

ZÁPADOČESKÁ UNIVERZITA V PLZNI

FAKULTA EKONOMICKÁ

Diplomová práce

Harmonizace účetního výkaznictví malých a středních podniků

**Harmonization of Financial Reporting of Small and Medium-sized
Enterprises**

Bc. Andrea Těšinová

Plzeň 2015

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „*Harmonizace účetního výkaznictví malých a středních podniků*“ vypracovala samostatně pod odborným dohledem vedoucí práce za použití pramenů uvedených v přiložené bibliografii.

Plzeň dne

Poděkování

Touto cestou bych ráda poděkovala paní Ing. Janě Hinke, Ph.D., vedoucí diplomové práce za její ochotu, cenné připomínky a odbornou pomoc při zpracování této diplomové práce.

Dále bych chtěla poděkovat řediteli podniku Nyklíček a spol. s.r.o. p. Rudolfu Paarovi za umožnění zpracování praktické části diplomové práci ve jmenovaném podniku.

Obsah

Úvod.....	7
1 Cíl a metodický postup řešení.....	8
2 Důvody a postup harmonizace účetního výkaznictví.....	10
2.1 Důvody harmonizace účetního výkaznictví.....	10
2.2 Harmonizace účetního výkaznictví v Evropské unii.....	10
2.3 Harmonizace účetního výkaznictví ve světě.....	13
3 Účetní systémy ČR a EU.....	14
3.1 Účetní systém ČR.....	14
3.1.1 Rozsah působnosti zákona o účetnictví.....	14
3.1.2 Účel účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, zásady a účetní principy, účetní metody.....	14
3.1.3 Způsoby oceňování.....	15
3.1.4 Účetní závěrka.....	17
3.2 Účetní výkaznictví IAS/IFRS.....	18
3.2.1 Rozsah působnosti IAS/IFRS.....	18
3.2.2 Účel účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, zásady a účetní principy, účetní metody.....	18
3.2.3 Způsoby oceňování.....	21
3.2.4 Účetní závěrka.....	21
3.3 Účetní výkaznictví IFRS for SME.....	22
3.3.1 Rozsah působnosti standardu IFRS for SME.....	23
3.3.2 Účel účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky účet. výkazů, zásady a účet. principy, účet. metody.....	23
3.3.3 Způsoby oceňování.....	25
3.3.4 Účetní závěrka.....	25
4 Analýza vybraných položek účetní závěrky.....	30
4.1 Analýza českého řešení vybraných položek účetní závěrky.....	30
4.1.1 Dlouhodobý hmotný, nehmotný majetek, leasing.....	30
4.1.2 Zásoby.....	33
4.1.3 Finanční majetek, pohledávky, závazky, odložená daň.....	34
4.1.4 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky.....	35
4.1.5 Výnosy, náklady.....	36
4.1.6 Vlastní kapitál.....	37
4.2 Analýza řešení IFRS for SME u vybraných položek účetní závěrky.....	37
4.2.1 Pozemky, budovy a zařízení, investice do nemovitostí, nehmotná aktiva, leasing.....	37
4.2.2 Zásoby.....	41
4.2.3 Finanční majetek, pohledávky, závazky, odložená daň.....	42
4.2.4 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky.....	44
4.2.5 Výnosy, náklady.....	45
4.2.6 Vlastní kapitál.....	46
4.2.7 Přechod na IFRS for SME.....	47
4.3 Nejdůležitější odlišnosti IFRS for SME od účetního systému vedeného dle právních předpisů ČR.....	47
4.3.1 Odlišnosti v účetní závěrce.....	47

4.3.2 Odlišnosti u aktiv	49
4.3.3 Odlišnosti u vlastního kapitálu	51
4.3.4 Odlišnosti u rezerv, podmíněných závazků	52
4.3.5 Odlišnosti u výnosů, nákladů, zaměstnaneckých požitků	52
5 Charakteristika zvoleného podnikatelského subjektu	53
6 Aplikace řešení IFRS for SME vybraných oblastí ve zvoleném subjektu	57
6.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek	57
6.1.1 Dlouhodobý hmot. a nehmot. majetek dle českých právních předpisů ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.	57
6.1.2 Dlouhodobý hmotný, nehmotný majetek a leasing dle IFRS for SME ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.	59
6.2 Zásoby	73
6.2.1 Zásoby dle českých právních předpisů ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.	74
6.2.2 Zásoby dle IFRS for SME ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.	75
6.3 Finanční majetek, pohledávky, závazky	76
6.3.1 Finanční majetek, pohledávky a závazky dle českých práv. předpisů ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.	76
6.3.2 Finanční majetek, pohledávky a závazky dle IFRS for SME ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.	78
6.4 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky	84
6.5 Výnosy, náklady	84
6.5.1 Výnosy, náklady dle českých právních předpisů ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.	85
6.5.2 Výnosy, náklady dle IFRS for SME ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.	85
6.6 Vlastní kapitál	89
6.6.1 Vlastní kapitál dle českých právních předpisů ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.	89
6.6.2 Vlastní kapitál dle IFRS for SME ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.	90
6.7 Výkaz o finanční situaci a výkaz o úplném výsledku dle IFRS for SME	91
6.7.1 Výkaz o finanční situaci firmy Nyklíček a spol. s.r.o. k 31.12.2013 v tis.Kč	91
6.7.2 Výkaz o úplném výsledku firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za rok 2013 v tis. Kč	93
6.7.3 Výkaz o změnách vlastního kapitálu. a nerozdělených ziscích firmy Nyklíček a spol. s.r.o. k 31.12.2013 v tis. Kč	94
6.7.4 Výkaz o peněžních tocích firmy Nyklíček a spol. s.r.o. k 31.12.2013 v tis. Kč	95
6.8 Přechod na IFRS for SME	95
7 Porovnání výsledků výkonnosti podniku u vybraných poměrových ukazatelů v závislosti na systému účetního vykazování	96
Závěr	105
Seznam tabulek	107
Seznam grafů	108
Seznam použitých zkratk	109
Seznam použité literatury	111
Seznam příloh	113

Úvod

Světová ekonomika se stále více globalizuje, vznikají nadnárodní společnosti, globalizují se i kapitálové trhy, s čímž souvisí i potřeba harmonizace účetních systémů. Harmonizace účetních systémů přispěje k lepší srozumitelnosti, srovnatelnosti a spolehlivosti ekonomických informací pro podnikatele, obchodníky na světových burzách i pro světové organizace poskytující granty, půjčky a podpory.

Harmonizace účetních systémů se předpokládá u podniků, které emitují veřejně obchodovatelné cenné papíry, nebo které jsou konsolidačním celkem či jsou součástí konsolidačního celku, dále u podniků, které mají nebo hledají zahraničního investora, chtějí vstoupit na světové trhy nebo realizovat různé přeshraniční aktivity, u podniků, které chtějí zlepšit srozumitelnost svých účetních výkazů a jejich mezinárodní srovnatelnost a tím i přispět ke zvýšení vývozu svých výrobků či služeb.

Kromě účetních principů US GAAP patří k nejvýznamnějším používaným účetním systémům ve světě standardy IAS/IFRS a Bilanční direktivy Evropské unie. Standardy IAS/IFRS používají nejen některé velké podniky v členských zemích Evropské unie, ale také podniky v řadě dalších zemí Afriky, Asie, Ameriky a nečlenských zemí Evropské unie v Evropě. Již 105 států vyžaduje od společností, s jejichž akciemi se obchoduje na kapitálovém trhu, ale v některých státech i od finančních institucí a dalších velkých společností, s jejichž cennými papíry se na kapitálovém trhu neobchoduje, používat standardy IAS/IFRS. Finanční informace, které kapitálovým trhům poskytuje účetní systém IFRS, dle informací IFRS, pokrývají více než 50% světového HDP [1].

Evropská unie přiřazuje malým a středním podnikům velký význam, vzhledem k tomu, že tyto podniky představují v EU více než 95% všech podniků. Malé a střední podniky se ale příliš nezapojují do podnikání na jednotném trhu Evropské unie. Důvodem jsou odlišné právní předpisy, omezená nabídka kapitálu, ale také nejednotná úprava účetních systémů. Až do roku 2010 malé a střední podniky vedly účetnictví pouze v souladu s právními předpisy svého státu. V červenci roku 2009 byl vydán nový zjednodušený standard IFRS for SME, podle kterého se nevyžadují všechny povinnosti jako v případě standardů IAS/IFRS, což by mělo postupně přispět k většímu zapojení malých a středních podniků do podnikání na světovém trhu [9].

1 Cíl a metodický postup řešení

Cílem této práce je, na základě aplikace Mezinárodního standardu účetního výkaznictví IFRS for SME (*International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities – Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky*), ve vybraných oblastech ve zvoleném podniku, **definovat rozdíly účetního výkaznictví IFRS for SME od účetního systému vedeného dle právních předpisů České republiky a charakterizovat jejich vliv na výsledky finanční analýzy podniku u vybraných poměrových ukazatelů.**

Firma Nyklíček a spol. s.r.o. má zájem o zpracování výkaznictví v souladu s IFRS for SME, které je lépe srovnatelné s výkaznictvím jeho zahraničních partnerů. Firmu také zajímá, jak se změni výsledky podniku ve výkaznictví IFRS for SME oproti výsledkům v českém účetnictví.

V teoretické části bude nutné uvést důvody a postup harmonizace účetního výkaznictví ve světě, především pak postup harmonizace účetního výkaznictví ve státech Evropské unie, zajišťovaného prostřednictvím Bilančních direktiv Evropské unie a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS (*International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards*).

Práce bude porovnávat účetní systém České republiky, se zaměřením na předpisy týkající se podnikatelských subjektů v České republice a na popis výkazů finančního výkaznictví pro podnikatelské subjekty dle právních předpisů České republiky, s účetním výkaznictvím IFRS for SME. Práce bude zaměřena především na oblasti a činnosti, jejichž výsledky budou ve zvoleném podnikatelském subjektu převáděny z právní úpravy ČR na IFRS for SME.

Praktická část práce bude úvodem charakterizovat zvolený podnikatelský subjekt. V další části práce bude IFRS for SME aplikováno v následujících vybraných oblastech tohoto podniku – u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, leasingu, zásob, pohledávek, závazků, odložené daně, vlastního kapitálu, výnosů, a nákladů za léta 2012 a 2013. Pro každou z výše uvedených zvolených oblastí bude vytvořena metodika přechodu z právní úpravy České republiky na IFRS for SME.

Vzhledem k tomu, že zvolený podnik neobchoduje s cennými papíry, nemá žádný dlouhodobý finanční majetek, žádné dlouhodobé pohledávky, goodwill, biologická

aktiva ani zemědělskou činnost, investice do společných či přidružených podniků, podnikové kombinace a nemá povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku, nebudou tyto problematiky detailněji probírány ani v teoretické části této práce.

Na základě zaúčtovaných vzniklých rozdílů při převodu dat vybraných ukazatelů rozvahy a výkazu zisku a ztráty, zpracované dle právních předpisů České republiky, do IFRS for SME, budou sestaveny účetní výkazy za zvolený podnik v souladu s IFRS for SME.

Z údajů účetní závěrky zpracované zvoleným podnikem za rok 2012 a 2013 a z údajů účetních výkazů IFRS for SME za období let 2012 a 2013 budou zpracovány vybrané finanční poměrové ukazatele a porovnány výsledky výkonnosti podniku v závislosti na systému účetního vykazování.

Závěrem budou shrnuty poznatky, které vyplynou z aplikace IFRS for SME ve zvoleném podniku.

2 Důvody a postup harmonizace účetního výkaznictví

Hlavním úkolem účetnictví je, dle Hinke, podávat informace o tom, jak účetní jednotka hospodaří, jaký má majetek, jakými zdroji účetní jednotka tento majetek kryje, jaké jsou přírůstky a úbytky majetku a zdrojů, jaká je jeho finanční situace a výkonnost [3]. Jednotlivé účetní systémy používané ve světě se od sebe odlišují, a to zejména v závislosti na:

- používaných základních účetních zásadách (zásada opatrnosti nebo zásada true and fair view, kdy se upřednostňuje obsah před formou),
- vztahu účetnictví a daňového systému (nezávislost od požadavků státu na základnu pro výpočet daně z příjmu nebo systém, v kterém účetní výsledek je výchozí základnou pro výpočet daně z příjmu),
- používaných účetních metodách (regulace účetních výkazů nebo především regulace vedení účetnictví),
- používaném způsobu oceňování (historické ceny nebo reálné hodnoty zohledňující inflaci),
- vzhledu účetních závěrek (předepsaná struktura účetních výkazů nebo jen stanovení minimálních dat, které musí účetní výkazy obsahovat),
- uživatelích účetních výkazů (účetní systém finanční, daňový, manažerský) [3].

2.1 Důvody harmonizace účetního výkaznictví

Globalizující se kapitálové trhy, vyvolávají potřebu harmonizace účetních systémů, která by vyřešila problém odlišnosti účetních systémů jednotlivých států. Harmonizace účetních systémů by zlepšila srozumitelnost, srovnatelnost i spolehlivost ekonomických informací pro podnikatele, obchodníky na světových burzách i pro světové organizace poskytující granty, půjčky a podpory.

2.2 Harmonizace účetního výkaznictví v Evropské unii

V Evropě zjistilo již Evropské hospodářské společenství, založené v roce 1957, že rozdílnost účetních výkazů jednotlivých členských evropských zemí narušuje jejich ekonomickou spolupráci. Proto, dle Hinke, vznikl Kodex účetní legislativy, jehož obsahem byly tři direktivy:

- direktiva č. 4 (4. směrnice Rady Evropského hospodářského společenství z roku 1978), která je zaměřena na obsah roční účetní závěrky s cílem zabezpečit jejich srovnatelnost a jednotnost (direktiva byla později novelizována v nezbytné míře, aby nebyla v rozporu s platnými standardy IAS/IFRS),
- direktiva č. 7 (7. směrnice Rady Evropského hospodářského společenství z roku 1983), která je věnovaná konsolidované účetní závěrce (také tato direktiva byla později novelizována v nezbytné míře, aby nebyla v rozporu s platnými standardy IAS/IFRS),
- direktiva č. 8 (z roku 1984), která se týkala auditu (direktiva byla anulována novou Směrnicí Evropského parlamentu a Rady č. 43/2006/ES o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek) [3].

V roce 2000 rozhodla Evropská komise o nové harmonizační strategii, o tom, že další bilanční direktivy již nebudou vydávány, stávající direktivy budou modernizovány a bude především posílena spolupráce IASC (*International Accounting Standards Comitee, tj. Výboru pro mezinárodní účetní standardy*), který vydával od roku 1973 standardy IAS, s Evropskou unií. Jejich hlavním úkolem bylo připravit právní podklad, na základě kterého by členské země EU byly povinny implementovat Mezinárodní účetní standardy.

Pro implementaci standardů IAS/IFRS v Evropské unii byl vytvořen, dle Hinke, následující schvalovací mechanismus:

- Standardy IAS/IFRS musí schválit pro povinnou implementaci účetními jednotkami v Evropské unii ARC (*Accounting Regulatory Comitee, tj. Výbor pro regulaci účetnictví*) za přispění poradní skupiny EFRAG (*European Financial Reporting Advisory Group*) a ještě Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB (*International Accounting Standards Board*), která je zodpovědná za vydání standardů IFRS v Úředním věstníku [3].

V roce 2001 funkci Výboru pro mezinárodní účetní standardy (IASC) převzala nadace IASCF (*International Accounting Standard Comitee Foudation tj. Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy*), jejíž součástí jsou Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB, která vydává nové standardy IFRS a změny stávajících standardů, poradní sbor (*IFRS Advisory Council*) a Výbor pro interpretaci (*IFRS Interpretations Comitee*, který vydává interpretace IFRIC) [3]. K 29. 4. 2014 platilo, dle informací

IFRS, kromě 13 standardů IFRS ještě 28 standardů IAS, 8 interpretací SIC (*Standing Interpretation Committee*) a 17 interpretací IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee*) [11].

Na základě nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o používání mezinárodních standardů účetního výkaznictví mají podniky, které vydávají veřejně obchodovatelné cenné papíry od roku 2005 povinnost vypracovávat konsolidovanou účetní závěrku podle platných standardů IAS/IFRS. Společnosti, které vydávaly pouze dluhové cenné papíry, dále podniky, které před vydáním rozhodnutí Evropského parlamentu a Rady již vypracovávaly účetní závěrku podle jiných mezinárodně uznávaných účetních standardů (např. US GAAP - *United States Generally Accepted Accounting principles, Všeobecně uznávané účetní principy USA*), měly možnost aplikovat standardy IAS/IFRS až od roku 2007 [2].

Používání standardů IAS/IFRS mohou, podle nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o používání mezinárodních standardů účetního výkaznictví, národní legislativy rozšířit i na další společnosti. Cílem je harmonizovat účetnictví podniků, s důrazem především na kvalitu poskytovaných dat a informací, srozumitelnost a srovnatelnost účetních závěrek pro všechny jejich uživatele.

Standardy IAS/IFRS používají podniky v členských zemích Evropské unie, i podniky v řadě dalších zemí Afriky, Asie, Ameriky a nečlenských zemích Evropské unie v Evropě. Dle informací IFRS [1] 105 států vyžaduje od společností, s jejichž akciemi se obchoduje na kapitálovém trhu, v některých případech od finančních institucí a dalších velkých společností, s jejichž cennými papíry se na kapitálovém trhu neobchoduje, používat standardy IAS/IFRS. Několik států přijaly standardy IAS/IFRS jako svůj účetní systém (Australie, Hong Kong, a Nový Zéland). Další země používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví vyžadují pouze od finančních institucí a dalších 14 zemí nevyžaduje, ale dovoluje svým podnikům používat standardy IAS/IFRS. Celkově uvažují orgány IFRS s používáním standardů IAS/IFRS ve 130 zemích [1].

Kromě standardů IAS/IFRS vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy v roce 2009 nový zjednodušený standard IFRS for SME, podle kterého se nevyžadují všechny povinnosti jako v případě standardů IAS/IFRS. Členské státy Evropské Unie se, dle rozhodnutí Evropské komise, mohou samy rozhodnout, zda malé a střední podniky mají

povinně používat IFRS for SME. K 29. 4. 2014 IFRS for SME požaduje nebo dovoluje, dle informací IFRS, 63 zemí [1].

2.3 Harmonizace účetního výkaznictví ve světě

Důležitým rokem pro pokrok v harmonizaci účetnictví byl, dle Hinke, rok 2000, kdy Komise cenných papírů IOSCO (*International Organisation of Securities Commissions*) potvrdila, že uznává Mezinárodní účetní standardy IAS za účetní standardy splňující požadavky světového kapitálového trhu, a že je doporučuje světovým burzám k akceptování. Do té doby světové burzy akceptovaly jen účetní závěrky vypracované v souladu s účetními standardy US GAAP, které vznikly po pádu americké burzy v roce 1929, kdy jako jedna z příčin pádu byla uváděna špatná vypovídací schopnost účetních informací [3].

Principy US GAAP a standardy IAS/IFRS a Bilanční direktivy Evropské unie patří k nejvýznamnějším účetním systémům. Účetní standardy US GAAP jsou povinné pro americké podniky, obchodující s cennými papíry, ostatní americké společnosti tuto povinnost nemají, i když v některých případech, například při žádostech o bankovní či obchodní úvěr, je také požadováno předložení účetní závěrky sestavené podle US GAAP [10].

V roce 2002 započaly i práce na programu konvergence, postupného sbližování účetních systémů IFRS a US GAAP. Zásadní rozpory mezi těmito systémy nejsou. Cílem společné práce je odstranit všechny odlišnosti obou systémů a dosáhnout tak porovnatelných informací o finanční pozici a výkonnosti podniku. Nové standardy IFRS se tvoří již společně s FASB (*Financial Accounting Standards Board – Rada pro účetní standardy v USA*) [2].

3 Účetní systémy ČR a EU

Cílem této kapitoly je charakterizovat hlavní účetní systémy používané v EU, tj. účetní systém ČR a standardy IAS/IFRS a IFRS for SME.

3.1 Účetní systém ČR

Účetní systém ČR upravují Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. v platném znění (dále jen zákon o účetnictví), prováděcí vyhlášky, české účetní standardy a pokyny Ministerstva financí řady D.

3.1.1 Rozsah působnosti zákona o účetnictví

Zákon o účetnictví stanovuje „rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu“ [13, str. 5]. Při tvorbě zákona o účetnictví vycházeli tvůrci zákona z Bilančních direktiv EU [3].

Předmětem účetnictví podle zákona o účetnictví je účtování „o stavu a pohybu majetku a jiných aktiv, závazků včetně dluhů (účinnost od 1. 1. 2014) a jiných pasiv, dále o nákladech a výnosech a o výsledku hospodaření“ [13, str. 6].

Účetní jednotky mají povinnost vést účetnictví v plném rozsahu. Výjimku z této povinnosti stanovuje zákon o účetnictví.

3.1.2 Účel účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, zásady a účetní principy, účetní metody

Účelem účetní závěrky je poskytnout uživatelům (státu, akcionářům, společníkům, bankám, věřitelům) informace o majetkové, finanční a důchodové situaci podniku.

Kvalitativní charakteristiky - účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví podle zákona o účetnictví „správně, úplně, průkazně, srozumitelně, přehledně, způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů“. Účetní závěrka by měla podávat „věrný a poctivý obraz účetnictví a finanční situace účetní jednotky“ [13, str. 9].

Zásady, principy, které účetní jednotky musí při vedení účetnictví dodržovat, jsou zapracovány do zákona o účetnictví nebo do prováděcí Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou vydává Ministerstvo financí. Jedná se na příklad o:

- zásadu bilanční kontinuity, tj. návaznost konečných a počátečních rozvahových účtů mezi jednotlivými účetními obdobími,

- zásadu opatrnosti, tj. kvalifikovaný odhad současných i budoucích skutečností a majetku s přihlédnutím k možným rizikům a ztrátám. Tato zásada se realizuje tvorbou rezerv, opravných položek nebo účtováním o odloženém daňovém závazku,
- zásadu účetního zákazu vzájemného zaúčtování nebo kompenzovaného vykazování v účetních výkazech. Výjimky z této zásady jsou přesně uvedeny ve Vyhlášce č. 500/2002 Sb.,
- zásadu upřednostnění formy před obsahem, tj. rozhodující pro uvedení aktiva v účetnictví je jeho právní povaha, vlastnictví,
- princip nezávislosti účetních období (akruální princip), tj. účetní jednotky účtují o stavu a pohybu majetku, závazků, vlastním kapitálu, nákladech i výnosech do účetního období, s nímž daná skutečnost časově i věcně souvisí. Pouze v případě, že tento princip nelze dodržet, účtuje se do účetního období, v kterém se např. zjistila chyba v účtování v minulých letech [13].

Účetní jednotky jsou dále podle zákona o účetnictví povinny „dodržovat při vedení účetnictví směrnou účtovou osnovu, uspořádání a označování položek účetní závěrky, a konsolidované účetní závěrky, obsahové vymezení těchto závěrek, účetní metody, podmínky předávání a přebírání účetních záznamů a ostatní podmínky vedení účetnictví stanovené prováděcími právními předpisy“ [13, str. 7].

Účetní jednotka je povinna dle zákona o účetnictví zvolit účetní metody, vycházející z předpokladu nepřetržitého trvání činnosti účetní jednotky a informace o použitých metodách uvést v příloze k účetní závěrce. Pokud má účetní jednotka informace o tom, že ukončí svou činnost, musí zvolit jiné účetní metody a podrobnosti uvést v příloze [13]. Pojem účetní metoda zákon o účetnictví nedefinuje, pouze uvádí některé příklady.

3.1.3 Způsoby oceňování

Účetní jednotky mají povinnost oceňovat majetek a závazky k datu uskutečnění účetního případu a k rozvahovému dni či k datu, ke kterému je účetní jednotka povinna sestavit účetní závěrku.

Účetní jednotky používají k ocenění majetku a závazků k datu uskutečnění účetního případu následující způsoby:

- ocenění pořizovací cenou, (tj. cena, za kterou účetní jednotka majetek nakoupila) a ještě případně náklady s jeho pořízením související (např. doprava, montáž) - u hmotného (kromě majetku vytvořeného vlastní činností), nehmotného majetku (u pohledávek pouze při pořízení za úplatu nebo vkladem), u zásob, podílů, cenných papírů, derivátů,
- ocenění vlastními náklady, tj. přímé náklady vynaložené na výrobu či činnost, včetně části nepřímých nákladů, které s touto výrobou či činností souvisejí - u hmotného a nehmotného majetku a zásob vytvořených vlastní činností,
- ocenění reprodukční pořizovací cenou, tj. cena, kterou by musela účetní jednotka zaplatit v době, kdy je o ní účtováno - u majetku, který účetní jednotka získala bezúplatně,
- ocenění jmenovitou hodnotou - u pohledávek (s výjimkou pohledávek pořízených za úplatu a vkladem), závazků, peněžních prostředků a cenin,
- ocenění majetku a závazků v cizí měně přepočtem na českou měnu kursem devizového trhu ČNB, přičemž je možné použít jak denní kurz, tak i pevný kurz, který si účetní jednotka určila vnitřním předpisem podle devizového trhu ČNB na určité období, které však nesmí být delší než účetní období [13].

Účetní jednotky používají k ocenění majetku a závazků k rozvahovému dni následující způsoby:

- ocenění majetku, závazků v cizí měně kursem ČNB, platným k rozvahovému dni - aktiva a závazky v cizí měně, tj. pohledávky, závazky, cenné papíry, finanční prostředky v pokladně či na účtech k rozvahovému dni v cizí měně,
- ocenění reálnou hodnotou, tj. buď tržní hodnota nebo ocenění kvalifikovaným odhadem či posudkem znalce, nebo ocenění v souladu se zvláštním právním předpisem - přesné použití je definováno v zákoně o účetnictví; patří sem např. určité cenné papíry, deriváty, pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování apod.,
- ocenění pořizovací cenou zvýšenou nebo sniženou o úrokové výnosy nebo náklady - u dluhopisů a určitých cenných papírů s pevným výnosem, které se podle zákona o účetnictví nepřeceňují na reálnou hodnotu,
- ocenění ekvivalencí (protihodnotou) - podíly v ovládaných osobách nebo v osobách pod podstatným vlivem [13].

3.1.4 Účetní závěrka

Účetní jednotky sestavují řádnou, v některých případech i mimořádnou nebo mezitímní, účetní závěrku, tak jak to stanovuje zákon o účetnictví.

Účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi a emitují cenné papíry, s kterými se obchoduje na evropském regulovaném trhu, musí účtovat a sestavit účetní závěrku v souladu s Mezinárodními standardy, které právně upravila Evropská unie.

Účetní závěrku dle českých právních předpisů tvoří rozvaha, výkaz zisku a ztráty a příloha, která poskytuje doplňující informace k rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Součástí účetní závěrky může být i přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu. Povinnost sestavit tyto dva výkazy mají podniky, „pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející období jejich aktiva celkem jsou vyšší než 40 milionů Kč a roční čistý obrat vyšší než 80 milionů Kč“ [13, str. 13]. Účetní jednotky sestavují účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu.

Účetní jednotky, které musí mít podle zákona o účetnictví ověřenou účetní závěrku auditorem, musí také vyhotovit výroční zprávu, která má podávat informace o činnosti, ekonomickém postavení a dalších skutečnostech, které jsou v zákoně o účetnictví jmenovitě uvedeny.

Řádnou účetní závěrku sestavují účetní jednotky k rozvahovému dni, tj. den, kdy uzavírají účetní jednotky své účetní knihy. K jinému datu než konec rozvahového dne sestavují účetní jednotky mezitímní účetní závěrku, při které se účetní knihy neuzavírají (tato účetní závěrka se sestavuje např. při fúzích, při změně právní formy, v případě poskytnutých dotací) a dále mimořádnou účetní závěrku, stanovenou např. podle zákona o daních z příjmu.

Obsahové vymezení některých položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty, uspořádání a obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze k účetní závěrce, uspořádání a obsahové vymezení přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu uvádí pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví **Vyhláška č. 500/2002 Sb.** v platném znění. Tato vyhláška také uvádí směrnou účtovou osnovu pro podnikatele. Účetní jednotky jsou povinny při sestavování svého účetního rozvrhu z této směrné účtové osnovy vycházet, přičemž mají možnost definovat si syntetické a analytické účty podle svých potřeb v rámci stanovených skupin.

3.2 Účetní výkaznictví IAS/IFRS

Kromě národních účetních systémů používají státy Evropské unie i účetní výkaznictví IAS/IFRS. Evropská varianta standardů IFRS se liší od plné varianty standardů IFRS pouze v případě standardu IAS 39, některá omezení týkající se zajišťovacích derivátů Evropská komise neschválila (jde však pouze o dočasné omezení platnosti), ale umožňuje bankám, aby používaly i plnou variantu IFRS. Účetní výkaznictví IAS/IFRS zahrnuje jak standardy IAS tak i standardy IFRS, interpretace SIC i interpretace IFRIC.

3.2.1 Rozsah působnosti IAS/IFRS

Na základě nařízení ES 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví mají podniky, které vydávají veřejně obchodovatelné cenné papíry od roku 2005 povinnost vypracovávat konsolidovanou účetní závěrku podle platných standardů IAS/IFRS. V České republice mohou podle Mezinárodních účetních standardů účtovat a sestavovat účetní závěrku i konsolidující účetní jednotky, které nejsou emitenty cenných papírů, které byly přijaty k obchodování na evropském regulovaném trhu [2].

3.2.2 Účel účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, zásady a účetní principy, účetní metody

Standardy účetního výkaznictví IFRS navazují na Koncepční rámec finančního výkaznictví IFRS (dále jen **Koncepční rámec**), který formuluje hlavní zásady. Koncepční rámec není standardem. Pokud by existovaly rozdíly ve způsobu řešení, má standard přednost před Koncepčním rámcem. V Koncepčním rámci se stanovuje:

- “účel Koncepčního rámce, informační potřeby uživatelů účetního výkaznictví, základní typy ekonomických rozhodnutí, k nimž jsou užívány účetní informace,
- cíl účetní závěrky,
- kvalitativní charakteristiky účetní závěrky,
- obsah a způsob rozpoznání základních prvků, které tvoří obsah účetní závěrky,
- koncepty oceňování,
- pojetí kapitálu a uchování kapitálu“ [2, str. 16].

Koncepční rámec je důležitý pro pochopení jednotlivých standardů a pro sestavení účetní závěrky. Vychází z potřeb jednotlivých uživatelů účetní závěrky, kterými jsou zejména externí uživatelé. Pro investory jsou důležité informace o rentabilitě investic,

riziku spojeném s investicí a o možnostech vyplácení dividend. Věřitelé potřebují znát, zda podnik bude schopen plnit své závazky. Zaměstnanci zajímá schopnost podniku vyplácet mzdy a poskytovat pracovní příležitost. Stát vyžaduje informace, použité při stanovení daní [2].

Účelem účetní závěrky je „podávat uživatelům účetní závěrky informace o finanční situaci, výkonnosti společnosti a peněžních tocích“ [2, str. 17].

Koncepční rámec stanoví také hlavní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky „relevanci“, (tj. informace z účetní závěrky musí pomáhat uživatelům při jejich ekonomických rozhodnutích, musí jim umožňovat na základě hodnocení minulých dat předvídat budoucí události), dále „věrnost a spolehlivost zobrazení“, (tj. informace nesmí zahrnovat závažnou chybu, nesmí být zkreslené, „musejí být neutrální, kompletní bezchybné a ověřitelné“) [2, str. 18, 20].

Mezi nejdůležitější zásady a principy patří:

- princip nezávislosti účetních období (akruální princip, tj. účetní závěrka podává obraz o výsledcích podniku v období, kdy k nim skutečně dochází a ne v okamžiku příjmu peněžních prostředků),
- zásada - předpoklad trvání účetní jednotky i v dalším období, pokud by tomu tak nebylo, musí podnik v účetní závěrce tuto okolnost zohlednit a uvést důvody, které pravděpodobně ovlivní ukončení činnosti společnosti,
- zásada opatrnosti, tj. kvalifikovaný odhad současných i budoucích skutečností a majetku s přihlédnutím k možným rizikům a ztrátám, na základě kterého může dojít ke snížení aktiv,
- zásada upřednostnění obsahu před formou, tj. např. v případě leasingu aktivum uvádí ve výkazu o finanční situaci nájemce [2, str. 17, 39, 138].

Koncepční rámec rovněž definuje základní položky účetních výkazů, tj. aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy, které jsou ještě konkretizovány v dalších standardech. V Koncepčním rámci finančního výkaznictví je zahrnuta i formulace základních oceňovacích bází (historická cena, běžná cena, realizovatelná hodnota a současná hodnota), konkrétními postupy oceňování se však zabývají jednotlivé standardy, které také obsahují i některé přístupy k oceňování, které nejsou obsahem Koncepčního rámce (např. model fair value).

Koncepční rámec definuje:

- znaky a rysy **aktiva**, aby jej bylo možné vykázat v rozvaze následovně: „jeho existence je výsledkem minulých skutečností, očekává se, že přinese podniku budoucí ekonomický prospěch, který poplyne do podniku s dostatečnou jistotou, lze jej spolehlivě ocenit“ [2, str. 21]. Pro určení aktiva není důležité vlastnické právo. Postačuje, že podnik má právo a schopnost užitky z aktiva využít [2],
- **závazek** jako povinnost: „která vznikla na základě minulých skutečností a od jejíhož vypořádání se očekává, že vyústí v odtok ekonomického prospěchu z podniku. V rozvaze je vykázán, pokud je vysoce pravděpodobné, že jeho vypořádání vyvolá odliv nositelů ekonomického prospěchu (tedy aktiv - nejčastěji peněžních prostředků) a pokud lze částku, za níž se toto vypořádání uskuteční, spolehlivě ocenit“ [2, str. 22],
- **vlastní kapitál**: „jako zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků“ [2, str. 23],
- **výnosy**: „představují zvýšení ekonomického prospěchu, k němuž došlo za účetní období formou zvýšení aktiv nebo snížení závazků a které vedlo ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků“ [2, str. 23]. V Koncepčním rámci je rozlišen obsah termínů income (skládá se z revenue a gains), revenues (výnosy z běžných činností, u kterých standard IAS/IFRS rozlišuje dále, zda jde např. o výnosy před dodáním, v okamžiku dodání nebo po dodání [4]) a gains (např. přínosy, kladné kurzové rozdíly) [2],
- **náklady**: „snížení ekonomického prospěchu, ke kterému došlo formou zvýšení závazků, úbytkem aktiv či snížením užitečnosti aktiv a které vedlo ke snížení vlastního kapitálu jiným způsobem, než rozdělením prostředků vlastníků“ [2, str. 24]. Snížení ekonomického prospěchu nutno spolehlivě vyjádřit. Komerční rámec rozlišuje náklady z běžných činností (expenses) a losses, tj. újmy, které jsou opakem gains [2].

Koncepční rámce se zabývá dále pojetím kapitálu, kterým je chápáno buď „finanční pojetí“ uchování kapitálu, tj. podnik má zisk, jestliže na konci účetního období jeho vlastní kapitál, po zohlednění vkladu a výběru kapitálu vlastníky, je vyšší než jeho vlastní kapitál na počátku období, nebo „produkční (fyzické) pojetí“ uchování kapitálu

tj. podnik má zisk pokud je jeho produkční kapacita vyšší na konci období ve srovnání s počátkem období [2, str. 27].

Pojem účetní metoda není ani v Koncepčním rámci ani ve standardech IAS/IFRS definován. Největší důraz kladou standardy IAS/IFRS na metody oceňování majetku a závazků (při jeho pořízení, v průběhu držení, při snižování hodnoty), dále na metody odpisování. Standardy se dále zmiňují i o metodách vykazování výnosů (před dodáním, v okamžiku dodání, po dodání) a vykazování tržeb z prodeje služeb [4].

3.2.3 Způsoby oceňování

V Koncepčním rámci jsou definovány následující způsoby oceňování:

- „historické ceny (náklady)“ - vycházejí z původních cen, vynaložených při pořízení aktiv, včetně přímo přiřaditelných nákladů souvisejících s pořízením aktiva,
- „běžná cena“ - cena, kterou by bylo nutné zaplatit, kdyby se aktivum pořizovalo k datu ocenění,
- „realizovatelná hodnota“ – odhadovaná cena ze strany podniku, za kterou by bylo možné aktivum prodat,
- „současná hodnota“ - ocenění aktiv v diskontované hodnotě budoucích čistých příjmů [2 str. 25].

Způsoby oceňování uvedené v Koncepčním rámci neuvádějí ocenění ve fair value, proto byl vydán standard IFRS 13 Ocenění ve fair value.

3.2.4 Účetní závěrka

Sestavováním a zveřejňováním účetní závěrky se zabývá standard IAS 1 – Sestavení a zveřejnění účetní závěrky a IAS 7 Výkaz peněžních toků. Součástí účetní závěrky podle těchto standardů [2, str. 75, 287] jsou:

- výkaz o finanční situaci,
- výkaz o úplném výsledku hospodaření,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích,
- komentář k účetním výkazům.

3.3 Účetní výkaznictví IFRS for SME

Evropská unie definuje malé, střední podniky a mikropodniky následovně:

Tabulka č. 1: Definice Evropské unie pro malé a střední podniky

Velikost	Počet zaměstnanců	Obrat v EUR	Bilanční suma v EUR
Střední podniky	50 - 249	max. 50 mil.	max. 43 mil.
Malé podniky	10 - 49	2 mil. - 10 mil.	2 mil. - 10 mil.
Mikropodniky	méně než 10	až do 2 mil.	až do 2 mil.

Zdroj: [9, str. 16], 2014

Naopak *standard IFRS for SME* nestanovuje definici pro malé a střední podniky, pro které je tento standard určen, podle výše počtu zaměstnanců, obratu či bilanční sumy. Rozhodující je, že tyto podniky nesmí mít „veřejnou odpovědnost a zveřejňují univerzální účetní závěrku pro externí uživatele“ [8, str. 10].

Vzhledem k tomu, že standardy IAS/IFRS jsou velmi rozsáhlé, mají přes 2 000 stránek, vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy v roce 2009 nový zjednodušený standard účetního výkaznictví IFRS for SME (dále jen IFRS for SME), podle kterého se nevyžadují všechny povinnosti jako v případě standardů IAS/IFRS. Členské státy Evropské Unie se, dle rozhodnutí Evropské komise, mohou samy rozhodnout, zda malé a střední podniky mají povinně používat IFRS for SME. Povinnost pro malé a střední podniky používat IFRS for SME zatím není v zákoně č. 563/91 Sb. o účetnictví v platném znění v České republice zakotvena. To znamená, že malé a střední podniky v České republice mohou používat IFRS for SME (pokud jsou malými nebo středními podniky podle definice standardu IFRS for SME), ale musí ještě navíc pro výpočet splatné daně z příjmu právnických a fyzických osob vést účetnictví v souladu se zákonem č. 563/91 Sb. v platném znění.

