

Projekt transformace účetních výkazů společnosti 5M, s. r. o. na účetní výkazy podle IFRS pro malé a střední podniky

Bc. Šárka Polínková

Diplomová práce
2010



Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně
Fakulta managementu a ekonomiky

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: Šárka POLÍNKOVÁ
Osobní číslo: M08402
Studijní program: N 6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: Finance

Téma práce: Projekt transformace účetních výkazů společnosti 5M s. r. o. na účetní výkazy podle IFRS pro malé a střední podniky

Zásady pro vypracování:

Úvod

I. Teoretická část

- Na základě kritické literární rešerše proveďte popis a srovnání českých účetních standardů (ČÚS) a mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky (IFRS pro MSP).

II. Praktická část

- Analyzujte a zdůvodněte postupy, které budou při převodu účetních výkazů použity.
- Na základě předchozí analýzy srovnajte účetní závěrku sestavenou podle ČÚS a IFRS pro MSP.
- Vypracujte projekt transformace účetních výkazů společnosti 5M, s. r. o. na účetní výkazy podle IFRS pro MSP.
- Zhodnoťte vliv transformace účetních výkazů na výsledky finanční analýzy společnosti 5M, s. r. o.

Závěr

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

Seznam odborné literatury:

- [1] DVORÁKOVÁ, D. Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS. Brno: Computer Press, 2008. 329 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
[2] GRÜNWARD, R., HOLEČKOVÁ, J. Finanční analýza a plánování podniku. Praha: Oeconomica, 2008. 180 s. ISBN 978-80-245-1108-5.
[3] KRUPOVÁ, L. IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
[4] PricewaterhouseCoopers. IFRS for small and medium-sized entities: pocket guide 2009 [online]. [2009] [cit. 2009-11-21]. Dostupný z WWW:
>http://www.pwc.com/en_GX/gx/ifrs-reporting/pdf/IFRSSME09.pdf<. ISBN 978-1-84798-219-3.
[5] PricewaterhouseCoopers. Similarities and differences: A comparison of full IFRS and IFRS for SMEs [online]. [2009] [cit. 2009-11-21]. Dostupný z WWW:
>http://www.pwc.com/en_GX/gx/ifrs-reporting/pdf/Sims_diffs_IFRS_SMEs.pdf<. ISBN 978-1-84798-220-9.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marie Paseková, Ph.D.
Ústav financí a účetnictví
Datum zadání diplomové práce: 29. března 2010
Termín odevzdání diplomové práce: 3. května 2010

Ve Zlíně dne 29. března 2010

doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
děkanka



doc. Dr. Ing. Drahomíra Pavelková
ředitel ústavu

PROHLÁŠENÍ AUTORA BAKALÁŘSKÉ/DIPLOMOVÉ PRÁCE

Beru na vědomí, že

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

Ve Zlíně 9.5.2010


.....

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

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

(2) Disertační, diplomové, bakalářské a rigorózní práce odevzdané uchazečem k obhajobě musí být též nejméně pět pracovních dnů před konáním obhajoby zveřejněny k nahlížení veřejnosti v místě určeném vnitřním předpisem vysoké školy nebo není-li tak určeno, v místě

pracoviště vysoké školy, kde se má konat obhajoba práce. Každý si může ze zveřejněné práce pořizovat na své náklady výpisy, opisy nebo rozmnoženiny.

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

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

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

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

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

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

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

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

ABSTRAKT

Předmětem diplomové práce je vypracovat projekt převodu českých účetních výkazů společnosti 5M, s. r. o. na účetní výkazy podle mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Hlavním cílem projektu je ukázat, co vše je potřeba učinit, aby byl převod co nejjednodušší a neomezoval běžný chod společnosti.

V teoretické části je popsána harmonizaci účetnictví, práce se dále zabývá samotným mezinárodním standardem pro malé a střední podniky a jeho vybranými kapitolami, včetně srovnání tohoto standardu a českých účetních předpisů. Závěr teoretické části popisuje finanční analýzu, její význam, zdroje a metody, které budou použity v závěru praktické části.

V praktické části je provedena analýza jednotlivých položek účetních výkazů. Následně je vypracován samotný projekt transformace účetních výkazů společnosti. Změny vyplývající z rozdílů mezi IFRS pro MSP a ČÚP jsou zaneseny pomocí převodového můstku do výkazů a poté jsou sestaveny finanční výkazy podle IFRS pro MSP. Závěr obsahuje zhodnocení dopadu přechodu na výsledky finanční analýzy společnosti.

Klíčová slova: IAS/IFRS, Harmonizace účetnictví, IFRS pro MSP, České účetní předpisy, Přechod na IAS/IFRS, Vykazování

ABSTRACT

The subject of the diploma thesis is to elaborate a project of transforming Czech financial statements of company 5M, s. r. o. into financial statements in accordance with International Financial Reporting Standard for small and medium-sized entities. The main goal is to show what is necessary to make the transformation process simple.

In theoretical part there is described the harmonization of accounting and then the thesis deals with IFRS for SME and its select sections. The thesis also contains a comparison IFRS for SME and Czech Accounting Standards. In conclusion there is mentioned a financial analysis, its purpose, sources and methods, which will be used in the end of the practical part.

In the practical part there is made an analysis of each item of financial statements. There is also elaborated the project of transforming financial statements of the company. There is used a transformation bridge to note changes into financial statements and then are put together the financial statements according with IFRS for SME. In the conclusion there is an evaluation of the impact of transforming statements on results of financial analysis.

Keywords: IAS/IFRS, Harmonization of accounting, IFRS for SME, Czech Accounting Standards, Transition to IAS/IFRS and to IFRS for SME, Reporting

Na úvod své práce bych chtěla poděkovat paní Ing. Marii Pasekové, Ph.D. za její odborné vedení.

Také bych chtěla poděkovat paní Ing. Petře Škodákové, Ph.D. za ochotu a čas, který mi věnovala při získávání podkladů a informací pro mou práci.

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

OBSAH

ÚVOD	12
I TEORETICKÁ ČÁST	14
1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ	15
1.1 HARMONIZACE V RÁMCI EVROPSKÉ UNIE.....	15
2 MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY	17
2.1 SESTAVENÍ A PREZENTACE ÚČETNÍ ZÁVĚRKY	18
2.1.1 Koncepční rámec	18
2.2 ÚČETNÍ VÝKAZY.....	22
2.2.1 Výkaz finanční pozice	23
2.2.2 Výkaz o úplném výsledku	23
2.2.3 Výkaz o změnách vlastního kapitálu.....	24
2.2.4 Výkaz peněžních toků	25
2.2.5 Příloha	25
2.2.6 Česká legislativa.....	25
2.3 METODY UZNÁNÍ, OCENĚNÍ A VYKAZOVÁNÍ VYBRANÝCH POLOŽEK ÚČETNÍCH VÝKAZŮ.....	26
2.3.1 Zásoby	26
2.3.2 Pozemky, budovy a zařízení.....	27
2.3.3 Investice do nemovitostí.....	29
2.3.4 Nehmotná aktiva s výjimkou goodwillu	30
2.3.5 Finanční nástroje	31
2.3.6 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.....	32
2.3.7 Daně ze zisku	33
2.3.8 Leasing	34
2.3.9 Výnosy.....	36
2.3.10 Výpůjční náklady.....	37
2.3.11 Goodwill.....	38
2.3.12 Snížení hodnoty nefinančních aktiv	38
2.3.13 Státní dotace	39
2.4 NOVELIZACE STANDARDU	40
3 FINANČNÍ ANALÝZA	41
3.1 UŽIVATELE FINANČNÍ ANALÝZY	41
3.2 ZDROJE DAT PRO FINANČNÍ ANALÝZU.....	41
3.3 METODY FINANČNÍ ANALÝZY	41
3.3.1 Poměrové ukazatele.....	42
3.4 INTERPRETACE VÝSLEDKŮ.....	44
3.5 SLABÉ STRÁNKY FINANČNÍ ANALÝZY	44
II PRAKTICKÁ ČÁST	45
4 ANALYTICKÁ ČÁST	46

4.1	PŘEDSTAVENÍ SPOLEČNOSTI	46
4.2	POUŽITÉ ZDROJE INFORMACÍ	46
4.3	SWOT ANALÝZA.....	47
4.4	ANALÝZA ROZVAHY	49
4.4.1	Dlouhodobý nehmotný majetek	50
4.4.2	Dlouhodobý hmotný majetek	50
4.4.3	Dlouhodobý finanční majetek	51
4.4.4	Zásoby	51
4.4.5	Krátkodobé pohledávky	51
4.4.6	Krátkodobý finanční majetek	53
4.4.7	Časové rozlišení	53
4.4.8	Základní kapitál.....	53
4.4.9	Kapitálové fondy	54
4.4.10	Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku	54
4.4.11	Výsledek hospodaření minulých let	54
4.4.12	Výsledek hospodaření běžného účetního období	54
4.4.13	Rezervy.....	54
4.4.14	Dlouhodobé závazky	54
4.4.15	Krátkodobé závazky	56
4.4.16	Bankovní úvěry a výpomoci.....	56
4.4.17	Časové rozlišení	56
4.5	ANALÝZA VÝKAZU ZISKU A ZTRÁTY	56
4.5.1	Tržby za prodej zboží.....	57
4.5.2	Náklady vynaložené na prodané zboží	58
4.5.3	Výkony	58
4.5.4	Výkonová spotřeba.....	58
4.5.5	Osobní náklady.....	58
4.5.6	Daně a poplatky.....	59
4.5.7	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	59
4.5.8	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	59
4.5.9	Zůstatková ceny prodaného dlouhodobého majetku a materiálu	59
4.5.10	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	60
4.5.11	Ostatní provozní výnosy.....	60
4.5.12	Ostatní provozní náklady	60
4.5.13	Výnosové úroky.....	60
4.5.14	Nákladové úroky	60
4.5.15	Ostatní finanční výnosy.....	61
4.5.16	Ostatní finanční náklady.....	62
4.5.17	Daň z příjmů za běžnou činnost – splatná.....	62
4.5.18	Daň z příjmů za běžnou činnost – odložená.....	62
4.6	PŘEHLED O PENĚŽNÍCH TOCÍCH	62
4.7	VÝKAZ O ZMĚNÁCH VE VLASTNÍM KAPITÁLU	64
5	PROJEKT TRANSFORMACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ SPOLEČNOSTI NA ÚČETNÍ VÝKAZY PODLE IFRS PRO MSP.....	65

5.1	ČASOVÉ VYMEZENÍ PŘECHODU NA IAS/IFRS.....	65
5.2	DŮSLEDKY PŘECHODU PRO SPOLEČNOST.....	66
5.3	ANALÝZA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY.....	66
5.4	ANALÝZA ROZDÍLŮ MEZI ČÚP A IFRS PRO MSP.....	67
5.4.1	Zásoby.....	67
5.4.2	Pozemky, budovy a zařízení.....	68
5.4.3	Leasing.....	69
5.4.4	Výpůjční náklady.....	72
5.4.5	Státní dotace.....	72
5.4.6	Daň ze zisku.....	73
5.4.7	Další standardy.....	74
5.5	PŘEVODOVÝ MŮSTEK.....	74
5.5.1	Transformace rozvahy.....	74
5.5.2	Transformace výkazu zisku a ztráty.....	78
5.5.3	Transformace přehledu o peněžních tocích.....	79
5.5.4	Transformace přehledu o změnách ve vlastním kapitálu.....	81
5.6	SESTAVENÍ FINANČNÍCH VÝKAZŮ PODLE IFRS PRO MSP.....	82
5.6.1	Výkaz o finanční pozici.....	83
5.6.2	Výsledovka.....	84
5.6.3	Výkaz peněžních toků.....	85
5.6.4	Výkaz o změnách vlastního kapitálu.....	86
5.6.5	Příloha.....	87
5.7	ZAHAJOVACÍ ROZVAHA.....	87
5.8	DOPLŇUJÍCÍ INFORMACE KE ZVEŘEJNĚNÍ PODLE IFRS PRO MSP.....	88
5.9	VLIV PŘECHODU NA FINANČNÍ ANALÝZU.....	88
5.9.1	Vertikální analýza rozvahy a výkazu zisku a ztráty.....	88
5.9.2	Poměrové ukazatele.....	90
	ZÁVĚR.....	93
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	94
	SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK.....	96
	SEZNAM OBRÁZKŮ.....	98
	SEZNAM TABULEK.....	99
	SEZNAM PŘÍLOH.....	101

ÚVOD

V současném světě plném globalizace, nadnárodních fúzí a akvizic nejrůznějších společností a také při investování na celosvětových finančních trzích je nemožné používat účetní pravidla jednotlivých zemí. V první řadě by to pro investora bylo značně nepřehledné a také by to znamenalo zvýšení jeho nákladů při porovnávání účetních závěrek a při provádění nejrůznějších analýz nutných pro jeho konečné rozhodnutí o investici. Aby účetní závěrky mohly plnit svou funkci, tedy poskytovat uživatelům dostatečné a kvalitní informace pro rozhodování, je nutné nejen přibližovat účetní předpisy a postupy používané v různých zemích a na různých kapitálových trzích (tzn. harmonizace účetnictví), ale také je nutné tyto předpisy uvádět ve shodu (tzn. konvergence účetních předpisů).

Od roku 2005 musí všechny společnosti obchodované na některé z burz cenných papírů v EU předkládat konsolidovanou účetní závěrku zpracovanou v souladu s IFRS. Vzhledem ke vstupu České republiky do EU se tento požadavek týká také českých společností. Ty však musí účtovat také podle českých účetních předpisů, aby splnily svou povinnost stanovit daňový základ podle platné daňové legislativy.

V současné době se pozornost zaměřuje i na malé a střední podniky, které se v Evropské unii a stejně tak v České republice podílejí na celkovém počtu podniků 99 %. V červenci 2009 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy Standard IFRS pro malé a střední podniky. Tento samostatný standard sice vychází z kompletních IFRS, ale účetní zásady byly zjednodušeny tak, aby vyhovovaly menším a středním podnikům. Společnosti, které se rozhodnou účtovat podle IFRS pro MSP se musí řídit legislativními předpisy daného státu, které také určí zda vůbec a kdy lze nový standard uplatnit.

Cílem mé diplomové práce je převést účetní výkazy společnosti 5M, s. r. o. na účetní výkazy podle mezinárodního standardu účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. K tomuto převodu využiji účetní závěrku společnosti za rok 2008.

Práce je rozdělena na několik částí. V teoretické části popíši celosvětovou harmonizaci účetnictví. Dále se budu zabývat samotným mezinárodním standardem pro malé a střední podniky a jeho vybranými kapitolami. Jednotlivé kapitoly zároveň srovnám s českými účetními předpisy. V závěru teoretické části se zmíním o finanční analýze, jejím významu, zdrojích, metodách, které použiji v závěru praktické části a také o problémech, které jsou s ní spojené.

Praktická část je rozdělena na část analytickou a část projektovou. V analytické části nejprve stručně charakterizují společnost a dále vypracují analýzu jednotlivých položek účetních výkazů. V projektové části provedu analýzu rozdílů mezi IFRS pro MSP a českými účetními předpisy. Změny vyplývající z těchto rozdílů zanesu pomocí převodového můstku do výkazů a poté sestavím finanční výkazy podle IFRS pro MSP. V závěru zhodnotím dopad přechodu na výsledky finanční analýzy společnosti.

Na závěr mé diplomové práce provedu zhodnocení celého projektu.

I. TEORETICKÁ ČÁST

1 HARMONIZACE ÚČETNICTVÍ

Rostoucí globalizace vyvolává potřebu sjednotit informační systémy, urychlit komunikaci a zvýšit srovnatelnost, srozumitelnost a spolehlivost ekonomických informací. Do popředí zájmu se dostává potřeba harmonizace účetnictví. A to nejen jako zdroj pro realizaci kvalifikovaných podnikatelských rozhodnutí, ale i z hlediska poskytování dotací, podpor a grantů. [2]

V současné době existují dva paralelní systémy, které postupně vytlačují jednotlivé národní úpravy účetnictví. Jsou to:

- Mezinárodní standardy účetního výkaznictví – IFRS,
- Národní účetní standardy USA – US GAAP. [2]

Snahy o sjednocení účetních pravidel se objevily na počátku šedesátých let minulého století. V sedmdesátých letech byl založen Mezinárodní výbor pro účetní standardy (IASB). V průběhu jeho existence vzniklo 41 standardů označovaných jako Mezinárodní účetní standardy (IAS). V roce 2001 byl výbor nahrazen Radou pro Mezinárodní účetní standardy (IASB). Od tohoto roku jsou namísto Mezinárodních účetních standardů vydávány Mezinárodní standardy účetního výkaznictví (IFRS). Do současné doby bylo vydáno 8 standardů IFRS. IFRS se na rozdíl od IAS nezaměřují na běžné účtování, ale na výkaznictví. [7]

Významnou tendencí vývoje mezinárodní harmonizace je snaha o konvergenci US GAAP a IFRS. I když mezi US GAAP a IFRS existují určité rozdíly, jsou oba systémy postaveny na podobných principech a jsou tedy srovnatelné. [2]

1.1 Harmonizace v rámci Evropské unie

Regulace účetnictví a výkaznictví v EU existuje již od vydání první směrnice, která se týkala účetnictví v roce 1978. Pro oblast účetnictví jsou zásadními legislativními dokumenty:

- 4. směrnice Rady Evropského společenství (ES), která je zaměřena na obsah roční účetní závěrky,
- 7. směrnice Rady věnovaná konsolidované účetní závěrce,

- směrnice Rady upravující účetní závěrky bank a ostatních finančních institucí a pojišťoven. [5]

Směrnice však postupem času zastarávaly. Proto v roce 2000 vyhlásila Evropská komise tzv. novou harmonizační strategii, která obsahovala zásadní koncepční změnu. Za nástroj regulace evropského účetnictví byly zvoleny IFRS. Od roku 2005 musí všechny společnosti obchodované na některé z burz cenných papírů v EU předkládat konsolidovanou účetní závěrku zpracovanou v souladu s IFRS.

