívanější metody odepisování (Kovanicová, 2006, s. 140-145):

- Lineární metoda – používá se zejména u aktiv, která mají pro podnik každý rok tentýž přínos
- Zrychlená metoda – zde se využívá nejčastěji metoda DDB, která vychází ze stálé odpisové sazby a klesající odepsatelné částky. (Double declining balance). Další hojně využívanou metodou je SYD (Sum of the years digits), která si naopak zakládá na klesající odpisové sazbě a stále odepsatelné částce.
- Výkonová metoda – vychází z faktu, jak moc bylo aktivum využíváno a kolik vyprodukovalo jednotek v závislosti na předpokládaném celkovém objemu produkce.

U odepisování aktiv, které je složené z více částí s různou životností, je povinnost, aby byly tyto části odepisovány jako samostatné prvky. Alokací nákladů do časově souvisejících období se předejde kolísání zisku (Účetní systémy 2, 2008).

Dalším standardem, který se zabývá dlouhodobý majetek je IAS 17 – „Leasingy“. Hlavním cílem IAS 17 je rozlišit finanční leasing, který IFRS chápe jako způsob financování pořízení aktiva, od dalších forem nájmu, které pouze umožňují dočasné použití aktiva. S tím souvisí také rozdílné účetní zachycení v IFRS a v českých postupech. IFRS zařazuje aktiva z finančního leasingu do majetku, který je financován z cizích zdrojů, kdežto česká legislativa nikoliv (Dvořáková, 2011, s. 115).

Finanční leasing je podle IAS 17 takový, při kterém jsou na nájemce převedeny všechny užítky a zároveň rizika. Není ale podstatné, jestli po skončení leasingu dojde k převedení vlastnických práv.

Následující situací, které samostatně nebo v kombinaci slouží pro rozhodnutí o finančním leasingu:

- Na konci nájemní doby se převedou vlastnická práva na nájemce
- Nájemce má opci na koupi aktiva za cenu podstatně nižší, než jaká se předpokládá, že bude k době využití aktiva a je téměř jisté, že obce bude využita
- Doba leasingu je sjednána na větší část ekonomické životnosti aktiva
- Při sjednání leasingu se současná hodnota leasingových plateb minimálně rovná reálné hodnotě pronajímaného aktiva
- Aktiva jsou mimořádně zvláštní povahy, která určuje, že pouze konkrétní nájemce je může využít bez zásadních úprav

Nesmíme zapomenout ani na nehmotná aktiva, která jsou zapracována v IAS 38. Nehmotná aktiva, jak již plyne z názvu, nemají fyzickou substanci. K těmto aktivům patří patenty, obchodní značky, dovozní kvóty, licence, ochranné známky, počítačový software, seznamy zákazníků a různá práva např. autorská, hypoteční. Nehmotná aktiva, aby byly uznány podle IFRS však musí splňovat 3 základní kritéria:

- Být identifikovatelné, tj. oddělitelné – podnik ho tedy může využívat, ale i oddělit prodejem, pronajmutím, přesunutím či výměnou.
- Být ovládan podnikem – podnik má schopnost zabránit využívání užitků z aktiva jiným subjektům.
- Přinášet budoucí ekonomický prospěch

Goodwill získaný při akvizici podniků, rozdíl mezi kupní cenou podniku a jeho tržní hodnotou, nemůže být uznán jak nehmotné aktivum, protože nesplňuje podmínku oddělitelnosti a nelze ho spolehlivě ocenit (Kovanicová, 2006, s. 152-3).

U nehmotných aktiv lze odepisovat jenom ty položky, které jsou omezeny určitou dobou použitelnosti. Ostatní aktiva, u kterých nelze stanovit dobu použitelnosti, se neodepisují.

V oblasti dlouhodobých aktiv se stejně jako u zásob řeší znehodnocení aktiv podle IAS 36. U dlouhodobého majetku se testování na snížení hodnoty podrobují budovy, pozemky, zařízení, nehmotná aktiva, podíly v dceřiných a přidružených podnicích, podíly na společném podnikání a goodwill. Standard tak zajišťuje, že aktiva budou vykázána

v částce, která odpovídá zpětně získatelné hodnotě (Jílek, 2011, s. 175; Bohušová, 2008, s. 207).

Pokud tedy ke dni účetní závěrky existuje možnost, že by aktivum mohlo být znehodnoceno (účetní hodnota je větší než zpětně získatelná částka), musí se testovat na snížení hodnoty. Účetní jednotka má pro posuzování snížení hodnoty 2 základní informační zdroje (Bohušová, 2008, s. 209):

- Vnější – pokles tržní ceny aktiva, v okolí nastaly významné změny s negativním dopadem na účetní jednotku, změna tržní úrokové sazby
- Vnitřní – zastarávání, fyzické poškození aktiva, změny vedoucí k menšímu využití aktiva, předpoklad vyšší ekonomické výkonnosti aktiva

Posouzení snížení hodnoty aktiva se provádí přes stanovení zpětně získatelné částky, ta musí být vyšší ze dvou částek (Jílek, 2011, s. 175):

- Reálná hodnota aktiva snížená o náklady prodeje
- Hodnota užívání aktiva = současná hodnota budoucích peněžních toků

Pokud by se podezření na snížení hodnoty potvrdilo, ztráta se zachytí jako náklad v běžném období. Pokud by bylo aktivum dříve přeceněno směrem nahoru, nejprve se snížení hodnoty projeví kapitálově, a pokud by přesahovalo předešlé navýšení, rozdíl by se posléze promítl v nákladech. Účetní jednotka při snížení hodnoty musí následně upravit odpisový plán (Bohušová, 2008, s. 212).

IAS 36 také definuje aktiva, která se musí testovat na snížení hodnoty i bez náznaku na znehodnocení. Jsou jimi nehmotná aktiva s neurčitelnou dobou použitelnosti a goodwill pořízený podnikovou kombinací (Jílek, 2011, s. 175).

Do položky dlouhodobých aktiv také zasahuje IFRS 5 – „Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti“ a IAS 40 – „Investice do nemovitostí“. Pod pojmem investice do nemovitostí rozumíme situaci, kdy si účetní jednotka pořizuje nemovitosti za účelem pronájmu nebo ze spekulativních důvodů. IFRS 5 klasifikuje dlouhodobá aktiva držená k prodeji jako dlouhodobá aktiva, kdy účetní jednotka má úmysl je prodat. Poté jsou tato aktiva zařazena do položky krátkodobých.

V české účetní legislativě se na takovýto majetek podle IAS 40 a IFRS 5 pohlíží jako na běžné dlouhodobé aktivum. Pojetí dlouhodobého majetku dle IFRS je značně odlišné od

pojetí ČÚL, zejména ve vymezení majetku, kde se využívají jednotlivé standardy IAS 16, 17, 40, IFRS 5 (Bohušová, 2008, s. 135, 219-230).

2.4 Krátkodobá aktiva

Jsou vymezeny tím, že by měly splňovat alespoň jeden z následujících požadavků. Buď se předpokládá, že bude realizováno nebo je určeno k prodeji či spotřebě během obvyklého provozního cyklu. Druhým požadavkem je jeho držení za účelem obchodování nebo se pro jejich krátkodobou podstatu předpokládá, že bude realizováno do 1 roku. Aktiva ve formě peněz a jejich ekvivalenty nejsou omezeny žádným kritériem (Bohušová, 2008, s. 48).

V rozvaze se pak člení na (Mládek, 2005, s. 30-50):

- Peníze a jejich ekvivalenty – peněžními ekvivalenty jsou například ceniny, velmi krátkodobé investice (do 90 dnů do splatnosti) nebo peníze na cestě.
- Krátkodobé investice – u některých firem mohou představovat velkou část aktiv, jelikož mají nadbytek peněz a investují je buď do investic se splatností pod 1 rok, nebo má podnik primární úmysl je nedržet déle jak 1 rok.
- Krátkodobé pohledávky – patří sem pohledávky z obchodního styku, směnek či při splátkovém prodeji a leasingu. Základem vzniku pohledávky je, že se firma vzdala zboží nebo poskytla službu.
- Zásoby
- Krátkodobé náklady příštích období

Zásoby jsou vymezeny v IAS 2, který je definuje jako aktiva držená za účelem prodeje při běžných obchodních aktivitách nebo spotřeby ve výrobním procesu či poskytování služeb. Skupinu zásob dělíme na zásoby nakupované, kam patří zboží a materiál, a zásoby vzniklé vlastní činností tj. hotové výrobky a nedokončený výroba (Kovanicová, 2006, s. 168).

Zásoby se oceňují 2 základními metodami. Individuální ocenění se použije u zakázkové výroby, kde položky zásob jsou nezaměnitelné, a tato metoda je únosná. Tuto metodu podmiňuje i možnost fyzického oddělení jednotlivých nákupů položek zásob. U hromadné výroby není individuální ocenění zásob dovoleno, protože by mohlo kopírovat metodu LIFO (last in - first out), kterou IFRS nepovolují. U druhé metody lze použít 2 varianty, aritmetický průměr nebo FIFO (first in - first out).

Zásoby je také nutno testovat na snížení hodnoty pokud je důvodné se domnívat, že hodnota zásob klesla např. zastaráním, poklesem prodejní ceny či zvýšením prodejních nákladů. Testování se provádí přes čistou realizovatelnou hodnotu, která vyjadřuje očekávanou prodejní cenu zásob sníženou a prodejní náklady. Čistá realizovatelná hodnota se porovnává s historickou hodnotou zásob a vždy se vybere ta nižší. Není vyloučeno, že se hodnota zásob může další období zase zvýšit, což IFRS povolují, ale jen do výše původní historické hodnoty (Kovanicová, 2006, s. 180).

IFRS a česká účetní legislativa od sebe výrazně neliší. Výrazným rozdílem je zde ale pohled na náhradní díly, kdy IFRS významné náhradní díly zařazuje do dlouhodobého majetku a v ČÚL jsou považovány za regulérní zásoby (Bohušová, 2011, s. 87).

2.5 Vlastní kapitál a závazky

Vlastní kapitál lze definovat velice jednoduše jako závazky odečtené od aktiv. Položka vlastního kapitálu je ale velice důležitá, proto i koncepční rámec stanovuje povinnost jako součást účetní závěrky zpracovat výkaz o změnách ve vlastním kapitálu.

Koncepční rámec považuje za základní členění vlastního kapitálu následující (Dvořáková, 2011, s. 217):

- Základní kapitál
- Fondy z kapitálově zachyceného přecenění aktiv a závazků
- Nerozdělený zisk či neuhrazená ztráta
- Fondy představující účelově vyhrazené části nerozděleného zisku

Struktura vlastního kapitálu by měla vyjadřovat právní či jiná omezení, která podnik má při rozdělování vlastního kapitálu nebo při jeho jiném použití.

Vlastní kapitál je z důvodu omezeného ručení u kapitálových společnostech důležitou položkou, jeho snižování je pro ně nepříznivým jevem (Dvořáková, 2011, s. 217).

O vlastním kapitálu se v komentáři rozvahy musí zveřejňovat informace o počtu akcií, které mohou být emitovány, o počtu vydaných akcií, počtu splacených a částečně splacených akcií a údaje o nominální hodnotě akcií (Dvořáková, 2011, s. 79).

V rámci problematiky vlastního kapitálu se podle IFRS musí sestavovat jako součást účetní závěrky i výkaz o změnách ve vlastním kapitálu. Hlavním cílem je přinést informace o počátečním a konečném stavu položek VK a jeho celkových přírůstcích a úbytcích za účetní období. IAS 1 jmenuje položky, které se musí ve výkazu povinné uvádět. Patří sem úplný výsledek hospodaření, vklady vlastníků do podniku a jejich výběry, pro každou položku vlastního kapitálu zvlášť všechny změny, k nimž za uplynulé období došlo a nakonec i důsledek retrospektivního zachycení změn v účetních metodách a důsledek opravy chyb na každou položku VK (Dvořáková, 2011, s. 222-3).

Stejně jako aktiva i pasiva se rozdělují na krátkodobé a dlouhodobé.

Závazek je označen za krátkodobý pokud (Dvořáková, 2011, s. 81):

- a) se předpokládá, že bude uhrazen v průběhu provozního cyklu
- b) je držen za účelem obchodování
- c) bude uhrazen v následujících 12 měsících od bilančního dne
- d) účetní jednotka nemá právo odložit jeho splatnost nad dobu 12 měsíců

Mezi závazky se může také objevit závazek podmíněný. Ten se projevuje 2 způsoby (Bohušová, 2008, s. 50):

- Vyplývá z minulých událostí a jeho existence bude potvrzena jednou nebo více nejistými událostmi, které se odehrají v budoucnosti a nejsou pod kontrolou podniku
- Současný závazek, který není vykázán, protože není pravděpodobné, že vypořádání závazku bude znamenat odliv zdrojů nebo část závazku nemůže být spolehlivě vyčíslena.

Jako forma závazku se považuje i rezerva, kterou upravuje samostatný IAS 37 – „Rezervy, podmíněné závazky a aktiva“. Rezervu definujeme jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší. Do skupiny rezerv patří např. rezerva na nevýhodnou smlouvu, na obnovu pozemků dotčených těžbou, na likvidaci aktiva či rezerva na restrukturalizaci (Dvořáková, 2011, s. 226-234).

2.6 Náklady a výnosy

Výnosy jsou zaneseny v IAS 18 – „Výnosy“. Výnos, který je uznán standardy IFRS musí splňovat 2 podmínky. Musí zvyšovat budoucí ekonomický prospěch podniku a být spolehlivě měřitelné (Kovanicová, 2006, s. 64). Příčiny vzniku výnosů podle IAS 18 jsou:

- Prodej výrobků a zboží – u tohoto případu vzniká výnos, pokud je splněno 5 podmínek. Na kupujícího musí být převedeny významná rizika a užítky, jednotka ztrácí manažerskou angažovanost, částku výnosu lze spolehlivě ocenit. Dále by mělo být pravděpodobné, že jednotka má ekonomické užítky spojené s transakcí a vzniklé náklady mohou být také spolehlivě oceněny (Jílek, 2011, s. 119).
- Poskytování služeb – zde stejně jako u prodeje zboží musí být splněny podmínky ocenitelnosti, pravděpodobnosti, že ekonomické užítky poplynou do podniku a vynaložené transakční náklady lze ocenit. Další podmínka je, že k rozvahovému dni lze spolehlivě stanovit stupeň dokončení transakce (Dvořáková, 2011, s. 273).
- Poskytování aktiv k využití jinými subjekty za úplatu v podobě úroků, licenčních poplatků nebo dividend – v těchto případech už musí transakce splnit pouze 2 podmínky. Výnosy musí být spolehlivě ocenitelné a z transakce plynou jednotce ekonomické užítky (Jílek, 2011, s. 120).

Výnos může být vytvořen formou (Kovanicová, 2004, s. 55):

- Přírůstkem peněz
- Přírůstkem jiného, nepeněžního aktiva
- Výjimečně snížením nebo zánikem závazku

Náklady jsou naopak tvořeny situacemi opačnými.

V oblasti výnosů se od roku 2008 vyvíjí projekt Revenue recognition, jehož cílem je zhotovení nového standardu, který by sjednotil výklady výnosů a zároveň vylepšil nedostatky v US GAAP a IFRS. Zjišťování podkladů pro zveřejnění informací o výnosech se potýká s problémy u mnoha podniků. (Procházka, 2009, s. 5)

Nový standard by měl (Revenue Recognition, 2011):

1. Odstranit nesrovnalosti a slabá místa ve stávajících standardech

2. Poskytovat silný koncepční podklad pro reakci na nové problémy
3. Zvýšit srovnatelnost výkladu a uznávání výnosů napříč podniky, průmysl, jurisdikce a kapitálové trhy
4. Poskytovat lepší informace pro uživatele účetní závěrky
5. Zjednodušit přípravu účetních výkazů tím, že se sníží počet požadavků na podnik

Na serveru ifrs.org jsou znázorněny mezníky projektu Revenue recognition. Podle něj by měl být standard hotový na přelomu roku 2012 a 2013.

Výnosy jsou v IFRS ošetřeny i v IAS 11 – „Smlouvy o zhotovení“, IAS 17 – „Leasingy“ a IAS 41 – „Zemědělství“.

Výnosy z dlouhodobých zakázek podle IAS 11 jsou specifickou oblastí. Standard řeší alokaci nákladů a výnosů u zakázek, které zasahují do více účetních období. Smlouvy o zhotovení jsou dvojího typu – smlouva za pevnou cenu, kdy je určena pevná smluvní cena nebo sazba za jednotku výkonu, a smlouva typu náklady plus přírůžka, kde odběratel platí dohodnuté náklady a navíc pevně stanovené procento z nákladů nebo poplatek.

Pro zachycení výnosů ze smlouvy existují 2 postupy – metoda procenta rozpracovanosti a metoda nulového zisku.

V tomto standardu jsou určeny náklady, které jsou součástí nákladů na smlouvu. Patří sem náklady přímo se vztahující ke konkrétní smlouvě, obecně přiřaditelné ke smlouvě a náklady, které se samostatně vyúčtují zákazníkovi podle smlouvy (Bohušová, 2008, s. 106).

ČÚL na rozdíl od IFRS neobsahuje definici výnosů a okamžik vzniku výnosů je vymezen jako přechod vlastnictví nebo poskytnutí služeb. Podmínka přechodu rizik a užitků zde vůbec nefiguruje (Bohušová, 2008, s. 112).

Náklady na rozdíl od výnosů nemají svůj samostatný standard. Můžeme se setkat se standardem pro výpůjční náklady IAS 23, který byl novelizován v roce 2007 a vešel v platnost v roce 2009. Tento standard se ale zabývá pouze náklady, které vznikají podniku při využívání cizích zdrojů financování, a stanovuje podmínky, za kterých lze aktivovat úroky do pořizovací ceny aktiva. Do okamžiku uvedení aktiva do provozu musí podnik povinně aktivovat úroky a jiné výpůjční náklady do ceny aktiva (Krupová, 2011).

