



Výkaz zisku a ztráty dle české legislativy a mezinárodních účetních standardů na příkladu vybraného podnikatelského subjektu

Bakalářská práce

Studijní program: B6208 – Ekonomika a management
Studijní obor: 6208R085 – Podniková ekonomika

Autor práce: **Gabriela Havlíčková**
Vedoucí práce: Ing. Olga Malíková, Ph.D.





Income Statement according to Czech Legislative and International Financial Reporting Standards on the example of selected company

Bachelor thesis

Study programme: B6208 – Economics and Management

Study branch: 6208R085 – Business Administration

Author: **Gabriela Havlíčková**

Supervisor: Ing. Olga Malíková, Ph.D.



ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Gabriela Havlíčková**
Osobní číslo: **E12000612**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Podniková ekonomika**
Název tématu: **Výkaz zisku a ztráty dle české legislativy a mezinárodních účetních standardů na příkladu vybraného podnikatelského subjektu**
Zadávací katedra: **Katedra financí a účetnictví**

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

1. Teoretická východiska k tématu výkaznictví
2. Komparace přístupů k sestavení výkazu zisku a ztráty dle české legislativy a dle mezinárodních účetních standardů
3. Rozdíly ve vykazování vybraných nákladů a výnosů dle české účetní legislativy a IFRS na příkladu zvolené společnosti
4. Horizontální a vertikální analýza výkazu zisku a ztráty



Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: **30 normostran**

Forma zpracování bakalářské práce: **tištěná/elektronická**

Seznam odborné literatury:

JÍLEK, Josef a Jitka SVOBODOVÁ. Účetnictví podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví 2013. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013.

ISBN 978-80-247-4710-1.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. 4. vyd. Brno: Biz Books, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.

KNÁPKOVÁ, Adriana a Drahomíra PAVELKOVÁ. Finanční analýza - Komplexní průvodce s příklady. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013.

ISBN 978-80-247-4456-8.

ROBINSON, Thomas R. a Elaine HENRY, et al. International Financial Statement Analysis. Kanada: CFA Institute, 2009. ISBN 978-0-470-28766-8.

Elektronická databáze článků ProQuest (knihovna.tul.cz).

Vedoucí bakalářské práce:

Ing. Olga Malíková, Ph.D.

Katedra financí a účetnictví

Konzultant bakalářské práce:

Ing. Dana Klímová

EPOKA, s.r.o., finanční a daňový poradce

Datum zadání bakalářské práce: **30. října 2015**

Termín odevzdání bakalářské práce: **31. května 2017**

doc. Ing. Miroslav Žižka, Ph.D.
děkan



doc. Dr. Ing. Olga Hasprová
vedoucí katedry

V Liberci dne 30. října 2015

Anotace

Hlavním cílem bakalářské práce je porovnání rozdílů v sestavování výkazu zisku a ztráty dle české účetní legislativy a mezinárodních účetních standardů ve firmě Crystalex CZ, s. r. o. Bakalářská práce ukazuje vývoj této společnosti v letech 2009 – 2014 pomocí vertikální a horizontální analýzy a uvažuje přechod na účtování dle mezinárodních účetních standardů. Důležitým podkladem při zpracování daného tématu byly dostupné účetní závěrky firmy.

Klíčová slova

Horizontální analýza

Mezinárodní účetní standardy (IFRS)

Náklady

Účetní závěrka

Vertikální analýza

Výkaz zisku a ztráty

Výnosy

Zadluženost

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé bakalářské práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li bakalářskou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Bakalářskou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím mé bakalářské práce a konzultantem.

Současně čestně prohlašuji, že tištěná verze práce se shoduje s elektronickou verzí, vloženou do IS STAG.

Datum: 26.4.2016

Podpis: Kadeřkova!

Anotation

Income Statement according to Czech Legislative and International Financial Reporting Standards on the example of selected company

The main aim of the bachelor thesis is to compare the differences in drawing up the income statement according to Czech legislative and international financial reporting standards in Crystalex CZ, s. r. o. company. Bachelor thesis indicates the development of the company in the years 2009 – 2014 using vertical and horizontal analysis and considers the change of accounting according to international financial reporting standards. Available final statements and annual reports of the company were an important basis for writing this topic.

Key words

Expenses

Final accounts

Horizontal analysis

Income statement

Indebtednes

International Financial Reporting Standards

Revenues

Vertical analysis

Obsah

| | |
|--|----|
| Seznam obrázků..... | 9 |
| Seznam tabulek..... | 10 |
| Seznam použitých zkratk a symbolů | 11 |
| Úvod | 12 |
| 1 Mezinárodní harmonizace účetnictví..... | 14 |
| 1. 1 Implementace směrnic EU regulujících účetní závěrky | 14 |
| 1. 2 Přijetí IFRS | 15 |
| 2 Rozbor výkazu zisku a ztráty dle ČÚL..... | 16 |
| 2. 1 Účetní jednotky mající povinnost sestavovat účetní závěrku | 16 |
| 2. 1. 1 Povinnosti účetních jednotek plynoucí z jejich kategorizace..... | 18 |
| 2. 2 Podnikatelské subjekty, na něž se ZOÚ nevztahuje | 20 |
| 2. 3 Účetní závěrka | 22 |
| 2. 3. 1 Obsah účetní závěrky | 23 |
| 2. 4 Výkaz zisku a ztráty..... | 23 |
| 2. 4. 1 VZZ v druhovém a účelovém členění | 26 |
| 2. 5 Oceňování majetku | 27 |
| 3 Teoretická východiska pro sestavení VZZ dle IFRS..... | 29 |
| 3.1 Účetní závěrka dle IFRS | 29 |
| 3. 1. 1 Základní prvky účetní závěrky..... | 30 |
| 3. 1. 2 Obsah účetní závěrky | 31 |
| 3. 2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření | 33 |
| 3. 2. 1 Výkaz zisku a ztráty | 34 |
| 3. 3 Výchozí varianty oceňování | 36 |
| 4 Představení společnosti Crystalex CZ, s. r. o. | 38 |
| 4. 1 Historie firmy až po současnost..... | 38 |
| 4. 2 Kategorizace společnosti a povinnosti pro ni plynoucí | 39 |
| 4. 3 Hospodaření firmy Crystalex CZ..... | 41 |
| 4. 3. 1 Náklady | 43 |
| 4. 3. 2 Výnosy | 44 |
| 4. 4 Horizontální a vertikální analýza nákladů a výnosů | 45 |

| | |
|---|----|
| 4. 4. 1 Vertikální analýza nákladů..... | 46 |
| 4. 4. 2 Vertikální analýza výnosů..... | 47 |
| 4. 4. 3 Horizontální analýza nákladů..... | 48 |
| 4. 4. 4 Horizontální analýza výnosů..... | 50 |
| 4. 4. 5 Zhodnocení finanční situace a prognóza budoucího vývoje firmy | 51 |
| 5 Přejchod z národního způsobu vykázování na IFRS | 53 |
| 5. 1 Před zavedením IFRS | 54 |
| 5. 2 Příprava přechodu na IFRS | 55 |
| 5. 3 Shrnutí rozdílů mezi ČÚL a IFRS týkajících se VZZ | 56 |
| 5. 3. 1 Deskripce vybraných nákladových položek společnosti a jejich komparace z hlediska pohledu ČÚL a IFRS..... | 58 |
| 5. 4 Proces převodu na IFRS | 63 |
| 5. 4. 1 Analýza peněžních částek u peněžních jednotek | 65 |
| 5. 4. 2 Důsledky přechodu na IFRS | 65 |
| Závěr..... | 65 |
| Seznam použité literatury | 68 |
| Seznam příloh..... | 74 |

Seznam obrázků

| | |
|---|----|
| Obr. 1 Vývoj nákladových položek v letech 2009 – 2014 | 49 |
|---|----|

Seznam tabulek

| | |
|--|----|
| Tab. 1 Kategorizace podniků | 17 |
| Tab. 2 Kategorizace účetních jednotek | 18 |
| Tab. 3 Povinnosti účetních jednotek vyplývající z jejich kategorizace | 20 |
| Tab. 4 Přehled skupin nákladů a výnosů | 26 |
| Tab. 5 Druhové členění nákladů | 35 |
| Tab. 6 Účelové členění nákladů | 35 |
| Tab. 7 Základní informace o firmě | 38 |
| Tab. 8 Rozhodující kritéria pro určení kategorie firmy | 40 |
| Tab. 9 Přehled aktiv a pasiv firmy..... | 41 |
| Tab. 10 Podíl vlastního kapitálu a cizích zdrojů na financování majetku firmy..... | 43 |
| Tab. 11 Přehled nákladů v letech 2009 – 2014 | 44 |
| Tab. 12 Přehled výnosů v letech 2009 – 2014 | 45 |
| Tab. 13 Vertikální analýza nákladů | 47 |
| Tab. 14 Vertikální analýza výnosů | 48 |
| Tab. 15 Horizontální analýza nákladů | 49 |
| Tab. 16 Horizontální analýza výnosů | 51 |
| Tab. 17 Horizontální analýza výsledku hospodaření..... | 51 |

Seznam použitých zkratek a symbolů

ČÚL – česká účetní legislativa

FO – fyzické osoby

IFRS – Mezinárodní standardy finančního výkaznictví

IAS – (původní) Mezinárodní účetní standardy

IASB – Rada pro mezinárodní účetní standardy

IASC – Výbor pro mezinárodní účetní standardy

PO – právnické osoby

ÚJ – účetní jednotky

VH – výsledek hospodaření

VZZ – výkaz zisku a ztráty

V500 - vyhláška 500/2002 Sb.

ZOÚ - zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů

Úvod

S ohledem na ekonomickou globalizaci postupně vzrůstají požadavky na mezinárodní harmonizaci účetnictví. Důvodem je zajištění srovnatelnosti vykazovaných informací o finanční situaci a výkonnosti podnikatelských subjektů působících v různých národních podmínkách. Účetnictví založené pouze na národní regulaci neposkytuje srozumitelné informace pro všechny potenciální uživatele, proto je potřebné poskytovat informace založené na mezinárodně uznávaných účetních koncepcích, zásadách a standardních řešeních.

Tato bakalářská práce definuje účetní jednotky, na něž se dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví vztahuje povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku v souladu s českými účetními předpisy. Dále ukazuje, které podnikatelské subjekty musí k sestavení účetní závěrky použít mezinárodní účetní standardy IFRS a z jakých důvodů dle nich mohou začít některé podniky vykazovat dobrovolně.

Teoretická část se zabývá především problematikou sestavení účetní závěrky s důrazem na výkaz zisku a ztráty. Objasňuje účel účetní závěrky, předpoklady k jejímu sestavení a požadavky na její obsah. Poukazuje také na hlavní rozdíly, které nastaly u výkazu zisku a ztráty s platností novelizace zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví od 1. 1. 2016. Zmíněná část byla zpracována na základě poznatků získaných rešerší odborné literatury a zveřejněných odborných článků týkajících se tématu bakalářské práce.

V praktické části byla provedena deskripce sklářské společnosti Crystalex CZ, s. r. o., která v roce 2009, po rozpadu skupiny výrobců Bohemia Crystalex Trading, získala nového majitele. Tato část vychází z provedení analýzy veřejně dostupných výkazů a výročních zpráv a na jejich základě zachycuje vývoj činnosti dané společnosti po jejím vzniku až do roku 2014. Pro účel zhodnocení výkonnosti Crystalexu byla využita především horizontální a vertikální analýza nákladů a výnosů. Vzhledem k danému tématu bakalářské práce je zde pomocí syntézy poznatků nastíněn přechod na účtování a sestavení účetní závěrky dle mezinárodních účetních standardů.

Cílem této práce bylo poskytnutí doporučení pro firmu Crystalex, jak by měla postupovat při přechodu na vykazování dle IFRS. Je zde poukázáno na rozdílný pohled mezinárodních

účetních standardů a české účetní legislativy na předmět účetnictví a provedena komparace těchto dvou přístupů, zejména u sestavování výkazu zisku a ztráty. Jsem si však vědoma, že rozsah bakalářské práce nedovoluje pokrýt celou tuto problematiku do podrobností, proto jsou v následujících kapitolách popsány jen rozdíly, které se bezprostředně týkají výkazu zisku a ztráty.

1 Mezinárodní harmonizace účetnictví

S ohledem na ekonomickou globalizaci postupně vzrůstají požadavky na mezinárodní harmonizaci účetnictví zahrnující zajištění srovnatelnosti vykazovaných informací o finanční situaci a výkonnosti podnikatelských subjektů působících v různých národních podmínkách. Cílem je sjednocování pravidel, nejen za účelem vytvoření kvalitních podkladů pro podnikatelské rozhodnutí, ale i z důvodu poskytování dotací, podpor a grantů. Hlavním zdrojem pro získání podkladů, na jejichž základě dochází k podnikatelským rozhodnutím, se rozumí ekonomické informace získávané z výstupů účetnictví, jež mají podobu účetních výkazů. Účetnictví založené pouze na národní regulaci však neposkytuje srozumitelné informace pro všechny potenciální uživatele, proto je potřebné poskytovat informace založené na mezinárodně uznávaných účetních koncepcích, zásadách a standardních řešeních. [1], [2], [3]

1. 1 Implementace směrnic EU regulujících účetní závěrky

Snaha o harmonizaci účetnictví v rámci EU se projevila povinností členských států implementovat dvě zásadní směrnice. Důvodem bylo sblížení účetních systémů a zajištění srovnatelnosti účetních výkazů v rámci daného území. Jako první byla přijata 4. směrnice EU z roku 1978, která regulovala formu účetních výkazů a jejich obsah, pravidla oceňování, podobu příloh a výroční zprávy. Další byla do účetní legislativy členských zemí zahrnuta 7. směrnice EU zabývající se konsolidovanou účetní závěrkou, vydaná v roce 1983. Česká republika musela tedy v souvislosti se vstupem do EU (1. 5. 2004) v rámci harmonizace účetnictví tyto dvě direktivy do účetní legislativy zahrnout taktéž. Dne 26. 6. 2013 došlo k vydání směrnice 2013/34/EU pojednávající o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků. Její platností došlo k nahrazení 4. a 7. směrnice EU. Již přijetím původních dvou směrnic se zvýšila kvalita účetních výkazů následovaná rozvojem kapitálových trhů, zvýšením konkurenceschopnosti a rozšířením obchodu mezi členskými státy.

[1], [2], [3], [4]

1. 2 Přijetí IFRS

Mezi členskými státy EU však i přes četné úpravy a doplnění směrnice zůstávaly značné rozdíly, proto byly v roce 2000 za nový nástroj harmonizace zvoleny mezinárodní účetní standardy (dále IFRS). [1], [2], [3]

Původní mezinárodní účetní standardy jsou známy pod názvem *International Accounting Standards* (dále IAS) vydávané Výborem pro mezinárodní účetní standardy *International Accounting Standards Committee* (dále IASC), založeným v roce 1973 se sídlem v Londýně. IASC usilovaly především o prosazení celosvětového přijetí a harmonizaci účetního výkaznictví. Na činnost IASC v roce 2001 navázala Rada pro mezinárodní účetní standardy *International Accounting Standards Board* (dále IASB), která vydává standardy doposud, a to s cílem vypracování kvalitních, srozumitelných a vymahatelných účetních standardů pro celosvětové využití.

Od roku 2003 jsou mezinárodní účetní standardy známy již pod názvem IFRS. Do té doby zveřejněné standardy IAS však platí i nadále pod nezměněným označením, pouze došlo k jejich úpravě. IFRS nenavazují na číselnou IAS a jejich číslování probíhá v samostatné číselné řadě. Mezinárodní účetní standardy jsou kromě jednotlivých standardů doplněny interpretacemi do roku 2002 nazvanými SIC, nyní IFRIC. Funkce interpretací spočívá v objasňování jednotlivých standardů IAS/IFRS. [2], [3]

V souvislosti s touto změnou bylo vydáno nařízení č. 1606/2002 Evropského parlamentu a Rady hovořící o používání Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. ČR zahrnula toto nařízení do zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a na základě toho v §19 a §23a definuje účetní jednotky, které se při účtování a sestavování účetní závěrky musí těmito standardy řídit. Daný zákon nařizuje účtování a sestavení účetní závěrky dle podmínek IFRS regulovaných právem EU obchodním společností a konsolidovaným účetním jednotkám, které jsou emitenty cenných papírů přijatých k obchodování na jakémkoli evropském regulovaném trhu. Z vlastního rozhodnutí mohou dle IFRS účtovat a sestavovat účetní závěrku např. účetní jednotky se zahraniční účastí nebo zájmem najít zahraničního obchodního partnera. Primárně jsou IFRS určeny pro kapitálové společnosti, jejichž cílem je dosahování zisku. [1], [2], [3], [5]

2 Rozbor výkazu zisku a ztráty dle ČÚL

Účetnictví v ČR je v současné době regulováno státem. Ministerstvo financí upravuje jak jeho formát a obsahové vymezení, tak i postupy účtování. Dle České účetní legislativy je výkaz zisku a ztráty (dále VZZ) spravován **vyhláškou 500/2002 Sb.**, skrz niž se provádějí některá ustanovení **zákona č. 563/1991 Sb.**, o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Funkcí dané vyhlášky je upřesnit a doplnit zákon o účetnictví stanovující základní předpoklady pro vedení účetnictví v ČR. Kromě těchto důležitých právních předpisů se na ovlivňování výkaznictví podílejí i **české účetní standardy** poskytující organizovaný přehled účetních metod a postupů, které mají účetní jednotky dodržovat. V ČR panuje úzká spojitost mezi účetními právními normami a daňovými zákony. [1], [6], [7]

2.1 Účetní jednotky mající povinnost sestavovat účetní závěrku

Subjektem sestavujícím účetní závěrku dle české účetní legislativy (dále ČÚL) se rozumí účetní jednotka (dále ÚJ), která vede účetnictví v plném nebo zjednodušeném rozsahu dle § 9 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále ZOÚ) vyžadujícího účtování podvojnými zápisy o stavu a pohybu aktiv a pasiv, nákladů a výnosů a o výsledku hospodaření (dále VH). [5], [6]

ZOÚ se bezprostředně týká následujících účetních jednotek:

- právnických osob (dále PO), které mají sídlo na území ČR,
- zahraničních PO a zahraničních jednotek, které jsou účetní jednotkou nebo jsou povinny vést účetnictví, pokud na území ČR podnikají nebo provozují jinou činnost podle zvláštních právních předpisů,
- fyzických osob (dále FO), které jsou zapsány v obchodním rejstříku,
- ostatních FO, jejichž obrat v rámci podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející účetní období částku 25 000 000 Kč,
- ostatních FO, které vedou účetnictví na základě svého svobodného rozhodnutí
- ostatních FO, které jsou podnikateli a zároveň společníky sdruženými ve společnosti, kde alespoň jeden z nich má povinnost vést účetnictví,
- ostatních FO, kterým ukládá povinnost vést účetnictví zvláštní právní předpis.

[5], [6]

Kategorizace účetních jednotek

Do konce roku 2015 sloužila kategorizace účetních jednotek pouze jako měřítko pro srovnání s konkurenčními podnikatelskými subjekty, přičemž z ní pro ÚJ nevyplývaly žádné účetní povinnosti. V souladu s přijetím směrnic EU regulujících účetní závěrky se ÚJ mohly zařadit do kategorie mikro, malého, středního nebo velkého podniku na základě dosažení určitých hodnot (viz tab. 1). [5], [8]

S novelizací účetnictví, platné od 1. 1. 2016, došlo v ČÚL k poměrně výrazným změnám, jimž dominuje implementování kategorizace účetních jednotek do ZOÚ, která byla provedena na základě požadavků směrnice EU snažící se co nejvíce přiblížit mezinárodním účetním standardům. [5], [8]

V tabulkách č. 1 a č. 2 si lze všimnout změn.