První zmínky o potřebě účetních pravidel pro malé a střední podniky se objevily v roce 2003. V roce 2004 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB diskusní materiál k tomuto tématu a v roce 2007 pak návrh pravidel k veřejnému okomentování. Během roku 2007 probíhalo testování navrhovaných pravidel v malých a středních podnicích ve 20 zemích s cílem zjistit případné problémy při jejich aplikaci. V průběhu

roku 2008 Rada pro mezinárodní účetní standardy IASB, na základě obdržených připomínek, přepracovala pravidla IFRS pro malé a střední podniky, a přepracovaná pravidla vydala 9. července 2009 jako standard IFRS for SME [5].

Následující 2 roky byly vyhrazeny pro získávání poznatků spojených s implementací IFRS for SME v jednotlivých státech. V roce 2012 byla zahájena revize pravidel, na základě které bude pravděpodobně v roce 2014 nebo 2015 vydána novelizace současného standardu IFRS for SME [5].

3.3.1 Rozsah působnosti standardu IFRS for SME

Standard IFRS for SME „neobsahuje postupy účtování, je zaměřený na uznávání, oceňování a vykazování položek účetní závěrky“ [9, str. 21]. Standard IFRS for SME je uspořádán dle témat, skládá se z 35 oddílů, které vycházejí ze standardů IAS/IFRS a z Koncepčního rámce. Celkem standard IFRS for SME tvoří 230 stránek.

Jednotlivé oddíly standardu IFRS for SME vycházejí z platných standardů IAS (s výjimkou IAS 26 Penzijní plány, IAS 33 Zisk na akci, IAS 34 Mezitímní účetní výkaznictví, touto problematikou se IFRS for SME nezabývá) a z IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, IFRS 2 Úhrady vázané na akcie, IFRS 3 Podnikové kombinace a IFRS 7 Finanční nástroje. Standard IFRS for SME zatím nebyl novelizován, proto ještě neobsahuje návaznost na standardy IFRS, které byly vydány po nabytí účinnosti standardu IFRS for SME v roce 2009.

Návaznost standardu IFRS for SME na standardy IAS/IFRS je uvedena v příloze A.

V 1. oddílu standard IFRS for SME popisuje malé a střední podniky, které mohou podle standardu postupovat. Jedná se o účetní jednotky, které „nemají veřejnou odpovědnost a zveřejňují univerzální účetní závěrku pro externí uživatele“, tj. jejich dluhopisy nebo kapitálové nástroje nejsou obchodovány na veřejném trhu a jejich primární činností není držet aktiva skupiny subjektů ve funkci zmocněnce [8, str. 10].

3.3.2 Účel účetní závěrky, kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, zásady a účetní principy, účetní metody

V 2. oddílu, který vychází z Koncepčního rámce finančního výkaznictví IAS/IFRS v plné verzi, jsou stanoveny obdobné obecné principy s výjimkou pojetí a uchování kapitálu.

Účelem účetní závěrky je podávat informace o finanční situaci, výkonnosti a cash flow podniku, které jsou důležité pro posuzování výkonnosti podniku, jeho schopnosti uhrazovat své závazky a pro rozhodování uživatelů [6].

Kvalitativními charakteristikami jsou „srozumitelnost, relevance, významnost, spolehlivost, opatrnost, úplnost, srovnatelnost, přednost obsahu před formou, včasnost, rovnováha mezi přínosem a náklady“ [8, str. 12 - 14].

Základními položkami účetní závěrky jsou aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady. Pro zařazení jednotlivých položek mezi aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady či výnosy je důležité splnění definice a kritérií pro jejich vykázání. Standard IFRS for SME tyto položky přesně definuje, jejich vymezení je stejné jako v Koncepčním rámci finančního výkaznictví IFRS.

Dále se ve 3. oddílu uvádějí zásady a principy, které je nutné při vypracování účetní závěrky dodržet:

- věrné zobrazení účetní závěrky (zachycení všech transakcí, událostí a podmínek v souladu s definicemi a kritérii stanovenými IFRS for SME),
- soulad účetní závěrky se standardem IFRS for SME (odklon od požadavků standardu IFRS for SME je možný jen v případě, že podnik pak lépe zobrazí svou finanční situaci, finanční výkonnost a cash flow),
- sestavení účetní závěrky ze předpokladu nepřetržitého trvání podniku (pokud nastanou pochybnosti, že podnik bude ve své činnosti pokračovat, nutno tuto nejistotu zveřejnit a účetní závěrku zpracovat s ohledem na tuto skutečnost),
- četnost vykazování (minimálně jednou ročně, s výjimkou pokud dojde ke změně účetního období),
- konzistenci vykazování (stejně vykazování a klasifikace položek v účetní závěrce v běžném i předcházejícím období. Pokud by došlo ke změně, musí účetní jednotka reklasifikovat částky, kterých se změna týká a musí tyto částky i důvod změny reklasifikace v příloze k účetní závěrce uvést),
- uvedení srovnávacích informací, týkajících se všech položek účetní závěrky za předcházející období,
- významnost a agregaci (opomenutí a uvedení nesprávných položek v účetní závěrce by bylo významné, jestliže by nesprávně ovlivnily ekonomické rozhodnutí uživatelů) [6].

Pojem účetní metoda není ve standardu IFRS for SME definován. Největší důraz v jednotlivých oddílech standardu IFRS for SME je, obdobně jako u standardů IAS/IFRS, kladen na metody oceňování majetku a závazků (při jeho pořízení, v průběhu držení, při snižování hodnoty, při vyřazování), dále na metody odpisování.

3.3.3 Způsoby oceňování

Při prvotním ocenění aktiv i závazků se používá historická cena, pokud standard IFRS for SME nestanoví jinak. V případě investic do společných a přidružených podniků např. standard IFRS for SME stanovuje ocenění cenou transakce, která nezahrnuje transakční náklady. Reálná cena se používá při prvotním ocenění některých finančních aktiv a závazků.

Při následném oceňování investic do nemovitostí, přidružených a společných podniků, zemědělských aktiv se povoluje nebo požaduje reálná hodnota. Při oceňování nefinančních aktiv se u pozemků, budov a zařízení použije „nižší z hodnot zůstatkové ceny a zpětně získatelné částky“ [8, str. 20]. Obdobně se postupuje při oceňování zásob. Použije se vždy „nižší z hodnot pořizovací ceny a prodejní ceny snížené o náklady související s dokončením a prodejem“. Nižší částka se používá za účelem, aby aktivum nebylo v účetní závěrce „oceněno vyšší částkou“, než podnik „získá prodejem nebo užíváním tohoto aktiva“ [8, str. 20]. Jednotlivé oddíly standardu uvádějí ještě další způsoby oceňování, např. ekvivalenční metodu u přidružených a společných podniků, metodu zůstatkové hodnoty a metodu efektivní úrokové míry u finančních nástrojů.

3.3.4 Účetní závěrka

Účetní závěrku, obdobně jako v případě Mezinárodních standardů IAS/IFRS, tvoří:

- výkaz o finanční situaci,
- výkaz o úplném výsledku (nebo výsledovka a samostatný výkaz o úplném výsledku hospodaření jako v případě účetní závěrky sestavené dle standardů IAS/IFRS),
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- výkaz o peněžních tocích,
- příloha (používá se místo komentáře jiný název) [6].

Oddíly 4, 5, 6, 7, 8 a 9 se zabývají podrobně těmito výkazy. Standard IFRS for SME stanovuje formální náležitosti účetní závěrky, nikoliv však její konkrétní formát

obdobně jako u standardů IFRS. Mimo povinností na zveřejnění, které stanovují oddíly 4 - 9 standardu IFRS for SME, uvádějí ještě další oddíly údaje, které je nutné v účetní závěrce uvést.

Výkaz o finanční situaci zachycuje aktiva, závazky a vlastní kapitál podniku ke konci účetního období. Standard IFRS for SME uvádí jednotlivé položky, které musí tento výkaz minimálně obsahovat a dále informace, které může účetní jednotka uvést ve výkazu nebo v příloze. Pro posouzení, zda budou ve výkazu uvedeny ještě další položky, je rozhodující, zda to uživatelům účetní závěrky umožní lepší pochopení finanční situace.

Základní členění aktiv a závazků ve výkazu je členění na krátkodobá a dlouhodobá aktiva a závazky (pokud však spolehlivější informace poskytne členění dle likvidity, může podnik zvolit i toto členění aktiv a závazků). Pro posouzení, zda aktiva či závazky jsou krátkodobá, rozhodují následující předpoklady:

- realizace aktiva nebo vypořádání závazku v běžném provozním cyklu, který trvá maximálně 12 měsíců, nebo realizace aktiva nebo vypořádání závazku do 12 měsíců po datu závěrky,
- aktivum nebo závazek drží podnik především za účelem prodeje,
- jedná se o peníze nebo peněžní ekvivalenty, kromě těch, které jsou určeny ke směně nebo k úhradě závazku po minimálně 12 měsíců po datu závěrky,
- jedná se o závazek, u kterého nemá podnik nepodmíněné právo odložit vypořádání závazku minimálně na 12 měsíců po datu závěrky [6].

Všechny ostatní aktiva a závazky jsou klasifikovány jako dlouhodobé.

Správně uplatňované členění aktiv a závazků na krátkodobé a dlouhodobé je důležitou informací pro posouzení, zda je firma stabilní a zda bude stabilní i v budoucnosti

Výkaz o úplném výsledku a výsledovce zachycují finanční výkonnost podniku. Účetní jednotka vypracovává buď 1 výkaz - Výkaz o úplném výsledku nebo 2 výkazy - Výsledovku, zachycující položky výnosů a nákladů s výjimkou těch, které jsou jen obsahem druhého výkazu - Výkazu o úplném výsledku. Tento výkaz navazuje na výsledovku a dále zachycuje následující položky:

- „zisky a ztráty z převodu účetní závěrky zahraniční jednotky,
- některé aktuáriské zisky a ztráty,

- některé změny reálné hodnoty zajišťovacích nástrojů,
- podíl na ostatním úplném výsledku přidružených společností a společných podniků, o kterých se účtuje ekvivalentní metodou“ [8, str. 31, 32].

Kromě toho by měla ve výkazu účetní jednotka uvést ještě další položky, pokud umožní uživatelům účetních závěrek lépe zjistit finanční výkonnost firmy a odhadnout její budoucí vývoj.

Výnosy (revenues), které podnik realizuje ze své běžné činnosti, jsou ve výkazu o úplném výsledku hospodaření zachyceny nekompenzovaně. Ostatní výnosy (gains) se uvádějí kompenzovaně, tj. snižené o související náklady (losses).

Žádná položka nákladů či výnosů se nevykazuje jako mimořádná položka. Analýza nákladů ve výkazech může být provedena buď podle druhu, nebo účelu (u této metody však musí účetní jednotka alespoň vykázat náklady na prodej zvlášť od ostatních nákladů) [6].

Výkaz o změnách vlastního kapitálu uvádí výši vlastního kapitálu na počátku a na konci účetního období a dále jednotlivé položky, které změnu ovlivnily. Jsou to: úplný výsledek podniku za účetní období, změny v účetních pravidlech a opravy chyb minulých období, které byly provedeny retrospektivně, příjmy od vlastníků, výplaty dividend a ostatní výplaty vlastníkům, emise akcií, transakce s vlastními akciemi, změny ve vlastnických podílech u dceřiných společností, které nemají za následek ztrátu ovládnutí. „V případě že jedinými změnami jsou výsledek za období, výplata dividend, opravy chyb minulých období nebo změny v účetních pravidlech, lze vypracovat pouze Výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích“ [8, str. 34, 35].

Výkaz peněžních toků umožňuje analyzovat vývoj peněžních toků a peněžních ekvivalentů a tím lépe odhadnout, jaké bude mít podnik peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty v budoucnosti a zda tyto peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty budou dostatečné pro krytí všech závazků podniku či zda podnik bude potřebovat externí zdroje financování.

Výkaz peněžních toků člení na tři části: z provozní činnosti, z investiční činnosti a z financování. Pro sestavení peněžních toků z provozní činnosti lze použít přímou i nepřímou metodu. Přímá metoda spočívá v uvedení hlavních skupin peněžních příjmů a výdajů, a to nekompenzovaně. Při použití nepřímé metody se postupuje z dosaženého

hospodářského výsledku postupnými úpravami, kterými se vylučují nepeněžní transakce a peněžní položky nesouvisející s provozní činností, k peněžnímu toku z provozní činnosti. Výkaz peněžních toků z investiční činnosti a z financování se sestavuje vždy přímou metodou.

Peněžní toky z provozní činnosti zachycují peněžní toky z hlavní provozní činnosti, která se pravidelně opakuje a příjmy a výdaje z této činnosti jsou nejdůležitější při odhadu budoucích finančních zdrojů podniku. Peněžní toky týkající se daně z příjmu bývají zahrnuty v provozní činnosti, pokud nejsou přiřazeny k financování.

Peněžní toky podniku z investiční činnosti zachycují příjmy a výdaje, související s pořízením dlouhodobých hmotných, nehmotných aktiv, majetkových cenných papírů v jiných podnicích, dluhových cenných papírů a příjmy a platby týkající se půjček a záloh.

Peněžní toky z financování zachycují příjmy a výdaje související s vlastním kapitálem a se získáváním krátkodobých a dlouhodobých cizích zdrojů jako jsou například dluhopisy, směnky a závazky z finančních leasingů. Příjmy a výdaje související s úvěry a půjčkami od finančních institucí mohou být posuzovány podle účelu poskytnutí a poté je lze např. zařadit i do peněžního toku z provozní činnosti, pokud je úvěr poskytnut na zásoby nebo jiné potřeby provozní činnosti [8, str. 36 - 40].

Příloha obsahuje další informace k předcházejícím výkazům:

- prohlášení, že účetní závěrka byla vypracována v souladu se standardem IFRS for SME, pokud došlo k odklonu od standardu IFRS for SME s cílem lépe zobrazit finanční situaci podniku, jeho výkonnost, peněžní toky, nutno tento důvod v příloze uvést,
- významná účetní pravidla, která byla použita při zpracování účetních výkazů, tj. použité oceňovací základny, případně další účetní pravidla, která jsou významná pro pochopení účetní závěrky,
- informace k položkám v účetních výkazech, které jsou důležité pro pochopení účetní závěrky, např. informace o odhadech vlivu změny účetních pravidel na položky v účetní závěrce, které provedl management podniku v průběhu procesu aplikace těchto pravidel,

- další zveřejnění, např. informace vztahující se k budoucnosti podniku, které by mohly významně ovlivnit činnost podniku, jeho výši aktiv i závazků, případně důvody, proč podnik nepředpokládá další trvání účetní jednotky. Pokud dojde ke změně účetního období, účetní jednotka zveřejní, proč ke změně došlo a dále upozorní, že porovnávací částky v účetní závěrce nejsou srovnatelné [8, str. 41 - 42].

V příloze ani jiné části účetní závěrky není nutné uvádět informace o segmentech ani zisk připadající na akcii, jak je to nutné v případě účetní závěrky podle IAS/IFRS.

4 Analýza vybraných položek účetní závěrky

Cílem této kapitoly je analýza českého řešení vybraných položek účetní závěrky, analýza IFRS for SME řešení vybraných položek účetní závěrky a dále uvedení nejdůležitějších odlišností IFRS for SME od účetního systému vedeného dle právních předpisů ČR.

4.1 Analýza českého řešení vybraných položek účetní závěrky

Předmětem této části bude charakteristika, klasifikace, oceňování, vykazování položek účetní závěrky, které byly vybrány s ohledem na činnost a charakter podniku, jehož data z účetních výkazů, zpracovaných podle českých právních předpisů, budou použita pro zpracování účetních výkazů v souladu se standardem IFRS for SME. Jedná se o dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, zásoby, leasing, finanční majetek, pohledávky, závazky, rezervy, odloženou daň, vlastní kapitál, podmíněná aktiva a podmíněné závazky, výnosy, náklady.

4.1.1 Dlouhodobý hmotný, nehmotný majetek, leasing

Dlouhodobý hmotný majetek (dále DHM) zákon o účetnictví nedefinuje ani nestanovuje výši, od které je nutné majetek zařadit do DHM. Je povinností každé firmy stanovit ve své vnitropodnikové směrnici od jaké výše pořizovací ceny, nebo vlastních nákladů, bude hmotný majetek s dobou použitelností delší než 1 rok (s výjimkou nemovitých věcí, tj. pozemků a staveb, kde nezáleží na výši jejich ocenění) do DHM zařazován. Pořizovací náklady ostatních věcí s dobou použitelností delší než 1 rok, se účtují do nákladů podobně jako u zásob. Tento majetek je označován, od určité hodnoty, stanovené podnikem, jako drobný hmotný majetek, který je evidován v operativní evidenci. Vyhláška č. 500/2002 Sb. obsahově vymezuje DHM pro účely vykazování v rozvaze.

Od 1. 1. 2014 nový občanský zákoník stanovuje, že součástí pozemku jsou i stavby na tomto pozemku, s výjimkou staveb dočasných, v účetnictví ale stále platí, že pozemky i stavby jsou vykazovány odděleně.

Pořizovaný majetek se stává DHM v okamžiku, když je způsobilý k užívání.

Pro prvotní vykazování DHM se dle zákona o účetnictví používá:

- pořizovací cena, která se použije i pro technické zhodnocení DHM,

- vlastní náklady, v případě že majetek byl vytvořen vlastní činností,
- reprodukční pořizovací cena, v případě bezúplatného nabytí majetku nebo v případě, že vlastní náklady na vytvoření majetku vlastní činností nelze zjistit [13].

Ocenění jednotlivého DHM se snižuje o přijatou dotaci a zvyšuje o případné technické zhodnocení.

DHM účetní jednotka, která má vlastnické právo k majetku, odpisuje podle svého odpisového plánu. Tento plán si stanovuje v závislosti na době použitelnosti, nebo výkonu, nebo může účetní jednotka, zejména malý podnik, rozhodnout, že použije způsob a sazby, stanovené zákonem o dani z příjmu. Odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení hodnoty DHM. Účetní jednotka může odpisovat DHM i metodou komponentního odpisování majetku. Komponenta je část majetku, „u které je významné ocenění v poměru k výši celého majetku a doba použitelnosti se významně liší od celkového majetku“ [12, str. 39]. Myslím si, že je správné, když podnik komponentní odpisování uplatňuje, protože pak jeho účetní závěrka lépe vyjadřuje netto hodnotu jeho majetku. Pokud účetní jednotka používá komponentní odpisování, musí upravit základ daně, tak jako kdyby komponentní odpisování nevyužila, protože metoda komponentního odpisování není pro daňové účely akceptována. Podnik také nesmí účtovat o rezervě na opravy hmotného majetku. Jestliže podnik zjistí, že se změnila doba životnosti, měl by změnit metodu odpisování [13].

V některých případech může účetní jednotka dle zákona o účetnictví odpisovat DHM, který není v jejím vlastnictví (např. DHM, k němuž má účetní jednotka právo užívání od vlastníka nebo stavba uvedená do užívání na cizím pozemku s právem stavby), což je podle mého názoru již určité přiblížení k pravidlům odepisování dle IFRS for SME. Některý DHM nelze odpisovat (umělecká díla, která nejsou součástí stavby, movité kulturní památky, nedokončený DHM, najatý DHM, pokud nájemce není oprávněn tento majetek odepisovat) [13].

Pokud se při inventarizaci zjistí, že užitná hodnota DHM je výrazně nižší než je jeho ocenění v účetnictví podniku (po zahrnutí opravek), vytváří účetní jednotka, podle zákona o účetnictví, opravné položky, kterými se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku. Opravné položky se rozpustí, pokud pominou důvody pro jejich existenci.

Dlouhodobý nehmotný majetek (dále DNM) zákon o účetnictví nedefinuje ani nestanovuje výši, od které je nutné majetek zařadit do DNM. Je povinností každé účetní jednotky stanovit ve své vnitropodnikové směrnici od jaké výše pořizovací ceny, nebo vlastních nákladů, bude nehmotný majetek, s dobou použitelnosti delší než 1 rok, do DNM zařazován (výjimku činí pouze povolenky na emise a preferenční limity, které jsou DNM bez ohledu na výši ocenění). DNM obsahově vymezuje Vyhláška č. 500/2002 Sb. pro účely vykazování v rozvaze.

Pořizovaný majetek se stává DNM v okamžiku, když je způsobilý k užívání.

Pro prvotní vykazování DNM se používají podobně jako u DHM - pořizovací cena, vlastní náklady a reprodukční pořizovací cena. Ocenění jednotlivého DNM se snižuje o přijatou dotaci a zvyšuje o případné technické zhodnocení.

DNM účetní jednotka, která má vlastnické právo k majetku, odpisuje podle svého odpisového plánu. Tento plán si stanovuje v závislosti na době použitelnosti. Odpisy majetku vyjadřují trvalé snížení hodnoty DNM. Jestliže podnik zjistí, že se změnila doba životnosti, měl by změnit metodu odpisování.

V některých případech může účetní jednotka, podle zákona o účetnictví, odpisovat DNM, který není v jejím vlastnictví (např. DNM, k němuž má účetní jednotka právo užívání od vlastníka – licence k používání softwaru), což je podle mého názoru opět určité přiblížení k pravidlům odepisování dle IFRS for SME. Některý DNM nelze odpisovat (povolenky na emise skleníkových plynů a jednotky snížení emisí z projektových činností, nedokončený DNM).

Pokud se při inventarizaci zjistí, že užitná hodnota DNM je výrazně nižší než je jeho ocenění v účetnictví podniku (po zahrnutí opravek), vytváří účetní jednotka, podobně jako u DHM, opravné položky, kterými se vyjadřuje přechodné snížení hodnoty majetku. Opravné položky se rozpustí, pokud pominou důvody pro jejich existenci [13].

Operativní leasing je nájem, po skončení nájmu obvykle nedochází k převodu vlastnických práv, pronajímatel zabezpečuje opravy, pojištění.

Finančním leasingem zákon o účetnictví chápe přenechání věci (s výjimkou nehmotného majetku) vlastníkem k užití za úplatu. Předmět smlouvy zůstává ve vlastnictví leasingové společnosti, uživatel získává předmět smlouvy do vlastnictví v průběhu nebo po skončení smlouvy. Pronajímatel přenáší na uživatele rizika spojená

s užíváním předmětu, příjmy z využívání pronajaté věci náleží nájemci. Leasingový majetek odepisuje leasingová společnost. Nájemce hradí leasingové splátky, případně zálohu podle smlouvy, které musí při účtování do nákladů správně časově rozlišit, tak aby tyto náklady byly daňově uznatelné v souladu se zákonem o dani z příjmu [13].

4.1.2 Zásoby

Zásoby vymezuje Vyhláška č. 500/2002 Sb. pro účely vykazování v rozvaze. Základní charakteristikou zásob je jejich jednorázová spotřeba. V zásobách se evidují všechny náhradní díly dlouhodobé povahy. Do zásob se mohou zahrnovat i hmotné movité věci, které podnik koupil s tím, že s nimi bude obchodovat. Za zboží jsou považovány i stavby včetně pozemků, které nakupují realitní kanceláře, které jako hlavní činnost mají obchod s realitami.

Nakupované zásoby se oceňují pořizovací cenou, která zahrnuje náklady na nákup (tj. cena pořízení, dovozní clo, spotřební daň, další daň (DPH), pokud ji nezíská podnik zpět od Finančního úřadu, dopravné a další přímo přiřaditelné náklady k zásobám). Z vnitropodnikových nákladů se ještě zařazují např. náklady na zpracování materiálu [13].

Při spotřebě nakupovaných zásob se vychází buď z průměrných cen (zjištěných váženým aritmetickým průměrem) nebo z metody FIFO. Podle mého názoru většina podniků, zejména těch, které průběžně své zásoby doplňují, používají metodu průměrných cen zásob, kdy stejný druh zásob má ve skladu stejnou cenu. Průměrné ceny jednotlivých druhů zásob podnik stanovuje pomocí softwarového programu. Metodu LIFO použít nelze.

Zásoby vytvořené vlastní činností se oceňují skutečnými vlastními náklady (tj. vlastní náklady výroby a správní režie popř. zásobovací režie), nebo průměrnými náklady se zaevidováním odchylek od skutečných nákladů, které se pak rozpouštějí. Takto se oceňuje nedokončená výroba, polotovary vlastní výroby i hotové výrobky [13].

Zásoby se účtují, dle zákona o účetnictví, dvěma způsoby. Způsob A i B mohou používat všechny účetní jednotky podle své volby. Podstatou způsobu A je, že se zásoby evidují na majetkových účtech, ať jsou pořízeny nákupem nebo vlastní činností, a do spotřeby se zúčtují v okamžiku jejich skutečné spotřeby. Při použití způsobu B podnik vyúčtuje veškeré výdaje na pořízení zásob nákupem nebo vlastní činností do

provozních nákladů. Stav zásob se zaúčtuje ke konci účetního období podle skladové evidence na vrub majetkových účtů. Způsob B vyžaduje, podle mého názoru, dobře organizované skladové hospodářství a vnitropodnikové účetnictví. Pro podniky s větším pohybem zásob je, podle mého názoru, výhodnější používat způsob A.

4.1.3 Finanční majetek, pohledávky, závazky, odložená daň

Zákon o účetnictví ani Vyhláška č. 500/2002 Sb. nepoužívá označení finanční nástroj, jako tomu je u standardu IFRS for SME. **Finanční majetek** je členěn podle záměru podniku, jak dlouho bude držen v aktivech na dlouhodobý a krátkodobý podle toho, zda doba držby, realizace nebo splatnosti je kratší nebo delší než 12 měsíců. Vyhláška č. 500/2002 Sb. stanovuje, který finanční majetek se zařazuje do krátkodobého a který do dlouhodobého finančního majetku. Finanční majetek je oceňován následovně:

- peněžní prostředky a ceniny jmenovitou hodnotou,
- podíly, cenné papíry při jejich pořízení pořizovací cenou,
- cenné papíry (s výjimkou cenných papírů držených do splatnosti, kde se účtuje pouze o úrokovém výnosu ve věcné a časové souvislosti, cenných papírů v ovládaných či řízených společnostech, tj. s rozhodujícím nebo podstatným vlivem, dále s výjimkou dluhopisů pořízených v primárních emisích, neurčených podnikem k obchodování) ke dni k němuž se sestavuje účetní závěrka reálnou hodnotou,
- majetkové účasti ke dni, k němuž se sestavuje účetní závěrka ekvivalencí,
- ostatní finanční majetek v původní pořizovací ceně [13].

Finanční majetek se neodepisuje.

Pohledávky člení Vyhláška č. 500/2002 Sb. na dlouhodobé a krátkodobé. Dlouhodobými pohledávkami jsou pohledávky, které mají ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka dobu splatnosti delší než 1 rok. Ostatní pohledávky jsou krátkodobé. Pohledávky se při vzniku oceňují jmenovitou hodnotou, s výjimkou pohledávek, které podnik získal za úplat, zpravidla nižší než jmenovitá hodnota (oceňují se pořizovací cenou, jejíž součástí jsou i náklady na znalecké ocenění, na odměny právníkům). Pokud dojde ke snížení bonity pohledávky v důsledku zhoršení finanční situace dlužníka je podnik povinen uplatnit zásadu opatrnosti a účtovat o poklesu reálné hodnoty pohledávky na účtu opravných položek k pohledávkám, která

se v rozvaze vykazuje jako korekce k pohledávkám. Tvorba opravné položky je účtována na vrub nákladů.

K některým pohledávkám však nelze opravné položky vytvořit, např. k pohledávkám vzniklých z titulu cenných papírů, půjček, záloh, smluvních pokut, penále, nebo o kterých se neúčtovalo ve výnosech při jejich vzniku, nebo k pohledávkám mezi spojenými osobami atd. Vytváření opravných položek si musí upravit podnik ve své vnitropodnikové směrnici. Část těchto opravných položek bude daňově uznatelná, pokud budou vytvořeny v souladu se zákonem o rezervách.

Pohledávky jsou promlčeny, pokud nejsou uhrazeny v promlčecí lhůtě 3 let, pokud si strany nesjednaly kratší či delší lhůtu. Jednorázový odpis pohledávek řeší zákon o daních z příjmů.

Závazky člení Vyhláška č. 500/2002 Sb. na dlouhodobé a krátkodobé. Dlouhodobými závazky jsou závazky, které mají ke dni, ke kterému se sestavuje účetní závěrka dobu splatnosti delší než 1 rok a odložený daňový závazek. Ostatní závazky jsou krátkodobé. Závazky se oceňují při vzniku jmenovitou hodnotou. Závazek zanikne jeho splacením nebo po uplynutí promlčecí doby. Za dlouhodobý závazek se vždy považuje odložený daňový závazek. Výpočet **odložené daně** je založen na závazkové metodě, tj. při jejím výpočtu se vychází z přechodných rozdílů mezi daňovou základnou aktiv či pasiv a výši aktiv či pasiv uvedených v rozvaze, kterou podnik bude moci uplatnit pro daňové účely v budoucnosti. O daňovém závazku je podnik povinen účtovat vždy, pokud se jedná o konsolidační celek nebo sestavuje účetní závěrku v plném rozsahu. Přechodné rozdíly vznikají např. u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku z titulu rozdílu účetních a daňových odpisů, zúčtování opravných položek u pohledávek a rezerv, odlišných od zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmu. Odložený daňový závazek (pohledávku) účetní jednotka ocení sazbou daně, která bude platná v období, kdy bude odložený daňový závazek či pohledávka uplatněny.

4.1.4 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Rezervy, jejich tvorba a čerpání odráží zásadu opatrnosti v účetnictví. U rezerv je znám pouze účel, hodnotovou výši a období účetní jednotka odhaduje. Rezervy se považují za cizí zdroj, i když se o závazek vůči cizí osobě nejedná, jde pouze o potencionální závazek. Rezervy jsou tvořeny z vlastních zdrojů podniku. Účtují se na vrub nákladů.

Rezervy se člení na rezervy podle zákona o účetnictví na rezervy podle zvláštních právních předpisů (např. rezerva na opravy DHM), na rezervu na daň z příjmu a ostatní rezervy (např. rezerva na rizika a ztráty, na restrukturalizaci). Výši rezerv musí účetní jednotka odůvodňovat při každé inventarizaci [12].

Podmíněná aktiva a **nepodmíněné závazky** se v účetní legislativě ČR nevyskytují.

4.1.5 Výnosy, náklady

Vzhledem k tomu, že účetní systém ČR je daňově zaměřeným účetním systémem, je výnosům a zejména nákladům věnovaná velká pozornost. Náklady a výnosy se účtují do období, s nímž věcně a časově souvisejí prostřednictvím účtů časového rozlišení, dohadných účtů, rezerv a opravných položek. Časové rozlišení není nutné použít pouze v případě, kdy se jedná o nevýznamné částky nebo o pravidelně se opakující výdaje či příjmy, kterými si účetní jednotka záměrně neupraví výsledek hospodaření. Významné chyby a opravy minulých období se účtují v běžném období do vlastního kapitálu [12].

Výnosy plynou podniku z prodeje zboží, výrobků a služeb a z využívání podnikového majetku jinými osobami (nájemné, dividendy, licenční poplatky, úroky). Mezi zvláštní druhy výnosů patří rozdíly z ocenění reálnou hodnotou k rozvahovému dni u některých aktiv, dále kurzové rozdíly, odpisy zaniklých závazků). Do výnosů se dále zařazují i změna stavu zásob vlastní výroby (nedokončené výroby DHM a DNM, polotovary, výrobků, mladých a ostatních zvířat) a aktivace zásob.

Strukturu nákladových účtů podniky přizpůsobují požadavkům zákona o dani z příjmu. Odděleně sledují **náklady**, které jsou vykazovány jako připočitatelné a odpočitatelné položky pro zjištění základu pro výpočet daně z příjmu právnické osoby (např. daňově uznatelné a neuznatelné odpisy, rezervy, opravné položky, cestovné, dary, náklady na reprezentaci apod.).

Mimořádná část výkazu zisku a ztráty je značně zredukována. Podniky však v této části musí vykazovat náklady a výnosy z mimořádných událostí jako např. výsledky z ukončení činnosti, restrukturalizace atd. [12].

Výpůjční náklady, (úroky z úvěrů a půjček poskytnutých na pořízení DHM a DNM do data uvedení investice do užívání) účtuje podnik na základě svého rozhodnutí buď do pořizovací ceny DHM a DNM nebo přímo do finančních nákladů.

Převody majetku a závazků v cizí měně se přepočítávají na českou měnu kurzem devizového trhu ČNB, a to v okamžiku uskutečnění účetního případu kurzem ČNB k tomuto datu (možný je však také pevný kurz stanovený pro určité období), k rozvahovému dni, (kdy se přepočítává majetek a závazky v cizí měně s výjimkou některých cenných papírů) kurzem ČNB k rozvahovému dni a účtují se výsledkově[13].

Pojem zaměstnanecké požitky zákon o účetnictví ani Vyhláška č. 500/2002 Sb. nezná. O některých, tzv. zaměstnaneckých požitcích, které jsou uváděny ve standardu IFRS for SME však podniky do daňově uznatelných nákladů či do závazků k rozvahovému dni účtují. Jedná se např. o mzdy, odměny, příspěvky, placenou dovolenou, příspěvek na stravování, částečné placení nemocenské (dle předpisu o nemocenském pojištění), odstupné podle občanského zákoníku. Do hrubé mzdy musí podniky zaměstnancům zahrnout i nepeněžní plnění mezd (např. poskytnutou slevu při prodeji zboží či služby, jejich poskytnutí zdarma, dále 1% vstupní ceny vozidla za každý i započatý kalendářní měsíc poskytnutí služebního vozidla k soukromým účelům, u pracovních cest vyšší náhrady než umožňuje zvláštní předpis) a pracovníci takový příjem zdaňují.

4.1.6 Vlastní kapitál

Vlastní kapitál obsahově vymezuje rozvaha následovně – základní kapitál, kapitálové fondy, fondy ze zisku, rezervní fond, výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období (zvláště se uvádí nově i rozhodnutí o zálohách na výplatu podílu ze zisku).

4.2 Analýza řešení IFRS for SME u vybraných položek účetní závěrky

Předmětem této části bude charakteristika, klasifikace, oceňování, vykazování stejných položek účetní závěrky jako v případě analýzy českého řešení vybraných položek účetní závěrky. Vzhledem k tomu že však je hmotný majetek ve standardu IFRS for SME jinak členěn než v českém účetnictví, budou rozebrány odděleně pozemky, budovy, zařízení a investice do nemovitostí.

4.2.1 Pozemky, budovy a zařízení, investice do nemovitostí, nehmotná aktiva, leasing

Pozemky, budovy a zařízení jsou hmotná aktiva, “držená pro použití ve výrobě nebo pro poskytování zboží nebo služeb, pro pronájem nebo z administrativních důvodů, u nichž se očekává využití pro více než jedno účetní období” [8, str. 92]. Dále se mezi pozemky,

budovy a zařízení, podle standardu IFRS for SME, zařazují i takové „investice do nemovitostí, u kterých bez vynaložení vysokých nákladů i úsilí nelze zjistit přesnou reálnou hodnotu“. Dále sem patří i hlavní náhradní díly, pomocná zařízení, u kterých se předpokládá „užívání po dobu delší než 1 účetní období nebo pokud mohou být tyto náhradní díly a zařízení výhradně použity jen pro pozemky, budovy a zařízení“ [8, str. 92]. Zvláštní oddíl se pak věnuje biologickým aktivům, právu k těžbě a využívání nerostných zdrojů a dalším specializovaným činnostem.

Důležité pro zařazení pozemků, budov a zařízení mezi aktiva je, aby přinášely podniku ekonomický prospěch a aby bylo možné zjistit jejich pořizovací cenu, která se použije pro prvotní vykázání těchto položek v účetnictví. Pořizovací cena zahrnuje jak kupní cenu, tak i přímo přiřaditelné náklady a prvotní odhad nákladů na demontáž a obnovu místa, na kterém se příslušné aktivum nacházelo. Pokud je při koupi pozemků, budov a zařízení „odložena platba oproti běžným úvěrovým termínům, je pořizovací cenou současná hodnota všech budoucích plateb“ [8, str. 94]. Při následném ocenění je nutno pořizovací cenu budov a zařízení snížit o kumulované odpisy a dále ještě případně snížit jejich zůstatkovou hodnotu o ztráty ze snížení jejich hodnoty.

Budovy a zařízení podnik odpisuje na základě odhadnuté doby životnosti a zvolené metody odpisování, tj. buď metody lineární, nebo metody zmenšujících se základů (tj. zrychlené odpisování) nebo metody odpisování podle výkonu, od data, kdy bylo aktivum uvedeno do užívání. Při stanovení doby životnosti musí podnik přihlídnout „k očekávanému využití aktiva, jeho fyzickému opotřebení, technickému zastarání, případně i zákonnému omezení v užívání aktiva“ [8, str. 95]. Pokud dojde v příštím roce k výraznému opotřebení, zastarání, nutno upravit zbytkovou cenu aktiva, odpisovou metodu nebo dobu životnosti aktiva a zaúčtovat změnu odhadu do výsledku (pokud se změna týká pouze tohoto období) a do účetní hodnoty souvisejícího aktiva. Jedná se o „změnu v účetním odhadu, nejedná se o chybu minulých období“ [8, str. 95].

„Pokud mají komponenty položky pozemků, budov a zařízení výrazně odlišný vzorec spotřeby ekonomických užitků, přiřadí účetní jednotka pořizovací cenu aktiva k jeho hlavním komponentám a odpisuje každou takovou komponentu samostatně po dobu její životnosti. Ostatní aktiva se odpisují jako jeden celek.“ [8, str. 94].

Snížení hodnoty řeší samostatný oddíl 27. Podnik sníží „účetní hodnotu aktiva (po odečtení odpisů), na jeho zpětně získatelnou částku, pokud je tato částka nižší než jeho

účetní hodnota“ [8, str. 159]. Podnik vykáže ztrátu ve výsledku podniku. Pokud k datu následující závěrky podnik zjistí, že zpětně získatelná částka aktiva je vyšší než jeho účetní hodnota, zvýší účetní hodnotu aktiva, a to až do zrušení ztráty ze snížení hodnoty, která však nesmí převýšit účetní hodnotu aktiva po zohlednění kumulovaných odpisů. Toto zrušení ztráty ze snížení hodnoty se zúčtuje výsledkově.