PRAKTICKÁ ČÁST

3 ANALYTICKÁ ČÁST

Analytická část se bude krátce zabývat představením firmy Klein & Blažek, jejíž výkazy se budou transformovat na IFRS. Poté budou postupně analyzovány jednotlivé části výkazů - rozvahy, výsledovky a cash flow. Ze získaných údajů bude vytvořen ještě výkaz o změnách ve vlastním kapitálu, neboť tento není povinný pro účetní závěrku podle české legislativy, ale pro IFRS ano.

Pro zhodnocení finančního zdraví firmy bude zpracována i krátká finanční analýza, která poskytne další ukazatele stability firmy, které nelze jednoduše vyčíst z výkazů.

V závěru analytické části budou zhodnoceny rozdíly mezi IFRS a českou účetní legislativou. Těmi se pak bude podrobně zabývat projektová část práce s následnou transformací jednotlivých výkazů.

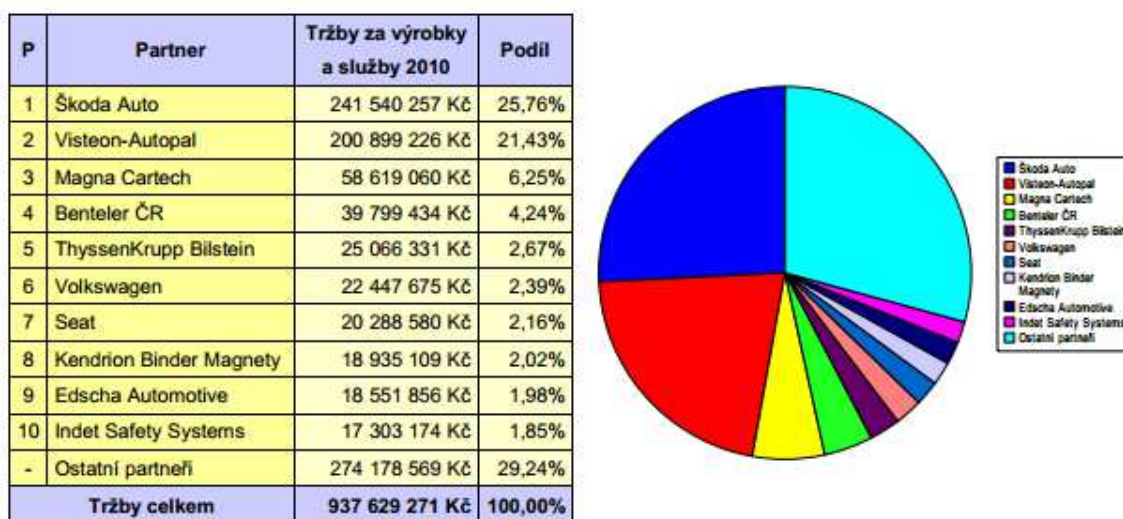
Vedení firmy Klein & Blažek mi poskytlo výkazy za rok 2011 v době, kdy se téměř blížily své konečné podobě. Mohou se tedy mírně lišit od výkazů, které budou zveřejněny ve výroční zprávě. Informace, které z výkazů nelze vyčíst, jsou získány z osobní či z emailové komunikace s ředitelem, hlavním ekonomem nebo hlavní účetní firmy Klein & Blažek.

Další informace o účetních metodách, které zůstávají neměnné, jsou čerpány ze zveřejněných výročních zpráv ze serveru justice.cz, na případné změny, které by mohly v tomto roce nastat, jsem se dotazovala odpovědných osob (výše uvedení).

Pro lepší přehlednost byly výkazy rozvahy, výsledovky a cash flow rozděleny na menší logické dílčí části. Také položky výkazů, které nenabývaly žádných hodnot, byly vymazány.

3.1 Charakteristika firmy

Klein & Blažek má dlouholetou tradici jako dodavatel kovových dílů a součástek pro sériovou výrobu v automobilovém průmyslu. Sídli v Olomouckém kraji ve městě Štítý, které leží na hranicích Čech, Moravy a Polska. Mezi největší odběratele firmy z řad automobilového průmyslu patří Škoda Auto, Visteon-Autopal, Magna Cartech, Volkswagen, Audi, Dura, Seat, Delphi, Hilti a mnoho dalších. K odběratelům z jiných oblastní průmyslu se řadí Hilti, ALVE, Hettich ČR, Ernst Selve GmbH atd. Na následujícím obrázku vidíme složení tržeb firmy podle jejich zákazníků. (Klein & Blažek, 2007a; Klein & Blažek, 2011)



Obr. 3 Složení tržeb firmy Klein & Blažek za rok 2010 (Klein & Blažek, 2011)

Od roku 1992 společnost působí pod současným názvem. Dříve ji vedli její zakladatelé Klein Antonín a Blažek Richard. V roce 2010 byly podíly společnosti převedeny na společnosti Klein – Invest s.r.o., jejímž majitelem je Klein Petr, syn původního zakladatele. Současný stav základního kapitálu společnosti je 5 milionů Kč.

Firma patří k členské základně Svazu průmyslu a dopravy ČR. Podle nové odvětvové klasifikace CZ-NACE je zařazena do skupin 29.32 – Výroba ostatních dílů a příslušenství pro motorová vozidla, 25.5 – Kování, lisování, ražení, válcování a protlačování kovů; prášková metalurgie, 25.61 – Povrchová úprava a zušlechťování kovů, 25. 72 – Výroba zámků a kování a 25. 73 – Výroba nástrojů a nářadí (Klein & Blažek s.r.o., 2011).

Společnost Klein & Blažek je v okolí Štítů nejvýznamnějším zaměstnavatelem. V roce 2011 zde bylo v průměru evidováno 648 zaměstnanců kmenových a 10 zaměstnanců pracujících pod agenturou.

Orgány společnosti tvoří valná hromada a jediný jednatel, kterým je Klein Petr. Dozorčí rada nebyla stanovena.

3.1.1 Historie

Počátky výroby pro automobilový průmysl sahají do roku 1970, kdy se na pozemku pro atletický stadion postavily nové výrobní haly pro podnik, který původně vyráběl domovní zvonky, dětské hračky a bakelitové výlisky. Po dokončení nového závodu se do některých hal přesunula výroba JESAN Jeseník, která vyráběla pro Škodu Mladá Boleslav.

JESAN v roce 1990 zanikl a o rok později byla v rámci privatizace vyhlášena veřejná soutěž. Později se podmínky privatizace změnilly na přímý prodej předem určeném zájemci, který se uskutečnil počátkem roku 1994, kdy vznikla společnost Klein&Blažek s.r.o.

Předmět činnosti, výrobu sériových dílů pro automobilový průmysl a drobných elektrotechnických výrobků, firma převzala od zaniklého JESANu.

Firma se osvědčila jako spolehlivý dodavatel převážně jednotlivých lisovaných a obráběných technicky náročných dílů s vysokou sériovostí (Klein & Blažek, 2007b).

3.1.2 Produkce

Výrobní program společnosti Klein & Blažek se dělí na 6 dílčích částí: lisování, obrábění, svařování, tepelné zpracování, montáž a výrobu pro koncové uživatele.

Pro lisování firma využívá 23 různých typů lisů, zejména hydraulických a excentrických, které mají tonáž od 10 do 630 tun. Pro svařované díly se využívá především bodového a kontinuálního svařování s dokumentací procesu. Ve výrobním programu se nacházejí různé svařované díly např. tažná oka, držáky výfuku, díly karoserie, výlisky s navařenými a nalisovanými maticemi a šrouby. Oblast obrábění je rozdělena na oblast soustruhů a fréz.

Pro soustružení se používají univerzální a vertikální soustruhy, soustružnické, dlouhotočné a víceřetenové automaty. U frézování to jsou vertikální obráběcí centra. Zde se vyrábějí distanční podložky, opěrné desky a smontované závaží do motorů a hliníkové díly pro

klimatizace. Pro tepelné zpracování kovů má firma vlastní kalící linku, na které je možné provádět operace žíhání, popouštění, cementaci, nitrocementaci, kalení do oleje a zušlechťování. Montáž výrobků má na výrobním programu firmy také velký podíl. Kompletují se zde držáky žárovek zadního osvětlení (Klein & Blažek, 2011).

3.2 Analýza rozvahy

Rozvaha je základním dokumentem účetní závěrky podle IFRS i podle českých účetních předpisů. Podává přehled o majetku společnosti a o formách a druzích jeho financování. Pro analýzu mi byly předány výkazy za rok 2011, které již nabyly své konečné podoby, ale ještě nebyly ověřeny auditorem. Všechny předešlé závěrky, které byly prověřeny auditorem, byly označeny výrokem „bez výhrad“.

Bilanční suma činí u poslední rozvahy společnosti cca 557 309 tisíc Kč. Oproti minulému roku je to snížení o zhruba 64 milionů Kč. Snížení bylo zapříčiněno především poklesem oběžných aktiv v majetkové struktuře na jedné straně a na straně druhé výrazným snížením vlastního kapitálu, kdy se rozpouštěl výsledek hospodaření minulých let, lehce kompenzovaný zvýšením cizích zdrojů – rezerv a krátkodobých bankovních úvěrů.

Poměr kapitálové struktury mezi vlastním a cizím kapitálem je 52 : 48. Financování firmy je v případě výrobní společnosti optimální, jelikož se pohybuje v rozmezí 40 – 60 % cizích zdrojů na celkovém kapitálu.

3.2.1 Analýza dlouhodobých aktiv

Dlouhodobá aktiva společnosti Klein & Blažek byla k 31. 12. 2011 vyčíslena na cca 258 272 tisíc Kč, což činí 46 % na celkových aktivech. Jednotlivá dlouhodobá nehmotná aktiva jsou tvořena softwarem a nedokončeným dlouhodobým nehmotným majetkem. Z dlouhodobého hmotného majetku to jsou všechny položky rozvahy: pozemky, stavby, samostatné movité věci, jiný a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek a poskytnuté zálohy na DHM. V následující tabulce vidíme jednotlivé položky dlouhodobého majetku rozvahy a dalších odstavcích pak budou jednotlivé položky podrobně charakterizovány.

Tab. 1 Rozvaha za rok 2011 – Dlouhodobá aktiva

Rozvaha ke dni 31. 12. 2011					
text	č.ř.	běžné účetní období			min. úč. období
		brutto	korekce	netto	netto
Aktiva					
Aktiva celkem	1	843 920 103,40	-286 610 391,07	557 309 712,33	621 365 328,91
B. Dlouhodobý majetek	3	542 113 345,60	-283 841 035,00	258 272 310,60	267 977 954,00
B.I. Dlouhodobý nehmotný majetek	4	10 793 008,00	-10 526 878,00	266 130,00	496 217,00
3. Software	7	10 724 480,00	-10 526 878,00	197 602,00	496 217,00
7. Nedokončený DNM	11	68 528,00		68 528,00	0,00
B.II. Dlouhodobý hmotný majetek	13	531 268 337,60	-273 314 157,00	257 972 180,60	267 357 737,00
1. Pozemky	14	6 449 465,00		6 449 465,00	6 422 843,00
2. Stavby	15	292 474 392,00	-96 094 384,00	196 380 008,00	206 115 926,00
3. Samostatné movité věci	16	205 779 424,00	-156 416 658,00	49 362 766,00	51 166 429,00
6 Jiný dlouhodobý hmotný majetek	19	22 820 678,00	-20 803 115,00	2 017 563,00	2 855 869,00
7. Nedokončený DHM	20	2 409 813,60		2 409 813,60	814 670,00
8. Poskytnuté zálohy na DHM	21	1 352 565,00		1 352 565,00	
B.III. Dlouhodobý finanční majetek	23	34 000,00		34 000,00	106 000,00
3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	26	34 000,00		34 000,00	106 000,00

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

- Dlouhodobý nehmotný majetek je tvořen pouze softwarem a nedokončeným DNM. Software už je téměř odepsán ze svojí původní hodnoty a na celkové částce DNM se podílí 75 %. V brutto hodnotě softwaru je zařazen i drobný dlouhodobý nehmotný majetek ve výši 2,5 milionů, který byl v roce 2011 zcela odepsán. Pod položkou nedokončeného dlouhodobého nehmotného majetku se pořízení DNM.
- Dlouhodobý hmotný majetek tvoří více než 99 % celkového dlouhodobého majetku. Nejmarkantnější položkou jsou stavby, které představují $\frac{3}{4}$ DHM. Patří sem budovy 1. a 2. závodu a přilehlé sklady, dílny aj.

Druhou nejvýznamnější položkou jsou samostatné movité věci, kde největší položky tvoří strojní zařízení, dopravní prostředky, dlouhodobý drobný hmotný majetek, nástroje, výpočetní technika, vybavení kanceláří a zajištění vlastnického práva k lisu.

Ostatní položky DHM jsou vůči předcházejícím, alespoň co se do výše hodnoty týče, mírně zanedbatelné, neboť se na DHM podílí pouhým necelým půl procentem.

K pozemkům, které firma vlastní, patří ty pod a okolo dvou výrobních závodů. Firma pronajímá pár hektarů nevyužitého pozemku firmě ZEAS Březná, a.s. Do jiného DHM patří především drobný dlouhodobý hmotný majetek. V nedokončeném DHM se nalézají výstavba nového skladu na materiál a vyasfaltování nádvoří u 1. závodu.

- Dlouhodobý finanční majetek je tvořen pouze položkou ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly v hodnotě 34 tisíc Kč. Tato položka se dělí na podíl v nadačním fondu Centrum bakalářských studií, která podporuje rozvoj bakalářského studia Vysoké školy báňské - Technické univerzity Ostrava v Šumperku a okolí, a podíl v Bytovém družstvu Štítý. Oproti minulému roku se hodnota dlouhodobých CP snížila o více než 70 % z titulu snížení podílu v bytovém družstvu, protože pro něj firma již neměla využití.

Podle vnitřních směrnic firmy se předměty dlouhodobé spotřeby do 7 tisíc Kč účtují přímo do spotřeby zásob a zároveň jsou sledovány v podrozvahové evidenci. Hodnota tohoto majetku je 31. 12. 2011 ve výši 3 897 tisíc Kč.

Hmotný majetek v částce v rozmezí 7 – 40 tisíc Kč jsou vedeny jako drobný dlouhodobý hmotný majetek. Podle zákona o účetnictví hmotný majetek od 40 tisíc Kč je veden jako regulérní dlouhodobý hmotný majetek.

Podobné podmínky platí i u dlouhodobého nehmotného majetku. Do hodnoty 20 tisíc Kč je zařazen přímo do spotřeby. Tuto položku vede firma k 31. 12. 2011 ve výši 99 tisíc Kč. Nehmotný majetek v hodnotě 20 – 60 tisíc Kč je veden jako drobný dlouhodobý nehmotný majetek.

Firma vlastní drobný dlouhodobý hmotný majetek ve výši 933 tisíc Kč a nástroje ve výšce 111 tisíc Kč. Drobný dlouhodobý nehmotný majetek firma vlastní ale v nulové účetní hodnotě. Tento majetek se odepisuje.

Životnost aktiva, jejíž údaj je stěžejní pro odepisování, je dle IFRS stanovena podle toho, jak dlouho účetní jednotka hodlá aktivum využívat. V úvahu se také ale musí brát zbytková hodnota aktiva.

Pro IFRS je také podstatné, aby se do pořizovací ceny aktiva připočítaly i výdaje na spojené s jeho vyřazením. U ČÚP jsou tyto výdaje zařazeny do nákladů až v době vzniku. (Výukové materiály UTB Zlín, FaME, 2011)

3.2.2 Analýza oběžných aktiv a časového rozlišení

Oběžná aktiva dosahovaly k 31. 12. 2011 výše 293 756 tisíc Kč, což činí téměř 53 % na celkových aktivech firmy. Časové rozlišení se na aktivech podílí necelým 1 %.

Jelikož je firma Klein & Blažek striktně výrobní společnost, tvoří podstatnou část oběžných aktiv především zásoby. Jsou zde využity všechny položky rozvahy kromě zvířat – materiál, nedokončená výroba, výrobky, zboží a poskytnuté zálohy na zásoby. Neméně výraznou částí oběžných aktiv jsou krátkodobé pohledávky, které se sestávají z položek pohledávky z obchodních vztahů, daňové pohledávky, krátkodobé poskytnuté zálohy, dohadné účty aktivní a jiné pohledávky. Krátkodobý finanční majetek tvoří pouze peníze a účty v bankách. Menší skupinu oběžných aktiv činí položka dlouhodobých pohledávek, konkrétně dlouhodobé poskytnuté zálohy. V tabulce níže vidíme vyčísleny položky jednotlivých oběžných aktiv a dále budou jednotlivé položky podrobně rozebrány.