Tab.1 Kategorizace podniků

| Kategorie podniku | Počet zaměstnanců | Roční čistý obrat a/nebo bilanční suma v eurech | Roční čistý obrat a/nebo bilanční suma v Kč |
|-------------------|-------------------|---|---|
| Mikro | < 10 | 2 000 000 | 54 100 000 |
| Malý | < 50 | 10 000 000 | 270 500 000 |
| Střední | < 250 | 43 000 000/50 000 000 | 1 163 150 000/1 352 500 000 |
| Velký | > 250 | > 43 000 000/50 000 000 | > 1 163 150 000/1 352 500 000 |

Zdroj: Vlastní zpracování [10]

Před novelizací účetnictví byla subjektům konkrétní kategorie přiřazena dle počtu zaměstnanců, ročního obratu či bilanční sumy roční rozvahy. Do skupiny mikro, malých a středních ÚJ se řadily všechny společnosti, které zaměstnávaly méně než 250 osob a jejich roční obrat¹ nepřevýšil 50 000 000 EUR/jejich bilanční suma² nepřekročila 43 000 000 EUR. Subjekty přesahující tyto hraniční hodnoty se staly velkým podnikem. Pro lepší názornost jsou hodnoty v tabulce uvedeny i v Kč. Přepočet byl proveden dle kurzu České národní banky k 14. 3. 2016 (27,05 Kč), ale vzhledem k jeho variabilitě v průběhu let nelze vypočítané hodnoty označit za přesné. [5], [9], [10]

¹ Součet všech výnosů firmy za dané účetní období bez zahrnutí DPH představující výnosy z prodeje zboží, výrobků a služeb v rámci běžné činnosti firmy, snížené o reklamace a slevy. [5]

² Součet všech aktiv /pasiv.

Při porovnání tab. 1 a tab. 2 je patrné, že kritéria pro přiřazení velikosti podniku zůstala téměř stejná. Nastala pouze změna v názvu jednoho z kritérií, *Bilanční suma* je nyní označena jako *Aktiva*. U jednotlivých položek, bez zahrnutí průměrného počtu zaměstnanců, si v tab. 2 ve srovnání s tab. 1 nelze nepovšimnout vyšších hodnot. [5], [11]

Kategorizaci účetních jednotek od 1. 1. 2016 znázorňuje tab. 2.

Tab. 2 Kategorizace účetních jednotek

| Kategorie účetní jednotky | Rozhodující podmínky při rozhodnutí o kategorii účetní jednotky | | |
|---------------------------|---|---------------------------|--|
| | Aktiva | Roční úhrn čistého obratu | Prům. počet zaměstnanců v průběhu účet. období |
| Mikro | 9 000 000 Kč | 18 000 000 Kč | 10 |
| Malá | 100 000 000 Kč | 200 000 000 Kč | 50 |
| Střední | 500 000 000 Kč | 1 000 000 000 Kč | 250 |
| Velká | >500 000 000 Kč | >1 000 000 000 Kč | >250 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle [11]

Dle novelizovaného ZOÚ se mikro, malou a střední účetní jednotkou se stává ta, která k rozvahovému dni nepřekračuje alespoň dvě hodnoty uvedené v příslušném řádku tabulky. Velkou účetní jednotkou je potom ta, která naopak přesahuje alespoň dvě kritéria pro střední kategorii. ZOÚ dále k velkým ÚJ přiřazuje subjekty veřejného zájmu (§ 1a) a vybrané účetní jednotky³. [5], [11]

2. 1. 1 Povinnosti účetních jednotek plynoucí z jejich kategorizace

Výše zmíněné účetní jednotky mají ze ZOÚ povinnost sestavovat účetní závěrku, a to buď v plném, nebo zjednodušeném (od 1. 1. 2016 zkráceném⁴) rozsahu. Ve zkráceném rozsahu mohou účetní závěrku vytvářet všechny ÚJ, které nemají povinnost ověření účetní závěrky auditorem, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Do roku 2015 tvořila akciová společnost výjimku a musela závěrku v plném rozsahu vyhotovovat vždy. [5]

³ Např. organizační složky státu, územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, aj. [11]

⁴ Došlo ke změně formulace.

Povinnost ověření účetní závěrky auditorem vyplývala (do doby před novelizací) pro všechny společnosti, na něž se vztahoval ZOÚ (§ 20), na základě dosažení určitého počtu následujících kritérií:

- celková aktiva⁵ > 40 000 000 Kč,
- celkový roční úhrn čistého obrátu⁶ > 80 000 000 Kč,
- průměrný přepočtený počet zaměstnanců⁷ > 50.

Akciovým společnostem byla tato skutečnost nařízena za předpokladu, že ke konci rozvahového dne účetního období, za něž se účetní závěrka ověřuje, a předchozí účetní období, došlo k překročení nejméně jednoho z uvedených kritérií. Dále se týkala ostatních obchodních korporací, které za stejných podmínek dosáhly alespoň dvou z daných kritérií.

Tato kritéria se od roku 2016 však týkají již pouze malých a mikro účetních jednotek. Pokud jsou dané ÚJ zároveň akciovou společností či svěřeneckým fondem, ověření účetní závěrky auditorem jim je nařízeno v případě, že k rozvahovému dni za dvě bezprostředně předcházející období překročily jednu z uvedených hodnot. U ostatních mikro a malých ÚJ musí dojít k překročení alespoň dvou těchto hodnot. [5], [6]

Velké a střední ÚJ mají dle novelizovaného ZOÚ povinnost ověření účetní závěrky auditorem vždy (výjimku tvoří pouze vybrané účetní jednotky, které nejsou subjektem veřejného zájmu). Z této skutečnosti také vyplývá povinnost sestavení přehledů o peněžních tocích a vlastním kapitálu, zatímco malé a mikro ÚJ sestavují tyto výkazy pouze dobrovolně. Do roku 2015 tomu však bylo jinak. Za předcházející účetní období muselo nejdříve dojít k přesazení hranice aktiv 40 000 000 Kč a ročního úhrnu čistého obrátu 80 000 000 Kč, aby jim povinnost sestavování těchto dvou výkazů byla uložena.

[5], [6]

Tab. 3 poskytuje přehled popsanych povinnosti účetních jednotek týkajících se účetní závěrky.

⁵ Součet aktiv zjištěný z rozvahy. [5]

⁶ Výnosy snížené o prodejní slevy dělené počtem započatých měsíců, po něž trvalo účetní období, vynásobené dvanácti. [5]

⁷ Průměrný přepočtený evidenční počet zaměstnanců podle metodiky Českého statistického úřadu. [5]

Tab. 3 Povinnosti účetních jednotek vyplývající z jejich kategorizace

| Kategorie účetních jednotek | Mikro | Malá | Střední | Velká |
|--|-------------|-------------|---------|-------|
| Vedení podvojného účetnictví | ANO (NE*) | ANO (NE*) | ANO | ANO |
| Sestavování rozvahy a VZZ a přílohy v plném rozsahu | NE (ANO **) | NE (ANO **) | ANO | ANO |
| Zveřejňování výsledovky | NE (ANO **) | NE (ANO **) | ANO | ANO |
| Sestavování přehledu o peněžních tocích | NE (ANO **) | NE (ANO **) | ANO | ANO |
| Sestavování přehledu o vlastním kapitálu | NE (ANO **) | NE (ANO **) | ANO | ANO |
| Povinný audit | NE (ANO **) | NE (ANO **) | ANO | ANO |
| <p>* Pokud nemají zákonem danou povinnost ověření účetní závěrky auditorem a patří mezi malé právnické osoby, které mohou použít jednoduché účetnictví.</p> <p>** Pokud z § 20 zákona nebo ze zvláštního právního předpisu vyplývá povinnost ověření účetní závěrky auditorem.</p> | | | | |

Zdroj: Vlastní zpracování dle [12]

Z této tabulky je patrné, že rok 2016 přináší mikro a malým účetním jednotkám jisté administrativní úlevy, což bylo jedním z hlavních záměrů novelizace ZOÚ. Pokud však tyto ÚJ mají určenou povinnost ověření účetní závěrky auditorem, je dané, že pro ně platí stejné povinnosti jako pro ÚJ střední a velké. [5], [8], [12]

Účetní jednotky mající povinnost ověření účetní závěrky auditorem vyhotovují výroční zprávu, jejíž obsah určuje §21 zákona. PO a FO zapsaným v obchodním rejstříku vyplývá dle stejného paragrafu ZOÚ povinnost zveřejnění účetní závěrky ve sbírce listin obchodního rejstříku, a to v rozsahu, v němž byla sestavena. [5], [6], [8]

2. 2 Podnikatelské subjekty, na něž se ZOÚ nevztahuje

Subjekty, na něž se V500 nevztahuje, VZZ ani jiné výkazy spoluutvářející účetní závěrku nesestavují.

Vyhláška neuděluje povinnost sestavení výkazu zisku a ztráty dle pravidel ČÚL v případě:

- ÚJ, které podle § 19a a 23 zákona použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky mezinárodní účetní standardy,
- subjektů, které vedou jednoduché účetnictví nebo daňovou evidenci. [5], [6]

Jednoduché účetnictví představuje evidenci příjmů a výdajů a majetku a závazků. Původně bylo sice 31. 12. 2003 zrušeno, avšak některé ÚJ jako církve, občanská sdružení, náboženské organizace apod. (s ročním limitem příjmů do 3 000 000 Kč) ho mohly díky výjimce v § 38a zákona i nadále využívat. Nastala ale situace, kdy docházelo k účtování na základě zrušených pravidel, což se s novelizací ZOÚ mění. [5], [13], [14]

Od roku 2016 znovu nastává možnost vedení jednoduchého účetnictví, a to pro následující malé PO:

- spolky,
- odborové organizace,
- organizace zaměstnavatelů,
- církve a náboženské společnosti nebo církevní instituce.

Toto platí jen pro vybrané neziskové subjekty, které zároveň nejsou plátcí DPH a jejich celkové příjmy ani hodnota majetku za poslední účetní období nepřesahuje 3 000 000 Kč. PO a FO, které nevedly podvojně účetnictví, musely od roku 2004 přejít na daňovou evidenci. [13]

Daňovou evidenci používají FO, které nejsou účetní jednotkou a slouží především k tomu, aby v daňovém přiznání k daním z příjmů byly výdaje uplatněny podle skutečnosti. Její úpravu obstarává zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. [5], [15]

2.3 Účetní závěrka

Podnikatelské subjekty mají povinnost vést účetnictví takovým způsobem, aby na jeho základě vytvořená účetní závěrka poskytovala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace podniku tak, že na jeho základě bude osoba využívající tyto informace moci činit ekonomická rozhodnutí. Tohoto obrazu se dosáhne, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu zobrazenému v souladu s účetními metodami. [5]

Předpokladem sestavení účetní závěrky je dodržení aktuální báze a předpokladu trvání podniku. Účetní závěrka sestavená v souladu s **aktuální bází** uznává výsledky nastalých skutečností v období, se kterým věcně a časově souvisí. Požaduje tedy časové rozlišení příjmů, výdajů, tvorbu dohadných položek a rezerv. U **předpokladu trvání podniku** se vychází ze skutečnosti, že ÚJ neuvažuje o ukončení jeho činnosti, a že bude v dohledné budoucnosti v podnikání i nadále pokračovat. [5]

Účetní závěrka představuje vrchol účetní uzávěrky, která se skládá z přípravných prací zahrnujících inventarizaci, dále z doúčtování operací k poslednímu dni účetního období, zjištění VH, výpočtu daně z příjmů a uzavření knih. Datem jejího sestavení je rozvahový den, jímž je zpravidla poslední den účetního období. [5], [16]

Jedná-li se o účetní závěrku vytvářenou k rozvahovému dni, který nastává v poslední den účetního období, hovoříme o **řádné účetní závěrce**. Někdy však ÚJ musí sestavit účetní závěrku i v průběhu účetního období, na základě nečekané události (**mimořádná účetní závěrka**) či vyžádání zvláštním právním předpisem (**mezitímní účetní závěrka**). Existuje také **konsolidovaná účetní závěrka**, která se vztahuje na ÚJ tvořící ekonomickou skupinu neboli tzv. konsolidační celek. Její podstatu tvoří sestavení účetní závěrky za celý tento ekonomický celek a podání informací o jeho výsledcích tak, jako by šlo o jednu společnost. [5], [6], [17], [18]

Účetní závěrka má předepsané určité náležitosti, které by měla obsahovat – např. název společnosti a její sídlo, právní formu, předmět činnosti, okamžik sestavení účetní závěrky atd. Vytváří se v peněžních jednotkách české měny, kdy jednotlivé položky uvedené

ve výkazech musí být evidovány v tisících Kč. Pokud celková aktiva ÚJ činí 10 miliard Kč a více, mohou být položky účetní závěrky uvedeny v milionech Kč. [5], [6], [18]

2. 3. 1 Obsah účetní závěrky

Obsah účetní závěrky určuje § 3 vyhlášky 500/2002 Sb. (dále V500) s odkazem na § 18 ZOÚ. Dle V500 představuje účetní závěrka nedílný celek, jehož součástí je rozvaha, VZZ (vysvětlený v rámci dalšího oddílu) a příloha. [5], [6]

Rozvaha je finančním výkazem, který poskytuje v peněžním vyjádření přehled o majetku podniku (aktivech) a o jeho zdrojích krytí (pasivech) k rozvahovému dni a zároveň dbá na dodržování tzv. bilančního pravidla, které říká, že se celkový souhrn aktiv a pasiv musí rovnat. [19]

Příloha účetní závěrky vysvětluje a doplňuje informace zveřejněné v rozvaze a VZZ. Její obsah může dále tvořit přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu. [5]

- **Přehled o peněžních tocích** neboli cash flow zaznamenává k požadovanému datu všechny přírůstky peněz a peněžních ekvivalentů⁸ a jejich úbytky, ke kterým došlo v průběhu účetního období. Dělí se dle činnosti na CF provozní, investiční a finanční. [20], [21]
- **Přehled o změnách vlastního kapitálu** je tvořen rozepsáním pasivní rozvahové položky představované vlastním kapitálem a zaznamenává informace o jeho nárůstu nebo snížení. [22]

2. 4 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty, označován též jako výsledovka, patří mezi písemné dokumenty, jež vypovídají o výkonnosti podniku. Kromě toho slouží i jako důležitý nástroj ke zjištění základu pro vypočítání daňové povinnosti a následnému zobrazení ziskovosti a také

⁸ Krátkodobý likvidní finanční majetek snadno a pohotově směnitelný za předem známou částku peněz – např. úložky s maximálně tříměsíční výpovědní lhůtou. [6]

představuje jeden z důležitých zdrojů, který slouží jako podklad pro finanční analýzu. Výsledovka vytváří přehled nákladů a výnosů za účelem zjištění VH určitého období, který jednotlivé nákladové a výnosové položky ovlivňují tak, že může mít podobu zisku nebo ztráty. [1], [18]

Jelikož Česká republika přijala dva vertikální formáty výkazu definované ve 4. směrnici EU, později ve směrnici 2013/34/EU, V500 umožňuje volbu mezi druhovým a účelovým členěním nákladů, které se od sebe liší v provozním výsledku hospodaření. Záleží pouze na uvážení účetní jednotky, ve kterém členění bude VZZ sestavovat. [1], [18]

Položky výkazu zisku a ztráty

Jednotlivé položky VZZ se uvádí za běžné a minulé účetní období⁹ a jsou označovány pomocí velkých písmen latinské abecedy (náklady) a římských (výnosy) a arabských číslic. V případě plného rozsahu výkaz obsahuje všechny položky. U zjednodušeného rozsahu se nevyskytují položky označené arabskými číslicemi. Sečtením všech řádků s velkými písmeny tedy dojde k získání sumy nákladů a sečtením římských číslic ke zjištění celkových výnosů. Položky označené symbolem + či * vznikají na základě součtu nebo rozdílu jednotlivých výnosových a nákladových položek. Přílohy A a B této práce, upravené dle příloh k V500 z roku 2015, zobrazují všechny položky VZZ druhového a účelového členění nákladů. Součástí výsledovky dle druhového členění je i výpočet obchodní marže¹⁰ a přidané hodnoty¹¹. [1], [5]

Pro účtování položek VZZ existují pravidla, která je nutno dodržovat:

- účtování nákladů a výnosů do účetního období, s nímž věcně i časově souvisí,
- účtování nákladů a výnosů narůstajícím způsobem po celou dobu účetního období,
- zákaz vzájemné kompenzace nákladů a výnosů. [18]

⁹ Účetní jednotky, jimž vznikne povinnost vést účetnictví nebo vstoupí v běžném období do likvidace, ve výsledovce informace za minulé účetní období neuvádějí. [5]

¹⁰ Obchodní marže je vyčíslena jako rozdíl výnosové položky - *Tržby za prodané zboží* a nákladové položky - *Náklady na prodané zboží*.

¹¹ Hodnota přidaná činností podnikatele - přidaná hodnota = obchodní marže + výkony – výkonová spotřeba. [3]

Výnosy lze definovat jako peněžní jednotky, kterých podnik nabyl ze všech svých činností v rámci účetního období bez ohledu na to, zda v tomto období došlo k jejich získání. Zvyšují ekonomický prospěch podniku během účetního období na základě zvýšení hodnoty aktiv nebo snížení hodnoty závazků. [18]

Náklady jsou charakterizovány peněžními jednotkami, které podnik v daném účetním období vynaložil za účelem získání výnosů, i když v daném období nemuselo dojít k jejich zaplacení. Náklady během účetního období snižují ekonomický prospěch společnosti formou čerpání aktiv nebo vznikem závazků. [18]

Hospodářský výsledek představuje rozdíl výnosů a nákladů, o nichž se účtuje v účtové třídě 5 (náklady) a 6 (výnosy). Zjištění hospodářského výsledku probíhá prvotně na závěrkovém účtu 710 – *Účet zisku a ztrát*, kam se na konci účetního období převedou obraty nákladových a výnosových účtů. Náklady musí být ve výsledovce zobrazeny ve stejném období, jako jsou zaznamenány související výnosy, přičemž náklady reprezentují kategorii vstupů do hospodářských procesů a výnosy naopak kategorii výstupů. [18]

Jsou-li výnosy vyšší než náklady, podnik realizuje zisk a tím navyšuje celkovou hodnotu vlastního kapitálu. Pokud by náklady převýšily výnosy, podnik by se musel vypořádávat se ztrátou. [18]

Přehled skupin nákladů a výnosů

Náklady a výnosy byly do konce roku 2015 rozděleny dle ČÚL na provozní, finanční a mimořádnou činnost. Od 1. 1. 2016 došlo v rámci dalšího kroku harmonizace účetnictví k odstranění mimořádného výsledku hospodaření z výkazu zisku a ztráty, a tak jsou mimořádné náklady a výnosy nyní součástí provozního nebo finančního VH. [5]

Nejdůležitější změny vyplývají z tab. 4.