K zabezpečení implementace IFRS do národních účetních systémů byl vytvořen tzv. schvalovací mechanismus IFRS. Jeho základním posláním je zajištění právního uznání IFRS v prostředí EU. [2]

2 MEZINÁRODNÍ STANDARD ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ PRO MALÉ A STŘEDNÍ PODNIKY

Dne 9. července 2009 vydala Rada pro mezinárodní účetní standardy (IASB) Standard IFRS pro malé a střední podniky.

Hlavní prvky standardu

IFRS pro MSP je samostatný standard obsahující účetní zásady vycházející ze standardů IFRS, které ale byly zjednodušeny pro potřeby malých a středních podniků. Standard IFRS pro MSP obsahuje asi jednu desetinu kompletních IFRS.

Zjednodušení bylo dosaženo především díky následujícím krokům:

- témata z IFRS, která nejsou typická pro malé a střední podniky byla vynechána,
- nejsou povoleny některé postupy účtování podle kompletních IFRS, pro MSP je k dispozici zjednodušená metoda,
- zjednodušení zásad souvisejících se zachycováním a oceňováním,
- velké snížení počtu požadavků na zveřejňování informací,
- zjednodušení jazyka a vysvětlení dané problematiky.

Standard pro MSP je rozdělen do 35 kapitol, které objasňují problematiku účtování, oceňování a vykazování aktiv a pasiv MSP i informace zveřejňované v příloze účetní závěrky. [17]

Kdo smí standard užívat

Pojem malé a střední podniky má v různých zemích jiný význam. Pro potřeby standardu jsou malé a střední podniky takové, které nejsou předmětem veřejného zájmu a které vydávají účetní závěrku určenou pro externí uživatele a ke všeobecným účelům. Účetní jednotka je předmětem veřejného zájmu, pokud jsou její dluhové nebo kapitálové nástroje (např. jí emitované dluhopisy nebo akcie) obchodovány na veřejném trhu nebo tehdy, pokud je účetní jednotka finanční institucí, která v rámci své primární podnikatelské činnosti drží a spravuje finanční zdroje, které mu svěřili klienti. Pokud tento standard použije účetní jednotka, která je předmětem veřejného zájmu, nebude moci prohlásit, že její účetní závěrka byla sestavena v souladu s tímto standardem.

O tom, které účetní jednotky mají standard IFRS pro MSP dodržovat rozhodnou příslušné národní regulační nebo legislativní orgány jednotlivých států.

Účetní jednotky, které mohou a rozhodly se tento standard používat, jej musejí aplikovat v plném rozsahu, tzn. nelze kombinovat IFRS pro MSP a ostatní IFRS.

Rada zatím neurčila datum účinnosti tohoto standardu, protože o tom, kdy bude používání standardu zahájeno, rozhoduje každá země samostatně. [17]

2.1 Sestavení a prezentace účetní závěrky

Dle rozhodnutí IASB by měly obecné principy IFRS platit pro všechny účetní jednotky, ať už se jedná o velkou společnost nebo malé a střední podniky. Proto je i pojetí jednotlivých účetních oblastí v tomto standardu odvozeno z koncepčního rámce. Těmito oblastí jsou např. cíle účetního výkaznictví MSP, kvalitativní rysy informací uvedených v účetní závěrce nebo všeobecné účetní a oceňovací principy. [11]

2.1.1 Koncepční rámec

Koncepční rámec byl schválen v roce 1989. Jsou zde definovány účetní zásady a předpoklady, základní prvky účetní závěrky. Koncepční rámec zastřešuje všechny standardy. Pokud by se však vyskytl rozdíl mezi zněním standardu a Koncepčního rámce, postupuje se podle standardu.

Uživatelé účetní závěrky a jejich informační potřeby

Účetní závěrka je určena především externím uživatelům a proto se musí přizpůsobovat jejich potřebám. Mezi nejvýznamnější skupiny uživatelů účetní závěrky patří investoři, věřitelé, zaměstnanci, dodavatelé, odběratelé, konkurenční podniky, stát a orgány státní správy a veřejnost. Cílem účetní závěrky je informovat její uživatele o finanční pozici, výkonnosti a o změnách ve finanční pozici podniku. [7]

Základní předpoklady sestavení účetní závěrky

Koncepční rámec definuje dva základní předpoklady, které musí být při sestavení účetní závěrky dodrženy. Jedná se o aktuální bázi (účetní závěrka uznává výsledky transakcí v období, se kterými věcně a časově souvisí) a předpoklad neomezeného trvání podniku (going concern). [7]

Kvalitativní charakteristiky účetní závěrky

Koncepční rámec stanovuje čtyři hlavní kvalitativní charakteristiky účetní závěrky. Jsou to srozumitelnost, relevance, spolehlivost a srovnatelnost. Z hlediska srozumitelnosti se u uživatelů předpokládá, že mají dostatečné podnikatelské a ekonomické znalosti. Informace jsou relevantní, pokud ovlivňují ekonomická rozhodnutí uživatelů tím, že jim umožňují hodnotit minulé, současné nebo budoucí události. Relevance informací je ovlivněna jejich podstatou a významností. Pro uživatele účetních výkazů má velký význam srovnatelnost účetních informací v čase i mezi podniky. Podmínkou srovnatelnosti je zachování konzistence účetních metod a postupů. [2]

Definice a rozpoznání základních prvků účetní závěrky

Rozvaha poskytuje informace o finanční situaci podniku prostřednictvím aktiv, závazků a vlastního kapitálu. Za základní prvky pro měření finanční výkonnosti podniku jsou považovány náklady a výnosy. Koncepční rámec definuje základní prvky rozvahy a výsledovky takto:

- **Aktiva** (Assets) – jsou zdrojem ovládaným podnikem, který je výsledkem minulých událostí a od kterého se očekává budoucí ekonomický prospěch pro podnik. Budoucí ekonomický prospěch je dostatečně jistý. Aktivum musí být spolehlivě ocenitelné.
- **Závazek** (Liability) – je současná povinnost podniku, která vznikla jako důsledek minulých událostí a od jehož vypořádání se očekává odliv zdrojů, které přinášejí podniku ekonomický prospěch. Úbytek zdrojů, přinášejících ekonomický prospěch, je dostatečně jistý. Dluh je spolehlivě ocenitelný.
- **Vlastní kapitál** (Equity) – je zbytková část aktiv po odečtení všech závazků společnosti.

Při posuzování, zda určitá položka splňuje definici aktiva nebo závazků, je rozhodující její podstata a ekonomická realita, ne právní forma.

- **Výnosy** (Income) – jsou zvýšením ekonomického prospěchu, které se projeví buď zvýšením aktiv nebo snížením dluhů, a k němuž dochází v průběhu účetního období jiným způsobem než vkladem vlastníků. Základní podmínkou vykazování výnosů je spolehlivost měření a dostatečný stupeň jistoty.

- **Náklady** (Expenses) – jsou snížením ekonomického prospěchu, které se projeví úbytkem nebo snížením aktiv nebo zvýšením dluhů, a které vede v účetním období k poklesu vlastního kapitálu jiným způsobem než jeho odčerpáním vlastníky. Základním principem vykázání nákladů je jejich souvislost s konkrétními výnosy. [7]

Koncepty oceňování

Hlavní oceňovací základnou podle IFRS pro MSP je historická cena. U některých aktiv jako jsou pozemky, budovy a zařízení, investice do nemovitostí a nehmotná aktiva je dovoleno přecenění na reálnou hodnotu. U vybraných finančních nástrojů a biologických aktiv se ocenění reálnou hodnotou přímo vyžaduje. [13]

Historická cena – představuje ocenění aktiv na úrovni nákladů vynaložených při jejich pořízení nebo ocenění v hodnotě, kterou by bylo třeba vynaložit na jejich získání v době jejich pořízení. Závazky jsou vykazovány jako příjmy, které byly získány při směně za závazek.

Reálná hodnota – částka, za kterou může být aktivum směněno nebo závazek vypořádán mezi znalými, ochotnými stranami v nespřízněné transakci za obvyklých podmínek. [7]

Přechod na nový standard

Přechodná ustanovení upravující přechod na IFRS pro MSP vycházejí z IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví, ale jsou upravena tak, aby jejich použití bylo jednodušší. Při prvním uplatnění IFRS pro MSP musí účetní jednotky postupovat podle ustanovení v 35. kapitole, která upravuje přechod malých a středních podniků na IFRS. Není rozhodující, zda účetní jednotky přecházejí z národních účetních předpisů nebo z kompletních IFRS. Pokud se podnik účtující podle IFRS pro MSP rozhodne přejít na kompletní IFRS, bude muset použít IFRS 1 První přijetí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví.

Standard požaduje zpětné použití IFRS pro MSP prostřednictvím zveřejnění srovnávacích informací k účetní závěrce nejméně za jeden rok. Pro usnadnění přechodu existuje 10 dobrovolných výjimek, jedna všeobecná výjimka a pět výjimek povinných.

Na základě všeobecné výjimky nemusejí malé a střední podniky upravovat zůstatky počátečního výkazu finanční pozice, pokud to bude „prakticky neproveditelné“. Tuto neproveditelnost je nutno prokázat.

Přechodná ustanovení může každá účetní jednotka použít pouze jednou. [11]

Výběr účetní metody

Účetní metodou se rozumí specifické principy, zásady, pravidla a praktiky použité při přípravě a sestavení účetní závěrky. Pokud standard danou transakci neupravuje, řídí se podniky v první řadě ustanovením IFRS pro MSP pro podobnou problematiku, teprve potom ustanovením Koncepčního rámce. Účetní jednotka může použít i související ustanovení plných IFRS. [13]

Změna účetního pravidla

Podniky si pro stejný nebo podobný typ transakce mohou zvolit – pokud je volba povolena, účetní pravidlo, které budou nadále používat. Změna tohoto pravidla je dovolena pouze pokud standard změnu vyžaduje nebo změnu provede účetní jednotka za účelem zajištění vyšší spolehlivosti a relevantnosti informací. Změny v účetních postupech by měly být zaúčtovány retrospektivně. [13]

Změny v účetních odhadech

Změny v účetních odhadech jsou zaúčtovány ve výkazu úplného výsledku (jako zisk nebo ztráta) v okamžiku jejich zjištění. Pokud změna odhadu zvýší hodnotu aktiva, závazku nebo vlastního kapitálu, opraví účetní jednotka jejich účetní hodnoty v období, ve kterém ke změně došlo. [13]

Oprava chyb

Chyby mohou vzniknout v důsledku přehlédnutí nebo špatné interpretace dostupných informací. Vzniklá chyba musí být retrospektivně opravena. [13]

Události po datu sestavení účetní závěrky

Události po datu sestavení účetní závěrky lze rozdělit na regulované a neregulované. Regulované události vedou k upravení účetní závěrky. Neregulované události souvisí s okolnostmi, které vznikly až po dni sestavení účetní závěrky a nevedou k její úpravě, pouze k vysvětlení ve finančních výkazech. [13]

Česká legislativa

Základy českých účetních pravidel jsou formulovány v Zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví, který stanovuje hlavní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví. Konceptní rámec včetně definic základních pojmů však neexistuje. Podrobná účetní pravidla jsou obsažena ve vyhláškách Ministerstva finanční ČR a českých účetních standardech.

Stejně jako podle IFRS i podle českých předpisů musí být informace vykázané v účetní závěrce srozumitelné, spolehlivé, srovnatelné a posuzují se z hlediska významnosti. Účetní postupy používané účetní jednotkou nesmí být v rozporu s pravidly stanovenými v zákoně o účetnictví. Pokud podniky v ČR vykazují podle IFRS, pro daňové účely musí vést účetní záznamy na základě českých účetních pravidel.

U většiny složek aktiv a pasiv je uplatňován princip historických cen. Reálná hodnota se používá při ocenění vybraných cenných papírů a derivátů a je také základem pro ocenění pohledávek k obchodování a veškerých závazků.

Problematika prvního použití předpisů není v českých účetních pravidlech řešena. Všechny účetní jednotky musí od svého vzniku vést účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví a ostatními předpisy.

Změny v účetních předpisech stejně jako významné nesprávnosti jsou vykazovány jako mimořádné položky v běžném období. [12]

2.2 Účetní výkazy

Účetní závěrka podniků vykazujících podle IFRS pro MSP má podobnou strukturu jako účetní závěrka sestavená podle kompletních IFRS. Obsahuje:

- výkaz finanční pozice,
- buď jeden výkaz souhrnného výsledku hospodaření, nebo zvlášť výkaz zisku a ztráty a zvlášť výkaz souhrnného výsledku hospodaření,
- výkaz o změnách vlastního kapitálu,
- výkaz peněžních toků,
- přílohu s popisem významných účetních zásad.

Účetní závěrka také musí obsahovat informace za předchozí období. Malé a střední podniky však nemusí sestavovat počáteční výkaz finanční pozice, tak jak jej požaduje IAS 1 Sestavování a zveřejňování účetní závěrky. Standard přesně neurčuje podobu účetní závěrky, ale jsou v něm uvedeny ilustrativní příklady účetních závěrek a soupis položek, které je nutné zveřejňovat. [16]

2.2.1 Výkaz finanční pozice

Jak název napovídá, výkaz finanční pozice informuje o finanční situaci podniku. Ve výkazu musí být zveřejněny následující položky:

- Aktiva – pozemky, budovy a zařízení, nehmotná aktiva, finanční aktiva, investice vykazované ekvivalenční částkou, biologická aktiva, investice, zásoby, odložená a splatná daň, obchodní a jiné pohledávky a hotovost.
- Vlastní kapitál – vlastní kapitál náležející akcionářům mateřské společnosti a menšinové podíly vykázané odděleně od vlastního kapitálu
- Závazky – splatné a odložené daňové závazky a pohledávky, finanční závazky, rezervy a obchodní a jiné závazky. [13]

Aktiva i závazky v rozvaze jsou rozděleny na krátkodobé a dlouhodobé. Aktivum se považuje za krátkodobé, pokud:

- se očekává jeho spotřeba během provozního cyklu podniku (12 měsíců),
- je primárně drženo za účelem obchodování,
- bude spotřebováno během dvanácti měsíců od rozvahového dne,
- se jedná o peníze nebo peněžní ekvivalent za předpokladu, že není omezena jeho směna na dobu nejméně dvanácti měsíců po skončení účetního období.

Ostatní aktiva se považují za dlouhodobá. Obdobně jsou rozlišovány i krátkodobé a dlouhodobé závazky. [13]

2.2.2 Výkaz o úplném výsledku

Standard vyžaduje, aby všechny položky výnosů a nákladů byly zveřejněny buď v jediném výkazu (výkaz o úplném výsledku – Statement of Comprehensive Income), nebo ve dvou

výkazech (samostatná výsledovka – Income Statement a výkaz úplného výsledku – Statement of Comprehensive Income).

V případech, kdy si účetní jednotka zvolí první možnost, spojí stávající obsah výsledovky s obsahem výkazu vykázáných výnosů a nákladů (který byl dříve součástí výkazu změn vlastního kapitálu). Tomuto způsobu vykázání dává Rada přednost, neboť se domnívá, že neexistují žádné jasné zásady ani společné rysy, pomocí nichž by bylo možné rozdělit výnosy a náklady do dvou výkazů. Rada však dovoluje účetním jednotkám zvolit si i možnost druhou a pokračovat ve vydávání dvou výkazů. V těchto výkazech budou i nadále samostatně vykázány složky výsledku hospodaření a ostatního úplného výsledku. [17]

Výkaz o úplném výsledku musí obsahovat:

- výnosy, finanční náklady, podíl na zisku nebo ztrátě přidružených nebo společných podniků účtovaný ekvivalenční metodou, daňové náklady, zisk nebo ztrátu po zdanění ze skončené činnosti, zisk nebo ztrátu za období a další.

U obou možností je zisk nebo ztráta rozdělena na částku připadající menšinovým podílníkům a na částku připadající většinovým vlastníkům.

Standard požaduje samostatnou přílohu týkající se podstatných položek příjmů a výdajů, jako jsou např. náklady na reorganizaci, zařízení a vybavení. Tato příloha může být součástí výkazu nebo v poznámce.

Mimořádné položky nákladů a výnosů nejsou povoleny. [13]

2.2.3 Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Standard požaduje následující položky:

- celkové příjmy za období rozdělené na částku připadající vlastníkům a menšinovému podílu; dopady změn účetní politiky a opravách chyb pro každou položku vlastního kapitálu; porovnání účetní hodnoty na počátku a na konci období pro každou položku vlastního kapitálu. [13]

Na rozdíl od plných IFRS mohou malé a střední podniky sestavit výkaz zisků, ztrát a nerozděleného zisku (Statement of Income and Retained Earnings) místo výkazu zisku a ztráty a výkazu změn vlastního kapitálu, pokud jsou změny vlastního kapitálu důsledkem

změny zisku nebo ztráty, výplaty dividend, opravy chyb předchozího účetního období a změn v účetních pravidlech. [15]

2.2.4 Výkaz peněžních toků

Výkaz peněžních toků vypovídá o využití hotovosti v oblasti provozní, investiční a finanční.