Při vyřazení, pokud se neočekávají budoucí ekonomické užítky, při prodeji podnik odúčtuje pozemky, budovy nebo zařízení do výsledku. Případný zisk nesmí podnik vykázat jako výnos z hlavní činnosti.

Investicí do nemovitosti je majetek (např. pozemek nebo budova), který vlastník nebo i nájemce majetku z titulu operativního nebo finančního leasingu nepoužívá k výrobě, při distribuci zboží či poskytování služeb, který v rámci podnikání nechce prodat, nýbrž který „využívá pro získání příjmu z nájemného nebo i kapitálového zhodnocení a jehož reálnou hodnotu lze bez velkých nákladů spolehlivě zjistit bez neúměrných nákladů nebo úsilí“ [8, str. 89].

Při prvotním vykázání investice do nemovitostí se použije pořizovací cena, která zahrnuje „kupní cenu, přímo přiřaditelné náklady jako např. právní poplatky, daně z převodu nemovitosti a transakční náklady. V případě že je platba odložena v porovnání s běžnými úvěrovými termíny, je pořizovací cenou současná hodnota budoucích plateb“ [8, str. 89].

Po vykázání se investice do nemovitostí oceňuje ke každému datu závěrky „reálnou hodnotou (fair value), tj. částkou, za kterou by mohlo být aktivum směřeno a závazek vypořádan mezi stranami v nespřízněné transakci. Změny reálné hodnoty se vykazují ve výsledku. Pokud reálnou hodnotu investice do nemovitosti nelze spolehlivě bez velkých nákladů zjistit, převádí podnik toto aktivum do pozemků, budov a zařízení, dokud nebude možné spolehlivě zjistit reálnou cenu“ [8, str. 90].

Nehmotné aktivum je „nepeněžní aktivum, které nemá fyzickou povahu, které vzniklo na základě smlouvy nebo jiných zákonných práv, a které může účetní jednotka oddělit, prodat, převést, pronajmout nebo směřit“ [8, str. 98]. Nehmotné aktivum lze vykázat ve výkazu o finanční situaci pouze tehdy, jestliže se předpokládá, že jeho ekonomické užítky budou patřit podniku, že lze spolehlivě určit pořizovací cenu a že „nehmotné aktivum nevyplývá z výdaje vzniklého v souvislosti s nehmotnou položkou ve vlastní režii“ [8, str. 98], protože tyto výdaje, včetně výdajů na výzkum a vývoj, účtuje podnik

do nákladů (např. výdaje na značky, seznamy zákazníků, zřizovací výdaje, interně vytvořený goodwill).

Prvotní ocenění nehmotného aktiva se provádí v pořizovací ceně, vycházející „z kupní ceny, včetně případných dovozních cel a nevratných daní, a nákladů, nutných k přípravě aktiva do užívání, které lze přímo přiřadit k pořízenému nehmotnému aktivu“. „Při pořízení nehmotného aktiva se státní dotací je jeho pořizovací cenou reálná hodnota, a to k datu, kdy podnik obdržel dotaci nebo k datu kdy vznikl na dotaci nárok“ [8, str. 99 a 100], Při následném ocenění nutno pořizovací cenu nehmotného aktiva, podobně jako v případě pozemků, budov nebo zařízení, snížit o kumulovanou amortizaci a ztráty vyplývající ze snížení hodnoty.

Všechna nehmotná aktiva zařazuje standard IFRS for SME do aktiv „s konečnou životností“, přičemž doba životnosti „nesmí překročit dobu smlouvy nebo jiných práv“. Pokud podnik není schopen spolehlivě odhadnout dobu životnosti, „předpokládá se doba životnosti 10 let“. Podnik odpisuje nehmotný majetek na základě odhadnuté doby životnosti a zvolené metody odpisování, tj. buď podle spotřeby budoucího užitku z nehmotného aktiva, nebo pokud to není možné, lineární metodou [8, str. 101].

V důsledku technologického pokroku, změn v tržních cenách nebo změny, jakým je nehmotný majetek užíván, musí podnik k datu závěrky „prověřit své původní odhady, opravit zbytkovou hodnotu, metodu odpisování nebo dobu životnosti a zaúčtovat změnu v účetním odhadu obdobně jako u pozemků, budov a zařízení“ [8, str. 101].

Také při snížení hodnoty nehmotného aktiva i při vyřazení nehmotného aktiva se postupuje stejným způsobem jako u pozemků, budov a zařízení.

Při **finančním leasingu** se převádějí „všechna rizika a odměny spojené s vlastnictvím“, pokud se nepřevádějí, jedná se o **operativní leasing**. Zdá se jedná o finanční leasing, „záleží především na transakci ne na smlouvě. Pro finanční leasing je charakteristické, že převádí vlastnictví aktiva na nájemce po skončení leasingu, nebo že nájemce má opci na nákup aktiva (a je pravděpodobné, že ji využije), přičemž cena je nižší než reálná hodnota platná v době využití opce, nebo že současná hodnota minimálních leasingových plateb se na počátku leasingu rovná nebo převyšuje reálnou hodnotu pronajatého aktiva“ [8, str. 100 a 101]. Standard IFRS for SME uvádí ještě další příklady.

Při prvotním vykázání eviduje předmět leasingu nájemce „v aktivech v částce, která se rovná reálné hodnotě najatého majetku nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb, podle toho, která částka je menší. Současně eviduje závazek vyplývající z úhrad za finanční leasing“. Současná hodnota minimálních leasingových plateb se stanoví pomocí implicitní úrokové míry nebo lze také využít přírůstkovou úrokovou sazbu nájemce. Finanční náklad nutno zaúčtovat do jednotlivých období v průběhu leasingu [8, str. 111 a 112].

Nájemce „odepisuje aktivum v rámci finančního leasingu. Ke každému datu uzávěrky nutno také zjistit, zda předmět leasingu nemá sníženou hodnotu“ [8, str. 112].

4.2.2 Zásoby

Zásoby jsou taková aktiva, která jsou „určena pro prodej v rámci podnikání nebo ve výrobním procesu určená k prodeji, nebo která jsou jako suroviny či materiál spotřebovávány ve výrobním procesu“ [8, str. 76]. Zabývá se jimi oddíl 13. Výjimku tvoří hlavní náhradní díly a pomocná zařízení, u kterých účetní jednotka předpokládá, že je bude používat déle než 1 účetní období nebo které lze použít jen u pozemků, budov a zařízení. Ty se podle oddílu 17 zařazují mezi pozemky, budovy a zařízení. Dále se oddíl 13 nezabývá zásobami biologických aktiv a zemědělské produkce, které jsou součástí oddílu 34 – Specializované činnosti. Zásoby nezahrnují poskytnuté zálohy, které podnik eviduje jako pohledávku.

Při oceňování zásob se vychází z pořizovací ceny nebo z prodejní ceny, která se snižuje o náklady na dokončení a prodej. Pro ocenění se použije nižší hodnota z nich [6].

1. Při prvotním vykázání zásob se používá pořizovací cena, která zahrnuje náklady na nákup (tj. cena pořízení, dovozní clo, daně, pokud je nezíská podnik zpět od Finančního úřadu, dopravné a další přímo přiřaditelné náklady k zásobám), náklady na přeměnu zásob (např. přímé mzdy, fixní výrobní režie-odpisy, údržba výrobních budov a zařízení, náklady na řízení a správu, dále variabilní výrobní režie, která se mění v závislosti na objemu výroby-nepřímý materiál a nepřímé mzdy na základě skutečného využití výrobního zařízení) a ostatní náklady související s jejich uvedením na místo. Méně významné výrobky lze také ocenit prodejní cenou, kterou podnik sníží o náklady na dokončení a prodej [6].

Pro určení pořizovací ceny zásob podnik používá různé metody - metodu standardních nákladů (které pracují s běžnou spotřebou surovin, materiálu, práce a využitím kapacit), metodu maloobchodního prodeje (tj. prodejní hodnota zásob snižená o obchodní marži) nebo poslední známá nákupní cena [8, str. 79].

Do pořizovací ceny zásob nesmí být zahrnuty „náklady na neobvyklé množství odpadu, na skladování, odbytové a náklady na správní režii, které nesouvisí s uvedením zásob na jejich místo“ [8, str. 78].

K datu závěrky podnik prověří, zda „nedošlo ke snížení hodnoty zásob z titulu poškození, zastarání nebo poklesu prodejní ceny“. Pokud dojde ke snížení prodejní ceny zásob, musí podnik „ocenit zásoby prodejní cenou, sniženou o náklady na dokončení a prodej a ztrátu zúčtovat do výsledku“. Pokud naopak došlo ke zvýšení hodnoty zásob, lze zrušit dřívější snížení hodnoty [8, str. 79].

Při ocenění spotřeby zásob lze využít individuální ocenění (u zásob, které nejsou zaměnitelné) nebo metodu FIFO, či metodu vážených průměrných pořizovacích cen (obě poslední metody nutno pak použít pro všechny zásoby, které si jsou podobné). Metodu LIFO standard IFRS for SME nepovoluje [6].

4.2.3 Finanční majetek, pohledávky, závazky, odložená daň

Finanční nástroj definuje standard IFRS for SME jako „smlouvu, z které vzniká u jedné účetní jednotky finanční aktivum a finanční závazek nebo nástroj vlastního kapitálu u jiné účetní jednotky“ [8, str. 54].

Podniky mají právo volby, mohou se rozhodnout, zda budou postupovat pouze podle standardu IFRS for SME, oddíl 11 a 12, nebo zda budou aplikovat v případě vykazování a oceňování IAS 39 Finanční nástroje a v případě požadavků na zveřejňování oddíl 11 a 12 pro všechny své finanční nástroje.

Základními finančními nástroji, které řeší oddíl 11 standardu IFRS for SME, jsou:

- „peníze,
- dluhové nástroje jako jsou **pohledávky, závazky**, směnky, přijaté či poskytnuté úvěry“, (u kterých však existuje řada dalších podmínek jako např. že návratnost investice je stanovena fixní částkou, fixní míra návratnosti je stanovena až do splatnosti nástroje, variabilní výnos se musí rovnat některé z referenčních

kótovaných nebo úrokových sazeb a musí být stanovena určitá kombinace fixní sazby a variabilních sazeb apod.),

- „úvěrový příslib“, který nemůže podnik vypořádat na čisté bázi v penězích a při jehož realizaci se předpokládá ještě splnění řady dalších podmínek, jmenovitě uvedených ve standardu for SME,
- některé investice do akcií, jmenovitě uvedených ve standardu IFRS for SME [8, str. 56].

Předmětem této diplomové práce budou pouze vybrané základní finanční nástroje.

Při prvotním oceňování základních finančních nástrojů se finanční aktiva a závazky oceňují:

- cenou transakce včetně transakčních nákladů (prodej zboží zákazníkovi na krátkodobý úvěr – pohledávku vykáže podnik ve výši fakturované ceny, nákup zboží od dodavatele na krátkodobý úvěr se vykáže ve výši fakturované ceny jako závazek),
- současnou hodnotou budoucích plateb diskontovaných tržní úrokovou mírou pro podobný dluhový nástroj (transakce, jejímž obsahem je financování např. prodej zboží zákazníkovi na dvouletý bezúročný úvěr, nebo úvěr od banky, kdy závazek se vykáže v současné hodnotě peněz, splatných bance včetně úroku a splátky jistiny),
- reálnou hodnotou (investice do kmenových a prioritních akcií, bez práva odprodeje emitentovi) [8, str. 57, 59].

Při následném oceňování se finanční aktiva a finanční závazky v částce nesnížené o transakční náklady, které mohou vzniknout při prodeji nebo jiném vyřazení, oceňují:

- nediskontovanou hodnotou peněz, nebo částkou, která bude pravděpodobně zaplacená nebo získána po odpočtu případné ztráty ze snížené hodnoty (krátkodobá aktiva a krátkodobé závazky),
- současnou hodnotou budoucích plateb diskontovaných úrokovou mírou pro podobný dluhový nástroj (transakce, jejímž obsahem je financování),
- zůstatkovou hodnotou metodou efektivní úrokové míry, která „diskontuje“ odhadované peněžní příjmy nebo platby na hodnotu finančního aktiva nebo

závazku“ [8, str. 59] a umožňuje přiřadit úrokový výnos nebo úrokový náklad do příslušného období,

- pořizovací cenou (úvěrové přísliby),
- reálnou hodnotou (investice do kmenových a prioritních akcií, bez práva odprodeje emitentovi) [8, str. 59].

Ke konci každého účetního období podnik musí posoudit, zda existuje důvod ke snížení hodnoty finančních aktiv, která jsou oceňovaná pořizovací cenou nebo zůstatkovou hodnotou. Pokud existuje důvod, musí podnik okamžitě zaúčtovat ztrátu ze snížení hodnoty do výsledku. Pokud se v následujícím období rating dlužníka zlepší, podnik zruší ztrátu ze snížení hodnoty zúčtováním do výsledku. Hodnota finančního aktiva poté však nesmí být vyšší než účetní hodnota před původním snížením [8, str. 61].

Mezi závazky a pohledávky patří i **odložená daň**, která je splatná nebo uplatnitelná v budoucnosti. Odložený daňový závazek i odložená daňová pohledávka vyplývají obdobně jako v případě odložené daně v ČR, z přechodných rozdílů daňových a účetních aktiv a závazků, u nichž se očekává, že v budoucnosti ovlivní zdanitelný zisk nebo se jedná o položky, které jsou uvedeny jako výnos nebo náklad, ale do daňového základu budou vstupovat až v budoucím období. Odložený daňový závazek (pohledávku) účetní jednotka ocení sazbou daně, která je v platnosti k datu závěrky [8, str. 179, 180].

4.2.4 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Rezerva je závazek s nejistým načasováním nebo částkou. Vykáže se pouze, když vyplývá z nějaké minulé události a je spíše pravděpodobné, že podnik bude nucen „při jeho vypořádání převést ekonomické užitky a částku lze odhadnout“ [8, str. 118]. Rezerva se vykáže jako závazek a částka rezervy jako náklad. Podnik vytváří rezervu např. v případě nevýhodné smlouvy, na záruční opravy, na refundaci pro případ, že zákazník vrátí zboží, s kterým není spokojen nebo na uzavření části podniku pokud zahájení uzavírání započalo před koncem účetního roku.

Rezerva se oceňuje na základě nejlepšího odhadu částky pro vypořádání závazku. Pokud je dopad časové hodnoty větší, rezerva se oceňuje současnou hodnotou této částky. K rozvahovému dni se prověří výše rezervy a upraví se tak, aby nejlépe odhadla částku pro vypořádání závazku [8 str. 119, 120].

Podmíněným závazkem je nejistý závazek, který není vykázán ve výkazu o finanční situaci, protože je spíše nepravděpodobné, že účetní jednotka bude nucena při jeho vypořádání převést ekonomické užitky a částku nelze odhadnout [8, str. 120].

Podmíněné aktivum se nevykazuje jako aktivum, protože zvýšení ekonomického prospěchu je pro podnik spíše nepravděpodobné [8, str. 120].

4.2.5 Výnosy, náklady

Důraz je kladen na výnosy, aby si podniky nevylepšovaly svou výkonnost, nákladům není věnována taková pozornost, neboť se nejedná o daňově orientovaný účetní systém. Standard IFRS for SME neobsahuje samostatný oddíl, který by se uceleně náklady zabýval.

Výnosy představují „zvýšení ekonomického prospěchu během účetního období formou zvýšení nebo zlepšení aktiv nebo snížení závazků, které vede ke zvýšení vlastního kapitálu jinak než vkladem vlastníků“. Náklady představují „snížení ekonomického prospěchu během účetního období formou úbytku či spotřeby aktiv nebo zvýšení závazků, které vede ke snížení vlastního kapitálu jinak než rozdělením vlastníků“ [8, str. 16]. Důležité je také, aby ekonomický užitek plynul do/z účetní jednotky a aby jejich hodnota byla spolehlivě zjištělná.

Definice výnosů podle standardu IFRS for SME zahrnuje jak běžné výnosy (tj. výnosy, které účetní jednotka vykazuje např. jako tržby, poplatky, úroky, dividendy, nájemné), tak i zisky (tj. ostatní položky např. vyplývající z ocenění reálnou hodnotou). Příslušná položka se zahrne do výnosů, až když je pravděpodobné, že výnos poplyne účetní jednotce a hodnotu výnosu lze spolehlivě určit. Výnosy se oceňují reálnou hodnotou získané nebo ziskatelne protihodnoty, pokud však je platba odložena, kdy jde vlastně o transakci financování, je třeba výnosy ocenit současnou hodnotou budoucího příjmu pomocí úrokové sazby (která diskontuje nominální výši budoucího příjmu na současnou prodejní cenu zboží či služeb za hotové). Rozdíl mezi současnou hodnotou a budoucím příjmem představuje výnosový úrok [8].

Výnos z prodeje zboží účetní jednotka vykáže „až po převodu významných rizik a prospěchů vyplývajících z vlastnictví zboží, nebo pokud si nezachová efektivní kontrolu nebo manažerskou angažovanost spojenou s vlastnictvím. Účetní jednotka nevykazuje výnosy, např. pokud je prodej podmíněn dalším prodejem kupujícím, nebo

pokud má kupující právo zrušit nákup“. Ve většině případů je však převod rizik a výhod vyplývajících z vlastnictví shodný s okamžikem postoupení zboží na kupujícího. Podnik zpravidla refunduje vadné zboží, vytváří „rezervu na refundaci a výnos vykáže“ [8, str. 138].

Definice nákladů zahrnuje ***náklady*** z provozní činnosti, které souvisejí s úbytkem nebo spotřebou aktiv, a ztráty, které se uvádějí ve výkazu o úplném výsledku zvlášť. Oceňování nákladů standard IFRS for SME neřeší. Vznik nákladů je spojen se změnami v aktivech či závazcích a tím oceňování rozvahových položek ovlivňuje i náklady. Mimořádná část výsledovky byla zrušena.

Výpůjční náklady jsou „úrokové náklady, finanční částky spojené s leasingem, kurzové rozdíly vyplývající z půjček. Účtují se jako náklad do výsledku v období, kdy vznikly“ [8, str. 151].

Zaměstnanecké požitky jsou odměny, které podnik poskytuje svým zaměstnancům (včetně ředitelů a managementu) za jejich práci. Člení se na:

- krátkodobé zaměstnanecké požitky,
- zaměstnanecké požitky po skončení pracovního poměru,
- jiné dlouhodobé zaměstnanecké požitky,
- požitky při ukončení pracovního poměru [8, str. 166].

Převody cizích měn vykazuje účetní jednotka u transakcí v cizí měně Pro převod na funkční měnu podnik použije při prvotním vykázání spotový kurz (aktuální kurz k datu transakce, nebo průměrný týdenní či měsíční kurz), ke konci účetního období podnik převede peněžní položky v cizí měně pomocí uzávěrkového kurzu [8, str. 185].

4.2.6 Vlastní kapitál

Vlastní kapitál, kterým se zabývá oddíl 22, je „zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejich závazků“ [8, str. 127]. Vlastní kapitál se skládá „z vkladů od vlastníků účetní jednotky, ze zisku, který byl zadržán pro užití účetní jednotkou, minus snížení z titulu ztrátových činností a rozdělení vlastníkům, z emise nových akcií, vlastních akcií“. Také některé finanční nástroje, které jsou definovány jako závazek, se zařazují do vlastního kapitálu (např. finanční nástroj, který nese „právo odprodeje emitentovi, finanční nástroj, pokud s ním souvisí povinnost dodat jiné osobě určitý podíl na čistých aktivech účetní jednotky při likvidaci)“ [8, str. 127].

4.2.7 Přechod na IFRS for SME

Podnik, který přechází na IFRS poprvé musí:

- zveřejnit srovnávací informace za předcházející srovnatelné období u všech položek vykázaných v účetní závěrce i u vysvětlujících informací. „Datum přechodu na IFRS for SME je počátek nejzazšího období, za které podnik zveřejňuje v účetní závěrce srovnávací informace“,
- vykázat ve výkazu o finanční situaci aktiva a závazky v souladu se standardem IFRS for SME a také ocenit všechny závazky a aktiva podle tohoto standardu,
- vykázat úpravy z titulu změny účetních pravidel proti nerozdělenému zisku nebo jiné položce vlastního kapitálu ke dni přechodu na IFRS for SME,
- dodržet způsob, kterým odúčtoval finanční aktiva a závazky, ukončil činnosti, provedl účetní odhady, ocenil podíly nezakládající ovládání a vedl zajišťovací účetnictví až do data přechodu na IFRS for SME [8, str. 205].

Podniky dále mohou při sestavování účetní závěrky využít výjimky uvedené ve standardu (např. přecenění jako domnělá pořizovací cena, kumulativní kurzové rozdíly z převodu závěrky na jinou měnu, smlouvy obsahující leasing apod.).

Podnik musí dále vysvětlit jak se po přechodu na IFRS for SME změnila „finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky“ [8 str. 208].

4.3 Nejdůležitější odlišnosti IFRS for SME od účetního systému vedeného dle právních předpisů ČR

V této části budou, na základě rozboru provedeného v předcházejících částech práce, shrnuty nejdůležitější odlišnosti IFRS for SME od účetního systému ČR.

4.3.1 Odlišnosti v účetní závěrce

- účetní závěrka sestavená podle standardu IFRS for SME se liší od účetní závěrky zpracované podle účetní legislativy České republiky především svým účelem zpracování. Hlavním cílem účetní závěrky podle IFRS for SME je poskytnutí informací o finanční situaci, výkonnosti a peněžním toku podniku uživatelům, kteří je využívají při svém ekonomickém rozhodování, zatímco úkolem účetní závěrky zpracované podle účetní legislativy České republiky je

především poskytovat podklad pro stanovení základu daně pro výpočet daně z příjmu právnických a fyzických osob,

- Standard IFRS for SME klade důraz na **prezentaci výsledků**, neobsahuje postupy účtování, je zaměřený na „uznávání, oceňování, a vykazování položek účetní závěrky“ [9, str. 21]. Zákon o účetnictví stanovuje **obsah a způsob vedení účetnictví**, zdůrazňuje povinnost dodržení účetních postupů a metod,
- **účetní závěrku** podle standardu IFRS for SME tvoří výkaz o finanční situaci, výkaz o úplném výsledku hospodaření, výkaz o změnách vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích a příloha. Účetní jednotky v České republice sestavují povinně, dle zákona o účetnictví, rozvahu, výkaz zisku a ztráty a přílohu. Pouze vybrané účetní jednotky musí sestavovat ještě přehled o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu,
- Standard IFRS for SME uvádí jednotlivé položky, které musí výkazy účetní závěrky minimálně obsahovat a dále informace, které může účetní jednotka uvést ve výkazu nebo v příloze. Standard IFRS for SME stanovuje **formální náležitosti účetní závěrky**, nikoliv však její **konkrétní formát**. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro podnikatele, uvádí rozsah a způsob sestavování účetní závěrky, dále uspořádání, označování a obsahové vymezení položek rozvahy, výkazu zisku a ztráty a dalších výkazů i obsahové vymezení vysvětlujících a doplňujících informací v příloze. Dále uvádí i směrnou účtovou osnovu. Tím jsou stanoveny pro podnikatele, sestavující účetní závěrku v plném nebo zjednodušeném rozsahu, jak formální náležitosti, tak i konkrétní formát,
- **rozsah účetních výkazů**, počet položek, které musí účetní jednotky dle standardu IFRS for SME v účetních výkazech uvést, je menší než u účetních výkazů sestavovaných dle vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro podnikatele. Účetní výkazy sestavené dle IFRS for SME podávají zpravidla jen stručnou a výstižnou informaci o finanční situaci, výkonnosti a peněžním toku podniku. Podrobnější informace jsou uváděny až v příloze, kde bývají uváděny i poznámky k jednotlivým účetním výkazům. **Rozsah** této **přílohy** je větší ve srovnání s přílohou sestavenou dle české účetní legislativy, neboť české účetní předpisy vyžadují, na rozdíl od IFRS for SME, mnohem podrobnější strukturu rozvahy a výkazu zisku a ztráty,

- Standard IFRS for SME vyžaduje, aby účetní jednotka ve svém výkazu o finanční situaci vykazala **dlouhodobá a krátkodobá aktiva** v samostatných skupinách (výjimka se připouští pouze v případě, kdyby spolehlivější přehled poskytlo členění dle likvidity). Česká účetní legislativa sice také člení aktiva na dlouhodobá a krátkodobá, ale aktiva se ne vždy důsledně zařazují do těchto skupin. Například dlouhodobé pohledávky se, dle Vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro podnikatele, v rozvaze uvádějí mezi oběžnými prostředky, tj. mezi krátkodobými aktivy,
- Standard IFRS for SME přesně definuje **aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy a náklady**. Zákon o účetnictví pro podnikatele ani Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro podnikatele, aktiva, závazky, výnosy, náklady jako celek ani vlastní kapitál nedefinují, jmenovaná vyhláška pouze obsahově vymezuje některé položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty,
- **funkční měnu**, ve které bude účtovat, si může účetní jednotka dle standardu IFRS for SME zvolit (volí zpravidla měnu, která převážně ovlivňuje prodejní ceny zboží a služeb, ve které jsou prodejní ceny zboží a služeb stanoveny a účtovány, nebo měnu, která ovlivňuje materiálové či mzdové náklady apod.). Zákon o účetnictví stanovuje povinnost vést účetnictví v peněžních jednotkách české měny.

4.3.2 Odlišnosti u aktiv

- kromě splnění 3 podmínek, které definuje standard IFRS for SME pro zařazení položky mezi aktiva (ovládání účetní jednotkou, výsledek minulých událostí a budoucí ekonomický prospěch pro účetní jednotku), jsou důležitá ještě další 2 kritéria, a to že každý „ekonomický užitek spojený s touto položkou poplyne do účetní jednotky a že položka má pořizovací hodnotu nebo spolehlivě určitelnou hodnotu“ [6, str. 17]. Z toho vyplývá **důraz na ekonomickou stránku**, která je upřednostňovaná před právní formou. Důležité pro zařazení mezi aktivum je toto aktivum ovládat, a splňovat další podmínky a kritéria, není nutné aktivum vlastnit, postačuje převod práv k užití aktiva se současným převodem rizik a odměn spojených s vlastnictvím. **Finanční leasing**, který dle české účetní

legislativy nemůže účetní jednotka zahrnout do svých aktiv, účetní jednotka postupující dle standardu IFRS for SME mezi svá aktiva zahrnuje a odpisuje jej,

- Standard IFRS for SME při oceňování aktiv používá ve větší míře **reálnou cenu** (investice do nemovitosti, finanční nástroje). Dále používá i jiná ocenění než uvádí zákon o účetnictví, např. ocenění **zůstatkovou hodnotou vypočtenou metodou efektivní úrokové míry** u finančních nástrojů. V případě že je platba odložena v porovnání s běžnými úvěrovými termíny používá i **současnou hodnotu budoucích plateb** (např. u pohledávek),
- při pořízení hmotného a nehmotného aktiva se **státní dotací** je jeho pořizovací cenou dle standardu IFRS for SME reálná hodnota, a to k datu, kdy podnik obdržel dotaci nebo k datu kdy vznikl na dotaci nárok. Podle zákona o účetnictví se ocenění DHM i DNM snižuje o přijatou dotaci, nebo, v případě pořízení ve vlastní režii, se snižují vlastní náklady,
- do **dlouhodobého nehmotného majetku** standard IFRS for SME, na rozdíl od české účetní legislativy, nezařazuje **zřizovací výdaje** ani **výdaje na výzkum a vývoj**, ani nehmotná **aktiva vytvořená vlastní činností**, které účetní jednotky účtují přímo do nákladů v období, kdy tyto výdaje byly vynaloženy (výjimkou je pouze případ, kdy se výdaje na výzkum a vývoj stávají součástí pořizovací ceny jiného aktiva). Ve výkazu o finanční situaci není nutné nehmotná aktiva dále členit. Vyhláška č. 500/2002 Sb. naopak obsahově vymezuje DNM pro účely vykazování v rozvaze následovně. Kromě zřizovacích výdajů, nehmotných výsledků výzkumu a vývoje, softwaru, zařazuje mezi DNM i ocenitelná práva a goodwill, povolenky na emise a preferenční limity (jiný DNM), nedokončený DNM a poskytnuté zálohy na DNM,
- jiné **členění dlouhodobého hmotného majetku** ve standardu IFRS for SME (na rozdíl od české legislativy), které účetní jednotky musí uvádět do výkazu nebo přílohy. Vedle pozemků budov a zařízení, které slouží účetní jednotce ve výrobě, při poskytování služeb, při pronájmu nebo k administrativním účelům vždy po více než jedno účetní období, standard IFRS for SME uvádí ještě investice do nemovitosti, tj. majetek, který účetní jednotka má ve vlastnictví, nebo v nájmu v rámci finančního leasingu, z důvodu příjmu z nájemného nebo kapitálového zhodnocení, a biologická aktiva spojená se zemědělskou činností. Vyhláška č. 500/2002 Sb. zařazuje do DHM kromě

staveb (včetně práva stavby) movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, dospělá zvířata a jejich skupiny, jiný DHM, nedokončený DHM, poskytnuté zálohy na DHM a oceňovací rozdíl k nabytému majetku,

- mezi pozemky, budovy a zařízení se dle standardu IFRS for SME zařazují i **hlavní náhradní díly a pomocná zařízení**, u kterých účetní jednotka předpokládá, že je bude používat déle než 1 účetní období nebo které lze použít jen u pozemků, budov a zařízení. Tyto náhradní díly se odpisují. V českém účetnictví se všechny náhradní díly zařazují mezi zásoby,
- účetní hodnotu zásob účtuje při prodeji do nákladů účetní jednotka dle standardu IFRS v období, kdy vykáže výnos. V českém účetnictví je vedle tohoto způsobu možný ještě tzv. B **způsob evidence zásob**, kdy podnik vyúčtuje veškeré výdaje na pořízení zásob nákupem nebo vlastní činností do provozních nákladů a stav zásob se zaúčtuje ke konci účetního období podle skladové evidence na vrub majetkových účtů,
- **zásoby** dle standardu IFRS for SME, na rozdíl od českého účetnictví, nezahrnují poskytnuté zálohy, které podnik dle IFRS for SME eviduje jako pohledávku,
- **podmíněná aktiva** se v českém účetnictví nevyskytují.

4.3.3 Odlišnosti u vlastního kapitálu

Standard IFRS for SME definuje **vlastní kapitál** jako „zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejich závazků“ [8, str. 127]. V České republice takto vlastní kapitál definován není. Vyhláška č. 500/2002 Sb. vymezuje vlastní kapitál jako základní kapitál, kapitálové fondy, fondy ze zisku, rezervní fond, výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období (zvláště se uvádí nově i rozhodnutí o zálohách na výplatu podílu ze zisku). Vlastní kapitál v ČR neobsahuje kurzové rozdíly z převodu závěrky na jinou měnu, neboť účetní závěrka se zpracovává vždy v Kč a dále i finanční nástroje, které jsou zařazovány do vlastního kapitálu podle IFRS for SME. Účetní systém IFRS for SME neumožňuje naopak zařadit do vlastního kapitálu fond odměn, sociální fond, který považuje spíše za závazek vůči zaměstnancům.

4.3.4 Odlišnosti u rezerv, podmíněných závazků

Rezerva je ve standardu IFRS for SME definována. Podle této definice nelze vytvářet některé rezervy, které české účetnictví a české právní předpisy umožňují (např. rezerva na opravy DHM, na ztráty).

Podmíněné závazky se v českém účetnictví nevyskytují.

4.3.5 Odlišnosti u výnosů, nákladů, zaměstnaneckých požitků

- **Výnos z prodeje zboží** účetní jednotka vykáže dle standardu IFRS for SME až „po převodu významných rizik a prospěchů vyplývajících z vlastnictví zboží, dále pokud si nezachová efektivní kontrolu nebo manažerskou angažovanost spojenou s vlastnictvím a výnosy a náklady s tím spojené lze spolehlivě zjistit“ [8, str. 137]. Pro zařazení do výnosů v ČR je u podniků rozhodující datum dodání zboží nebo poskytnutí služby. Podle standardu IFRS for SME podniky nezařazují, na rozdíl od Vyhlášky č. 500/2002 Sb., do výnosů **změnu stavu zásob vlastní výroby** (nedokončené výroby DHM a DNM, polotovarů, výrobků, mladých a ostatních zvířat) a **aktivaci** zásob,
- strukturu nákladových účtů podniky přizpůsobují požadavkům zákona o dani z příjmu. Odděleně sledují **náklady**, které jsou vykazovány jako připočitatelné a odpočitatelné položky pro zjištění základu pro výpočet daně z příjmu právnické osoby (např. daňově uznatelné a neuznatelné odpisy, rezervy, opravné položky, cestovné, dary, náklady na reprezentaci apod.). Standard IFRS for SME neobsahuje zvláštní oddíl, který by se uceleně zabýval náklady, protože se nejedná o daňově orientovaný účetní systém,
- české účetnictví nezná pojem **zaměstnanecké požitky**, i když podniky některé z nich obsažené ve standardu IFRS for SME svým zaměstnancům poskytují. Dále firmy nevytváří fond zaměstnaneckých požitků. O mzdách, odměnách, placené dovolené, příspěvku na stravování, částečném placení nemocenské (dle předpisu o nemocenském pojištění), odstupném účtují přímo do nákladů,
- v českém účetnictví podniky vykazují i **mimořádné výnosy a náklady** vyplývající z mimořádných a nahodile se vyskytujících událostí, standard IFRS for SME mimořádnou oblast ve výsledovce neuvádí.

5 Charakteristika zvoleného podnikatelského subjektu

Textilní společnost Nyklíček a spol. s.r.o. patří mezi české společnosti specializující se na výrobu plošných textilií tkanin. Hlavním výrobním programem jsou textilie pro technické účely, vyráběné z bavlny, viskózy, i jejich směsi, pro různá průmyslová odvětví, např. pro automobilový průmysl, zdravotnictví, obuvnictví, či polygrafický, a tkaniny určené pro domácnost. Výrobní sortiment je rozšířen o výrobu náročných bavlněných tkanin a jemných košilovin pro tuzemské i zahraniční odběratele. Tyto tkaniny jsou vyráběny od malých metrží z velmi jemných kvalitních přízí a s důrazem na prvotřídní kvalitu.

Firma Nyklíček a spol. s.r.o. je soukromou společností, která navázala v roce 1994 na starou tradici firmy Bernatzky, tkalcovnu bavlněného, vlněného a hedvábného zboží, kterou od roku 1903 řídil pan Antonín Nyklíček a později jeho syn pan Rudolf Nyklíček. Firma Nyklíček a spol. s.r.o. je moderní společností z hlediska řízení firmy, přístupu k zákazníkovi i z hlediska přístupu k modernizaci a investování do výrobního zařízení. Byly pořízeny nové vzduchové stavy firmy Somet, které umožňují výrobu širšího sortimentu tkanin s vyšší kvalitou a nižšími náklady. Obrázky 2 tkacích stavů z typů textilních stavů, které firma mimo jiné používá, jsou uvedeny v příloze B.

Jako jedna z mála textilních firem získala firma Nyklíček a spol. s.r.o. v roce 2000 Certifikát systému řízení jakosti EN ISO 9001:2000. Společnost má proveden audit na ČSN EN ISO 9001:2009. Každý první a druhý následný rok byly provedeny úspěšně dozorové audity této normy, naposledy 18.6.2013. Každý třetí rok firma obhájí recertifikační audit, naposledy jej obhájila 19.6.2014. Při auditu jsou posuzovány příručky kvality, popisy procesů, směrnice a pracovní postupy, technologické postupy, výrobní předpisy, operativní dokumentace, záznamy, zpráva o přezkoumání systému a záznamy z interních auditů.

Firma Nyklíček a spol. s.r.o. se aktivně zapojuje do projektů vyhlášených Ministerstvem průmyslu a obchodu a Evropskou unií. Společně s dvěma dalšími účastníky se podílí, na základě smlouvy s Ministerstvem průmyslu a obchodu, vycházející ze zákona o podpoře výzkumu, experimentálního vývoje a inovací z veřejných prostředků, na řešení projektu “KOMPOZITEX – Kompozitní textilní materiály na ochranu člověka a techniky před účinky elektromagnetických a elektrostatických polí“. Spolupracuje také s Výzkumným ústavem bavlnářským v Ústí nad Orlicí a ČVUT v Praze.

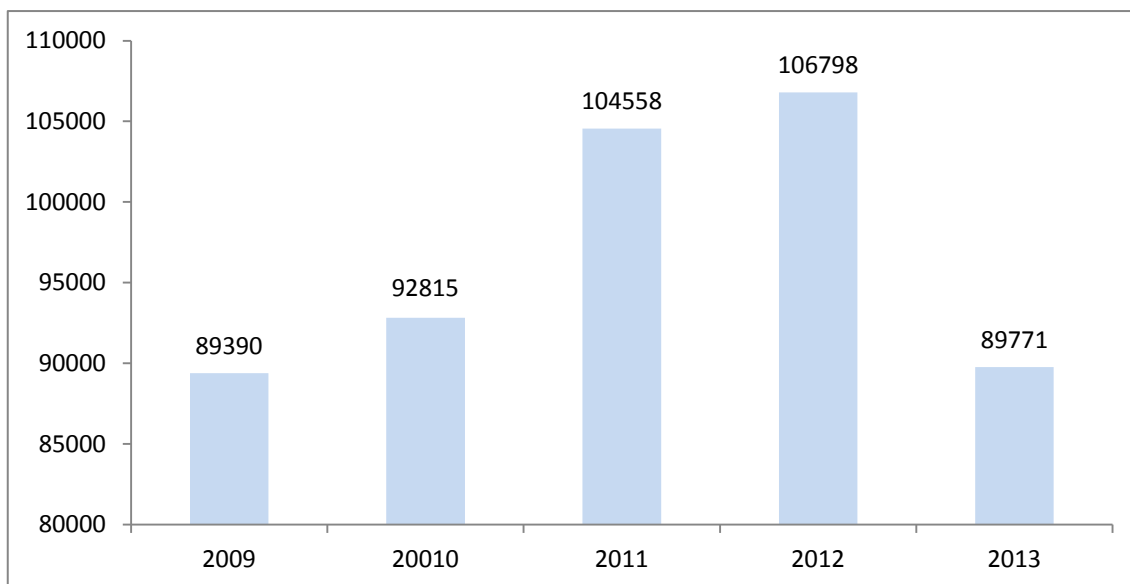
Valná hromada je nejvyšším orgánem společnosti. Tvoří ji 2 společníci, kteří jsou současně jednateli společnosti.