Tab. 4 Přehled skupin nákladů a výnosů

| Činnost | VÝSLEDKOVÉ ÚČTY | |
|-----------|--|---|
| | NÁKLADY | VÝNOSY |
| PROVOZNÍ | 50 Spotřebované nákupy 51 Služby 52 Osobní náklady 53 Daně a poplatky 54 Jiné provozní náklady 55 Odpisy, rezervy, komplexní náklady příštích období a opravné položky v provozní oblasti | 60 Tržby za vlastní výkony a zboží 61 Změny stavu zásob vlastní činnosti 62 Aktivace 64 Jiné provozní výnosy |
| FINANČNÍ | 56 Finanční náklady 57 Rezervy a opravné položky ve finanční oblasti | 66 Finanční výnosy |
| MIMOŘÁDNÝ | 58 Mimořádné náklady 58 Změna stavu zásob vlastní činnosti a aktivace | 68 Mimořádné výnosy |
| | 59 Daně z příjmů, převodové účty a rezerva na daň z příjmů | 69 Převodové účty |

Zdroj: Vlastní zpracování dle [18]

V tabulce je znázorněná změna spočívající ve zrušení mimořádného HV a dále jsou v ní přeškrtnuty dvě výnosové položky, které zapříčinily vznik nákladové položky *Změny stavu zásob vlastní činnosti a aktivace*. Do roku 2015 se v ČÚL účtovalo o aktivaci a změně stavu zásob jako o výnosech. Od roku 2016 však přistupuje ZOÚ k těmto položkám, stejně jako IFRS, tj. jako k nákladovým účtům. Na základě těchto skutečností muselo dojít k přesunům položek ve VZZ. Lze si také všimnout celkové reorganizace a nového označení položek VZZ (viz příloha C a D). [6], [2], [3], [23]

2. 4. 1 VZZ v druhovém a účelovém členění

VZZ v druhovém členění sleduje povahu nákladů a zároveň ukazuje, jaké druhy nákladů byly během sledovaného období vynaloženy (např. spotřeba materiálu, mzdové náklady, apod.). Jednotlivé druhy nákladů se do VZZ promítají podle časového hlediska, bez ohledu na to, k čemu byly vynaloženy. Většina podniků sestavuje VZZ v druhovém členění. V případě, že je VZZ sestavován v členění účelovém, musí účetní jednotka v souladu s národní regulací v příloze uvést i náklady a výnosy provozního VH v členění druhovém. [18]

VZZ v účelovém členění sleduje příčinu vzniku nákladu, za jakým účelem byl vynaložen. Při použití tohoto členění se jednotlivé výnosy do VZZ promítají v okamžiku, kdy dojde k vykázání výnosu, k jehož uskutečnění přispěly.

V účelovém členění se sledují:

- náklady prodeje,
- odbytové náklady¹²,
- správní režie¹³,
- jiné provozní náklady. [18]

2. 5 Oceňování majetku

Na oceňování majetku uvedeného v účetních výkazech nezávisí jen užitná hodnota informací, ale je jím nepřímou ovlivněn i výsledek hospodaření. To je způsobeno vlivem oceňování na výši jednotlivých nákladů, neboť spotřeba (snížení) majetku a zvýšení závazků je spojeno s nárůstem nákladových položek.

ÚJ jsou povinny oceňovat jednotlivá aktiva a pasiva dle pravidel ZOÚ. V případě oceňování majetku a závazků k okamžiku uskutečnění účetního případu, použije ÚJ pravidel §25. Pokud je nutno ocenění provést k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka vytváří, ÚJ se řídí §27. [5]

ČÚL je obecně založena na bázi historických cen, mezi které patří pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady a nominální hodnota. [24]

Pořizovací cenu tvoří cena pořízení majetku a náklady, které byly na jeho pořízení vynaloženy např. přeprava, pojistné, clo, montáž, atd. [5], [25]

Reprodukční pořizovací cena znázorňuje cenu, kterou má majetek v době, kdy se o něm účtuje. [5], [25]

¹² Náklady spojené s prodejem výrobků (např. reklama, odeslání výrobku).

¹³ Náklady týkající se správy podniku (např. nájem administrativní budovy, mzdy administrativních pracovníků, apod.).

Vlastní náklady jsou cenou skládající se ze všech přímých i nepřímých nákladů vynaložených za účelem vytvoření majetku. Jsou jimi např. spotřeba materiálu a energie, mzdy zaměstnanců, atd. [5], [25]

Nominální (jmenovitá) hodnota představuje hodnotu přímo vyznačenou na majetku. Touto hodnotou jsou např. oceněná aktiva, závazky či ceniny. [25]

Dále se kromě historických cen lze setkat i s **reálnou hodnotou**. V prvním případě ji může představovat tržní cena, dále odhad odborným znalcem a poslední možností je ocenění pomocí zvláštního právního předpisu. [25]

Oceňováním jednotlivých položek majetku se zabývá zákon v § 24, 25, 26 a 27. [5], [25]

3 Teoretická východiska pro sestavení VZZ dle IFRS

Mezinárodní účetní standardy se skládají z několika částí. **Úvodní část** vymezuje účel a řídicí orgány IFRS. **Předmluva** navazuje na úvod a ukazuje jejich základní cíle a náplň činnosti. První obsahovou část tvoří **konceptní rámec** pokládající základní pravidla užití jednotlivých standardů a mimo jiné stanovující cíl účetní závěrky, základní předpoklady pro její sestavení, kvalitativní charakteristiky, základní prvky účetních výkazů a výchozí varianty jejich oceňování. V dalších částech jsou uvedeny jednotlivé **standarty IAS/IFRS** a **interpretace SIC/IFRIC**. Nastane-li rozpor mezi Konceptním rámcem a standardem, přednost je dána standardu. [2], [3]

3.1 Účetní závěrka dle IFRS

Cílem účetní závěrky dle IFRS je poskytnout uživatelům informace o finanční situaci a výkonnosti podniku, které jim slouží při ekonomických rozhodováních. Účetní závěrka také zachycuje, jak podnik dokáže optimalizovat strukturu svých zdrojů, vytvářet zisk, poskytovat informace potřebné k odhadu budoucího vývoje, atd. Východiska pro její sestavování (kromě výkazu o peněžních tocích) stanovuje zejména *IAS 1 – Sestavování a zveřejňování účetní závěrky*, který úzce navazuje na Konceptní rámec. Výkazu o peněžních tocích se věnuje samostatný standard *IAS 7 – Výkaz peněžních toků*. V situaci, že by účetní jednotka měla sestavit jinou, než-li obecnou účetní závěrku, musel by se podnik řídit *IAS 34 – Mezitímní účetní výkaznictví* či *IAS 27 – Konsolidovaná a individuální účetní závěrka*. [3], [26]

Aby byla účetní závěrka správně sestavena dle požadavků IFRS, musí být v souladu se všemi platnými standardy IAS/IFRS a interpretacemi SIC/IFRIC. Běžně se sestavuje za období jednoho roku¹⁴. Účetní závěrka je určena především externím uživatelům, u nichž se předpokládají dostatečné znalosti ekonomických a podnikatelských aktivit. Nejčastěji mezi ně patří investoři, věřitelé, dodavatelé, odběratelé, držitelé majetkových účastí, zaměstnanci, konkurenční společnosti atd. [3], [26]

¹⁴ Některé účetní jednotky však upřednostňují vykazovat např. za období 52 týdnů, neboť to IFRS nezakazují. [3], [26]

Velké množství ÚJ zveřejňuje vedle účetní závěrky také finanční zprávu, která zobrazuje a vysvětluje důležité ukazatele finanční výkonnosti daného podniku a definuje základní nejistoty, jimž čelí. [3], [26]

Předpoklady pro sestavení účetní závěrky

Koncepční rámec, stejně jako ČÚL, vychází u sestavování účetní závěrky ze dvou principů – aktuální báze a předpokladu trvání účetní jednotky a vymezuje relevanci a věrnost (spolehlivost) zobrazení jako její dvě kvalitativní charakteristiky. **Relevantnost** účetní závěrky spočívá v ovlivnění ekonomických rozhodování uživatelů tak, že jim dá možnost hodnotit minulé a předvídat budoucí události. Aby byly informace **věrně a spolehlivě zobrazené**, musí být podány v souladu s IFRS nezkresleně, neutrálně, kompletně, bezchybně a ověřitelně. [3]

3. 1. 1 Základní prvky účetní závěrky

Koncepční rámec definuje základní prvky účetní závěrky, mezi něž patří aktiva, závazky, vlastní kapitál, náklady a výnosy.

Aktivum představuje spolehlivě ocenitelný¹⁵ majetek podniku, který je plně pod kontrolou účetního subjektu a zároveň je výsledkem jeho minulých událostí a nositelem budoucího ekonomického prospěchu¹⁶. [3]

Závazek má podobu současné povinnosti společnosti, která vznikla na základě minulých skutečností a vyústí ve snížení budoucího ekonomického prospěchu, přičemž musí být spolehlivě ocenitelná. [3]

Vlastní kapitál je tvořen rozdílem mezi aktivy a závazky. Jeho důležitou součástí představuje VH (zisk/ztráta) dosažený za běžné období. [3]

¹⁵ V některých případech musí být jako způsob ocenění použit odhad. Pokud nelze výši položky aktiva spolehlivě odhadnout, nemůže být vykázána ani v rozvaze, ani ve výkazu o úplném výsledku hospodaření. (Není-li uznáno aktivum, nemůže být uznán ani výnos z něj plynoucí.) [3]

¹⁶ Ekonomický prospěch je označení pro potenciál přispět k toku peněz.

IFRS ve svém koncepčním rámci rozlišují dva druhy **výnosů** (incomes) – revenues a gains tvořících dohromady jeden prvek. Pod termínem **revenues** (výnosy) se dle standardu *IAS 18 – Výnosy* nachází stále opakující se výnosy z běžné činnosti zvyšující výši vlastního kapitálu, které jsou tvořeny vzrůstem hodnoty majetku či poklesu hodnoty závazků, přičemž nevznikly z činnosti vlastníků. Jedná se např. o výnosy z přijatého nájemného, tržby z prodeje zboží/služeb, úroky, atd. **Gains** (zisky) jsou označovány jako přínosy z jiné než běžné činnosti a mohou za ně být označovány např. kladné kurzové rozdíly, výsledky z prodeje dlouhodobého majetku či přecenění aktiv na reálnou hodnotu. Zisky jsou zobrazovány prostřednictvím vzrůstu hodnoty majetku nebo poklesu závazků, které se nepovažují za výdělečnou činnost podniku. [3], [27]

Náklady (expenses) jsou taktéž dle Koncepčního rámce členěny na dva druhy, přičemž netvoří jako revenues a gains jeden prvek, nýbrž dva. **Expenses** představují náklady z běžných činností, jako jsou prodané zboží/služby, mzdové náklady a odpisy snižující výši vlastního kapitálu. **Losses** vytváří opak gains, znázorňují náklady jiné než z běžné činnosti a mohou jimi být záporné kurzové rozdíly, manka a škody. [3], [27]

IFRS obecně zakazují kompenzaci aktiv se závazky a nákladů s výnosy, pokud to však některý standard nepovoluje. Tato situace nastává u gains (zisků) a losses (ztrát), kdy IAS 1 říká, že gains se vykazují snížené o související losses. Kompenzovaně se vykazují např. kurzové rozdíly z obdobných transakcí. [2], [3]

3. 1. 2 Obsah účetní závěrky

Obsah účetní závěrky je tvořen pomocí základních prvků, které definuje Koncepční rámec.

Účetní závěrka se skládá z:

- výkazu o finanční pozici (rozvaha),
- výkazu o úplném výsledku hospodaření (viz oddíl 3. 2),
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- výkazu o peněžních tocích,
- komentáře k účetním výkazům.

Mezinárodní účetní standardy neuvádí konkrétní formu jednotlivých výkazů, nedefinují pořadí a označení jednotlivých položek, nevyhlašují účtovou osnovu ani neurčují souvztažnosti účtů. IFRS nenařizují, jak se má účtovat, ale stanovují obsah a minimální rozsah informací, které musí společnost prostřednictvím výkazů zveřejňovat. Cílem sestavování výkazů je, aby podávaly věrný obraz o finanční situaci a výkonnosti podniku a o jeho schopnosti vytvářet peněžní prostředky. Pokud by tedy v rámci stanoveného minimálního rozsahu této podstaty nebylo dosaženo, ÚJ je povinna zveřejnit ve výkazu doplňující informace. Poskytnutí věrného obrazu o finanční situaci podniku se docílí pomocí aktiv, závazků a vlastního kapitálu, zatímco náklady a výnosy spolu tvoří měřítko výkonnosti. [3], [26]

Výkazy o finanční pozici, **peněžních tocích a změnách ve vlastním kapitálu**¹⁷ sestavované dle IFRS se od ČÚL neliší. Rozdíly naopak nastávají u VZZ (úplného výsledku hospodaření) a přílohy (komentáře). Jejich podoba bude rozebrána v rámci následujícího textu. [3]

Aby mohly být položky ve výkazu úplného výsledku hospodaření či výkazu o finanční situaci podniku vůbec vykázány, musí splnit následující kritéria:

- Odpovídají dle Koncepčního rámce definici některého základního prvku účetní závěrky.
- Představují pro podnik dostatečně jistý budoucí ekonomický požitek.
- Jejich výši je možné spolehlivě určit. [3], [26]

Nesplňuje-li daná položka některé z kritérií a nemůže být tedy součástí účetního výkazu, bude zahrnuta v komentáři k účetním výkazům. [3], [26]

Komentář k účetním výkazům

Komentář k účetním výkazům dle IFRS je, na rozdíl od přílohy sestavované dle ČÚL, hodně obsáhlý. To je způsobeno především tím, že výkazy dle IFRS mohou být stručné a na obsah komentáře jsou kladeny daleko větší a detailnější požadavky. Zpravidla

¹⁷ Neexistují kritéria, na jejichž základě by je ÚJ musela sestavovat. Pokud je však účetní jednotka nesestavuje, musí řadu skutečností, které by v nich byly uvedeny, popsat v rámci komentáře k účetním výkazům. [3]

jsou v něm zveřejněny informace týkající se popisu činnosti společnosti, rozboru položek uváděných ve výkazech a jednotlivé položky, které nesplňují podmínky pro zahrnutí do daného výkazu. [3], [26]

3. 2 Výkaz o úplném výsledku hospodaření

Dle IAS 1 je od roku 2007 na účetní jednotky kladen požadavek na sestavování výkazu o úplném výsledku hospodaření za účelem poskytnutí kvalitnějších informací o výkonnosti podniku. Součástí úplného výsledku hospodaření je **hospodářský výsledek** (dle ČÚL výkaz zisku a ztráty) skládající se z veškerých nákladů a výnosů, které se podílely v průběhu účetního období na ovlivnění výše zisku/ztráty. Dále jeho obsah tvoří činnosti, na základě nichž došlo v průběhu daného účetního období ke změnám ve vlastním kapitálu za podmínky, že byly vyvolány z jiných skutečností, než z transakcí s vlastníky, označované jako **ostatní výsledky hospodaření**. Transakce související s vlastníky zachycuje výkaz o změnách vlastního kapitálu. Položky obsažené v ostatním výsledku hospodaření jsou charakteristické tím, že výši zisku či ztráty neovlivňují¹⁸.

[2], [3], [26]

Účetní jednotka je povinna do ostatního výsledku hospodaření zahrnout i odpovídající daň z příjmů. [26]

Struktura výkazu o úplném výsledku hospodaření

Účetní jednotky mohou informace o úplném výsledku hospodaření prezentovat buď v rámci jednoho, nebo dvou výkazů.

¹⁸ Jedná se např. o následující transakce:

„(a) změny ve fondu z přecenění (viz IAS 16 Pozemky, budovy a zařízení a IAS 38 Nehmotná aktiva);

(b) přecenění plánů definovaných požitků (viz IAS 19 Zaměstnanecké požitky);

(c) zisky a ztráty vyplývající z převodů účetních závěrek zahraničních subjektů na měnu vykazování (viz IAS 21 Dopady změn měnových kurzů);

(d) zisky a ztráty z přecenění realizovatelných finančních aktiv (viz IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování);

(e) efektivní část zisků a ztrát ze zajišťovacích nástrojů při zajišťování peněžních toků (viz IAS 39).“ [26, s. 9]

Pokud se ÚJ rozhodne pro **možnost jednoho výkazu**, jeho obsahem bude jak výsledek hospodaření, tak i ostatní výsledek hospodaření.

V případě, že ÚJ zvolí variantu se **dvěma výkazy**, bude hospodářský výsledek a ostatní výsledek hospodaření prezentovaný zvlášť. Tyto dva výkazy na sebe navazují tak, že výkaz o úplném výsledku hospodaření začíná uvedením zjištěného výsledku hospodaření z VZZ a doplňuje ostatní výsledky hospodaření, které jsou jeho součástí. [3], [26]

3. 2. 1 Výkaz zisku a ztráty

VZZ, jak je popsáno v předchozím oddílu, může být buď součástí výkazu o úplném výsledku hospodaření, nebo může být uveden samostatně. Výsledovka je výkazem, který podává uživatelům účetních informací zdůvodnění o dosažené výši zisku a umožňuje odhad budoucí výkonnosti podniku. Od roku 2004 IFRS neumožňují vykazování nákladů a výnosů jako mimořádných položek a zastávají názor, že zrušení mimořádného VH vedlo ke zkvalitnění vypovídající schopnosti VZZ. Členění na provozní a finanční hospodářský výsledek není ani nařízeno, ani se nezakazuje. Je pouze požadováno, aby ve výsledovce byly uvedeny všechny výnosy a náklady, které věcně a časově souvisí se sledovaným obdobím a odpovídají definici nákladů a výnosů uvedené v Koncepčním rámci. [3], [26]

Nařízení komise (ES) č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu Rady (ES) č. 1606/2002 určuje účetním jednotkám povinnost předložení analýzy nákladů obsažených v hospodářském výsledku ve vertikální či horizontální formě na základě klasifikace založené na druhu nebo jejich účelu, přičemž má zvolit tu variantu, která poskytne uživatelům spolehlivější a relevantnější informace. [3], [26]

Analýza nákladů pomocí druhu

ÚJ uvádí náklady hospodářského výsledku podle její povahy (např. odpisy, spotřeba materiálu, zaměstnanecké požitky¹⁹, atd.). [3]

Podobu členění nákladů dle IAS 1 ukazuje tab. 5.

¹⁹ Zaměstnanecké požitky zahrnují všechny formy plnění poskytované podnikatelským subjektem svým zaměstnancům výměnou za jejich služby [3]

Tab. 5 Druhové členění nákladů

| | | |
|---|-------|------|
| Tržby a ostatní výnosy z běžné činnosti (revenue) | X_1 | |
| Ostatní výnosy | X_2 | |
| Výnosy celkem | | X |
| Změna stavu zásob vlastní výroby | Y_1 | |
| Spotřeba materiálu a surovin | Y_2 | |
| Osobní náklady | Y_3 | |
| Odpisy | Y_4 | |
| Ostatní náklady | Y_5 | |
| Celkové náklady | | $-Y$ |
| Zisk/ztráta před zdaněním | | Z |

Zdroj: Vlastní zpracování dle [3, str. 282]

Z informací získaných z druhového členění VZZ lze předvídat budoucí vývoj peněžních prostředků. Tato metoda obsahuje ověřitelné informace a je oproti účelovému členění objektivnější. [28]

Analýza nákladů pomocí účelu

Druhou variantou členění nákladů ve VZZ je dle jejich účelu, které na rozdíl od členění druhového podává informaci i o hrubé obchodní marži představované hrubým ziskem. [3]

Dle IAS 1 vypadá členění nákladů podle účelu následovně (viz tab. 6):

Tab. 6 Účelové členění nákladů

| | |
|--|------|
| Tržby (revenue) | X |
| Náklady z prodeje (náklady na prodané výrobky, zboží, služby) | $-Y$ |
| Hrubý zisk (hrubá marže) | X |
| Ostatní výnosy | X |
| Odbytové náklady | $-Y$ |
| Správní náklady | $-Y$ |
| Ostatní náklady | $-Y$ |
| Zisk/ztráta před zdaněním | Z |

Zdroj: Vlastní zpracování dle [3, str. 283]

ÚJ, která používá účelové členění nákladů, musí zveřejnit i informace o druzích nákladů včetně odpisů a amortizace²⁰ a nákladů na zaměstnanecké požitky. [3], [28]

Informace zveřejňované ve výsledovce či v komentáři

System účetních standardů IFRS uděluje účetním jednotkám povinnost vykázat odděleně buď ve VZZ nebo v komentáři určité položky.