Pro výpočet peněžních toků z provozní oblasti může účetní jednotka využít přímou (hrubé peněžní příjmy a výdaje) nebo nepřímou (úprava čistého zisku nebo ztráty o neprovozní a nepeněžní operace a o změny v pracovním kapitálu). [13]

2.2.5 Příloha

Příloha k účetní závěrce obsahuje vyjádření o shodě s IFRS pro MSP, dále informace o účetních metodách a postupech a informace, které nebyly zveřejněny v primárních výkazech ale jsou standardem požadovány. [13]

2.2.6 Česká legislativa

Povinnou součástí účetní závěrky je:

- Rozvaha,
- Výkaz zisku a ztráty,
- Příloha obsahující účetní postupy a komentáře.

Přehled o změnách vlastního kapitálu (součástí je i výkaz úplného výsledku) a přehled o peněžních tocích nemusejí podniky (až na některé výjimky) sestavovat, většina společností však tyto výkazy sestavuje za účelem dosažení věrného a poctivého obrazu.

Účetní závěrka musí být sestavena v české měně. K údajům v účetní závěrce a výroční zprávě jsou požadovány srovnatelné informace za předchozí rok.

Co se týká rozvahy a výkazu zisku a ztráty, je předepsán závazný minimální rozsah, uspořádání a označování položek v souladu se 4. směrnicí EU. Položky v nulové výši se stejně jako v IFRS nevykazují. Stejně jako v IFRS je v rozvaze povinné rozlišení mezi krátkodobými a dlouhodobými položkami s výjimkou časového rozlišení. Kompenzace až

na některé výjimky není povolena. Na rozdíl od IFRS česká legislativa povoluje mimořádné náklady a výnosy. [12]

2.3 Metody uznání, ocenění a vykazování vybraných položek účetních výkazů

2.3.1 Zásoby

Zásoby jsou standardem definovány jako aktiva:

- držená za účelem prodeje v rámci běžných obchodních aktivit,
- v průběhů výroby určená k prodeji, nebo
- ve formě materiálu nebo dodávek, které mají být spotřebovány ve výrobním procesu nebo při poskytování služeb. [7]

Ocenění

Zásoby se oceňují buď pořizovacími náklady, které zahrnují náklady na nákup, náklady na přeměnu a ostatní pořizovací náklady, které souvisejí s pořízením zásob nebo čistou realizovatelnou hodnotou a to tou cenou, která je nižší. Součástí nákladů na pořízení zásob je cena pořízení, dovozní cla, nevratné daně, přepravní náklady, náklady na manipulaci a další náklady. [13]

Při ocenění zásob se využívají následující techniky ocenění:

- **Metoda standardních nákladů** – tato metoda spočívá v tom, že podnik předem stanoví standardní náklady, které porovná se skutečností a zjistí odchylky. Následuje rozbor odchylek zejména z hlediska příčin vzniku a odpovědnosti. [7]
- **Metoda maloobchodního prodeje** – je založena na ocenění zásob prodejní cenou s odděleným zachycením marže (rozdílu mezi prodejní a nákupní cenou zásob). Při prodeji zboží je přímo úměrně vyskladněnému zboží rozpuštěna do nákladů dříve zúčtovaná marže. [2]

Pro ocenění spotřeby zásob lze využít:

- **Individuální ocenění** – využívá se u zásob, které nejsou běžně zaměnitelné, mají individuální charakter. Konkrétní položce zásob jsou při spotřebě přiřazeny konkrétní náklady spojené s jejím pořízením.
- **Nákladové vzorce** – tam, kde nejde použít individuální ocenění. Zahrnuje metodu FIFO nebo metodu váženého aritmetického průměru. Metoda LIFO je zakázána.

Společnost musí použít stejnou metodu pro všechny zásoby, které mají podobnou podstatu a použití. Pokud mají zásoby různou povahu a použití, lze použít různých nákladových vzorců. [13]

Česká legislativa

Požadavky české účetní legislativy jsou v mnohém srovnatelné s požadavky IFRS pro MSP. Podle zákona o účetnictví se zásoby vytvořené vlastní činností oceňují vlastními náklady, všechny ostatní zásoby se oceňují pořizovací cenou. České předpisy na rozdíl od IFRS pro MSP povolují zásoby vlastní výroby ocenit buď skutečnými náklady nebo náklady předem stanovenými. V ČR se běžně používá také metoda FIFO i metoda aritmetického průměru. Metoda LIFO je rovněž zakázána. [12]

Rozdíly existují zejména v pojetí náhradních dílů dlouhodobé povahy, které česká legislativa považuje za zásoby, kdežto IFRS pro MSP je zahrnují do dlouhodobého majetku. [8]

2.3.2 Pozemky, budovy a zařízení

Pozemky, budovy a zařízení se uznají jako aktivum, pokud splňují definici aktiva podle Koncepčního rámce. Pozemky, budovy a zařízení jsou dlouhodobým hmotným majetkem, který společnost drží z důvodu využití ve výrobě, dodávání zboží nebo služeb nebo z administrativních důvodů a u něhož se očekává využití po delší dobu, než je jedno účetní období. Patří zde i náhradní díly, pokud podnik očekává, že budou užívány déle než jedno účetní období. [7]

Prvotní ocenění

Při pořízení se pozemky, budovy a zařízení oceňují pořizovací cenou. Součástí pořizovací ceny je cena pořízení včetně cla, přímo přiřaditelné náklady potřebné k uvedení aktiva do

cílového místa, dále náklady na přípravu místa, na přepravu a manipulaci, na instalaci a montáž a další.

Veškeré výpůjční náklady se musí účtovat přímo do nákladů a není možné je aktivovat.

[15]

Přecenění

Pozemky, budovy a zařízení jsou přeceněny v pořizovacích cenách snížených o oprávků a tráty ze snížení hodnoty (cost model).

IFRS pro MSP na rozdíl od plných IFRS nepoužívá model přecenění, který pracuje s tržní (reálnou) hodnotou. [15]

Pozemky, budovy a zařízení jsou testovány na snížení hodnoty, pokud existuje podezření, že by aktivum mohlo být poškozené.

Odepisování

Odepisování představuje systematické přerozdělení pořizovací ceny do nákladů podniku. Účetní jednotka začíná aktivum odepisovat v okamžiku, kdy je aktivum připraveno k používání. Odepisování je zastaveno v momentě, kdy je aktivum prodáno nebo vyřazeno. Pozemky se neodepisují.

Standard povoluje tzv. **komponentní odepisování**. Budovy a zařízení mohou mít různé části s různou dobou životnosti. Významné komponenty, které mají stejnou dobu životnosti a odpisovou metodu mohou být za účelem výpočtu odpisů seskupeny. [7]

Účetní jednotka si může vybrat lineární, zrychlenou nebo výkonovou metodu odepisování. Měla by však zvolit takovou metodu, které nejlépe odráží proces spotřeby užitků, které jsou v aktivu obsaženy. [2]

Metoda odepisování je přezkoumána, pokud od poslední účetní závěrky nastaly významné změny. Případná změna se řeší jako změna účetního odhadu. Plné IFRS požadují přezkoumání metody odepisování pravidelně každý rok. [15]

Likvidace a vyřazení

Pozemky, budovy a zařízení se vyloučí z rozvahy při svém vyřazení, nebo pokud se z jejich užívání nebo vyřazení neočekávají žádné ekonomické užitky. Zisk nebo ztráta z vyřazení aktiva se promítne do výsledovky. [7]

Česká legislativa

V oblasti pozemků, budov a zařízení je zásadním rozdílem mezi českou účetní legislativou a IFRS pro MSP vliv daní na účetní legislativu ČR. IFRS pro MSP je zaměřen na podstatu problému a zachycuje majetek do aktiv, pokud splňuje definici aktiv podle Koncepčního rámce. Česká praxe definuje majetek výčtem jeho položek, který vždy neodpovídá podstatě problému a bývá ovlivněn daňovou legislativou. [8]

Podle ČÚP se hmotná aktiva aktivují a odpisují, pokud je pořizovací cena vyšší než cena stanovená účetní jednotkou a očekávaná doba použitelnosti je delší než jeden rok. Ekonomické užitky nejsou podle ČÚP kritériem pro uznání majetku. [12]

Rozdíl mezi IFRS pro MSP a českou účetní legislativou je např. v pojetí následných výdajů ve formě technického zhodnocení. Stejně jako IFRS pro MSP ani česká účetní legislativa nepovoluje přecenění pozemků, budov a zařízení na reálnou hodnotu. Odepisování dlouhodobého majetku je srovnatelné s IFRS pro MSP. Od 1. ledna 2010 povolují české účetní předpisy komponentní odepisování. [12]

2.3.3 Investice do nemovitostí

Investicí do nemovitosti je majetek (pozemek nebo budova) držený společností z důvodu příjmů z pronájmu, kapitálového zhodnocení nebo z obou důvodů.

Investice do nemovitostí se prvotně ocení pořizovací cenou, která zahrnuje i vedlejší náklady spojené s pořízením. [15]

Při přecenění použije podnik model přecenění, pokud může spolehlivě stanovit reálnou hodnotu. Pozemky, budovy a zařízení se pak přecení k rozvahovému dni na reálnou hodnotu. Pokud nelze reálnou hodnotu spolehlivě zjistit, je majetek považován za součást zařízení nebo vybavení a podle toho se také oceňuje. Podnik použije model pořizovací ceny, na základě kterého jsou aktiva oceněna v pořizovacích nákladech snížených o kumulované odpisy a kumulované ztráty ze snížení hodnoty aktiva.

Jestliže by podnik postupoval podle kompletních IFRS, může si vedení vybrat, zda bude používat model pořizovací ceny nebo model přecenění. [15]

Česká legislativa

Účetní pravidla a postupy nejsou pro investice do nemovitostí v českých účetních předpisech specificky definovány a postupuje se podle předpisů o dlouhodobém hmotném majetku.

2.3.4 Nehmotná aktiva s výjimkou goodwillu

Aktivum je považováno za nehmotné, pokud splňuje všechna tři následující kritéria:

- **Identifikovatelnost** – testuje, zda je společnost schopna oddělit nehmotné aktivum od ostatních aktiv a zacházet s ním jako se samostatným aktivem. Toto kritérium je splněno, pokud nehmotné aktivum splňuje tzv. **test na identifikovatelnost** (aktivum může být odděleno od společnosti a prodáno, převedeno, pronajato nebo vyměněno a aktivum vzniká ze smluvních nebo jiných zákonných práv).
- **Kontrolu** – znamená schopnost získat ekonomický užitek z aktiva a zároveň možnost zamezení přístupu jiných společností k tomuto užitku.
- Budoucí ekonomický prospěch. [7]

Výdaj na nehmotné aktivum je uznán jako aktivum, pokud splňuje kritéria pro uznání aktiva. Zřizovací výdaje, výdaje na proškolení zaměstnanců, výdaje na reklamu a propagaci a výdaje na přemístění nebo reorganizace společnosti nelze z důvodu nesplnění těchto kritérií považovat za nehmotná aktiva.

Pokud byly výdaje na nehmotné aktivum dříve zaúčtovány do nákladů, není povolena jejich zpětná aktivace.

Prvotní ocenění

Při prvotním ocenění se samostatně pořízená nehmotná aktiva oceňují pořizovací cenou. Pořizovací cena zahrnuje kupní cenu včetně dovozních cen a nevratných daní, které souvisejí s pořízením nehmotného aktiva, po odečtení obchodních slev a rabatů a všechny ostatní výdaje související s přípravou nehmotného aktiva pro jeho další využití (např. osobní náklady, náklady na testování funkčnosti).

Nehmotné aktivum získané prostřednictvím podnikové kombinace se oceňuje reálnou hodnotou, pokud ji lze spolehlivě určit.

Nehmotný majetek vytvořený vlastní činností je oceněn pořizovacími náklady, jejichž součástí jsou všechny přímo přiřaditelné náklady, které společnost vynaložila na jejich vytvoření, výrobu. [13]

IAS 38 – Nehmotná aktiva vyžaduje, aby účetní jednotka účtovala výdaje na výzkum do nákladů a výdaje na vývoj aktivovala, pokud je projekt životaschopný. MSP však mohou zahrnout všechny výdaje na výzkum a vývoj do nákladů a nemusí tak dokazovat, zda byla splněna kritéria pro aktivaci. [15]

Druhotné ocenění

Pro následné ocenění využívá účetní jednotka již dříve uvedený model pořizovací ceny (cost model).

Životnost nehmotného majetku se u odepisování považuje za konečnou (IAS 38 rozlišuje životnost konečnou nebo neurčitelnou). Pokud nemůže účetní jednotka životnost stanovit, předpokládá se doba životnosti 10 let.

Zbytková hodnota na konci doby životnosti musí být nulová. Výjimkou jsou případy, kdy má třetí strana závazek aktivum odkoupit nebo pokud pro aktivum existuje aktivní trh.

Vyřazení nehmotného aktiva je podobné jako u vyřazení pozemků, budov a zařízení. [15]

Česká legislativa

V oblasti nehmotných aktiv existují zásadní rozdíly mezi českou účetní legislativou a požadavky IFRS pro MSP. Tyto rozdíly jsou způsobeny především vlivem daní na českou účetní legislativu. Spočívají ve vymezení dlouhodobého nehmotného majetku (některé položky nehmotných aktiv podle českých předpisů nejsou nehmotnými aktivy podle IFRS pro MSP), v jeho oceňování (česká legislativa nepovoluje přecenění majetku na reálnou hodnotu), odepisování. Při převodu účetní závěrky je proto nutné věnovat této oblasti zvýšenou pozornost. [9]

2.3.5 Finanční nástroje

Finanční nástroj je smlouva, na základě které vzniká finanční aktivum jedné účetní jednotky a zároveň finanční závazek nebo kapitálový nástroj jinému podniku. [7]

Účetní jednotky si mohou vybrat, zda budou účtovat všechny finanční nástroje podle standardu pro MSP nebo podle IAS 39 Finanční nástroje: účtování a oceňování.

IFRS pro MSP rozlišuje dvě kategorie finančních nástrojů:

- Základní finanční nástroje (např. dluhové nástroje nederivátového charakteru) – oceňují se zůstatkovou hodnotou,
- Ostatní finanční nástroje (např. deriváty nebo kapitálové nástroje) – oceňují se reálnou hodnotou, případné změny se vykazují ve výsledku hospodaření. [11]

Pravidla pro odúčtování finančního aktiva byla na rozdíl od plných IFRS zjednodušena. Finanční aktivum lze odúčtovat pouze v případě, kdy účetní jednotka převedla všechna rizika a požitky související s aktivem nebo kontrolu nad ním na jiný subjekt. [11]

Také byla zjednodušena pravidla zajišťovacího účetnictví. Došlo tím k omezení případů, kdy lze zajišťovací účetnictví použít. Malé a střední podniky však nemusí splnit tolik kritérií, aby mohly zajišťovací účetnictví použít. [11]

Česká legislativa

Oceňování derivátových nástrojů a zajišťovacích aktivit podle ČÚP je srovnatelné s IFRS pro MSP.

2.3.6 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva

Úprava rezerv, podmíněných závazků a podmíněných aktiv v IFRS pro MSP se významně neliší od standardu IAS 37 Rezervy, podmíněné závazky a podmíněná aktiva.

Rezerva představuje závazek s nejistým časovým rozvrhem a výší.

Rezerva se vykáže pouze tehdy, pokud :

- má společnost současný smluvní nebo mimosmluvní závazek jako výsledek minulé události;
- je pravděpodobné, že vypořádání závazku bude znamenat úbytek zdrojů přinášejících ekonomický prospěch;
- částka závazku může být spolehlivě odhadnuta.

Hodnota rezervy se určí nejlepším možným odhadem výdajů, které jsou k datu sestavení rozvahy nutné k vypořádání závazku. Při tvorbě rezervy musí vzít účetní jednotka v úvahu časovou hodnotou peněz. Pokud by byla významná časová hodnota peněz, požaduje standard pracovat se současnou hodnotou a jako úrokovou míru použít odhad tržní úrokové

míry v daném období, která bere v úvahu konkrétní rizika související s příslušnou rezervou. Při odhadování výše rezerv se berou v úvahu také budoucí události, pokud existuje jasný důkaz, že k těmto událostem dojde.

Ocenění rezerv se k rozvahovému dni prověřuje a zpřesňuje.[15]

Podmíněné závazky a podmíněná aktiva

O **podmíněný závazek** se jedná, pokud je vznik závazku nejistý (jeho existence bude potvrzena pouze tím, že dojde nebo nedojde k jedné nebo více nejistým budoucím událostem, které nejsou zcela pod kontrolou společnosti) nebo pokud jde o současný závazek, který vyplývá z minulých událostí ale není vykázán, protože není pravděpodobné, že vypořádání závazku bude znamenat odliv zdrojů přinášejících ekonomický prospěch nebo částku závazku nemůže společnost spolehlivě změřit.

Podmíněné aktivum je možné aktivum, které vyplývá z minulých událostí, budoucí ekonomický prospěch z aktiva závisí na splnění určité podmínky, uskutečnění podmínky je nejisté a podnik na splnění těchto podmínek nemá vliv nebo aktivum není spolehlivě ocenitelné.