Firma má 2 provozy, provoz tkalcovny a provoz přípravný pro tkaní. Ve společnosti pracuje 103 zaměstnanců, na jejichž odbornosti je založen úspěch firmy. Počet zaměstnanců se v posledních letech příliš neměnil. Firma patří ke stabilním firmám textilního průmyslu v ČR. Organizační struktura podniku Nyklíček a spol. s.r.o. je uvedena v příloze C.

Podnik splňuje definici standardu IFRS for SME, tj. jedná se o účetní jednotku, která „nemá veřejnou odpovědnost a zveřejňuje univerzální účetní závěrku pro externí uživatele“ [8, str. 10]. To znamená, že kapitálové nástroje firmy nejsou obchodovány na veřejném trhu a její primární činností není držet aktiva široké skupiny subjektů ve funkci zmocněnce [8. str. 10].

Podle definice Evropské unie se jedná o malý podnik (obrat i bilanční suma firmy se pohybují v rozmezí 2 – 10 mil. EUR), který může aplikovat účetní výkaznictví IFRS for SME. Podnik zaměstnává 103 pracovníků, tím se řadí podle EU mezi střední podniky.

Graf č. 1: Vývoj tržeb podniku Nyklíček a spol. s.r.o. v letech 2009 - 2013 v tis. Kč



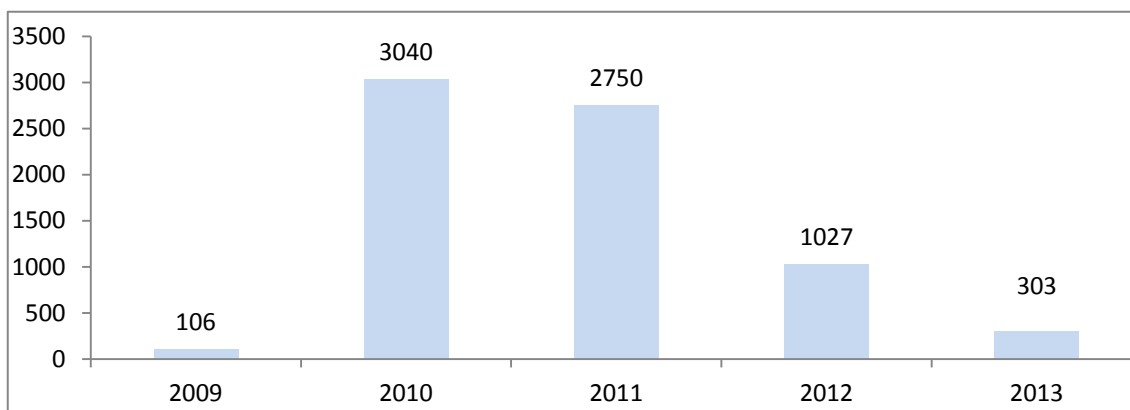
Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Zatímco řada českých podniků, zejména v textilním průmyslu, zaznamenala v posledních letech v důsledku finanční krize pokles svých tržeb, firma Nyklíček a spol. s.r.o. vykazovala v letech 2011 a 2012 nárůst tržeb oproti roků 2010 a 2009, a to

především proto, že neustále obnovuje a modernizuje svůj výrobní strojový park, který jí umožňuje zvyšovat výkony, kvalitu i rozšiřovat sortiment vyráběných tkanin. Stroje jsou v nepřetržitém provozu, aby se maximálně využily, protože jsou velmi drahé. Tržby roku 2013 byly nepříznivě ovlivněny zejména tím, že zahraniční odběratel nestačil převzít objednané výrobky a změnil termín dodání dalších výrobků, čímž se podstatně zvýšila nedokončená výroba.

Vývoj zisku podniku Nyklíček a spol. s.r.o. v letech 2009 - 2013 v tis. Kč je uveden v následujícím grafu:

Graf č. 2: Vývoj zisku po zdanění podniku Nyklíček a spol. s.r.o. v letech 2009 až 2013 v tis. Kč



V letech 2009 – 2013 vykázala firma v každém roce zisk, i když zisk nebyl velký. Firma má vysoké finanční náklady a nákladové úroky v důsledku finančního leasingu na 3 textilní stroje SOMET a WOLENWEIDER s vysokoměřícím strojem, na vysokozdvizný vozík a dále v důsledku úvěru na Ford Tranzit Kombi Van. Má také od banky revolvingový, investiční a účelový úvěr.

Základní kapitál společnosti činí 5 200 000 Kč, tvoří jej vklady 2 společníků, které byly již v minulosti splaceny. Společníci ponechávají většinu vytvořeného zisku ve firmě, takže vlastní kapitál firmy k 31.12.2013 činí již 21 448 000 Kč.

Firma vede účetnictví podle českých právních předpisů, tj. podle zákona o účetnictví, příslušné prováděcí vyhlášky a účetních standardů. Účetním obdobím je kalendářní rok. Účetnictví vede v plném rozsahu. Použité účetní metody vycházejí z předpokladu nepřetržitého trvání činnosti účetní jednotky, neboť vedení firmy má v plánu firmu dále rozvíjet, vytvářet nové tkaniny s unikátními vlastnostmi a hledat nové odběratele.

Účtová osnova vychází ze směrné účtové osnovy pro podnikatele. Pro vedení účetnictví používá firma software Orsoft.

Firma není povinna vypracovávat konsolidovanou účetní závěrku. Jedná se o auditovanou firmu, protože její aktiva celkem jsou vyšší než 40 milionů Kč (tj. aktiva v ocenění neupraveném o rezervy, opravné položky a odpisy) a roční čistý obrat je vyšší než 80 milionů Kč. Auditorská firma účetní závěrku firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za rok 2012 i 2013 ověřila se závěrem bez výhrad. Proto při převodu účetní závěrky firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za rok 2012 i 2013 podle českých právních předpisů na IFRS for SME se předpokládá, že účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz finanční pozice společnosti, nákladů, výnosů a výsledku hospodaření firmy v souladu s českými účetními předpisy.

Vzhledem k tomu, že firma obchoduje se zahraničními odběrateli i dodavateli, má zájem o zpracování výkaznictví v souladu s IFRS for SME, které je lépe srovnatelné s výkaznictvím jejích zahraničních partnerů, i když si uvědomuje, že bude pak muset vést ještě i účetnictví dle českých právních předpisů pro zjištění základu daně z příjmu. Firmu zajímá také, jak se změní její výsledky, pokud by vedla účetnictví v souladu s IFRS for SME.

6 Aplikace řešení IFRS for SME vybraných oblastí ve zvoleném subjektu

V této části budou popsány vybrané položky rozvahy a výkazu zisku a ztráty firmy Nyklíček a spol. s.r.o. v roce 2012 a 2013, které budou v další části převedeny na IFRS for SME (bude znázorněn postup při převádění těchto dat, uveden popis jednotlivých operací a způsob zaúčtování) a bude uvedena převodová tabulka dat dle české legislativy na IFRS for SME.

6.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Netto hodnota DHM a DNM firmy Nyklíček a spol. s.r.o. se podílela na celkové netto hodnotě aktiv firmy v roce 2013 26,6% a v roce 2012 26%.

Firma má software na evidenci DHM a DNM, na výpočet účetních i daňových odpisů a na zjišťování rozdílů mezi účetními a daňovými odpisy, tj. informace, která slouží jako podklad pro výpočet odložené daně.

6.1.1 Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek dle českých právních předpisů ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.

Firma Nyklíček a spol. s.r.o. vykázala v rozvaze k 31.12.2012 a k 31.12.2013 následující dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek:

Tabulka č. 2: Dlouhodobý majetek k 31.12.2012 a 31.12.2013 v tis. Kč netto

Aktivum	k 31.12.2012	k 31.12.2013
Pozemky	570	590
Stavby (technické zhodnocení)	4 598	4 550
Samostatné movité věci a soubor mov.věcí	12 973	13 457
Nedokončený dlouhodobý majetek	0	2 843
Dlouhodobý hmotný majetek celkem	18 141	21 440
Dlouhodobý nehmotný majetek (software)	44	33
Dlouhodobý majetek celkem	18 185	21 473

Zdroj: rozvaha podniku, 2014

Oceňování DHM a DNM je prováděno v pořizovacích cenách. V této ceně jsou zahrnuty i dopravné a případné další vedlejší pořizovací náklady. V případě pořízení strojů a zařízení ze zahraničí je používán pro přepočtení fakturované ceny denní kurz ČNB platný v den uskutečnění účetního případu. Do DHM a DNM firma zařazuje majetek s dobou použitelnosti delší než 1 rok a od pořizovací ceny vyšší než 3 000 Kč.

Majetek s pořizovací cenou do 3 000 Kč účtuje firma do spotřeby. V roce 2013 firma vykázala v rozvaze i dlouhodobý nedokončený majetek, který se týkal pořízení šlichtovacího stroje, modernizace dalšího šlichtovacího stroje a modernizace střechy budovy prováděné dodavatelským způsobem.

Firma má v evidenci u dlouhodobého nehmotného majetku v netto hodnotě pouze software.

Firma zařazuje svůj majetek podle doby používání, zjištěné na základě průměrné doby používání DHM a DNM ve firmě, do následujících skupin:

Tabulka č. 3: Zařazení DHM a DNM do odpisových skupin

Aktiva	Doba odpisování v letech
Pozemky	neodepisuje se
Budovy a stavby (technické zhodnocení)	20 a 30 let
Samostatné movité věci s PC nad 40 000 Kč: Tkalcovské stavy, snovadla, měřička a adjust. technika, vozíky	5
Větrání kompr., kompresory, ofuky, trafostanice, dieselcentrála	10
Osobní auta, vysokozdviž. vozíky	5
Samostatné movité věci s PC 3 000 - 40 000 Kč: Regály	8
Počítače, tiskárny, mobilní telefony, zahradní technika	3
Elektrospotřebiče, kancelářská technika, nářadí a přístroje, kamerové systémy	4
Měřicí přístroje	5
Nehmotný majetek s PC nad 3 000 Kč	3

Zdroj: podklady podniku, 2014

Firma u samostatných movitých staveb s pořizovací cenou nad 40 000 Kč používá zařazení do odpisových skupin shodné se zařazením podle zákona o dani z příjmu č. 586/1992 Sb. (dále jen zákon o dani příjmu) s tím, že však u nově zařazeného majetku začíná majetek odpisovat od doby zařazení majetku do užívání. Z toho pak vyplývá rozdíl daňových a účetních odpisů.

U staveb se jedná o investice do pronajatého objektu tkalcovny. Na základě souhlasu majitelů budovy si tento majetek firma odepisuje.

Majetek firma odepisuje podle předpokládané doby používání lineárně. Firma nepočítá u žádného majetku se zbytkovou hodnotou. Firma využívá svůj majetek, pokud je funkční, i když je již odepsaný. Pokud se jedná o stroje s vysokou pořizovací cenou, provádí u nich technické zhodnocení, které prodlužuje jejich životnost.

Tabulka č. 4: DHM pořízený firmou v roce 2012 a 2013 v Kč

Rok 2012	Pořizovací cena v Kč
technické zhodnocení 3 stavů PIKANOL	1 203 383
modernizace šlichtovacího stroje	88 000
2 stavy PIKANOL, OMNI	521 370
modernizace budovy - výměna oken	535 469
ostatní DHM v ceně nad 3000 Kč	164 224
celkem	2 512 446
Rok 2013	
technické zhodnocení 4 stavů PIKANOL, SOMET, LEONARDO	3 593 565
měřička, adjust. technika	479 698
ruční vozík	34 300
Eurolift vozík dopravní	85 590
modernizace budovy - strop hala	262 722
pozemek	20 400
ostatní DHM v ceně nad 3000 Kč	28 191
celkem	4 504 466

Zdroj: podklady podniku, 2014

V pořizovací ceně uvedeného majetku není uveden žádný úrok, z titulu poskytnutého bankovního úvěru.

Při inventarizaci DHM a DNM provedené k 31.12.2012 i k 31.12.2013 firma nezjistila, že by užitná hodnota jejího DHM a DNM byla výrazně nižší než je jejich ocenění v účetnictví podniku (po zahrnutí oprávek), proto nevytvořila žádné opravné položky, kterými by podle zákona o účetnictví přechodně snížila hodnotu tohoto majetku.

6.1.2 Dlouhodobý hmotný, nehmotný majetek a leasing dle IFRS for SME ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.

IFRS člení DHM na pozemky, budovy a zařízení, investice do nemovitostí a biologická aktiva.

Všechny DHM, který firma drží, tj. pozemky, stavby a samostatné movité věci, vyhovuje definici pozemků, budov a zařízení dle IFRS for SME, tj. firma je používá „ve výrobě nebo pro poskytování zboží nebo služeb, či z administrativních důvodů, a očekává u něj využití po více než jedno účetní období“ [8, str. 92]. DHM přináší podniku ekonomický prospěch. Prvotní oceňování DHM je v pořizovacích cenách, což je stejné jako v IFRS for SME. Při koupi pozemků, a zařízení se nevyskytoval DHM s odloženou platbou oproti běžným úvěrovým podmínkám, takže není nutné použít pořizovací cenu vypočtenou jako současnou hodnotu všech budoucích plateb. Způsob

následného oceňování budov a zařízení je stejný v IFRS for SME jako v českém účetnictví, tj. pořizovací cena budov a zařízení se sníží o kumulované odpisy a dále ještě případně o ztráty ze snížení jejich hodnoty.

Žádný DHM firma dále nepronajímá ani jej nedrží pro kapitálové zhodnocení, takže nebude nutné žádný DHM zařazovat do investic do nemovitostí. Biologická aktiva firma nevlastní.

Pokud se jedná o zařazení majetku do jednotlivých skupin dle doby užívání, bude ponecháno stejné zařazení, které na základě svého odhadu provedli pracovníci firmy.

Pouze u technického zhodnocení stavby bude uplatněno komponentní odpisování u modernizace střechy, kterou firma prováděla etapově na administrativní části budovy a skladu, u modernizace sociálního zařízení a u modernizace oken administrativní budovy. Bude počítáno s životností 20 let, podnik má toto zhodnocení stavby zařazené s životností 30 let, což je příliš dlouhá doba, která dle odborníků neodpovídá životnosti střechy, oken a sociálního zařízení. Propočet odpisů technického zhodnocení při komponentním odpisování a propočet rozdílů odpisů technického zhodnocení při komponentním odpisování a odpisů uplatněných firmou v účetnictví v Kč, který bude doúčtován do IFRS for SME, jsou uvedeny v následujících tabulkách.

Tabulka č. 5: Odpisy technického zhodnocení při komponentním odpisování v Kč

Druh technického zhodnocení	Období pořízení	Pořizovací cena	Doba životnosti (let)	Odpis 1. rok	Odpis další roky	Σ odpisů do roku 2012	Odpis 2012	Odpis 2013
Modernizace střechy adm. budovy (1. část)	11/2003	266 939	20	2 226	13 347	109 002	13 347	13 347
Modernizace střechy adm. budovy (2. část)	03/2006	498 365	20	20 770	24 919	145 365	24 919	24 919
Modernizace střechy skladu	12/2006	68 109	20	284	3 406	17 314	3 406	3 406
Modernizace soc. zařízení	06/2005	457 370	20	13 342	22 869	150 556	22 869	22 869
Modernizace plast. oken	12/2012	535 469	20	2 232	26 774	0	2 232	26 774
Celkem		1 826 252		38 854	91 315	422 237	66 773	91 315

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Tabulka č. 6: Propočet rozdílů odpisů technického zhodnocení při komponentním odpisování a odpisů uplatněných firmou v účetnictví v Kč

Druh technického zhodnocení	Odpisy v účetnictví			Odpisy při komponentním odpisování			Rozdíly odpisů v účetnictví a při komponentním odpisování		
	Do r. 2012	2012	2013	Do r. 2012	2012	2013	Do roku 2012	2012	2013
Modernizace střechy adm. budovy (1. část)	76 410	9 084	9 084	109 002	13 347	13 347	+32 592	+4 263	+4 263
Modernizace střechy adm. budovy (2. část)	91 760	16 956	16 956	145 365	24 919	24 919	+53 605	+7 963	+7 963
Modernizace střechy skladu	11 660	2 316	2 316	17 314	3 406	3 406	+5 654	+1 090	+1 090
Modernizace soc. zařízení	97 050	15 552	15 552	150 556	22 869	22 869	+53 506	+7 317	+7 317
Modernizace plast. oken	0	625	18 216	0	2 232	26 774	0	+1 607	+8 558
Celkem	276 880	44 533	62 124	422 237	66 773	91 315	+145 357	+22 240	+29 191

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Rozdíl odpisů při uplatňování komponentního odpisování u modernizací střechy, modernizace sociálního zařízení a plastových oken činí do roku 2012 145 357 Kč. Tato částka bude zúčtována do vlastního kapitálu firmy v roce 2012. Kromě toho bude do nákladů roku 2012 zúčtována ještě částka 22 240 Kč, představující rozdíl odpisů při uplatňování komponentního odpisování v roce 2012. V roce 2013 bude do vlastního kapitálu firmy zúčtována částka 167 597 Kč (tj. rozdíl odpisů do roku 2013) a do nákladů firmy ještě částka 29 191 Kč, tj. rozdíl odpisů při uplatňování komponentního odpisování v roce 2013.

Zaúčtování rozdílů odpisů v účetnictví při komponentním odpisování a převodová tabulka za rok 2012 a 2013, týkající se majetku, u kterého bylo uplatněno komponentní odpisování, jsou uvedeny v následujících 2 tabulkách.

Tabulka č. 7: Zaúčtování rozdílů odpisů při uplatnění komponentního odpisování v roce 2012 a 2013 v Kč

Položka	Popis operace	Částka	MD	D
Rok 2012				
1.	Rozdíl odpisů k 31.12.2011	145 357	VK - nerozdělený zisk minulých let	A - oprávky
2.	Rozdíl odpisů za rok 2012	22 240	N - odpisy majetku	A - oprávky
Rok 2013				
1.	Rozdíl odpisů k 31.12.2012	167 597	VK - nerozdělený zisk minulých let	A - oprávky
2.	Rozdíl odpisů za rok 2013	29 191	N - odpisy majetku	A - oprávky

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

Tabulka č. 8: Převodová tabulka za rok 2012 a 2013, týkající se majetku, u kterého bylo uplatněno komponentní odpisování v Kč

Položka	Česká legislativa	Úprava MD	Úprava D	IFRS for SME
Rok 2012				
Oprávky	321 413	0	167 597	489 010
Odpisy r. 2012	44 533	22 240	0	66 773
VK-nerozd. zisk	0	145 357	0	-145 357
Rok 2013				
Oprávky	383 537	0	196 788	580 325
Odpisy r. 2013	62 124	29 191	0	91 315
VK-nerozd. zisk	0	167 597	0	-167 597

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

Metoda komponentního odpisování není pro daňové účely v ČR akceptována, proto podnik musí upravit základ daně tak, jako kdyby komponentní odpisování nevyužil. Podnik také nesmí účtovat o rezervě na opravy hmotného majetku.

DNM firmy, představující software, splňuje podmínky definice nehmotného aktiva podle IFRS for SME. Jedná se o „nepeněžní aktivum, které nemá fyzickou povahu, které vzniklo na základě smlouvy, které může účetní jednotka oddělit, prodat, převést, pronajmout nebo směnit. Jeho ekonomické užítky patří podniku, lze spolehlivě určit jeho pořizovací cenu“ a nebylo vytvořeno ve vlastní režii [8, str. 98].

U žádného majetku nebylo třeba, dle zjištění inventarizačních komisí, ke konci roku 2012 ani ke konci roku 2013 snížit hodnotu majetku. Užitná hodnota DHM a DNM odpovídala (po zahrnutí opravek) ocenění v účetnictví podniku.

Vzhledem k tomu, že pro určení aktiva není u IFRS for SME důležité vlastnické právo, a že postačuje, pokud má podnik právo a schopnost užítky z aktiva využít, bude nutné prověřit smlouvy o leasingu a nájemní smlouvy týkající se budov tkalcovny, přípravný, skladu, zda je nebude nutné zařadit do majetku firmy.

Podnik Nyklíček a spol. s.r.o. měl v roce 2012 a 2013 následující leasingové smlouvy od 3 různých leasingových společností na období 60 měsíců:

- na pořízení 2 textilních strojů Somet,
- na pořízení textilního stroje Wolenweider s vysokoměřícím strojem,
- na pořízení vysokozdvížného vozíku,
- na pořízení Ford Transit 350 Kombi Van.

Ve všeobecných smluvních podmínkách leasingových společností, týkajících se leasingu výše uvedených předmětů se uvádí, že se jedná o finanční leasing s opcí

odkupu. Finančním leasingem se dle těchto smluvních podmínek rozumí finanční služba, jejímž účelem je pořízení ve smlouvě specifikovaného předmětu poskytovatelem leasingu a jeho následné umožnění úplatného užívání předmětu příjemcem leasingu v souladu s leasingovou smlouvou a Všeobecnými smluvními podmínkami leasingu.

Poskytovatel, tj. leasingová společnost, neručí za funkčnost předmětu, za jeho technické ani jiné vady ani za to, že jeho užívání je v souladu s právními předpisy a technickými normami, neboť příjemce leasingu si dotýčný předmět u dodavatele sám vybral tak, aby vyhovoval jeho potřebám a tento výběr provedl bez účasti poskytovatele. Vlastníkem předmětu je dle smlouvy poskytovatel. Příjemce nesmí bez písemného souhlasu poskytovatele předmět pronajmout, prodat, darovat, přenechat do užívání nebo právně zatížit. Příjemce je dále povinen po dobu trvání leasingu nést veškeré náklady spojené s užíváním, chránit předmět před poškozením, ztrátou nebo zničením, užívat předmět způsobem uvedeným v návodu k použití, dodržovat servisní podmínky, na své náklady udržovat předmět neustále ve stavu způsobilém k užívání. Dojde-li k poškození předmětu je příjemce povinen bez prodlení na své náklady předmět uvést do stavu před poškozením v autorizovaných servisech. Dále uplatňuje na své náklady všechna práva vyplývající ze záruky za jakost podle dodavatelské smlouvy, práva z vad předmětu, zajistí provádění garančních a pogarančních prohlídek a oprav předmětu autorizovaným servisem a nese jejich náklady a plní povinnosti, které by jinak dle příslušných právních předpisů měl plnit vlastník předmětu. Změny, či jiné úpravy předmětu, jeho upgrade může však příjemce provést pouze s předchozím souhlasem poskytovatele.

Příjemce je povinen v souladu s obecně platnými právními předpisy přihlásit předmět na příslušném evidenčním místě či úřadu a, je-li to právně možné, zajistit, aby poskytovatel byl v příslušném dokladu a registru veden jako vlastník předmětu. Příjemce je dále povinen vyřídit veškeré řízení u orgánu státní správy, vztahující se k porušení povinností týkajících se předmětu, jeho provozu a uhradit veškeré případně uložené majetkové sankce za porušení povinností související s předmětem a jeho provozem.

Příjemce má na základě smlouvy a všeobecných smluvních podmínek oprávnění předmět užívat způsobem stanoveným ve smlouvě. Za toto oprávnění užívat předmět uhrazuje příjemce poskytovateli leasingové splátky, jejichž výpočet provádí

poskytovatel, tj. leasingová společnost. Jedná se o pravidelné peněžní plnění, zahrnující splátku leasingové ceny a finanční služby (tj. navýšení leasingové ceny z titulu leasingového úroku, které v sobě zahrnuje refinanční náklady poskytovatele a jeho marži). Výše leasingové splátky závisí na výši veškerých nákladů skutečně uhrazených poskytovatelem v souvislosti s uzavřením smlouvy, pořízením předmětu, jeho uvedením do provozu u příjemce a vzniklých nákladů do dne uvedení předmětu do provozu (tzv. leasingová cena) v aktuální výši, která je snížena o mimořádnou leasingovou splátku, dále na počtu leasingových splátek, zůstatkové ceně, na délce smlouvy, na leasingovém úroku a režimu splácení (případný odklad splátek, systém splácení počátkem nebo koncem ročního období nebo nepravidelný splátkový kalendář). Leasingová splátka se navyšuje o DPH.

Příjemce není oprávněn odstoupit od smlouvy nebo smlouvu vypovědět v průběhu její platnosti. Odstoupit od smlouvy může jen ve výjimečných případech, jako např. jestliže poskytovatel neposkytne příjemci finanční službu spočívající v pořízení předmětu za podmínek stanovených smlouvou. Smlouvu lze však ukončit dohodou poskytovatele a příjemce.

Poskytovatel je oprávněn odstoupit od smlouvy, jestliže např. na účet poskytovatele nebyla připsána do data splatnosti mimořádná splátka, jestliže zjistí, že se výrazně zhoršily majetkové poměry příjemce, nebo má oprávněné pochyby o včasném plnění všech povinností ze strany příjemce či nedošlo k uzavření dodavatelské smlouvy. Vypovědět smlouvu může poskytovatel např., jestliže je příjemce v prodlení se zaplacením kterékoli leasingové platby nebo pomíjí odbornou péčí o předmět či hrubým způsobem porušuje své povinnosti vyplývající mu ze smlouvy.

Změna účastníků smlouvy na straně příjemce je možná jen po odsouhlasení poskytovatele.

Předmět smlouvy včetně všech svých součástí a příslušenství musí být po celou dobu, kdy je vlastníkem poskytovatel, pojištěn. Pojištění uhrazuje příjemce, ať je pojistníkem (tj. osoba, která s pojišťovnou uzavřela smlouvu) poskytovatel či příjemce.

Z krátkého výběru podstatných povinností poskytovatele a příjemce ze smlouvy je patrné, že se jedná o převod všech rizik a odměn spojených s vlastnictvím na příjemce leasingu, tj. na firmu Nyklíček a spol. s.r.o. Smlouva je uzavřena s opcí odkupu (a je pravděpodobné, že podnik tuto opci využije) za cenu, která je nižší než reálná hodnota

předmětu platná v době využití opce. Předměty uvedené v leasingových smlouvách proto budou zařazeny do majetku firmy, a to v „reálné hodnotě najatého majetku nebo v současné hodnotě minimálních leasingových plateb, podle toho, která částka bude menší. Současně bude zaevidován závazek vyplývající z úhrad za finanční leasing“ [8, str. 111].

Tabulka č. 9: Přehled splátek majetku pořízeného formou finanč. leasingu v Kč

Položka	Leasing. splátky celkem	Zapl. k 31.12. 2011	Splatné v roce 2012	Splatné v roce 2013	Splatné v roce 2014	Splatné v roce 2015	Splatné v roce 2016	Splatné v roce 2017
2 textilní stroje Somet	4877951,00	0	162565,04	975390,24	975390,24	975390,24	975390,24	813825
Textilní stroj Wolenweider s vysokoměřícím strojem	77550 3,00	0	25816,70	154900,62	154900,56	154900,56	154900,56	130084
Vysokozdvížený vozík	375712,00	106012	56568,00	56568,00	56568,00	56568,00	43428,00	0
Ford Transit 350 Kombi Van	624697,76	404776	109460,88	110460,88	0	0	0	0
Celkem	6653863,76	510788	354410,62	1297319,74	1186858,80	1186858,80	1173718,80	943909

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku dle návodu [9, str. 59-64], 2014

Leasingové splátky jsou uvedeny bez DPH a pojištění, které se do pořizovací ceny DHM nezahrnují (firma je plátcem DPH a má tudíž nárok na odpočet). Pojištění je průběžně účtováno do nákladů.

Dále je uveden přehled majetků pořízených formou finančního leasingu, včetně současné hodnoty majetku v Kč na počátku období (vypočtené pomocí implicitní úrokové sazby), která je nižší než reálná hodnota najatého majetku. Podrobný propočet současné hodnoty jednotlivých položek majetku je uveden v příloze D - G.

Firma má u každého druhu majetku jinou implicitní úrokovou sazbu. Nejvýhodnější má v případě pořízení textilních strojů 4,61% (Somet) a 4,11% (Wolenweider s vysokoměřícím strojem), protože u těchto leasingových smluv poskytovatel přenáší na příjemce výhodu, kterou získal od Evropské investiční banky, jež je určena pro financování malých a středních podniků. U vysokozdvížného vozíku má firma implicitní sazbu stanovenou poskytovatelem ve výši 12,33% a u Fordu Transit 350

Kombi Van ve výši 9,65% vzhledem k tomu, že na tyto dopravní prostředky Evropská investiční banka, ani nikdo jiný, žádné dotace neposkytuje.

Tabulka č. 10: Přehled majetku pořízeného formou finančního leasingu v Kč

Položka	Datum uzavření Leasingu ²	Počet měsíčních splátek	Hodnota měsíční splátky v Kč	Doba životnosti v letech	Současná hodnota majetku a závazku v Kč
Textilní stroj Somet	16.10.2012	60	40 641,26 ³	5	2 174 531,30
Textilní stroj Somet	16.10.2012	60	40 641,26 ³	5	2 174 531,30
Textilní stroj Wolenweider s vysokoměřícím strojem	16.10.2012	60	12 908,38 ³	5	699 841,79
Vysokozdvihný vozík	5.10.2011	60	4 714 ^{1,3}	5	301 816,04
Ford Transit 350 Kombi Van	29.1.2009	60	9 121,74 ^{1,3}	5	509 220,20
Celkem			108 026,64		5 859 940,63

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku dle návodu [9, str. 59-64], 2014

¹ ve splátkách je zohledněna mimořádná splátka na počátku období

² datum uzavření leasingové smlouvy je stejné jako datum získání aktiva

³ poslední měsíční splátka bude navýšena o jednorázovou převodní cenu majetku

Podrobná leasingová tabulka podle jednotlivých měsíců, s výpočtem úroku, je uvedena pro každý druh majetku v příloze D – G.

Závazky z titulu finančního leasingu budou v souladu s požadavky IFRS for SME rozděleny na krátkodobé (tj. do 1 roku) a dlouhodobé (nad 1 rok).

V následující tabulce jsou spočítány odpisy majetku pořízeného formou finančního leasingu.

Tabulka č. 11: Odpisy majetku pořízeného formou finančního leasingu v Kč

Položka	Roční odpis	Kumulované odpisy k 1.1.2012	Odpisy k 31.12.2012	Odpisy k 31.12.2013
Textilní stroj Somet	434 907	0	72 486	434 907
Textilní stroj Somet	434 907	0	72 486	434 907
Textilní stroj Wolenweider s vysokoměřícím strojem	139 969	0	23 330	139 969
Vysokozdvihný vozík	60 364	10 062	60 364	60 364
Ford Transit 350 Kombi Van	101 845	297 058	101 845	101 845
Celkem	1 171 992	307 120	330 511	1 171 992

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku dle návodu [9, str. 59-64], 2014

Následující tabulky přehledně znázorňují stav závazků k počátku a konci roku 2012.

Tabulka č. 12: Přehled dat leasingové tabulky k 1.1.2012 v Kč

Položka	Počáteční stav závazku	Úrok	Splátky	Konečný stav závazku
Textilní stroj Somet	0	0	0	0
Textilní stroj Somet	0	0	0	0
Textilní stroj Wolenweider s vysokoměřícím strojem	0	0	0	0
Vysokozdvíhací vozík	301 816,04	7 355,97	106 012,00	203 160,01
Ford Transit 350 Kombi Van	509 220,20	94 750,55	404 776,00	199 194,75
Celkem	811 036,24	102 106,52	510 788,00	402 354,76

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku dle návodu [9, str. 59-64], 2014

Tabulka č. 13: Přehled dat leasingové tabulky k 31.12.2012 v Kč

Položka	Počáteční stav závazku	Úrok	Splátky	Konečný stav závazku
Textilní stroj Somet	2 174 531,30	16 583,61	81 282,52	2 109 832,39
Textilní stroj Somet	2 174 531,30	16 583,61	81 282,52	2 109 832,39
Textilní stroj Wolenweider s vysokoměřícím strojem	699 841,79	4 757,91	25 816,70	678 783,00
Vysokozdvíhací vozík	203 160,01	23 206,02	56 568,00	169 798,03
Ford Transit 350 Kombi Van	199 194,75	15 122,17	109 460,88	104 856,04
Celkem	5 451 259,15	76 253,32	354 410,62	5 173 101,85

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku dle návodu [9, str. 59-64], 2014

Postup převodu účetní závěrky dle českých právních předpisů za rok 2012 na IFRS for SME, podle jednotlivých kroků je znázorněn v následující tabulce. Nejdříve je

provedena aktivace textilních strojů, textilního stroje s vysokoměřicím strojem, vysokozdvíhového vozíku a Fordu Transit 350 Kombi Van do majetku firmy a zařazeny závazky z titulu finančního leasingu. Poté budou závazky rozděleny na krátkodobé (do 1 roku) a dlouhodobé (nad 1 rok) a zaúčtovány odpisy majetku v rozdělení na rok 2012 a předchozí léta. Závěrem budou vyloučeny původní leasingové splátky a zaúčtovány leasingové splátky vypočtené pomocí přírůstkové úrokové sazby.

Tabulka č. 14: Převod účetní závěrky (majetku pořízeného formou finančního leasingu) za rok 2012 na IFRS for SME v Kč

Položka	Popis operace	Částka	MD	D
1.	Aktivace majetku a závazků	5 859 940,63	A - pozemky, budovy, zařízení	CZ - závazky finančního leasingu
2.	Rozdělení závazků na krátkodobé a dlouhodobé za rok 2012	686 838,78	CZ - závazky finančního leasingu	CZ - krátkodobá část závazků z fin. leasingu
3.	Odpisy majetku - v roce 2012 - v předcházejících letech	330 511 307 120	N - odpisy VK - nerozdělený zisk	A - pozemky, budovy, zařízení
4.	Vyloučení původních leasingových splátek - v roce 2012 - v předchozích letech	354 410,62 510 788,00 Σ865 198,62	A - peníze	N - služby VK - nerozdělený zisk
5.	Leasingové splátky metodou efektivní úrokové míry - snížení krátkodobého závazku za rok 2012 - úroky za rok 2012 - úroky za předchozí rok	686 838,78 76 253,32 102 106,52 Σ865 198,62	CZ - krátkodobá část závazků z finančního leasingu N - finanční náklad VK - nerozdělený zisk	A - peníze
6.	Zúčtování krátkodobých závazků na další účetní období	1 069 570,55	CZ - závazky finančního leasingu	CZ - krátkodobá část závazků z fin. leasingu

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů podniku dle návodu [9, str. 59-64], 2014

Rozdělení závazků na krátkodobé a dlouhodobé za rok 2012 (položka č. 2 v předchozí tabulce) bylo vypočteno rozdílem počátečního stavu závazků ve výši 5 859 940,63 Kč a konečného stavu závazků k 31.12.2012 ve výši 5 173 101,85 Kč. Zúčtování krátkodobých závazků na další účetní období, tj. na rok 2013 (položka č. 6 v předchozí tabulce) bylo vypočteno jako rozdíl konečného stavu závazků k 31.12.2012 ve výši 5 173 101,85 Kč a konečného stavu závazků k 31.12.2013 ve výši 4 103 531,36 Kč.

Převodová tabulka a přehled majetku aktivovaného formou finančního leasingu k 31.12.2012 jsou uvedeny na následující stránce.

Tabulka č. 15: Převodová tabulka (majetku pořízeného formou finančního leasingu) za rok 2012 v Kč

Položka	Česká legislativa	Úprava MD	Úprava D	IFRS for SME
Brutto hodnota, pozemků, budov a zařízení	0	5 859 940,63	0	5 859 940,63
Oprávk	0	0	637 631	-637 631
Netto hodnota	0	5 859 940,63	637 631	5 222 309,63
Závazky dlouhodobé i krátkodobé	0	686 838,78	5 859 940,63	5 173 101,85
Výsledek hospodaření minulých let	0	409 226,52	510 788,00	101 561,48
Výsledek hospodaření běžného období	0	406 764,32	354 410,62	-52 353,70

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů podniku dle návodu [9, str. 59-64], 2014

Oprávk jsou součtem odpisů v roce 2012 a předcházejících let z tabulky č. 14. Výsledek hospodaření minulých let D je částka představující vyloučení původních splátek v předchozích letech z tabulky č. 14 a strana MD součet odpisů v předchozích letech a úroky vyčíslené za předchozí roky v tabulce č. 14. Výsledek hospodaření běžného období D je částka představující vyloučení původních splátek v roce 2012 z tabulky č. 14 a strana MD součet odpisů a úroků za rok 2012 z tabulky č. 14.

Tabulka č. 16: Přehled majetku aktivovaného formou finančního leasingu k 31.12.2012 v Kč

Pozemky, budovy, zařízení	Hodnota majetku v Kč
Současná hodnota leasingových plateb (náklady spojené s pořízením)	5 859 940,63
Oprávk	-637 631
Netto hodnota k 31.12.2012	5 222 309,63

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů podniku dle návodu [9, str. 59-64], 2014

Obdobné úpravy spojené s pořízením majetku formou finančního leasingu jako v roce 2012 budou provedeny i v roce 2013.

Tabulka č. 17: Přehled dat leasingové tabulky k 31.12.2013 v Kč

Položka	Počáteční stav závazku	Úrok	Splátky	Konečný stav závazku
Textilní stroj Somet	2 109 832,39	88 907,22	487 695,12	1 711 044,49
Textilní stroj Somet	2 109 832,39	88 907,22	487 695,12	1 711 044,49
Textilní stroj Wolenweider s vysokoměřicím strojem	678 783,00	25 478,04	154 900,62	549 360,42
Vysokozdvíhací vozík	169 798,03	18 851,87	56 568,00	132 081,90
Ford Transit 350 Kombi Van	104 856,04	5 604,84	110 460,88	0
Celkem	5 173 101,85	227 749,19	1 297 319,74	4 103 531,30

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku dle návodu [9, str. 59-64], 2014

V roce 2013 budou nejdříve nákladové a výnosové položky roku 2012, týkající se majetku pořízeného formou finančního leasingu, zobrazeny v nerozděleném zisku.

Tabulka č. 18: Úpravy přecházející z roku 2012 v Kč

Položka	Popis operace	Částka	MD	D
1.	Aktivace majetku a závazků	5 859 940,63	A - pozemky, budovy, zařízení	CZ - závazky finančního leasingu
2.	Odpisy majetku	637 631,00	VK - nerozdělený zisk	A - pozemky, budovy, zařízení
3.	Vyloučení původních leasingových splátek	865 198,62	A - peníze	VK - nerozdělený zisk
4.	Leasingové splátky metodou efektivní úrokové míry - snížení závazku - úroky	686 838,78 178 359,84 Σ865 198,62	CZ - závazky VK - nerozdělený zisk	A - peníze
5.	Zúčtování krátkodobých závazků na další účetní období	1 069 570,55	CZ - závazky z finančního leasingu	CZ - krátkodobá část závazků z finančního leasingu

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku dle návodu [9, str. 59-64], 2014

Za rok 2013 další úpravy (odpisy, vyloučení původních leasingových splátek, zaúčtování leasingových splátek metodou efektivní úrokové míry a zúčtování krátkodobých závazků na další účetní období), které je nutné při převodu majetku

pořízeného formou finančního leasingu na IFRS for SME provést, znázorňuje další tabulka.