Ve výsledovce nebo v komentáři musí být vykázány zejména:

- čisté zisky/ztráty z ocenění finančních aktiv ovlivňující VH ve fair value,
- čisté zisky/ztráty z přecenění na fair value účtované kapitálově,
- čisté zisky/ztráty z investic držených do splatnosti,
- čisté zisky/ztráty z finančních závazků oceněných zůstatkovou hodnotou,
- úrokové výnosy/náklady nezahrnuté do zisku/ztráty v rámci přecenění na fair value,
- výnosy/náklady z poplatků,
- přijaté úroky z finančních aktiv se sníženou hodnotou. [3]

3. 3 Výchozí varianty oceňování

Jak již bylo zmíněno v 2. kapitole této práce, oceňování je prvkem, který zásadně ovlivňuje vypovídající schopnost účetních informací a nepřímo se podílí na zvyšování nákladů. V Koncepčním rámci jsou obsaženy oceňovací báze pro sestavení účetní závěrky.

Historické náklady znamenají cenu, kterou se oceňují aktiva v peněžní částce, jež bylo třeba vynaložit při jejich pořízení. Závazky se dle této metody evidují v peněžní hodnotě, která bude potřeba na jejich úhradu. [3]

Běžnou cenu charakterizuje částka s ohledem na vstupní cenu aktiva/závazku. U aktiva představuje peněžní hodnotu, která by musela být uhrazena, kdyby se podobné aktivum pořizovalo v současnosti. V případě závazku to je suma peněz, která by byla dnes vynaložena na jeho úhradu. Běžnou cenu lze označit jako reprodukční pořizovací cenu.

²⁰ Snížování hodnoty majetku na základě jeho opotřebení.

Realizovatelná hodnota oceňuje aktiva a závazky peněžní částkou, která by byla získána prodejem aktiva, nebo kterou by bylo potřeba vynaložit k úhradě závazku. [3]

Současná hodnota představuje diskontovanou hodnotu budoucího čistého peněžního toku, která bude vyvolána budoucím použitím, prodejem aktiva či vypořádáním závazku. [3]

„**fair value**“ popisuje standard *IFRS 13 – oceňování ve fair value* a říká, že ocenění touto hodnotou je taková suma aktiva, která by k datu ocenění odrážela jeho tržní hodnotu a přitom vycházela z podmínek trhu. Jedná se o cenu sjednanou mezi svobodně rozhodujícími se podnikatelskými subjekty na trhu, kdy cílem směnné transakce je oboustranný zisk. Při zjišťování hodnoty fair value je upřednostňována cena aktivního trhu²¹. [3]

O použití způsobů ocenění u jednotlivých položek aktiv a pasiv hovoří IFRS v jednotlivých standardech a interpretacích. [3]

²¹ Aktivní trh je charakterizován následujícími podmínkami:

- Položky, s nimiž se na trhu obchoduje, jsou stejnorodé.
- Obvykle je kdykoliv možné vyhledat kupující a prodávající ochotné provést obchodní transakci.
- Informace o cenách jsou veřejně dostupné. [3]

4 Představení společnosti Crystalex CZ, s. r. o.

Crystalex CZ, s. r. o., představuje největší domácího výrobce nápojového skla, jehož prioritou je především kvalita a spokojená klientela. Z tohoto důvodu jsou k výrobě používány opravdu kvalitní materiály a technologie, díky nimž hotové výrobky vykazují vynikající užité vlastnosti a tím vytváří pro firmu hlavní konkurenční výhodu. Kvalita je podložena vlastnictvím klíčových ochranných známek Bohemia Crystal a Bohemia Glass, které jsou známé i mimo hranice státu. Přibližně 90% veškeré produkce připadá na export do 70 zemí světa. Největšími odběrateli jsou země EU, Rusko a Ukrajina. Neméně důležité jsou i prodeje na trzích Severní a Jižní Ameriky a i v některých afrických a asijských zemích. [29], [30]

Základní administrativní údaje o firmě shrnuje tab. 7.

Tab.7 Základní údaje o firmě

| | | |
|----------------------------|--|----------------------------|
| Název firmy | Crystalex CZ, s. r. o. | |
| Identifikační číslo | 28542673 | |
| Sídlo | Praha 1 – Nové Město, Masarykovo nábřeží 236/30, PSČ 11000 | |
| Základní kapitál | 105 000 000 Kč | |
| Datum zápisu | 5. března 2009 | |
| Společníci | RM TEAM HOLDING, a. s. | BUGAT, a. s. |
| • Vklad | • 35 700 000 Kč (splacený) | • 69 300 000 Kč (splacený) |
| • Podíl v % | • 34% | • 66% |

Zdroj: Vlastní zpracování dle [31]

Crystalex CZ představuje společnost s ručením omezeným se základním kapitálem 105 000 000 Kč, jejíž sídlo se nachází v Praze. Zapsána do obchodního rejstříku byla 5. března 2009, ale výrobu znovu oficiálně zahájila až v lednu 2010. Výrobní proces probíhá v novoborském závodě a zároveň v závodě Karolínka na Vsetínsku. [31]

4. 1 Historie firmy až po současnost

Sklářský průmysl v ČR má dlouholetou tradici s počátky již ve 13. století, kdy v regionech Lužických a Jizerských hor, Krkonoš a Šumavy vznikaly první sklárny. Především kvůli

dostupnosti kvalitních lidských zdrojů a sklářských písků má česká výroba skla mnohem delší historii než většina ostatních zemí.

V 18. a 19. století se obchod s českým sklem postupně začal koncentrovat v Novém Boru, kde v roce 1945 došlo ke spojení 55 menších provozů a tím ke vzniku národního podniku Borocrystal. Později v roce 1953 došlo vzhledem k dalšímu rozšíření ke vzniku státního podniku Borské sklo a v roce 1967 k fyzickému sloučení těchto dvou provozů do vybudovaného borského areálu. Od roku 1974 nesla společnost nové jméno odvozené od pojmu „český křišťál“ – Crystalex, přičemž se v roce 1994 stala akciovou společností, která byla přibližně o tři roky později privatizována.

Podnik Crystalex patřil do skupiny výrobců užitkového skla *Bohemia Crystalex Trading* s ročním obratem okolo 1,5 miliardy korun. Dohromady bylo v jejich závodech - v Novém Boru, Karolínce na Vsetínsku, Hostomicích na Teplicku a Vrbně pod Pradědem zaměstnáno 1800 lidí. Kvůli nedostatku finančních prostředků a tím i neschopností splácení svých závazků však společnost Bohemia Crystalex Trading v roce 2008 zkrachovala. Podobně na tom byly i další firmy, neboť ekonomická krize týkající se sklářského průmyslu přinesla doslova vlnu krachů.

Sklářskému průmyslu v ČR se opět daří. Některé firmy dokonce nestíhají vyrábět a mají vyprodáno na rok dopředu. Proti levnější konkurenci se snaží sklářské firmy bojovat především kvalitou. Z krize se ale dostaly také díky experimentům a pracovní zkušené síle. Názorným příkladem je právě zmíněná firma Bohemia Crystalex Trading, která v květnu následujícího roku získala nového majitele. Společnost CBC Invest (nyní Crystalex CZ) odkoupila novoborský závod, společně se závodem v Karolínce a v lednu 2010 zde obnovila sklářskou činnost pod společností s ručením omezeným s názvem Crystalex CZ. Po investicích v hodnotě 50mil Kč mohla být opět zahájena výroba s cílem navázání na tradici českého skla a udržení jeho kvality. Netrvalo dlouho a firma byla opět úspěšná, což dokazoval i mnohamilionový zisk, kterého firma v daném roce dosáhla.

Tato bakalářská práce se zabývá průběhem vývoje dané firmy po změně majitele za období 2009 – 2014. Výchozím zdrojem pro zpracovávání finanční analýzy firmy Crystalex byly veřejně dostupné informace, především její výroční zprávy. [29], [30], [34], [35]

4. 2 Kategorizace společnosti a povinnosti pro ni plynoucí

Uvažujeme-li aktuální kurz eura zveřejněný Českou národní bankou k 14. 3. 2016 (27,05 Kč) a podmínky pro přiřazení kategorie podniku dle směrnic(e) EU do konce roku 2015, Crystalex CZ byl po celou dobu sledovaného období (kromě roku 2009) středně velkým podnikem. I když byl počet zaměstnanců oproti stanovené hranici pro tuto kategorii více než dvojnásobný, nebyl v letech 2009 – 2014 překročen limit ročního obrátu ani bilanční sumy (43 mil./50 mil. EUR, tj. 1,163 mld. /1,353 mld.).

Tab. 8 Rozhodující kritéria pro určení kategorie firmy

| Rok | Počet zaměstnanců | Roční obrát | Bilanční suma |
|------|-------------------|----------------|----------------|
| 2009 | 400 ²² | 63 260 000 Kč | 407 466 000 Kč |
| 2010 | 564 | 588 183 000 Kč | 564 738 000 Kč |
| 2011 | 516 | 704 573 000 Kč | 580 778 000 Kč |
| 2012 | 524 | 802 443 000 Kč | 630 281 000 Kč |
| 2013 | 663 | 892 974 000 Kč | 767 275 000 Kč |
| 2014 | 740 | 963 757 000 Kč | 831 440 000 Kč |

Zdroj: Vlastní zpracování dle [31]

S příchodem novelizace ZOÚ v roce 2016 a tím nově zahrnuté kategorizaci účetních jednotek v ZOÚ, se Crystalex stává velkou účetní jednotkou. Dle dostupných informací (do roku 2014) byly již v roce 2014 překročeny dvě stanovená kritéria pro střední účetní jednotku, přičemž začátkem roku 2016 byly zveřejněny informace o finančním vývoji této firmy a dle nich v roce 2015 dosáhla obrátu 1 mld. Kč. Došlo tedy k překročení i třetí hranice pro střední účetní jednotku a tím se určená kategorie jen potvrzuje. Jedním z cílů novelizace ZOÚ bylo zjednodušení administrativy mikro a malých ÚJ, což se však této firmy netýká. Crystalex představuje účetní jednotku, která dle V500 ve spojení se ZOÚ má povinnost sestavovat účetní závěrku v plném rozsahu. Výkazy v plném rozsahu musí společnost vyhotovovat na základě povinnosti ověření účetní závěrky auditorem, která jí je dle obsahu ZOÚ uložena. Z této skutečnosti dále vyplývá povinnost sestavovat přehled

²² Hodnota pro toto období je pouze orientační, neboť v roce 2009 Crystalex teprve obnovil svou činnost a počet pracovníků byl proměnlivý.

o peněžních tocích, přehled o změnách vlastního kapitálu a výroční zprávu informující o vývoji výkonnosti, činnosti a stávajícího hospodářského postavení firmy. [5], [12], [8]

Pro sestavení VZZ používá Crystalex CZ přijatý vertikální formát směrnic EU regulujících účetní závěrky a jako většina podniků dává přednost druhovému členění nákladů. Jelikož je společnost právnickou osobou zapsanou v obchodním rejstříku, musí účetní závěrku zveřejňovat ve sbírce veřejných listin. Od roku 2016 se Crystalex musí vypořádat se zrušením mimořádných položek a změnou v organizaci nákladových a výnosových položek výkazu zisku a ztráty. Za sledované období sice firma realizovala mimořádný VH jen v letech 2009 - 2012, ale v budoucnu musí v souladu se změnami v ZOÚ myslet na případné zařazení těchto položek do provozního nebo finančního VH. Podstatnou změnu pro Crystalex tvoří nový pohled na položky změny stavu zásob a aktivace, které již pro firmu nepředstavují výnosy, nýbrž nově (po vzoru IFRS) nákladové účty. [5], [12], [8]

4.3 Hospodaření firmy Crystalex CZ

Pro lepší znázornění a vysvětlení finanční struktury společnosti v daných letech jsou její aktiva a pasiva shromážděny do tabulky (viz tab. 9), z které je zřejmé, jak majetek společnosti lineárně vzrůstal. Jeho růst byl podmíněn neustálou snahou o zavádění nového sortimentu a zvyšování prodeje, k čemuž bylo potřebné rozšíření pracovních prostor, zapojení více výrobních linek, zvýšení počtu zaměstnanců, atd. a tím pochopitelně i zdrojů krytí.

Tab. 9 Přehled aktiv a pasiv firmy

| Rok | AKTIVA | | PASIVA | |
|------|--------------------|----------------|-----------------|----------------|
| | Dlouhodobý majetek | Oběžný majetek | Vlastní kapitál | Cizí zdroje |
| 2009 | 54 795 000 Kč | 331 404 000 Kč | -27 098 000 Kč | 430 178 000 Kč |
| 2010 | 147 262 000 Kč | 411 842 000 Kč | 12 279 000 Kč | 547 032 000 Kč |
| 2011 | 160 397 000 Kč | 417 123 000 Kč | 65 792 000 Kč | 512 741 000 Kč |
| 2012 | 213 158 000 Kč | 414 474 000 Kč | 109 500 000 Kč | 518 792 000 Kč |
| 2013 | 303 586 000 Kč | 460 400 000 Kč | 165 927 000 Kč | 598 668 000 Kč |
| 2014 | 334 638 000 Kč | 493 515 000 Kč | 244 094 000 Kč | 585 537 000 Kč |

Zdroj: Vlastní zpracování dle dostupných výročních zpráv firmy Crystalex CZ

Po celou dobu sledovaného období byla aktiva nejvíce zastoupena oběžným majetkem, konkrétně zásobami, které byly přetvářeny do finálních sklářských výrobků. U pasiv byly nejvýznamnější položkou cizí zdroje zastoupené krátkodobými a střednědobými bankovními úvěry. Nejvyšší částka je zaznamenána v roce 2013, kdy probíhal další rozvoj společnosti. Postupně však v průběhu sledování rostl i podíl vlastního kapitálu podmíněný navýšením základního kapitálu v letech 2011 a 2012. [31]

K názornějšímu zhodnocení finanční struktury Crystalexu CZ je zde použit poměrový ukazatel zadluženosti.

Ukazatele zadluženosti obecně slouží jako měřítko výše rizika, které firma podstupuje při daném poměru vlastních a cizích zdrojů. Jelikož cizí kapitál je pro podniky výhodnější, určitá míra zadlužení je pro ně žádoucí. Výhoda přiměřené výše zadlužení vychází z důvodu, že úroky z cizích zdrojů snižují zisk, ze kterého se platí daně, a tak snižují daňové zatížení. Je však zřejmé, že čím víc je podnik zadlužený, tím vyšší riziko na něj připadá, neboť musí být schopen hradit své závazky i v případě, že se mu zrovna nedaří příliš dobře. [3]

Ukazatelem zadluženosti, který bude v tomto případě použit, je ukazatel celkové zadluženosti. Pro názornost je v tab. 10 uvedena i výše vlastního kapitálu. Výpočet těchto hodnot byl proveden za celé sledované období (tj. 2009 – 2014) pomocí níže uvedených vzorců. [3]

$$\text{Celková zadluženost} = \frac{\text{Cizí zdroje}}{\text{Aktiva celkem}} \quad (1)$$

$$\text{Podíl vlastního kapitálu na financování majetku} = \frac{\text{Vlastní kapitál}}{\text{Aktiva celkem}} \quad (2)$$

Míra celkové zadluženosti by se dle doporučení autorů odborné literatury měla optimálně pohybovat v rozmezí 30 – 60%. Vypočítané hodnoty v tab. 10 ukazují, že firma Crystalex CZ se od svého počátku snažila podíl cizích zdrojů na celkovém financování podniku snižovat a postupně ho nahrazovat vlastním kapitálem. Celková zadluženost za období let

2009 – 2014 byla nejnižší v posledním roce, ale i přesto činila 71%, což je poměrně vysoká hodnota oproti doporučenému rozmezí. [3]

Tab. 10 Podíl vlastního kapitálu a cizích zdrojů na financování majetku firmy

| Rok | Podíl vlastního kapitálu na financování majetku | Celková zadluženost |
|------|---|---------------------|
| 2009 | 0% | 111% ²³ |
| 2010 | 2% | 98% |
| 2011 | 11% | 89% |
| 2012 | 17% | 83% |
| 2013 | 22% | 78% |
| 2014 | 29% | 71% |

Zdroj: Vlastní zpracování dle [31]

S přihlédnutím ke snaze společnosti, jejíž výkon se každým rokem zvyšuje, lze říci, že v roce 2016 by již její celková zadluženost mohla dosahovat méně rizikové procentuální hodnoty. [36]

4. 3. 1 Náklady

Jak již bylo řečeno, firma Crystalex oficiálně zahájila svou výrobu v lednu 2010. Nejprve byly v provozu dvě strojní linky, ale kvůli rostoucímu počtu zakázek byly v červnu nastartovány další dvě. Jelikož byla společnost zapsána do obchodního rejstříku v průběhu účetního období a výrobu oficiálně obnovila až po novém roce, podíl nákladů v roce 2009 byl nejnižší za sledované období. Vzhledem k tomu, že se firma teprve snažila postavit na nohy a věnovala se především přípravě pro zahájení výroby, vykazovala relativně nízké tržby, které nedokázaly vynaložené náklady pokrýt. [31]

Crystalex však nezháležel a hned si stanovil pro začátek nemalé cíle. Hlavní prioritou pro následující roky byl návrat na světový trh a obnovení důvěry zákazníků, která byla zkrachováním předcházející společnosti Crystalex Bohemia Trading silně otřesena. V následujících letech panovala snaha o neustálé zvyšování prodeje a inovaci sortimentu. Důsledkem těchto záměrů si lze v tab. 11 všimnout, že s rostoucí výrobou docházelo k téměř lineárnímu nárůstu nákladů. [31]

²³ Důvodem, proč celková zadluženost v roce 2009 překračovala 100%, byla záporná hodnota vlastního kapitálu před zahájením výroby.

Tab. 11 Přehled nákladů v letech 2009 – 2014 (v tis. Kč)

| Přehled nákladů (2009 – 2014) v tis. Kč | | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|---|---------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| A. | Náklady vynaložené na prodané zboží | 209 | 3 748 | 4 565 | 3 814 | 3 858 | 3 972 |
| B. | Výkonová spotřeba | 41 907 | 424 180 | 443 678 | 455 671 | 569 501 | 538 439 |
| B. 1. | Spotřeba materiálu a energie | 26 275 | 315 350 | 329 670 | 331 296 | 424 580 | 410 447 |
| B. 2. | Služby | 15 632 | 108 830 | 114 008 | 124 375 | 144 921 | 127 992 |
| C. | Osobní náklady | 13 180 | 152 892 | 184 749 | 211 016 | 263 297 | 272 831 |
| D. | Daně a poplatky | 256 | 3 807 | 2 188 | 2 159 | 2 231 | 2 135 |
| E. | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 10 043 | 46 230 | 59 949 | 50 772 | 58 990 | 67 153 |
| F. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | 9 020 | 7 614 | 5 317 | 6 687 | 3 003 | 4 093 |
| G. | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období | 3 904 | 7 020 | 1 523 | 16 468 | 9 505 | -595 |
| H. | Ostatní provozní náklady | 2 595 | 11 021 | 18 819 | 9 848 | 32 631 | 12 350 |
| N | Nákladové úroky | 7 017 | 22 647 | 25 227 | 23 077 | 20 477 | 20 385 |
| O. | Ostatní finanční náklady | 1 621 | 8 850 | 9 826 | 19 378 | 19 393 | 4 588 |
| Q. | Daň z příjmu za běžnou činnost | - | 2 410 | 16 741 | 14 716 | 14 928 | 25 476 |
| R. | Mimořádné náklady | 1 326 | 925 | 2 435 | 1 034 | - | - |
| NÁKLADY CELKEM | | 91 078 | 688 934 | 758 276 | 799 924 | 982 886 | 925 351 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle [31]

Některé náklady jako např. spotřeba materiálu a energie, služby a ostatní provozní náklady, byly v roce 2013 v porovnání s celým obdobím nejvyšší. Tento výkyv v postupném nárůstu nákladů byl způsoben systémovými změnami, které nastaly s ohledem na připravovaný další rozvoj. Od roku 2013 mělo dojít ke změně v podobě reorganizace prodejních kanceláří zahrnujících i rozdělení trhů a dále také např. vyčlenění zákaznického servisu a logistiky jako samostatných organizačních celků. Současně probíhalo rozhodování o důležitých personálních změnách na vedoucích pozicích. [31]

4. 3. 2 Výnosy

V tab. 12 jsou znázorněny jednotlivé výnosy z let 2009 – 2014, kde si nelze nepovšimnout převážně vzrůstající tendence, která ukazuje, že se Crystalexu dařilo plnit své cíle.