Tab. 2 Rozvaha za rok 2011 – Oběžná aktiva

Rozvaha ke dni 31. 12. 2011					
text	č.ř.	běžné účetní období			min. úč. období
		brutto	korekce	netto	netto
C. Oběžná aktiva	31	296 525 620,68	-2 769 356,07	293 756 264,61	346 736 691,45
C.I. Zásoby	32	119 872 833,73	-1 620 523,34	118 252 310,39	88 977 448,91
1. Materiál	33	27 375 402,23	-181 566,13	27 193 836,10	36 413 511,50
2. Nedokončený výroba a polotovary	34	24 775 334,23	-3 250,85	24 772 083,38	36 955 715,78
3. Výrobky	35	18 900 647,74	-1 261 084,81	17 639 562,93	14 255 359,26
5. Zboží	37	11 306 588,18	-174 621,55	11 131 966,63	1 372 862,37
6. Poskytnuté zálohy na zásoby	38	37 514 861,35		37 514 861,35	

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Tab. 3 Rozvaha za rok 2011 – Oběžná aktiva - pokračování

Rozvaha ke dni 31. 12. 2011					
text	č.ř.	běžné účetní období			min. úč. období
		brutto	korekce	netto	netto
C.II. Dlouhodobé pohledávky	39	110 000,00		110 000,00	110 000,00
C.III. Krátkodobé pohledávky	48	120 585 985,93	-1 148 832,73	119 437 153,20	132 586 331,94
1. Pohledávky z obchodních vztahů	49	114 822 127,67	-1 148 832,73	113 673 294,94	128 110 130,61
6. Stát - daňové pohledávky	54	1 427 210,00		1 427 210,00	2 736 914,00
7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	55	3 145 036,76		3 145 036,76	216 351,00
8. Dohadné účty aktivní	56	726 109,00		726 109,00	647 541,00
9. Jiné pohledávky	57	465 502,50		465 502,50	875 395,00
C.IV. Krátkodobý finanční majetek	58	55 965 801,02		55 965 801,02	125 042 910,60
1. Peníze	59	71 843,33		71 843,33	67 519,68
2. Účty v bankách	60	55 884 957,69		55 884 957,69	124 975 390,92
D.I. Časové rozlišení	63	5 281 137,12		5 281 137,12	6 650 737,46
1. Náklady příštích období	64	5 236 808,52		5 236 808,52	6 450 887,16
3. Příjmy příštích období	66	44 328,60		44 328,60	199 850,30

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

- Zásoby tvoří 40 % oběžných aktiv podniku, což je dáno především výrobním charakterem firmy.
 - Materiál v brutto hodnotě činí přes 27 milionů Kč. Jsou zde zahrnuty položky materiálu na jednotlivých výrobních střediscích, režijní materiál, materiál ke zpracování, materiál na blokačním skladu a náhradní díly. Součástí hodnoty materiálu je také materiál na cestě, který byl k rozvahovému dni ve výši téměř 1 milionu Kč. Korekce materiálu v hodnotě 181 tisíc Kč je způsobena opravnými položkami, které byly vytvořeny za účelem přiblížení k reálné ceně materiálu.
 - Nedokončená výroba a polotovary vlastní výroby byly zachyceny ve výši 24 milionů Kč, 21 % zásob firmy. Dělí na nedokončenou výrobu materiálu, dílce a položky blokačního skladu, meziskladu a skladu polotovarů jednotlivých středisek. I u polotovarů figurují opravné položky ve výši 3 tisíc Kč.

- Výrobky na skladu eviduje firma k 31. 12. 2011 v brutto hodnotě téměř 19 milionů Kč. Tato položka zahrnuje výrobky pro jednotlivé odběratele a výrobky na blokačním skladu. Z titulu zobrazení reálných cen byly k těmto výrobkům vytvořeny opravné položky v částce 1 200 tisíc Kč.
- Zboží držela firma ke konci roku v hodnotě 11 milionů Kč, tedy necelých 10 % hodnoty zásob. Sestává se z jednotlivých položek zboží, jejich oceňovacích odchylek a zboží na cestě. I ke zboží byly vytvořeny opravné položky přes 174 tisíc Kč.
- Poskytnuté zálohy na zásoby jsou největší částí zásob. Jejich hodnota převyšuje 37 milionů Kč, necelých 32 % zásob. Zálohy byly poskytnuty nákup nástrojů. Z hodnoty poskytnutých záloh náleží 65 % na zálohy z tuzemska a zbylá část na zálohy poskytnuté pro zahraniční dodavatele.
- Dlouhodobé pohledávky, konkrétně poskytnuté zálohy, jsou nejmenší položkou oběžných aktiv. Jejich výše je evidována v částce 110 tisíc Kč, stejně jako v minulém období. Tyto zálohy byly poskytnuty jako jistina.
- Krátkodobé pohledávky tvoří také přibližně 40 % oběžných aktiv.
 - Pohledávky z obchodních vztahů jsou největší skupinou krátkodobých pohledávek, vytváří 95 % krátkodobých pohledávek. Odběratelé jsou firmě dlužni více než 13 milionů Kč. K pohledávkám se také vytvářela opravná položka ve výši 1 148 tisíc Kč. Daňově uznatelné opravné položky dosahují částky necelých 201 tisíc Kč (19% tuzemské pohledávky, 81 % zahraniční pohledávky), neuznatelné pak zbylých 948 tisíc Kč (77,5% tuzemské pohledávky, 22,5 % zahraniční pohledávky).
 - Druhou největší položkou krátkodobých pohledávek jsou krátkodobé poskytnuté zálohy na provozní činnosti firmy ve výši 3 milionů Kč. Firma disponuje také daňovou pohledávkou v hodnotě necelého 1,5 milionu Kč.
 - Posledními a nejmenšími položkami jsou dohodné účty aktivní, které vznikly z titulu zatím neuznaného plnění od pojišťovny za poškozený stroj a reklamací, které nebyly dosud uznány a vypořádány. Celková hodnota DÚA činí 726 tisíc Kč. Jiné pohledávky vlastní firma ve výši 465 tisíc Kč.

Ty zahrnují pohledávky za zaměstnance – poskytnuté půjčky, služby a půjčky pro učně při studiu a ostatní pohledávky za učni.

- Krátkodobý finanční majetek se skládá z peněz, které se dělí na hotovost v pokladně a ceniny, a finančních prostředků na různých účtech. Pokladna vede hotovost jak v českých korunách tak v eurech. Celková hotovost činila k 31. 12. 2011 částku 63 tisíc Kč. Zhruba 20 % hotovosti na pokladně je v domácí měně a 80 % v eurech. Ceniny jsou vedeny ke konci roku v hodnotě cca 8,5 tisíc Kč.

Bankovní účty má firma otevřené u Komerční banky, České spořitelny a ČSOB. Mimo běžné účty používá také devizové účty a krátkodobé termínované účty. Na těchto účtech jsou uloženy také rezervy zákonné společnosti.

- Časové rozlišení se skládá ze dvou položek a to nákladů a příjmů příštích období. Náklady příštích období zahrnují platby za leasingy a dodavatelské faktury s rozlišením období. Příjmy příštích období plynou firmě z pojistného plnění za poškozené stroje a pracovní úrazy. Je zde také zařazeno doučtování prodejních cen.

Zásoby jsou vedeny způsobem A a jsou oceňovány a vydávány podle metody FIFO u materiálu. K ceně materiálu jsou přičteny vedlejší náklady pokud je uvedeno k jakému materiálu náleží. Pro ocenění zásob zboží slouží vnitropodnikový ceník a vedlejší náklady se rozpouštějí podle vnitropodnikové směrnice. Zásoby vytvořené vlastní činností jsou vyčísleny vlastními náklady. Polotovary a vlastní výrobky se oproti tomu oceňují podle položek plánované kalkulace. (Klein & Blažek, 2011)

Podle zvolených používaných účetních metod nemusí být časové rozlišení použito pokud jde o případy nevýznamných částek a nezkreslí hospodářský výsledek společnosti. Nevýznamnou částkou byla stanovena hodnota do maximálně 8 tisíc Kč. V případech pravidelně opakujících se výnosů či nákladů nemusí být časové rozlišení taktéž použito.

Položky zásob jsou řešeny v IFRS a ČÚP podobně. Do zásob však podle IAS 2 nepatří významné náhradní díly s dlouhodobou povahou. Podobně jako náhradní díly fungují v IFRS povinné inspekce, které se musí vykázat jako aktivum. Budou se tedy odepisovat po dobu, než následuje další inspekce. (Krupová, 2010a, s. 26)

3.2.3 Analýza vlastního kapitálu

Vlastní kapitál se podílí na celkových pasivech z 52 %, činí tedy 288 877 tisíc Kč. Zbýlých 48 % tvoří cizí zdroje a časové rozlišení. Vlastní kapitál se dělí na základní kapitál, kapitálové fondy, rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku, výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období.

Tab. 4 Rozvaha za rok 2011 – Vlastní kapitál

Rozvaha ke dni 31. 12. 2011			
text	č.ř.	běžné úč. období	min. úč. období
		netto	netto
Pasiva			
Pasiva celkem	67	557 309 712,33	621 365 382,91
A. Vlastní kapitál	68	288 877 481,61	394 365 753,63
A.I. Základní kapitál	69	5 000 000,00	5 000 000,00
1. Základní kapitál	70	5 000 000,00	5 000 000,00
A.II. Kapitálové fondy	73	45 057 843,00	57 843,00
2. Ostatní kapitálové fondy	75	45 057 843,00	57 843,00
A.III. Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	79	2 333 150,00	2 333 150,00
1. Zákonný rezervní fond/Nedělitelný fond	80	500 000,00	500 000,00
2. Statutární a ostatní fondy	81	1 833 150,00	1 833 150,00
A.IV. Výsledek hospodaření minulých let	82	196 974 760,63	343 651 622,79
1. nerozdělený zisk minulých let	83	196 974 760,63	343 651 622,79
A.V. Výsledek hospodaření běžného účetního období	85	39 511 727,98	43 323 137,84

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

- Základní kapitál je splacen ve výši 5 milionů Kč a je zapsán v obchodním rejstříku. Na celkových pasivech se podílí necelým 1 %. Obchodní podíl ve firmě Klein & Blažek je tvořen vkladem 1 společníka ve výši celých 100 % a to firmou Klein – Invest s.r.o.
- Kapitálové fondy zde tvoří pouze ostatní kapitálové fondy, ty se dělí na ostatní kapitálové fondy ve výšce téměř 58 tisíc Kč a příplatek k vlastními kapitálu dle rozhodnutí valné hromady ve výšce 45 milionů Kč.
- Rezervní fondy jsou ze zákona tvořeny alespoň zákonným rezervním fondem, který musí být podle obchodního zákoníku minimálně 10 % ze základního kapitálu a tvoří se do výše stanovené ve společenské smlouvě, což je také 10 %. Částka 500 tisíc Kč tomuto odpovídá (Klein & Blažek, 2001).

Mimo povinně tvořený rezervní fond vytváří firma i statutární neboli sociální fond ve výši 1 533 tisíc Kč a ostatní fond, pod který spadá fond výstavby rodinných domů ve výši 300 tisíc Kč. Tyto fondy fungují jako zdroj krytí firemních půjček.

- Výsledek hospodaření minulých let je kladný i když se oproti minulému roku snížil téměř o polovinu. Vytváří celých 68 % vlastního kapitálu.
- Výsledek hospodaření běžného účetního období za rok 2011 činí 39,5 milionů Kč. Oproti minulému roku je to mírný pokles. Příčiny tohoto poklesu budou krátce rozebrány v analýze výsledovky.

3.2.4 Analýza cizích zdrojů a časového rozlišení

Cizí zdroje utváří 47 % a časové rozlišení 1 % na celkových pasivech firmy. Cizí zdroje se skládají z rezerv, dlouhodobých a krátkodobých závazků a bankovních úvěrů a výpomocí. Časové rozlišení pasivní sestává z výdajů příštích období.

Tab. 5 Rozvaha za rok 2011 – Cizí zdroje a časové rozlišení

Rozvaha ke dni 31. 12. 2011			
text	č.ř.	běžné úč. období	min. úč. období
		netto	netto
B. Cizí zdroje	86	262 793 792,76	226 616 399,02
B.I. Rezervy	87	48 401 754,00	24 812 436,00
1. Rezervy podle zvláštních právních předpisů	88	48 400 000,00	24 200 000,00
2. Rezervy na důchody a podobné závazky	89	1 754,00	612 436,00
B.II. Dlouhodobé závazky	92	15 392 400,00	13 507 087,00
10. Odložený daňový závazek	102	15 392 400,00	13 507 087,00
B.III. Krátkodobé závazky	103	170 999 638,76	188 296 876,02
1. Závazky z obchodních vztahů	104	117 395 478,63	152 571 649,70
4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	107	30 078 801,00	65 397,00
5. Závazky k zaměstnancům	108	10 810 340,00	11 024 586,00
6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	109	6 120 013,00	6 186 051,00
7. Stát - daňové závazky a dotace	110	2 848 033,00	4 171 553,00
10. Dohadné účty pasivní	113	3 506 741,13	13 999 762,32
11. Jiné závazky	114	240 232,00	277 877,00
B.IV. Bankovní úvěry a výpomoci	115	28 000 000,00	
2. Bankovní úvěry krátkodobé	117	28 000 000,00	
C.I. Časové rozlišení	119	5 638 437,96	383 230,26
1. Výdaje příštích období	120	5 638 437,96	383 230,26

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

- Rezervy má firma dvojího druhu. Zákonné rezervy tvoří jejich většinu 48 400 tisíc Kč a od minulého období se zdvojnásobily. Stalo se tak z důvodů plánovaných oprav budov a strojů.

Dalšími rezervami, které firma vytváří, jsou rezervy na nevybranou dovolenou ve výši pouhých necelých 2 tisíc Kč. Ty byly vytvořeny díky nevybrané dovolené za rok 2011, která bude vyplacena v roce 2012.

- Dlouhodobé závazky firma tvoří pouze z titulu odloženého daňového závazku, který dosahuje výše 15 392 tisíc Kč. Odložená daňová povinnost vznikla díky rozdílu mezi daňovými a účetními odpisy, opravným položkám k zásobám a pohledávkám a rezervám nevybranou dovolenou.
- Krátkodobé závazky se podílí na cizích zdrojích 65 % v částce necelých 171 milionů Kč. Jednotlivé položky krátkodobých závazků se dělí na závazky z obchodních vztahů, závazky ke společníkům, zaměstnancům, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, daňové závazky a dotace, dohadné účty pasivní a jiné závazky.
 - Závazky z obchodních vztahů tvoří největší položku, a to 68 %, krátkodobých závazků v částce 117 milionů Kč. Firma dluží 94 % ze svých obchodních závazků dodavatelům z tuzemska. Zbýlých 6 % jsou závazky k zahraničním dodavatelům.
 - Závazky ke společníkům se dělí na závazky ke společníkům a členům družstva, které dosahují čtvrt procenta, 78 tisíc Kč, ze závazků ke společníkům, a ostatní závazky ke společníkům, které jsou ve výšce 30 milionů Kč.
 - Závazky k zaměstnancům jsou pouhých 6 % z krátkodobých závazků firmy a dělají tak necelých 11 milionů Kč. Závazky, které měly být vyplaceny z pokladny, činily 81 tisíc Kč, zbytek byl veden pro úhradu z bankovního účtu.
 - Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění byly vyčísleny na 6 milionů Kč a podílí se na krátkodobých závazcích 3,5 %. Zúčtování

s institucí sociálního zabezpečení tvoří 70 % tohoto závazku a zúčtování s institucemi zdravotního pojištění tvoří zbylých 30 %.

- Daňové závazky a dotace se podílí na krátkodobých závazcích 1,6 % v hodnotě 2 848 tisíc Kč. Žádné dotace nebyly čerpány. Daňové závazky jsou tvořeny z titulu daně z přidané hodnoty a ostatních přímých daní.
- Dohadné účty pasivní se na krátkodobých závazcích podílejí ve výši 2 % v částce 3,5 milionů Kč. Dohadné účty pasivní jsou v tomto případě tvořeny nevyfakturovaným materiálem ve výši 3,5 milionů Kč.
- Jiné závazky firmy vznikají na základě srážek z mezd zaměstnanců. Srážky jsou vyměřeny za účelem sjednaného pojištění a spoření. Jsou nejmenší položkou krátkodobých závazků firmy ve výšce 240 tisíc Kč.
- Bankovní úvěry a výpomoci se sestávají pouze z krátkodobého revolvingového úvěru ve výši 28 milionů Kč.
- Časové rozlišení na straně pasiv vzniká ve firmě jen formou výdajů příštích období v celkové částce 5 638 tisíc Kč. Ty mají původ v dodavatelských fakturách, které nákladově souvisí s předešlým účetním obdobím.

Podle IAS 37 vytvářené rezervy musí splňovat daná kritéria – test na rezervy. Pokud je nesplňuje nemohou se tvořit. Podmínky nesplňuje tvorba zákonných rezerv na opravy HM.

3.3 Analýza výkazu zisků a ztráty

Stejně jako rozvaha je i výkaz zisků a ztráty povinnou součástí účetní závěrky jak podle českých tak podle mezinárodních účetních předpisů.

Výkaz zisků a ztrát se dělí na 3 logické části podle českých předpisů – provozní, finanční a mimořádný výsledek hospodaření. IFRS však mimořádný výsledek hospodaření neuznává a pracuje pouze s provozním a finančním VH.

3.3.1 Analýza výnosů

Celkové výnosy firmy Klein & Blažek činí přes 1 054 tisíc Kč. Protože je firma výrobní společností, jejím hlavním příjmem by měly být tržby z prodaných výrobků. V tabulce

(Tab. 6) níže vidíme strukturu a výši jednotlivých tržeb a výnosů. Následující odstavce budou tyto položky detailněji rozebírat.

Tab. 6 Výkaz zisků a ztrát za rok 2011 – Výnosy

Výnosy ke dni 31.12.2011		
Text	skutečnost v účetním období	
	běžném	minulém
I. Tržby za prodej zboží	20 289 150,66	25 443 217,40
II. Výkony	931 015 003,45	956 731 488,22
II. 1. Tržby za prodej vlast. Výrobků a služeb	938 523 976,96	939 902 663,06
II. 2. Změna stavu zásob vlastní činností	-8 001 238,51	16 252 696,16
II. 3. Aktivace	492 265,00	576 129,00
III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	76 824 624,66	57 567 756,00
III. 1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	775 672,00	1 873 364,30
III. 2. Tržby z prodeje materiálu	76 048 952,66	55 341 381,41
IV. Ostatní provozní výnosy	10 263 963,45	9 573 237,12
Provozní výnosy	1 038 392 742,22	992 324 071,74
VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	847 000,00	548 000,00
X. Výnosové úroky	231 512,62	22 000,12
XI. Ostatní finanční výnosy	14 298 625,68	10 575 324,51
Finanční výnosy	15 377 138,30	11 145 324,63
Mimořádné výnosy	0	0
Celkové výnosy	1 053 769 880,52	1 003 469 396,37

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Provozní výnosy generuje firma ze 4 základních oblastí – tržby za prodej zboží, výkony, tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu a ostatní provozní výnosy.