Tabulka č. 19: Převod účetní závěrky (majetku pořízeného formou finančního leasingu) za rok 2013 na IFRS for SME v Kč

Položka	Popis operace	Částka	MD	D
1.	Odpisy majetku	1 171 992,00	N - odpisy	A - pozemky, budovy, zařízení
2.	Vyloučení původních leasingových splátek	1 297 319,74	A - peníze	N - služby
3.	Leasingové splátky metodou efektivní úrokové míry - snížení závazku	1 069 570,55	CZ - krátkodobá část závazků z finančního leasingu	A - peníze
	- úroky	227 749,19	N - finanční náklad	
4.	Zúčtování krátkodobých závazků na další účetní období	1 012 612,67	CZ - závazky z finančního leasingu	CZ - krátkodobá část závazků z fin. leasingu

Zdroj: vlastní zpracování dle návodu [9, str. 59-64], 2014

Převod majetku pořízeného formou finančního leasingu a přehled majetku aktivovaného formou finančního leasingu k 31.12.2013 jsou uvedeny v dalších tabulkách.

Tabulka č. 20: Převodová tabulka (majetku pořízeného formou finančního leasingu) za rok 2013 v Kč

Položka	Česká legislativa	Úprava MD	Úprava D	IFRS for SME
Brutto hodnota pozemku, budov a zařízení	0	5 859 940,63		5 859 940,63
Oprávkky	0		1 809 623,00	1 809 623,00
Netto hodnota	0	5 859 940,63	1 809 623,00	4 050 317,63
Závazky (dlouhodobé i krátkodobé)	0	686 838,78 1 069 570,55	5 859 940,63	4 103 531,30
Výsledek hospodaření minulých let	0	815 990,84	865 198,62	49 207,78
Výsledek hospodaření běžného období	0	1 399 741,19	1 297 319,74	-102 421,45

Zdroj: vlastní zpracování dle návodu [9, str. 59-64], 2014

Tabulka č. 21: Přehled majetku aktivovaného formou finančního leasingu k 31.12.2013 v Kč

Pozemky, budovy, zařízení	Hodnota majetku v Kč
Současná hodnota leasingových plateb (náklady spojené s pořiz.)	5 859 940,63
Oprávký	1 809 623,00
Hodnota k 31.12.2013	4 050 317,63

Zdroj: vlastní zpracování dle návodu [9, str. 59-64], 2014

Jak budou spláceny závazky v roce 2014 ukazuje následující tabulka.

Tabulka č. 22: Přehled dat leasingové tabulky k 31.12.2014 v Kč

Položka	Počáteční stav závazku	Úrok	Splátky	Konečný stav závazku
Textilní stroj Somet	1 711 044,49	70 129,63	487 695,12	1 293 479,00
Textilní stroj Somet	1 711 044,49	70 129,63	487 695,12	1 293 479,00
Textilní stroj Wolenweider s vysokoměřícím strojem	549 360,42	20 057,42	154 900,56	414 517,28
Vysokozdvihný vozík	132 081,90	13 929,45	56 568,00	89 443,35
Ford Transit 350 Kombi Van	0	0	0	0
Celkem	4 103 531,30	174 246,13	1 186 858,80	3 090 918,63

Zdroj: vlastní zpracování dle návodu [9, str. 59-64], 2014

Firma Nyklíček a spol.s.r.o. měla v roce 2012 a 2013 uzavřeny 2 nájemní smlouvy týkající se budov tkalcovny a přípravný. S vlastníky výrobní budovy (textilní haly) včetně skladovacích prostor, administrativní budovy a pozemků, které má firma dlouhodobě pronajaty, má uzavřenou dlouhodobou nájemní smlouvu. Od majitelů má svolení, že může do objektu investovat, a že si bude technické zhodnocení odepisovat. Ve smlouvě není zakotveno, že se převádějí všechna rizika a odměny spojené s tímto majetkem, ani že vlastnictví aktiva bude převedeno na nájemce po skončení nájmu,

nebo že nájemce má opci na nákup tohoto aktiva za cenu, o níž lze předpokládat, že bude nižší než reálná hodnota tohoto aktiva k datu, kdy by byla opce využita. Je zřejmé, že majitelé výrobní haly, skladovacích prostor, administrativní budovy a pozemků o prodeji zatím neuvažují, i když by firma měla o budovu, do které již investovala více než 6 mil. Kč, zájem. Proto tento majetek nelze zařadit mezi aktiva firmy Nyklíček a spol. s.r.o.

Objekt přípravný, který je v jiném městě, byl pronajat na 15 let. Firma Nyklíček a spol. s.r.o. do tohoto objektu neinvestuje, má sice ve smlouvě zakotveno předkupní právo, ale s nákupem tohoto aktiva neuvažuje, proto také toto aktivum nebude do majetku firmy Nyklíček a spol. s.r.o. zařazeno.

Další nájemní smlouvu má podnik uzavřenou se zahraničním partnerem, která se týká pronájmu 21 tkalcovských stavů a 1 snovadla, na kterých firma Nyklíček a spol. s.r.o. vyrábí pro dotyčného zahraničního partnera tkaniny. Jedná se o smlouvu na 1 rok, která bývá obnovována. Jedná se o spolupráci se zahraničním partnerem, která je pro firmu Nyklíček a spol. s.r.o. výhodná. Tyto textilní stroje však nelze zařadit do majetku firmy, protože nesplňují podmínky, tj. nejsou převáděny rizika a odměny spojené s tímto majetkem, ani se ve smlouvě neuvádí, že vlastnictví aktiva bude převedeno na nájemce po skončení nájmu, nebo že nájemce má opci na nákup tohoto aktiva za cenu, o níž lze předpokládat, že bude nižší než reálná hodnota tohoto aktiva k datu, kdy by byla opce využita.

Platby nájemného ve všech třech případech budou vykazovány v nákladech podniku, podobně jako v českém účetnictví, po dobu platnosti uzavřené nájemní smlouvy.

Firma neměla k 31.12.2012 ani k 31.12.2013 na skladě žádné hlavní náhradní díly a pomocná zařízení, u kterých by předpokládala, že je bude používat déle než 1 účetní období nebo které lze použít jen u pozemků, budov a zařízení. Z tohoto titulu není nutné přearozovat žádné zásoby do pozemků, budov a zařízení.

6.2 Zásoby

Netto hodnota zásob firmy Nyklíček a spol. s.r.o. se podílela na celkové netto hodnotě aktiv firmy v roce 2013 49,3% a v roce 2012 38,4%. Nárůst zásob v roce 2013 oproti roku 2012 nastal zejména u zásob materiálu a nedokončené výroby a polotovarů. Společnost hlavně nakupovala příze pro rok 2014.

6.2.1 Zásoby dle českých právních předpisů ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.

Firma Nyklíček a spol. s.r.o. vykázala v rozvaze k 31.12.2012 a k 31.12.2013 následující zásoby v netto Kč.

Tabulka č. 23: Stav zásob k 31.12.2013 a 31.12.2012 netto v tis. Kč

Položka	k 31.12.2013	k 31.12.2012
Materiál	9 759	5 012
Nedokončená výroba a polotovary	25 612	18 366
Výrobky	1 892	861
Zboží	1 805	2 282
Poskytnuté zálohy na zásoby	775	349
Celkem	39 843	26 870

Zdroj: rozvaha podniku, 2014

Firma eviduje své zásoby zboží a materiálu v pořizovacích cenách, které zahrnují náklady na nákup zboží, tj. cenu pořízení, a dále dopravné a další přímo přiřaditelné náklady k zásobám zboží a materiálu. Při spotřebě nakupovaných zásob zboží či materiálu se vychází z průměrných cen (zjištěných váženým aritmetickým průměrem). Průměrné ceny jednotlivých druhů zásob podnik stanovuje pomocí softwarového programu.

Pro určení pořizovací ceny zásob výrobků a nedokončené výroby podnik používá metodu standardních nákladů (která pracuje s běžnou spotřebou surovin, materiálu, práce a využitím kapacit), Výrobky, nedokončenou výrobu a polotovary eviduje firma ve skutečných vlastních nákladech (tj. vlastní náklady výroby a správní režie).

Nedokončená výroba a polotovary se týkají rozpracované výroby, konkrétně v tkalcovně a čistírně. Účetní stav nedokončené výroby k 31.12.2012 i k 31.12.2013 souhlasí s provedenou fyzickou inventurou. Odběratelé přebírají poslední dodávky výrobků v roce vždy k 10.12., proto má firma ke konci roku dost velkou nedokončenou rozpracovanou výrobu.

Zásoby vede podnik ve skladu způsobem A, tj. zásoby se evidují na majetkových účtech, ať jsou pořízeny nákupem nebo vlastní činností, a do spotřeby se zúčtují v okamžiku jejich skutečné spotřeby.

Při inventarizaci zásob k 31.12.2012 a k 31.12.2013 firma nezjistila, že by došlo ke snížení hodnoty zásob z titulu poškození, zastarání nebo poklesu prodejní ceny zásob a proto nevytvořila žádné opravné položky, kterými by podle zákona o účetnictví přechodně snížila hodnotu tohoto majetku.

6.2.2 Zásoby dle IFRS for SME ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.

Ne všechny položky zásob, které firma drží, vyhovují definici zásob dle IFRS for SME, tj. jedná se o aktiva, které firma drží za účelem prodeje v průběhu svého podnikání nebo které spotřebovává jako surovinu, materiál ve výrobě.

Je nutné přeradit poskytnutou zálohu v roce 2012 a 2013, která nevyhovuje definici zásob, do pohledávek.

Tabulka č. 24: Převod poskyt. záloh do pohledávek v roce 2012 a 2013 v tis. Kč

Položka	Popis operace	Částka	MD	D
Rok 2012				
1.	Převod poskytnutých záloh	349	A - pohledávky	A - zásoby
Rok 2013				
1.	Převod poskytnutých záloh	775	A - pohledávky	A - zásoby

Zdroj: vlastní zpracování dle podkladů podniku, 2014

Tabulka č. 25: Převodová tabulka poskytnutých záloh v roce 2012 a 2013 v tis. Kč

Položka	Česká legislativa	Úprava MD	Úprava D	IFRS for SME
Rok 2012				
Poskytnuté zálohy na zásoby	349		349	0
Pohledávky z obchodních vztahů netto	22 588	349		22 937
Rok 2013				
Poskytnuté zálohy na zásoby	775		775	0
Pohledávky z obch. vztahů netto	18 253	775		19 028

Zdroj: vlastní zpracování z rozvahy podniku, 2014

Jak již bylo uvedeno v části 6.1.2 firma neměla k 31.12.2012 ani k 31.12.2013 na skladě žádné hlavní náhradní díly a pomocná zařízení, u kterých by předpokládala, že je bude používat déle než 1 účetní období nebo které lze použít jen u pozemků, budov a zařízení. Z tohoto titulu není nutné přearozovat žádné zásoby do pozemků, budov a zařízení. Firma v případě oprav strojů a zařízení má zajištěné dodávky náhradních dílů od svých dodavatelů z blízkého okolí „just in time“, proto nemá žádné náhradní díly na skladě.

Firma nemá také žádné zásoby charakteru biologických aktiv ani nedokončenou výrobu v souvislosti s dlouhodobou zakázkou, takže není nutné přearozovat žádné položky ze zásob do jiných položek výkazu o finanční situaci.

V ceně zásob výrobků a nedokončené výroby nejsou zahrnuty náklady na neobvyklé množství odpadu, skladování, ani odbytové náklady a náklady na správní režii, které nesouvisí s pořízením zásob.

Při ocenění spotřeby zásob využívá firma metodu vážených průměrných pořizovacích cen, což je v souladu s IFRS for SME.

Podnik zjišťoval ke konci roku 2012 i 2013, zda nedošlo ke snížení prodejní ceny zásob. Vzhledem k tomu, že podnik nemá na skladě žádné poškozené nebo zastaralé zásoby, nemusel zásoby přeceňovat.

6.3 Finanční majetek, pohledávky, závazky

Firma Nyklíček a spol. s.r.o. nemá žádný dlouhodobý finanční majetek, má pouze krátkodobý finanční majetek. Nemá žádné dlouhodobé pohledávky, má pouze krátkodobé pohledávky, a to pouze z obchodních vztahů. Jako dlouhodobý závazek vykazuje firma odložený daňový závazek. Jinak má jen krátkodobé závazky. Objem krátkodobých závazků je v obou sledovaných letech vyšší než objem pohledávek.

6.3.1 Finanční majetek, pohledávky a závazky dle českých právních předpisů ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.

Podnik oceňuje svůj krátkodobý finanční majetek, krátkodobé pohledávky i závazky při jejich vzniku, v souladu s právními předpisy, jmenovitou hodnotou.

Jako krátký finanční majetek vykazuje firma pouze peníze a účty v bankách. Firma nevlastní žádné krátkodobé cenné papíry a podíly.

Přehled krátkodobých obchodních pohledávek do a po splatnosti je uveden v následující tabulce. Jiné pohledávky firma nemá.

Tabulka č. 26: Přehled krátkodobých obchodních pohledávek v roce 2012, 2013 v tis. Kč

Položka	Do splatnosti	Po splatnosti					Celkem
		30 dnů	31-90 dnů	91-180 dnů	181-360 dnů	nad 360 dnů	
Rok 2012	16 536	2 396	141	1	50	5 761	24 885
% podíl	66,4	9,6	0,6	0	0,2	23,2	100
Rok 2013	11 523	2 921	420	370	151	5 165	20 550
% podíl	56,1	14,2	2,1	1,8	0,7	25,1	100

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Z celkového objemu brutto pohledávek připadá na zahraniční pohledávky v roce 2013 19,2% a v roce 2012 9,1%.

Co do struktury pohledávek firma vykazuje celkem dobrou platební morálku u svých odběratelů. Pohledávky jsou ve firmě pečlivě sledovány, protože na překlenutí nedostatku finančních prostředků, z titulu pohledávek, má firma uzavřený krátkodobý revolvingový bankovní úvěr. Firma předkládá bance každý měsíc stav svých pohledávek a jejich strukturu.

Výjimku tvoří stav pohledávek nad 360 dnů po lhůtě splatnosti, které představují více než 23% celkových pohledávek. K této položce firma již v minulosti vytvořila opravné položky ve výši 2 296 942 Kč za p. Píchou a firmou NIMEX, které považuje za rizikové. Další opravné položky k pohledávkám po lhůtě splatnosti firma nevytvořila.

Tabulka č. 27: Přehled krátkodobých závazků za rok 2012 a 2013 v tis. Kč

Položka	2012	2013
Závazky z obchodních vztahů	18 952	30 054
Závazky ke společníkům	140	240
Závazky k zaměstnancům	1 231	1 319
Závazky ze soc. a zdravot. pojištění	1 319	1 340
Stát-daňové závazky a dotace	2 223	732
Krátkodobé přijaté zálohy	30	32
Dohadné účty pasivní	520	580
Jiné závazky	511	1 312
Celkem	24 926	35 609

Zdroj: rozvaha podniku, 2014

Největší část závazků představují závazky z obchodních vztahů (v roce 2012 76%, v roce 2013 84,4%). Více než 40% v roce 2013 a více než 50% v roce 2012 z celkových obchodních závazků jsou zahraniční závazky.

Závazky ke společníkům vyplývají z rozdělení zisku. Závazky k zaměstnancům, ze sociálního a zdravotního pojištění vyplývají z výplatní listiny mezd zaměstnanců. Stát - daňové závazky se týkají především odvodu DPH, dále daně z příjmu právnických osob a odvodu daně z příjmu fyzických osob, které podnik odvádí za své zaměstnance. Odložený daňový závazek v roce 2012 firma vykazuje ve výši 300 tis. Kč a v roce 2013 ve výši 358 tis. Kč. V obou letech odložená daň vyplývá pouze z rozdílů účetních a daňových odpisů.

Tabulka č. 28: Výpočet odložené daně k 31.12.2012 v tis. Kč podle české legislativy

Číslo	Položka	Daňová zůstatková cena	Účení zůstatková cena	Rozdíl	Sazba v %	Odložený závazek
1.	Zůstatková cena dlouhodobého majetku	16 598	18 177	-1 579	19	300

Zdroj: z podkladů podniku, 2014

Tabulka č. 29: Výpočet odložené daně k 31.12.2013 v tis. Kč podle české legislativy

Číslo	Položka	Daňová zůstatková cena	Účení zůstatková cena	Rozdíl	Sazba v %	Odložený závazek
1.	Zůstatková cena dlouhodobého majetku	16 909	18 793	-1 884	19	358

Zdroj: z podkladů podniku, 2014

6.3.2 Finanční majetek, pohledávky a závazky dle IFRS for SME ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.

Standard IFRS for SME zahrnuje finanční majetek, pohledávky i závazky do finančních nástrojů, o kterých mluví jako o smlouvě, z které pro jednu stranu vyplývá finanční aktivum a pro druhou stranu finanční závazek nebo nástroj vlastního kapitálu u jiné účetní jednotky [8, str. 54]. Do finančních nástrojů se řadí dále i přijaté či poskytnuté úvěry, které však nejsou předmětem bližšího zkoumání této práce a budou převedeny

beze změn, dále finanční nástroje týkající se vlastních kapitálových nástrojů, které budou rozebrány v samostatné části této práce a dále položky, které podnik ve svých výkazech neuvádí, jako např. investice do akcií, podíly v dceřiných společnostech, přidružených společnostech a společných podnicích.

Při převodu finančního majetku, pohledávek a závazků na IFRS for SME bude postupováno podle oddílu 11 standardu IFRS for SME, který se zabývá základními finančními nástroji.

Peníze, které podnik vykazuje v pokladně, nebo na účtech v bance jsou výsledkem určité transakce a jsou proto oceňovány v IFRS for SME transakční cenou. Také dluhové nástroje, konkrétně pohledávky a závazky jsou prvotně oceňovány v IFRS for SME transakční cenou, včetně transakčních nákladů, neboť firma prodává zákazníkům své výrobky, zboží pouze na krátkodobý úvěr a také kupuje materiál, pozemky, zařízení, nehmotná aktiva, služby pouze na krátkodobý úvěr, takže není nutné počítat současnou hodnotu budoucích plateb diskontovaných tržní úrokovou mírou u transakcí, jejímž obsahem je financování, např. prodej zboží zákazníkovi na dvouletý bezúročný úvěr. Podnik prvotně vykazuje své pohledávky a závazky ve výši fakturované ceny.

Při následném oceňování se krátkodobé pohledávky a krátkodobé závazky v částce nesnížené o případné transakční náklady, oceňují nediskontovanou hodnotou peněz, nebo částkou, která bude pravděpodobně zaplacená nebo získána po odpočtu případné ztráty ze snížené hodnoty. Z toho vyplývá, že při prvotním ani následném oceňování peněz, krátkodobých pohledávek a závazků není rozdíl mezi IFRS for SME a českými právními předpisy týkající se účetnictví. Bude však nutné provést určité úpravy u pohledávek po lhůtě splatnosti nad 360 dnů. Pohledávky za p. Píchou a firmou NIMEX, ke kterým firma již v roce 2002, 2003 a 2004 vytvořila opravné položky ve výši 2 296 942 Kč, budou zařazeny mezi podmíněná aktiva, která nejsou uváděná v rozvaze, protože zvýšení ekonomického prospěchu je pro podnik spíše nepravděpodobné. Informace o podmíněných aktivech budou zveřejněny v příloze k účetní závěrce IFRS for SME. Pohledávky za p. Píchou a firmou NIMEX v hodnotě 2 296 942 Kč budou odepsány do nákladů a současně budou zrušeny opravné položky, vytvořené k těmto pohledávkám ve výši 2 296 942 Kč.

Tabulka č. 30: Odpis pohledávek, opravných položek v roce 2012 v Kč

Číslo	Popis operace	Částka	MD	D
1.	Odpis pohledávek	2 296 942	N - odpis pohledávky	A - obchodní pohledávky
2.	Zrušení opravné položky	2 296 942	A - OP zák.	N- zrušení zák. OP

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

V roce 2013 budou nákladové položky roku 2012 týkající se odpisu pohledávek p. Píchy a firmy NIMEX, zobrazeny v nerozděleném zisku a upraveny pohledávky, protože bude převáděna účetní závěrka roku 2013 na IFRS for SME.

Tabulka č. 31: Úpravy přecházející z roku 2012 v Kč

Číslo	Popis operace	Částka	MD	D
1.	Odpis pohledávek (převod pohledávek mezi podmíněná aktiva)	2 296 942	VK- nerozdělený zisk	A - obchodní pohledávky
2.	Zrušení opravné položky	2 296 942	A - OP zák.	VK- nerozdělený zisk

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

U zbývajících pohledávek po lhůtě splatnosti nad 360 dnů, ke kterým firma nevytvořila opravné položky, bude snížena jejich hodnota o 20 %. Jedná se o pohledávky z roku 2011 za firmou, s kterou probíhá soudní řízení, z kterého lze s velkou pravděpodobností usuzovat, že firma bude muset pohledávky firmě Nyklíček a spol. s.r.o. uhradit.

Tabulka č. 32: Snížení hodnoty pohledávek v roce 2012 v tis. Kč

Číslo	Popis operace	Částka	MD	D
1.	Snížení hodnoty pohledávek	693	N - OP účetní	A – OP účetní

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

V roce 2013 bude nákladová položka roku 2012 týkající se snížení hodnoty pohledávek, zobrazena v nerozděleném zisku oproti pohledávkám.

Tabulka č. 33: Úpravy přecházející z roku 2012 v tis. Kč

Číslo	Popis operace	Částka	MD	D
1.	Snížení hodnoty pohledávek	693	VK - nerozdělený zisk	A - OP účetní

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Vzhledem k tomu, že objem pohledávek po splatnosti nad 360 dnů v roce 2013 oproti roku 2012 poklesl o 596 tis. Kč, a že stále probíhá soudní řízení, z kterého lze s velkou pravděpodobností usuzovat, že firma bude muset pohledávky firmě Nyklíček spol. s r.o. uhradit, nebudou vytvářeny žádné další opravné položky k pohledávkám.

Do krátkodobých pohledávek nutno ještě přeradit časové rozlišení, týkající se nákladů příštích období ve výši 519 tis. Kč v roce 2013 a ve výši 794 tis. Kč v roce 2012, neboť IFRS for SME ve výkazu o finanční situaci s časovým rozlišením neuvažuje.

U krátkodobých závazků bude nutné promítnout změny, které nastaly při zařazení majetku z finančního leasingu do majetku firmy, čímž je nutné současně zaevidovat i krátkodobý závazek vyplývající z úhrad za finanční leasing ve výši 687 tis. Kč v roce 2012 a ve výši 1 070 tis. Kč v roce 2013. Oba tyto závazky byly v průběhu roku 2012 a 2013 uhrazeny.

Do krátkodobých závazků nutno ještě přeradit časové rozlišení, týkající se výdajů příštích období ve výši 910 tis. Kč v roce 2013 a ve výši 918 tis. Kč v roce 2012, neboť IFRS for SME ve výkazu o finanční situaci s časovým rozlišením neuvažuje.

U dlouhodobých závazků dojde ke změně v důsledku zaevidování závazku vyplývajícího z finančního leasingu ve výši 5 860 tis. Kč a částečného přesunu mezi krátkodobé závazky ve výši 687 tis. Kč v roce 2012. V roce 2013 budou nejdříve provedeny úpravy přecházející z roku 2012 (tj. zaevidování závazku ve výši 5 860 tis. Kč a částečný přesun mezi krátkodobé závazky ve výši 687 tis. Kč) a také bude proveden přesun mezi krátkodobé závazky ve výši 1 070 tis. Kč. Tyto krátkodobé závazky byly v roce 2012 i 2013 uhrazeny. O těchto změnách bylo účtováno v části o finančním leasingu.

Dále dojde také ke změně dlouhodobých závazků z titulu nového výpočtu odložené daně. Odloženou daň bude nutné upravit z titulu snížení hodnoty pohledávek (doúčtování opravných položek k pohledávkám po lhůtě splatnosti nad 360 dnů) v roce

2012 a 2013. Dále bude nutné upravit odloženou daň z titulu změny rozdílu daňových a účetních zůstatkových cen budov v důsledku uplatnění komponentního způsobu odpisování v roce 2012 a 2013. Odložená daň nebude uplatněna z titulu zařazení majetku z finančního leasingu do majetku firmy, neboť se nejedná o přechodný rozdíl, který by vyplýval z rozdílného daňového a účetního způsobu odpisování. Jedná se o trvalý rozdíl, protože tato položka není podle účetní i daňové legislativy ČR uznatelná.

Propočet nové odložené daně k 31.12.2012, k 31.12.2013 a doúčtování rozdílu v porovnání s odloženou daní, kterou firma uvádí ve své rozvaze jsou uvedeny v následujících tabulkách.

Tabulka č. 34: Výpočet odložené daně k 31.12.2012 v tis. Kč podle IFRS for SME¹

Číslo	Položka	Daňová zůstatková cena	Účetní zůstatková cena ¹	Rozdíl	Sazba v %	Odložená daň
1.	Zůstatková cena pozemků, budov, zařízení	16 598	17 973	-1 375	19	-261
2.	Snížení hodnoty pohledávek	22 588	21 895	+693	19	+132
	Celkem	39 186	39 868	-682	19	-129

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Vysvětlivky: ¹ účetní zůstatková cena nezahrnuje majetek převedený z finančního leasingu k 31.12.2012, vzhledem k tomu, že tato položka není podle účetní i daňové legislativy ČR uznatelná. V účetní zůstatkové hodnotě je pouze zahrnuto snížení účetní zůstatkové ceny z titulu uplatnění komponentního způsobu odpisování v roce 2012.

Tabulka č. 35: Zaúčtování snížení závazku z odložené daně¹ v roce 2012 v tis. Kč

Číslo	Popis operace	Částka	MD	D
1.	Zúčtování odložené daně z provedených úprav	171	CZ - odložený daňový závazek	N - daň ze zisku

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Vysvětlivky: ¹ z titulu změny rozdílu účetních a daňových zůstatkových cen a snížení hodnoty pohledávek v tis. Kč (původní závazek odložené daně činil 300 tis. Kč, viz tab. 28).

Obdobně bude postupováno i v roce 2013.

Tabulka č. 36: Výpočet odložené daně k 31.12.2013 v tis. Kč podle IFRS for SME¹

Číslo	Položka	Daňová zůstatková cena	Účetní zůstatková cena ¹	Rozdíl	Sazba v %	Odložená daň
1.	Zůstatková cena pozemků, budov a zařízení	16 909	18 400	-1 491	19	-284
2.	Snížení hodnoty pohledávek	18 253	17 560	+693	19	+132
	Celkem	35 162	35 960	-798	19	-152

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Vysvětlivky: ¹ účetní zůstatková cena nezahrnuje majetek převedený z finančního leasingu k 31.12.2013, vzhledem k tomu, že tato položka není podle účetní i daňové legislativy ČR uznatelná, a nedokončený DHM.

Tabulka č. 37: Zaúčtování snížení závazku z odložené daně¹ v roce 2013 v tis. Kč

Číslo	Popis operace	Částka	MD	D
1.	Zúčtování rozdílu odložené daně	206	CZ - odložený daňový závazek	N- daň ze zisku

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

Vysvětlivky: ¹ z titulu změny rozdílu účetních a daňových zůstatkových cen v tis. Kč (původní závazek odložené daně činil 358 tis. Kč, viz tab. 29).

Postup převodu účetní závěrky dle českých právních předpisů za rok 2012 a 2013 na IFRS for SME i celkový přehled změn je znázorněn v následujících tabulkách.

Tabulka č. 38: Převodová tabulka za rok 2012 na IFRS for SME v tis. Kč

Položka	Česká legislativa	Úprava MD	Úprava D	IFRS for SME
Obchodní pohledávky netto ¹	22 588	794	693	22 689
Výsledek hospodaření běžného období ²	1 027	693	171	505
Dlouhodobé závazky	300	171	0	129

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

Vysvětlivky: ¹ odpis pohledávek za p. Píchou a firmou NIMEX, ke kterým byla vytvořena opravná položka ve výši 100% (2 296 942 Kč) není v této tabulce zachycena, protože obchodní pohledávky jsou v tabulce uvedeny v netto hodnotě.

² před uplatněním komp.odpisů a odpisů z majetku zařazeného z fin. leasingu

Tabulka č. 39: Převodová tabulka za rok 2013 na IFRS for SME v tis. Kč

Položka	Česká legislativa	Úprava MD	Úprava D	IFRS for SME
Obchodní pohledávky netto (úprava z roku 2012)	18 253	519	693	18 079
Výsledek hospodaření minulých let	0	693	0	-693
Výsledek hospodaření běžného období ¹	303	0	206	509
Dlouhodobé závazky	358	206	0	152

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

Vysvětlivky: ¹ před uplatněním komponentních odpisů a odpisů z majetku zařazeného z finančního leasingu

6.4 Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky

Podnik neeviduje žádné rezervy. Cílem politiky jakosti podniku je vyrábět kvalitní výrobky a zajišťovat včasné dodávky. Pro jednotlivé druhy výrobků jsou stanoveny maximálně přípustné hodnoty nekvality. Tkadleny i seřizovači strojů jsou zainteresováni na kvalitě vyráběných výrobků, tím že při splnění stanovených požadavků na kvalitu obdrží peněžní odměnu a naopak, při nesplnění stanovených požadavků by byli peněžně sankciováni. V průměru vykazuje firma pouze 0,5% reklamací z celkové produkce firmy, proto není třeba tvořit žádné rezervy.

Podmíněná aktiva a závazky se v českém účetnictví nevyskytují. Při převodu pohledávek do IFRS for SME byly do podmíněných aktiv zařazeny pohledávky za p. Píchou a firmou NIMEX ve výši 2 296 942 Kč, ke kterým firma již v roce 2002, 2003 a 2004 vytvořila opravné položky, protože zvýšení ekonomického prospěchu je pro podnik spíše nepravděpodobné.

6.5 Výnosy, náklady

Vzhledem k tomu, že účetní systém ČR je daňově zaměřeným účetním systémem, věnuje podnik Nyklíček a spol. s.r.o. výnosům a nákladům velkou pozornost.

6.5.1 Výnosy, náklady dle českých právních předpisů ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.

Na svých analytických účtech firma detailně sleduje náklady, zejména spotřebu materiálu, energie, služeb, dále mzdové náklady, sociální a zdravotní pojištění placené firmou za zaměstnance a odpisy, které představovaly v roce 2013 93,2% všech nákladů. Na zvláštních účtech sleduje i daňově neuznatelné náklady. V roce 2013 firmě vzrostly zejména náklady na finanční leasing dále i kurzové ztráty oslabením kurzu koruny v důsledku intervence ČNB. Firma vykazuje v roce 2012 i 2013 mimořádné náklady.

Tržby člení firma na tržby za vlastní výrobky, služby, zboží a ještě zvláště podle hlavních odběratelů. Firma vykazuje i změnu stavu zásob vlastní činnosti a aktivací. Dále má tržby z prodeje textilního a kovového odpadu a výnosy z dotací. Firma nemá žádné tržby z prodeje cenných papírů a podílů ani výnosy z dlouhodobého a krátkodobého finančního majetku.

Náklady a výnosy účtuje firma do období, s nímž věcně a časově souvisejí prostřednictvím účtů časového rozlišení a dohadných účtů.

6.5.2 Výnosy, náklady dle IFRS for SME ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.

V IFRS for SME je kladen důraz na výnosy, aby si podniky nevylepšovaly svou výkonnost, nákladům není věnována taková pozornost, nejedná se o daňově orientovaný účetní systém.

Ne všechny výnosy vykazované firmou Nyklíček a spol. s.r.o. podle českých účetních předpisů vyhovují definici výnosů podle IFRS for SME, proto je nutné snížit výnosy o tržby týkající se změny stavu zásob vlastní činnosti ve výši 8 354 tis. Kč v roce 2013 (a o stejnou částku snížit náklady) a o 1 072 tis. Kč v roce 2012 (a stejně upravit náklady). Jedná se o změnu stavu zásob vlastní činnosti, která je zúčtována v tržbách firmy v souladu s českými účetními předpisy, a která dle IFRS for SME není výnosem z prodeje výrobků. Příslušná položka se zahrne do výnosů, až když je pravděpodobné, že výnos poplyne účetní jednotce a hodnotu výnosu lze spolehlivě určit.

Převod účetní závěrky (vyloučení nedokončené výroby, představující změnu stavu zásob vlastní činnosti, která je zúčtována v tržbách firmy a její opětovné zaúčtování proti nákladům) za rok 2012 a 2013 na IFRS for SME je zachycen v následujících tabulkách.

Tabulka č. 40: Převod účetní závěrky za rok 2012 na IFRS for SME¹ v tis. Kč

Číslo	Popis operace	Částka	MD	D
1.	Vyloučení nedokončené výroby, která je zúčtována v tržbách firmy	1 072	V - výnosy	Z - zásoby
2.	Zaúčtování nedokončené výroby proti nákladům	1 072	Z - zásoby	N - náklady

Zdroj: rozvaha podniku, 2014

Vysvětlivky: ¹ vyloučení nedokončené výroby, představující změnu stavu zásob vlastní činnosti, která je zúčtována v tržbách firmy a její opětovné zaúčtování proti nákladům.

Úpravy přecházející z roku 2012 do roku 2013 není nutné zaúčtovat (protože změna zásob by se v obou případech účtovala proti vlastnímu kapitálu – VK/Zásoby a Zásoby/VK), stav zásob ani vlastního kapitálu se nemění.

Tabulka č. 41: Převod účetní závěrky za rok 2013 na IFRS for SME¹ v tis. Kč

Číslo	Popis operace	Částka	MD	D
1.	Vyloučení nedokončené výroby, která je zúčtována v tržbách firmy	8 354	V - výnosy	Z - zásoby
2.	Zaúčtování nedokončené výroby proti nákladům	8 354	Z - zásoby	N - náklady

Zdroj: rozvaha podniku, 2014

Vysvětlivky: ¹ vyloučení nedokončené výroby, představující změnu stavu zásob vlastní činnosti, která je zúčtována v tržbách firmy a její opětovné zaúčtování proti nákladům.

Dále je nutné odúčtovat aktivaci ve výši 307 tis. Kč v roce 2013 a ve výši 237 tis. Kč v roce 2012.

Tabulka č. 42: Odúčtování aktivace v roce 2012 a 2013 v tis. Kč

Číslo	Popis operace	Částka	MD	D
Rok 2012				
1.	Storno aktivace vnitř. služeb	237	V - výnosy	N - náklady
Rok 2013				
1.	Storno aktivace vnitř. služeb	307	V - výnosy	N - náklady

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

Úpravy přecházející z roku 2012 do roku 2013 není nutné zaúčtovat, protože stav vlastního kapitálu se nemění (snižují se výnosy i náklady o stejnou částku).

Tabulka č. 43: Převodová tabulka na IFRS for SME v tis. Kč

Položka	Česká legislativa	Úprava MD	Úprava D	IFRS for SME
Rok 2012				
Aktivace	237	237	0	0
Změna stavu zásob (tržby)	1 072	1 072	0	0
Náklady (spotř. výkon.)	70 025	0	1 309	68 716
Rok 2013				
Aktivace	307	307	0	0
Změna stavu zásob (tržby)	8 354	8 354	0	0
Náklady (spotř.výkon.)	66 373	0	8 661	57 712

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

Ve výnosech je v roce 2012 i 2013 zahrnuta dotace z výdajů státního rozpočtu, kterou firma obdržela od Ministerstva průmyslu a obchodu na projekt KOMPOZITEX. Jedná se o aplikovaný výzkum a experimentální vývoj a technologie výroby nových kompozitních textilních materiálů na ochranu člověka i techniky před vlivy elektromagnetických a elektrostatických polí, který firma provádí společně s Výzkumným ústavem bavlnářským v Ústí nad Orlicí a ČVUT v Praze od 1.1.2012 do 31.12.2015. V roce 2012 dotace činila 525 tis. Kč, v roce 2013 2 113 744 Kč. Podnik má zpracovaný interní předpis, týkající se projektu KOMPOZITEX, který zahrnuje povinnosti příjemce dotace, oběh účetních dokladů, účtování o přijetí a čerpání dotace, účtování nákladů a vedení evidence. Dotace je určena na úhradu skutečných uznaných nákladů, s výjimkou výdajů na pořízení hmotného majetku. Podnik nejdříve uhrazuje všechny náklady, týkající se tohoto projektu, z vlastních prostředků, posléze účtuje o výnosu z dotace, což je v souladu s IFRS for SME.

Kromě toho v roce 2012 firma eviduje ve výnosech ještě dotaci CLUTEX ve výši 211 560 Kč. Tato dotace se týká projektu zkoumání a vývoje technických textilií, zejména elektronických prvků v textiliích.

Výnos z prodeje výrobků firma vykazuje v souladu s právními předpisy ČR ihned po fakturaci (softwarové programy jsou většinou naprogramovány tak, že po vystavení faktury za dodávku výrobků, zboží či poskytnutí služby se automaticky zaúčtuje fakturovaná částka za výrobky, zboží či služby do tržeb a DPH), což vyplývá ze zákona o DPH č. 235/2004 Sb. který stanovuje, že dnem uskutečnění zdanitelného plnění je den dodání zboží či poskytnutí služby. Dodáním se podle jmenovaného zákona považuje současně převod vlastnického práva ke zboží. Vzhledem k tomu, že ve většině případů je v IFRS for SME převod rizik a výhod vyplývajících z vlastnictví shodný s okamžikem postoupení zboží na kupujícího, nejsou po provedených úpravách rozdíly mezi výnosy vykazovanými podnikem a požadavky IFRS for SME.

Ostatní tržby vyhovují definici výnosů podle IFRS for SME.

Výnosy se oceňují v IFRS for SME reálnou hodnotou, což je shodné s českými účetními předpisy. Při sjednávání zakázky jsou sjednávány běžné platební lhůty, nejedná se o odložené platby, kdy jde vlastně o transakci financování, a kdy je třeba výnosy ocenit současnou hodnotou budoucího příjmu.

Výnosy bude nutné podle IFRS for SME rozdělit ještě na výnosy z provozní činnosti (revenues), kterými je prodej výrobků, zboží a služeb a zisky (gains), kam patří zisky a ztráty zúčtované proti vlastnímu kapitálu.