Tab. 12 Přehled výnosů v letech 2009 – 2014 (v tis. Kč)

| Přehled výnosů (2009 – 2014) v tis. Kč | | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|--|---|---------------|----------------|----------------|----------------|------------------|------------------|
| I. | Tržby za prodej zboží | 163 | 19 545 | 16 197 | 7 061 | 6 310 | 6 297 |
| II. | Výkony | 30 095 | 632 303 | 729 916 | 779 726 | 945 433 | 991 294 |
| II. 1. | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 44 740 | 557 311 | 681 091 | 786 717 | 880 563 | 950 287 |
| II. 2. | Změna stavu zásob vlastní činnosti | -14 702 | 31 886 | 20 305 | -19 828 | 22 086 | 4 949 |
| II. 3. | Aktivace | 57 | 43 106 | 28 520 | 12 837 | 42 784 | 36 058 |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého hmotného majetku a materiálu | 18 357 | 11 327 | 7 285 | 8 665 | 6 101 | 7 173 |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | 14 118 | 62 404 | 60 802 | 55 850 | 78 452 | 47 032 |
| X. | Výnosové úroky | 83 | 5 | 9 | 5 | 6 | 6 |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | 964 | 9 389 | 14 321 | 8 802 | 16 466 | 5 636 |
| XIII. | Mimořádné výnosy | - | - | - | 2 650 | - | - |
| VÝNOSY CELKEM | | 63 780 | 734 973 | 828 530 | 862 759 | 1 052 768 | 1 057 438 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle [31]

Postupně zde dochází ke každoročnímu zvyšování *Tržeb za prodej vlastních výrobků a služeb*, které byly reakcí na rozšiřující se produkci. Nejvyšších výnosů bylo dle tabulky dosaženo v roce 2014. Dle aktuálních zpráv si však společnost v roce 2015 vedla ještě lépe a v následujících letech plánuje i nadále pokračovat v rostoucí tendenci. [31], [36]

4. 4 Horizontální a vertikální analýza nákladů a výnosů

V předchozím oddílu byl vývoj nákladů a výnosů firmy Crystalex CZ nastíněn jako celek, nyní pomocí absolutních ukazatelů vertikální a horizontální analýzy bude ukázáno, jaké konkrétní náklady a výnosy se nejvíce podílely na celkovém souhrnu nákladů a výnosů a jak se jejich výše v jednotlivých letech měnila. [31]

Na základě **vertikální analýzy** bude proveden rozbor, který vyjádří jednotlivé položky VZZ jako procentní podíl k jediné vybrané základně položené jako 100 %. Za tuto základnu byly, jako ve většině ostatních případů, vybrány celkové náklady a výnosy firmy. [3]

Pomocí **horizontální analýzy** dojde k porovnání změn položek VZZ v časové posloupnosti. Podstatou je vypočítání absolutní výše změn a jejich procentního vyjádření k předchozímu roku. [3]

Výpočet je následující:

$$\text{Absolutní změna} = \text{Ukazatel}_t - \text{ukazatel}_{t-1} \quad (3)$$

$$\% \text{ změna} = (\text{Absolutní změna} \times 100) / \text{Ukazatel}_{t-1} \quad (4)$$

[3]

4. 4. 1 Vertikální analýza nákladů

V tab. 13 jsou sledovány jednotlivé náklady společnosti, vyjádřené jako podíl na nákladech celkových. Nejvýznamnější položkou je zde po sledované období bezpochyby *výkonová spotřeba* většinou tvořená *spotřebou materiálu a energie*, jejíž podíl na celkových nákladech je od roku 2010 téměř neměnný. Další významnou položkou jsou *osobní náklady*, které po celé období úměrně rostly. Rostoucí tendence osobních nákladů byla způsobena každoročním nárůstem počtu zaměstnanců a s ním spojeným zvyšováním celkové sumy vyplacené na mzdách. [31]

Méně významnými jsou zde *odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* (max. 11%) a *nákladové úroky*, které byly nejvyšší v roce 2009 (7,7%). To bylo způsobeno vysokými úroky z bankovních úvěrů, o které musela firma zažádat kvůli vysokým počátečním investicím do znovuoobnovení výroby. S vlastními zdroji financování na tom firma v tu dobu nebyla dobře. V případě, kdy náklady převýší výnosy a podnik se vyrovnává se ztrátou, dochází ke snižování vlastního kapitálu, což v tomto případě vyústilo až k záporné hodnotě. Postupně ale docházelo k růstu podílu vlastního kapitálu a zároveň ke snižování podílu cizích zdrojů, což vyvolalo i snižování nákladových úroků, které od roku 2010 netvořily více než 3,3% z celkových nákladů. [31]

Tab. 13 Vertikální analýza nákladů

| Vertikální analýza – podíl nákladů v % | | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|--|---|------|------|------|------|------|------|
| A. | Náklady vynaložené na prodané zboží | 0,2 | 0,5 | 0,6 | 0,5 | 0,4 | 0,4 |
| B. | Výkonová spotřeba | 46,0 | 61,6 | 58,5 | 57,0 | 57,9 | 58,2 |
| B. 1. | Spotřeba materiálu a energie | 28,8 | 45,8 | 43,5 | 41,4 | 43,2 | 44,4 |
| B. 2. | Služby | 17,2 | 15,8 | 15,0 | 15,5 | 14,7 | 13,8 |
| C. | Osobní náklady | 14,5 | 22,2 | 24,4 | 26,4 | 26,8 | 29,5 |
| D. | Daně a poplatky | 0,3 | 0,6 | 0,3 | 0,3 | 0,2 | 0,2 |
| E. | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 11,0 | 6,7 | 7,9 | 6,3 | 6,0 | 7,3 |
| F. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | 9,9 | 1,1 | 0,7 | 0,8 | 0,3 | 0,4 |
| G. | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období | 4,3 | 1,0 | 0,2 | 2,1 | 1,0 | -0,1 |
| H. | Ostatní provozní náklady | 2,8 | 1,6 | 2,5 | 1,2 | 3,3 | 1,3 |
| N. | Nákladové úroky | 7,7 | 3,3 | 3,3 | 2,9 | 2,1 | 2,2 |
| O. | Ostatní finanční náklady | 1,8 | 1,3 | 1,3 | 2,4 | 2,0 | 0,5 |
| Q. | Daň z příjmu za běžnou činnost | 0 | 0,3 | 2,2 | 1,8 | 1,5 | 2,8 |
| R. | Mimořádné náklady | 1,5 | 0,1 | 0,3 | 0,1 | 0 | 0 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle [31]

Téměř nepatrně se na celkových nákladech podílely položky: *náklady vynaložené na prodané zboží* (0,2 – 0,6%), *daně a poplatky* (0,2 – 0,6%), *zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu* (0,4- 1,1%) s výjimkou v roce 2009, *změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období* (0,1 – 4,3%), *ostatní provozní náklady* (1,3 – 3,3%), *ostatní finanční náklady* (0,5 - 2,4%), *daň z příjmu za běžnou činnost* (0,0 – 2,8%) a *mimořádné náklady* (0,0 - 1,5%). [31]

4. 4. 2 Vertikální analýza výnosů

Níže uvedená tabulka (tab. 14) ukazuje podíl jednotlivých výnosů na celkových výnosech firmy Crystalex. Většinový podíl zde na první pohled tvoří *výkony (tržby za prodej vlastních výrobků a služeb)*, které představují reakci na zvyšování prodeje. Výkony dosahují od roku 2010, kdy byla zahájena výroba, nejméně 86% celkových výnosů. [31]

Tab. 14 Vertikální analýza výnosů

| Vertikální analýza – podíl výnosů v % | | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---------------------------------------|---|-------|------|------|------|------|------|
| I. | Tržby za prodej zboží | 0,3 | 2,7 | 2,0 | 0,8 | 0,6 | 0,6 |
| II. | Výkony | 47,2 | 86,0 | 88,1 | 88,9 | 89,8 | 93,7 |
| II. 1. | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 70,1 | 75,8 | 82,2 | 91,2 | 83,6 | 89,9 |
| II. 2. | Změna stavu zásob vlastní činnosti | -23,1 | 4,3 | 2,5 | -2,3 | 2,1 | 0,5 |
| II. 3. | Aktivace | 0,1 | 5,9 | 3,4 | 1,5 | 4,1 | 3,4 |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého hmotného majetku a materiálu | 28,8 | 1,5 | 0,9 | 1,0 | 0,6 | 0,7 |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | 22,1 | 8,5 | 7,3 | 6,5 | 7,5 | 4,4 |
| X. | Výnosové úroky | 0,1 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | 1,5 | 1,3 | 1,7 | 1,0 | 1,6 | 0,5 |
| XIII. | Mimořádné výnosy | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,3 | 0,0 | 0,0 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle [31]

Druhý nejvyšší podíl na celkových výnosech tvoří *ostatní provozní výnosy* (4,4 – 22,1%) a *tržby z prodeje dlouhodobého hmotného majetku a materiálu* v roce 2009, kdy dosahovaly výše 28,8%. V následujících letech se však pohybovaly už pouze mezi 0,6 – 1,5%. [31]

Ostatní výnosy se na celkových výnosech ve sledovaných letech podílely téměř nepatrně. Patřily mezi ně např. položky řadící se do výkonů - *tržby za prodej zboží* (0,3 - 2,7%), *aktivace* (0,1 - 5,9%) a *změna stavu zásob vlastní činnosti*, která v prvním roce dokonce výrazně snižovala výkony, a to o 23,1%. V dalších letech se pohybovala už jen mezi -2,3 – 4,3%. [31]

Za zanedbatelné položky, jež se podílely na celkových výnosech společnosti, lze označit *ostatní finanční výnosy* (1,0 – 1,7%), *výnosové úroky* (0,0 – 0,1%) a *mimořádné výnosy* (0,0 – 0,3%). [31]

4. 4. 3 Horizontální analýza nákladů

Obecně horizontální analýza ukazuje porovnání změn položek v časové posloupnosti. V tomto případě se položkami rozumí jednotlivé náklady, které jsou porovnány vždy

s předchozím rokem. V tab. 15 je zaznamenán vývoj, jak se jednotlivé náklady postupně zvyšovaly/snižovaly v relativním vyjádření.

Tab. 15 Horizontální analýza nákladů

| Horizontální analýza - změna nákladů v % | | 10/09 | 11/10 | 12/11 | 13/12 | 14/13 |
|--|---|---------|-------|-------|-------|--------|
| A. | Náklady vynaložené na prodané zboží | 1 693,3 | 21,8 | -16,5 | 1,2 | 3,0 |
| B. | Výkonová spotřeba | 912,2 | 4,6 | 2,7 | 25,0 | -5,5 |
| B. 1. | Spotřeba materiálu a energie | 1 100,2 | 4,5 | 0,5 | 28,2 | -3,3 |
| B. 2. | Služby | 596,2 | 4,8 | 9,1 | 16,5 | -11,7 |
| C. | Osobní náklady | 1 060 | 20,8 | 14,2 | 24,8 | 3,6 |
| D. | Daně a poplatky | 1 387 | -42,5 | -1,3 | 3,3 | -4,3 |
| E. | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 360,3 | 29,7 | -15,3 | 16,2 | 13,8 |
| F. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | -15,6 | -30,2 | 25,8 | -55,1 | 36,3 |
| G. | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období | 79,8 | -78,3 | 981,3 | -42,3 | -106,3 |
| H. | Ostatní provozní náklady | 324,7 | 70,8 | -47,7 | 231,3 | -62,2 |
| N. | Nákladové úroky | 222,7 | 11,4 | -8,5 | -11,3 | -0,4 |
| O. | Ostatní finanční náklady | 446,0 | 11,0 | 97,2 | 0,1 | -76,3 |
| Q. | Daň z příjmu za běžnou činnost | - | 594,6 | -12,1 | 1,4 | 70,7 |
| R. | Mimořádné náklady | -30,2 | 163,2 | -57,5 | - | - |

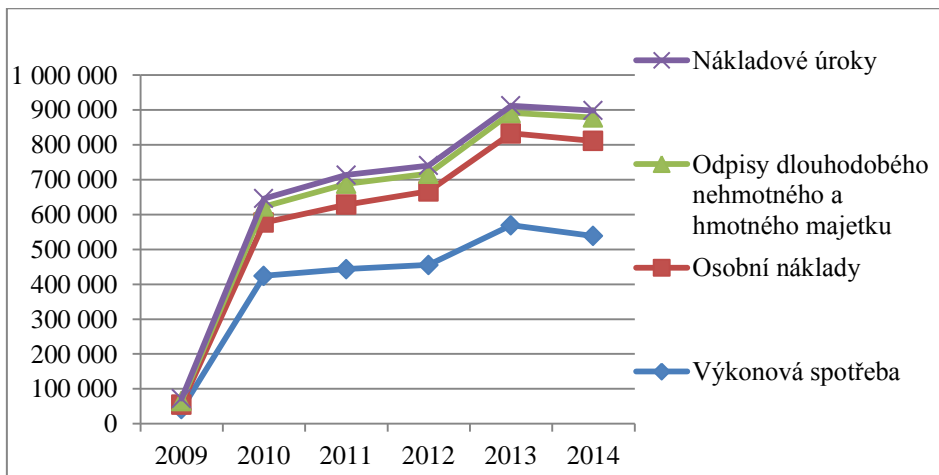
Zdroj: Vlastní zpracování dle [31]

Nejvyšší změny mezi jednotlivými účetními obdobími nastaly mezi rokem 2009 a 2010, kdy došlo k rapidnímu nárůstu téměř všech položek nákladů v návaznosti na znovuzahájení výroby. Výjimku tvořily *zůstatkové ceny prodaného dlouhodobého majetku a materiálu*, které v závislosti na *odpisech dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku* v daných letech kolísaly. Další položkou, u které došlo v roce 2010 k poklesu, byly *mimořádné náklady*. Ty dosáhly v roce 2009 nejvyššího bodu, přičemž v roce následujícím o 30,2% klesly a tento trend se opakoval i v následujících dvou letech. Mimořádné náklady obecně představují škody na majetku, jež pro účetní jednotky vznikly z mimořádných (nečekaných) příčin. V tomto případě se však nejspíše jedná o tvorbu rezervy na tyto náklady. [31]

Pro grafické vyjádření (viz obr. 1) průběhu jednotlivých nákladů v letech 2009 – 2014 byly vybrány položky s nejvyšším podílem na celkových nákladech, kterými dle výsledků

vertikální analýzy byly výkonová spotřeba, osobní náklady, odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a nákladové úroky. [31]

Obr. 1 Vývoj nákladových položek v letech 2009 - 2014



Zdroj: Vlastní zpracování dle [31]

Na obr. 1 je názorně vidět velký skok mezi rokem 2009 a 2010, který nastal kvůli zmiňovanému obnovenému procesu výroby. V následujících letech vybrané náklady převážně pokračovaly v pozvolném růstu. [31]

4. 4. 4 Horizontální analýza výnosů

Stejně jako u předchozího oddílu, jsou v tab. 16 ukázány procentuální změny, které nastaly v průběhu sledovaných let.

V prvním roce došlo k nejvyššímu nárůstu u položky *aktivace (nabytí zásob vlastní činnosti)*, který byl podmíněn spuštěním výroby užitkového skla a následován poklesem *změny stavu zásob vlastní činnosti*, neboť došlo k prodeji výrobků. V návaznosti na snižování stavu zásob vlastní činnosti rostly *tržby z prodeje vlastních výrobků a služeb*. Se zvyšujícím se prodejem výrobků rostla spotřeba materiálu a tím docházelo ke snižování aktivace. Jen v roce 2013 se tato položka oproti předchozímu roku zvýšila o 233,2%, což bylo pravděpodobně způsobeno tím, že v tomto roce došlo k vyrobení většího množství výrobků než v předchozích letech. [31]

Tab. 16 Horizontální analýza výnosů

| Horizontální analýza – % změna výnosů | | 10/09 | 11/10 | 12/11 | 13/12 | 14/13 |
|---------------------------------------|---|----------|-------|--------|--------|-------|
| I. | Tržby za prodej zboží | 11 890,8 | -17,1 | -56,4 | -10,6 | -0,2 |
| II. | Výkony | 2 001 | 15,4 | 6,8 | 21,3 | 4,9 |
| II. 1. | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 1 145,7 | 22,2 | 15,5 | 11,9 | 7,9 |
| II. 2. | Změna stavu zásob vlastní činnosti | -316,9 | -36,3 | -197,7 | -211,4 | -77,6 |
| II. 3. | Aktivace | 75 524,6 | -33,8 | -55,0 | 233,3 | -15,7 |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého hmotného majetku a materiálu | -38,3 | -35,7 | 18,9 | -29,6 | 17,6 |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | 342,0 | -2,6 | -8,1 | 40,5 | -40,0 |
| X. | Výnosové úroky | -94,0 | 80,0 | -44,4 | 20,0 | 0,0 |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | 874,0 | 52,5 | -38,5 | 87,1 | -65,8 |

Zdroj: Vlastní zpracování dle [31]

Za zmínku také stojí *tržby za prodej zboží*, které se v roce 2010 zvýšily o neuvěřitelných 11 890,8%. V dalších letech ale začaly pozvolně klesat, neboť zvyšující se prodej vlastních výrobků začal postupně prodej zboží vytlačovat. Ostatní výnosové položky v daných letech kolísaly. Jedná se o *tržby z prodeje dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a materiálu, ostatní provozní výnosy a ostatní finanční výnosy*. [31]

4. 4. 5 Zhodnocení finanční situace a prognóza budoucího vývoje firmy

Pro zhodnocení finanční situace podniku Crystalex CZ bude využito horizontální analýzy VH, která znázorní průběh vytváření zisku v období let 2009 – 2014 a z informací obsažených ve výročních zprávách bude shrnuto, jakých výsledků firma za toto období dosáhla.

Po založení firmy bylo hlavním cílem především obnovení důvěry u zákazníků a návrat na světový trh. Že se firmě podařilo dostat tohoto cíle, si lze všimnout v jejím VZZ (viz příloha E), a také v následující horizontální analýze VH (viz tab. 17). [31]

Tab. 17 Horizontální analýza VH

| | | | | | |
|----------------------|-------|-------|-------|-------|-------|
| Horizontální analýza | 10/09 | 11/10 | 12/11 | 13/12 | 14/13 |
| - změna VH v % | 260% | 27% | -13% | 14% | 94% |

Zdroj: Vlastní zpracování dle [31]

I když byl první rok pro podnik Crystalex ztrátový, hned v následujícím účetním období se adaptoval a vykázal vysoký zisk. V tabulce je zřejmá kladná změna hodnoty VH mezi prvním a druhým rokem. [31]

Hned potom, jak Crystalex opět získal dobrou pověst, pokračoval ve svých pokrocích. Firma se stabilizovala a neustále se snažila o rozšíření logistického zázemí a rozvoj výrobních kapacit, aby mohla dále rozšiřovat prodej a zavádět nový sortiment výrobků. I přesto, že prodej společnosti po celou dobu ovlivňovala limitovaná poptávka v důsledku ekonomické stagnace tradičních trhů, docházelo ke každoročnímu nárůstu obrátu jako reakce na lineárně zvyšující se tržby, a tím i kladného VH. Až na rok 2012, kdy zisk společnosti mírně poklesl, v dalších letech pokračoval i nadále ve své rostoucí tendenci. V posledním roce, za který je analýza prováděna, došlo k jeho rapidnímu nárůstu.