Podmíněné závazky a aktiva se nevykazují v rozvaze, zveřejňují se pouze v příloze k účetním výkazům. Pokud je jisté, že společnosti vznikne ekonomický prospěch, nejedná se o podmíněné aktivum, ale o pohledávku. [15]

Česká legislativa

Účetní zachycení rezerv je v české legislativě srovnatelné s IFRS pro MSP, ale není přesně definováno. Výjimkou jsou tzv. zákonné rezervy (např. rezerva na opravy dlouhodobého majetku). Tvorba a užití těchto rezerv se řídí zákonem o rezervách a jejich tvorba není omezena účetní definicí rezervy. Podobné rezervy nejsou v IFRS pro MSP povoleny. Velkou roli hraje také vliv daní na české účetnictví. [12]

2.3.7 Daně ze zisku

Splatná daň

Splatná daň je definována jako závazek nebo pohledávka vzniklá z titulu zdanitelného zisku za účetní období. Výše splatné daně se určuje podle národní daňové legislativy.

Pro vykazování splatné (i odložené) daně platí základní pravidlo: pokud je daň důsledkem výsledkové transakce, účtuje se výsledkově. Je-li daň důsledkem transakce, která se účtuje přímo do vlastního kapitálu, účtuje se daň do vlastního kapitálu. [7]

Odložená daň

Odložená daň vzniká jak důsledek rozdílu mezi účetními a daňovými hodnotami aktiv a závazků.

Účtování odložené daně podle IFRS pro MSP se od kompletních IFRS podstatně liší. Vychází totiž z pracovního návrhu nového standardu o daních ze zisku. Podle tohoto návrhu standard pro MSP upravuje účtování a oceňování nejistých daňových pozic. Dále zavádí úpravy, prostřednictvím kterých se hodnota odložené daňové pohledávky snižuje na odhadovanou zpětně ziskatelnou částku. IFRS pro MSP také přináší novou definice základu daně, který by měl vycházet z tržeb na konci účetního období. Metoda přechodných rozdílů je převzata z kompletních IFRS (tzn. odložená daň se účtuje ze všech přechodných rozdílů). Praktické použití těchto ustanovení se asi neobejde bez řady problémů vzhledem k tomu, že kapitola věnovaná daním není zatím součástí kompletních IFRS. [16]

Česká legislativa

IFRS pro MSP i česká legislativa požadují výpočet odložené daně ze všech tzv. přechodných rozdílů. Přesto však existují rozdíly v metodice. České předpisy vyžadují účtování odložené daně v individuálních účetních závěrkách pouze u těch podniků, na které se vztahuje povinnost ověření účetní závěrky auditorem, a ve všech konsolidovaných účetních závěrkách. [12]

2.3.8 Leasing

Ustanovení podle IFRS pro MSP upravující leasing vycházejí ze standardu IAS 17 Leasingy.

Leasing je ve standardu definován jako dohoda, ve které pronajímatel poskytuje nájemci právo používat aktivum po stanovenou dobu za jednorázovou platbu nebo řadu plateb po smluvené období. [2]

Podle podstaty transakce se leasing dělí na operativní a finanční. **Finanční leasing** vzniká na základě takové smlouvy, která přenáší všechna rizika a užitky s užíváním aktiva na nájemce. Není rozhodující, zda dojde k převedení vlastnického práva. **Operativním leasingem** je každý leasing, který není leasingem finančním. [7]

Finanční leasing u nájemce

Nájemce může aktivum, které je předmětem leasingu, využívat, jako by k němu měl vlastnické právo, nese příslušná rizika, ale také výhody. Nájemce vykazuje toto aktivum v rozvaze současně se závazkem vůči pronajímateli. Aktivum i závazek jsou vykázány v nižší ze současné hodnoty leasingových splátek a reálné hodnoty aktiva. Nájemce majetek odepisuje stejně jako ostatní vlastní aktiva. Leasingová splátka je rozdělena na finanční náklad (úrok), který je účtován do výkazu zisku a ztráty, a splátku, která snižuje nesplacený závazek. [10]

Finanční leasing z pohledu pronajímatele

Finanční pronajímatelé jsou často leasingové společnosti nebo jiné finanční společnosti. Ty podléhají veřejnému zájmu a proto nemohou vykazovat podle IFRS pro MSP. Tyto společnosti pak postupují podle IAS 17.

Pronajímatel vykazuje ve své rozvaze pohledávku ve výši čisté investice do leasingu. Tuto hodnotu získáme, když hrubou investici do leasingu diskontujeme implicitní úrokovou mírou. Implicitní úroková míra je taková úroková míra, při které platí, že současná hodnota minimálních leasingových plateb se rovná fair value najatého aktiva. [7]

Výnosy představují finanční úrok z poskytnutého financování. Pronajímatel neúčtuje o majetku ani o odpisech. Přijaté splátky rozděluje na finanční část (úrok) a splátku pohledávky. [10]

Operativní leasing

Účtování operativního leasingu podle IFRS pro MSP je velmi podobné ČÚP. Nájemce aktivum používá, ale nemá jej zahrnuto ve svých aktivech. Nájemce vykazuje leasingové platby ve svých nákladech a to rovnoměrně. Aktivum zůstává v rozvaze pronajímatele, který s ním nakládá podle ustanovení IFRS pro MSP vztahujících se k podobným aktivům. [7]

Česká legislativa

Postup účtování podle IFRS pro MSP a českých standardů je velmi odlišný. Hlavní rozdíl mezi českou legislativou a IFRS pro MSP spočívá v tom, že IFRS posuzuje především podstatu vztahu, české účetní předpisy však upřednostňují právní formu nad ekonomickou podstatou. Dle české legislativy musí být u finančního leasingu sjednán převod vlastnictví na konci nájemní doby. Není tak zohledněna skutečnost, že nájemce má aktivum pod svou kontrolou, a proto předmět leasingu vykazuje v ČR po dobu leasingu pronajímatel, který jej také odepisuje. Těmito rozdíly dochází k významné změně struktury finančních výkazů a hospodářského výsledku, ovlivněny jsou také hodnoty finančních ukazatelů. Účtování podle IFRS pro MSP lépe odpovídá skutečnosti, zejména průběh nákladů a výnosů zohledňuje reálnou situaci tak, jaká je její skutečná podstata. [12]

2.3.9 Výnosy

Výnosy se oceňují v reálné hodnotě po odečtení obchodních slev a množstevních rabatů, které společnost poskytla svým odběratelům. Výnosy jsou uznány, pokud je pravděpodobné, že budoucí ekonomický přínos poplyne do společnosti a je tento přínos spolehlivě ocenitelný.

Standard vymezuje samostatná kritéria pro čtyři oblasti: vykazování tržeb z prodeje zboží, vykazování tržeb z prodeje služeb, účtování úroků, autorských honorářů, dividend a stavebních smluv.

Tržby z prodeje zboží jsou uznány pokud společnost převedla rizika a odměny vyplývající z vlastnictví zboží na kupujícího, neponechala si efektivní kontrolu nad prodaným zbožím, výši vykázaných tržeb lze spolehlivě ocenit, je pravděpodobné, že ekonomické užitky vztahující se k transakci poplynou do společnosti a náklady vynaložené v souvislosti s transakcí lze spolehlivě určit.

Pokud je výnos z poskytování služeb spolehlivě určitelný, má být vykázána tržba. Její výše závisí na stupni dokončení transakce k datu rozvahy. Výnos z transakce je spolehlivě určitelný, pokud jsou částka tržeb, stupeň dokončení transakce a náklady transakce spolehlivě ocenitelné a současně existuje pravděpodobnost, že ekonomické užitky vyplývající z transakce poplynou do společnosti. Pro ocenění výnosu je v případě nedokončené transakce použita metoda procenta dokončení. Podstatou této metody je

postupné uznání výnosů, nákladů a zisku již v průběhu plnění zakázky. Pokud není možné výnos z poskytnutých služeb spolehlivě odhadnout, uznají se výnosy pouze ve výši vynaložených výdajů, u nichž je pravděpodobná návratnost.

Pro uznání úroků, autorských honorářů a dividend je opět nutná existence pravděpodobnosti, že budoucí ekonomický užitek poplyne do společnosti a částku výnosů lze spolehlivě ocenit. Dále platí, že úrok musí být stanoven pomocí metody efektivní úrokové míry, autorské honoráře musí respektovat akruální bázi a dividendy lze vykázat až v okamžiku, kdy vznikne právo akcionářů na přijetí platby. [13]

Česká legislativa

Srovnání české účetní legislativy s ustanovením IFRS pro MSP je velmi obtížné. Základní přístup standardu je vykazování výnosů na základě ekonomické podstaty, po splnění podmínek, které jsou ve standardu uvedeny. V ČR se v otázce vykazování výnosů upřednostňují fiskální zájmy státu nad ekonomickou podstatou. V národních úpravách států západní Evropy a USA existují velmi přísné postupy pro vykazování výnosů. Tyto předpisy v české legislativě chybějí. Aplikace standardu v oblasti výnosů do českých podmínek však v současné době není možná, její podmínkou by bylo oddělení účetnictví od daní v ČR. [8]

České předpisy na rozdíl od IFRS pro MSP neurčují žádná kritéria pro vykazování tržeb z prodeje výrobků a služeb, často je rozhodující forma transakce. Neexistuje žádná speciální účetní úprava pro oblast stavebních smluv. Metoda procenta dokončení není v české legislativě definována. Způsob účtování závisí na formě smluvního ujednání a u nedokončené výroby je dodávka obvykle oceněna na úrovni přímých nákladů, výrobní a správní režie. [12]

2.3.10 Výpůjční náklady

Veškeré výpůjční náklady se podle IFRS pro MSP musí účtovat přímo do nákladů a není možné je aktivovat. [16]

Česká legislativa

Úrokové náklady v průběhu pořizování dlouhodobého majetku se aktivují nebo účtují přímo do nákladů v závislosti na účetních postupech zvolených účetní jednotkou. Po uvedení majetku do užívání vstoupí takto aktivované úrokové náklady do pořizovací ceny a jsou odpisovány po dobu použitelnosti tohoto majetku. [12]

2.3.11 Goodwill

Goodwill je nadhodnota, která je zaplacená při koupi podniků a jejímž prostřednictvím jsou oceněny nehmotné položky jako např. dobrá pověst, podniku, kvalita personálu nebo úroveň organizace. V den nabytí podniku je goodwill vykázán jako nehmotné aktivum. Následně je goodwill oceněn náklady sníženými o oprávký a ztráty ze snížení hodnoty. Goodwill je po dobu své životnosti odepisován. Standard určuje dobu životnosti 10 let, pokud podnik nedokáže dobu životnosti spolehlivě určit. [15]

Negativní goodwill představuje situaci, kdy jsou nabytá čistá aktiva vyšší než náklady na koupi podniku. Negativní goodwill se zachytí v okamžiku akvizice jako jednorázový výnos. [7]

Česká legislativa

Základní rozdíl je ve vymezení goodwillu. Podle české legislativy je goodwill dlouhodobým hmotným majetkem. Podle IFRS patří goodwill do dlouhodobého nehmotného majetku. Goodwill se odepisuje rovnoměrně po dobu použitelnosti nepřesahující 20 let. V ČÚP neexistuje žádný specifický předpis, který by upravoval požadavky a způsoby prověřování snížení hodnoty aktiv. Se záporným goodwillem se nakládá stejně jako s goodwillem kladným. [12]

2.3.12 Snížení hodnoty nefinančních aktiv

Aktiva společnosti by v rozvaze neměla být vykazována ve vyšší hodnotě, než je jejich zpětně ziskatelná hodnota (tj. vyšší částka z fair value aktiva snížené o náklady spojené s prodejem a jeho hodnoty z užívání). Ztráta ze snížení hodnoty se okamžitě promítne do zisku nebo ztráty.

S výjimkou zásob jsou aktiva včetně goodwillu testována na snížení hodnoty pokud existují náznaky možného snížení hodnoty. Existence indikátorů snížení hodnoty se ověřují každoročně k rozvahovému dni. Kompletní IFRS požadují pro některé položky provádět test na snížení hodnoty ke každému rozvahovému dni. IFRS pro MSP tak na rozdíl od kompletních IFRS snižuje nároky na testování aktiv pro MSP. Indikátory pro snížení hodnoty mohou být např. snížení tržní hodnoty aktiva, změny v tržním, ekonomickém nebo právním prostředí, růst tržních úrokových sazeb, fyzické poškození aktiva nebo změny ve

způsobu použití aktiva. Ztráta ze snížení hodnoty ovlivní odepisování aktiva, u kterého je tak nutné přepočítat výši ročních odpisů.

Ke dni účetní závěrky podnik zhodnotí, zda existují náznaky, že by mohlo dojít ke snížení ztráty ze snížení hodnoty nebo k jejímu úplnému zrušení. Ztrátu ze snížení hodnoty goodwillu zrušit nelze. [15]

Zásoby jsou testovány na snížení hodnoty každý rok k rozvahovému dni, kdy se porovnává účetní hodnota zásob s čistou realizovatelnou hodnotou. Čistá realizovatelná hodnota je odhadovaná prodejní cena při běžném obchodování snížená o odhadované náklady na dokončení a odhadované náklady k uskutečnění prodeje. Pokud je účtována ztráta ze snížení hodnoty, zaúčtuje se jako náklad. [13]

Česká legislativa

V ČR existují obecné požadavky k zohlednění případného snížení hodnoty, neexistují však podrobné pokyny pro jeho vyčíslení. Rozlišuje se trvalé nebo dočasné znehodnocení. Trvalé snížení hodnoty je řešeno odpisem hodnoty do nákladů, pro dočasné snížení hodnoty jsou tvořeny opravné položky. [12]

2.3.13 Státní dotace

Státní dotace jsou státní podpory, které jsou poskytnuty ve formě převodu prostředků do podniku a jsou spojeny s podmínkami týkajícími se činnosti podniku, které byly splněny v minulosti nebo teprve budou splněny v budoucnosti.

Podmínkou pro uznání státní podpory jako dotace je ocenitelnost této podpory poskytnuté státem. Za dotaci není považována transakce, která se nedá odlišit od normálních obchodních transakcí (např. státní zakázky). [2]

Veškeré státní dotace se účtují do výnosů, a to buď okamžitě, pokud nejsou podmíněny výkonnostními kritérii, nebo v okamžiku, kdy jsou tato kritéria splněna. Dotace obdržená dříve než jsou splněna výkonnostní kritéria je evidována jako závazek. Jsou-li dotace určeny na konkrétní aktiva, nelze účetní hodnotu příslušného aktiva o částku dotace snížit.

Vedení ocenění státní dotace v reálné hodnotě přijatého nebo nezaplaceného aktiva. [13]

Česká legislativa

Podle českých účetních předpisů se dotace na úhradu nákladů účtují do výnosů ve věcné a časové souvislosti s účtováním nákladů na účel, pro který byla dotace poskytnuta. Dotace na pořízení dlouhodobého majetku snižují pořizovací cenu majetku nebo vlastní náklady na aktiva vytvořená vlastní činností. [12]

2.4 Novelizace standardu

IASB hodlá praktické užití tohoto standardu po nějaké době prověřit a v případě potřeby provést změny. První kontrola by se měla uskutečnit v době, kdy bude mít dostatečný počet malých a středních podniků vydané závěrky za dvě účetní období. První novela se tedy neobjeví dříve než za čtyři až pět let.

Vzhledem k tomu, že je standard založen na obecných pravidlech, budou se při praktickém užití nejspíše objevovat interpretační problémy. Při případných problémech je doporučeno obrátit se na Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví (IFRIC).

Účetní jednotky mající zájem účtovat podle IFRS pro MSP se musí řídit legislativními předpisy daného státu. Dále budou muset posoudit, jaké změny si přechod na nový standard vyžádá v jejich vnitřních informačních systémech a v procesu sestavování účetní závěrky. [11]

3 FINANČNÍ ANALÝZA

Finanční analýza představuje ohodnocení minulosti, současnosti a předpokládané budoucnosti finančního hospodaření firmy. Jejím cílem je poznat finanční zdraví firmy, identifikovat slabiny, které by v budoucnosti mohly vést k problémům, a určit silné stránky, na kterých by firma mohla stavět. Finanční analýza umožňuje srovnat výsledky několika období a na základě toho stanovit vývojový trend hospodaření podniku. Je také důležitým nástrojem srovnání mezi podniky. [1]

3.1 Uživatelé finanční analýzy

Hlavní uživatelé finanční analýzy jsou manažeři, kteří potřebují informace vyplývající z finanční analýzy pro správné rozhodování při získávání finančních zdrojů potřebných pro další rozvoj podniku, při zajišťování optimálního poměru mezi vlastním a cizím kapitálem, pro investiční rozhodování atd.