- Tržby za prodej zboží přesahují částku 20 milionů Kč. Na celkových výnosech se podílejí pouhými 1,9 %. Tržby za zboží vznikají firmě za prodej nástrojů ze 70 %. Zbýlých 30 % jsou tržby za ostatní zboží (gongy, zvonky atd.) v tuzemsku a zemích Evropské unie.
- Výkony tvoří nejvýraznější položku ze všech výnosů. Tvoří 88 % celkových výnosů. Výkony se skládají ze 3 různých položek:
 - Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb jsou hlavním generátorem zisku firmy a činí 938,5 milionů Kč. Tržby z prodeje výrobků obstarávají firmě 99 % tržeb a tržby za služby 1 % z této položky. Služby, které firma poskytuje se týkají oprav či předělávání nástrojů a jiné nástrojařské práce.

Tržby za prodej výrobků se dělí na prodej pro tuzemsko, země Evropské unie a ostatní země (např. Turecko). Z tuzemska plynou firmě největší tržby z prodeje výrobků v hodnotě 703 milionů Kč, 75 % tržeb z prodeje výrobků. Země Evropské unie se na tržbách za výrobky podílí 22 % v hodnotě necelých 208 milionů Kč. Země mimo Evropskou unii se na tvorbě tržeb z prodeje výrobků podílí již minimálně a to 1,5 % v částce téměř 14 milionů Kč.

Na výkonech se podílí více jak 100 %. Hodnotu výkonů snižuje následující položka, která je v záporných číslech.

- Změna stavu zásob vlastní činností je vyčíslena na – 8 milionů Kč. Položka se dělí na změnu stavu nedokončené výroby, polotovarů a výrobků.

Změna stavu výrobků je jedinou kladnou složkou změny stavu zásob ve výši 3 milionů Kč. Je to způsobeno tím, že příjem změny stavu výrobků na sklad převyšoval výdej.

U změny stavu nedokončené výroby a polotovarů je to přesně naopak. Výdej ze skladu převyšoval příjem u nedokončené výroby o téměř 5 milionů a u polotovarů o 7 milionů.

- Aktivace, konkrétně aktivace dlouhodobého hmotného majetku, je nejmenší položkou z oblasti výkonů v hodnotě 492 tisíc Kč. Aktivace drobného DHM tvoří 35 % této hodnoty.
- Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu vytváří pro podnik necelých 78 milionů Kč a činí tak 7 % z celkových výnosů. Většinu této částky, 99 %, se sestává z prodeje materiálu. Firma převážně prodává kovový šrot a z tohoto prodeje utržila 71,5 milionů Kč. Zbylou částku 7 milionů Kč získala firma z prodeje ostatního materiálu v tuzemsku (4 miliony Kč), EU (141 tisíc Kč) a v zemích mimo EU (879 tisíc Kč).

Z prodeje dlouhodobého majetku vznikly firmě tržby v částce 775 tisíc Kč. Firma prodala nepotřebný majetek, konkrétně osobní automobily a stroje.

- Ostatní provozní výnosy se skládají z výnosů z odepsaných pohledávek v zanedbatelné hodnotě 14 tisíc Kč a jiných provozních výnosů, které dohromady přesahují částku 10 milionů Kč.

Součástí jiných provozních výnosů jsou výnosy z tolerance materiálu, které generují 71 % ostatních provozních výnosů. Dalšími výraznými položkami jsou úhrady za pojistné plnění, vícepráce – náhrada za škody, výnosy z nájmu za pozemky a výnosy z poplatků za rozhlas.

Finanční výnosy firma získává ze 3 oblastí, jimiž jsou tržby z prodeje cenných papírů a podílů, výnosové úroky a ostatní finanční výnosy. Finanční výnosy byly obdrženy ve výšce 15 milionů Kč a na celkových výnosech tvoří 1,5% podíl.

- Tržby z prodeje cenných papírů a podílů skrývají výnosy z prodeje podílů bytového družstva, za které firma získala 847 tisíc Kč.
- Výnosové úroky za vedení běžných a termínovaných účtů firmě přinesly 231 tisíc Kč.
- Ostatní finanční výnosy zahrnují pouze jednu položku a tou jsou kursově zisky, které produkují značnou část finančních výnosů firmy, celých 93 % v hodnotě 14 milionů Kč.

O mimořádných výnosech (nárok na náhradu po živelných pohromách, odpisy promlčených závazků vůči dodavatelům, právně zaniklé závazky apod.) firma za účetní období roku 2011 neúčtovala. Nevzniká zde tedy ani rozdíl mezi českými předpisy a IFRS.

Pro transformaci výsledovky na výkaz zisků a ztráty podle IFRS se musí brát na zřetel pravidla, které musí položka výnosu splňovat, aby mohla být výnosem. Základním pravidlem je, aby u tržeb z prodeje výrobků přecházela všechna podstatná práva a rizika spojená s výrobkem na odběratele. Toto pravidlo nesplňuje položka změna stavu zásob ani aktivace, takže celkový výsledek hospodaření bude rozdílný pro českou a mezinárodní legislativu.

3.3.2 Analýza nákladů

Celkové náklady byly vynaloženy v částce 1 002 tisíce Kč. Největší díl nákladů bylo spotřebováno v oblasti provozních výnosů na spotřebu materiálu, energie a na osobní

náklady, jak je u výrobních společností typické. Následující tabulka (Tab. 7) vyobrazuje jednotlivé položky nákladů, které budou postupně podrobně popsány.

Tab. 7 Výkaz zisků a ztrát za rok 2011 – Náklady

Náklady ke dni 31.12.2011		
Text	skutečnost v účetním období	
	běžném	minulém
A. Náklady vynaložené na prodané zboží	19 168 434,45	22 831 706,53
B. Výkonová spotřeba	687 276 640,30	682 400 330,29
B. 1. Spotřeba materiálu a energie	610 227 161,26	606 240 912,98
B. 2. Služby	77 049 479,04	76 159 417,31
C. Osobní náklady	219 639 390,72	227 607 937,82
C. 1. Mzdové náklady	161 776 748,00	171 770 783,00
C. 3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	55 050 179,00	53 766 364,00
C. 4. Sociální náklady	2 812 463,72	2 070 790,82
D. Daně a poplatky	366 301,90	663 663,60
E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	26 488 786,00	21 567 756,00
F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	4 771 701,86	3 889 484,31
F. 1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	779 476,00	1 004 194,00
F. 2. Prodaný materiál	3 992 225,86	2 885 290,31
G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	20 475 917,94	25 211 229,83
H. Ostatní provozní náklady	9 013 316,84	6 491 038,61
Provozní náklady	987 200 490,01	990 663 146,99
J. Prodané cenné papíry a podíly	72 000,00	48 000,00
N. Nákladové úroky	621 808,14	172 538,34
O. Ostatní finanční náklady	14 964 321,39	15 474 665,91
Finanční náklady	15 658 129,53	15 695 204,25
Mimořádné náklady	0	0
Celkové náklady	1 002 858 619,54	1 006 358 351,24

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Provozní náklady jsou více variabilní než provozní výnosy. Zahrnují 8 různých oblastí.

- Náklady vynaložené na prodané zboží se podílí necelými 2 % na celkových nákladech, tj. 19 milionů Kč. Zahrnují prodané nástroje, zvonky, gongy a jejich cenové rozdíly. Část prodaných nástrojů se na této položce podílí 68 % nákladů z prodaného zboží, téměř 13 miliony Kč.

- Výkonová spotřeba je největší položkou, 69,5 %, z celkových nákladů. Skládá se ze spotřeby materiálu, energií a služeb. Dohromady čítá výkonová spotřeba 687 milionů Kč.

- Spotřeba materiálu je objemná položka, na kterou se vynaložilo 588 milionů Kč, dělá 86 % výkonové spotřeby. Zahrnuje spotřebu jednicového a režijního materiálu. Jednicový materiál se na položce spotřeba materiálu účastní 88 % v částce 517 milionů Kč a režijní oproti tomu jen 16,5 milionů Kč, tedy necelá 3 %.

Dalšími složkami jsou přímá spotřeba náhradních dílů, měřidel, tiskovin, reklamních předmětů a obalů. Nejvýraznější složkou je spotřeba náhradních dílů v hodnotě 10,5 milionů Kč.

Spotřeba materiálu zahrnuje také spotřebu náradí v hodnotě 20 milionů Kč, více než 3 % této položky. Jsou zde obsaženy technologické ztráty a spotřeba materiálu na vzorky. Další výraznou složkou je spotřeba paliv a pohonných hmot, které dohromady spotřebovaly 2,5 milionů Kč v poměru 7:3.

Část spotřeby materiálu, kde se nachází tolerance materiálu činí, 1 %, tj. 6 milionů Kč.

- Spotřeba energií je oproti materiálu mizivou položkou. Bylo na ní vydáno téměř 22 milionů Kč, z výkonové spotřeby to je 3 %. Spotřeba energií je rozdělena na spotřebu elektrické energie, plynu a vodné. Celých 90 % ze spotřebovaných energií bylo vynaloženo na elektrickou energii, tedy skoro 20 milionů Kč. Spotřeba plynu vydala pouze na 1 873 tisíc Kč a náklady na vodné byly minimální, ve výšce 121 tisíc Kč.
- Služby jsou stejně jako materiál hodně variabilní položkou i když dosahují pouhých 11 % z výkonové spotřeby. Můžeme je rozdělit na 4 racionální celky – opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci a ostatní služby

Ostatní služby tvoří největší díl služeb, 76 % v hodnotě 58,5 milionů Kč. Shromažďují množství různých služeb: přepravné, zvláštní dopravu, nájemné, nájemné za leasing, inzerci a reklamu, náklady na agenturní

zaměstnance, služby podniků výpočetní techniky, ostrahu, školení, poradenskou činnost, likvidace odpadů, ekologické služby apod.

Opravy a udržování jsou druhou největší složkou služeb v hodnotě 17,5 milionů Kč, 22 % služeb. Nejnákladnější opravy a udržování vyžadují stroje v částce 14,5 milionů Kč. Na budovy bylo vynaloženo necelé 3 miliony Kč. Zbývá částka byla spotřebována opravami dlouhodobého drobného hmotného majetku.

Cestovné a náklady na reprezentaci zahrnují zbylá 2 % služeb. Cestovné bylo poskytnuto na stravné, výdaje související s pracovní cestou a náhradu za použití vlastního osobního vozidla v celkové částce 751 tisíc Kč. Náklady na reprezentaci pak byly vynaloženy v hodnotě 177 tisíc Kč.

- Osobní náklady tvoří další velkou položku provozních nákladů, která roste s počtem přijatých zaměstnanců,. Firma měla k 31. 12. 2011 průměrně 648 zaměstnanců vedených jako kmenových a 10 agenturních zaměstnanců (tyto náklady jsou už zahrnuti ve službách). Osobní náklady jsou 1/5 z celkových nákladů firmy, bylo na ně spotřebováno 220 milionů Kč.
 - Mzdové náklady tvoří 73 % osobních nákladů v hodnotě 162 milionů Kč. Jsou zde zařazeny jednicové mzdy, časové mzdy přímé, režijní mzdy, výkonové prémie, příspěvek zaměstnavatele na životní pojištění a odměny dle kolektivní smlouvy.

Do mzdových nákladů se také připočítávají příjmy jednatelů i s prémie, které byly vyčísleny na 1 280 tisíc Kč.
 - Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění vytváří firmě spotřebu prostředků v hodnotě 55 milionů, cca 25 % z osobních nákladů. Položka je rozdělena na zákonné sociální pojištění a zákonné zdravotní pojištění v poměru 3:1.
 - Sociální náklady se podílí na osobních nákladech mírně přes 1 % částkou necelých 3 milionů Kč. Dělí se na zákonné a ostatní sociální náklady. Ty zákonné obsahují náklady závodního stravování, náklady na nemocenské a lékařské vyšetření.

- Daně a poplatky jsou nejmenší položkou z provozních nákladů. Jejich náklady dosáhly pouhých 366 tisíc Kč. Přes 80 % z daní je vynaloženo na daň z nemovitosti.

Dalších 12 % se řadí k ostatním nepřímým dním a poplatkům, na kterých se podílejí kolky, poplatky za znečišťování ovzduší, neuplatněný odpočet DPH a daň z nepeněžitých plnění. Zbýlých necelých 8 % nákladů na daně bylo vynaloženo na daň silniční.

- Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se na celkových nákladech podílí 2,6 %. Náklady na odpisy, které však nejsou výdajem, činí 26,5 milionů Kč. Patří sem i odpisy dlouhodobého drobného majetku a nástrojů.
- Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu činí pro dlouhodobý majetek 780 tisíc Kč a pro materiál téměř 4 miliony Kč. Materiál se prodával především jednicově.
- Změna stavu rezerv a opravných položek se dělí na zákonné a ostatní. Dohromady tyto náklady vzrostly na 20,5 milionů Kč.

Zákonné rezervy byly vytvořeny ve výšce 24 200 tisíc Kč, jak již bylo zmíněno u cizích zdrojů. Položka rezerv je však také snížena rozpuštěním 610 tisíc Kč na odvod sociálního a zdravotního pojištění placeného z odměn zaměstnavatele.

Opravné položky nebyly vytvořeny žádné, naopak byly akorát rozpouštěny a to ve výši 2 883 tisíc ze zákonných opravných položek a ve výši 229 tisíc z ostatních opravných položek, především materiálu.

Finanční náklady se skládají z prodaných cenných papírů a podílů, nákladových úroků a ostatních finančních nákladů. Celkem finanční náklady činí 15,5 milionů Kč a na celkových nákladech mají 1,5% podíl. Poměr je tedy stejný jako u výnosových položek.

- Prodané cenné papíry a podíly jsou nejmenší částkou z finančních nákladů. Jejich nominální cena byla 72 tisíc Kč.
- Nákladové úroky činí necelé 4 % z finančních nákladů v celkové výši 621 tisíc Kč. Patří sem úroky z běžných účtů, ty dělají 1/3 z nákladových úroků. Také sem patří úroky z půjčky Klein-Invest, které činí zbylé 2/3 těchto úroků.

- Ostatní finanční náklady jsou tvořeny skupinou kursových ztrát a jiných finančních nákladů. Kursové ztráty dosáhly částky 14,5 milionů Kč, což se na podílí 92 % na finančních nákladech. Mírně tak přesahují kursové výnosy.

Jiné finanční náklady, kam jsou zařazeny náklady na vedení účtu, náklady z úvěrového účtu a další finanční náklady, činí pouhých 616 tisíc Kč, tedy téměř 4 % z finančních nákladů.

3.3.3 Analýza daně z příjmů za běžnou činnost

Firma Klein & Blažek dosáhla za rok 2011 zisku před zdaněním v hodnotě 50 911 tisíc Kč. Sazba daně pro právnické osoby v roce 2011 činí 19 % z výsledku hospodaření. Daňová povinnost splatná byla firmou vyčíslena na 9 514 tisíc Kč.

Odloženou daň musí vykazovat firmy, které mají povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. Odložená daň byla vyčíslena na 1 885 tisíc Kč. Příčiny tvorby odložené daně plynou z titulu rozdílné zůstatkové daňové a účetní ceny dlouhodobého majetku, tvorby účetních rezerv a opravných položek k zásobám a pohledávkám.

Tab. 8 Výkaz zisků a ztrát za rok 2011 – Daň z příjmů za běžnou činnost

Výkaz zisků a ztráty ke dni 31.12.2011		
Text	skutečnost v účetním období	
	běžném	minulém
Q. Daň z příjmů za běžnou činnost	11 399 533,00	10 426 524,00
Q.1. -splatná	9 514 220,00	8 101 570,00
Q. 2. - odložená	1 885 313,00	2 324 954,00
Výsledek hospodaření za účetní období	39 511 727,98	43 323 137,84
Výsledek hospodaření před zdaněním	50 911 260,98	53 479 661,84

Zdroj: Vlastní zpracování Klein & Blažek, 2012)

IFRS vůbec neřeší splatnou daň ze zisku. To je úkolem jednotlivých národních legislativ.

Standard je zaměřen na výpočet a vykazování odložené daně ze zisku. Odložená daň vychází z rozdílných daňovými a účetními zůstatkovými hodnotami aktiv a závazků - tzv. přechodné rozdíly. ČÚP počítají se všemi přechodnými rozdíly, u IFRS existuje pár výjimek, které se neberou v potaz. Patří sem daňově neuznatelný goodwill a goodwill, který je záporný. (Kříž, 2009. s. 60)

3.4 Analýza výkazů cash flow

Výkaz cash flow zobrazuje příjmy a výdaje společnosti z hlediska provozní, finanční a investiční činnosti. Žádaný průběh je takový, aby příjmy převyšovaly výdaje. Podle české účetní legislativy výkaz cash flow nemusí být součástí závěrky, která se sestavuje v plném rozsahu, IFRS ale tento výkaz povinně vyžaduje vždy.

Výkaz peněžních toků firmy Klein & Blažek je zobrazen nepřímou metodou výpočtu. Vychází ze stavu výsledku hospodaření běžného období před zdaněním a je upraven o jednotlivé nepeněžní operace, změny stavu zásob, provozních pohledávek a závazků, které by jinak peněžní toky výrazně zkreslovaly.

Konečný stav peněžních prostředků z peněžních toků činí 55 956 tisíc Kč a shoduje se s položkou peněžních ekvivalentů v rozvaze.