Díky získání ochranných známek Bohemia Crystal a Bohemia Glass v druhém roce působení došlo i k významnému upevnění místa na trhu. [31]

V následujícím účetním období usilovala firma o další navýšení prodejního obrátu. Následkem toho se Crystalexu podařilo pokořit hranici 1 mld. Kč. V budoucnu jsou naplánovány další investice, které by zvýšily kvalitu sortimentu a efektivní výrobu. [31]

5 Přejít z národního způsobu vykazování na IFRS

Společnosti celého světa se dnes snaží přiblížit Mezinárodním účetním standardům. Některé země se dokonce rozhodly pro jejich povinné zavedení. Pro povinný přechod z národní regulace účetnictví na IFRS se rozhodly Austrálie, Rusko, EU, některé země východní Evropy i Afriky. [37]

Vzhledem k danému tématu bakalářské práce je nutné se zamyslet, z jakého důvodu by Crystalex chtěl přejít z národního způsobu vykazování na vykazování dle IFRS²⁴. Lze usoudit, že nejpravděpodobnější možností pro zavedení IFRS ve firmě Crystalex je hledání zahraničního obchodního partnera z důvodu rozšiřujících se ambicí a potřebě nových investic. Crystalex navíc přes 90% své produkce vyváží do zahraničí, takže vykazování dle IFRS by mu přineslo jisté výhody.

Tato práce uvažuje přechod dané firmy na účtování dle IFRS, přičemž vychází ze skutečnosti, že tato změna nastane v následujícím roce.

Přechod na IFRS s sebou pro Crystalex CZ přináší několik výhod:

- Přijetím globálního jazyka účetního výkaznictví se podnik stane srozumitelným subjektem mezinárodního trhu.
 - ➔ Pokud zahraniční uživatelé nemohou porozumět způsobu vykazování dané firmy, nejsou s ní ochotni obchodovat, natož do ní investovat. Přijetí IFRS tedy zvyšuje šance u potenciálního investora. [37]
- Vykazování ve světovém jazyce zvýší důvěryhodnost společnosti a tím i zájem potenciálních zákazníků o výrobky. [37]
- Výkazy sestavené v souladu s IFRS přináší schopnost poskytnutí srovnatelných informací s ostatními zahraničními obchodními subjekty.
 - ➔ Konkurence ve světě stále roste a pro Crystalex je především největší hrozbou levná čínská produkce. Přechod na IFRS umožní porovnání s konkurenty v odvětví a firma podle potřeby má možnost včas podniknout „ochranné“ kroky. [37]

²⁴ Crystalex nemá ZOÚ nařízenou povinnost účtovat a sestavovat účetní závěrku dle IFRS.

- Pokud např. investoři budou ohledně vykazování po firmě požadovat srovnatelné informace s ostatními podnikatelskými subjekty a daná firma nebude schopna uspokojit tento požadavek, získá konkurenční nevýhodu a ohrozí svou existenci tím, že např. nebude schopna získat nový kapitál. [37]

5. 1 Před zavedením IFRS

Stále více českých podnikatelských subjektů začíná postupně implementovat mezinárodní účetní standardy, Crystalex CZ tedy nebude výjimkou. Tento proces však není jednoduchý, neboť existuje velké množství rozdílů mezi českou účetní úpravou a IFRS, což je způsobeno rozdílnými pohledy na účel, k nimž má účetnictví sloužit. Existuje však nemalé množství firem, které poskytují ohledně této problematiky poradenství. Hlavní rozdíly mezi ČÚL a IFRS týkající se především VZZ budou v rámci této práce shrnuty společně s rozebráním procesů, které firma při přechodu na IFRS bude muset absolvovat.

Situací, kdy účetní jednotka přechází z vykazování dle ČÚL na IFRS se zabývá účetní standard IFRS 1 – *První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví*. Daný standard obsahuje návod na řešení problémů, s kterými by se podnik mohl při přechodu na IFRS setkat a definuje postupy, kterých se podnik musí držet. Při přechodu na IFRS seznámení pouze s tímto standardem nestačí. IFRS 1 předpokládá důkladnou znalost všech standardů. Jeho cílem je zajistit, aby první účetní závěrka daného podnikatelského subjektu sestavovaná dle IFRS obsahovala za příslušné období kvalitní informace. [38]

Důležité je zdůraznit, že český podnik sestavující účetní závěrku v souladu s IFRS, nemůže při výpočtu daně z příjmu vycházet ze zjištěného VH. Pro daňové účely musí Crystalex v souladu s daňovou legislativou ČR vycházet z VH vyjádřeného podle českých účetních předpisů. Na základě této skutečnosti musí zvážit, zda pro něj bude lepší účtovat duálně jak dle ČÚL, tak IFRS, nebo setrvá u národní regulace a v rámci harmonizace účetnictví vždy k rozvahovému dni účetního období pouze převede českou účetní závěrku na účetní závěrku odpovídající pravidlům IFRS. Záleží na rozhodnutí firmy, která možnost pro ni bude jednodušší či přehlednější. Lze říci, že by bylo efektivnější vést účetnictví

duálně, neboť by ke konci roku mohl nastat zmatek s dohledáváním všech účetních operací, ke kterým v průběhu roku došlo. Účetní jsou i za běžných okolností ke konci účetního období velmi vytíženi, a tak by v případě dohledávání potřebných dokumentů, i samotného převodu účetní závěrky na IFRS, mohlo dojít k časové tísní. [39]

5. 2 Příprava přechodu na IFRS

Přechod na IFRS neznamena pouze změnu základních účetních zásad. Vykazování dle IFRS s sebou nese velkou časově náročnou změnu pro firmu jako celek a týkající se všech jejich zaměstnanců. Pro většinu společností tato změna představuje zasažení obchodních transakcí od vztahů s investory až po všední postupy. V některých případech může dojít i k ovlivnění životaschopnosti výrobků firmy či dokonce její ziskovosti. Vzhledem ke stálému rozvoji a konstantnímu nárůstu zisku lze usoudit, že přechod na IFRS Crystalexu nepřinese újmu, ale spíše mu otevře nové možnosti a přispěje k jeho větší konkurenceschopnosti. [39]

Po řádném zvážení složitosti převodu na vykazování dle IFRS a rozhodnutí se pro tuto regulaci účetnictví by Crystalex měl nejdříve s touto změnou seznámit co nejširší spektrum zaměstnanců. V prvním případě by jim měl sdělit, co vedlo k danému rozhodnutí a také je informovat o tom, jaké procesy budou ve firmě probíhat. V neposlední řadě by jim měl oznámit, že budou muset pracovat přesčas a co od nich bude konkrétně potřeba zařídit. Zainteresovanými pracovníky nebudou jen účetní a ekonomové, ale i technický a personální úsek. Detailní znalost IFRS a tím pádem proškolení této problematiky bude však nutné pouze u pracovníků, kteří se budou přímo podílet na přechodu na IFRS. Ostatní pracovníci by o tomto faktu měli mít alespoň povědomí. [39]

Zároveň s proškolením pracovníků by se Crystalex měl snažit najít systém, dle kterého by jednoduše dohledával skupiny účetních operací, které spolu věcně souvisejí. [39]

5. 3 Shrnutí rozdílů mezi ČÚL a IFRS týkajících se VZZ

ČR postupně začleňuje do ČÚL řadu principů obsažených v IFRS (jedním z důkazů je aktuální novelizace ZOÚ), přičemž rozdíl mezi nimi je stále výrazný. Pro hladký přechod na IFRS je nutné si tyto rozdíly uvědomit.

Hlavním rozdílem mezi ČÚL a IFRS je zejména odlišný pohled na hlavní účel účetnictví. Zatímco mezinárodní účetní standardy požadují zachycování transakcí na základě jejich ekonomické podstaty, a tak dochází k lepšímu zobrazení finanční pozice a výkonnosti podniků, účetnictví ČR je úzce provázáno s daňovými zákony. [3], [26]

Účetní systém IFRS na rozdíl od ČÚL neurčuje konkrétní formu účetních výkazů, nevyhlašuje účtovou osnovu ani se nezmiňuje o souvztažnosti účtů, neboť dle těchto standardů je podstatné především to, aby účetní výkazy podaly věrný obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku se schopností vytvoření peněžních prostředků. IFRS nenařizuje, jak se má účtovat, definuje pouze obsah a minimální rozsah informací, které musí firma zveřejnit buď přímo ve výkazu, nebo v komentáři. Pokud by však na základě stanoveného minimálního rozsahu nebyl podán věrný obraz o finanční situaci a výkonnosti podniku, ÚJ je povinna zveřejnit doplňující informace. Česká regulace účetnictví má naopak přesně stanovené požadavky týkající se formátů výkazů, je stanoven jejich rozsah, přesný obsah, značení atd. [3], [26]

Účetní jednotky dle ČÚL sestavují výkazy v plném nebo zjednodušeném rozsahu vyžadující účtování podvojnými zápisy o stavu a pohybu jednotlivých položek. Obsah účetní závěrky tvoří jak dle ČÚL, tak dle IFRS rozvaha (výkaz o finanční pozici), VZZ (výkaz o úplném výsledku hospodaření), příloha (komentář) a výkazy o peněžních tocích a vlastním kapitálu. Největší změna pro Crystalex bude spočívat v sestavení úplného výsledku hospodaření a komentáře k účetním výkazům. [3], [26]

V ČR účetní jednotky sestavují VZZ, který je pro IFRS nedostačující, a tak udělují účetním jednotkám sestavovat výkaz o úplném výsledku hospodaření, jehož součástí je kromě výsledku hospodaření i výkaz o ostatním výsledku hospodaření zahrnující transakce, které se podílely na změnách vlastního kapitálu, s výjimkou transakcí s vlastníky. Úplný výsledek hospodaření může být zveřejněn v rámci jednoho či dvou výkazů. Opět záleží jen na firmě, kterou možnost si vybere. [2], [3]

Další podstatná odlišnost nastává u komentáře k účetním výkazům, který je na rozdíl od přílohy sestavované dle ČÚL, hodně obsáhlý, neboť obsahuje nosnou informaci. To je způsobeno tím, že výkazy dle IFRS mohou být stručné, a tím jsou na obsah komentáře kladeny detailnější požadavky. Navíc komentář k účetním výkazům také obsahuje položky, které nesplňují podmínky pro zahrnutí do daného výkazu. Při přechodu z ČÚL na IFRS bývá sestavení komentáře nejpracnější. Některé informace lze ale převzít z původní přílohy sestavované v souladu s ČÚL. [38], [39]

Crystalex jako velká ÚJ musí v souladu se ZOÚ sestavovat přehledy o peněžních tocích a změnách vlastního kapitálu. Po přechodu na IFRS ji nebude dána povinnost tyto dva výkazy sestavovat, může tak konat pouze na základě svého svobodného rozhodnutí. IFRS ale říká, že pokud ÚJ tyto dva výkazy nesestaví, musí informace, které by v nich byly obsažené, uvést v komentáři účetní závěrky. Crystalex byl do teď zvyklý přehledy o peněžních tocích a změnách kapitálu každoročně sestavovat. Záleží tedy na tom, zda z nějakého důvodu bude chtít pokračovat v této zvyklosti i po přechodu na IFRS. [5], [6]

Komparace nákladových a výnosových položek z teoretického hlediska

Dalším rozdílem mezi IFRS a ČÚL je, že IFRS stanovuje kritéria, která musí jednotlivé položky splňovat, aby mohly být uvedeny ve výkazu. V první řadě musí odpovídat dle Konceptního rámce definici jednoho ze základních prvků účetní závěrky a dále musí pro podnik znamenat dostatečně jistý budoucí ekonomický požitek, přičemž lze spolehlivě určit jejich hodnotu. ČÚL tyto podmínky neuvádí. [3], [26]

Pro výnosy a náklady neexistuje v ČR přesná definice, na rozdíl od IFRS, v jejichž obsahu Konceptní rámec dané položky přesně definuje. Konceptní rámec hovoří o revenues (výnosech) a gains (ziscích), které tvoří dohromady jeden prvek - výnosy (incomes). V případě nákladů se jedná o dva druhy - expences (náklady) a losses (ztráty) představující opak gains, které se vykazují snížené o související losses. [2], [3]

Náklady a výnosy jsou jak dle IFRS, tak dle ČÚL (od roku 2016) rozděleny na provozní a finanční část. Vykazování provozního a finančního VH dle IFRS záleží na svobodné vůli ÚJ, neboť není ani zakázáno, ani podporováno. [2], [3]

Jak IFRS, tak i ČÚL umožňují prezentovat provozní náklady dle druhu nebo účelu, přičemž v případě účelového členění výsledovky oba účetní systémy požadují, aby podnik současně v příloze (komentáři) uváděl i informace o členění druhovém. [2], [3]

5. 3. 1 Deskripce vybraných nákladových položek společnosti a jejich komparace z hlediska pohledu ČÚL a IFRS

Pro popis a zobrazení rozdílů ve vykazování dle pravidel ČÚL a IFRS, které by se v případě přechodu na IFRS firmy Crystalex týkaly, byly vybrány konkrétní nákladové položky:

- nákladové úroky,
- opravy a údržba,
- tvorba rezerv,
- odpisy.

Nákladové úroky (Výpůjční náklady)

Crystalex po celé sledované období (2009 – 2014) financoval svou činnost především pomocí cizích zdrojů představovaných střednědobými a dlouhodobými úvěry. V roce 2014 byla míra jeho zadluženosti nejnižší, ale i přesto činila 70% z celkového kapitálu. V souvislosti s touto skutečností platí společnost vysoké částky na úrocích z úvěru, a to v řádu milionů Kč. Na druhou stranu znamenají úroky z úvěrů pro Crystalex výhodu, neboť představují dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů daňově uznatelný náklad. Úroky z úvěru tedy Crystalexu snižují základ pro výpočet daně z příjmů a tím i samotnou daňovou povinnost. [31], [40], [41]

Dle ČÚL má Crystalex možnost úroky z úvěrů poskytnutých za účelem pořízení dlouhodobého majetku zahrnout do jeho pořizovací ceny. Jedná se však jen o tu část úroků, která byla zúčtována do doby, než byl majetek uveden do provozu. V tomto případě by se ale Crystalex připravil o možnost snížení základu pro výpočet daňové povinnosti. Existuje však důvod, který by účetní jednotky k tomuto rozhodnutí mohl vést. Příčinou by mohla být skutečnost, že investice by byla značně vysoká a náklad v podobě úroků z úvěru

by již společnost uvedl do ztráty. Pokud by se ÚJ rozhodla pro tuto možnost, úroky by se po dané období (než dojde k uvedení aktiva do provozu) staly daňovým nákladem v podobě odpisů. [31], [40], [41]

Na základě dostupných výročních zpráv této společnosti nebylo možné zjistit, jakou možnost Crystalex uplatňuje. V případě, že by úroky z úvěru zahrnoval do pořizovací ceny dlouhodobých aktiv, mohl by nově dle standardu IAS 23 – *Výpůjční náklady* úroky z úvěru zahrnout i do pořizovací ceny zásob. Crystalex příliš nedodržuje Zlaté pravidlo financování²⁵ a nákup zásob uskutečňuje i z dlouhodobých zdrojů. V obou případech, jak dle ČÚL, tak v souladu s IFRS, je vyžadován akruální přístup představující účtování úroků do období, s nímž časově souvisí. [31], [40], [41]

Opravy a údržba

Crystalex se jako velká firma nevyhne častému provádění oprav a údržby svého dlouhodobého majetku, přičemž bude muset v případě přechodu na vykazování dle IFRS čelit rozdílům v této oblasti. Dle ČÚL i IFRS jsou běžné opravy a údržba dlouhodobých aktiv obecně účtovány do nákladů. Tyto dva přístupy se ale rozcházejí v pohledu na zaúčtování generálních oprav a údržby.

V souladu s pravidly ČÚL se na rozsáhlejší opravy, které jsou předem plánované, vytváří rezervy. IFRS se s tímto přístupem neztotožňuje a hovoří o zařazení do hodnoty dlouhodobého aktiva. Toto aktivum musí splňovat definici komponenty dlouhodobého majetku, která představuje: *„Komponenta je přesně určená část majetku nebo souboru majetku, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku nebo souboru majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší (zpravidla je kratší) od doby použitelnosti majetku nebo souboru majetku. Komponentou tak může být např. výtah, střecha, topný systém, rozvody klimatizace nebo vzduchotechniky u stavby, případně motor nebo převodovka u automobilu. Komponenta se odpisuje v průběhu užívání samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku nebo souboru majetku.“* [3], [42, str. 61]

²⁵ Zlaté pravidlo financování říká, že dlouhodobý majetek by měl být financován z dlouhodobých zdrojů a krátkodobý majetek ze zdrojů krátkodobých.

Tvorba rezerv

Účetní jednotky vytváří rezervy jako účelově vynaložené zdroje financování ke krytí náročných budoucích výdajů. Jedná se o cizí zdroje představující budoucí závazky vůči externím dodavatelům. [43]

ČÚL pracuje s jednotlivými položkami dlouhodobého majetku jako celkem, bez ohledu na to, že jeho části mohou mít odlišnou životnost a z toho důvodu budou muset být opraveny nebo vyměněny. Oprava či výměna části dlouhodobého majetku neovlivňuje zůstatkovou hodnotu příslušného majetku, neboť je účtována přímo do spotřeby. Daný způsob účtování tedy jednorázově ovlivňuje náklady, čímž v období opravy nebo výměny daného majetku nerovnoměrně zatěžuje VH. Z tohoto důvodu tvoří účetní jednotky dle ČÚL rezervy na očekávané budoucí výdaje, i když nejsou schopné určit, jaká bude jejich přesná výše a kdy je bude nutno čerpat. [43], [44]

Odlišnou dobu opotřebení jednotlivých částí dlouhodobého majetku IFRS řeší pomocí komponentního způsobu odepisování²⁶. IFRS definuje rezervu jako závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší a prostřednictvím standardu *IAS 37 – Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva* povoluje tvorbu rezerv pouze k současným závazkům plynoucím z minulých událostí, který splňuje definici uvedenou v Koncepčním rámci, pokud jeho výši bude možné spolehlivě ocenit a k jeho vypořádání bude nezbytný odtok peněžních prostředků představujících pro daný subjekt ekonomický prospěch. Za spolehlivě ocenitelný se považuje i závazek, který je oceněn na základě odhadu. Závazek (rezerva) může podnikatelskému subjektu vzniknout na základě smluvního či mimosmluvního vztahu. Smluvní vztah představuje právně vymahatelný závazek, který je podložen uzavřením smlouvy. Mimosmluvní závazek vzniká na základě chování podniku a jeho prezentování na veřejnosti. [2], [3], [43]

Příkladem tvorby rezervy v souladu s IAS 37 je např. situace, kdy podnik nemá namontované předeepsané čistící zařízení, čímž způsobí škodu na životním prostředí a bude nucen zaplatit pokutu. Následně se smluvně či mimosmluvně zaváže, že škodu odstraní a vznikne mu současný závazek, na který je možno vytvořit rezervu. V případě, že se podnik rozhodne na základě této události provést montáž čistícího zařízení, k vytvoření

²⁶ Vysvětleno u následující nákladové položky v rámci daného pododdílu.

rezervy dojít nemůže, neboť rozhodnutí o jejím budoucím provedení není současným závazkem. [2], [3]

Z výše uvedeného vyplývá, že IFRS nepovolují tvorbu rezerv na budoucí provozní ztráty, obecná rizika či budoucí opravy dlouhodobého majetku. Neexistence rezerv na opravy majetku úzce souvisí s komponentním přístupem odpisování, o kterém IFRS hovoří ve standardu IAS16. V souladu s tímto přístupem účetní jednotky sestavují odpisový plán, který bere v úvahu odlišnou dobu opotřebení jednotlivých částí majetku (komponent) a odpisuje je zvlášť. Tím jsou vytvářeny finanční prostředky na případné opravy dlouhodobého majetku. IFRS zastávají názor, že pokud jsou odpisy prováděny správně, peníze na opravy dlouhodobého majetku se vygenerují samy a tím pádem na ně není potřeba vytvářet rezervy. [2], [3]

Crystalex má ve své rozvaze uvedeny *Ostatní rezervy*, které představují pro účetní jednotku daňově neuznatelný náklad. Ostatní rezervy se pouze podílí na VH a jako neuznatelný náklad musí být při převodu účetního VH na daňový základ pro výpočet daně z příjmů přičteny, čímž zvyšují daňovou povinnost podniku. Mezi podněty pro tvorbu ostatních rezerv dle ČÚL patří např. možné budoucí provozní ztráty, smluvní pokuty a penále, opravy dlouhodobého majetku, atd. Vzhledem k velikosti Crystalexu a jeho činnosti se lze domnívat, že ostatní rezervy budou v této firmě zahrnovat rezervy na krytí budoucích provozních ztrát, oprav a údržby dlouhodobého majetku a na poškození životního prostředí. [2], [3], [43], [44]

Po přechodu na vykazování dle IFRS bude muset Crystalex tyto rezervy zrušit v celé jejich výši, neboť neodpovídají definici danou standardem IAS 37. Po zrušení zůstatku rezervy, musí ÚJ zachytit změnu do *Ostatních nákladů* a celý dopad promítnout ve vlastním kapitálu na pasivní účet *Nerozdělený zisk*. [2], [3]

Odpisy

Odpisy dlouhodobého majetku znázorňují peněžní opotřebení majetku (fyzické, morální). Účetní jednotky se při účtování dle ČÚL setkávají s odpisy účetními a daňovými.