Vedle manažerů se o finanční analýzu podniku zajímá celá řada externích uživatelů, a to z různých důvodů, např. akcionáři, společníci firmy, obchodní partneři, banky a další věřitelé, burzovní makléři, stát a jeho orgány, konkurenční firmy, auditoři, účetní znalci, zaměstnanci. [6]

3.2 Zdroje dat pro finanční analýzu

Informace, z nichž čerpá finanční analýza, lze rozdělit na:

- **Finanční informace** – zde patří např. účetní výkazy, výroční zprávy, hospodářské zprávy informačních médií, statistické údaje finanční povahy aj.
- **Nefinanční informace** – náleží sem zprávy pocházející z nejrůznějších oblastí, např. z hospodářského, politického, právního, vědeckého života nebo z oblasti techniky. [6]

3.3 Metody finanční analýzy

Metody finanční analýzy můžeme rozdělit na metody elementární (metoda fundamentální analýzy) a metody vyšší. Metoda fundamentální analýzy zahrnuje zejména:

- Analýzu absolutních ukazatelů (horizontální a vertikální analýza) – horizontální analýza počítá procentní změny každé položky oproti předchozímu období (pracuje s řádky výkazu), vertikální analýza vyjadřuje procentní podíl dané položky ze stanoveného základu (pracuje po sloupcích výkazu).
- Analýzu rozdílových a tokových ukazatelů (analýza fondů peněžních prostředků, analýza cash flow, tržeb, nákladů a zisku).
- Analýzu poměrových ukazatelů.
- Analýzu soustav ukazatelů (DuPontův rozklad).
- Souhrnné ukazatele hospodaření – jejich úkolem je odhad budoucí finanční pozice a včasná predikce finanční tísně. Nejznámější je tzv. Altmanův model. [6]

3.3.1 Poměrové ukazatele

Poměrové ukazatele umožňují získat rychlý a nenákladný obraz o základních finančních charakteristikách podniku. Lze je rozdělit do několika základních skupin podle toho, ze kterých účetních a neúčetních údajů vycházejí a na jaké rysy hospodaření podniku se zaměřují. [1]

Ukazatele likvidity

Likvidita vyjadřuje schopnost podniku hradit své závazky. Podnik je plně likvidní tehdy, má-li dostatečnou výši peněžních prostředků na včasnou úhradu svých dluhů. Nejlikvidnější jsou peníze v hotovosti, nejméně likvidní je dlouhodobý majetek. Rozlišujeme likviditu běžnou, pohotovou a okamžitou. Významným podkladem pro finanční analýzu je také výkaz peněžních toků, který sleduje přírůstky a úbytky peněžních prostředků za účetní období a odpovídá tak na otázku, kolik peněžních prostředků podnik vytvořil a k čemu je použil. [6]

- Běžná likvidita (III. stupeň) = $\frac{\text{Oběžná aktiva}}{(\text{Kr. závazky} + \text{Kr. BÚv})}$
- Pohotová likvidita (II. stupeň) = $\frac{(\text{Kr. pohl.} + \text{Fin. maj.})}{(\text{Kr. závazky} + \text{Kr. BÚv})}$
- Okamžitá likvidita (I. stupeň) = $\frac{\text{Fin. maj.}}{(\text{Kr. závazky} + \text{Kr. BÚv})}$

Ukazatele rentability

Ukazatele rentability slouží k vyjádření schopnosti dosahovat přiměřený zisk a zhodnocovat tím kapitál vložený do podniku. Vyjadřují pozitivní nebo negativní vliv řízení aktiv, financování firmy a likvidity na výsledek hospodaření.. Ukazatele rentability poměrují celkový zisk s výší podnikových ekonomických zdrojů, kterých bylo použito k jejich dosažení. Tento ukazatel se nazývá ukazatel rentability vloženého kapitálu. Dále zde patří ukazatele rentability tržeb, rentability nákladů a další. [3]

- Rentabilita tržeb = Čistý zisk/Tržby
- Rentabilita vlastního kapitálu (ROE) = Čistý zisk/Vlastní kapitál
- Rentabilita celkového kapitálu (ROA) = EBIT/Aktiva

Ukazatele aktivity

Tyto ukazatele měří schopnost podniku rychle a účinně využívat svého majetku. Ukazatele aktivity informují o tom, kolikrát se obrátí každý z jednotlivých druhů majetku (zásoby, pohledávky, závazky) za určitý časový interval, neboli jaký je počet obrátek ve sledovaném období. Převrácená hodnota ukazatelů aktivity informuje o době obratu – o době uskutečnění jedné obrátky. Mezi nejpoužívanější ukazatele aktivity patří hlavně doba obratu oběžných aktiv, zásob, pohledávek a závazků. [6]

- Doba obratu zásob = $(Zásoby/Tržby) \cdot 360$
- Doba obratu pohledávek = $(Pohledávky/Tržby) \cdot 360$
- Doba obratu závazků = $(Závazky/Tržby) \cdot 360$

Pokud má podnik příliš mnoho aktiv, je jeho úrokové zatížení příliš velké a zisk je snižován úrokovým břemenem. Na druhé straně, pokud má aktiv příliš málo, musí se vzdát mnoho potenciálně výhodných podnikatelských příležitostí. [1]

Ukazatele zadluženosti a finanční struktury

Ukazatele zadluženosti sledují vztah mezi cizími zdroji a vlastními zdroji. Zadluženost nemusí být sama o sobě negativní charakteristikou. Určitá výše zadlužení je pro firmu užitečná. V dobře fungujícím podniku může vysoká finanční páka pozitivně přispívat k rentabilitě vlastního kapitálu. Každý podnik by měl usilovat o optimální finanční strukturu, o nejvhodnějším poměru vlastních a cizích zdrojů. [4]

- Ukazatel věřitelského rizika = Vlastní kapitál/Aktiva
- Krytí dl. maj. dl. kapitálem = $(VK + dl. záv. + dl. BÚv)/Dl. aktiva$
- Ukazatel úrokového krytí = $EBIT/Nákladové úroky$

3.4 Interpretace výsledků

Nejobtížnější fází finanční analýzy je interpretace výsledků. Nemusí totiž vůbec platit, že čím příznivější hodnota ukazatele, tím je celková finanční situace lepší a naopak. Pro poměrový ukazatel neexistuje žádná jediná správná hodnota. K posouzení finanční situace podniku je třeba vzít v úvahu řadu dalších interních a externích vlivů, velmi důležitá je i osobnost analytika.

Správnému posouzení finančního zdraví podniku může pomoci porovnání vypočtených hodnot s jinými srovnatelnými podniky. [6]

3.5 Slabé stránky finanční analýzy

Finanční analýza poskytuje důležité informace o hospodaření podniku. Přesto má však některá omezení, mezi něž patří:

- Srovnávání dosažených hodnot ukazatelů s hodnotami doporučenými;
- Vliv sezónních faktorů, které mohou zkreslit výsledky poměrové analýzy;
- Rozdílné účetní praktiky, které mohou srovnání zkreslit, jako např. rozdílné ocenění zásob a odpisů, používání leasingu apod.;
- Vypovídací schopnost účetních výkazů;
- Inflace, která narušuje firemní rozvahy a oficiální účetní hodnoty jsou často odlišné od hodnot skutečných. [1]

II. PRAKTICKÁ ČÁST

4 ANALYTICKÁ ČÁST

4.1 Představení společnosti

Společnost 5M, s. r. o. byla založena v roce 1992 jako soukromá a ryze česká společnost. Firma se specializuje na výrobu kompozitů a lepených sendvičů, které se používají především u náročných výrobků s vyšší přidanou hodnotou jako je např. výroba letadel, kosmické aplikace, výroba pozemních dopravních prostředků apod. 5M, s. r. o. dále vyrábí lisovací hmoty, zdravotní pomůcky, epoxidové a jiné druhy lepidel, laminární systémy. Společnost se zabývá vývojem a výrobou těchto materiálů i konečných výrobků. Každý rok přichází na trh minimálně se dvěma novými výrobky nebo podstatnými inovacemi.

Zákazníky společnosti jsou výrobci letadel, kolejových vozidel, silničních vozidel, textilních a tiskařských strojů, sportovních potřeb, stavební firmy a další. Velká část produkce je vyvážena do zahraničí, a to převážně na Slovensko, do Švýcarska, Itálie, Německa nebo do Litvy. Od roku 1998 spolupracuje společnost s holandskou firmou SABA, která se zabývá výrobou čalounických lepidel a 5M, s. r. o. se tak stala výhradním zástupcem této firmy pro Českou republiku.

Společnost vlastní certifikovaný systém managementu jakosti ISO 9001-2001 a většina výrobků a zboží má příslušné certifikáty a posudky kvality.

Firma má v současné době 97 zaměstnanců, 3000 m² výrobní plochy, nově postavenou výrobní halu i vlastní vývoj a laboratoř.

V roce 2002 firma zřídila pro podporu svých obchodních aktivit v zahraničí dceřinou společnost 5M Slovakia, s. r. o., společnost má zajištěné zastoupení ve Slovinsku, Itálii, Německu a v Bulharsku.

4.2 Použité zdroje informací

Jako hlavní zdroj informací je v diplomové práci použita účetní závěrka společnosti 5M, s. r. o. sestavená k 31. 12. 2008 a dále jsou využity údaje z přílohy k této závěrce.

4.3 SWOT analýza

Tab. 1 SWOT analýza společnosti 5M, s. r. o. [Vlastní zpracování]

SILNÉ STRÁNKY	SLABÉ STRÁNKY
<ul style="list-style-type: none"> • vlastní vývoj • oborová a výroková diverzifikace • dobrá pověst • schopnost rychle a pružně reagovat • spolupráce se zahraničím • kvalifikovaní a spokojení zaměstnanci • ochrana životního prostředí 	<ul style="list-style-type: none"> • nutnost investic do výzkumu a vývoje • dopravní dostupnost
PŘÍLEŽITOSTI	HROZBY
<ul style="list-style-type: none"> • nové zahraniční trhy • obchodní zastoupení v zahraničí • podpora výzkumu a vývoje • prodloužení dálnice D1 	<ul style="list-style-type: none"> • hospodářská krize • úbytek zákazníků • insolvence zákazníků • kolísavost měny • konkurence

Mezi **silné stránky** společnosti 5M, s. r. o. patří vlastní výzkum a schopnost vývoje nových výrobků. Vývoj je zajištěn personálně, materiálně a je jako konkurenční výhoda společnosti vedením chápán a podporován. Další silnou stránkou je velká oborová a výroková diverzifikace, která snižuje negativní dopady změn na trhu. Společnost vyrábí celou řadu výrobků od lepidel, kompozitů, prepregů až po sendviče a lepené sestavy. Její výrobky mohou využívat zákazníci z různých oborů – výroba letadel, automobilů, kolejových vozidel, stavebnictví, elektrotechnický průmysl a další. Společnost na trhu existuje již od roku 1992. Má tedy dlouhodobě vybudovanou dobrou pověst. Management podniku ctí zásadu poctivého podnikání a slušného jednání, což je v dnešní době určitě velká konkurenční výhoda. Podnik dokáže rychle a pružně reagovat na konkrétní potřeby zákazníků a tím posiluje svou pozici na trhu. Mezi silnou stránku společnosti patří také velká spolupráce se zahraničím. Výrobky společnosti lze najít téměř po celém světě – v Německu, Polsku, Holandsku, Itálii, Švýcarsku, USA a v dalších zemích. Výše uvedená diverzifikace umožňuje společnosti snižovat rizika plynoucí z poklesu některého odvětví nebo ze závislosti na jednom velkém zákazníkovi. Další předností jsou kvalifikovaní zaměstnanci. Vedení společnosti považuje zaměstnance za jeden z nejdůležitějších zdrojů budoucí prosperity. Snaží se proto tvořit výkonné a efektivní pracovní týmy nejen

přijímáním nových odborníků, ale také vzděláváním a zvyšováním motivace stávajících zaměstnanců. Také trvale zlepšuje pracovní podmínky a pracovní prostředí. Zvyšuje se tak spokojenost zaměstnanců, roste loajalita k firmě. Společnost dbá a má vytvořené mechanismy, které preventivně brání znečišťování životního prostředí její činností. Tímto posiluje své jméno a dobrou pověst.

Mezi **slabé stránky** společnosti, ale i celého odvětví patří nutnost investic do výzkumu a vývoje. Toto odvětví se neustále vyvíjí, vznikají nové materiály, nové produkty, mění se poptávka spotřebitelů a firma se musí neustále přizpůsobovat měnícím se podmínkám. Pokud nemá dostatek finančních prostředků na výzkum a vývoj, je její pozice na trhu značně oslabená. Jako slabou stránku lze vnímat také dopravní dostupnost společnosti. Dálnice D1 se sice prodlužuje, ale výstavba je velmi pomalá.

I když společnost spolupracuje s mnoha zahraničními zeměmi, přesto existuje **příležitost** snažit se nacházet nové zahraniční trhy, popřípadě rozšiřovat svou působnost na trzích stávajících. Společnost si řídí veškeré zahraniční aktivity sama prostřednictvím svých zaměstnanců nebo prostřednictvím své slovenské pobočky. Jedná se o marketingové aktivity i o přímá jednání a přímý prodej. Příležitostí je také zdokonalení stávajících sítí obchodního zastoupení a vytváření sítí nových. Důležité je také i v následujících letech podporovat výzkum a vývoj, protože trh a požadavky zákazníků se neustále mění, vznikají nové modernější materiály a je důležité držet krok s dobou. Příležitostí je i dokončení prodloužení dálnice D1 směrem na Kroměříž a Zlín. Lepší dopravní dostupnost by mohla zvýšit počet zakázek společnosti.

Mezi největší **hrozby** patří stále trvající hospodářská krize. Mnoho společností nemá peníze na placení svých závazků, propouští zaměstnance, v nehorším případě krachují, což může pro společnost 5M, s. r. o. znamenat úbytek zákazníků, jejich insolventi, menší zájem o jejich výrobky a zboží. Tato nepříznivá situace odběratelů může ohrozit platební schopnost společnosti. Dlouhotrvající krize také může způsobit, že společnost nebude mít dostatek prostředků na výzkum a vývoj nových materiálů a výrobků, což může ohrozit její konkurenceschopnost. Další hrozba je v kolísavosti měny. Jak bylo již dříve uvedeno, společnost ve velké míře exportuje do zahraničí a velké výkyvy v kursu koruny, eura, dolaru a dalších měn mohou pozitivně ale i negativně ovlivnit její tržby. Hrozbou může být také vstup nových konkurenčních firem s propracovanou marketingovou strategií a s nízkými cenami svých výrobků.

4.4 Analýza rozvahy

V následující části bude provedena analýza rozvahy, která je rozdělena na část dlouhodobého majetku, na část oběžných aktiv, vlastní kapitál a cizí zdroje.

Tab. 2 Rozvaha - dlouhodobý majetek (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM	001	87899	11258	76641	64397
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			0	
B.	Dlouhodobý majetek	003	48148	8895	39253	26891
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	397	184	213	240
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005			0	
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			0	
	3. Software	007	397	184	213	240
	4. Ocenitelná práva	008			0	
	5. Goodwill	009			0	
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010			0	
	7. Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011			0	
	8. Poskytnuté zálohy na dl. nehmotný majetek	012			0	
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	47751	8711	39040	26651
B. II. 1.	Pozemky	014	186		186	186
	2. Stavby	015	20212	610	19602	8498
	3. Samostatné movité věci a soubory mov. věcí	016	23554	8101	15453	7783
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	017			0	
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018			0	
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019			0	
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	3799		3799	10184
	8. Poskytnuté zálohy na dl. hmotný majetek	021			0	
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022			0	
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	023	0	0	0	0
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024			0	
	2. Podíly v úč. jednotkách pod podstatným vlivem	025			0	
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			0	
	4. Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027			0	
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			0	
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			0	
	7. Poskytnuté zálohy na dl. finanční majetek	030			0	

4.4.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek tvoří ve společnosti 5M s. r. o. software. Jedná se o počítačové programy a o ekonomický software pro vedení účetnictví a skladové evidence.

Pořizovací cena software na začátku roku 2008 byla 397 tis. Kč, roční odpisy činily 111 tis. Kč, celkové oprávkby byly v hodnotě 184 tis. Kč, zůstatková cena na konci roku 2008 tedy byla 213 tis. Kč. Byl evidován přírůstek softwaru 84 tis. Kč.

Je nezbytné prověřit, zda existuje i nehmotný majetek s pořizovací cenou nižší než 60 tis. Kč a s dobou použitelnosti delší než jeden rok, který byl zaúčtován do nákladů.

4.4.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Společnost měla k 31. 12. 2008 evidovaný následující dlouhodobý hmotný majetek: pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí.

Hodnota pozemků činila na konci roku 2008 186 tis. Kč. Nejsou evidovány žádné přírůstky ani úbytky.

Pořizovací cena staveb byla za rok 2008 20 212 tis. Kč. Oprávkby staveb činily 610 tis. Kč, odpisy za rok 2008 pak 380 tis. Kč. Zůstatková cena staveb tedy byla k 31. 12. 2008 19 602 tis. Kč.

Součástí samostatných movitých věcí jsou zejména stroje, přístroje a zařízení a dále také dopravní prostředky. Pořizovací cena byla ke konci roku 2008 23 554 tis. Kč. Celkové oprávkby činily 8 101 tis. Kč, odpisy za rok 2008 byly 2 724 tis. Kč., zůstatková cena pak činila 15 453 tis. Kč.

Společnost eviduje také nedokončený dlouhodobý hmotný majetek, jehož hodnota byla 3 799 tis. Kč.

Účetní jednotka také vlastní majetek, jehož pořizovací cena je snížena o dotaci poskytnutou na pořízení majetku ve výši 50 % z pořizovací ceny. Pořizovací cena majetku byla původně zaúčtována ve výši 15 986 441 Kč. Přislíbená dotace v roce 2008 činila 7 891 041 Kč. O tuto částka byla pořizovací cena majetku snížena, tzn. že pořizovací cena majetku sníženého o dotaci činila 8 095 400 Kč.

Při převodu účetní závěrky je nutné zjistit, zda existuje i majetek s pořizovací cenou nižší než 40 tis. Kč a s dobou použitelnosti delší než jeden rok, který byl zaúčtován do nákladů. Dále je důležité zjistit hodnotu majetku pořízeného finančním leasingem. Tento majetek musíme odúčtovat z nákladů a aktivovat jej do majetku.