Také náklady nutno členit na náklady z provozní činnosti, které souvisejí s úbytkem nebo spotřebou aktiv, a ztráty (losses), které se uvádějí ve výkazu o úplném výsledku.

Oceňování nákladů standard IFRS for SME neřeší. Vznik nákladů je v řadě případů spojen se změnami v aktivech či závazcích a tím oceňování rozvahových položek ovlivňuje i náklady. Do nákladů jsou promítnuty rozdíly z komponentních odpisů a odpisů, které zaúčtovala firma podle svého odpisového plánu, dále změny nákladových položek za odpisy a ostatní služby z titulu zařazení majetku z finančního leasingu do majetku firmy, změna položek odpis pohledávky a opravná položka k pohledávkám, dále změna položek odložené daně a výkonové spotřeby v důsledku odúčtování aktivace a změny stavu zásob vlastní činnosti.

Výpůjční náklady, tj. úrokové náklady, účtuje firma vždy jako náklad do výsledku v období, kdy vznikly, což je v souladu s IFRS.

Zaměstnancům (včetně ředitelů a managementu) za jejich práci, které jsou účtovány do nákladů, což je v souladu s IFRS for SME, podnik poskytuje:

- krátkodobé zaměstnanecké požitky, tj. příspěvek na sociální zabezpečení, placenou dovolenou, příspěvek na stravování, placenou nemocenskou po dobu prvních 14 dnů v pracovní neschopnosti, delší placenou dovolenou v případě, že pracovník není nemocen více než určitý počet dnů, životní pojištění managementu firmy,
- požitky při ukončení pracovního poměru tj. odstupné stanovené zákoníkem práce v případě, že účetní jednotka rozhodne, že se zaměstnanec stal nadbytečným, nebo že se firma ruší či přemísťuje, dále i v případě ukončení pracovního poměru dohodou.

Kurzové rozdíly, vyplývající z přepočtu transakcí, týkajících se nákupu i prodeje zboží při prvotním zaúčtování, jejichž cena je stanovena v cizí měně, účtuje firma do výsledku při použití aktuálního kurzu k datu transakce. Kurzové rozdíly vyplývající z přepočtu peněžních prostředků i nepeněžních položek v cizí měně k rozvahovému dni, firma účtuje do výsledku, s použitím uzávěrkového kurzu, což je v souladu s IFRS for SME.

Mimořádná část výsledovky se týká životního pojištění pracovníka managementu firmy, která bude v IFRS for SME vykázána jako zaměstnanecký požitek.

Daň ze zisku, kterou si firma vypočítala, nebude nutné měnit, vzhledem k tomu, že provedené změny, které se promítnou do výsledku firmy, jsou buď daňově neuznatelné (komponentní odpisy, odpisy majetku zařazeného z finančního leasingu, účetní opravné položky k pohledávkám) nebo výsledek firmy nemění (ostatní změny).

6.6 Vlastní kapitál

Firma Nyklíček a spol. s.r.o. je kapitálovou společností. Vlastní kapitál společnosti se podílel na celkovém objemu aktiv rozvahy v roce 2013 26,5% a v roce 2012 30,6%.

6.6.1 Vlastní kapitál dle českých právních předpisů ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.

Základní kapitál firmy Nyklíček a spol.s.r.o. tvoří vklady 2 společníků, a to ve výši 5 200 tis. Kč, které jsou splaceny. Společnost vytvořila zákonný rezervní fond, jehož

výše činila v roce 2013 12 352 tis. Kč, tj. podstatně více než ukládal obchodní zákoník, který stanovoval minimální výši zákonného rezervního fondu ve výši 10% základního kapitálu (od 1.1.2014 nový zákon o obchodních korporacích již společností s ručením omezeným neukládá povinnost vytvářet rezervní fond). Dále vykazuje firma v roce 2013 ještě kapitálový fond a statutární fond.

6.6.2 Vlastní kapitál dle IFRS for SME ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o.

„Vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech účetní jednotky po odečtení všech jejich závazků“ [2, str. 23]. Z výkazu o finanční situaci firmy Nyklíček a spol. s.r.o. k 31.12.2013 vyplývá, že vlastní kapitál připadající vlastníkům mateřské společnosti činil v roce 2013 20 711 tis. Kč a v roce 2012 20 804 tis. Kč. Je to v roce 2013 o 737 tis. Kč méně než vlastní kapitál, který vykazuje firma ve své rozvaze za rok 2013, vypracované dle českých právních předpisů. V roce 2012 tento rozdíl činil 641 tis. Kč. Změnu vlastního kapitálu ovlivnily:

Tabulka č. 44: Položky, které ovlivnily zisk a změnu vlastního kapitálu v tis. Kč

Číslo	Položka	2013	2012
1.	rozdíl komponentních odpisů oproti odpisům, které zaúčtovala firma podle svého odpisového plánu	-197	-168
2.	změny z titulu zařazení majetku z finančního leasingu	-53	49
3.	snížení hodnoty pohledávek po lhůtě splatnosti nad 360 dnů	-693	-693
4.	snížení odložené daně	206	171
5.	celkem	-737	-641

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

Vlastní kapitál dle IFRS for SME tvoří základní kapitál, úplný výsledek běžného roku a nerozdělený zisk minulých let. IFRS for SME neuvažuje s kapitálovými fondy, proto fondy uvedené v rozvaze byly převedeny do nerozděleného zisku. Struktura vlastního kapitálu dle IFRS for SME u firmy Nyklíček a spol. s.r.o. je uvedena v další tabulce.

Tabulka č. 45: Struktura vlastního kapitálu dle IFRS for SME v tis. Kč k 31.12.

Číslo	Položka	2013	2012
1	Základní kapitál	5 200	5 200
2	Nerozdělený zisk minulých let	15 133	15 175
3	Výsledek běžného roku	378	429
4	Celkem	20 711	20 804

Zdroj: vlastní zpracování, 2014

6.7 Výkaz o finanční situaci a výkaz o úplném výsledku dle IFRS for SME

Podkladem pro zpracování výkazu o finanční situaci a výkazu o úplném výsledku podle IFRS for SME byly rozvaha a výkaz zisku a ztráty firmy Nyklíček a spol. s.r.o. s tím, že byly zapracovány všechny odlišnosti (s výjimkou úvěrů) u jednotlivých položek výkazů IFRS for SME od českých právních předpisů, které jsou podrobně uvedeny v šesté kapitole. U každého výkazu jsou ještě stručně uvedeny změny, které byly do výkazů zapracovány.

6.7.1 Výkaz o finanční situaci firmy Nyklíček a spol. s.r.o. k 31.12.2013 v tis.Kč

	2013	2012
Krátkodobá aktiva		
1. peníze a peněžní ekvivalenty	736	1 575
2. obchodní a ostatní pohledávky	18 854	23 038
3. finanční aktiva (kromě těch, která jsou uvedena pod body 1, 2, 10, 11),	0	0
4. zásoby	39 068	26 521
Dlouhodobá aktiva		
5. pozemky, budovy a zařízení	25 293	23 195
6. investice do nemovitostí, oceněné reálnou cenou výsledkově	0	0
7. nehmotná aktiva	33	44
8. biologická aktiva oceněná pořizovací cenou, upravenou o oprávký a snížení hodnoty	0	0
9. biologická aktiva, vykazována reálnou cenou výsledkově	0	0
10. investice do přidružených společností	0	0
11. investice do společných podniků	0	0
Krátkodobé závazky		
12. obchodní a jiné závazky	36 519	25 844
13. finanční závazky (kromě závazků uvedených v bodech 12 a 15),	20 760	19 800
Dlouhodobé závazky		
14. odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky	152	129
15. rezervy	0	0
16. dlouhodobý obchodní závazek (finanční leasing)	4 103	5 173
17. dlouhodobý finanční závazek	1 739	2 623
18. podíl, nezakládající ovládnání, který se vykazuje ve vlastním kapitálu odděleně od vlastního kapitálu připadající vlastníkům společnosti	0	0
19. vlastní kapitál připadající vlastníkům mateřské společnosti	20 711	20 804

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku a dle předlohy [8, str. 27] stanovující minimální rozsah výkazu, 2014

Do výkazu o finanční situaci firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za rok 2013 i 2012 byly při převodu rozvahy firmy promítnuty v souladu s IFRS for SME následující úpravy:

- reklasifikace nákladů příštích období do obchodních a ostatních pohledávek (519 tis. Kč v roce 2013 a 794 tis. Kč v roce 2012),
- reklasifikace výdajů příštích období do obchodních a jiných závazků (910 tis. Kč v roce 2013 a 918 tis. Kč v roce 2012),
- pozemky, stavby a samostatné movité věci byly zařazeny do položky pozemky, budovy zařízení,
- krátkodobý bankovní úvěr byl zařazen do položky finanční závazky,
- dlouhodobý bankovní úvěr firmy je uveden v položce dlouhodobý finanční závazek,
- poskytnutá záloha na zásoby ve výši 775 tis. Kč v roce 2013 a 349 tis. Kč v roce 2012 byla přeřazena do obchodních a ostatních pohledávek,
- rozdíl komponentních odpisů oproti odpisům, které zaúčtovala firma podle svého odpisového plánu, byl promítnut do položky pozemky, budovy a zařízení a do vlastního kapitálu ve výši 197 tis. Kč v roce 2013 a ve výši 168 tis. Kč v roce 2012
- změny z titulu zařazení majetku z finančního leasingu jsou začleněny do položky pozemky, budovy a zařízení a krátkodobých a dlouhodobých závazků, vyloučení původních splátek, promítnutí nových leasingových splátek vypočtených metodou efektivní úrokové míry a započtení odpisů z majetku pořízeného z finančního leasingu a úroků jsou promítnuty do vlastního kapitálu firmy (údaje z tab. č. 14),
- změny z rozdílů daňové základny a účetní hodnoty aktiv či závazků z titulu komponentního odpisování modernizace střechy, oken a sociálního zařízení a změny z titulu snížení účetní hodnoty pohledávek v roce 2012 ve výši 171 tis. Kč a v roce 2013 ve výši 206 tis. Kč, které byly promítnuty do odložené daně,
- odpis pohledávek za p. Píchou a firmou NIMEX do nákladů a storno OP ve výši 2 297 tis. Kč není třeba do výkazu o finanční situaci promítat, protože pohledávky jsou uvedeny v netto hodnotě. V příloze bude uvedeno, že firma zařadila tyto pohledávky do podmíněných aktiv,

- snížení hodnoty pohledávek po lhůtě splatnosti nad 360 dnů, ke kterým firma nevytvořila opravné položky v roce 2012 i 2013 ve výši 693 tis. Kč.

6.7.2 Výkaz o úplném výsledku firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za rok 2013 v tis. Kč

	2013	2012
1. Výnosy z hlavní činnosti	92 456	108 824
2. Finanční náklady	2 867	2319
3. Podíl na zisku nebo ztrátě z investic do přidružených společností a společných podniků vykázané ekvivalentní metodou	0	0
4. Daňové i nedaňové náklady s výjimkou daně související s body 5, 7 a 8	89 049	105 518
- daň z příjmu (splatná, odložená)	162	558
5. Souhrnná částka obsahující: zisk nebo ztrátu z ukončených činností po zdanění a zisk nebo ztrátu po zdanění vykázané v důsledku ocenění reálnou hodnotou sníženou o náklady spojené s prodejem nebo z vyřazení čistých aktiv tvořících ukončené činnosti	0	0
	0	0
6. Výsledek po zdanění	378	429
7. Každou z položek ostatního úplného výsledku v klasifikaci podle druhů	0	0
- ztráta z uplatnění zvýšených komponentních odpisů za minulá období do vlastního kapitálu	168	145
- výnos související se zařazením majetku z finančního leasingu, zúčtovaný za minulá období do vlastního kapitálu	49	102
- ztráta ze snížení hodnoty pohledávek	693	0
8. Podíl na ostatním úplném výsledku přidružených společností a společných podniků, o kterých se účtuje ekvivalentní metodou	0	0
9. Úplný výsledek celkem	-434	386
10. Výsledek připadající:		
- podílu nezakládajícímu ovládání	0	0
- vlastníků mateřské společnosti	378	429
11. Úplný výsledek celkem za období připadající:		
- podílu nezakládajícímu ovládání	0	0
- vlastníků mateřské společnosti	- 434	386

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku a dle předlohy [8, str. 32] stanovující minimální rozsah výkazu, 2014

Do výkazu o úplném výsledku firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za rok 2013 i 2012 byly při převodu rozvahy firmy promítnuty v souladu s IFRS for SME následující úpravy:

- storno aktivace vnitropodnikových služeb ve výši 307 tis. Kč v roce 2013 a 237 tis. Kč v roce 2012 ve výnosech a nákladech firmy,

- storno změny stavu zásob vlastní činnosti v tržbách a její zúčtování oproti nákladům ve výši 8 354 tis. Kč v roce 2013 a ve výši 1 072 tis. Kč v roce 2012,
- rozdíl komponentních odpisů oproti odpisům (zvýšení), které zaúčtovala firma podle svého odpisového plánu ve výši 29 tis. Kč v roce 2013 a ve výši 22 tis. Kč v roce 2012 do nákladů běžného období,
- změny z titulu zařazení majetku z finančního leasingu (zhoršení) ve výši 102 tis. Kč v roce 2013 a ve výši 52 tis. Kč v roce 2012 zúčtované do nákladů běžného období,
- rozdíl odložené daně ve výši 206 tis. Kč v roce 2013 a 171 tis. Kč v roce 2012,
- snížení hodnoty pohledávek po lhůtě splatnosti nad 360 dnů ve výši 693 tis. Kč zúčtované v roce 2012 do nákladů,
- ztráta z uplatnění zvýšených komponentních odpisů za minulá období do vlastního kapitálu, výnos související se zařazením majetku z finančního leasingu (rozdíl vyloučení původních leasingových splátek, odpisů a úroků), zúčtovaný za minulá období do vlastního kapitálu a ztráta ze snížení stavu pohledávek.

6.7.3 Výkaz o změnách vlastního kapitálu a nerozdělených ziscích firmy Nyklíček a spol. s.r.o. k 31.12.2013 v tis. Kč

	Základní kapitál	Nerozdělený zisk	Vlastní kapitál celkem
Stav k 31.12.2012	5 200	15 604	20 804
Přepočtení nerozdělených zisků v důsledku změn v účetních pravidlech (vyplývajících ze zahrnutí finančního majetku do majetku firmy a z komponentního odpisování)		-131	
Oprava minulých období týkající se odložené daně		-40	
Rozdělení zisku		-300	
Výsledek hospodaření za rok 2013		378	
Stav k 31.12.2013	5 200	15 511	20 711

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku a dle předlohy [8, str. 35] stanovující obsah výkazu, 2014

Základní kapitál se nezměnil.

6.7.4 Výkaz o peněžních tocích firmy Nyklíček a spol. s.r.o. k 31.12.2013 v tis. Kč

Peněžní toky z provozní činnosti	
Zisk z provozní činnosti za období před zdaněním	540
Odpisy	5 268
Snížení stavu pohledávek	4 184
Zvýšení stavu zásob	- 12 547
Zvýšení stavu závazků	10 675
Úprava o nepeněžní transakce	- 2 915
Peněžní tok zahrnutý v investování	-778
Čistý peněžní tok z provozní činnosti	4 427
Peněžní toky z investování	
Výtěžek z prodeje DHM	778
Nákup DHM	- 4 513
Čistý peněžní tok z investování	- 3 735
Peněžní tok z financování	
Splátka dlouhodobého bankovního úvěru	- 884
Navýšení krátkodobého bankovního úvěru	960
Splátka finančního leasingu	- 1 070
Platba daně z příjmu za rok 2012 a zálohy daně příjmu za rok 2013	-397
Výplata ze zisku společníkům	-140
Čistý peněžní tok z financování	- 1 531
Čisté snížení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů	-839
Peněžní prostředky na počátku období	1 575
Peněžní prostředky na konci období	736

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku a dle předlohy [8, str. 34] stanovující obsah výkazu, 2014

Peněžní toky z provozní činnosti tohoto výkazu byly zpracovány nepřímou metodou, peněžní toky z investování a financování přímou metodou.

Příloha k účetní závěrce je uvedena v příloze M.

6.8 Přejít na IFRS for SME

Prvním přechodem na IFRS for SME se zabývá samostatný oddíl Mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Vzhledem k tomu, že 1. účetní závěrka podniku podle IFRS for SME byla zvolena účetní závěrka za rok 2013, ve které se uvádí jedno srovnávací období, a to rok 2012, je datem přechodu na IFRS for SME 1.1.2012. Výkaz o finanční situaci firmy Nyklíček a spol. s.r.o. k 1.1.2012 je uveden v příloze N.

7 Porovnání výsledků výkonnosti podniku u vybraných poměrových ukazatelů v závislosti na systému účetního vykazování

Podniky při prvním přechodu na IFRS for SME musí vysvětlit, jak se změnila jejich finanční situace, finanční výkonnost a peněžní toky. K posouzení finanční situace podniku se využívá řada tradičních poměrových ukazatelů i nových ukazatelů VBM (Value Based Managementu), např. EVA, MVA, CFROI.

Finanční analýza vybraného podniku se zaměří na porovnání rentability (vlastního kapitálu, aktiv, výnosů), likvidity (běžné, pohotové, hotovostní), zadluženosti (vlastní kapitál/aktiva, úrokové krytí, krytí dlouhodobého majetku dlouhodobým kapitálem) a aktivity (obrat aktiv, doba obratu zásob, pohledávek a krátkodobých závazků). Porovnáním poměrových ukazatelů lze zjistit, který poměrový ukazatel, vypočítaný z dat IFRS for SME, je lepší či horší ve srovnání s poměrovým ukazatelem, vypočítaným z dat českého účetnictví. Vyhodnocení finanční situace pomocí hodnotových ukazatelů EVA, MVA, CFROI není provedeno vzhledem k nedostatku dostatečných informací pro nutnou úpravu účetních hodnot.

Pro zjištění vlivu používaného účetního systému na finanční výkonnost bude dále použit pyramidální rozklad ROE (DuPont analýza), který „nejsouhrnněji vyjadřuje výkonnost podniku“ [9, str. 139]. Z jednotlivých poměrových ukazatelů rozkladu lze zjistit, který ukazatel nejvíce ovlivnil ROE.

V příloze H - L jsou podrobněji uvedeny jednotlivé poměrové ukazatelé (včetně vzorců) a pyramidální rozklad ROE (DuPont analýza).

Jak se změnila finanční situace podniku a jaká je finanční situace podniku lze zjistit porovnáním výkazu o finanční situaci podniku vypracovaným dle IFRS for SME, s rozvahou sestavenou dle účetního systému ČR. Vlastníky, investory, věřitele, zaměstnance, dodavatele, odběratele, banky a další uživatele účetní závěrky zajímá, jaký podnik vytvořil zisk, jakou má strukturu pasiv, jak uhrazuje své závazky, jakou má likviditu, solventnost, jaké má pohledávky, jak optimalizuje své zdroje a jaký bude vývoj podniku, jeho finanční situace v budoucnu. Následující tabulka zachycuje porovnání vybraných ukazatelů podniku Nyklíček a spol. s.r.o. za roky 2012 a 2013.

Tabulka č. 46: Porovnání vybraných ukazatelů rozvahy a výkazu o finanční situaci ve firmě Nyklíček a spol. s.r.o. za roky 2013 a 2012 v tis. Kč

Položka	2013				2012			
	Výkaz o fin. situaci	Podíl %	Rozvaha	Podíl %	Výkaz o fin. situaci	Podíl %	Rozvaha	Podíl %
Dlouhodobá aktiva:								
- pozemky, budovy, zař., NA	25293	30,1			23 195	31,2		
- DHM a DNM			21 473	26,6			18 185	26,0
Zásoby	39 068	46,5	39 843	49,3	26 521	35,7	26 870	38,4
Obchodní a ost. pohledávky	18 854	22,5			23 038	31,0		
Krátkodobé pohledávky			18 253	22,6			22 588	32,4
Peníze a peněžní ekvivalenty	736	0,9			1 575	2,1		
Krátkodobý finanční majetek			736	0,9			1 575	2,1
Časové rozlišení			519	0,6			794	1,1
Aktiva celkem	83 984	100,0	80 824	100,0	74 373	100,0	70 012	100,0
Obchod. a jiné krátkodobé závazky	36 519	43,5			25 844	34,7		
Krátkodobé závazky			35 609	44,0			24 926	35,6
Krátkodobé fin. závazky	20 760	24,7			19 800	26,6		
Krátkodobý bankovní úvěr			20 760	25,7			19 800	28,3
Odložené daň. závazky	152	0,2	358	0,4	129	0,2	300	0,5
Dlouhodobý obchodní závazek (leasing)	4 103	4,9			5 173	7,0		
Dlouhodobý fin. závazek	1 739	2,0			2 623	3,5		
Dlouhodobý bankovní úvěr			1 739	2,2			2 623	3,7
Vlastní kapitál připadající vlastníkům mateřské spol.	20 711	24,7			20 804	28,0		
Vlastní kapitál			21 448	26,5			21 445	30,6
Časové rozlišení			910	1,2			918	1,3
Pasíva celkem	83 984	100,0	80 824	100,0	74 373	100,0	70 012	100,0

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Vysvětlivky: NA – nehmotná aktiva

- Dlouhodobá aktiva podniku, tj. stálá aktiva, dle výkazu o finanční situaci tvoří 30,1 – 31,2% celkových aktiv, tj. větší podíl stálých aktiv v porovnání s údaji získanými z rozvahy (26 – 26,6%). Navýšení aktiv ve výkazu o finanční situaci bylo ovlivněno především zařazením majetku z finančního leasingu do majetku podniku.
- Trvalými zdroji v pasivech je vlastní kapitál (rezervy podnik nevytvořil v roce 2013 ani v roce 2012), který se dle výkazu o finanční situaci, podílí na celkových pasivech v roce 2013 24,7%, v roce 2012 28,0%. V rozvaze podíl

vlastního kapitálu představuje 26,5% v roce 2013 a 30,6% v roce 2012. Dle údajů z rozvahy vlastní kapitál pokrývá stálá aktiva, dle výkazu o finanční situaci vlastní zdroje kryjí stálá aktiva v roce 2013 z 81,9%, v roce 2012 pak z 89,7%. Dle Kislingerové [7, str. 578] by mělo platit, že “trvalá pasiva jsou nižší nebo rovna trvalým aktivům“, což v případě krytí stálých aktiv dle výkazu o finanční situaci podniku v IFRS for SME platí.

- Z cizích zdrojů firma využívá dodavatelské i bankovní úvěry. Ve výkazu o finanční situaci je krátkodobý dodavatelský úvěr navýšen zařazením výdajů příštích období, které jsou v rozvaze uvedeny odděleně v časovém rozlišení. Dlouhodobý dodavatelský úvěr představuje závazek z leasingu. Podnik dále využívá krátkodobý i dlouhodobý bankovní úvěr. Krátkodobý revolvingový úvěr se týká financování provozu, zejména financování zásob a krytí nedostatku finančních prostředků z titulu nesouladu příjmů a výdajů podniku. Banka poskytla podniku revolvingový úvěr, který je výhodný, protože podnik nemusí splácet celý úvěr a znovu žádat o nový úvěr. Dlouhodobý investiční úvěr banka poskytla na opravu textilních strojů a pořízení dopravního prostředku.
- Nárůst zásob v roce 2013 o více než 47%, a to jak ve výkazu o finanční situaci tak i v rozvaze je ovlivněn zejména nákupem příze pro rok 2014 (předzásobením). Zásoby se podílejí v roce 2013 na celkovém objemu aktiv ve výkazu o finanční situaci 46,5%, v rozvaze 49,3%.
- Pohledávky v roce 2013 oproti roku 2012 poklesly ve výkazu o finanční situaci o 18,2%, v rozvaze o 19,2%, a to zejména lepším vymáháním pohledávek (ve výkazu o finanční situaci ještě snížením hodnoty pohledávek po lhůtě splatnosti nad 360 dnů).
- Objem aktiv i pasiv ve výkazu o finanční situaci se oproti rozvaze liší o 3,9% v roce 2013 a 6,2% v roce 2012, což bylo ovlivněno především zařazením majetku z finančního leasingu do majetku firmy. Nárůst aktiv a pasiv v roce 2013 oproti roku 2012 ovlivnilo předzásobením materiálem pro rok 2014.
- Vlastní kapitál se dle výkazu o finanční situaci liší od rozvahy pouze o minus 3% v roce 2012 a o minus 3,4% v roce 2013. V roce 2013 se výše vlastního kapitálu oproti roku 2012 změnila ve výkazu o finanční situaci o -0,4%, v rozvaze k žádné změně výše vlastního kapitálu nedošlo. Firmu lze mezi textilními firmami hodnotit jako stabilní organizaci.

- Peníze a peněžní ekvivalenty jsou ve výkazu o finanční situaci uvedeny ve stejné výši jako finanční majetek v rozvaze. Podnik drží v hotovosti a na běžném účtu pouze takovou výši peněžních prostředků, aby byl schopen hradit běžné závazky. Ostatní finanční prostředky podnik používá na investování do rozvoje podniku (nákup DHM, finanční leasing na textilní stroje, dopravní prostředek a vysokozdvizný vozík, modernizace pronajatého majetku se souhlasem majitelů budovy). Na finančních trzích podnik žádné finanční prostředky neinvestuje.

Tabulka č. 47: Porovnání tržeb, nákladů a zisku firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za roky 2013 a 2012 v tis. Kč

Položka	2013		2012	
	Výkaz o úplném výsl.	Výkaz zisku a ztráty	Výkaz o úplném výsl.	Výkaz zisku a ztráty
Tržby a výnosy	92 456	101 117	108 824	110 133
Náklady	91 916	100 446	107 837	108 379
Výsledek po zdanění	378	303	429	1 027

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

- Rozdíly u tržeb a výnosů ve Výkazu o úplném výsledku oproti Výkazu zisku a ztráty jsou v obou letech ovlivněny tím, že bylo nutné z tržeb vyloučit změnu stavu zásob vlastní činnosti a aktivací.
- Rozdíly u nákladů ve Výkazu o úplném výsledku oproti Výkazu zisku a ztráty jsou v obou letech ovlivněny komponentními odpisy, náklady souvisejícími se zařazením majetku z finančního leasingu do majetku firmy (odpisy, úroky), doúčtováním rozdílu odložené daně a v roce 2012 ještě snížením hodnoty pohledávek po lhůtě splatnosti nad 360 dnů.
- Výsledek po zdanění podle výkazu o úplném výsledku je nižší v roce 2012 a vyšší v roce 2013 v porovnání s výsledkem hospodaření podniku po zdanění ve výkazu zisku a ztráty z výše uvedených důvodů.

- Následující tabulka přehledně porovnává poměrové ukazatele rentability, likvidity, zadluženosti a aktivity, jejichž způsob výpočtu je dle Kislingerové [13, str. 99 – 111] uveden v příloze H, CH a I.

Tabulka č. 48: Porovnání poměrových ukazatelů likvidity, zadluženosti, aktivity a rentability firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za roky 2013 a 2012

Položka	2013		2012	
	Dle IFRS for SME	Dle českých právních předpisů	Dle IFRS for SME	Dle českých právních předpisů
Ukazatelé likvidity:				
běžná	1,61	1,65	1,98	2,05
pohotová	0,54	0,53	0,95	0,97
hotovostní	0,02	0,02	0,06	0,06
Ukazatelé zadluženosti:				
poměr vlastního kapitálu a celkových aktiv	0,25	0,27	0,28	0,31
úrokové krytí	1,57	1,70	1,96	2,70
krytí dlouhodobého majetku dlouhodobým kapitálem	1,06	1,10	1,24	1,34
Ukazatelé aktivity:				
obrat aktiv	1,07	1,11	1,43	1,53
doba obratu zásob (ve dnech)	156,67	159,78	89,40	90,57
doba splatnosti pohledávek (ve dnech)	75,61	73,20	77,66	76,14
doba splatnosti krátkodobých závazků (ve dnech)	146,45	142,80	87,26	84,02
Ukazatelé rentability v %:				
vlastního kapitálu ROE	1,83%	1,41	2,06%	4,79
aktiv ROA	0,45%	0,37	0,58%	1,47
tržeb ROS	0,43%	0,34	0,42%	1,00

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku a z [7, str. 99 – 111], 2014

Likvidita ukazuje, jak je podnik schopen v případě běžné likvidity či svými oběžnými aktivy po odpočtu zásob v případě pohotové likvidity nebo svými peněžními prostředky v případě hotovostní likvidity pokrýt své krátkodobé závazky. Běžná a pohotová likvidita jsou v případě propočtu dle IFRS for SME o něco nižší ve srovnání s ukazateli vycházejícími z českých právních předpisů (s výjimkou pohotové likvidity v roce 2013), hotovostní likvidita je v obou letech stejná. Běžná likvidita se v obou letech a v obou účetních systémech pohybuje v rozmezí 1,6 – 2,5, tj., dle Kislingerové [7, str. 104] v „doporučené průměrné hodnotě“. Pokud se týče pohotové likvidity, byla v roce 2012 v obou systémech na „doporučené úrovni“ 0,7 – 1, v roce 2013 na úrovni „agresivní strategie“ 0,4 -0,7. Hotovostní likvidita je nízká [13, str. 104 – 105]. Jak již bylo uvedeno na stránce 99 této kapitoly, podnik nemá v hotovosti ani na účtech velkou hotovost, své finanční prostředky využívá k investování a rozšiřování své výroby.

Do jaké míry podnik používá cizí zdroje, je patrné z ukazatele poměr vlastního kapitálu a celkových aktiv. Z tohoto poměru vyplývá, že podnik z 27 (v roce 2013) a z 31% (v roce 2012) dle údajů z účetnictví dle českých právních předpisů a z 25 (v roce 2013) a z 28% (v roce 2012) dle údajů IFRS for SME, financuje aktiva vlastním kapitálem, zbývající aktiva jsou financována cizími zdroji. Podíl vlastního kapitálu na aktivech v roce 2013 oproti roku 2012 v obou účetních systémech mírně poklesl, což bylo ovlivněno růstem aktiv, v IFRS for SME dále provedenými účetními úpravami proti vlastnímu kapitálu např. vyplývajícími ze zařazení majetku finančního leasingu do majetku podniku a z komponentního odpisování některého majetku firmy. Dlouhodobý majetek je plně kryt dlouhodobým kapitálem. Úrokové krytí je v případě IFRS for SME v roce 2013 o něco nižší, což bylo ovlivněno nižším ziskem. Z výše úrokového krytí v obou účetních systémech vyplývá, že podnik je schopen úroky splácet, i když je nutno konstatovat, že snížením zisku v roce 2013 se jeho úrokové krytí v obou účetních systémech oproti roku 2012 podstatně snížilo.

Obrat aktiv zachycuje, kolikrát se celková aktiva obrátí za rok. Doba obratu zásob je podle IFRS for SME v obou letech o něco nižší než doba obratu zásob vypočtená dle českých právních předpisů. Mírný pokles v IFRS for SME je ovlivněn přeřazením poskytnutých záloh na zásoby do pohledávek. Velký nárůst obratu zásob v obou účetních systémech v roce 2013 oproti roku 2012 byl ovlivněn větším nákupem přize pro rok 2014 již koncem roku 2013. Z tohoto důvodu se také zvýšily závazky a doba

splatnosti závazků v obou účetních systémech. Doba splatnosti závazků i pohledávek se v obou účetních systémech příliš neliší.

Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) zachycuje „schopnost podniku zhodnocovat vložený kapitál“ [9, str. 142], rentabilita aktiv (ROA) „poměřuje zisk s celkovými aktivy, bez ohledu z jakých zdrojů byla aktiva financována“, ukazuje na schopnost podniku využívat svá aktiva“ [7, str. 98]. Rentabilita tržeb (ROS) zachycuje ziskovou marži. Všechny 3 ukazatele rentability vypočítané z podkladů IFRS for SME jsou, v roce 2012 horší v porovnání s ukazateli rentability, které byly vypočítány dle českých právních předpisů. Pokles byl ovlivněn především snížením zisku podniku. V roce 2013 jsou ROA, ROE i ROS ve výkaznictví IFRS for SME lepší v porovnání s ukazateli, které byly vypočítány dle českých právních předpisů, a to jak v důsledku úpravy vlastního kapitálu, aktiv, tržeb tak i lepším ziskem. Ukazatele rentability jsou však nízké v obou účetních systémech v obou letech.

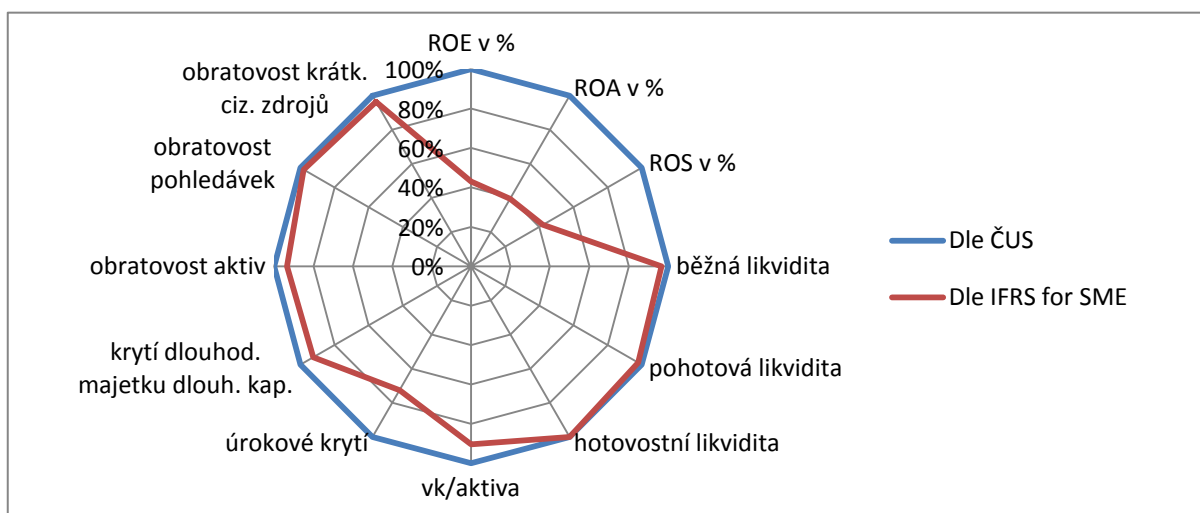
Pokud se týče rentability ROE, lze zjistit v provedené Du Pont analýze (přílohy J – L) další ukazatele, které v obou účetních systémech ovlivnily rentabilitu ROE. Jsou to:

- zejména poměr výnosů k aktivům, který udává „kolik korun výnosů je vygenerováno pomocí jedné koruny aktiv“ [9, str. 143] a dále poměr aktiv k vlastnímu kapitálu, tj. finanční páka, z které je patrné, že firma využívá ke svému financování hodně cizích zdrojů. V IFRS for SME je ve srovnání s českým účetnictvím nižší poměr výnosů k aktivům a vyšší poměr aktiv k vlastnímu kapitálu (vliv zařazení majetku z finančního leasingu do aktiv),
- poměr výnosů k aktivům v obou účetních systémech ovlivňuje zejména poměr výnosů k DHM (v účetnictví podle českých právních předpisů) a poměr výnosů k pozemkům, budovám a zařízením (v účetním systému podle IFRS for SME) (viz přílohy J - L), které příznivě hodnotí efektivitu ve využívání DHM (podle českých právních předpisů) a pozemků, budov, zařízení (podle IFRS for SME). V IFRS for SME je ukazatel o něco nižší v porovnání s ukazatelem dle českých právních předpisů (vliv zařazení majetku z finančního leasingu do aktiv),
- poměr aktiv k vlastnímu kapitálu ovlivnil v obou účetních systémech zejména poměr cizích zdrojů financování k vlastnímu kapitálu, tj. míra zadlužení (viz přílohy J - L). Tento ukazatel je v IFRS for SME vyšší v porovnání s ukazatelem

dle českých právních předpisů v důsledku zařazení majetku z finančního leasingu do majetku společnosti a tím i závazku k leasingové společnosti.

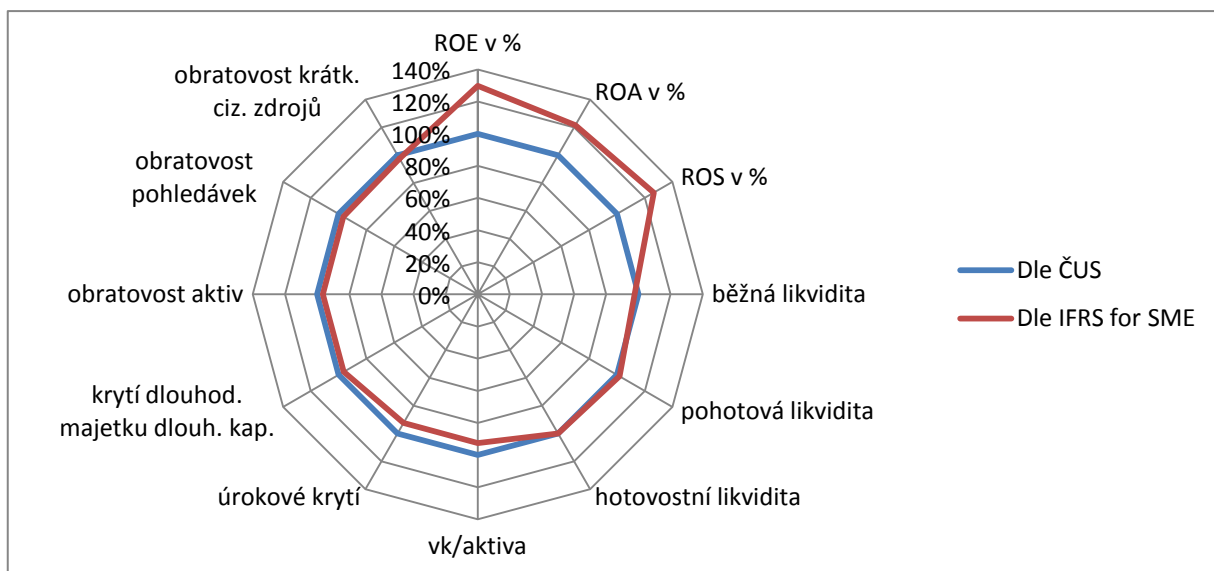
Porovnání likvidity, zadluženosti, aktivity a rentability firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za roky 2013 a 2012 přehledně znázorňují následující spider grafy.

Graf č. 3: Spider graf firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za rok 2012



Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku a z [9, str. 151], 2014

Graf č. 4: Spider graf firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za rok 2013



Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku a z [9, str. 151], 2014

Ze spider grafů je patrná nižší rentabilita podniku vypočítaná dle IFRS for SME v roce 2012 a vyšší rentabilita v roce 2013 při porovnání obou účetních systémů.