Prostřednictvím **účetních odpisů** se náklady na pořízení dlouhodobého hmotného majetku dostávají do účetnictví ÚJ postupně a jsou tak součástí výsledku hospodaření několik let.

Požizovací náklady nesmí být zahrnuty do provozních nákladů firmy jako celek z toho důvodu, že se pořizovaný majetek vyskytuje ve vlastnictví firmy po dobu delší než jeden rok, a také se po toto období podílí na tvorbě tržeb. Účetní odpisy jsou částí VH a při jejich výpočtu ÚJ vychází z očekávané doby životnosti či předpokládaného výkonu (u automobilu např. počet ujetých km). Dobu životnosti si ÚJ může stanovit sama pomocí kvalifikovaného odhadu nebo může využít odpisových skupin uvedených v zákonu č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Daný zákon obsahuje celkem 6 odpisových skupin, přičemž uvádí jako nejkratší dobu odepisování 3 roky (např. počítače) a nejdelší 50 let (budovy). Účetní odpisy se vypočítávají s přesností na měsíce a každé toto období se také účtují do nákladů. [45], [46]

Pro účely zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů jsou prováděny i **daňové odpisy** dlouhodobého majetku. Při jejich sestavování se vychází ze zařazení do zmiňovaných odpisových skupin. Podnikatelský subjekt si může vybrat mezi rovnoměrným²⁷ a zrychleným²⁸ způsobem odepisování a výši odpisu uvádí ročně.

Z dostupných informací o Crystalexu není zřejmé, jaké způsoby odepisování podnik používá. [45], [46]

IFRS vychází při vytváření odpisů z komponentního přístupu, který představuje povinnost desagregovat (oddělovat) aktiva na více součástí, pokud mají části aktiva (komponenty) jinou dobu životnosti. Např. u budovy lze zvlášť odepisovat střechu, okna, výtah, atd. ÚJ začíná aktivum odepisovat ve chvíli, kdy je způsobilé k používání a zachycuje jej do nákladů. [2], [3]

Pro zefektivnění sledování dlouhodobého majetku, IFRS umožňuje agregovat (sloučit) aktiva stejného technicko-ekonomického určení, která nejsou významná a jejich doba životnosti je stejná. Tyto položky jsou odepisovány jako celek. Např. v případě likvidace či prodeji jsou jednotlivá aktiva oceněna průměrnou cenou. [2], [3]

²⁷ V případě rovnoměrného odepisování se vstupní cena dlouhodobého majetku rovnoměrně přenáší do základu daně po celou dobu odepisování.

²⁸ Zrychlený způsob odepisování vychází ze skutečnosti, že odepisovaný majetek je využíván nejvíce v prvních letech. Nejvyšší odpis nastává v druhém roce a v dalších letech se hodnota odpisů postupně snižuje.

IFRS doporučují při odpisování majetku stanovit dobu použitelnosti kratší, než je odhadnutá doba použitelnosti (zásada opatrnosti). ÚJ může vytvářet odpisy, stejně jako dle ČÚL, pomocí doby použitelnosti či výkonu. [2], [3]

5. 4 Proces převodu na IFRS

K datu přechodu na IFRS sestaví Crystalex počáteční výkaz o finanční situaci podniku, který musí být již v jejich souladu. Následně výkaz bude sloužit jako východisko pro vedení účetnictví. Pro první sestavení účetní závěrky dle IFRS použije firma pravidla, která jsou platná k datu sestavení této účetní závěrky. První účetní závěrka musí obsahovat účetní informace minimálně za dvě období. [38], [39]

Při započetí převodu na IFRS bude pro Crystalex vhodné nejprve provést analýzu účetní závěrky podle ČÚL. Při této analýze se aplikují znalosti definic jednotlivých částí účetních výkazů z Koncepčního rámce IFRS a znalost všech ostatních standardů řešících konkrétní oblasti výkazů. Výstupem analýzy bude zjištění, které položky výkazů sestavovaných dle ČÚL splňují definici z Koncepčního rámce a mohou tak být zahrnuty do účetních výkazů nebo budou součástí komentáře k účetním výkazům. Dále dojde k výběru oblastí, které budou předmětem převodu, tedy existujících položek obsažených ve výkazech sestavovaných dle ČÚL které:

- nesplňují definici dle koncepčního rámce,
- musí být dle nových účetních principů vykázány,
- musí být na základě odlišných pravidel překlasifikovány. [37], [39], [47]

Vyřazení položek z rozvahy

Z rozvahy musí být při převodu na IFRS vyřazeny ty položky, které dle Koncepčního rámce nesplňují definici aktiva, závazku a vlastního kapitálu.

Těmito položkami mohou být:

- výzkum,
- zřizovací výdaje,
- školení pracovníků,
- reklama a propagace,
- rezervy zřízeny na obecná rizika nebo provozní ztráty,
- pohledávky za náhrady škod atd. [48], [49]

Zařazení nových položek do rozvahy

Do rozvahy musí být naopak zahrnuty ty položky, které dle ČÚL nebyly vykázány, ale dle pravidel IFRS představují aktivum nebo závazek.

Jedná se např. o:

- aktiva a závazky plynoucí z finančního leasingu u nájemce,
- všechny finanční deriváty²⁹,
- rezervy požadované standardem IAS 37 - *Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky* - např. rezerva na restrukturalizaci,
- odložená daňová aktiva a závazky dle IAS 12 – *Daně ze zisku*. [48], [49]

Překlasifikování položek

Překlasifikovány musí být dle IFRS ty položky aktiv, závazků a vlastního kapitálu, které již byly dle ČÚL vykazovány, ale v souladu s novými pravidly budou zaznamenány pod jinými položkami. [48], [49]

Nejběžnějšími položkami, u kterých dochází k překlasifikování, jsou:

- Sociální fond – Dle IFRS sociální fond není součástí vlastního kapitálu, nýbrž cizích zdrojů, a to jako závazek vůči zaměstnancům.

²⁹ Finanční deriváty představují finanční nástroje založené na základnějším finančním nástroji. Jejich hodnota se tedy odvíjí od nějakého podkladového aktiva, kterým mohou být např. akcie nebo obligace. Finanční derivátem jsou např. Opce (právo koupit nebo prodat po určitém čase určité zboží za určitou cenu). [50]

- Dotace a dary – Pokud společnost zařazovala dotace a dary do vlastního kapitálu, nyní je musí přehodnotit na výnosy.
- Náklady příštích období nesplňující definici aktiv – Je zde nutnost rozčlenění na krátkodobou a dlouhodobou část.
- Příjmy příštích období a dohadné položky aktivní – Ty je třeba vykázat jako pohledávku a rozčlenit na krátkodobou a dlouhodobou část.
- Výdaje příštích období – Tyto položky je nutné vykázat jako závazky, opět členěné na krátkodobou a dlouhodobou část. Někdy se výnosy příštích období také vykazují jako snížení aktiv. [48], [49]

5. 4. 1 Analýza peněžních částek u peněžních jednotek

Poté, co Crystalex provede identifikaci položek, které budou předmětem převodu, musí být určeno, o jaké peněžní částky se v souvislosti s těmito položkami bude jednat. Před zahájením převodu je ještě nutné prokonzultovat účetní politiky (metody oceňování), které chce společnost v rámci účetní závěrky aplikovat. Problematikou účetní politiky se zabývá standard *IAS 8 – Účetní politiky, změny v účetních odhadech a chyby*. U položek, u kterých došlo k převodu, musí být znám způsob, kterým se účtovalo v rámci ČÚL. Ten musí být zrušen a nahrazen částkami požadovanými IFRS. [39], [48]

5. 4. 2 Důsledky přechodu na IFRS

Důsledkem přechodu z národní regulace na IFRS je odlišný VH nejen běžného období, ale i minulých let. Je zde rozdílný způsob ocenění, struktura aktiv a pasiv a tím i bilanční suma. Účetní jednotka je v souladu se standardy povinna vysvětlit, jak přechod z předchozí ČÚL ovlivnil její finanční pozici a výkonnost a peněžní toky. Finanční rozdíl prvního přechodu z vykazování dle ČÚL na IFRS je vyjádřen v položce nerozděleného zisku minulých let. [49]

Závěr

Cílem a zároveň přínosem této bakalářské práce je poskytnutí návodu, jak by firma Crystalex měla při přechodu na vykazování dle IFRS postupovat. V souvislosti s tímto návodem je v této práci poukázáno na hlavní rozdíly mezi českou účetní legislativou a IFRS související se sestavováním výkazu zisku a ztráty ve firmě Crystalex. Tyto rozdíly jsou nejprve popsány v rámci teoretické části a následně v části praktické na danou společnost aplikovány.

Z teoretické části došlo ke zjištění, že účetní systém IFRS oproti ČÚL, která stanovuje požadavky na přesnou formu, rozsah a obsah účetních výkazů, neurčuje konkrétní podobu vykazování, ani nenařizuje, jakým způsobem se má účtovat. Definiuje pouze obsah a minimální rozsah informací, které musí být ve výkazech zveřejněny, neboť dle těchto standardů je podstatné především to, aby účetní výkazy podaly věrný obraz o finanční pozici a výkonnosti podniku.

V praktické části byla nejprve představena sklářská firma Crystalex CZ, s. r. o., která vznikla na základě rozpadu skupin výrobců Bohemia Crystalex Trading a následně byl popsán rozvoj po jejím založení, tj. v letech 2009 – 2014. Při tomto popisu byla použita zejména analýza výročních zpráv firmy.

Zpočátku se Crystalex snažil především o obnovení důvěry u zákazníků a návrat na světový trh. Že se mu podařilo dostat tohoto cíle, dokazují výsledky aplikované vertikální a horizontální analýzy. I když byl první rok pro podnik ztrátový, hned v následujícím účetním období se adaptoval a vykázal vysoký zisk. V tomto trendu pokračoval v následujících letech i přesto, že jeho prodej po celou dobu ovlivňovala limitovaná poptávka v důsledku ekonomické stagnace tradičních trhů. V roce 2015 se Crystalexu dokonce podařilo pokořit obrát 1 mld. Kč.

V souvislosti s neustálou snahou o zvyšování prodeje a inovaci sortimentu a tím spojenou potřebou rozšiřování pracovních prostor, zapojení nových výrobních linek, atd. majetek společnosti lineárně vzrůstal, čímž byly spojené i zdroje krytí. Po celou dobu sledování byl majetek společnosti financován převážně z cizích zdrojů. Nejnižší hodnoty celkové zadluženosti - 70% bylo dosaženo v roce 2014. Oproti doporučené hranici 30 – 60% to

však bylo stále hodně. Vlastní kapitál se ale každým rokem zvyšoval, z čehož lze usuzovat, že tomu tak bude i nadále a celková zadluženost Crystalexu se bude brzy pohybovat v optimálním rozhraní.

V budoucnu jsou naplánovány další investice, které mají zvýšit kvalitu sortimentu a zefektivnit výrobu, k čemuž budou potřeba nové investice. Na tomto základě by firma mohla začít uvažovat o přechodu na účtování dle IFRS, neboť by jí tato změna mohla přinést nejen zahraničního investora, ale i konkurenční výhody.

Seznam použité literatury

- [1] MALÍKOVÁ, Olga a kol. *ÚČETNICTVÍ VČERA A DNES*. Technická univerzita v Liberci, Ekonomická fakulta, 2010. ISBN 978-80-7372-696-6.
- [2] KNÁPKOVÁ, Adriana a Drahomíra PAVELKOVÁ. *Finanční analýza*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, 2013. ISBN 978-80-247-4456-8.
- [3] DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. ISBN 978-80-265-0149-7.
- [4] ucetni-portal.cz. *Nová evropská směrnice o účetních závěrkách nahrazuje 4. a 7. směrnici EP a Rady EK* [online]. 2013. [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/nova-evropska-smernice-o-ucetnich-zaverkach-nahrazuje-4-a-7-smernici-ep-a-rady-ek-383-c.html>.
- [5] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů.
- [6] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.
- [7] cfe-autax.org. *Účetnictví a účetní výkaznictví v České Republice* [online]. [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: <http://www.cfe-eutax.org/taxation/taxation/income-taxes/accounting/czech-republic/CZ>.
- [8] pravni-prostor.cz. *Kategorizace účetních jednotek po novele zákona o účetnictví* [online]. 2015. [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: <http://www.pravni-prostor.cz/clanky/ostatni-pravo/kategorizace-ucetnich-jednotek-po-novele-zakona-o-ucetnictvi>.
- [9] cnb.cz. *Kurzy devizového trhu* [online]. 2015. [cit. 2015-12-07]. 2016. Dostupné z: https://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp.
- [10] epravo.cz. *MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY V EVROPSKÝCH DOTACÍCH* [online]. 2015. [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/male-a-stredni-podniky-v-evropskych-dotacich-98376.html>.

- [11] portálPohoda.cz. *Kategorizace účetních jednotek od 1.1.2016* [online]. 2014. [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/kategorizace-ucetnich-jednotek-od-1-1-2016/>.
- [12] fucik.cz. *Novela zákona o účetnictví (účinnost od 1.1.2016)* [online]. 2015. [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: <http://www.fucik.cz/publikace/audit-a-ucetni-poradenstvi/novela-zakona-o-ucetnictvi-ucinnost-od-1-1-2016/>.
- [13] portálPOHODA.cz. *Jednoduché účetnictví od roku 2016 znovu v zákoně* [online]. 2015. [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: <http://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/jednoduche-ucetnictvi-bude-od-roku-2016-znovu-v-za/>.
- [14] ihned.cz. *Novela zákona o účetnictví většině podniků uleví* [online]. 2014. [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: <http://archiv.ihned.cz/c1-64833170-novela-zakona-o-ucetnictvi-vetsine-podniku-ulevi>.
- [15] iPodnikatel.cz. *Výkaz zisku a ztráty jako ukazatel hospodářského výsledku* [online]. 2012. [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Financni-rizeni/vykaz-zisku-a-ztrat-jako-ukazatel-hospodarskeho-vysledku-podniku.html>.
- [16] Podnikator.cz. *Účetní uzávěrka* [online]. [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: <http://www.podnikator.cz/provoz-firmy/ucetnictvi-a-dane/dane/n:16307/Ucetni-uzaverka>.
- [17] ucetnikavarna.cz. *ČÚS č. 020 - Konsolidovaná účetní závěrka* [online]. 2009. [cit. 2015 12-07]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d6930v9695-cus-c-020-konsolidovana-ucetni-zaverka/>.
- [18] KOVANICOVÁ, Dana. *ABECEDA účetních znalostí pro každého*. 20. vyd. Praha: Polygon, 2012. ISBN: 978-80-7273-169-5.
- [19] RŮČKOVÁ, Petra a Michaela ROUBÍČKOVÁ. *Finanční management*. Praha: Grada Publishing, 2012. ISBN 8024740478, 9788024740478.
- [20] Podnikatel.cz. *Co je to cash flow? Čtete jednoduchý výklad i zajímavé tipy* [online]. 2011. [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: <http://www.podnikatel.cz/clanky/cash-flow-poskytne-obraz-o-financni-situaci/>.

[21] danarionline.cz. *Jak na sestavení cash flow přímou i nepřímou metodou* [online]. 2013. [cit. 2015-11-24]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d41534v52478-jak-na-sestaveni-cash-flow-primou-i-neprimou-metodou/>.

[22] BŘEZINOVÁ, Hana. *Rozumíme účetní závěrce podnikatelů*. Praha: Wolters Kluwer, 2014. ISBN 8074786439, 9788074786433.

[23] scmbd.cz. *Novela prováděcí vyhlášky k zákonu o účetnictví pro podnikatele účtující v soustavě podvojného účetnictví* [online]. 2015. [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:3H3400phj1wJ:www.scmbd.cz/uploads/data/metodika/oddeleni_ekonomicke/Harakova/Novela_vyhlasiky_pro_podnikatele_2016.docx+&cd=6&hl=cs&ct=clnk&gl=cz.

[24] ucetnictvi.studentske.cz. *Účetnictví ČR je založeno na bázi...* [online]. [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: <http://ucetnictvi.studentske.cz/2009/03/ucetnictvi-cr-je-zalozeno-na-bazi.html>.

[25] svetucetnictvi.cz. *Oceňování majetku* [online]. 2015. [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: <http://www.svetucetnictvi.cz/aktualne/ocenovani-majetku>.

[26] Nařízení komise EU č. 1126/2008, kterým se přijímají některé mezinárodní účetní standardy v souladu s nařízením Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002. Dostupné také z: <http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2008R1126:20081221:CS:PDF>.

[27] ROBINSON, Thomas R. a Elaine HENRY a kol. *International Financial Statement Analysis*. Kanada: CFA Institute, 2009. ISBN 978-0-470-28766-8.

[28] MAN, Mariana a Liana GADAU. Elektronická databáze článků ProQuest. *THE PROFIT AND LOSS ACCOUNT IN DIFFERENT APPROACHES. ADVANTAGES AND DISADVANTAGES* [cit. 2015-12-07]. Dostupné z: <http://search.proquest.com/docview/845883532?accountid=17116>.