4.4.3 Dlouhodobý finanční majetek

Společnost vlastní podíl v dceřiné společnosti 5 M Slovakia, s. r. o. Protože tato společnost vykazuje záporný vlastní kapitál, vede účetní jednotka hodnotu tohoto podílu v podrozvahové evidenci v hodnotě – 148 468 Kč.

4.4.4 Zásoby

Zásoby společnosti byly v roce 2008 tvořeny materiálem v hodnotě 6 532 tis. Kč (náhradní díly jsou v minimální výši), nedokončenou výrobou a polotovary v hodnotě 1628 tis. Kč, výrobky v hodnotě 1918 tis. Kč, zbožím ve výši 1022 tis. Kč a poskytnutými zálohami na zásoby ve výši 43 tis. Kč.

Účetní jednotka vytvořila v roce 2007 opravnou položku k zásobám ve výši 581 tis. Kč. Tato opravná položka byla v roce 2008 zrušena ve výši 581 tis. Kč. K výjimečnému odpisu položky zásob nedošlo.

Je třeba ověřit, zda nejsou v zásobách evidovány náhradní díly s předpokládanou dobou použitelnosti delší než jeden rok. Tyto náhradní díly by pak bylo nutno ze zásob odúčtovat a aktivovat jejich hodnotu do dlouhodobého majetku.

4.4.5 Krátkodobé pohledávky

Největší část tvoří pohledávky z obchodních vztahů v brutto hodnotě 16 522 tis. Kč. Účetní jednotka vytvořila zákonné opravné položky v celkové hodnotě 176 tis. Kč z důvodu vstupu odběratelů do konkursu a účetní opravnou položku ve výši 2 186 tis. Kč na pohledávky po splatnosti.

Dále zde patří daňové pohledávky v hodnotě 10 tis. Kč, krátkodobé poskytnuté zálohy ve výši 3 tis. Kč a jiné pohledávky v hodnotě 68 tis. Kč. Velkou položku představují také dohadné účty aktivní ve výši 8 116 tis. Kč. Zde jsou zachyceny pohledávky, u kterých není ke dni sestavení účetní závěrky známa jejich částka.

Tab. 3 Rozvaha - oběžná aktiva (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva	031	39434	2363	37071	37292
C. I.	Zásoby	032	11143	0	11143	17786
C. I. 1.	Materiál	033	6532		6532	8127
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034	1628		1628	2200
	3. Výrobky	035	1918		1918	3032
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036			0	
	5. Zboží	037	1022		1022	4427
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038	43		43	
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039	0	0	0	0
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040			0	
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041			0	
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042			0	
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043			0	
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			0	
	6. Dohadné účty aktivní	045			0	
	7. Jiné pohledávky	046			0	
	8. Odložená daňová pohledávka	047			0	
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048	24719	2363	22356	14474
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	16522	2363	14159	14378
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050			0	
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051			0	
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052			0	
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			0	
	6. Stát - daňové pohledávky	054	10		10	6
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	3		3	22
	8. Dohadné účty aktivní	056	8116		8116	
	9. Jiné pohledávky	057	68		68	68
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	3572	0	3572	5032
C. IV. 1.	Peníze	059	283		283	188
	2. Účty v bankách	060	3289		3289	4844
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061			0	
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062			0	
D. I.	Časové rozlišení	063	317	0	317	214
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	317		317	214
	2. Komplexní náklady příštích období	065			0	
	3. Příjmy příštích období	066			0	

4.4.6 Krátkodobý finanční majetek

K 31. 12 2008 měla společnost 283 tis. Kč v hotovosti a 3 289 tis. Kč na účtech v bankách. Společnost pracovala s cizí měnou. Používala pevný čtvrtletní kurs ČNB vyhlášený vždy k prvnímu dni čtvrtletí.

4.4.7 Časové rozlišení

Časové rozlišení tvoří náklady příštích období v hodnotě 317 tis. Kč.

Tab. 4 Rozvaha - vlastní kapitál (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulé účetní období 6
	PASIVA CELKEM	067	76641	64397
A.	Vlastní kapitál	068	26213	20341
A. I.	Základní kapitál	069	200	200
A. I. 1.	Základní kapitál	070	200	200
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071		
	3. Změny základního kapitálu	072		
A. II.	Kapitálové fondy	073	-148	-142
A. II. 1.	Emisní ážio	074		
	2. Ostatní kapitálové fondy	075		
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-148	-142
	4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách společností	077		
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku	078	835	808
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	20	20
	2. Statutární a ostatní fondy	080	815	788
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	081	19374	9418
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	19374	9503
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	083		-85
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	084	5952	10057

4.4.8 Základní kapitál

Základní kapitál v hodnotě 200 tis. Kč je tvořen vklady pěti společníků, jejichž výše v % je 14, 28, 16, 28 a 14.

4.4.9 Kapitálové fondy

Kapitálové fondy tvoří oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků ve výši – 148 tis. Kč.

4.4.10 Rezervní fondy a ostatní fondy ze zisku

Společnost tvoří zákonný rezervní fond ve výši 10 % z hodnoty vlastního kapitálu, jeho hodnota je tedy 20 tis. Kč. Statutární a ostatní fondy byly v roce 2008 v hodnotě 835 tis. Kč.

4.4.11 Výsledek hospodaření minulých let

Účetní jednotka vykázala v roce 2008 nerozdělený zisk minulých let ve výši 19 374 tis. Kč. Výsledek hospodaření z roku 2007 ve výši 10 057 tis. Kč byl rozdělen následovně: 85 tis. Kč bylo použito na úhradu neuhrazené ztráty z minulých let, 101 tis. Kč bylo využito na tvorbu ostatních a statutárních fondů a zbývající částka 9 871 tis. Kč byla připočtena k nerozdělenému zisku minulých let.

4.4.12 Výsledek hospodaření běžného účetního období

Hodnota výsledku hospodaření běžného účetního období ve výši 5 952 tis. Kč je převzata z výkazu zisku a ztráty.

4.4.13 Rezervy

Účetní jednotka vytvořila v roce 2008 účetní rezervy na nevybranou dovolenou a na globální ekonomickou situaci v celkové hodnotě 5320 tis. Kč.

4.4.14 Dlouhodobé závazky

V rámci dlouhodobých závazků má společnost odložený daňový závazek ve výši 350 tis. Kč, který se oproti minulému roku zvýšil o 289 tis. Kč.

Dlouhodobé závazky musíme zvýšit o závazky z finančního leasingu, které společnost nesplatí do jednoho roku.

Tab. 5 Rozvaha - cizí zdroje (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období 5	Minulém účetní období 6
B.	Cizí zdroje	085	50277	44031
B. I.	Rezervy	086	5320	0
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087		
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	088		
	3. Rezerva na daň z příjmů	089		
	4. Ostatní rezervy	090	5320	
B. II.	Dlouhodobé závazky	091	350	61
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092		
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	093		
	3. Závazky - podstatný vliv	094		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095		
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	096		
	6. Vydané dluhopisy	097		
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	098		
	8. Dohadné účty pasivní	099		
	9. Jiné závazky	100		
	10. Odložený daňový závazek	101	350	61
B. III.	Krátkodobé závazky	102	28635	28117
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	20258	20787
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	104		
	3. Závazky - podstatný vliv	105		
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106		
	5. Závazky k zaměstnancům	107	275	200
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	816	983
	7. Stát - daňové závazky a dotace	109	2315	1632
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	110	3021	2830
	9. Vydané dluhopisy	111		
	10. Dohadné účty pasivní	112		14
	11. Jiné závazky	113	1950	1671
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	114	15972	15853
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	10564	13076
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	116	5408	2777
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	117		
C. I.	Časové rozlišení	118	151	25
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119	151	25
	2. Výnosy příštích období	120		

4.4.15 Krátkodobé závazky

Krátkodobé závazky jsou závazky splatné do jednoho roku. Největší položku představují závazky z obchodních vztahů v hodnotě 20 258 tis. Kč.

Závazky k zaměstnancům byly ke konci roku 2008 ve výši 275 tis. Kč, závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění pak činily 816 tis. Kč.

Společnost dále eviduje závazky vůči státu (daňové závazky a dotace), a to v celkové hodnotě 2 315 tis. Kč.

Krátkodobé přijaté zálohy byly ve výši 3 021 tis. Kč.

Poslední položkou krátkodobých závazků, kterou účetní jednotka vykázala, byly jiné závazky v hodnotě 1 950 tis. Kč.

Stejně jako u dlouhodobých závazků i zde musíme vzít v úvahu finanční leasing. Krátkodobé závazky zvýšíme o takovou částku, která bude splacena do jednoho roku.

4.4.16 Bankovní úvěry a výpomoci

Bankovní úvěry a výpomoci společnosti byly na konci roku 2008 15 972 tis. Kč, z toho 10 564 tis. Kč tvořily bankovní úvěry dlouhodobé a 5 408 tis. Kč krátkodobé bankovní úvěry.

Společnost má poskytnutý dlouhodobý úvěr od KB na financování stavby a nákup nemovitosti ve výši 13 776 tis. Kč. Investiční úvěr byl zvýšen v roce 2008 o 2 132 tis. Kč, bylo splaceno 3 108 tis. Kč. Celková hodnota jistiny k 31. 12. 2008 činila 13 672 tis. Kč.

4.4.17 Časové rozlišení

Časové rozlišení tvořily v roce 2008 výdaje příštích období ve výši 151 tis. Kč.

4.5 Analýza výkazu zisku a ztráty

Po analýze rozvahy následuje analýza výkazu zisku a ztráty za rok 2008, který je rozdělen na činnost provozní a činnost finanční a mimořádnou.

Tab. 6 Výkaz zisku a ztráty - provozní část (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	01	13919	15654
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	10684	12959
+	Obchodní marže	03	3235	2695
II.	Výkony	04	122947	106709
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	123620	99653
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-1687	3037
3.	Aktivace	07	1014	4019
B.	Výkonová spotřeba	08	64820	63304
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	57400	55222
B. 2.	Služby	10	7420	8082
+	Přidaná hodnota	11	61362	46100
C.	Osobní náklady	12	40849	33976
C. 1.	Mzdové náklady	13	31070	23393
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14		
C. 3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	15	9389	10305
C. 4.	Sociální náklady	16	390	278
D.	Daně a poplatky	17	105	61
E.	Odpisy dl. nehmotného a hmotného majetku	18	3582	1612
III.	Tržby z prodeje dl. majetku a materiálu	19	1389	1177
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	434	180
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	955	997
F.	Zůstatková cena prodaného dl. majetku a materiálu	22	692	888
F. 1.	Zůstatková cena prodaného dl. majetku	23	434	100
F. 2.	Prodaný materiál	24	258	788
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	6350	718
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	1031	1285
H.	Ostatní provozní náklady	27	1419	793
V.	Převod provozních výnosů	28		
I.	Převod provozních nákladů	29		
*	Provozní výsledek hospodaření	30	10785	10514

4.5.1 Tržby za prodej zboží

Účetní jednotka měla v roce 2008 tržby za prodej zboží v celkové hodnotě 13 919 tis. Kč, z toho 8 649 tis. Kč za prodej v tuzemsku a 5 270 tis. Kč za prodej v zahraničí.

4.5.2 Náklady vynaložené na prodané zboží

Vynaložené náklady na prodej zboží činily v roce 2008 10 684 tis. Kč.

4.5.3 Výkony

Do položky výkony náleží následující položky:

- Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb v celkové hodnotě 123 620 tis. Kč. Jedná se především o tržby za výrobky prodané v tuzemsku (115 951 tis. Kč).
- Změna stavu zásob vlastní činnosti. Tato položka odráží přírůstky a úbytky zásob vlastní výroby. Společnost za rok 2008 vykázala úbytek zásob vlastní výroby v hodnotě – 1678 tis. Kč.
- Aktivace. Zde se evidují náklady, které společnost vynaložila na vnitropodnikové výkony. Tato položka je ve výši 1 014 tis. Kč.

4.5.4 Výkonová spotřeba

Výkonová spotřeba se skládá z následujících položek:

- Spotřeba materiálu a energie v celkové hodnotě 57 400 tis. Kč. Kromě spotřeby materiálu se zde eviduje i spotřeba čisticích potřeb, obalů, pohonných hmot, ochranných pracovních prostředků, spotřeba energie, plynu, vody a také výdej drobného hmotného majetku, o kterém účetní jednotka rozhodla, že není dlouhodobým majetkem.
- Služby ve výši 7 420 tis. Kč. Zde patří náklady na opravy a udržování, cestovné, náklady na reprezentaci a ostatní služby.

4.5.5 Osobní náklady

V osobních nákladech společnost eviduje mzdové náklady ve výši 31 070 tis. Kč, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění v hodnotě 9 389 tis. Kč a sociální náklady ve výši 390 tis. Kč. Následující tabulka obsahuje doplňující informace.

Tab. 7 Osobní náklady za rok 2008 (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Položka	Celkový počet zaměstnanců	Z toho řídicích pracovníků
Průměrný počet zaměstnanců	97	5
Mzdové náklady	28 763	6 133
Náklady na soc. zabezpečení	9 389	1 587
Sociální náklady	390	30
Náklady na agenturní zaměstnance	2 307	
Osobní náklady celkem	40 849	7 750

4.5.6 Daně a poplatky

Společnost eviduje daně a poplatky v celkové výši 105 tis. Kč. Je zde zahrnuta daň z nemovitostí, silniční daň, dálniční známky, kolky a jiné poplatky.

4.5.7 Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku činily za rok 2008 celkem 3 582 tis. Kč. v souladu s odpisovým plánem. Účetní a daňové odpisy se nerovnají.

V souvislosti s odpisy je nutné přihlídnout k majetku pořízenému formou finančního leasingu. Tento majetek je nutné odepisovat stejně jako ostatní dlouhodobý majetek společnosti.

Dále je nutné zjistit, zda existuje drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, který byl při pořízení jednorázově odepsán do nákladů. Tento majetek by měl být podle IFRS pro MSP odepisován stejně jako ostatní dlouhodobý majetek.

4.5.8 Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu

Tržby z prodeje dlouhodobého majetku byly evidovány ve výši 434 tis. Kč a tržby z prodeje materiálu činily 955 tis. Kč.

4.5.9 Zůstatková ceny prodaného dlouhodobého majetku a materiálu

Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku byla v roce 2008 434 tis. Kč, prodaného materiálu pak 258 tis. Kč.

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

Tato položka obsahuje rozdíl mezi počátečním a konečným stavem rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období. Její výše byla v roce 2008 ve výši 6 350 tis. Kč. Společnost v roce 2008 tvořila účetní rezervy a tvořila i rozpouštěla opravné položky. Členění jednotlivých opravných položek, jejich tvorbu a rozpouštění obsahuje následující tabulka.

Tab. 8 Opravné položky k majetku (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Druh majetku	Zůstatek k 1.1.2008	Tvorba OP	Zúčtování OP	Zůstatek k 31.12.2008
Zásoby	581		581	0
Pohledávky - zákonné	351	24	199	176
Pohledávky - účetní	401	2 186	401	2 186

4.5.11 Ostatní provozní výnosy

Ostatní provozní výnosy činily v roce 2008 celkem 1031 tis. Kč.

4.5.12 Ostatní provozní náklady

Ostatní provozní náklady byly v roce 2008 celkem 1 419 tis. Kč. Tato položka zahrnuje dary, pokuty a penále, pojištění majetku, zákonné a havarijní pojištění motorových vozidel.

4.5.13 Výnosové úroky

Evidují se zde úroky přijaté z peněžních prostředků uložených na bankovních a termínovaných účtech. Výnosové úroky činily v roce 2008 11 tis. Kč.

4.5.14 Nákladové úroky

Společnost vykázala nákladové úroky ve výši 1 495 tis. Kč. Evidují se zde úroky, které nebyly při pořízení dlouhodobého majetku zahrnuty do pořizovací ceny.

Podle IFRS pro MSP se položka nákladových úroků zvýší o částku úroků placených při finančním leasingu.

Tab. 9 Výkaz zisku a ztráty - finanční a mimořádná činnost (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			sledovaném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31		2208
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32		50
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33	0	0
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34		
VII. 2.	Výnosy z ostatních dl. cenných papírů a podílů	35		
VII. 3.	Výnosy z ostatního dl. finančního majetku	36		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37		
K.	Náklady z finančního majetku	38		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40		
M.	Změna stavu rezerv a OP ve finanční oblasti (+/-)	41		
X.	Výnosové úroky	42	11	8
N.	Nákladové úroky	43	1495	741
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	1796	976
O.	Ostatní finanční náklady	45	2793	1226
XII.	Převod finančních výnosů	46		
P.	Převod finančních nákladů	47		
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-2481	1175
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	2352	1632
Q. 1.	- splatná	50	2063	1656
Q. 2.	- odložená	51	289	-24
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	5952	10057
XIII.	Mimořádné výnosy	53		
R.	Mimořádné náklady	54		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55	0	0
S. 1.	- splatná	56		
S. 2.	- odložená	57		
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58	0	0
T.	Převod podílu na výsledku hosp. společníkům (+/-)	59		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	5952	10057
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	61	8304	11689

4.5.15 Ostatní finanční výnosy

Položka ostatní finanční výnosy ve výši 1 796 tis. Kč slouží k zachycení finančních výnosů, např. přebytků v pokladně a přebytků cenin.

4.5.16 Ostatní finanční náklady

Zde se evidují náklady vznikající při peněžním styku, např. bankovní výlohy a poplatky za vedení účtů. Ostatní finanční náklady byly v roce 2008 ve výši 2 793 tis. Kč.