3.4.1 Cash flow z provozní činnosti

Provozní činnost firmy generuje kladný peněžní tok firmy a to v hodnotě téměř 62 milionů Kč. Následující tabulka zobrazuje jednotlivé toky peněz z různých provozních činností. Jelikož je výkaz cash flow úzce provázán s rozvahou a výkazem zisků a ztráty, byly jednotlivé položky rozebrány v přecházejících kapitolách.

Tab. 9 Peněžní tok za rok 2011 – Peněžní tok z provozní činnosti

Peněžní tok ke dni 31. 12. 2011			
Text	č.ř.	skutečnost v účetním období	
		běžném	minulém
P. Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	1	125 042 910	32 697 957
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti	2		
Z. Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	3	50 911 260	53 749 662
A. 1. Úpravy o nepeněžní operace	4	52 503 559	41 307 376
A. 1. 1. Odpisy stálých aktiv	5	26 488 786	21 567 756
A. 1. 2. Změna stavu opravných položek a rezerv	6	26 395 674	20 488 834
A. 1. 3. Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv	7	-771 196	-1 369 170
A. 1. 5. Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků a vyúčtované výnosové úroky	9	390 295	150 538
A*. Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami pracovního kapitálu a mimořádnými položkami	11	103 414 819	95 057 038
A. 2. Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	12	-27 441 463	68 896 925
A. 2. 1. Změna stavu pohledávek z provozní činnosti aktivních účtů časového rozlišení a dohadných účtů aktivních	13	12 495 538	36 585 354

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Tab. 10 Peněžní tok za rok 2011 – Peněžní tok z provozní činnosti - pokračování

Peněžní tok ke dni 31. 12. 2011			
Text	č.ř.	skutečnost v účetním období	
		běžném	minulém
A. 2. 3. Změna stavu zásob	15	-29 254 862	-18 287 421
A**. Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami	17	75 973 356	163 953 963
A. 3. Vypacené úroky s výjimkou kapitalizovaných úroků	18	-621 808	-172 538
A. 4. Přijaté úroky	19	231 512	29 660
A. 5. Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a za doměrky daně za min. období	20	-13 623 220	-6 896 476
A***. Čistý peněžní tok z provozní činnosti	23	61 959 840	156 914 609

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

3.4.2 Cash flow z investiční činnosti

Investiční činnost firmy tvoří pouze výdaje spojené s nabytím aktiv a příjmy z prodeje aktiv. Investiční činnost firmy tvoří také kladný peněžní tok, dokonce vyšší než provozní činnost firmy.

Tab. 11 Peněžní tok za rok 2011 – Peněžní tok z investiční činnosti

Peněžní tok ke dni 31. 12. 2011			
Text	č.ř.	skutečnost v účetním období	
		běžném	minulém
Peněžní toky z investiční činnosti	24		
B. 1. Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	25	103 178 409	-58 739 474
B. 2. Příjmy z prodeje stálých aktiv	26	775 642	2 421 634
B***. Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	28	103 954 051	-56 318 110

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

3.4.3 Cash flow z finanční činnosti

Peněžní toky z finanční činnosti firmy informují o zdroji peněžních prostředků a jejich ekvivalentů, tedy jestli se jedná spíše o společnosti či banky a jiné finanční instituce.

Spotřeba peněžních prostředků za rok 2011 se oproti minulému období velmi navýšila, téměř 13-ti násobně. Způsobilo to vyplacení přímých plateb z fondů, podílů na zisku a finančního vypořádání se společnostmi, a výběry peněžních prostředků společnostmi.

Finanční oblast peněžních toků nevytváří žádné prostředky, ale pouze je vydává. Vytvořené prostředky z provozních a investičních toků tento výdej kryjí.

Tab. 12 Peněžní tok za rok 2011 – Peněžní tok z finanční činnosti

Peněžní tok ke dni 31. 12. 2011			
Text	č.ř.	skutečnost v účetním období	
		běžném	minulém
Peněžní toky z finančních činností	29		
C. 2. Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty	31	-235 000 000	-18 300 000
C. 2. 1. Zvýšení peněžních prostředků a ekvivalentů z titulu zvýšení základního kapitálu, emisního ážia, rezervního fondy včetně složených záloh	32	0	-5 000 000
C. 2. 2. Vyplacení podílu na vlastním kapitálu společníkům	33	0	-5 000 000
C. 2. 3. Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů	34	-45 000 000	0
C. 2. 4. Úhrada ztráty společníky	35	0	0
C. 2. 5. Přímé platby na vrub fondů	36	-95 000 000	0
C. 2. 6. Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku vč. zaplacené srážkové daně a finanční vypořádání se společníky	37	-95 000 000	-8 300 000
CCCC. Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	38	-235 000 000	-18 300 000

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

3.5 Analýza výkazů o změnách ve vlastním kapitálu

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu zahrnuje všechny změny, které se v oblasti vlastního kapitálu udály za účetní období.

Další tabulka (Tab. 13) zobrazuje jak jednotlivé změny položek vlastního kapitálu na něj za rok 2011 působily.

Tab. 13 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

(v tisících Kč)	základní kapitál	zákonný rezervní fond	kapitálové fondy	statutární a ostatní fondy	nerozdělený zisk min. let	VH b. o.	vlastní kapitál celkem
VK- stav k 1. 1. 2011	5 000	500	58	1 833	343 651	0	351 042
Změna ZK	0	0	0	0	0	0	0
Příděl do zákoného rezervního fondu	0	0	0	0	0	0	0
Příděl do kapitálových fondů	0	0	45 000	0	0	0	45 000
Příděl do ostatních fondů	0	0	0	0	0	0	0
VH minulých let	0	0	0	0	-146 677	0	-146 677
VH b. o.	0	0	0	0	0	39 511	39 511
VK - stav k 31. 12. 2011	5 000	500	45 058	1 833	196 974	39 511	288 876

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Základní kapitál se neměnil vůbec. Naposledy tato změna proběhla v srpnu roku 2001, kdy byl základní kapitál navýšen z 300 na 500 tisíc Kč. Ani zákonný rezervní fond se nijak neměnil. Zůstává v zákonem dané výši 10 % ze základního kapitálu.

Kapitálové fondy se zvýšily o příplatek ke kapitálovým fondům v hodnotě 45 milionů Kč. Tento příplatek byl vytvořen kvůli rozhodnutí valné hromady.

Nerozdělený zisk minulých let byl snížen o celých 146 677 tisíc Kč.

Navíc firma vytvořila za rok 2011 zisk po zdanění ve výši 39,5 milionů Kč. Tento je podrobně popsán v kapitole o analýze výkazu zisku a ztrát.

4 PROJEKT PŘEVODU ČESKÝCH ÚČETNÍCH VÝKAZŮ NA VÝKAZY PODLE IAS/IFRS

V projektové části bude nejdříve krátce naznačeno jaký by měla firma následovat postup při přechodu na IFRS.

V další části projektu se budou převádět jednotlivé položky výkazů tak, aby odpovídaly požadavkům stanovených v IFRS. Rozdílné položky byly již definovány při analýze výkazů účetní závěrky.

Transformace výkazů se bude týkat pouze výkazů rozvahy, výsledovky a výkazu o změnách ve VK. Převod výkazu peněžních toků je nad rámec této práce.

S položkami, jenž se shodují s požadavky IFRS, nebudou prováděny žádné operace a budou ponechány ve výkazech ve stávající formě.

Následně budou sestaveny přechodové výkazy, kde budou zobrazeny položky podle ČÚP, položky podle IFRS a jejich změny.

V poslední projektové části budou jednotlivé výkazy sestaveny v souladu s IFRS.

4.1 Přechod firmy na IFRS

Podle docentky Lenky Krupové, autorky odborných knih a článků na téma IFRS „není přechod na IFRS čistě technický problém, kdy se zamění jeden řádek rozvahy za druhý.“ Netýká se pouze vedení účetnictví, ale také managementu a jeho přijatých rozhodnutí o aplikaci IFRS a podstatě ekonomických jevů (2009).

Tato autorka také uvádí etapy, do nichž lze rozdělit práci při převodu na IFRS (Krupová, 2007):

1. Příprava firmy na první přechod – náplní této přípravy je především seznámení zainteresovaných pracovníků s důvody a dopady přechodu na IFRS
2. Analýza účetní závěrky sestavená podle národní legislativy – jejím účelem je identifikace oblastí, které se budou převádět podle IFRS
3. Analýza problémů, které nejsou součástí národní legislativy – týká se položek, které národní legislativa neuvádí ve výkazech, ale IFRS ano (leasing, probíhající soudní spory, poskytnuté záruky, závazky z budoucí rekultivace)

4. Určení hranice významnosti pro první převod – měla by být taková, aby první převod na IFRS byl zvládnutelný a za nevýznamné považovat pouze ty položky, jejichž neuvedení nepřivede uživatele v omyl
5. Podrobná analýza peněžních částek u převáděných položek – musí být přesně určeno o jaké částky se jedná, ať již při vyřazování či zavádění do výkazů
6. Volba oceňovacích základů a účetních politik
7. Převod účetní závěrky na IFRS
8. Sestavení účetní závěrky včetně přílohy – první sestavení výkazů účetní závěrky se řídí podle IFRS 1. Pro její sestavení musí být převedeny na IFRS alespoň 2 předcházející účetní období firmy.

Další odborník na IFRS Robert Mládek upozorňuje na snahu řešit převod na IFRS pomocí převodových můstků a zásadně ji nedoporučuje. Převodový můstek by se mohl snadno stát velice složitým a nepřehledným. Pokud se navíc firma zavázala k používání IFRS nemůže si dovolit nejprve účetní případy zaúčtovat podle národní legislativy a až posléze je převést podle IFRS. (Mládek, 2009)

4.2 Transformace rozvahy

4.2.1 Transformace aktiv

Dlouhodobý nehmotný majetek

Software splňuje všechny požadavky na uznání nehmotného majetku podle IFRS. Nehmotné aktivum musí splňovat kritérium identifikovatelnosti, ovládnutí podnikem, budoucích ekonomických užitků. Do transformované rozvahy bude proto převedena hodnota softwaru ve stejné částce.

Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje položky, které již byly pořízeny, ale zatím nebyly uvedeny do užívání. I nedokončený DNM splňuje výše uvedené podmínky, i když ještě nebyl zařazen do výrobního procesu, je zde vysoká pravděpodobnost, že tak bude v nejbližší době učiněno. Není tak ohrožena podmínka budoucích ekonomických užitků.

Dlouhodobý hmotný majetek

Pozemky i další zmiňovaný dlouhodobý hmotný majetek je především využíván k hlavní ekonomické činnosti firmy Klein & Blažek. Pozemky splňují definici aktiv podle IFRS i podmínky dlouhodobosti.

I když firma Klein & Blažek pronajímá malý zlomek z vlastněných pozemků firmě ZEAS Březná, která ho využívá k zemědělským účelům, z aktiv společnosti nebude vyjmut. Jedná se totiž pouze o operativní pronájem, který nemá vliv na ekonomickou podstatu aktiva. Navíc existuje možnost, že firma bude chtít v budoucnu tento pronájem ukončit, aby ho mohla využít pro své účely. Jednotlivé závody se postupem času rozrůstají a hlavně 1. závod je rozšiřován o nové haly a sklady.

Jak už bylo uvedeno v analytické části práce, ke stavbám patří 1. a 2. závod podniku, který zahrnuje veškeré provozy, haly, sklady, dílny a administrativní části budov.

K samostatným movitým věcem patří zejména inventář jednotlivých závodů, tedy vybavení kanceláří, jednotlivých provozů – obráběcí centra, lisy, svářecí centra apod., dopravní prostředky – osobní automobily a vysokozdvizné vozíky.

Jiný DHM skrývá položky drobného DHM v rozmezí pořizovací hodnoty od 7 do 40 tisíc Kč.

Nedokončený DHM je obdobný jako u nehmotného majetku. Patří sem pořízení různého majetku (asfaltované nádvoří, sklad materiálu), který ještě nebyl zařazen do užívání.

Položka poskytnuté zálohy na DHM znázorňuje částku, která již byla zaplacená za účelem pořízení DHM.

Všechny tyto položky mohou být zařazeny do rozvahy sestavené dle IFRS v částkách, které odpovídají rozvaze sestavené podle ČÚP. Navíc ale k dlouhodobým aktivům firmy musí být zařazeny i majetky pořizované na finanční leasing a dlouhodobý majetek pod hodnotu stanovenou účetní jednotkou, který se zařazuje přímo do spotřeby. Tyto položky jsou transformovány v následujících kapitolách.

Drobný dlouhodobý majetek

Měl by se zařadit do dlouhodobých aktiv a odepisovat. Nutno stanovit dobu životnosti pro potřeby odepisování.

Drobný hmotný dlouhodobý majetek v hodnotě nad 7 tisíc Kč a drobný nehmotný majetek na 20 tisíc Kč byl do rozvahy již zařazen účetní jednotkou. Avšak je nutné sem zařadit ještě drobný dlouhodobý majetek, který nedosahuje stanovených hranic.

Dlouhodobá aktiva se tudíž zvýší z titulu drobného dlouhodobého majetku do hodnoty 7 tisíc Kč o 3 897 tisíc Kč. Tyto se musí také odepisovat. Životnost těchto aktiv byla odhadnuta na 2 roky. Každý rok se tedy zvýší položka nákladů za odpisy o 1 948,5 tisíc Kč.

Drobný nehmotný majetek zvýší dlouhodobá aktiva o 99 tisíc Kč. Odpisy se tedy zvýší každoročně o dalších 49,5 tisíc Kč, protože i životnost drobných nehmotných aktiv byla odhadnuta na 2 roky.

Protože tyto majetky byly původně účtovány do spotřeby, musíme je z ní také vyjmout a to v hodnotě 3 996 tisíc Kč.

Stejným způsobem se musí převést i významné náhradní díly, tedy takové které mají životnost delší jak 1 rok. Protože ty jsou ale zařazeny v drobném DHM do 7 tisíc Kč, tak už byl jejich převod ošetřen v minulých odstavcích.

Změna v rozvaze:

- *Zvýšení dlouhodobého hmotného majetku o 3 897 tisíc Kč*
- *Zvýšení dlouhodobého nehmotného majetku o 99 tisíc Kč*
- *Zvýšení opravěk z DHM o 1 948,5 tisíc Kč*
- *Zvýšení opravěk z DNM o 49,5 tisíc Kč*

Změna ve výsledovce:

- *Vyjmutí drobného DHM z nákladů ve výši 3 897 tisíc Kč*
- *Vyjmutí drobného DNM z nákladů ve výši 99 tisíc Kč*
- *Zařazení odpisů z drobného DHM do nákladů ve výši 1 948,5 tisíc Kč*
- *Zařazení odpisů z drobného DNM do nákladů ve výši 49,5 tisíc Kč*

Leasing

Firma Klein & Blažek si přes finanční leasing v průběhu své činnosti pořizovala převážně strojní zařízení jako např. frézy, obráběcí centra, lisy, soustruhy apod. Stejně tak je tomu

i v roce 2011, kdy firma pořizuje přes finanční leasing 9 strojních zařízení, která budou splacena v následujících letech. Přehled těchto zařízení vidíme v tabulce níže (Tab. 14).

Tab. 14 Finanční leasing majetku v roce 2011 v Kč

p.č.	předmět leasingu	splátky celkem	uhrazeno	Zbývá uhradit do 1 roku	Zbývá uhradit po 1 roce
1.	Tvářecí lis	60 893 000	40 571 000	10 161 000	10 161 000
2.	Odvíjecí zařízení	5 658 000	3 772 000	943 000	943 000
3.	Obráběcí centrum	8 569 000	6 855 000	1 714 000	0
4.	Jednokotoučový automat	1 823 000	1 367 000	365 000	91 000
5.	Stroj EMCO 65	1 319 000	1 295 000	11 000	13 000
6.	Stroj EMCO 45	927 000	911 000	8 000	8 000
7.	Stroj INDEX I	2 021 000	1 985 000	17 000	19 000
8.	Stroj INDEX II	2 553 000	2 507 000	22 000	24 000
9.	Stroj INDEX III	2 653 000	2 606 000	23 000	24 000
	Celkem	86 416 000	61 869 000	13 264 000	11 283 000

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Další tabulka (Tab. 15, 16) ukazuje jednotlivé splátky v letech. Ty jsou stěžejní pro přepočítání na cenu aktiva, které bude posléze zařazeno do dlouhodobého hmotného majetku.

Pro přepočítání leasingových splátek na současnou hodnotu využijeme úrokové míry, které je shodná s úrokovou mírou dlouhodobého úvěru, který si v té době (2008) firma vzala. Úroková míra je odvozena od sazby 1M PRIBOR + 1,65 %. V roce 2008 se PRIBOR 1M pohybovala v okolo 4 %. Úroková míra, se kterou se bude počítat, je 5,65 %.