- [29] svetprumyslu.cz. *Crystalex CZ, s.r.o. – Crystalexu se podařil „comeback“* [online]. 2013. [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: <http://www.svetprumyslu.cz/crystalex-cz-sro-crystalexu-se-podaril-comeback/>.
- [30] crystalex.cz. *HISTORIE A SOUČASNOST* [online]. 2012. Dostupné z: <http://www.crystalex.cz/cz/info/13-historie-a-soucasnost.html>.
- [31] or.justice.cz. *Výroční zprávy firmy Crystalex*. [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: [https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-\\$firma?p%3A%3Asubmit=x&.%2Frejstrik-%24firma=&nazev=crystalex&ico=&obec=&ulice=&forma=&oddil=&vlozka=&soud=&polozek=50&typHledani=STARTS WITH&jenPlatne=PLATNE](https://or.justice.cz/ias/ui/rejstrik-$firma?p%3A%3Asubmit=x&.%2Frejstrik-%24firma=&nazev=crystalex&ico=&obec=&ulice=&forma=&oddil=&vlozka=&soud=&polozek=50&typHledani=STARTS WITH&jenPlatne=PLATNE).
- [32] liberec.idnes.cz. *České sklo přežilo propouštění i krachy firem. Teď se zvedlo z krize* [online]. 2013. [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: http://liberec.idnes.cz/krize-ve-sklarstvi-skoncila-d1t-liberec-zpravy.aspx?c=A131016_160641_liberec-zpravy_tm.
- [33] ihned.cz. *České sklářství překonalo krizi. Firmy mají opačný problém, nestíhají vyrábět* [online]. 2014. [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: http://liberec.idnes.cz/krize-ve-sklarstvi-skoncila-d1t-liberec-zpravy.aspx?c=A131016_160641_liberec-zpravy_tm.
- [34] euro.e15.cz. *Těžké časy sklářského průmyslu* [online]. 2011. [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: <http://euro.e15.cz/profit/tezke-casy-ceskeho-prumyslu-862985>.
- [35] aktualne.cz. *Novoborská sklárna nabírá dech. Spustí další dvě linky* [online]. 2010. [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: <http://zpravy.aktualne.cz/ekonomika/ceska-ekonomika/novoborska-sklarna-nabira-dech-spusti-dalsi-dve-linky/r~i:article:669299/>.
- [36] svetprumyslu.cz. *Crystalex CZ slaví pět let výroby a plánuje miliardové tržby* [online]. 2015. [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: <http://www.svetprumyslu.cz/crystalex-cz-slavi-pet-let-vyroby-planuje-miliardove-trzby/>.
- [37] pwc.com. *Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví?* [online]. 2005. [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: <https://www.pwc.com/cz/cs/ucetnictvi/ifrs-publikace/jak-zvladnout-prechod-ifrs.pdf>.

- [38] IFRS 1: První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.
- [39] danarionline.cz. První převod účetní závěrky na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví[online]. 2007. [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d1033v1009-prvni-prevod-ucetni-zaverky-na-mezinarodni-standardy-ucetniho/>.
- [40] portal.pohoda.cz. *Co se považuje za součást pořizovací ceny majetku?* [online]. 2015. [cit. 2016-04-04]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/ucetnictvi/co-se-povazuje-za-soucast-porizeni-majetku/>.
- [41] business.center.cz. *Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů* [online]. 2016. [cit. 2016-04-04]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/cast3.aspx>.
- [42] ey.com. *Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013* [online]. 2013. [cit. 2016-04-04]. Dostupné z: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf).
- [43] NÝVLTOVÁ, Romana. *Finanční řízení podniku*. Praha: Grada Publishing. 2013. ISBN 978-80-247-3158-2.
- [44] danarionline.cz. Zbytková hodnota a komponentní odpisování [online]. 2009. [cit. 2016-04-04]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12209v15123-zbytkova-hodnota-a-komponentni-odpisovani/?search_query=\\$issue=17172&search_results_page=3](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d12209v15123-zbytkova-hodnota-a-komponentni-odpisovani/?search_query=$issue=17172&search_results_page=3).
- [45] ucetnikavarna.cz. *Jak porozumět účetním informacím – základní pojmy* [online]. 2005. [cit. 2016-04-04]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1736v1712-jak-porozumet-ucetnim-informacim-zakladni-pojmy/>.
- [46] ipodnikatel.cz. Rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy z hmotného majetku [online]. 2013. [cit. 2016-04-04]. Dostupné z: <http://www.ipodnikatel.cz/Ucetnictvi-a-danova-evidence/rozdil-mezi-ucetnimi-a-danovymi-odpisy-u-hmotneho-majetku.html>.

[47] [mzdovapraxe.cz](http://www.mzdovapraxe.cz). *Podnikové účetní systémy a přechod na IAS/IFRS* [online]. 2005 [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: [http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d932v908-podnikove-ucetni-systemy-a-prechod-na-ias-ifrs/?search_query=\\$index=1221](http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d932v908-podnikove-ucetni-systemy-a-prechod-na-ias-ifrs/?search_query=$index=1221).

[48] [ucetnikavarna.cz](http://www.ucetnikavarna.cz). *Které položky jsou při převodu na IAS/IFRS rizikové?* [online]. 2005. [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: [http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1814v1833-ktere-polozky-jsou-pri-prevodu-na-ias-ifrs-rizikove/?search_query=\\$issue=4I11](http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d1814v1833-ktere-polozky-jsou-pri-prevodu-na-ias-ifrs-rizikove/?search_query=$issue=4I11).

[49] KRUPOVÁ, Lenka a kol. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2005. ISBN 80-86324-44-3.

[50] trhy.mesec.cz. *Co jsou to finanční deriváty?* [online]. 2015. [cit. 2016-03-02]. Dostupné z: <http://trhy.mesec.cz/pruvodci/ceske-akciove-trhy/co-jsou-to-financni-derivaty-2/>.

Seznam příloh

| | |
|--|----|
| Příloha A - Uspořádání a označování položek výsledovky v druhovém členění (2015) | 75 |
| Příloha B - Uspořádání a označování položek výsledovky v účelovém členění (2015) | 76 |
| Příloha C - Uspořádání a označování položek výsledovky v druhovém členění (2016) | 77 |
| Příloha D - Uspořádání a označování položek výsledovky v účelovém členění (2016) | 78 |
| Příloha E - Výkaz zisku a ztráty firmy Crystalex CZ v druhovém členění | 79 |

Příloha A

Uspořádání a označování položek výsledovky v druhovém členění (2015)

| |
|---|
| I. Tržby za prodej zboží |
| A. Náklady vynaložené na prodané zboží |
| + <i>Obchodní marže</i> |
| II. Výkony |
| II.1. Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb |
| 2. Změna stavu zásob vlastní činnosti |
| 3. Aktivace |
| B. Výkonová spotřeba |
| B.1. Spotřeba materiálu a energie |
| 2. Služby |
| + <i>Přidaná hodnota</i> |
| C. Osobní náklady |
| C.1. Mzdové náklady |
| 2. Odměny členům orgánů obchodní korporace |
| 3. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění |
| 4. Sociální náklady |
| D. Daně a poplatky |
| E. Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku |
| III. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu |
| III.1. Tržby z prodeje dlouhodobého majetku |
| 2. Tržby z prodeje materiálu |
| F. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu |
| F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku |
| 2. Prodaný materiál |
| G. Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období |
| IV. Ostatní provozní výnosy |
| H. Ostatní provozní náklady |
| V. Převod provozních výnosů |
| I. Převod provozních nákladů |
| * <i>Provozní výsledek hospodaření</i> |
| VI. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů |
| J. Prodané cenné papíry a podíly |
| VII. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku |
| VII.1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem |
| 2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů |
| 3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku |
| VIII. Výnosy z krátkodobého finančního majetku |
| K. Náklady z finančního majetku |
| IX. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů |
| L. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů |
| M. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti |
| X. Výnosové úroky |
| N. Nákladové úroky |
| XI. Ostatní finanční výnosy |
| O. Ostatní finanční náklady |
| XII. Převod finančních výnosů |
| P. Převod finančních nákladů |
| * <i>Finanční výsledek hospodaření</i> |
| Q. Daň z příjmů za běžnou činnost |
| Q.1. - splatná |
| 2. - odložená |
| ** <i>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</i> |
| XIII. Mimořádné výnosy |
| R. Mimořádné náklady |
| S. Daň z příjmů z mimořádné činnosti |
| S.1. - splatná |
| 2. - odložená |
| * <i>Mimořádný výsledek hospodaření</i> |
| T. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-) |
| *** <i>Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)</i> |
| **** <i>Výsledek hospodaření před zdaněním</i> |

Příloha B

Uspořádání a označování položek výsledovky v účelovém členění (2015)

| |
|--|
| I. Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb |
| A. Náklady prodeje |
| * <i>Hrubý zisk nebo ztráta</i> |
| B. Odbytové náklady |
| C. Správní režie |
| II. Jiné provozní výnosy |
| D. Jiné provozní náklady |
| * <i>Provozní výsledek hospodaření</i> |
| III. Tržby z prodeje cenných papírů a podílů |
| E. Prodané cenné papíry a podíly |
| IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku |
| IV.1. Výnosy z podílů v ovládaných osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem |
| 2. Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů |
| 3. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku |
| V. Výnosy z krátkodobého finančního majetku |
| F. Náklady z finančního majetku |
| VI. Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů |
| G. Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů |
| ;H. Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti |
| VII. Výnosové úroky |
| I. Nákladové úroky |
| VIII. Ostatní finanční výnosy |
| J. Ostatní finanční náklady |
| IX. Převod finančních výnosů |
| K. Převod finančních nákladů |
| * <i>Finanční výsledek hospodaření</i> |
| L. Daň z příjmů za běžnou činnost |
| L.1. - splatná |
| 2. - odložená |
| ** <i>Výsledek hospodaření za běžnou činnost</i> |
| X. Mimořádné výnosy |
| M. Mimořádné náklady |
| N. Daň z příjmů z mimořádné činnosti |
| N.1. - splatná |
| 2. - odložená |
| * <i>Mimořádný výsledek hospodaření</i> |
| O. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům |
| *** <i>Výsledek hospodaření za účetní období</i> |
| **** <i>Výsledek hospodaření před zdaněním</i> |

Příloha C

Uspořádání a označování položek výsledovky v druhovém členění (2016)

- I. Tržby z prodeje výrobků a služeb**
- II. Tržby za prodej zboží**
- A. Výkonová spotřeba**
 - A.1. Náklady vynaložené na prodané zboží
 - A.2. Spotřeba materiálu a energie
 - A.3. Služby
- B. Změna stavu zásob vlastní činnosti (+/-)**
- C. Aktivace (-)**
- D. Osobní náklady**
 - D.1. Mzdové náklady
 - D.2. Náklady na sociální zabezpečení, zdravotní pojištění a ostatní náklady
 - D.2.1. Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění
 - D.2.2. Ostatní náklady
- E. Úpravy hodnot v provozní oblasti**
 - E.1. Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku
 - E.1.1. – Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – trvalé
 - E.1.2. – Úpravy hodnot dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku – dočasné
 - E.2. Úpravy hodnot zásob
 - E.3. Úpravy hodnot pohledávek
- III. Ostatní provozní výnosy**
 - III.1. Tržby z prodaného dlouhodobého majetku
 - III.2. Tržby z prodaného materiálu
 - III.3. Jiné provozní výnosy
- F. Ostatní provozní náklady**
 - F.1. Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku
 - F.2. Zůstatková cena prodaného materiálu
 - F.3. Daně a poplatky v provozní oblasti
 - F.4. Rezervy v provozní oblasti a komplexní náklady příštích období
 - F.5. Jiné provozní náklady
- * Provozní výsledek hospodaření (+/-)**
- IV. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly**
 - IV.1. Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba
 - IV.2. Ostatní výnosy z podílů
- G. Náklady vynaložené na prodané podíly**
- V. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku**
 - V.1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba
 - V.2. Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku
- H. Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem**
- VI. Výnosové úroky a podobné výnosy**
 - VI.1. Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba
 - VI.2. Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy
- I. Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti**
- J. Nákladové úroky a podobné náklady**
 - J.1. Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba
 - J.2. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady
- VII. Ostatní finanční výnosy**
- K. Ostatní finanční náklady**
- * Finanční výsledek hospodaření (+/-)**
- ** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)**
- L. Daň z příjmů**
 - L.1. Daň z příjmů splatná
 - L.2. Daň z příjmů odložená (+/-)
- ** Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)**
- M. Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)**
- *** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)**
- * Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.**

Příloha D

Uspořádání a označování položek výsledovky v účelovém členění (2016)

- | |
|---|
| <p>I. Tržby z prodeje výrobků, zboží a služeb</p> <p>A. Náklady prodeje (včetně úprav hodnot)</p> <p>* Hrubý zisk nebo ztráta</p> <p>B. Odbytové náklady (včetně úprav hodnot)</p> <p>C. Správní náklady (včetně úprav hodnot)</p> <p>II. Ostatní provozní výnosy</p> <p>D. Ostatní provozní náklady</p> <p>* Provozní výsledek hospodaření (+/-)</p> <p>III. Výnosy z dlouhodobého finančního majetku - podíly</p> <p>III.1. Výnosy z podílů - ovládaná nebo ovládající osoba</p> <p>III.2. Ostatní výnosy z podílů</p> <p>E. Náklady vynaložené na prodané podíly</p> <p>IV. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku</p> <p>IV.1. Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku - ovládaná nebo ovládající osoba</p> <p>IV.2. Ostatní výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku</p> <p>F. Náklady související s ostatním dlouhodobým finančním majetkem</p> <p>V. Výnosové úroky a podobné výnosy</p> <p>V.1. Výnosové úroky a podobné výnosy - ovládaná nebo ovládající osoba</p> <p>V.2. Ostatní výnosové úroky a podobné výnosy</p> <p>G. Úpravy hodnot a rezervy ve finanční oblasti</p> <p>H. Nákladové úroky a podobné náklady</p> <p>H.1. Nákladové úroky a podobné náklady - ovládaná nebo ovládající osoba</p> <p>H.2. Ostatní nákladové úroky a podobné náklady</p> <p>VI. Ostatní finanční výnosy</p> <p>I. Ostatní finanční náklady</p> <p>* Finanční výsledek hospodaření (+/-)</p> <p>** Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)</p> <p>J. Daň z příjmů</p> <p>J.1. Daň z příjmů splatná</p> <p>J.2. Daň z příjmů odložená (+/-)</p> <p>** Výsledek hospodaření po zdanění (+/-)</p> <p>K. Převedení podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)</p> <p>*** Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)</p> <p>* Čistý obrat za účetní období = I. + II. + III. + IV. + V. + VI.</p> |
|---|

Příloha E

Výkaz zisku a ztráty firmy Crystalex CZ v druhovém členění

| Výkaz zisku a ztráty firmy Crystalex CZ, s. r. o. | | | | | | | |
|---|---|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| v plném rozsahu ke dni 31.12. 2009 – 2014 (v celých tisících Kč) | | | | | | | |
| Označení | Text | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
| I. | Tržby za prodej zboží | 163 | 19 545 | 16 197 | 7 061 | 6 310 | 6 297 |
| A. | Náklady vynaložené na prodané zboží | 209 | 3 748 | 4 565 | 3 814 | 3 858 | 3 972 |
| + | Obchodní marže | -46 | 15 797 | 11 632 | 3 247 | 2 452 | 2 325 |
| II. | Výkony | 30 095 | 632 303 | 729 916 | 779 726 | 945 433 | 991 294 |
| II. 1. | Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb | 44 740 | 557 311 | 681 091 | 786 717 | 880 563 | 950 287 |
| II. 2. | Změna stavu zásob vlastní činnosti | -14 702 | 31 886 | 20 305 | -19 828 | 22 086 | 4 949 |
| II. 3. | Aktivace | 57 | 43 106 | 28 520 | 12 837 | 42 784 | 36 058 |
| B. | Výkonová spotřeba | 41 907 | 424 180 | 443 678 | 455 671 | 569 501 | 538 439 |
| B. 1. | Spotřeba materiálu a energie | 26 275 | 315 350 | 329 670 | 331 296 | 424 580 | 410 447 |
| B. 2. | Služby | 15 632 | 108 830 | 114 008 | 124 375 | 144 921 | 127 992 |
| + | Přidaná hodnota | -11 858 | 223 920 | 297 870 | 327 302 | 378 384 | 455 180 |
| C. | Osobní náklady | 13 180 | 152 892 | 184 749 | 211 016 | 263 297 | 272 831 |
| C. 1. | Mzdové náklady | 9 984 | 115 402 | 134 372 | 159 538 | 174 904 | 183 647 |
| C. 2. | Odměny členům orgánů společnosti a představenstva | - | - | - | 15 290 | 20 412 | 17 709 |
| C. 3. | Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění | 2 986 | 35 598 | 44 701 | 44 763 | 59 489 | 62 224 |
| C. 4. | Sociální náklady | 210 | 1 892 | 5 676 | 6 715 | 8 492 | 9 251 |
| D. | Daně a poplatky | 256 | 3 807 | 2 188 | 2 159 | 2 231 | 2 135 |
| E. | Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku | 10 043 | 46 230 | 59 949 | 50 772 | 58 990 | 67 153 |
| III. | Tržby z prodeje dlouhodobého hmotného majetku a materiálu | 18 357 | 11 327 | 7 285 | 8 665 | 6 101 | 7 173 |
| III. 1. | Tržby z prodeje dlouhodobého majetku | - | 5 205 | 1 241 | 1 016 | 361 | 475 |
| III. 2. | Tržby z prodeje materiálu | 18 357 | 6 122 | 6 044 | 7 649 | 5 740 | 6 698 |
| F. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu | 9 020 | 7 614 | 5 317 | 6 687 | 3 003 | 4 093 |
| F. 1. | Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku | - | 2 668 | 1 114 | 146 | - | 12 |
| F. 2. | Prodaný materiál | 9 020 | 4 946 | 4 203 | 6 541 | 3 003 | 4 081 |
| G. | Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období (+/-) | 3 904 | 7 020 | 1 523 | 16 468 | 9 505 | -595 |
| IV. | Ostatní provozní výnosy | 14 118 | 62 404 | 60 802 | 55 850 | 78 452 | 47 032 |
| H. | Ostatní provozní náklady | 2 595 | 11 021 | 18 819 | 9 848 | 32 631 | 12 350 |
| * | Provozní výsledek hospodaření | -18 381 | 69 067 | 93 412 | 94 867 | 93 280 | 151 418 |

| Označení | Text | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 |
|----------|--|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| X. | Výnosové úroky | 83 | 5 | 9 | 5 | 6 | 6 |
| N | Nákladové úroky | 7 017 | 22 647 | 25 227 | 23 077 | 20 477 | 20 385 |
| XI. | Ostatní finanční výnosy | 964 | 9 389 | 14 321 | 8 802 | 16 466 | 5 636 |
| O. | Ostatní finanční náklady | 1 621 | 8 850 | 9 826 | 19 378 | 19 393 | 4 588 |
| * | Finanční výsledek hospodaření | -7 591 | -22 103 | -20 723 | -33 648 | -23 398 | -19 331 |
| Q. | Daň z příjmu za běžnou činnost | - | 2 410 | 16 741 | 14 716 | 14 928 | 25 476 |
| Q. 1. | - splatná | - | 2 410 | 10 032 | 7 735 | 4 788 | 18 107 |
| Q. 2. | - odložená | - | - | 6 709 | 6 981 | 10 140 | 7 369 |
| ** | Výsledek hospodaření za běžnou činnost | -25 972 | 44 554 | 55 948 | 46 503 | 54 954 | 106 611 |
| XIII. | Mimořádné výnosy | - | - | - | 2 650 | - | - |
| R. | Mimořádné náklady | 1 326 | 925 | 2 435 | 1 034 | - | - |
| * | Mimořádný výsledek hospodaření | -1 326 | -925 | -2 435 | 1 616 | - | - |
| *** | Výsledek hospodaření za účetní období | -27 298 | 43 629 | 55 513 | 48 119 | 54 954 | 106 611 |
| **** | Výsledek hospodaření před zdaněním | -27 298 | 46 039 | 70 254 | 62 835 | 69 882 | 132 087 |