Závěrem lze konstatovat, že podnik v IFRS for SME vykazuje vyšší objem aktiv a pasiv oproti rozvaze, což bylo ovlivněno především zařazením majetku z finančního leasingu do majetku firmy. Zisk se ve Výkazu o úplném výsledku firmy snížil oproti Výkazu zisku a ztráty v roce 2012, kdy bylo provedeno snížení hodnoty pohledávek. Vlastní kapitál je ve výkazu o finanční situaci v porovnání s rozvahou nižší o 3% v roce 2012 a o 3,4% v roce 2013 v důsledku promítnutí změn nákladových položek za minulá období do vlastního kapitálu.

Poměrové ukazatelé likvidity, zadluženosti a aktivity zůstaly v IFRS for SME na stejné úrovni nebo se mírně (s výjimkou úrokového krytí) zhoršily v porovnání s výpočty, které vycházejí z dat účetnictví dle českých právních předpisů. Podstatné zhoršení nastalo v IFRS for SME u rentability ROE, ROA a ROS v porovnání s těmito ukazateli dle českých právních předpisů v roce 2012, a to následkem provedených úprav do zisku, vlastního kapitálu, aktiv a tržeb v účetním výkaznictví IFRS for SME, z kterých se rentabilita počítá. ROE, ROA a ROS jsou v roce 2013 lepší v IFRS for SME.

V obou účetních systémech firma vykazuje velmi dobrý poměr výnosů k DHM (v IFRS for SME k pozemkům, budovám a zařízením), což svědčí o efektivním využívání aktiv. Ke svému provozu firma využívá cizí zdroje, jejichž objem na financování firmy v procentech však je, dle Kislingerové [7, str. 111], porovnatelný se způsobem financování firem v zemích EU.

Závěr

Cílem této diplomové práce bylo porovnat účetní výkaznictví IFRS for SME s účetním systémem dle právních předpisů ČR v podniku Nyklíček a spol. s.r.o., definovat rozdíly mezi těmito dvěma účetními systémy ve vybraných oblastech a zjistit vliv změny účetního systému na finanční analýzu podniku u vybraných poměrových ukazatelů.

Práce se zaměřila na aplikaci IFRS for SME v následujících oblastech podniku Nyklíček a spol. s.r.o. - u dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, leasingu, zásob, pohledávek, závazků, odložené daně, vlastního kapitálu, výnosů a nákladů.

Pro všechny provedené úpravy byl v práci uveden metodický postup, propočet všech nutných účetních položek, popis jednotlivých operací a způsob zaúčtování. Poté byly sestaveny účetní výkazy v souladu s IFRS for SME.

V práci bylo provedeno také porovnání výsledků výkonnosti podniku v závislosti na systému účetního vykazování. Ze spider grafů firmy vyplývá, že poměrové ukazatele likvidity, zadluženosti a aktivity jsou, s výjimkou úrokového krytí, přibližně stejné, ať jsou počítány z údajů rozvahy a výkazu zisku a ztráty nebo z výkazu o finanční situaci a výkazu o úplném výsledku podniku. Odlišné jsou však ukazatele rentability, které jsou v případě výpočtu z dat IFRS for SME v roce 2012 horší v porovnání s rentabilitou vypočtenou z dat českého účetnictví firmy. Nižší rentabilitu ovlivňuje nižší zisk v IFRS for SME, především z titulu snížení hodnoty pohledávek. Ukazatele rentability ROA, ROE a ROS jsou v roce 2013 v IFRS for SME naopak lepší v porovnání s rentabilitou vypočtenou z dat českého účetnictví firmy, vzhledem k tomu, že podnik v roce 2013 již vykazuje vyšší zisk v IFRS for SME ve srovnání s českým účetnictvím, především z titulu nižší odložené daně.

Podnik Nyklíček a spol. s.r.o. je textilní společnost, která vyvážá své výrobky do Itálie, ale i do dalších evropských zemí. Firma má zájem o zpracování výkaznictví v souladu s IFRS for SME, které je lépe srovnatelné s výkaznictvím jejího italského partnera i s výkaznictvím dalších zahraničních partnerů. Firmu také zajímá, jak se změní výsledky podniku ve výkaznictví IFRS for SME oproti výsledkům v českém účetnictví.

Zatím firma Nyklíček a spol. s.r.o. vyhotovuje účetní výkazy pouze dle českých právních předpisů. Se zpracováním účetních výkazů dle IFRS for SME se pracovníci firmy zatím neseznámili. Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. ukládá tomu, kdo sestavuje

účetní výkazy podle Mezinárodních účetních standardů, pro daňové účely zjistit výsledek hospodaření před zdaněním podle českých účetních předpisů. To znamená, že podnik by musel vést dvojí účetnictví, proto podnik vede pouze účetnictví podle českých právních předpisů.

Pokud by se vedení firmy rozhodlo pro výkaznictví IFRS for SME, měla by tato práce pomoci pracovníkům podniku při aplikaci IFRS for SME v dalších letech. V tom je tato diplomová práce přínosem pro podnik.

Seznam tabulek

Tabulka č. 1: Definice Evropské unie pro malé a střední podniky.....	22
Tabulka č. 2: Dlouhodobý majetek k 31.12.2012 a 31.12.2013 v tis. Kč netto.....	57
Tabulka č. 3: Zařazení DHM a DNM do odpisových skupin.....	58
Tabulka č. 4: DHM pořízený firmou v roce 2012 a 2013 v Kč.....	59
Tabulka č. 5: Odpisy technického zhodnocení při komponentním odpisování v Kč.....	60
Tabulka č. 6: Propočet rozdílů odpisů technického zhodnocení při komp. odpisování a odpisů uplatněných firmou v účetnictví v Kč.....	61
Tabulka č. 7: Zaučtování rozdílů odpisů při uplatnění komponentního odpisování v roce 2012 a 2013 v Kč.....	61
Tabulka č. 8: Převodová tabulka za rok 2012 a 2013, týkající se majetku, u kterého bylo uplatněno komponentní odpisování v Kč.....	62
Tabulka č. 9: Přehled splátek majetku pořízeného formou finančního leasingu v Kč....	65
Tabulka č. 10: Přehled majetku pořízeného formou finančního leasingu v Kč.....	66
Tabulka č. 11: Odpisy majetku pořízeného formou finančního leasingu v Kč.....	66
Tabulka č. 12: Přehled dat leasingové tabulky k 1.1.2012 v Kč.....	67
Tabulka č. 13: Přehled dat leasingové tabulky k 31.12.2012 v Kč.....	67
Tabulka č. 14: Převod účetní závěrky (majetku pořízeného formou finančního leasingu) za rok 2012 na IFRS for SME v Kč.....	68
Tabulka č.15: Převodová tabulka (majetku pořízeného formou finančního leasingu) za rok 2012 v Kč.....	69
Tabulka č. 16: Přehled majetku aktivovaného formou finančního leasingu k 31.12.2012 v Kč.....	69
Tabulka č. 17: Přehled dat leasingové tabulky k 31.12.2013 v Kč.....	70
Tabulka č. 18: Úpravy přecházející z roku 2012 v Kč.....	70
Tabulka č. 19: Převod účetní závěrky (majetku pořízeného formou finančního leasingu) za rok 2013 na IFRS for SME v Kč.....	71
Tabulka č. 20: Převodová tabulka (majetku pořízeného formou finanč. leasingu) za rok 2013 v Kč.....	71
Tabulka č. 21: Přehled majetku aktivovaného formou finančního leasingu k 31.12.2013 v Kč.....	72
Tabulka č. 22: Přehled dat leasingové tabulky k 31.12.2014 v Kč.....	72
Tabulka č. 23: Stav zásob k 31.12.2013 a 31.12.2012 netto v tis. Kč.....	74
Tabulka č. 24: Převod poskyt. záloh do pohledávek v roce 2012 a 2013 v tis. Kč.....	75
Tabulka č. 25: Převodová tabulka poskytnutých záloh v roce 2012 a 2013 v tis. Kč....	75
Tabulka č. 26: Přehled krátkodobých obch. pohledávek v roce 2012, 2013 v tis. Kč....	77
Tabulka č. 27: Přehled krátkodobých závazků za rok 2012 a 2013 v tis. Kč.....	77

Tabulka č. 28: Výpočet odložené daně k 31.12.2012 v tis. Kč podle české legislativy..	78
Tabulka č. 29: Výpočet odložené daně k 31.12.2013 v tis. Kč podle české legislativy..	78
Tabulka č. 30: Odpis pohledávek, opravných položek v roce 2012 v Kč.....	80
Tabulka č. 31: Úpravy přecházející z roku 2012 v Kč.....	80
Tabulka č. 32: Snížení hodnoty pohledávek v roce 2012 v tis. Kč.....	80
Tabulka č. 33: Úpravy přecházející z roku 2012 v tis. Kč.....	81
Tabulka č. 34: Výpočet odložené daně k 31.12.2012 v tis. Kč podle IFRS for SME....	82
Tabulka č. 35: Zaúčtování snížení závazku z odložené daně v roce 2012 v tis. Kč.....	82
Tabulka č. 36: Výpočet odložené daně k 31.12.2013 v tis. Kč podle IFRS for SME....	83
Tabulka č. 37: Zaúčtování snížení závazku z odložené daně v roce 2013 v tis. Kč.....	83
Tabulka č. 38: Převodová tabulka za rok 2012 na IFRS for SME v tis. Kč.....	83
Tabulka č. 39: Převodová tabulka za rok 2013 na IFRS for SME v tis. Kč.....	84
Tabulka č. 40: Převod účetní závěrky za rok 2012 na IFRS for SME v tis. Kč.....	86
Tabulka č. 41: Převod účetní závěrky za rok 2013 na IFRS for SME v tis. Kč.....	86
Tabulka č. 42: Odúčtování aktivace v roce 2012 a 2013 v tis. Kč.....	86
Tabulka č. 43: Převodová tabulka na IFRS for SME v tis. Kč.....	87
Tabulka č. 44: Položky, které ovlivnily zisk a změnu vlastního kapitálu v tis. Kč.....	90
Tabulka č. 45: Struktura vlastního kapitálu dle IFRS for SME v tis. Kč k 31.12.....	90
Tabulka č. 46: Porovnání vybraných ukazatelů rozvahy a výkazu o finanč. situaci firmy Nykliček a spol. s.r.o. za roky 2013 a 2012 v tis. Kč.....	97
Tabulka č. 47: Porovnání tržeb, nákladů a zisku firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za roky 2013 a 2012 v tis. Kč.....	99
Tabulka č.48: Porovnání poměrových ukazatelů likvidity, zadluženosti, aktivity a rentability firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za roky 2013 a 2012.....	100

Seznam grafů

Graf č. 1: Vývoj tržeb podniku Nyklíček a spol. s.r.o. v letech 2009 - 2013 v tis. Kč...54	54
Graf č. 2: Vývoj zisku po zdanění podniku Nyklíček a spol. s.r.o. v letech 2009 až 2013 v tis. Kč.....	55
Graf č. 3: Spider graf firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za rok 2012.....	103
Graf č. 4: Spider graf firmy Nyklíček a spol. s.r.o. za rok 2013.....	103

Seznam použitých zkratk

ARC	Accounting Regulatory Comitee Výbor pro regulaci účetnictví
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DNM	Dlouhodobý nehmotný majetek
EAT	Earnings after Tax Zisk po zdanění, čistý zisk
EBIT	Earnings before Interest and Tax Zisk před zdaněním a úroky
EFRAG	European Fiancial Reporting Advisory Group Poradní sbor pro evropské účetní výkaznictví
FASB	Financial Accounting Standards Board Rada pro účetní standardy v USA
FIFO	First in First out Metoda vyřazení zásob, první do skladu, první ze skladu
IAS/IFRS	International Accounging Standards/Internationa Financial Reporting Standards Mezinárodní účetní standardy/Mezinárodní standardy finančního výkaznictví
IASB	International Accounting Standards Board Rada pro mezinárodní účetní standardy
IASC	International Accounting Standards Comitee Výbor pro mezinárodní účetní standardy
IASCF	International Accounting Standards Comitee Federation Nadace Výboru pro mezinárodní účetní standardy
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Comitee Interpretace Výboru pro mezinárodní účetní výkaznictví
IFRS for SME	International Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions Mezinárodní organizace sdružující komise pro cenné papíry

LIFO	Last in First out Metoda vyřazení zásob, poslední do skladu, první ze skladu
NA	Nehmotná aktiva
ROA	Return on Assets Rentabilita aktiv
ROE	Return on Equity Rentabilita vlastního kapitálu
ROS	Return on Sales Rentabilita tržeb (zisková marže)
SIC	Standing Interpretation Comitee Interpretace vydávané původním Stálým výborem pro mezinárodní účetní výkaznictví
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles Všeobecně uznávané účetní principy USA
VK	Vlastní kapitál

Seznam použité literatury

- [1] Analysis of the IFRS jurisdictional profiles. [online], London: [cit. 22.4.2014]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-word/Pages/Analysis-of-the-IFRS-jurisdictional-profiles.aspx>
- [2] DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 3. Aktualizované a rozšířené vydání, Brno: Computer Press a.s., 2011, ISBN 978-80-251-3652-2
- [3] HINKE, Jana. IAS/IFRS a vykazání finanční pozice podniku. 1. vydání, Praha: Alfa Nakladatelství, s.r.o., 2013, ISBN 978-80-87197-65-3
- [4] HINKE, Jana. IAS/IFRS a hodnocení výkonnosti podniku. 1. vydání, Praha: Alfa Nakladatelství, s.r.o., 2013, ISBN 978-80-87197-64-6
- [5] History of IFRS for SME.aspx, London: [cit. 22.4.2014]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/histroy/Pages/History.aspx>
- [6] International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities, [online]. London: 2009 [cit. 10.3.2014]. Dostupné z: <http://eifrs.iasb.org/eifrs./sme/en/IFRS-for-SMEs2009.pdf>
- [7] KISLINGEROVÁ, Eva a kol. Manažerské finance. 3. vydání, Praha: C. H. Beck, 2010, ISBN 978-80-7400-194-9
- [8] Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. [online]. London [cit. 22.4.2014]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Pages/IFRS-for-SMEs-and-related-material.aspx#Cze>
- [9] PASEKOVÁ, Marie a kol. Implementace IFRS do malých a středních podniků. 1. vydání, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. ISBN 978-80-7357-866-4
- [10] Účetnictví 4 - přednášky, [online]. Plzeň: 2014 [cit. 10.3.2014]. Dostupné z: <https://courseware.zcu.cz/wps/myportal>
- [11] Unaccompanied IFRSs(IAS, IFRC, SIC) in English as of 1 January 2014 and their technical summaries in a number of languages. [online]. London [cit. 29.4.2014]. Dostupné z: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>

- [12] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č.563/1991 Sb. o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví pro léta 2013 a 2014. ÚZ č. 935 a 1010. Ostrava: Nakladatelství Sagit a.s., Evidenční číslo periodického tisku: MK ČR E 10981
- [13] Zákon o účetnictví č. 563/1991 Sb. Účetnictví podnikatelů 2013 a 2014. ÚZ č. 935 a 1010, Ostrava: Nakladatelství Sagit a.s., Evidenční číslo periodického tisku MK ČR E 1098

Seznam příloh

- Příloha A: Primární zdroje jednotlivých oddílů IFRS for SME
- Příloha B: Obrázky 2 tkacích stavů z typů textil. strojů, které firma mimo jiné používá
- Příloha C: Organizační struktura podniku Nyklíček a spol. s.r.o.
- Příloha D: Leasingová tabulka pro jeden textilní stroj Somet
- Příloha E: Leasingová tabulka pro stroj Wolenweiders s vysokoměřicím strojem
- Příloha F: Leasingová tabulka pro vysokozdvihný vozík
- Příloha G: Leasingová tabulka pro Ford Transit
- Příloha H: Poměrové ukazatele rentability, likvidity, zadluženosti, aktivity
- Příloha CH: Poměrové ukazatele rentability, likvidity, zadluženosti, aktivity podniku Nyklíček a spol. s.r.o v letech 2012 a 2013
- Příloha I: Poměrové ukazatele rentability, likvidity, zadluženosti, aktivity podniku Nyklíček a spol. s.r.o v letech 2012 a 2013 podle IFRS for SME
- Příloha J: Pyramidální rozklad ROE podle českých účetních standardů
- Příloha K: Pyramidální rozklad ROE podniku Nyklíček a spol. s.r.o v letech 2012 a 2013 podle českých účetních standardů
- Příloha L: Pyramidální rozklad ROE podniku Nyklíček a spol. s.r.o v letech 2012 a 2013 podle IFRS for SME
- Příloha M: Příloha k účetní závěrce vypracované dle IFRS for SME podniku Nyklíček a spol. s.r.o za rok 2013
- Příloha N: Výkaz o finanční situaci firmy Nyklíček a spol. s.r.o. k 1.1.2012

Příloha A: Primární zdroje jednotlivých oddílů IFRS for SME

Oddíl IFRS for SME	Zdroj
1. Malé a střední podniky	-
2. Koncepty a obecné principy	Koncepční rámec IASB, IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky, rev. v roce 2007
3. Prezentace účetní závěrky	IAS 1
4. Výkaz o finanční situaci	IAS 1
5. Výkaz o úplném výsledku a výsledovka	IAS 1
6. Výkaz o změnách vlastního kapitálu a výkaz o výsledku a nerozdělených ziscích	IAS 1
7. Výkaz o peněžních tocích	IAS 7 Výkaz o peněžních tocích
8. Příloha k účetní závěrce	IAS 1
9. Konsolidovaná a individuální účetní závěrka	IAS 27 Konsolidovaná a individuální účetní závěrka, upravená v roce 2008
10. Účetní pravidla, odhady a chyby	IAS 8 Účetní pravidla, změny v účetních odhadech a chyby
11. Základní finanční nástroje	IAS 32 Finanční nástroje: Vykazování
12. Ostatní finanční nástroje	IAS 39 Finanční nástroje: Účtování a oceň. IFRS 7 Finanční nástroje: Zveřejňování
13. Zásoby	IAS 2 Zásoby
14. Investice do přidružených společností	IAS 28 Investice do přidružených společností
15. Investice do společných podniků	IAS 31 Podíly ve společných podnicích ¹
16. Investice do nemovitostí	IAS 40 Investice do nemovitostí
17. Pozemky, budovy a zařízení	IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení
18. Nehmotná aktiva jiná než goodwill	IAS 38 Nehmotná aktiva
19. Podnikové kombinace a goodwill	IFRS 3 Podnikové kombinace rev. roku 2008
20. Leasingy	IAS 17 Leasingy
21. Rezervy podmíněná aktiva a podm. závaz.	IAS 37 Rezervy, podm. aktiva a podm. závaz.
22. Závazky a vlastní kapitál	IAS 1, IAS 32
23. Výnosy	IAS 11 Stavební smlouvy IAS 18 Výnosy
24. Státní dotace	IAS 20 Účtování státních dotací a zveřejnění státní podpory
25. Výpůjční náklady	IAS 23 Výpůjční náklady
26. Úhrady vázané na akcie	IFRS 2 Úhrady vázané na akcie
27. Snížení hodnoty aktiv	IAS 2, IAS 36 Snížení hodnoty aktiv
28. Zaměstnanecké požitky	IAS 19 Zaměstnanecké požitky
29. Daň ze zisku	IAS 12 Daň ze zisku
30. Převody cizích měn	IAS 21 Důsledky změn směnných kurzů cizích měn
31. Hyperinflace	IAS 29 Účetní výkaznictví v hyperinflačních ekonomikách
32. Události po skončení účetního období	IAS 10 Události po skončení účetního období
33. Zveřejnění spřízněných stran	IAS 24 Zveřejnění spřízněných stran
34. Specializované činnosti	IAS 41 Zemědělství, IFRS 6 Průzkum a hodnocení nerostných zdrojů
35. Přejít na IFRS pro SME	IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

Zdroj: [8, str. 229, 230]

Vysvětlivky: ¹standard byl již zrušen

Příloha B:

Obrázky 2 tkacích stavů z typů textilních stavů, které firma mimo jiné používá:

Obr. č. 1: Tkací stroj Somet Mythos



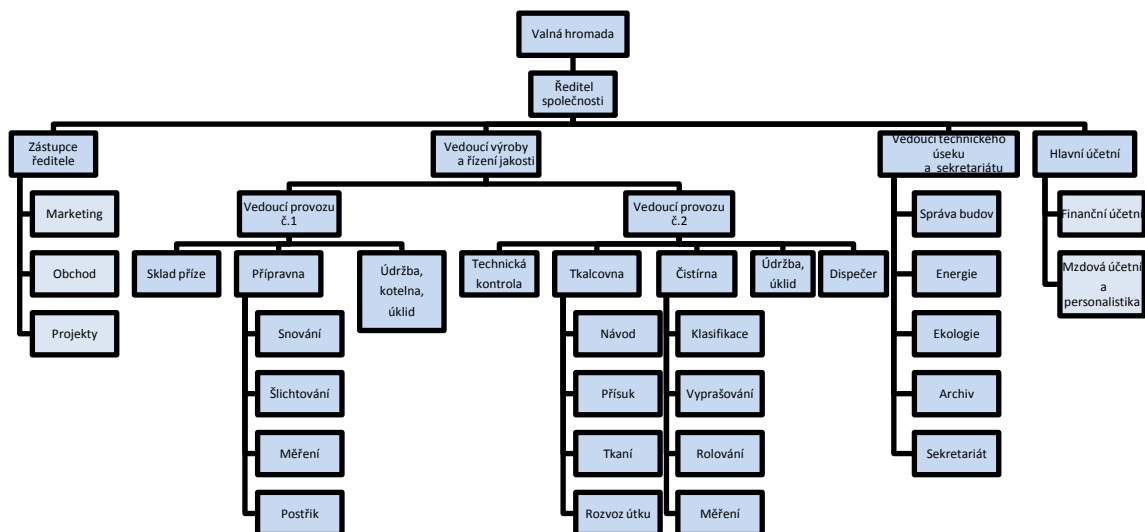
Zdroj: vlastní fotografie, 2014

Obr. č. 2: Tkací stroj Picanol Pat-A



Zdroj: vlastní fotografie, 2014

Příloha C: Organizační struktura podniku Nyklíček a spol.s.r.o.



Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Příloha D: Leasingová tabulka pro jeden textilní stroj Somet

měs.platba	ú.m.měs.%	s.h. plateb	dluh	úrok	částka snížení dluhu	k.s. dluhu	rok, měsíc	úrok za 2012 2měsíce
40641,26	0,3842	40485,73	2174531,30	8353,82	32287,44	2142243,86	2012 11	16583,61
40641,26	0,3842	40330,79	2142243,86	8229,79	32411,47	2109832,39	12	úrok za rok 2013
40641,26	0,3842	40176,45	2109832,39	8105,27	32535,99	2077296,40	2013 1	88907,22
40641,26	0,3842	40022,69	2077296,40	7980,28	32660,98	2044635,42	2	úrok za rok 2014
40641,26	0,3842	39869,53	2044635,42	7854,81	32786,45	2011848,97	3	70129,63
40641,26	0,3842	39716,95	2011848,97	7728,85	32912,41	1978936,56	4	úrok za rok 2015
40641,26	0,3842	39564,95	1978936,56	7602,41	33038,85	1945897,72	5	50467,88
40641,26	0,3842	39413,54	1945897,72	7475,49	33165,77	1912731,95	6	úrok za rok 2016
40641,26	0,3842	39262,70	1912731,95	7348,08	33293,18	1879438,77	7	29880,32
40641,26	0,3842	39112,45	1879438,77	7220,18	33421,08	1846017,68	8	úrok za 2017 10 měs.
40641,26	0,3842	38962,76	1846017,68	7091,78	33549,48	1812468,21	9	8475,64
40641,26	0,3842	38813,66	1812468,21	6962,90	33678,36	1778789,85	10	suma úroků
40641,26	0,3842	38665,12	1778789,85	6833,52	33807,74	1744982,10	11	264444,30
40641,26	0,3842	38517,15	1744982,10	6703,64	33937,62	1711044,49	12	
40641,26	0,3842	38369,74	1711044,48	6573,26	34068,00	1676976,48	2014 1	
40641,26	0,3842	38222,90	1676976,49	6442,38	34198,88	1642777,61	2	
40641,26	0,3842	38076,63	1642777,61	6311,00	34330,26	1608447,35	3	
40641,26	0,3842	37930,91	1608447,35	6179,12	34462,14	1573985,21	4	
40641,26	0,3842	37785,75	1573985,21	6046,73	34594,53	1539390,68	5	
40641,26	0,3842	37641,14	1539390,68	5913,83	34727,43	1504663,25	6	
40641,26	0,3842	37497,09	1504663,25	5780,41	34860,85	1469802,40	7	
40641,26	0,3842	37353,59	1469802,40	5646,49	34994,77	1434807,63	8	
40641,26	0,3842	37210,64	1434807,63	5512,05	35129,21	1399678,42	9	
40641,26	0,3842	37068,24	1399678,42	5377,10	35264,16	1364414,26	10	
40641,26	0,3842	36926,38	1364414,26	5241,62	35399,64	1329014,63	11	
40641,26	0,3842	36785,06	1329014,63	5105,63	35535,63	1293479,00	12	
40641,26	0,3842	36644,29	1293479,00	4969,12	35672,14	1257806,85	2015 1	
40641,26	0,3842	36504,05	1257806,85	4832,07	35809,19	1221997,67	2	
40641,26	0,3842	36364,35	1221997,67	4694,51	35946,75	1186050,92	3	
40641,26	0,3842	36225,19	1186050,92	4556,41	36084,85	1149966,07	4	
40641,26	0,3842	36086,55	1149966,07	4417,79	36223,47	1113742,59	5	
40641,26	0,3842	35948,45	1113742,59	4278,63	36362,63	1077379,96	6	
40641,26	0,3842	35810,88	1077379,96	4138,93	36502,33	1040877,64	7	
40641,26	0,3842	35673,83	1040877,64	3998,70	36642,56	1004235,08	8	
40641,26	0,3842	35537,31	1004235,08	3857,94	36783,32	967451,76	9	
40641,26	0,3842	35401,31	967451,76	3716,63	36924,63	930527,12	10	
40641,26	0,3842	35265,83	930527,12	3574,78	37066,48	893460,64	11	
40641,26	0,3842	35130,87	893460,64	3432,38	37208,88	856251,76	12	
40641,26	0,3842	34996,42	856251,76	3289,43	37351,83	818899,93	2016 1	
40641,26	0,3842	34862,49	818899,93	3145,94	37495,32	781404,61	2	
40641,26	0,3842	34729,08	781404,61	3001,90	37639,36	743765,25	3	
40641,26	0,3842	34596,17	743765,25	2857,30	37783,96	705981,29	4	
40641,26	0,3842	34463,77	705981,29	2712,14	37929,12	668052,17	5	
40641,26	0,3842	34331,88	668052,17	2566,43	38074,83	629977,34	6	
40641,26	0,3842	34200,49	629977,34	2420,16	38221,10	591756,25	7	
40641,26	0,3842	34069,61	591756,25	2273,33	38367,93	553388,32	8	
40641,26	0,3842	33939,22	553388,32	2125,93	38515,33	514872,99	9	
40641,26	0,3842	33809,34	514872,99	1977,97	38663,29	476209,70	10	
40641,26	0,3842	33679,95	476209,70	1829,44	38811,82	437397,88	11	
40641,26	0,3842	33551,06	437397,88	1680,34	38960,92	398436,96	12	
40641,26	0,3842	33422,66	398436,96	1530,66	39110,60	359326,36	2017 1	
40641,26	0,3842	33294,76	359326,36	1380,41	39260,85	320065,51	2	
40641,26	0,3842	33167,34	320065,51	1229,59	39411,67	280653,84	3	
40641,26	0,3842	33040,41	280653,84	1078,18	39563,08	241090,76	4	
40641,26	0,3842	32913,96	241090,76	926,19	39715,07	201375,69	5	
40641,26	0,3842	32788,00	201375,69	773,62	39867,64	161508,04	6	
40641,26	0,3842	32662,52	161508,04	620,46	40020,80	121487,24	7	
40641,26	0,3842	32537,53	121487,24	466,71	40174,55	81312,70	8	
40641,26	0,3842	32413,01	81312,70	312,38	40328,88	40983,81	9	
41141,26	0,3842	32686,21	40983,81	157,45	40983,81	0,00	10	
suma s.h. plateb v Kč		2174531,30		Σ úroků	Σ			Zdroj : vlastní zprac.
poř. cena za 1 Somet v Kč		2175000,00		264444,30	2174531,30			dle podkladů podniku,
roční úroková míra v %		4,61						2014

Příloha E: Leasingová tabulka pro stroj Wolenweiders s vysokoměřicím strojem

měs. platba	ú.m. měs %	s.h. plateb	dluh	úrok	částka snížení dluhu	k.s. dluhu	rok, měsíc	úrok za 2012 2měsíce
12908,38	0,3425	12864,32	699841,79	2396,96	10511,42	689330,37	2012 11	4757,91
12908,38	0,3425	12820,41	689330,37	2360,96	10547,42	678783,00	12	úrok za 2013
12908,38	0,3425	12776,65	678782,94	2324,83	10583,55	668199,40	2013 1	25478,04
12908,38	0,3425	12733,04	668199,40	2288,58	10619,80	657579,60	2	úrok za 2014
12908,38	0,3425	12689,58	657579,60	2252,21	10656,17	646923,43	3	20057,42
12908,38	0,3425	12646,26	646923,43	2215,71	10692,67	636230,76	4	úrok za 2015
12908,38	0,3425	12603,10	636230,76	2179,09	10729,29	625501,47	5	14409,77
12908,38	0,3425	12560,08	625501,47	2142,34	10766,04	614735,43	6	úrok za 2016
12908,38	0,3425	12517,21	614735,43	2105,47	10802,91	603932,52	7	8525,58
12908,38	0,3425	12474,48	603932,52	2068,47	10839,91	593092,61	8	úrok za 2017 10 měs.
12908,38	0,3425	12431,90	593092,61	2031,34	10877,04	582215,57	9	2432,28
12908,38	0,3425	12389,47	582215,57	1994,09	10914,29	571301,28	10	suma úroků
12908,38	0,3425	12347,18	571301,28	1956,71	10951,67	560349,61	11	75661,01
12908,38	0,3425	12305,04	560349,61	1919,20	10989,18	549360,42	12	
12908,38	0,3425	12263,04	549360,43	1881,56	11026,82	538333,61	2014 1	
12908,38	0,3425	12221,18	538333,61	1843,79	11064,59	527269,02	2	
12908,38	0,3425	12179,46	527269,02	1805,90	11102,48	516166,53	3	
12908,38	0,3425	12137,89	516166,53	1767,87	11140,51	505026,03	4	
12908,38	0,3425	12096,46	505026,03	1729,71	11178,67	493847,36	5	
12908,38	0,3425	12055,17	493847,36	1691,43	11216,95	482630,41	6	
12908,38	0,3425	12014,02	482630,41	1653,01	11255,37	471375,04	7	
12908,38	0,3425	11973,02	471375,04	1614,46	11293,92	460081,12	8	
12908,38	0,3425	11932,15	460081,12	1575,78	11332,60	448748,51	9	
12908,38	0,3425	11891,42	448748,51	1536,96	11371,42	437377,10	10	
12908,38	0,3425	11850,83	437377,10	1498,02	11410,36	425966,73	11	
12908,38	0,3425	11810,38	425966,73	1458,94	11449,44	414517,30	12	
12908,38	0,3425	11770,07	414517,29	1419,72	11488,66	403028,63	2015 1	
12908,38	0,3425	11729,89	403028,63	1380,37	11528,01	391500,62	2	
12908,38	0,3425	11689,86	391500,62	1340,89	11567,49	379933,13	3	
12908,38	0,3425	11649,95	379933,13	1301,27	11607,11	368326,02	4	
12908,38	0,3425	11610,19	368326,02	1261,52	11646,86	356679,16	5	
12908,38	0,3425	11570,56	356679,16	1221,63	11686,75	344992,41	6	
12908,38	0,3425	11531,07	344992,41	1181,60	11726,78	333265,63	7	
12908,38	0,3425	11491,71	333265,63	1141,43	11766,95	321498,68	8	
12908,38	0,3425	11452,48	321498,68	1101,13	11807,25	309691,43	9	
12908,38	0,3425	11413,39	309691,43	1060,69	11847,69	297843,75	10	
12908,38	0,3425	11374,43	297843,75	1020,11	11888,27	285955,48	11	
12908,38	0,3425	11335,61	285955,48	979,40	11928,98	274026,50	12	
12908,38	0,3425	11296,92	274026,50	938,54	11969,84	262056,66	2016 1	
12908,38	0,3425	11258,36	262056,66	897,54	12010,84	250045,82	2	
12908,38	0,3425	11219,93	250045,82	856,41	12051,97	237993,85	3	
12908,38	0,3425	11181,63	237993,85	815,13	12093,25	225900,60	4	
12908,38	0,3425	11143,47	225900,60	773,71	12134,67	213765,93	5	
12908,38	0,3425	11105,43	213765,93	732,15	12176,23	201589,70	6	
12908,38	0,3425	11067,52	201589,70	690,44	12217,94	189371,76	7	
12908,38	0,3425	11029,75	189371,76	648,60	12259,78	177111,98	8	
12908,38	0,3425	10992,10	177111,98	606,61	12301,77	164810,21	9	
12908,38	0,3425	10954,58	164810,21	564,47	12343,91	152466,30	10	
12908,38	0,3425	10917,19	152466,30	522,20	12386,18	140080,12	11	
12908,38	0,3425	10879,92	140080,12	479,77	12428,61	127651,52	12	
12908,38	0,3425	10842,79	127651,52	437,21	12471,17	115180,34	2017 1	
12908,38	0,3425	10805,78	115180,34	394,49	12513,89	102666,46	2	
12908,38	0,3425	10768,89	102666,46	351,63	12556,75	90109,71	3	
12908,38	0,3425	10732,14	90109,71	308,63	12599,75	77509,92	4	
12908,38	0,3425	10695,51	77509,95	265,47	12642,91	64867,05	5	
12908,38	0,3425	10659,00	64867,05	222,17	12686,21	52180,83	6	
12908,38	0,3425	10622,62	52180,83	178,72	12729,66	39451,17	7	
12908,38	0,3425	10586,36	39451,17	135,12	12773,26	26677,91	8	
12908,38	0,3425	10550,22	26677,91	91,37	12817,01	13860,91	9	
13908,38	0,3425	11328,74	13860,91	47,47	13860,91	0,00	10	
suma s.h. plateb v Kč		699841,79		Σ úroků	Σ			Zdroj : vlastní zprac.
poř.cena stroje v Kč		700000,00		75661,01	69841,79			dle zdrojů podniku,
roční úroková míra v %		4,11						2014

Příloha F: Leasingová tabulka pro vysokozdvizný vozík

měs. platba	ú.m. měs.%	s.h plateb	dluh	úrok	částka snížení dluhu	k.s. dluhu	rok, měsíc	úrok za 2011 3 měsíce
96583,94	1,0275	95601,63	301816,04	3101,16	93482,78	208333,26	2011 10	7355,97
4714	1,0275	4618,60	208333,26	2140,62	2573,38	205759,88	11	úrok za rok 2012
4714	1,0275	4571,63	205759,88	2114,18	2599,82	203160,07	12	23206,02
4714	1,0275	4525,13	203160,07	2087,47	2626,53	200533,54	2012 1	úrok za rok 2013
4714	1,0275	4479,11	200533,54	2060,48	2653,52	197880,02	2	18851,87
4714	1,0275	4433,55	197880,02	2033,22	2680,78	195199,24	3	úrok za rok 2014
4714	1,0275	4388,46	195199,24	2005,67	2708,33	192490,91	4	13929,45
4714	1,0275	4343,83	192490,91	1977,84	2736,16	189754,75	5	úrok za rok 2015
4714	1,0275	4299,65	189754,75	1949,73	2764,27	186990,48	6	8364,60
4714	1,0275	4255,92	186990,48	1921,33	2792,67	184197,81	7	úrok za 2016 9 měs.
4714	1,0275	4212,64	184197,81	1892,63	2821,37	181376,44	8	2188,06
4714	1,0275	4169,79	181376,44	1863,64	2850,36	178526,09	9	suma úroků
4714	1,0275	4127,38	178526,09	1834,36	2879,64	175646,44	10	73895,96
4714	1,0275	4085,40	175646,44	1804,77	2909,23	172737,21	11	
4714	1,0275	4043,85	172737,21	1774,87	2939,13	169798,03	12	
4714	1,0275	4002,73	169798,08	1744,68	2969,32	166828,76	2013 1	
4714	1,0275	3962,02	166828,76	1714,17	2999,83	163828,92	2	
4714	1,0275	3921,72	163828,92	1683,34	3030,66	160798,27	3	
4714	1,0275	3881,83	160798,27	1652,20	3061,80	157736,47	4	
4714	1,0275	3842,35	157736,47	1620,74	3093,26	154643,21	5	
4714	1,0275	3803,28	154643,21	1588,96	3125,04	151518,17	6	
4714	1,0275	3764,59	151518,17	1556,85	3157,15	148361,02	7	
4714	1,0275	3726,31	148361,02	1524,41	3189,59	145171,43	8	
4714	1,0275	3688,41	145171,43	1491,64	3222,36	141949,06	9	
4714	1,0275	3650,90	141949,06	1458,53	3255,47	138693,59	10	
4714	1,0275	3613,76	138693,59	1425,08	3288,92	135404,67	11	
4714	1,0275	3577,01	135404,67	1391,28	3322,72	132081,90	12	
4714	1,0275	3540,63	132081,95	1357,14	3356,86	128725,09	2014 1	
4714	1,0275	3504,62	128725,09	1322,65	3391,35	125333,74	2	
4714	1,0275	3468,98	125333,74	1287,80	3426,20	121907,55	3	
4714	1,0275	3433,70	121907,55	1252,60	3461,40	118446,15	4	
4714	1,0275	3398,77	118446,15	1217,03	3496,97	114949,18	5	
4714	1,0275	3364,21	114949,18	1181,10	3532,90	111416,28	6	
4714	1,0275	3329,99	111416,28	1144,80	3569,20	107847,09	7	
4714	1,0275	3296,12	107847,09	1108,13	3605,87	104241,22	8	
4714	1,0275	3262,60	104241,22	1071,08	3642,92	100598,29	9	
4714	1,0275	3229,42	100598,29	1033,65	3680,35	96917,94	10	
4714	1,0275	3196,57	96917,94	995,83	3718,17	93199,77	11	
4714	1,0275	3164,06	93199,77	957,63	3756,37	89443,35	12	
4714	1,0275	3131,88	89443,40	919,03	3794,97	85648,43	2015 1	
4714	1,0275	3100,03	85648,43	880,04	3833,96	81814,47	2	
4714	1,0275	3068,50	81814,47	840,64	3873,36	77941,11	3	
4714	1,0275	3037,29	77941,11	800,84	3913,16	74027,96	4	
4714	1,0275	3006,40	74027,96	760,64	3953,36	70074,60	5	
4714	1,0275	2975,82	70074,60	720,02	3993,98	66080,61	6	
4714	1,0275	2945,56	66080,61	678,98	4035,02	62045,59	7	
4714	1,0275	2915,60	62045,59	637,52	4076,48	57969,11	8	
4714	1,0275	2885,95	57969,11	595,63	4118,37	53850,74	9	
4714	1,0275	2856,60	53850,74	553,32	4160,68	49690,06	10	
4714	1,0275	2827,54	49690,06	510,57	4203,43	45486,62	11	
4714	1,0275	2798,79	45486,62	467,38	4246,62	41240,00	12	
4714	1,0275	2770,32	41240,00	423,74	4290,26	36949,74	2016 1	
4714	1,0275	2742,15	36949,74	379,66	4334,34	32615,40	2	
4714	1,0275	2714,26	32615,40	335,12	4378,88	28236,52	3	
4714	1,0275	2686,65	28236,52	290,13	4423,87	23812,65	4	
4714	1,0275	2659,33	23812,65	244,67	4469,33	19343,33	5	
4714	1,0275	2632,28	19343,33	198,75	4515,25	14828,08	6	
4714	1,0275	2605,51	14828,08	152,36	4561,64	10266,44	7	
4714	1,0275	2579,01	10266,44	105,49	4608,51	5657,92	8	
5716,06	1,0275	3095,43	5657,92	58,14	5657,92	0,00	9	
suma s.h. plateb v Kč		301816,04		Σ úroků	Σ			Zdroj : vlastní zprac.
poř.cena v Kč		301842,00		73895,96	301816,04			dle zdrojů podniku,
roční úrok. míra v %		12,33						2014