Tab. 15 Jednotlivé splátky a současné hodnoty splátek za předměty finančního leasingu

Předmět leasingu	V tis. Kč	2008	2009	2010	2011	2012	2013	celkem
Tvářecí lis	Splátky	10 090	10 162	10 159	10 160	10 161	10 161	60 893
	SH	9 550	9 104	8 615	8 155	7 719	7 307	50 450
Odvíjecí zařízení	Splátky	945	942	943	942	943	943	5 658
	SH	894	844	800	756	716	678	4 689
Obráběcí centrum	Splátky	0	3 427	1 714	1 714	1 714	0	8 569
	SH	0	3 244	1 536	1 453	1 376	0	7 608
Jednokotoučový automat	Splátky	0	638	364	365	365	91	1 823
	SH	0	604	326	310	293	69	1 602
Stroj EMCO 65	Splátky	0	528	570	197	11	13	1 319
	SH	0	500	511	167	9	10	1 196
Stroj EMCO 45	Splátky	0	371	400	140	8	8	927
	SH	0	351	358	119	6	6	841

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Tab. 16 Jednotlivé splátky a SH splátek za předměty finančního leasingu - pokračování

Předmět leasingu	V tis. Kč	2008	2009	2010	2011	2012	2013	celkem
Stroj INDEX I	Splátky	0	810	872	303	17	19	2 021
	SH	0	767	781	257	14	14	1 833
Stroj INDEX II	Splátky	0	1 023	1 102	382	22	24	2 553
	SH	0	968	987	324	18	18	2 315
Stroj INDEX III	Splátky	0	1 063	1 146	397	23	24	2 653
	SH	0	1 006	1 027	337	18	18	2 406

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Po samotném výpočtu ceny hodnoty dlouhodobých aktiv a jejich zařazení do majetkové struktury podniku, se nesmí zapomenout zařadit tuto hodnotu také do kapitálové struktury, tedy pasiv podniku, jako závazek k poskytovateli finančního leasingu. Splátky do 1 roku budou vykázány v krátkodobých závazcích a splátky v dalších letech jako závazky dlouhodobé.

Pro hodnotu aktiv i závazků, které budou zařazeny do rozvahy, se bere nižší z reálné hodnoty aktiv a současné hodnoty splátek. Fair value pro tyto konkrétní stroje by byla obtížně zjistitelná, protože kdyby firma v současné době chtěla tyto aktiva prodat, těžko by našla kupce. Stroje jsou upraveny pro specifickou výrobu firmy. Proto za hodnotu dlouhodobého majetku budeme považovat současnou hodnotu splátek leasingu. Ty jsou vyjádřeny v předešlé tabulce (Tab. 13).

Kromě zařazení aktiva a závazků do rozvahy, se musí počítat i s rozdělením splátky na úrok, který se zaúčtuje do výsledovky, a splátku závazku, která se musí brát v úvahu pro postupné snižování závazku.

S zařazením aktiv do dlouhodobého majetku se pojí také jeho následné odepisování, které se musí uvést jako náklad. Tato skutečnost snižuje hospodářský výsledek běžného období a pokud byla leasingová smlouva uzavřena už v předešlých letech, zároveň se snižuje i výsledek minulých období.

Akontaci, která se platí na začátku leasingu a v průběhu let se rozpouští do nákladů z časového rozlišení, musíme vyjmout z nákladových položek. Leasingové smlouvy, které má firma Klein & Blažek uzavřeny na tyto předměty, akontaci nevyžadují. Žádné další operace se tedy neprovádějí.

Změna finančního leasingu z ČÚP na IFRS má vliv také na odloženou daň. Dopady na odloženou daň budou podrobně rozebrány v samostatné kapitole.

Další tabulky (Tab. 17, 18) zobrazují vlivy, které transformace způsobila v rozvaze a výsledovce.

Tab. 17 Vlivy transformace finančního leasingu na dlouhodobá aktiva – 1. část

Předmět leasingu	ZC v rozvaze	Oprávký	Odpisy	Odpisy z minulých let
Tvářecí lis	30 270 195	20 180 130	5 045 032	15 135 097
Odvíjecí zařízení	2 604 813	2 083 851	520 963	1 562 888
Obráběcí centrum	4 347 710	3 260 783	1 086 928	2 173 855
Jednokotoučový automat	915 203	686 402	228 801	457 601
Stroj EMCO 65	683 536	512 652	170 884	341 768
Stroj EMCO 45	480 422	360 316	120 105	240 211
Stroj INDEX I	1 047 389	785 542	261 847	523 695
Stroj INDEX II	1 323 086	992 315	330 772	661 543
Stroj INDEX III	1 374 974	1 031 230	343 743	687 487
Celkem za rok 2011	43 047 328	29 893 220	8 109 075	21 784 145

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Tab. 18 Vlivy transformace finančního leasingu na dlouhodobá aktiva – 2. část

Předmět leasingu	Nákladové úroky za rok 2011	Nákladové úroky za rok 2008-2010	Krátkodobé závazky	Dlouhodobé závazky	Závazky celkem
Tvářecí lis	1 544 505	7 297 047	9 103 271	9 617 605	18 720 876
Odvíjecí zařízení	143 291	677 452	844 837	892 570	1 737 406
Obráběcí centrum	178 422	690 422	1 622 338	0	1 622 338
Jednokotoučový automat	42 355	150 047	340 874	86 133	427 008
Stroj EMCO 65	11 715	109 156	9 754	12 305	22 058
Stroj EMCO 45	8 275	76 726	7 167	7 572	14 739
Stroj INDEX I	17 975	167 207	15 129	17 984	33 113
Stroj INDEX II	22 692	211 232	19 609	22 717	42 325
Stroj INDEX III	23 545	219 523	20 555	22 717	43 272
Celkem	1 992 775	9 598 812	11 983 533	10 679 602	22 663 135

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Změna rozvahy:

- Zvýšení dlouhodobého hmotného majetku o 72 941 tisíc Kč
- Zvýšení krátkodobých závazků o 11 984 tisíc Kč
- Zvýšení dlouhodobých závazků o 10 680 tisíc Kč
- Zavedení oprávek ze zařazeného DHM ve výši 29 893 tisíc Kč

- *Snížení hospodářského výsledku minulých let o odpisy z let 2008-2010 v částce 21 784 tisíc Kč*
- *Snížení hospodářského výsledku minulých let o úrokové náklady z let 2008-2010 v částce 9 599 tisíc Kč*
- *Zvýšení hospodářského výsledku minulých let o vyjmuté splátky z nákladů za finanční leasing v roce 2008-2010 v částce 47 269 tisíc Kč*

Změna výsledovky:

- *Zařazení odpisů do nákladů ve výši 8 109 tisíc Kč*
- *Zařazení úrokových nákladů do finančních nákladů ve výši 1 993 tisíc Kč*
- *Vyjmutí nákladů za splátky leasingu v částce 14 600 tisíc Kč*

Dlouhodobý finanční majetek

Firma vlastní pouze 1/46 podílu bytového družstva. Družstevní byt je využíván pro potřeby podniku, např. ubytování hostů firmy. Dále má firma podíl v Centru bakalářských studií, přes který podporuje studenty a absolventy vysokých škol z oboru.

Tyto dlouhodobé cenné papíry a podíly lze dle IFRS uznat jako dlouhodobý finanční majetek v celkové výši 34 tisíc Kč.

Zásoby

Zásoby firmy tvoří materiál, nedokončená výroba a polotovary, výrobky a poskytnuté zálohy na zásoby. IFRS definuje zásoby jako krátkodobá aktiva určená pro spotřebu ve výrobním procesu, pro prodej či poskytování služeb. Zásoby firmy této definici odpovídají a budou tedy zahrnuty do rozvahy dle IFRS ve výši 118 252 tisíc Kč.

K zásobám byly také vytvořeny opravné položky v částce 1 620 tisíc Kč, tak aby odpovídaly reálné hodnotě zásob.

Dlouhodobé pohledávky

Dlouhodobé pohledávky firma eviduje pouze ve formě dlouhodobých poskytnutých záloh ve výši 110 000 Kč. Ty firmě plynou z dosud nesplacené jistiny.

Krátkodobé pohledávky

Pohledávky z obchodních vztahů jsou největší položkou krátkodobých pohledávek. Tvoří se k nim opravné položky, daňové ve výšce necelých 201 tisíc Kč a nedaňové ve výšce 948 tisíc Kč. Tento rozdíl se pak podílí na výpočtu odložené daně.

Pohledávky z obchodních vztahů splňují podmínky pro krátkodobé pohledávky definované dle IFRS. To znamená, že jsou výsledkem minulých událostí, jejich inkasem poplynou firmě peněžní prostředky, jejichž výše je spolehlivě vyčíslitelná, a jejich zaplacení se očekává do 1 roku. Stejně tak i další složky krátkodobých pohledávek tyto podmínky splňují.

Daňové pohledávky vznikly firmě z přeplatků z titulu daně z příjmu právnických osob, přímé daně placené z mezd, daně z přidané hodnoty a spotřební daně, konkrétně za lehké topné oleje.

Krátkodobé zálohy, dohadné účty aktivní a jiné pohledávky jsou také v souladu s IFRS, takže budou převedeny ve stávající výši.

Časové rozlišení

Náklady příštích období tvoří firma v hodnotě necelých 5 237 tisíc Kč. Vznikly z dodavatelských faktur, u kterých je nutné časově rozlišovat období.

Z nákladů příštích období musí být kvůli transformaci finančního leasingu odstraněna část akontace, která je doposud časově nerozlišená akontace z leasingu. Podle smluv finančního leasingu, které firma uzavřela a jsou dosud aktivní, ale žádné akontace zaplacené nebyly. Tím byla firmě ušetřena práce s časovým rozlišením akontace a jejím následným vyjmutím pro potřeby IFRS.

Příjmy příštích období vznikly firmě z pojistného plnění za poškozené stroje a pracovní úrazy, které bude uhrazeno až v dalším účetním období.

Časové rozlišení může být převedeno do rozvahy dle IFRS ve stejné částce, celkem 5 281 tisíc Kč.

4.2.2 Transformace pasiv

Základní kapitál

Základní kapitál je tvořen vklady vlastníků, původně dvou fyzických osob, dnes už jenom jednou právnickou osobou. Podle zákona musí být minimální základní kapitál

u společnosti s ručením omezeným 200 tisíc Kč. Firma vlastní základní kapitál ve výši 5 milionů Kč.

Kapitálové fondy

Kapitálové fondy obsahují 2 druhy fondů. Ostatní kapitálové fondy ve výšce necelých 58 tisíc Kč vznikly kvůli stroji, který firma dostala jako dar. Příplatek k vlastnímu kapitálu ve výši 45 milionů Kč z rozhodnutí valné hromady.

Příplatek k vlastnímu kapitálu, lze uzнат jako kapitálový fond dle IFRS, ale ostatní kapitálové fondy bych z rozvahy vyjmula a zařadila do ostatních výnosů firmy.

Změna rozvahy:

- *Vymutí částky 58 tisíc Kč z kapitálových fondů*

Změna výsledovky:

- *Zařazení částky 58 tisíc Kč do ostatních provozních výnosů*

Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy

Rezervní fond je tvořen dle zákona ve výši 10 % ze základního kapitálu. Lze ho uzнат i dle IFRS v původní výši 500 tisíc Kč. Dalším fondem, který firma tvoří je statutární fond. Ten je tvořen pro krytí půjček pro zaměstnance. Tyto fondy můžeme převést ve stejné formě i do rozvahy sestavené dle IFRS.

Výsledek hospodaření minulých let

Výsledek hospodaření minulých let činí 196 974 tisíc Kč. Projeví se na něm některé změny, které ovlivňují především výkaz zisků a ztrát z minulých let. Jsou to například odpisy z minulých let ze zavedeného dlouhodobého majetku z finančního leasingu nebo drobného dlouhodobého majetku.

Změna rozvahy:

- *Snížení hospodářského výsledku minulých let o úrokové náklady z finančního leasingu za rok 2008-20010 v částce 9 599 tisíc Kč*

- *Snížení hospodářského výsledku minulých let o odpisy z majetku na finanční leasing za rok 2008-2010 v částce 21 784 tisíc Kč*
- *Zvýšení hospodářského výsledku minulých let o vyjmuté náklady na splátky finančního leasingu v částce 47 269 tisíc Kč za rok 2008-2010*

Výsledek hospodaření běžného období

Stejně jako u výsledku hospodaření minulých let, VH běžného účetního období je ovlivněn výnosy a náklady běžného období, takže by podle IFRS měl být ve stejné výši. Protože byly do výnosů a nákladů dle pravidel IFRS zařazeny ještě další položky, musí se změnit. Následující tabulka (Tab. 19) zobrazuje změny působící na výsledek hospodaření

Tab. 19 Změna VH před zdaněním

Změna VH před zdaněním (v tisících Kč)	
Změna nákladů	Změna výnosů
-3 996	58
1 998	8 001
8 109	-492
1 993	
-14 600	
-2	
2	
-24 200	
8 001	
-492	
Změna nákladů celkem	Změna výnosů celkem
-23 187	7 567
Zvýšení VH před zdaněním	30 754

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Změna rozvahy:

- *Zvýšení výsledku hospodaření před zdaněním o 30 754 tisíc Kč*
- *Snížení zvýšeného výsledku hospodaření o 5 843 tisíc Kč*
- *Snížení dlouhodobého daňového závazku o 589 tisíc Kč*
- *Zvýšení krátkodobého daňového závazku o 5 843 tisíc Kč*

Změna výsledovky:

- *Vyjmутí drobného DM z nákladů ve výši 3 996 tisíc Kč*
- *Zařazení odpisů z drobného DM do nákladů ve výši 1 998 tisíc Kč*
- *Zařazení odpisů z majetku finančního leasingu ve výši 8 109 tisíc Kč*
- *Zařazení úrokových nákladů z finančního leasingu ve výši 1 993 tisíc Kč*
- *Vyjmутí nákladů za splátky leasingu ve výši 14 600 tisíc Kč*
- *Zařazení výnosů z titulu zrušení ostatních kapitálových fondů ve výši 58 tisíc Kč*
- *Vyjmутí nákladů na rezervy na opravy HM ve výši 24 200 tisíc Kč*
- *Vyjmутí nákladů na rezervy ve výši 2 tisíc Kč*
- *Zařazení osobních nákladů z titulu zrušení rezerv na nevybranou dovolenou ve výši 2 tisíc Kč*
- *Vyjmутí výnosů ze změny stavu zásob ve výši 8 001 tisíc Kč*
- *Zařazení nákladů z titulu změny stavu zásob ve výši 8 001 tisíc Kč*
- *Vyjmутí výnosů z aktivace ve výši 492 tisíc Kč*
- *Zařazení nákladů z titulu aktivace ve výši 492 tisíc Kč*
- *Snížení odložené daně (náklady) o 589 tisíc Kč*
- *Zvýšení splatné daně (náklady) o 5 843 tisíc Kč*

Rezervy

Aby byly rezervy podle ČÚP uznány i podle IFRS musí splňovat tzv. test na rezervy. Ten spočívá v tom, že rezerva musí splňovat 3 kritéria. Rezerva musí být vykázána pokud má firma současný závazek v důsledku minulé události, tento závazek bude znamenat budoucí odliv prostředků z firmy a hodnotu závazku lze odhadnout. Pokud by rezervy dle ČÚP splňovaly jen některá kritéria, nebyly by uznány, ale vedeny jako podmíněný závazek. Tato skutečnost by byla zveřejněna v komentáři účetní závěrky.

Firma Klein & Blažek vytváří již 2. rokem zákonné rezervy a rezervy ostatní. Další tabulka (Tab. 20) znázorňuje tvorbu a čerpání rezerv v posledních 2 letech.

Tab. 20 Tvorba a čerpání rezerv za rok 2010 a 2011

Druh rezervy	1.1.2010	tvorba	čerpání	31.12.2010	tvorba	čerpání	31.12.2011
na kurzové ztráty	0	0	0	0	0	0	0
na opravy HM	0	24 200	0	24 200	24 200	0	48 400
na odvody pojistného	0	612	0	612	0	612	0
na nevybranou dovolenou	0	0	0	0	1,754	0,000	1,754

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Tyto rezervy se musí podrobit výše zmíněnému testu na rezervy. Z rezerv musíme každopádně vyloučit rezervy na opravy hmotného majetku., protože ty nespĺňují všechna kritéria, která určuje IAS 37. Jelikož nejsou současným závazkem firmy. Jak dané rezervy splňují jednotlivá kritéria vidíme v tabulce (Tab. 21)

Tab. 21 Splnění kritérií jednotlivých rezerv

Druh rezervy	1. kritérium současného závazku	2. kritérium odlivu prostředků	3. kritérium spolehlivého odhadu	standard IFRS
Rezervy na opravy HM	NE	ANO	MOŽNÁ	IAS 37
Rezervy na odvod pojistného	ANO	ANO	ANO	IAS 23
Rezervy na nevybranou dovolenou	ANO	ANO	ANO	IAS 23

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Položka rezerv na opravy hmotného majetku bude proto vyjmuta z nákladů a rezervy rozpuštěny. Aby se neutralizoval účinek jejich tvorby, částka 24 200 tisíc Kč bude zařazena do výnosů.

I když rezervy na nevybranou dovolenou splňují požadavky na rezervy dle IAS 37, nemůžou být jako rezervy uznány. Řídí se totiž samostatným standardem IAS 19, který upravuje zaměstnanecké požitky. Částka 1 754 Kč by měla být vyjmuta z rezerv i z nákladů. Místo toho by měla být zanesena v krátkodobých závazcích k zaměstnancům. O tom zda do krátkodobých či dlouhodobých rozhoduje splatnost tohoto závazku.

Ani rezervy na odvod pojistného nejsou dle IFRS pravé rezervy. Stejně jako ty na odvod pojistného se řídí standardem o zaměstnaneckých požitcích.

Změna rozvahy:

- *Vyjmutí částky 48 200 tisíc Kč z rezerv*

- *Vyjmutí částky 2 tisíce Kč z rezerv*
- *Zavedení částky 2 tisíce Kč do jiných krátkodobých závazků*

Změna výsledovky:

- *Vyjmutí částky 24 200 tisíc Kč z nákladů na rezervy*
- *Vyjmutí částky 24 200 tisíc Kč z nákladů v položce výsledek hospodaření minulých období = zvýšení hospodářského výsledku minulých let*

Dlouhodobé závazky

Dlouhodobé závazky vznikly firmě pouze jako výsledek odložené daňové povinnosti, který se každý rok načítá. Za rok 2011 vzrostl o 1 885 tisíc Kč. Na odložené dani se promítnou změny související se zavedením majetku na leasing do dlouhodobého majetku.