4.5.17 Daň z příjmů za běžnou činnost – splatná

Výše splatné daně se určuje podle české daňové legislativy. Splatná daň z příjmů za běžnou činnost byla v roce 2008 2 063 tis. Kč (24 % z výsledku hospodaření před zdaněním 8 304 tis. Kč).

4.5.18 Daň z příjmů za běžnou činnost – odložená

Odložená daň vzniká jak důsledek rozdílu mezi účetními a daňovými hodnotami aktiv a závazků. Odložena daň z příjmů za běžnou činnost činila v roce 2008 289 tis. Kč.

4.6 Přehled o peněžních tocích

Další důležitou součástí účetní závěrky společnosti 5M s. r. o. je přehled o peněžních tocích k 31. 12. 2008.

Tab. 10 Přehled o peněžních tocích (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

P.		Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	5032
		Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)	
Z.		Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	8304
A.	1	Úpravy o nepeněžní operace	3476
A.	1	1 Odpisy stálých aktiv s výjimkou zůstatkové ceny prodaných stálých	3582
		Odpis pohledávek	204
		Umořování opravné položky k nabytému majetku	0
A.	1	2 Změna stavu opravných položek, rezerv	6350
		Změna stavu přechodných účtů aktiv a pasiv	-8144
A.	1	3 Zisk z prodeje stálých aktiv	0
A.	1	4 Výnosy z dividend a podílů na zisku	0
A.	1	5 Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky	1495
		Vyúčtované výnosové úroky	-11
A.	*	Čistý peněžní tok z prov.činnosti před zdaněním, změnami prac. kapitálu a mim.položkami	11780
A.	2	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	5924
A.	2	1 Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv	-1376
A.	2	2 Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv	657
A.	2	3 Změna stavu zásob	6643
A.	2	4 Změna stavu kr. finančního majetku nespádajícího do peněžních prostř. a ekvivalentů	0
A.	**	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami	17704
A.	3	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných	-1495
A.	4	Přijaté úroky	11
A.	5	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	-2222
A.	6	Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů	0
A.	***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	13998
		Peněžní toky z investiční činnosti	
B.	1	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	-16011
B.	2	Příjmy z prodeje stálých aktiv	434
B.	3	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	0
B.	***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	-15577
		Peněžní toky z finanční činnosti	
C.	1	Dopady změn dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků	119
C.	2	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty	0
C.	2	1 Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení základního kapitálu, emisního ážia atd.	0
C.	2	2 Vyplacení podílů na vlastním jmění společníkům	0
C.	2	3 Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů	0
C.	2	4 Úhrada ztráty společníky	0
C.	2	5 Přímé platby na vrub fondů	0
C.	2	6 Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené daně	0
C.	***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	119
F.		Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků	-1460
R.		Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období	3572

4.7 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu

Následuje výkaz o změnách ve vlastním kapitálu společnosti 5M, s. r. o. k 31. 12. 2008.

Tab. 11 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Označení	Text	Současné období	Minulé období
A.	Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku		
	Počáteční zůstatek	200	200
	Konečný zůstatek	200	200
B.	Ostatní kapitálové fondy		
C.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků		
	Počáteční zůstatek	-142	226
	Změna	-6	-368
	Konečný zůstatek	-148	-142
D.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách		
E.	Změny základního kapitálu		
F.	Zákonný rezervní fond		
	Počáteční zůstatek	20	12
	Změna		8
	Konečný zůstatek	20	20
G.	Ostatní fondy ze zisku		
	Počáteční zůstatek	788	788
	Změna	27	0
	Konečný zůstatek	815	788
H.	Zisk účetních období		
	Počáteční zůstatek	9503	6570
	Změna	9871	2933
	Konečný zůstatek	19374	9503
J.	Ztráta účetních období		
	Počáteční zůstatek	-85	0
	Změna	85	-85
	Konečný zůstatek	0	-85
K.	Zisk/ztráta za účetní období po zdanění	5 952	10 057
	Vlastní kapitál celkem	26 213	20341

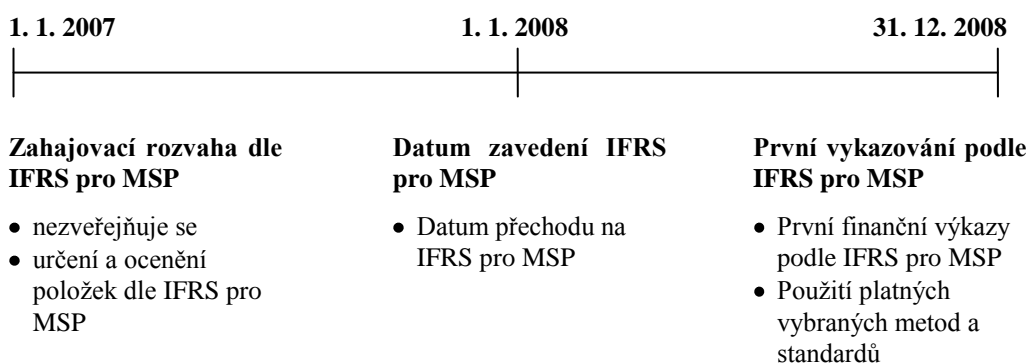
5 PROJEKT TRANSFORMACE ÚČETNÍCH VÝKAZŮ SPOLEČNOSTI NA ÚČETNÍ VÝKAZY PODLE IFRS PRO MSP

V této části diplomové práce bude proveden převod účetních výkazů společnosti sestavených podle českých účetních pravidel na účetní výkazy podle IFRS pro MSP.

5.1 Časové vymezení přechodu na IAS/IFRS

Při prvním uplatnění standardu pro MSP musí účetní jednotka postupovat v souladu s ustanoveními 35. kapitoly, která upravuje přechod malých a středních podniků na IFRS. Standard IFRS 1 – První přijetí mezinárodních standardů účetního výkaznictví vyžaduje, aby první účetní závěrka účetní jednotky dle IFRS obsahovala srovnatelné informace připravené v souladu s IFRS nejméně za jeden rok. Jak jsem již uvedla, IFRS pro MSP zmírňuje tento požadavek tím, že povoluje výjimku z důvodu „neproveditelnosti“. Podobnou výjimku zavádí také ve vztahu k přepracování počátečního výkazu o finanční situaci. Společnost 5M, s. r. o. nemůže tuto neproveditelnost prokázat, proto musí účetní závěrka společnosti obsahovat údaje za dvě účetní období.

Datem přechodu společnosti 5M, s. r. o. na IFRS pro MSP bude 1. 1. 2008. Zahajovací rozvaha v souladu s IFRS pro MSP tedy bude sestavena k 1. 1. 2007. Tento dokument se nezveřejňuje. První účetní závěrka sestavená podle IFRS pro MSP pak bude k datu 31. 12. 2008.



Obr. 1 Časové vymezení přechodu na IFRS pro MSP [Vlastní zpracování]

Společnost musí po celou dobu používat stejné účetní metody, které použila v prvních výkazech sestavených dle IFRS pro MSP k 1. 1. 2007.

5.2 Důsledky přechodu pro společnost

Přechod na IFRS pro MSP není jen formální účetní operací. Přechod na IFRS znamená změnu elementárních účetních zásad, zaměstnanci se musí naučit nový jazyk a nový způsob práce. Pro mnoho společností znamená přechod na IFRS zásadní změny, které se týkají všech obchodních transakcí a mohou ovlivnit nejen životaschopnost některých výrobků, ale i vykazovanou ziskovost celého podniku. Naplánovat a provést potřebné změny ve všech částech společnosti si vyžádá hodně času, a to vše při běžné podnikatelské činnosti. Proto je dobré připravit se na přechod na IFRS pro MSP ze třech úhlů pohledu:

- **Změny číselných údajů**

Náročným úkolem bude shromáždit a utřídit všechny číselné údaje, které je pro IFRS pro MSP potřeba, a také analyzovat, jak změna účetního rámce ovlivní informace, které společnost zveřejňuje, výkaznictví a hodnotu aktiv. Také je důležité uvědomit si, jak informace připravené podle IFRS pro MSP ovlivní tržní vnímání výkonu společnosti.

- **Změny v podniku**

Současně je nutné zjistit, jaké změny je třeba provést v účetních a vykazovacích postupech společnosti, ve finančních a informačních manažerských systémech, a také jakou kvalifikaci a znalosti potřebují zaměstnanci na všech úrovních. Je možné, že tyto změny vytvoří příležitost pro restrukturalizaci nebo centralizaci společnosti, snížení nákladů. Je nutné vzít v úvahu, jak všechny tyto změny ovlivní vnímání společnosti trhem.

- **Řízení změny**

Všechny tyto změny bude nezbytné řídit, aby byly provedeny opravdu efektivně a aby i během přechodu na IFRS pro MSP společnost hladce fungovala. Je proto důležité určit, kdo bude vedoucím projektu, definovat potřebné zdroje, role a úkoly jednotlivých zaměstnanců, vytvořit projektový plán přechodu na IFRS, tento projekt řídit a rozhodovat o řešeních možných problémů. [14]

5.3 Analýza účetní závěrky

Tato analýza byla provedena v analytické části této diplomové práce. Výsledkem této analýzy je vytipování oblastí, které budou předmětem převodu. Jedná se zejména o položky v českých účetních výkazech, které:

- Nesplňují definici aktiv, závazků nebo vlastního kapitálu podle IFRS pro MSP, a proto budou při převodu odstraněny z rozvahy;
- Nesplňují definici výnosu podle IFRS pro MSP, a proto budou buď časově rozlišeny, nebo přímo odstraněny z výsledovky;
- Splňují definici „krátkodobosti“ podle IFRS, proto je nutné oddělit je od dlouhodobého majetku nebo závazků;
- Jsou nehmotným aktivem s tzv. „neurčitelnou“ dobou životnosti, a proto je nutné podle IFRS pro MSP přestat je odepisovat. [7]

5.4 Analýza rozdílů mezi ČÚP a IFRS pro MSP

Na základě provedené analýzy účetní závěrky následuje určení rozdílů mezi českými účetními předpisy a mezinárodním standardem účetního výkaznictví pro malé a střední podniky. Pro stanovení rozdílů budou použity jednotlivé kapitoly IFRS pro MSP.

5.4.1 Zásoby

Zásoby jsou položky oběžného majetku, které společnost získala nákupem nebo vlastní výrobou a které jsou určeny k jednorázové spotřebě.

V analýze jsem uvedla, že společnost eviduje v zásobách také náhradní díly. Náhradní díly tvoří velmi malé procento z celkové hodnoty a mají dobu použitelnosti kratší než 1 rok. Zásoby společnosti tak splňují definici zásob podle IFRS pro MSP a nebudu tedy provádět žádnou změnu.

Společnost oceňuje nakupované zásoby ve skutečných pořizovacích cenách, které zahrnují nákupní cenu a vedlejší pořizovací náklady (dopravné, clo, provize, pojistné a jiné). Tyto zásoby jsou účtovány způsobem A. Pro výdej ze sklady používá společnost metodu FIFO.

Zásoby vlastní výroby, které tvoří nedokončená výroba a vlastní výrobky jsou účtovány způsobem B a oceňují se vlastními náklady.

Účetní metody společnosti odpovídají požadavkům IFRS pro MSP a není třeba provádět změnu.

5.4.2 Pozemky, budovy a zařízení

V položce dlouhodobý hmotný majetek společnost eviduje pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věci a nedokončený dlouhodobý hmotný majetek. Účetní jednotka také vlastní dlouhodobý majetek vytvořený vlastní činností. Tento majetek je oceňován vlastními náklady. Společnost nevlastní majetek, který by ocenila reprodukční cenou. Všechny majetek je používán ve výrobě, při poskytování služeb a prodeji zboží nebo k administrativním účelům.

Společnost používá u účetních i daňových odpisů rovnoměrnou metodu odepisování, každý rok se tedy do nákladů zahrne stejná výše odpisů. U daňových odpisů upravuje dobu odepisování i výši odpisových sazeb zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Podle něj jsou nástroje a nářadí odepisovány 3 roky, motorová vozidla, stroje a zařízení 5 let, budovy a stavby 30 let, administrativní budovy a komplex budov 50 let. Účetní odpisy upravuje zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Jsou vypočteny na základě pořizovací ceny a předpokládané době životnosti majetku. Doba odepisování majetku je od 4 – 50 let. Účetní odpisy ve společnosti 5M, s. r. o. se nerovnjí odpisům daňovým.

Z hlediska převodu je důležité vědět, zda společnost nakoupila drobný dlouhodobý hmotný majetek, jehož cena byla menší než 40 000 Kč a který byl zaúčtován do nákladů a není tedy zachycen v rozvaze. V roce 2008 byl pořízen drobný dlouhodobý hmotný majetek v celkové výši 1 073 tis. Kč. Podle IFRS pro MSP záleží na době využitelnosti aktiva a ne na výši ocenění. Společnost bude tento majetek využívat déle než jeden rok, proto musí být vyloučen z nákladů a aktivován do majetku:

- Aktiva – Dlouhodobý hmotný majetek se zvýší o hrubou částku 1 073 tis. Kč. Od této částky je nutné odečíst odpisy v hodnotě 268 tis. Kč (majetek patří do skupiny, která se rovnoměrně odepisuje 4 roky). Netto hodnota upraveného majetku je tedy 805 tis. Kč.
- Náklady – Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se zvýší o částku 268 tis. Kč a zároveň se sníží položka Spotřeba materiálu o částku 1 073 tis. Kč.

Pokud by společnost vlastnila majetek, jehož jednotlivé části mají různou dobu životnosti, povoluje standard tzv. komponentní odepisování. Majetek je v tomto případě rozdělen na několik částí, které mají různou dobu účetního odepisování. Výhodami komponentního

odepisování je lepší zobrazení majetku v účetnictví, podání věrného a poctivého obrazu skutečnosti.

5.4.3 Leasing

Společnost má uzavřenou leasingovou smlouvu na nákladní vozidlo Peugeot, ve které vystupuje v roli nájemce. Po skončení leasingu přechází vlastnické právo na nájemce. Veškerá rizika i užitky plynoucí z vlastnictví pronajatého aktiva nese nájemce, tedy společnost 5M, s. r. o.

V tomto případě se české účetní předpisy výrazně liší od požadavků IFRS pro MSP. Proto bude nutné v leasingové smlouvě provést změny.

Leasingová smlouva na nákladní automobil Peugeot Boxer FT 290C 2.0HDI

Požizovací cena automobilu je 470 tis. Kč. Výše první splátky činila 42 tis. Kč vč. DPH, měsíční splátka činí 14 tis. Kč vč. DPH. Doba pronájmu je 36 měsíců. Leasingová smlouva je uzavřená na dobu od 15. 5. 2006 do 15. 4. 2009.

Pro výpočet současné hodnoty leasingových splátek byl použit tabulkový kalkulátor a pomocí funkce Hledání řešení byla vypočítána implicitní úroková míra ve výši 0,19 % p. a. Současná hodnota leasingových splátek je 463 tis. Kč a fair value je 470 tis. Kč. Podle IFRS pro MSP bude do rozvahy zahrnuta částka menší, tedy částka současné hodnoty leasingových splátek.

Z tabulky vyplývá, že do výkazu podle IFRS pro MSP budou zahrnuty tyto hodnoty:

- Do Aktiv – Samostatných movitých věcí částku 463 tis. Kč (brutto hodnota).
- Do opravek částku 278 tis. Kč, která sníží položku Samostatné movité věci.
- Do Závazků – Krátkodobých závazků částku 49 tis. Kč.
- Do Nákladů – Odpisů dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku částku 93 tis. Kč. Pro výpočet odpisů jsem zvolila rovnoměrnou účetní metodu, doba odepisování 5 let v souladu se stávající účetní politikou. Dále vyřadím leasingové splátky ve výši 154 tis. Kč.
- Náklady příštích období se sníží o časově rozlišenou vyšší první leasingovou splátku ve výši 4 tis. Kč.

- K zajištění bilanční rovnováhy jsem také upravila položku Nerozdělený zisk minulých let, který jsem zvýšila o částku 225 tis. Kč.

Částka úrokových nákladů je příliš nízká na to, aby byla ve výkazech zaznamenána.