Příloha G: Leasingová tabulka pro Ford Transit

měs. platba	ú.m. měs.%	s.h. plateb	dluh	úrok	částka snížení dluhu	k.s. dluhu	rok, měsíc	úrok ke konci 2011
85515,10	0,8042	84832,90	509220,20	4094,98	81420,12	427800,08	2009 1	94750,55
9121,74	0,8042	8976,78	427800,08	3440,23	5681,51	422118,56	2	úrok za rok 2012
9121,74	0,8042	8905,17	422118,56	3394,54	5727,20	416391,36	3	15122,17
9121,74	0,8042	8834,13	416391,36	3348,48	5773,26	410618,10	4	úrok za rok 2013
9121,74	0,8042	8763,65	410618,10	3302,05	5819,69	404798,42	5	5604,84
9121,74	0,8042	8693,74	404798,42	3255,25	5866,49	398931,93	6	suma úroků
9121,74	0,8042	8624,39	398931,93	3208,08	5913,66	393018,27	7	115477,56
9121,74	0,8042	8555,59	393018,27	3160,52	5961,22	387057,05	8	
9121,74	0,8042	8487,33	387057,05	3112,58	6009,16	381047,89	9	
9121,74	0,8042	8419,63	381047,89	3064,26	6057,48	374990,41	10	
9121,74	0,8042	8352,46	374990,41	3015,55	6106,19	368884,22	11	
9121,74	0,8042	8285,83	368884,22	2966,44	6155,30	362728,92	12	
9121,74	0,8042	8219,73	362728,92	2916,95	6204,79	356524,13	2010 1	
9121,74	0,8042	8154,15	356524,13	2867,05	6254,69	350269,44	2	
9121,74	0,8042	8089,10	350269,44	2816,75	6304,99	343964,45	3	
9121,74	0,8042	8024,57	343964,45	2766,05	6355,69	337608,76	4	
9121,74	0,8042	7960,56	337608,76	2714,94	6406,80	331201,95	5	
9121,74	0,8042	7897,05	331201,95	2663,42	6458,32	324743,63	6	
9121,74	0,8042	7834,05	324743,63	2611,48	6510,26	318233,37	7	
9121,74	0,8042	7771,56	318233,37	2559,13	6562,61	311670,75	8	
9121,74	0,8042	7709,56	311670,75	2506,35	6615,39	305055,37	9	
9121,74	0,8042	7648,06	305055,37	2453,15	6668,59	298386,78	10	
9121,74	0,8042	7587,04	298386,78	2399,53	6722,21	291664,57	11	
9121,74	0,8042	7526,52	291664,57	2345,47	6776,27	284888,30	12	
9121,74	0,8042	7466,47	284888,30	2290,98	6830,76	278057,53	2011 1	
9121,74	0,8042	7406,91	278057,53	2236,05	6885,69	271171,84	2	
9121,74	0,8042	7347,82	271171,84	2180,67	6941,07	264230,77	3	
9121,74	0,8042	7289,20	264230,77	2124,86	6996,88	257233,89	4	
9121,74	0,8042	7231,05	257233,89	2068,59	7053,15	250180,74	5	
9121,74	0,8042	7173,37	250180,74	2011,87	7109,87	243070,87	6	
9121,74	0,8042	7116,14	243070,87	1954,69	7167,05	235903,82	7	
9121,74	0,8042	7059,37	235903,82	1897,06	7224,68	228679,14	8	
9121,74	0,8042	7003,06	228679,14	1838,96	7282,78	221396,36	9	
9121,74	0,8042	6947,19	221396,36	1780,40	7341,34	214055,02	10	
9121,74	0,8042	6891,77	214055,02	1721,36	7400,38	206654,64	11	
9121,74	0,8042	6836,79	206654,64	1661,85	7459,89	199194,75	12	
9121,74	0,8042	6782,25	199194,75	1601,86	7519,88	191674,86	2012 1	
9121,74	0,8042	6728,14	191674,86	1541,39	7580,35	184094,51	2	
9121,74	0,8042	6674,47	184094,51	1480,43	7641,31	176453,20	3	
9121,74	0,8042	6621,22	176453,20	1418,98	7702,76	168750,43	4	
9121,74	0,8042	6568,40	168750,43	1357,03	7764,71	160985,73	5	
9121,74	0,8042	6516,00	160985,73	1294,59	7827,15	153158,58	6	
9121,74	0,8042	6464,02	153158,58	1231,65	7890,09	145268,49	7	
9121,74	0,8042	6412,46	145268,49	1168,20	7953,54	137314,95	8	
9121,74	0,8042	6361,30	137314,95	1104,24	8017,50	129297,46	9	
9121,74	0,8042	6310,55	129297,46	1039,77	8081,97	121215,48	10	
9121,74	0,8042	6260,21	121215,48	974,77	8146,97	113068,52	11	
9121,74	0,8042	6210,27	113068,52	909,26	8212,48	104856,04	12	
9121,74	0,8042	6160,73	104856,04	843,22	8278,52	96577,51	2013 1	
9121,74	0,8042	6111,58	96577,51	776,64	8345,10	88232,42	2	
9121,74	0,8042	6062,82	88232,42	709,54	8412,20	79820,21	3	
9121,74	0,8042	6014,46	79820,21	641,89	8479,85	71340,36	4	
9121,74	0,8042	5966,48	71340,36	573,70	8548,04	62792,32	5	
9121,74	0,8042	5918,88	62792,32	504,95	8616,79	54175,53	6	
9121,74	0,8042	5871,66	54175,53	435,66	8686,08	45489,45	7	
9121,74	0,8042	5824,82	45489,45	365,81	8755,93	36733,52	8	
9121,74	0,8042	5778,35	36733,52	295,40	8826,34	27907,18	9	
9121,74	0,8042	5732,26	27907,18	224,42	8897,32	19009,86	10	
9121,74	0,8042	5686,53	19009,86	152,87	8968,87	10040,99	11	
10121,74	0,8042	6259,59	10040,99	80,75	10040,99	0,00	12	
suma s.h. plateb v Kč		509220,20		Σ úroků	Σ			Zdroj : vlastní zprac.
poř. cena v Kč		509289,00		115477,56		509220,20		dle podkladů podniku,
roční úroková míra v %		9,65						2014

Příloha H: Poměrové ukazatelé rentability, likvidity, zadluženosti, aktivity
[7, str. 99 – 111]

Ukazatelé likvidity:

běžná = oběžná aktiva/krátkodobé závazky,

pohotová = (oběžná aktiva – zásoby)/krátkodobé závazky,

hotovostní = peněžní prostředky/krátkodobé závazky.

Ukazatel zadluženosti:

poměr vlastního kapitálu a celkových aktiv = vlastní kapitál/aktiva,

úrokové krytí = EBIT/celkový nákladový úrok,

krytí DM dlouhodob. kapitálem² = dlouhodobý kapitál/DM¹

Ukazatel aktivity:

obrat aktiv = tržby/aktiva celkem,

doba obratu zásob = zásoby/(tržby/360),

doba splatnosti pohledávek = pohledávky/(tržby/360),

doba splatnosti krátkodobých závazků = krátkodobé závazky/(tržby/360)

Ukazatelé rentability:

vlastního kapitálu ROE = čistý zisk (EAT)/vlastní kapitál,

aktiv ROA = čistý zisk (EAT)/aktiva,

tržeb ROS = čistý zisk (EAT)/tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb + tržby z prodeje zboží.

Vysvětlivky:

¹ dle [9, str. 150]

² DM – dlouhodobý majetek

**Příloha CH: Poměrové ukazatelé rentability, likvidity, zadluženosti, aktivity
podniku Nyklíček a spol. s.r.o. v letech 2012 a 2013¹**

Poměrový ukazatel	2013	2012
Likvidity:		
běžná	1,65	2,05
pohotová	0,53	0,97
hotovostní	0,02	0,06
Zadluženosti:		
poměr vlastního kapitálu a celkových aktiv	0,27	0,31
úrokové krytí	1,70	2,70
krytí dlouhodob. majetku dlouhodob. kapitálem ²	1.10	1.34
Aktivity:		
obrat aktiv	1,11	1,53
doba obratu zásob (ve dnech)	159,78	90,57
doba splatnosti pohledávek (ve dnech)	73,20	76,14
doba splatnosti krátkodobých závazků (ve dnech)	142,80	84,02
Rentability v %:		
vlastního kapitálu ROE	1,41	4,79
aktiv ROA	0,37	1,47
tržeb ROS	0,34	1,00

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku a z [7, str. 99 – 111], 2014

Vysvětlivky: ¹ podle českých právních předpisů

² podle [9, str.150]

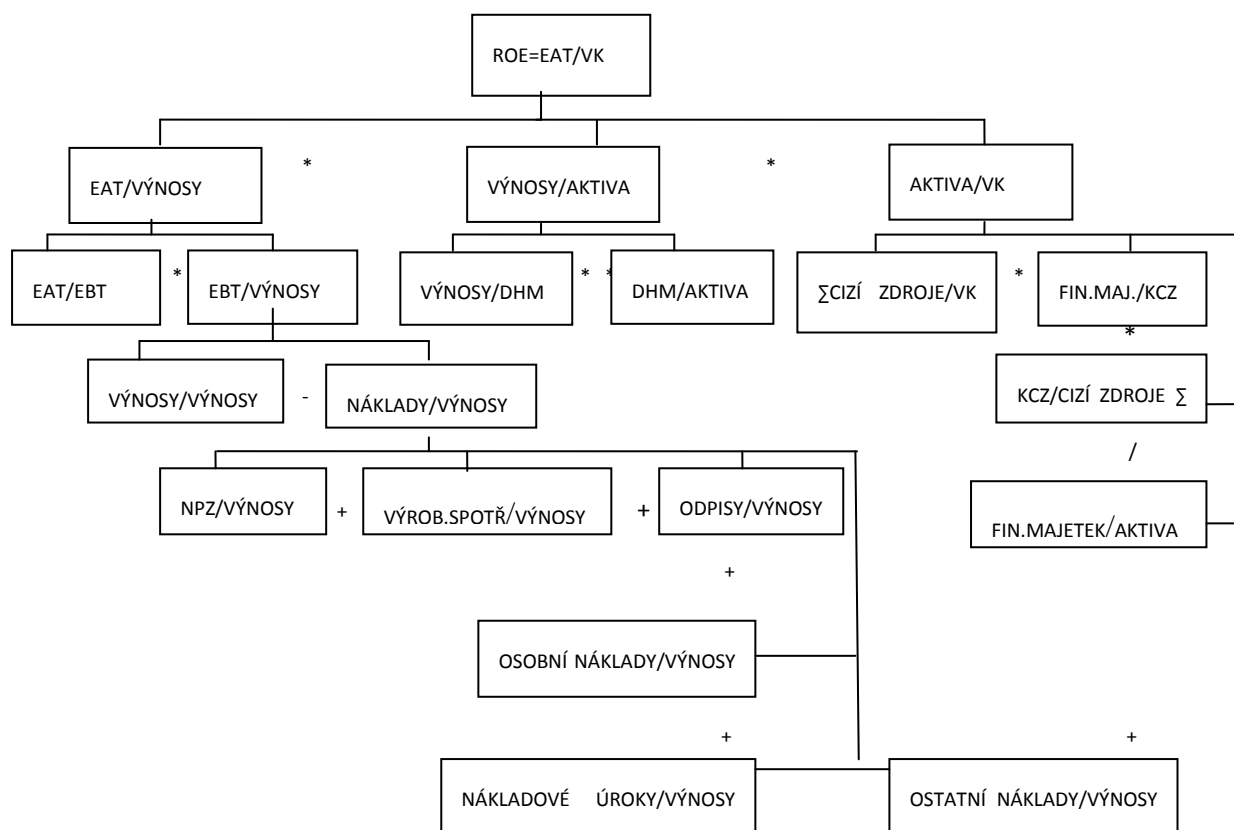
**Příloha I: Poměrové ukazatelé rentability, likvidity, zadluženosti, aktivity podniku
Nyklíček a spol. s.r.o. v letech 2012 a 2013 podle IFRS for SME**

Poměrový ukazatel	2013	2012
Likvidity:		
běžná	1,61	1,98
pohotová	0,54	0,95
hotovostní	0,02	0,06
Zadluženosti:		
poměr vlastního kapitálu a celkových aktiv	0,25	0,28
úrokové krytí	1,57	1,96
krytí dlouhodob. majetku dlouhodob. kapitálem ¹	1.06	1.24
Aktivity:		
obrat aktiv	1,07	1,44
doba obratu zásob (ve dnech)	156,67	89,40
doba splatnosti pohledávek (ve dnech)	75,61	77,66
doba splatnosti krátkodobých závazků (ve dnech)	146,45	87,12
Rentability:		
vlastního kapitálu ROE	1,83%	2,06%
aktiv ROA	0,45%	0,58%
tržeb ROS	0,43%	0,42%

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku a z [7, str. 99 – 111], 2014

¹ podle [9, str.150]

**Příloha J: Pyramidální rozklad ROE podle českých účetních standardů
[9, str. 140, 141]**



LEGENDA:

ROE - rentabilita vlastního kapitálu,

EAT - zisk po zdanění, čistý zisk,

VK - vlastní kapitál,

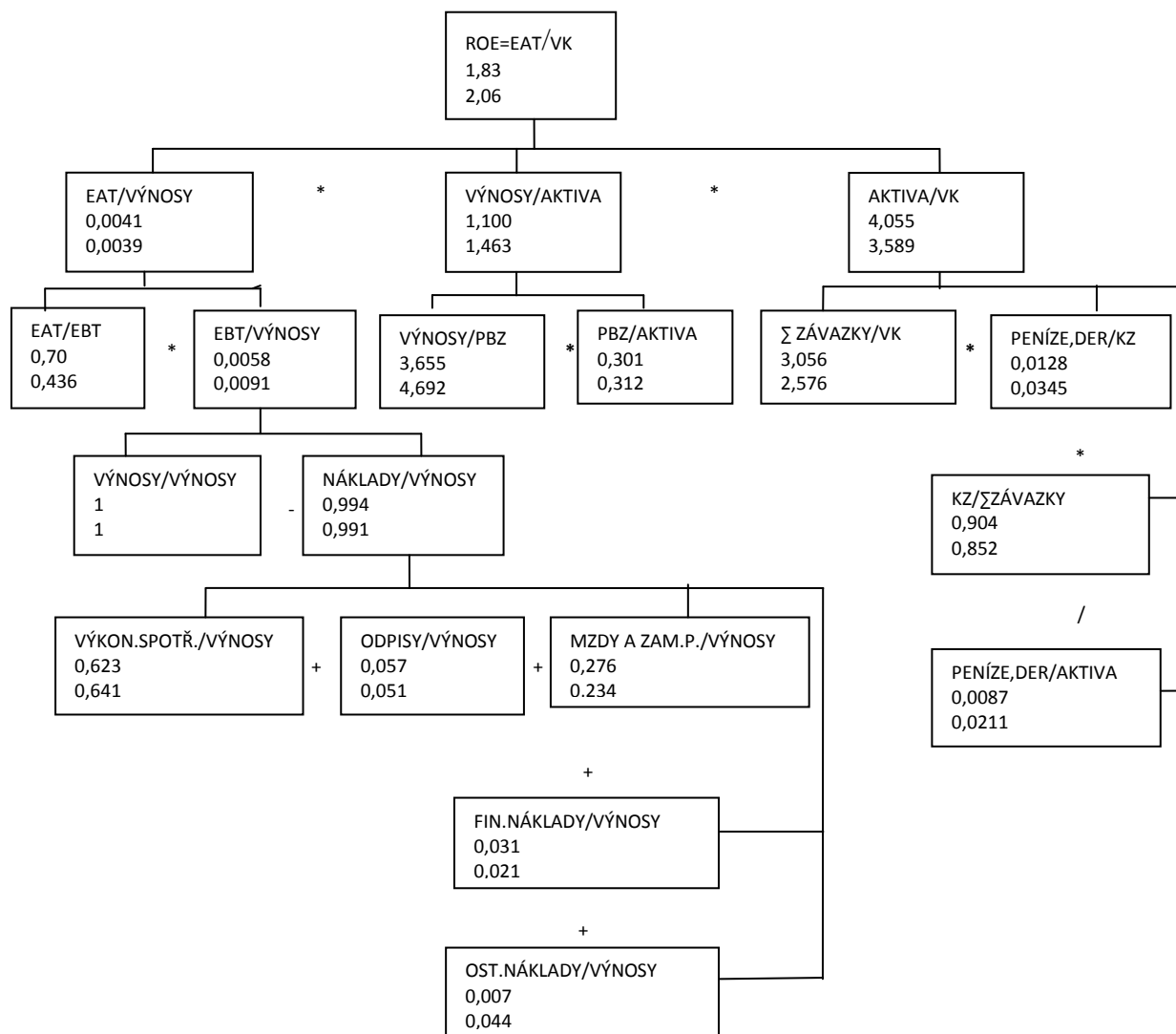
EBT - zisk před zdaněním,

DHM - dlouhodobý hmotný majetek,

KCZ - krátkodobé cizí zdroje,

NPZ - náklady na prodané zboží

Příloha L: Pyramidální rozklad ROE podniku Nyklíček a spol.s.r.o. v letech 2012 a 2013 podle IFRS for SME



Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku a [9, str. 140, 141], 2014

Legenda:

ROE - rentabilita vlastního kapitálu,
 EAT - zisk po zdanění, čistý zisk,
 VK - vlastní kapitál,
 EBT - zisk před zdaněním,
 PBZ - pozemky, budovy, zařízení,
 KZ - krátkodobé závazky,
 KCZ - krátkodobé cizí zdroje
 DER - deriváty
 ZAM.P. - zaměstnanecké požitky

V IFRS for SME jsou místo poměru:

- výnosy/DHM a DHM/aktiva použity poměr výnosy/PBZ a poměr PBZ/aktiva
 - Σ cizí zdroje/VK a KCZ/Σ cizí zdroje použity Σ závazky/VK a KZ/Σ závazky
 - fin. majetek/KCZ a fin. majetek/aktiva použity peníze, der./KZ a peníze, der./aktiva
 - místo NPZ/výnosy, výrob.spotřeba/výnosy, osobní náklady/výnosy a
 nákladové úroky/výnosy použity výkon.spotř./výnosy, mzdy a zam. požitky/výnosy a
 finanční náklady/výnosy

Vysvětlivky:

2. řádek v políčku - rok 2013
 3. řádek v políčku - rok 2012

**Příloha M: Příloha k účetní závěrce vypracované podle IFRS for SME podniku
Nyklíček a spol. s.r.o. za rok 2013**

- Účetní závěrka podniku Nyklíček a spol. s.r.o. za rok 2013 byla zpracována **v souladu se Standardem IFRS for SME**
- **Přehled účetních pravidel**, které byly použity při zpracování účetní závěrky:

a) oceňovací základna

- pozemků, budov, zařízení, nehmotných aktiv - používají se pořizovací ceny, včetně přímo přiřaditelných nákladů (doprava, instalace, montáž), v případě pořízení strojů ze zahraničí je používán pro přepočet fakturované ceny denní kurz platný v den uskutečnění účetního případu,
- majetku z finančního leasingu zařazeného do majetku firmy - bylo provedeno ocenění současnou hodnotou, vypočtenou pomocí implicitní úrokové sazby,
- zásob materiálu a zboží - oceňují se metodou vážených průměrných pořizovacích cen včetně přímo přiřaditelných nákladů k zásobám zboží a materiálu (v případě pořízení materiálu ze zahraničí je pro přepočet fakturované ceny používán také denní kurz platný v den uskutečnění účetního případu),
- zásob výrobků a nedokončené výroby - použita metoda standardních nákladů,
- pohledávek, závazků – oceňují se transakční cenou,
- výnosů, nákladů – oceňují se reálnou hodnotou.

Při následném oceňování se budovy, zařízení, nehmotný majetek snižují o odpisy, případně se snižuje hodnota majetku ještě, podobně jako u zásob, pokud jeho užitná hodnota neodpovídá ocenění v účetnictví nebo prodejní cena snižená o náklady související s prodejem je nižší než ocenění v účetnictví. U pohledávek se jejich hodnota snižuje, pokud je ohrožena splatnost pohledávky.

b) metoda odpisování

- dle odpisového plánu, vypracovaného podnikem na základě průměrné doby používání majetku lineárním způsobem,
- u technického zhodnocení stavby je uplatněna metoda komponentního odpisování v případě modernizace střechy, oken a sociálního zařízení,

- odepisuje se, na základě souhlasu majitelů, i modernizace pronajatého objektu tkalcovny, a to buď lineárním způsobem, nebo komponentním způsobem.
- c) metoda kurzových rozdílů
kurzové rozdíly při platbě zahraničních faktur, při příjmu peněz v cizí měně i při přepočtu zahraničních závazků, pohledávek a finančních prostředků v hotovosti či na účtu v bance ke konci účetního období se účtují výsledkově.
- d) metoda odložené daně
při výpočtu odložené daně podnik vychází z rozvahového přístupu, tzn., že zjišťuje přechodné rozdíly mezi daňovou a účetní zůstatkovou cenou aktiv (budov, zařízení a pohledávek). Odložená daň není uplatněna z titulu zařazení majetku z finančního leasingu do majetku firmy, neboť se nejedná o přechodný rozdíl, který by vyplýval z rozdílného daňového a účetního způsobu odpisování. Jedná se o trvalý rozdíl, protože tato položka není podle účetní i daňové legislativy uznatelná.
- e) změna účetních pravidel
v IFRS for SME bylo na rozdíl od českého účetnictví použito komponentní odpisování u vybraného pronajatého DHM, který firma na základě souhlasu majitelů odepisuje a
v souladu se Standardem IFRS for SME byl zařazen do majetku firmy majetek z finančního leasingu.
- f) jako funkční měnu pro prezentování účetní závěrky v IFRS for SME si podnik zvolil Kč.

- **Výkaz o finanční situaci firmy k 31.12.2013**

- a) Struktura pohledávek firmy k 31.12.2013 v tis. Kč k položce 2. ve výkazu:

Položka	2013	2012
Pohledávky z obchodních vztahů ¹	17 560	21 895
Poskytnuté zálohy na zásoby	775	349
Pohledávky vyplývající z převodu časového rozlišení	519	794
Pohledávky celkem	18 854	23 038

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Vysvětlivky: ¹ po snížení hodnoty pohledávek po lhůtě splatnosti ve výši 693 tis. Kč

Podnik nemá žádné pohledávky za spřízněnými stranami.

Firma eviduje v roce 2013 i 2012 ještě podmíněné aktivum ve výši 2 296 942 Kč za p. Píchou a firmou NIMEX, které se neuvádějí v rozvaze. Pohledávky byly odepsány a zařazeny mezi podmíněná aktiva v roce 2012, protože zvýšení ekonomického prospěchu pro firmu je spíše nepravděpodobné.

b) Struktura zásob firmy k 31.12.2013 v tis. Kč k položce 4 ve výkazu:

Položka	2013	2012
Materiál	9 759	5 012
Nedokončená výroba a polotovary	25 612	18 366
Výrobky	1 892	861
Zboží	1 805	2 282
Celkem	39 068	26 521

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Nedokončená výroba a polotovary se týkají rozpracované výroby ke konci roku. Odběratelé přebírají poslední dodávky výrobků 10.12., proto firma vykazuje vysoký stav nedokončené výroby a polotovarů koncem roku. Zahraniční odběratel přebírá výrobky začátkem ledna. Nárůst zásob materiálu v roce 2013 oproti roku 2012 nastal v důsledku předzásobení firmy přízí pro rok 2014.

c) Struktura pozemků, budov, zařízení, nehmotných aktiv v tis. Kč k pol. 6 a 7 ve výkazu:

Položka	Stav k 31.12.2012 netto	Nákup a rozpr. výroba	Odpisy	Prodej	Vyřazení	Stav k 31.12.2013
Pozemky	570	20	0	0	0	590
Budovy	4 430	263	340	0	0	4 353
Zařízení	18 195	4 221	4 909	0	0	17 507
Nedokonč. majetek	0	2 843	0	0	0	2 843
Celkem	23 195	7 347	5 249	0	0	25 293
Nehmotná aktiva (software)	44	9	20	0	0	33

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Do zařízení a nehmotných aktiv podnik zařazuje majetek s dobou použitelností delší než 1 rok od pořizovací ceny vyšší než 3 000 Kč. Budovy představují modernizaci na pronajaté budově, která je prováděna se souhlasem majitelů budovy. V položce zařízení je zahrnut i majetek z finančního leasingu. Nedokončené investice se týkají pořízení a modernizace šlichtovacího stroje a modernizace střechy pronajaté budovy. V roce 2014 podnik neprodal žádné pozemky, zařízení, nehmotná aktiva. Majetek, který firma vyřadila z užívání a zlikvidovala byl odepsaný a v netto stavu k 31.12.2012 již není zahrnut, proto se neuvádí ani v kolonce vyřazení.

- d) Struktura krátkodobých obchodních a jiných závazků v tis. Kč k pol. 12 výkazu:

Položka	2013	2012
Závazky z obchodních vztahů	30 054	18 952
Závazky ke společníkům	240	140
Závazky k zaměstnancům	1 319	1 231
Závazky ze soc. a zdravotního pojištění	1 340	1 319
Stát - daňové závazky a dotace	732	2 223
Dohadné účty pasivní a výdaje příštích období	1 490	1 438
Jiné závazky	1 344	541
Celkem	36 519	25 844

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Největší část závazků tvoří závazky z obchodních vztahů. Více než 40% závazků v roce 2013 jsou zahraniční závazky. Nárůst obchodních závazků souvisí s nákupem přízí podniku pro rok 2014, nákupem investic a prodloužením splatnosti ze strany některých dodavatelů.

Závazky ke společníkům vyplývají z rozdělení zisku. Závazky k zaměstnancům a ze sociálního a zdravotního pojištění vyplývají z výplatní listiny mezd zaměstnanců. Závazky vůči státu se týkají odvodu DPH, daně z příjmu právnických osob a daně z příjmu fyzických osob, které podnik odvádí za své zaměstnance.

- e) Krátkodobý finanční závazek ve výši 20 760 tis. Kč v položce 13 výkazu se týká revolvingového bankovního úvěru, který firma využívá k překlenutí nedostatku finančních prostředků, zejména k financování zásob.

- f) Dlouhodobý odložený daňový závazek ve výši 152 tis. Kč v položce 14 výkazu vychází z rozdílu daňových a účetních zůstatkových cen budov, zařízení a nehmotných aktiv a z rozdílu účetní a daňové hodnoty pohledávek. Odložená daň nebyla uplatněna u majetku zařazeného do majetku firmy z finančního leasingu, protože se u něho nejedná o přechodný rozdíl, který by vyplýval z rozdílného daňového a účetního způsobu odpisování.
- g) Dlouhodobý obchodní závazek ve výši 4 103 tis. Kč v položce 16 výkazu se týká finančního leasingu, pořízeného v letech 2009, 2011 a 2012, který byl oceněn současnou hodnotou, vypočtenou pomocí implicitní úrokové sazby.
- h) Dlouhodobý finanční závazek ve výši 1 739 tis. Kč, v položce 17 výkazu, banka poskytla na opravu textilních strojů a pořízení dopravního prostředku. Podnik dlouhodobý bankovní úvěr splácí dle dohodnutého splátkového kalendáře.
- i) Vlastní kapitál v položce 19 výkazu tvoří zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení závazků.

- **Výkaz o úplném výsledku firmy k 31.12.2013**

Firma nemá zahraniční jednotky, proto se nepřevádějí žádné jejich zisky či ztráty. O změně reálné hodnoty zajišťovacích nástrojů i o aktuárských ziscích nebo ztrátách souvisejících se zaměstnaneckými požitky nebylo účtováno.

- a) Struktura výnosů z hlavní činnosti v tis. Kč k pol. 1 výkazu:

Položka	2013	2012
Tržby za prodej zboží	633	130
Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	88 293	102 079
Tržby z prodeje zařízení a materiálu	845	4 589
Ostatní provozní výnosy	2 327	939
Ostatní finanční výnosy	358	1 087
Celkem	92 456	108 824

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Hlavním předmětem činnosti firmy je výroba textilních tkanin pro tuzemské i zahraniční odběratele. Tržby za prodej vlastních výrobků se v roce 2013 snížily oproti roku 2012. Byly nepříznivě ovlivněny zejména tím, že zahraniční odběratel nestačil převzít objednané výrobky a změnil termín dodání dalších výrobků, čímž se podstatně zvýšila nedokončená výroba.

b) Daňové i nedaňové náklady k pol. 4 výkazu:

Položka	2013	2012
Náklad na prodané zboží	505	4 496
Výkonová spotřeba	57 601	68 716
Osobní náklady	25 513	25 405
Daně a poplatky	162	128
Odpisy	5 268	5 582
Ostatní provozní náklady	0	1 191
Celkem	89 049	105 518

Zdroj: vlastní zpracování z podkladů podniku, 2014

Podnik používá klasifikaci druhového členění nákladů. Nižší objem nákladů v roce 2013 souvisí s poklesem tržeb. Odpisy zahrnují i odpisy z majetku pořízeného z finančního leasingu a komponentní odpisy majetku. Do výkonové spotřeby byly promítnuty i vyloučení nedokončené výroby a aktivace z tržeb podle českých účetních pravidel. Rozdíly výsledků z titulu zařazení majetku z finančního leasingu do majetku firmy a snížení hodnoty pohledávek byly zařazeny do ostatních provozních nákladů.

c) Daň z příjmu v pol. 4 výkazu zahrnuje daň splatnou a změnu odložené daně. Daň z příjmu, kterou si firma vypočítala, nebyla změněna, vzhledem k tomu, že změny, které byly provedeny v účetnictví IFRS for SME jsou buď daňově neuznatelné, nebo výsledek nemění (reklasifikace některých položek rozvahy). Odložená daň byla v IFRS for SME znovu propočtena a doúčtována (viz tabulky č. 34 – 39).

- **Výkaz o změnách vlastního kapitálu a nerozdělených ziscích**

Základní kapitál se neměnil. Výkaz zahrnuje změny v nerozděleném zisku. Jedná se o rozdělení zisku, výsledek hospodaření za rok 2013 a dále o ztrátu vyplývající ze změn v účetních pravidlech (ze zahrnutí finančního majetku do majetku firmy a z komponentního odpisování) a z opravy minulých období týkající se odložené daně.

- **Výkaz o peněžních tocích**

Výkaz byl sestaven v členění na peněžní toky z provozní činnosti, z financování a investování. Peněžní tok z provozní činnosti byl sestaven nepřímou metodou, ostatní části výkazu přímou metodou.

- Po **skončení účetního období** nedošlo k žádným událostem, které by ovlivnily hodnoty, vykázané ve výkazech podniku zpracované podle IFRS for SME za rok 2013.
- **Spřízněnými osobami** jsou pouze společníci firmy, které nevlastní žádnou jinou firmu. S těmito společníky, s výjimkou výplaty podílů na ziscích, neprobíhají žádné transakce.

Příloha N: Výkaz o finanční situaci firmy Nyklíček a spol. s.r.o. k 1.1.2012 v tis.Kč

Položka	
Krátkodobá aktiva	
1. peníze a peněžní ekvivalenty	1 552
2. obchodní a ostatní pohledávky	24 973
3. finanční aktiva (kromě těch, která jsou uvedena pod body 1, 2, 10, 11),	0
4. zásoby	22 139
Dlouhodobá aktiva	
5. pozemky, budovy a zařízení	21 604
6. investice do nemovitostí, oceněné reálnou cenou výsledkově	0
7. nehmotná aktiva	11
8. biologická aktiva oceněná pořizovací cenou, upravenou o oprávky a snížení hodnoty	0
9. biologická aktiva, vykazována reálnou cenou výsledkově	0
10. investice do přidružených společností	0
11. investice do společných podniků	0
Krátkodobé závazky	
12. obchodní a jiné závazky	22 659
13. finanční závazky (kromě závazků uvedených v bodech 12 a 15),	20 000
Dlouhodobé závazky	
14. odložené daňové závazky a odložené daňové pohledávky	388
15. rezervy	0
16. dlouhodobý obchodní závazek (fin. leasing)	402
17. dlouhodobý finanční závazek	5 657
18. podíl, nezakládající ovládnutí, který se vykazuje ve vlastním kapitálu odděleně od vlastního kapitálu připadající vlastníků společnosti	0
19. vlastní kapitál připadající vlastníků mateřské společnosti	21 173

Zdroj: vlastní zpracování dle předlohy [8, str. 27, 204], stanovující minimální rozsah výkazu, 2014

Při převodu účetní závěrky dle českých právních předpisů k 1.1.2012 na IFRS for SME byly provedeny následující úpravy:

- reklasifikace nákladů příštích období do obchodních a jiných pohledávek,
- reklasifikace výdajů příštích období do obchodních a jiných závazků,
- pozemky, stavby a samostatné movité věci byly zařazeny do položky pozemky, budovy, zařízení,
- krátkodobý bankovní úvěr byl zařazen do položky finanční závazky,
- dlouhodobý bankovní úvěr firmy je uveden v položce dlouhodobý finanční závazek,
- poskytnutá záloha na zásoby byla přeřazena do obchodních a jiných pohledávek,

- rozdíl komponentních odpisů oproti odpisům, které zaúčtovala firma podle svého odpisového plánu k 1.1.2012, byl promítnut do vlastního kapitálu a do položky pozemky, budovy a zařízení (145 tis. Kč),
- změny z titulu zařazení majetku z finančního leasingu jsou začleněny do položky pozemky, budovy a zařízení a krátkodobých a dlouhodobých závazků, vyloučení původních splátek, promítnutí nových leasingových splátek vypočtených metodou efektivní úrokové míry a započtení odpisů z majetku pořízeného z finančního leasingu a úroky jsou promítnuty do vlastního kapitálu firmy (údaje z tab. č. 14).

V souladu s IFRS for SME, oddílem 35 byly využity následující výjimky:

- pro položku pozemky, budovy a zařízení bylo využito přecenění, které podnik provedl před datem přechodu na IFRS for SME (pořizovací cena snižená o oprávkou),
- u odložené daně nebyla promítnuta změna z rozdílů daňové základny a účetní hodnoty aktiv či závazků z titulu komponentního odpisování modernizace střechy, oken a sociálního zařízení.

Abstract

TĚŠINOVÁ, Andrea. *Harmonizace účetního výkaznictví malých a středních podniků*. Diplomová práce. Plzeň: Fakulta ekonomická ZČU v Plzni, 113 s., 2015

Klíčová slova: standard IFRS for SME, účetní systém ČR, výkonnost podniku v závislosti na systému účetního vykazování

Tato diplomová práce je zaměřena na porovnání účetního výkaznictví stanovené standardem IFRS for SME s účetním systémem ČR, který používají malé a střední podniky a na definování rozdílů mezi těmito dvěma systémy. Nejprve je pozornost věnována důvodům a postupu harmonizace účetního výkaznictví ve světě. V praktické části byly výsledky ve vybraných oblastech ve zvoleném podniku za léta 2012 a 2013 podle právních předpisů ČR upraveny dle standardu IFRS for SME, s uvedením také metodického postupu, všech nutných propočtů a způsobů zaúčtování jednotlivých účetních operací. V závěru práce jsou uvedeny výkazy za zvolený podnik dle IFRS for SME s přehledem všech provedených změn a dále porovnání výsledků výkonnosti podniku v závislosti na systému účetního vykazování. Diplomová práce by měla pomoci pracovníkům firmy při aplikaci standardu IFRS for SME.

Abstract

TĚŠINOVÁ, Andrea. *Harmonization of Financial Reporting of Small and Medium-sized Enterprises*. Diploma thesis. Plzeň: Faculty of Economics, University of West Bohemia, 113 p., 2015

Key words: Standard IFRS for SMEs, accounting system used in the Czech Republic, performance of the enterprise in dependence on the financial reporting system.

This diploma thesis compares the financial reporting set by the Standard IFRS for SMEs with the accounting system used by the small and medium-sized enterprises in the Czech Republic and indicates the differences between these two systems. At the beginning, the diploma thesis focuses on the reasons and harmonization process of the world financial reporting. In the practical part, the results of the representative financial statement items of the chosen enterprise in 2012 and 2013 by the system according to the law of the Czech Republic were adapted to the Standard IFRS for SMEs, introducing also the methodology, all necessary calculations and accounting procedures of individual transactions. The financial statements in accordance with IFRS for SMEs of the chosen enterprise with a survey of all introduced modifications and a comparative statement of the performance indexes of the enterprise in dependence on the financial reporting system are presented at the end. The diploma thesis should help the employees of the enterprise with the Standard IFRS for SMEs implementation.