Změny v rozvaze:

- *Snížení odloženého daňového závazku o 589 tisíc Kč*
- *Zvýšení dlouhodobých závazků o závazky z finančního leasingu nad 1 rok v částce 10 679 tisíc Kč*

Změny ve výsledovce:

- *Snížení odložené daně o 589 tisíc Kč*

Krátkodobé závazky

Krátkodobé závazky jsou tvořeny z obchodních vztahů, ze závazků ke společníkům, zaměstnancům, ze závazků ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění, daňových závazků ke státu, jiných závazků a dohadných účtů pasivních.

Jelikož by tyto závazky měly být uhrazeny do 1 roku, jsou výsledem minulých událostí a v budoucnosti způsobí odliv peněžních prostředků, který lze spolehlivě vyčíslit, můžeme je do rozvahy sestavené dle IFRS převést v plné výši 170 999 tisíc Kč.

Krátkodobé závazky by ale měly být ještě zvýšeny o zaniklé rezervy na nevybranou dovolenou. Také se zde projeví zanesení krátkodobých závazků z finančního leasingu ve výši 11 983 tisíc Kč.

Změna rozvahy:

- Zvýšení krátkodobých závazků o částku 11 983 tisíc Kč z finančního leasingu
- Zvýšení krátkodobých závazků o částku 2 tisíce Kč ze závazků na nevybranou dovolenou

Bankovní úvěry a výpomoci

Jediným bankovním úvěrem, který firma v roce 2011 čerpala byl krátkodobý úvěr v částce 28 milionů Kč. Tento závazek se nijak neliší od požadavků IFRS, tudíž bude i ve stejné částce převeden do rozvahy.

Časové rozlišení

Časové rozlišení na straně pasiv je tvořeno pouze výdaji příštích období, které vznikly z dodavatelských faktur, které se musí časově rozlišit. Tyto lze uznat i dle IFRS v původní výši 5 638 tisíc Kč.

4.2.3 Převod na rozvahu dle IFRS

Tab. 22 Transformace rozvahy podle pravidel IFRS

Transformace rozvahy dle ČÚP na rozvahu IFRS (v tisících Kč)								
ČÚP	2011			Změna	IFRS	2011		
	brutto	korekce	netto	netto		brutto	korekce	netto
Aktiva	843 920	-286 611	557 309	45 045		920 856	-318 502	602 354
DNM	10 793	-10 527	266	50		10 892	-10 577	316
DHM	531 286	-273 314	257 972	44 996		608 123	-305 156	302 968
DFM	34	0	34	0		34	0	34
Zásoby	119 873	-1 621	118 252	0		119 873	-1 621	118 252
Dlouhodobé pohledávky	110	0	110	0		110	0	110
Krátkodobé pohledávky	120 586	-1 149	119 437	0		120 586	-1 149	119 437
KFM	55 957	0	55 957	0		55 957	0	55 957
Časové rozlišení	5 281	0	5 281	0		5 281	0	5 281
Pasiva	557 310		557 310	45 046		602 356		602 356
Základní kapitál	5 000	0	5 000	0		5 000	0	5 000
Kapitálové fondy	45 058	0	45 058	-58		45 000	0	45 000
Zákonný rezervní fond	500	0	500	0		500	0	500
Statutární a ostatní fondy	1 833	0	1 833	0		1 833	0	1 833
VH minulých let	196 975	0	196 975	40 086		237 061	0	237 061
VH běžného období	39 512	0	39 512	25 500		65 012	0	65 012
Rezervy	48 402	0	48 402	-48 402		0	0	0
Dlouhodobé závazky	15 392	0	15 392	10 091		25 483	0	25 483

Krátkodobé závazky	171 000	0	171 000	17 829		188 829	0	188 829
Bankovní úvěry	28 000	0	28 000	0		28 000	0	28 000
Časové rozlišení	5 638	0	5 638	0		5 638	0	5 638

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Tabulka (Tab. 22) ukazuje vlivy jednotlivých změn, které byly podrobně popsány v předcházejících kapitolách. Mírný nesoulad pasiv a aktiv je výsledkem zaokrouhlení na tisíce podle matematických pravidel.

4.3 Transformace výkazu zisků a ztrát

4.3.1 Tržby za prodej zboží a za prodej vlastních výrobků a služeb

Tyto tržby jsou v souladu s IFRS. Splňují všechny podmínky stanovené ve standardu IAS 18. V případě zboží a výrobků byla na zákazníky převedena všechna významná rizika, částku výnosů je možno spolehlivě ocenit, stejně i tak vzniklé náklady. Navíc je vysoce pravděpodobné, že jednotka má z těchto transakcí ekonomické užítky. Proto zůstanou i ve výkazu zisků a ztrát sestaveném podle pravidel IFRS ve stejné částce za prodej zboží ve výši 20 289 tisíc Kč a za prodej vlastních výrobků a služeb ve výšce 938 015 tisíc Kč.

4.3.2 Změna stavu zásob vlastní činnosti

Změna stavu zásob nelze podle IFRS uznat jako výnos, protože nesplňuje stanovené podmínky. Z výnosových položek se proto musí vyjmout. Částka – 8 milionů, která se skládá ze změny stavu nedokončené výroby, změny stavu polotovarů a změny stavu výrobků, se převede z výnosů do nákladů v kladné hodnotě.

Změna výsledovky:

- *Vyjmutí částky 8 001 tisíc Kč z provozních výnosů (přičtením 8 milionů Kč)*
- *Zavedení částky 8 001 tisíc Kč do provozních nákladů*

4.3.3 Aktivace

Mezinárodní standardy neuznávají aktivaci jako výnos, protože nevyplýval z prodeje výrobků, služeb či práv. Postupuje se stejným způsobem jako u změny stavu vnitropodnikových zásob.

Výnosy z aktivace dlouhodobého hmotného majetku v hodnotě 492 tisíc Kč musí být odečteny z výnosů. Musí být zaneseny do nákladů a to s minusovým znaménkem.

Změna výsledovky:

- *Vyjmutí částky 492 tisíc Kč z provozních výnosů*
- *Zavedení částky -492 tisíc Kč do provozních nákladů*

4.3.4 Výkonová spotřeba

Spotřeba materiálu a energie je zcela v souladu s požadavky IFRS. Musíme z ní ale vyjmout předměty dlouhodobého drobného majetku, který byl zařazen do dlouhodobých aktiv.

Změna v rozvaze:

- *Zařazení drobného DM do hodnoty 7 tisíc do DM v částce 3 996 tisíc Kč.*

Změna ve výsledovce:

- *Vyjmutí drobného DM do hodnoty 7 tisíc Kč v částce 3 996 tisíc Kč*

4.3.5 Služby

Položky služeb se sestávají z služeb oprav a udržování, cestovného, nákladů na reprezentaci a ostatních služeb, kde jsou zařazeny např. služby za ostrahu, likvidaci odpadů, školení, ale také platby za finanční leasing.

Z položky ostatních služeb musí být z titulu zavedení leasingu do dlouhodobých aktiv vyjmuty náklady za splátky finančního leasingu, které činí 14 600 tisíc Kč.

Změna rozvahy:

- *Zvýšení hospodářského výsledku minulých let o vyjmutí nákladů ze splátek finančního leasingu v částce 47 269 tisíc Kč za rok 2008-2010*

Změna výsledovky:

- *Vyjmutí nákladů ze splátek finančního leasingu v částce 14 600 tisíc Kč*

4.3.6 Osobní náklady

Osobní a sociální náklady se shodují s legislativou IFRS. Mohou být tedy ponechány ve výsledovce v původní výši 219 639 tisíc Kč. Musí se k nim ale přičíst náklady na nevybranou dovolenou, které byly vyjmuty z rezerv.

Změna rozvahy:

- *Snížení rezerv na nevybranou dovolenou o 2 tisíce Kč*
- *Zvýšení krátkodobých závazků k zaměstnancům ve výši 2 tisíce Kč*

Změna výsledovky:

- *Zvýšení osobních nákladů o 2 tisíce Kč z titulu zrušení rezerv*
- *Snížení změny stavu rezerv o 2 tisíce Kč*

4.3.7 Daně a poplatky

Daně a poplatky odpovídají zásadám IFRS. Z výsledovky budou převedeny v totožné částce 366 tisíc Kč.

4.3.8 Odpisy

Odpisy se musí zvýšit z titulu zavedení drobného dlouhodobého majetku pod limit do dlouhodobého majetku. Za rok 2011 činí odpisy z tohoto majetku 1 998 tisíc Kč.

Také je nutné připočítat odpisy ze zavedení majetku pořizovaného na finanční leasing. Ty činí pro všech 9 strojů za rok 2011 částku 8 109 tisíc Kč.

Změna rozvahy:

- *Zvýšení oprávek o odpisy z drobného DM o částku 1 998 tisíc Kč*
- *Zvýšení oprávek o odpisy z finančního leasingu o 29 893 tisíc Kč*
- *Snížení hospodářského výsledku minulých let o odpisy z roku 2008-2010 v částce 21 784 tisíc Kč*

Změna výsledovky:

- *Zvýšení nákladů o odpisy ze zavedeného drobného DM o částku 1 998 tisíc Kč*

- *Zvýšení nákladů o odpisy ze zavedení finančního leasingu do DM o částku 8 109 tisíc Kč*

4.3.9 Tržby z prodeje zůstatkového DM a materiálu a jejich zůstatková cena

Také tržby z prodeje zůstatkového DM a materiálu jsou ponechány ve výsledovce v původním stavu v částce 76 824 tisíc Kč. Stejně jako jejich zůstatková cena, která činí 4 771 Kč.

4.3.10 Ostatní provozní výnosy a náklady

Ostatní provozní výnosy a náklady jsou také v souladu s IFRS. Zůstanou ve výsledovce v nezměněné výši v případě výnosu téměř 10 264 tisíc Kč a v případě nákladů 9 013 tisíc Kč.

4.3.11 Změna stavu rezerv a opravných položek

Jelikož rezervy na opravu HM nejsou dle IFRS rezervami, ale špatně zvolenou odpisovou politikou, musí se celé rezervy na opravu HM rozpustit

Změna rozvahy:

- *Snížení zákonných rezerv o 48 400 tisíc Kč*
- *Zvýšení výsledku hospodaření minulých let o 24 200 tisíc Kč*

Změna výsledovky:

- *snížení nákladů na rezervy o 24 200 tisíc Kč z rezerv na opravu HM*
- *snížení nákladů na rezervy o 2 tisíce Kč z rezerv na nevybranou dovolenou*
- *zvýšení osobních nákladů o 2 tisíce Kč*

4.3.12 Nákladové a výnosové úroky

Úroky na straně nákladů i výnosů jsou v souladu s IFRS. Původní částky úrokových nákladů se musí zvýšit o částku, která vznikla z převodu finančního leasingu a vypočtených úrokových nákladů.

Změna rozvahy:

- Snížení výsledku hospodaření minulých let o nákladové úroky v částce 9 599 Kč za rok 2008-2010

Změna výsledovky:

- Zvýšení nákladových úroků o částku 1 993 Kč z finančního leasingu

4.3.13 Ostatní finanční výnosy a náklady

Ostatní finanční výnosy a náklady odpovídají kritériím podle IFRS. Ve výsledovce zůstanou výnosy v částce 14 299 tisíc Kč a náklady v částce 14 964 tisíc Kč.

4.3.14 Odložená daň

Firma Klein & Blažek má povinnost účtovat o odložené dani. Původní odložená daň vypočtená podle ČÚP činí 1 885 313 Kč. V následující tabulce (Tab. 23) je znázorněn propočet změn odložené daně z titulu změn při převodu výkazů ČÚP na IFRS. Odložená daň odpovídá sazbě 19 % z přechodných rozdílů.

Tab. 23 Vlivy působící na změnu odložené daně

Položky způsobující přechodný rozdíl (v Kč)	Daňová hodnota	Účetní hodnota	Přechodný rozdíl	Odložená daň
Rezervy	24 201 754	0	-24 201 754	-4 598 333
Drobný DHM a DNM do 7 tisíc Kč	0	1 998 000	1 998 000	379 620
Finanční leasing 1	0	30 270 195	30 270 195	5 751 337
Závazek z finančního leasingu 1	0	18 720 876	-18 720 876	-3 556 966
Finanční leasing 2	0	2 604 813	2 604 813	494 915
Závazek z finančního leasingu 2	0	1 737 406	-1 737 406	-330 107
Finanční leasing 3	0	4 347 710	4 347 710	826 065
Závazek z finančního leasingu 3	0	1 622 338	-1 622 338	-308 244
Finanční leasing 4	0	915 203	915 203	173 889
Závazek z finančního leasingu 4	0	427 008	-427 008	-81 131
Finanční leasing 5	0	683 536	683 536	129 872
Závazek z finančního leasingu 5	0	22 058	-22 058	-4 191
Finanční leasing 6	0	480 422	480 422	91 280
Závazek z finančního leasingu 6	0	14 739	-14 739	-2 800
Finanční leasing 7	0	1 047 389	1 047 389	199 004
Závazek z finančního leasingu 7	0	33 113	-33 113	-6 291
Finanční leasing 8	0	1 323 086	1 323 086	251 386
Závazek z finančního leasingu 8	0	1 323 086	-1 323 086	-251 386
Finanční leasing 9	0	1 374 974	1 374 974	261 245
Závazek z finančního leasingu 9	0	43 272	-43 272	-8 222
Závazek za nevybranou dovolenou	0	1 754	-1 754	-333
Celkem	24 201 754	68 990 978	-3 100 322	-589 061

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Změna rozvahy:

- Snížení odloženého daňového závazku o 589 tisíc Kč

Změna výsledovky:

- Snížení odložené daně o 589 tisíc Kč

4.3.15 Převod na výkaz zisků a ztrát dle IFRS

Následující tabulky (Tab. 24, 25) znázorňují převod výkazu zisků a ztrát z pravidel podle ČÚP na pravidla podle IFRS. Využívají poznatků z předchozích kapitol. Pro lepší přehlednost jsou částky uváděny zaokrouhleně na celé tisíce podle matematických pravidel.

Tab. 24 Transformace výsledovky z ČÚP na IFRS

Transformace z výsledovky dle ČÚP na výkaz o výsledku hospodaření dle IFRS (v tisících Kč)				
Dle ČÚP	2011	změna	Dle IFRS	2011
Tržby za prodej zboží	20 289	0	Provozní výnosy	20 289
Náklady na prodej zboží	19 168	0	Provozní náklady	19 168
Tržby za vlastní výrobky a služby	938523	0	Provozní výnosy	938 523
Změna stavu zásob vlastní činnosti	-8 001	0	Provozní výnosy	0
			Provozní náklady	8 001
Aktivace	492	0	Provozní výnosy	0
			Provozní náklady	-492
Spotřeba materiálu a energie	610 227	-3 996	Provozní náklady	606 231
Služby	77 049	-14600	Provozní náklady	62 449
Osobní náklady	219 639	2	Provozní náklady	219 641
Daně a poplatky	366	0	Provozní náklady	366
Odpisy DHM a DNM	26 489	10107	Provozní náklady	36 596
Tržby z prodeje DM a materiálu	76 824	0	Provozní výnosy	76 824
Zůstatková cena z prodeje DM a materiálu	4 771	0	Provozní náklady	4 771
Změna stavu rezerv a opravných položek	20 476	-24202	Provozní náklady	-3 726
Ostatní provozní výnosy	10 264	58	Provozní výnosy	10 322
Ostatní provozní náklady	9 013	0	Provozní náklady	9 013
VH provozní	51 193	32747	VH provozní	83 940
Tržby z prodeje CP a podílů	847	0	Finanční výnosy	847
Prodané CP a podíly	72	0	Finanční náklady	72
Výnosové úroky	232	0	Finanční výnosy	232
Nákladové úroky	622	1 993	Finanční náklady	2 615
Ostatní finanční výnosy	14 299	0	Finanční výnosy	14 299
Ostatní finanční náklady	14 964	0	Finanční náklady	14 964
VH finanční	-280	-1993	VH finanční	-2 273

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Tab. 25 Transformace VH po zdanění z ČÚP na IFRS

Transformace z výsledovky dle ČÚP na výkaz výsledku hospodaření dle IFRS (v tisících Kč)				
Dle ČÚP	2011	změna	Dle IFRS	2011
VH provozní	51 193	32747	VH provozní	83 940
VH finanční	-280	-1993	VH finanční	-2 273
VH před zdaněním	50 913	30 754	VH před zdaněním	81 667
Daň splatná 19 %	9 673	5 843	Daň splatná 19 %	15 517
Daň odložená 19 %	1 885	-589	Daň odložená 19 %	1 296
VH za běžnou činnost	39 355	25 500		64 854

Zdroj: Vlastní zpracování (Klein & Blažek, 2012)

Převod výkazu zisků a ztrát na požadavky kladené IFRS zvýšil značně výsledek hospodaření. I když bylo do nákladů zařazeno mnoho nových odpisů z majetku na finanční leasing, zrušení rezerv tuto částku výrazně převyšuje. Převod na IFRS alespoň podle výkazu o zisku a ztrátě vylepšuje pozici firmy.

4.4 Výkaz o finanční situaci sestavený dle IFRS

Tab. 26 Výkaz o finanční situaci dle IFRS - Aktiva

Výkaz o finanční pozici firmy Klein & Blažek s.r.o. k 31. 12. 2011 (V tisících Kč)	
Aktiva	
Dlouhodobá nehmotná aktiva	316
Dlouhodobá hmotná aktiva	303 112
Pozemky	6 449
Budovy	196 380
Zařízení	92 410
Jiný dlouhodobý hmotný majetek	3 966
Dlouhodobé pohledávky	110
Nedokončený DHM	2 410
Poskytnuté zálohy na DHM	1 353
Dlouhodobý finanční majetek	34
Krátkodobá aktiva	298 928
Zásoby	118 252
Pohledávky z obchodních vztahů a jiné	114 139
Stát - daňové pohledávky	1 427
Krátkodobé poskytnuté zálohy	3 145
Dohadné účty aktivní	727
Peníze a účty v bankách	55 957
Časové rozlišení	5 281
Aktiva celkem	602 356

Zdroj: Vlastní zpracování

Tab. 27 Výkaz o finanční situaci dle IFRS - Pasiva

Výkaz o finanční pozici firmy Klein & Blažek s.r.o. k 31. 12. 2011 (V tisících Kč)	
Pasiva	
Vlastní kapitál a závazky	354 406
Základní kapitál	5 000
Zákonné rezervní a ostatní fondy	47 333
Výsledek hospodaření minulých let	237 061
Výsledek hospodaření běžného období	65 012
Závazky dlouhodobé	25 483
Dlouhodobé závazky	10 679
Odložený daňový závazek	14 804
Závazky krátkodobé	222 467
Obchodní a jiné závazky	180 138
Daňové závazky	8 691
Bankovní úvěry	28 000
Časové rozlišení	5 638
Pasiva celkem	602 356

Zdroj: Vlastní zpracování

Aktiva by se podle pravidel IFRS měla vykazovat na krátkodobá a dlouhodobá, tak to je i v uvedeném výkazu o finanční situaci (Tab. 26, 27). Cizí zdroje jsou rozděleny na vlastní kapitál a cizí zdroje.

Bilanční suma aktiv a pasiv se změnila o 45 046 tisíc Kč oproti rozvaze sestavené podle ČÚP. Nejvýraznější podíl na této změně má zejména zavedení finančního leasingu do aktiv a pasiv firmy Klein & Blažek. Dále také zrušení rezerv, zavedení drobného dlouhodobého majetku a operace s tímto spojené.

4.5 Výkaz o úplném výsledku hospodaření sestavený dle IFRS

Změnila se také hodnota výsledku hospodaření firmy Klein & Blažek. Výsledek hospodaření před zdaněním se zvýšil o 30 756 tisíc Kč, po zdanění byl VH vyšší o 25 342 tisíc Kč. Stejně jako ve výkazu o finanční situaci firmy Klein & Blažek má na tuto změnu především vypuštění neoprávněných rezerv dle IFRS, zařazení a vyjmutí nákladů spojených s majetkem finančního leasingu a vyjmutí nákladů drobného hmotného majetku ze spotřeby. Tento výkaz (Tab. 28) je rozdělen na výnosy a náklady z provozní a finanční oblasti.

Tab. 28 Výkaz o úplném výsledku hospodaření dle IFRS

Výkaz o výsledku hospodaření firmy Klein & Blažek k 31. 12. 2011 (v tisících Kč)	
Výnosy	
Provozní výnosy	
Tržby za prodej zboží	20 289
Tržby za vlastní výroby a služby	938 523
Tržby z prodeje DM a materiálu	76 824
Ostatní provozní výnosy	10 322
Finanční výnosy	
Tržby z prodeje CP	847
Výnosové úroky	232
Ostatní finanční výnosy	14 299
Výnosy celkem	1 061 336
Náklady	
Provozní náklady	
Náklady na prodej zboží	19 168
Změna stavu zásob	8 001
Aktivace	-492
Spotřeba materiálu a energie	606 231
Služby	62 449
Osobní náklady	219 641
Daně a poplatky	366
Odpisy DHM a DNM	36 596
Zůstatková cena z prodeje DM a materiálu	4 771
Změna stavu rezerv a opravných položek	-3 726
Ostatní provozní náklady	9 013
Finanční náklady	
Prodané CP	72
Nákladové úroky	2 615
Ostatní finanční náklady	14 964
Náklady celkem	979 669
Výsledek hospodaření před zdaněním	81 667
Daň splatná (19 %)	15 517
Daň odložená (19 %)	1 296
Výsledek hospodaření za běžnou činnost	64 854

Zdroj: Vlastní zpracování

4.6 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu sestavený dle IFRS

Tab. 29 Výkaz o změnách kapitálu dle IFRS

(v tisících Kč)	základní kapitál	zákonný rezervní fond	kapitálové fondy	statutární a ostatní fondy	nerozdělený zisk min. let	VH b.o.	vlastní kapitál celkem
VK - stav k 1. 1. 2011	5 000	500	0	1 833	383 737	0	391 070
Změna ZK	0	0	0	0	0	0	0
Příděl do zákonného rezervního fondu	0	0	0	0	0	0	0
Příděl do kapitálových fondů	0	0	45 000	0	0	0	45 000
Příděl do ostatních fondů	0	0	0	0	0	0	0
Nerozdělený zisk minulých let	0	0	0	0	-146 677	0	-146 677
VH b.o.	0	0	0	0	0	65 012	65 012
VK - stav k 31. 12. 2011	5 000	500	45 000	1 833	237 060	65 012	354 405

Zdroj: Vlastní zpracování

Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu (Tab. 29) odkazuje na změny provedené v oblasti vlastního kapitálu za účetní období. Změny se dotkly zejména oblasti nerozděleného zisku z minulých let, výsledku hospodaření za běžné období a kapitálových fondů. Vlastní kapitál se z titulu převedení na požadavky kladené IFRS zvýší o 65 528 tisíc Kč.

4.7 Výkaz o peněžních tocích a příloha

Výkaz o peněžních tocích a příloha jsou povinnou součástí účetní závěrky sestavené podle požadavku IFRS. Výkaz o peněžních tocích musí mít logicky stejný výsledek jak podle požadavků IFRS tak podle požadavku ČÚP, avšak postup výpočtu by se měl lišit.

Jak už bylo zmíněno v teoretické části příloha je značně podrobná a rozsáhlá. Pro sestavení přílohy by bylo nutné mnohem podrobnější spolupráce s firmou a delší rozsah této práce.

ZÁVĚR

Transformace výkazů na IFRS se na první pohled může zdát jako banální převod. Po proniknutí do problematiky jednotlivých standardů, se ale ukazuje, že zase tak jednoduché to nebude.

Za nejkomplicovanější proces z transformace výkazů v případě firmy Klein & Blažek považují finanční leasingy, které si žádají více propočtů jednotlivých položek. Položky finančních leasingů jsou proto v projektové části tou nejdelší kapitolou u převodu výkazů.

Další položkou, která se zdá být náročnější, je odložená daň. Je to především díky návaznosti většiny položek výkazů, které odloženou daň ovlivňují.

Protože firma Klein & Blažek zatím nemusí sestavovat výkazy podle pravidel IFRS, může být tato práce inspirací v případě, že by chtěla či dokonce musela na IFRS v budoucnu přestoupit. Účetní závěrka sestavená dle IFRS může vylepšit pohled bank na finanční situaci firmy.

Používání standardů IFRS a sestavování účetní závěrky podle jejích principů může firmě přinést řadu výhod, ale i komplikací. Může dojít ke zlepšení na poli mezinárodních obchodů i ke snadnějšímu získávání kapitálu. Uživatelé účetní závěrky dostávají celistvý obraz o společnosti a hlavně zahraniční uživatelé se v těchto výkazech budou snadněji orientovat.

I výsledky finanční analýzy se v případech ČÚP a IFRS liší. Finanční analýza z výkazů sestavených dle principů IFRS usnadňuje práci samotným analytikům. V rozvaze už jsou zařazeny majetky pořizované na finanční leasing a mění se tak ukazatele zadluženosti, změny ve výsledku hospodaření zase výrazně ovlivňují ukazatele rentability. Firma, která je podle výkazů sestavených dle pravidel ČÚP ztrátová, může být po transformaci v zisku a zásadně se tak změní pohled na její hospodaření.

Nevýhody přijetí principů IFRS spočívá v samotné znalosti a praktické aplikaci těchto standardů. Aplikace a pochopení standardů se navíc netýká pouze účetních a ekonomických pracovníků, ale také managementu, kteří musí rozhodovat o mnohých skutečnostech a dopady těchto rozhodnutí by měly být brány v potaz.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

MONOGRAFIE

- [1] BOHUŠOVÁ, Hana, 2008. *Hamononizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: Vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Vyd. 1. Praha: ASPI. 308 s. ISBN 978-80-7357-366-9.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana, 2011. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Vyd. 3. aktualizované a rozšířené. Brno: Computer Press. 327 s. ISBN 978-80-251-3652-2.
- [3] EPSTEIN, Barry Jay a Eva K. JERMAKOWICZ, 2010. *Interpretation and application of International financial reporting standard*. NJ: Wiley. 1328 s. ISBN 978-0-470-45323-0.
- [4] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER, 2007. *Mezinárodní účetní a daňové standardy*. Vyd. 1. Ostrava: Key Publishing. 146 s. ISBN 978-80-87071-41-0.
- [5] FICBAUER, Jiří a David FICBAUER, 2011. *Mezinárodní účetní standardy a daňové systémy*. Vyd. 4. aktualizované. Ostrava: Key Publishing. 162 s. ISBN 978-80-7418-104-7.
- [6] HINKE, Jana, 2006. *Účetnictví podle IAS/IFRS: příklady a případové studie*. Vyd. 1. Praha: Alfa Publishing. 176 s. ISBN 80-86851-49-4.
- [7] JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ, 2011. *Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2011*. Vyd. 1. Praha: Grada. 432 s. ISBN 978-80-247-3427-9.
- [8] KOVANICOVÁ, Dana, 2004. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. Vyd. 1. Praha: BOVA POLYGON. 284 s. ISBN 80-7273-095-9.
- [9] KOVANICOVÁ, Dana, 2006. *Finanční účetnictví: Světový koncept IFRS/IAS*. Vyd. 5. Aktualizované. Praha: BOVA POLYGON. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [10] KRUPOVÁ, Lenka, 2009b. *IFRS: Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Vyd. 1. Praha: VOX. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [11] MLÁDEK, Robert, 2005. *Světové účetnictví: IFRS, US GAAP*. Vyd. 3. aktualizované a přepracované. Praha: Linde. 415 s. ISBN 8072015192.
- [12] MLÁDEK, Robert, 2009. *Postupy účtování podle IFRS: IFRS policies and procedures*. Vyd. 1. Praha: Leges. 351 s. ISBN 978-80-87212-13-4.

[13] ŽÁROVÁ, Marcela, 2006. *Regulace evropského účetnictví*. Vyd. 1. Praha: Oeconomica. 184 s. ISBN 80-245-1046-4.

PERIODIKA

[14] KRUPOVÁ, Lenka, 2010a. *Dlouhodobý majetek podle IFRS – praktikum. Účetnictví v praxi*. XIV, č. 4 ISSN 1211-7307.

ELEKTRONICKÉ ZDROJE

[15] *Klein & Blažek s.r.o.*, 2012a. [online] [cit. 2012-04-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.spcr.cz/firmy/klein-blazek-s-r-o>>.

[16] *Klein & Blažek spol. s r.o.: Výroční zpráva za rok 2010*, 2011. [online] [cit. 2012-04-20]. Dostupný z WWW: <<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a305189&slCis=800340346&klic=7TsQaEZEC7T4IZwSqBHawQ%3d%3d>>.

[17] *Klein & Blažek s.r.o.: Společenská smlouva. 2001*. [online] [cit. 2012-04-20]. Dostupný z WWW: <<https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl.pdf?subjektId=isor%3a305189&slCis=8033387&klic=7TsQaEZEC7T4IZwSqBHawQ%3d%3d>>.

[18] *Klein & Blažek spol. s r.o.: Historie*, 2007b. [online] [cit. 2012-04-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.kleibl.cz/index.php?p=historie&site=default>>.

[19] *Klein & Blažek spol. s r.o.: Reference*, 2007a. [online] [cit. 2012-04-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.kleibl.cz/index.php?p=ref&site=default>>.

[20] KRUPOVÁ, Lenka, 2011. *Výnosy podle IFRS – Praktikum* [online] [cit. 2012-04-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.ucetnikavarna.cz/dokument/nahled-dokumentu/doc-d34348v43841p1-vynosy-podle-ifrs-praktikum/>>.

[21] KRUPOVÁ, Lenka, 2010b. *Dlouhodobý majetek podle IFRS – Praktikum* [online] [cit. 2012-04-20].

Dostupný z WWW: <<http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9469v12335-dlouhodoby-majetek-podle-ifrs-praktikum/>>.

[22] KRUPOVÁ, Lenka, 2009a. *Převod na mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS) – Mýty a skutečnosti* [online] [cit. 2012-04-20]. Dostupný z WWW: <

<http://www.vox.cz/o-spolecnosti/lektori-vox-pro-vas/prevod-na-mezinarodni-standardy-ucetniho-vkaznictvi-ifrs-mty-a-realita/>>.

[23] KRUPOVÁ, Lenka, 2007. *První převod účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podle IFRS 1* [online] [cit. 2012-04-20]. Dostupný z WWW: <<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1033v1009-prvni-prevod-ucetni-zaverky-na-mezinarodni-standardy-uce/>>.

[24] KŘÍŽ, Petr, 2009. *IFRS a české účetní předpisy: Podobnosti a rozdíly* [online] [cit. 2012-04-20]. Dostupný z WWW: <http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.

[25] MLÁDEK, Robert, 2009. *Účtování bez účtové osnovy: Proč nepoužívat převodový můstek?* [online] [cit. 2012-04-20]. Dostupné z WWW: <http://gaap.cz/index.php?ln=1&tm=3&om=209&z_id=c_uctovat-bez-osnovy-2_c>.

[26] PROCHÁZKA, David, 2009. *Význam účetních informací o výnosech* [online] [cit. 2012-04-20]. Dostupné z WWW: <https://webhosting.vse.cz/prochazd/media/Materialy/VSE/Veda/2009/2009_Zlin.pdf>.

[27] *Revenue Recognition-Joint project of the FASB and IASB*, 2011. [online] [cit. 2012-04-20]. Dostupný z WWW: <http://www.fasb.org/revenue_recognition.shtml>.

[28] *Účetní systémy 2: 3. přednáška*, 2008. [online] [cit. 2012-04-20]. Dostupný z WWW: <http://is.vsfs.cz/el/6410/leto2008/N_UcS_2/UCS2_2.prednKS.pdf>.

JINÉ ZDROJE

[29] *Klein & Blažek: Interní materiály*, 2012b.

[30] *Výukové materiály UTB Zlín, FaME: Mezinárodní účetní standardy*, 2011.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

CZ-NACE	Klasifikace ekonomických činností
ČÚL	Česká účetní legislativa
ČÚP	České účetní předpisy
DDB	Double declining balance depreciation (dvojité degresivní odpisy)
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DFM	Dlouhodobý finanční majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
DÚA/P	Dohadné účty aktivní/pasivní
EU	Evropská unie
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIFO	First in-first out
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
KFM	Krátkodobý finanční majetek
LIFO	Last in-last out
SEC	Securities and Exchange Commission
SME	Small and Medium Enterprises
SYD	Summ of the Year Digits (odpisová metoda součtu roků)
US GAAP	Generally Accepted Principles (United States)
VH	Výsledek hospodaření

VK Vlastní kapitál

ZK Základní kapitál

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Struktura IFRS (Kovanicová, 2004, s. 126).....	17
Obr. 2 Principy koncepčního rámce (Ficbauer, 2007, s. 39).....	18
Obr. 3 Složení tržeb firmy Klein & Blažek za rok 2010 (Klein & Blažek, 2011).....	38

SEZNAM TABULEK

Tab. 1 Rozvaha za rok 2011 – Dlouhodobá aktiva.....	41
Tab. 2 Rozvaha za rok 2011 – Oběžná aktiva	43
Tab. 3 Rozvaha za rok 2011 – Oběžná aktiva - pokračování	44
Tab. 4 Rozvaha za rok 2011 – Vlastní kapitál.....	47
Tab. 5 Rozvaha za rok 2011 – Cizí zdroje a časové rozlišení	48
Tab. 6 Výkaz zisků a ztrát za rok 2011 – Výnosy	51
Tab. 7 Výkaz zisků a ztrát za rok 2011 – Náklady	54
Tab. 8 Výkaz zisků a ztrát za rok 2011 – Daň z příjmů za běžnou činnost.....	58
Tab. 9 Peněžní tok za rok 2011 – Peněžní tok z provozní činnosti	59
Tab. 10 Peněžní tok za rok 2011 – Peněžní tok z provozní činnosti - pokračování.....	60
Tab. 11 Peněžní tok za rok 2011 – Peněžní tok z investiční činnosti.....	60
Tab. 12 Peněžní tok za rok 2011 – Peněžní tok z finanční činnosti	61
Tab. 13 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu	61
Tab. 14 Finanční leasing majetku v roce 2011 v Kč.....	67
Tab. 15 Jednotlivé splátky a současné hodnoty splátek za předměty finančního leasingu.....	67
Tab. 16 Jednotlivé splátky a SH splátek za předměty finančního leasingu - pokračování	68
Tab. 17 Vlivy transformace finančního leasingu na dlouhodobá aktiva – 1. část	69
Tab. 18 Vlivy transformace finančního leasingu na dlouhodobá aktiva – 2. část	69
Tab. 19 Změna VH před zdaněním.....	73
Tab. 20 Tvorba a čerpání rezerv za rok 2010 a 2011.....	75
Tab. 21 Splnění kritérií jednotlivých rezerv	75
Tab. 22 Transformace rozvahy podle pravidel IFRS	77
Tab. 23 Vlivy působící na změnu odložené daně	82
Tab. 24 Transformace výsledovky z ČÚP na IFRS	83
Tab. 25 Transformace VH po zdanění z ČÚP na IFRS	84
Tab. 26 Výkaz o finanční situaci dle IFRS - Aktiva.....	84
Tab. 27 Výkaz o finanční situaci dle IFRS - Pasiva	85
Tab. 28 Výkaz o úplném výsledku hospodaření dle IFRS.....	86
Tab. 29 Výkaz o změnách kapitálu dle IFRS.....	87