Tab. 12 Splátkový kalendář – nákladní automobil Peugeot (v Kč) [vlastní zpracování]

Datum	Splátka bez DPH	DPH	Platba	Úroková sazba	Úrok	Stav závazku	Snížení závazku
15.5.2006	35 298,48	6 708,52	42 007,00			463 305,00	35 298,48
15.5.2006	11 888,56	2 259,44	14 148,00			428 006,52	11 888,56
15.6.2006	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	64,87	416 117,96	11 823,70
15.7.2006	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	63,02	404 294,26	11 825,54
15.8.2006	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	61,18	392 468,72	11 827,38
15.9.2006	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	59,34	380 641,33	11 829,23
15.10.2006	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	57,49	368 812,11	11 831,07
15.11.2006	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	55,65	356 981,04	11 832,92
15.12.2006	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	53,80	345 148,12	11 834,76
Celkem	130 407,00	24 784,00	155 191,00		415,36		129 991,64
15.1.2007	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	51,96	333 313,36	11 836,61
15.2.2007	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	50,11	321 476,75	11 838,45
15.3.2007	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	48,27	309 638,30	11 840,30
15.4.2007	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	46,42	297 798,01	11 842,14
15.5.2007	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	44,58	285 955,87	11 843,99
15.6.2007	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	42,73	274 111,88	11 845,83
15.7.2007	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	40,88	262 266,05	11 847,68
15.8.2007	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	39,04	250 418,36	11 849,53
15.9.2007	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	37,19	238 568,84	11 851,37
15.10.2007	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	35,34	226 717,46	11 853,22
15.11.2007	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	33,49	214 864,24	11 855,07
15.12.2007	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	31,65	203 009,17	11 856,92
Celkem	142 662,77	27 113,23	169 776,00		501,67		142 161,11
15.1.2008	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	29,80	191 152,25	11 858,77
15.2.2008	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	27,95	179 293,49	11 860,61
15.3.2008	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	26,10	167 432,87	11 862,46
15.4.2008	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	24,25	155 570,41	11 864,31
15.5.2008	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	22,40	143 706,09	11 866,16
15.6.2008	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	20,55	131 839,93	11 868,01
15.7.2008	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	18,70	119 971,92	11 869,86
15.8.2008	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	16,85	108 102,06	11 871,71
15.9.2008	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	15,00	96 230,35	11 873,56
15.10.2008	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	13,15	84 356,78	11 875,41
15.11.2008	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	11,30	72 481,37	11 877,27
15.12.2008	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	9,45	60 604,10	11 879,12
Celkem	142 662,77	27 113,23	169 776,00		235,50		142 427,27
15.1.2009	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	7,60	48 724,98	11 880,97
15.2.2009	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	5,74	36 844,02	11 882,82
15.3.2009	11 888,56	2 259,44	14 148,00	0,02%	3,89	24 961,20	11 884,67
15.4.2009	13 078,56	2 259,44	15 338,00	0,02%	2,04	13 076,52	13 076,52
Celkem	48 744,25	9 037,75	57 782,00		19,27		48 724,98
Celkem za leasing	464 476,80	88 048,20	552 525,00		1 171,79	0,00	463 305,00

5.4.4 Výpůjční náklady

Společnost v položce Nákladové úroky eviduje úroky z krátkodobých i dlouhodobých úvěrů. Dlouhodobé úvěry byly uzavřeny za účelem financování stavby a nákup nemovitosti. IFRS pro MSP uvádí, že veškeré výpůjční náklady se musí účtovat přímo do nákladů a nelze tedy aktivovat úrokové náklady do ceny budovy. Proto není nutné v oblasti výpůjčních nákladů nic upravovat.

Do výpůjčních nákladů řadíme i finanční náklady související s finančním leasingem, které jsem aktivovala výše.

5.4.5 Státní dotace

Společnost v roce 2008 dostala dotaci na pořízení majetku ve výši 7 891 041 Kč, tj. 50 % z pořizovací ceny majetku. Pořizovací cena majetku byla zaúčtována ve výši 15 986 441 Kč. Tato částka byla snížena o částku dotace, pořizovací cena majetku snižená o dotaci tedy činí 8 095 400 Kč.

Podle IFRS pro MSP se všechny dotace musí účtovat do výnosů. Pokud jsou dotace určeny na konkrétní aktiva, nelze účetní hodnotu příslušného aktiva o částku dotace snížit. Je tedy nutné provést následující změny:

- Aktiva – Dlouhodobý hmotný majetek se zvýší o částku odečtených dotací, tedy o 7 891 tis. Kč. Také se zvýší částka oprávek, a to o výši odpisů v hodnotě 1 145 tis. Kč.
- Náklady – položka Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku se zvýší o částku odpisů, tedy o 1 145 tis. Kč.
- Výnosy – položka Ostatní výnosy se zvýší o částku 541 tis. Kč. Tato částka byla vypočtena takto: pro částky dotace připadající na jednotlivé druhy majetku byly spočítány odpisy pro rok 2008. Následně byly částky připadající jednotlivým druhům majetku sečteny dohromady.
- Časové rozlišení – položka Výnosy příštích období se zvýší o částku 7 350 tis. Kč. Tato částka byla získána následujícím způsobem: Výše dotace připadající jednotlivým druhům majetku byly sníženy o částku ostatních výnosů. Následně byly částky sečteny dohromady.

5.4.6 Daň ze zisku

Splatná daň je počítána ze základu daně podle platných daňových zákonů mimo účetnictví a proto budou mít provedené úpravy vliv pouze na daň odloženou.

Odložená daň vzniká jak důsledek rozdílu mezi účetními a daňovými hodnotami aktiv a závazků. Odložená daň společnosti 5M, s. r. o. činila v roce 2008 289 tis. Kč. Následující tabulky uvádí dopad provedených změn na odloženou daň.

Tab. 13 Přehled provedených změn na odloženou daň (v tis. Kč)

[Vlastní zpracování]

Aktivace		tis. Kč
Dlouhodobého hmotného majetku	Brutto hodnota	1073
	Oprávký	-268
	Netto hodnota	805
Leasingu	Brutto hodnota	463
	Oprávký	-93
	Netto hodnota	370
Dotací	Brutto hodnota	7 838
	Oprávký	-1145
	Netto hodnota	6 693
Celkem netto	Netto hodnota	7 868

Tab. 14 Dopad aktivace leasingu na odloženou daň (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

	Daňová základna aktiva a závazku	Účetní hodnota aktiva (netto)	Rozdíl 1	Účetní hodnota závazku	Rozdíl 2	Součet rozdílů	Odložená daň
Leasing	49	185	-136	49	0	-136	-28,56

Tab. 15 Dopad aktivace DDHM a dotací na odloženou daň (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

	Celkový náklad podle ČÚP (daňový)	Celkový náklad podle IFRS (účetní)	Rozdíl	Výše odložené daně
DDHM	1073	268	805	169,05
Dotace	7838	1145	6693	1405,53
Celkem	8911	1413	7498	1574,58

Z tabulek vyplývá, že aktivací DDHM, majetku pořízeného leasingem a zúčtováním dotací vznikla společnosti odložená daňová pohledávka ve výši 1 603 tis. Kč, která bude zúčtována takto:

- Aktiva – položka Dlouhodobé pohledávky se zvýší o 1 603 tis. Kč a
- Náklady – položka Odložená daň se sníží o 1 603 tis. Kč.

5.4.7 Další standardy

Rozdíly ve vykazování společnosti 5M, s. r. o. podle českých účetních předpisů a podle IFRS pro MSP jsou u dalších standardů malé nebo žádné.

5.5 Převodový můstek

Následující část diplomové práce je zaměřena na celkový dopad přechodu na IFRS pro MSP na výkazy sestavené podle českých účetních předpisů. Pro vyjádření těchto změn byl použit tzv. převodový můstek, pomocí kterého byly aplikovány výše uvedené změny přímo do výkazů společnosti.

5.5.1 Transformace rozvahy

Přechodem společnosti na IFRS pro MSP došlo v rozvaze ke zvýšení bilanční sumy. Na straně aktiv mělo na tuto změnu největší vliv zvýšení dlouhodobého hmotného majetku. Zásadní byla aktivace majetku pořízeného formou finančního leasingu, protože podle IFRS pro MSP splňuje tento majetek definici aktiva a musí být tedy jako aktivum vykázán. Velký vliv mělo také zúčtování dotací. Standard požaduje, aby veškeré dotace byly vykázány do nákladů a nelze tedy o jejich výši snížit pořizovací cenu majetku. Hodnotu dlouhodobého hmotného majetku zvýšil také převod drobného dlouhodobého nehmotného majetku z nákladů. U tohoto majetku nezáleží podle standardu na pořizovací ceně, ale na době životnosti majetku. Zvýšila se také hodnota dlouhodobých pohledávek, a to o odloženou daňovou pohledávku, která vznikla aktivací majetku. Časové rozlišení se naopak snížilo důsledkem vyjmutí časově rozlišované první vyšší leasingové splátky.

Tab. 16 Transformace rozvahy – I. část (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období		
			ČÚP	Změna	IFRS
	AKTIVA CELKEM	001	76641	9335	85976
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002			
B.	Dlouhodobý majetek	003	39253	7736	46989
B. I.	Dlouhodobý nehmotný majetek	004	213		213
B. I. 1.	Zřizovací výdaje	005			
	2. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006			
	3. Software	007	213		213
	4. Ocenitelná práva	008			
	5. Goodwill	009			
	6. Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010			
	7. Nedokončený dl. nehmotný majetek	011			
	8. Poskytnuté zálohy na dl. nehmotný majetek	012			
B. II.	Dlouhodobý hmotný majetek	013	39040	7736	46776
B. II. 1.	Pozemky	014	186		186
	2. Stavby	015	19602		19602
	3. Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	15453	7736	23189
	4. Pěstitelské celky trvalých porostů	017			
	5. Dospělá zvířata a jejich skupiny	018			
	6. Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019			
	7. Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	3799		3799
	8. Poskytnuté zálohy na dl. hmotný majetek	021			
	9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022			
B. III.	Dlouhodobý finanční majetek	023			
B. III. 1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024			
	2. Podíly v úč. jednotkách pod podst. Vlivem	025			
	3. Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026			
	4. Půjčky a úvěry – ovl. a řídicí osoba, podst. Vliv	027			
	5. Jiný dlouhodobý finanční majetek	028			
	6. Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek	029			
	7. Poskytnuté zálohy na dl. finanční majetek	030			
C.	Oběžná aktiva	031	37071	1603	38674
C. I.	Zásoby	032	11143		11143
C. I. 1.	Materiál	033	6532		6532
	2. Nedokončená výroba a polotovary	034	1628		1628
	3. Výrobky	035	1918		1918
	4. Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036			
	5. Zboží	037	1022		1022
	6. Poskytnuté zálohy na zásoby	038	43		43
C. II.	Dlouhodobé pohledávky	039	0	1603	1603
C. II. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040			
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041			
	3. Pohledávky - podstatný vliv	042			
	4. Pohl. za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043			
	5. Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044			
	6. Dohadné účty aktivní	045			
	7. Jiné pohledávky	046			
	8. Odložená daňová pohledávka	047		1603	1603

Tab. 17 Transformace rozvahy - II. část (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Označení	AKTIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období		
			ČÚP	Změna	IFRS
C. III.	Krátkodobé pohledávky	048	22356		22356
C. III. 1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	14159		14159
	2. Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050			
	3. Pohledávky - podstatný vliv	051			
	4. Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052			
	5. Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053			
	6. Stát - daňové pohledávky	054	10		10
	7. Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	3		3
	8. Dohadné účty aktivní	056	8116		8116
	9. Jiné pohledávky	057	68		68
C. IV.	Krátkodobý finanční majetek	058	3572		3572
C. IV. 1.	Peníze	059	283		283
	2. Účty v bankách	060	3289		3289
	3. Krátkodobé cenné papíry a podíly	061			
	4. Pořizovaný krátkodobý finanční majetek	062			
D. I.	Časové rozlišení	063	317	-4	313
D. I. 1.	Náklady příštích období	064	317	-4	313
	2. Komplexní náklady příštích období	065			
	3. Příjmy příštích období	066			

V pasivech se po úpravách zvýšil vlastní kapitál, a to v důsledku zvýšení výsledku hospodaření běžného účetního období a nerozděleného zisku minulých let. V cizích zdrojích došlo ke zvýšení položky krátkodobých závazků, kde se promítly leasingové splátky. Největší podíl na zvýšení celkové sumy pasiv má změna časového rozlišení – výnosů příštích období, které byly zvýšeny vlivem převodu dotací.

Tab. 18 Transformace rozvahy - III. část (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období		
			ČÚP	Změna	IFRS
	PASIVA CELKEM	067	76641	9335	85976
A.	Vlastní kapitál	068	26213	1936	28149
A. I.	Základní kapitál	069	200		200
A. I. 1.	Základní kapitál	070	200		200
	2. Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly (-)	071			
	3. Změny základního kapitálu	072			
A. II.	Kapitálové fondy	073	-148		-148
A. II. 1.	Emisní užil	074			
	2. Ostatní kapitálové fondy	075			
	3. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-148		-148
	4. Oceň. rozdíly z přecenění při přeměnách spol.	077			
A. III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ost. fondy ze zisku	078	835		835
A. III. 1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	20		20
	2. Statutární a ostatní fondy	080	815		815

Tab. 19 Transformace rozvahy - IV. část (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Označení	PASIVA	Číslo řádku	Běžné účetní období		
			ČÚP	Změna	IFRS
A. IV.	Výsledek hospodaření minulých let	081	19374	225	19599
A. IV. 1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	19374	225	19599
	2. Neuhrazená ztráta minulých let	083			
A. V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	084	5952	1711	7663
B.	Cizí zdroje	085	50277	49	50326
B. I.	Rezervy	086	5320		5320
B. I. 1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087			
	2. Rezerva na důchody a podobné závazky	088			
	3. Rezerva na daň z příjmů	089			
	4. Ostatní rezervy	090	5320		5320
B. II.	Dlouhodobé závazky	091	350		350
B. II. 1.	Závazky z obchodních vztahů	092			
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	093			
	3. Závazky - podstatný vliv	094			
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095			
	5. Dlouhodobé přijaté zálohy	096			
	6. Vydané dluhopisy	097			
	7. Dlouhodobé směnky k úhradě	098			
	8. Dohadné účty pasivní	099			
	9. Jiné závazky	100			
	10. Odložený daňový závazek	101	350		350
B. III.	Krátkodobé závazky	102	28635	49	28684
B. III. 1.	Závazky z obchodních vztahů	103	20258		20258
	2. Závazky - ovládající a řídicí osoba	104			
	3. Závazky - podstatný vliv	105			
	4. Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106			
	5. Závazky k zaměstnancům	107	275		275
	6. Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	816		816
	7. Stát - daňové závazky a dotace	109	2315		2315
	8. Krátkodobé přijaté zálohy	110	3021		3021
	9. Vydané dluhopisy	111			
	10. Dohadné účty pasivní	112			
	11. Jiné závazky	113	1950	49	1999
B. IV.	Bankovní úvěry a výpomoci	114	15972		15972
B. IV. 1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	10564		10564
	2. Krátkodobé bankovní úvěry	116	5408		5408
	3. Krátkodobé finanční výpomoci	117			
C. I.	Časové rozlišení	118	151	7350	7501
C. I. 1.	Výdaje příštích období	119	151		151
	2. Výnosy příštích období	120		7350	7350

5.5.2 Transformace výkazu zisku a ztráty

Při převodu výkazu zisku a ztráty byla upravena položka spotřeba materiálu a energií, která byla snížena o hodnotu aktivovaného drobného dlouhodobého hmotného majetku, což vedlo ke zvýšení přidané hodnoty. Dále došlo ke zvýšení odpisů dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v důsledku již zmíněné aktivace dlouhodobého hmotného majetku. Díky těmto změnám se zvýšil provozní výsledek hospodaření. Odložená daň z příjmů za běžnou činností a tedy i celková daň z příjmů za běžnou činnost se snížila díky vzniklé odložené daňové pohledávce. Všechny tyto změny vedly ke zvýšení výsledku hospodaření za účetní období.

Tab. 20 Transformace výkazu zisku a ztráty - I. část (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Označení	TEXT	Číslo řádku	Běžné účetní období		
			ČÚP	Změna	IFRS
I.	Tržby za prodej zboží	01	13919		13919
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	02	10684		10684
+	Obchodní marže	03	3235		3235
II.	Výkony	04	122947		122947
II. 1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	05	123620		123620
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	06	-1687		-1687
3.	Aktivace	07	1014		1014
B.	Výkonová spotřeba	08	64820	-1073	63747
B. 1.	Spotřeba materiálu a energie	09	57400	-1073	56327
B. 2.	Služby	10	7420		7420
+	Přidaná hodnota	11	61362	1073	62435
C.	Osobní náklady	12	40849		40849
C. 1.	Mzdové náklady	13	31070		31070
C. 2.	Odměny členům orgánů společnosti a družstva	14			
C. 3.	Náklady na soci. zabezpečení a zdravotní pojištění	15	9389		9389
C. 4.	Sociální náklady	16	390		390
D.	Daně a poplatky	17	105		105
E.	Odpisy dl. nehmotného a hmotného majetku	18	3582	1506	5088
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu	19	1389		1389
III. 1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	20	434		434
III. 2.	Tržby z prodeje materiálu	21	955		955
F.	Zůstatková cena prodaného dl. majetku a materiálu	22	692		692
F. 1	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	23	434		434
F. 2	Prodaný materiál	24	258		258
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	25	6350		6350
IV.	Ostatní provozní výnosy	26	1031	541	1572
H.	Ostatní provozní náklady	27	1419		1419
V.	Převod provozních výnosů	28			
I.	Převod provozních nákladů	29			
*	Provozní výsledek hospodaření	30	10785	108	10893

Tab. 21 Transformace výkazu zisku a ztráty - II. část (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Označení	TEXT	Číslo řádku	Běžné účetní období		
			ČÚP	Změna	IFRS
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	31			
J.	Prodané cenné papíry a podíly	32			
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku	33			
VII. 1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	34			
VII. 2.	Výnosy z ostatních dl. cenných papírů a podílů	35			
VII. 3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	36			
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	37			
K.	Náklady z finančního majetku	38			
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	39			
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	40			
M.	Změna stavu rezerv a OP ve finanční oblasti (+/-)	41			
X.	Výnosové úroky	42	11		11
N.	Nákladové úroky	43	1495		1495
XI.	Ostatní finanční výnosy	44	1796		1796
O.	Ostatní finanční náklady	45	2793		2793
XII.	Převod finančních výnosů	46			
P.	Převod finančních nákladů	47			
*	Finanční výsledek hospodaření	48	-2481		-2481
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost	49	2352	-1603	749
Q. 1.	- splatná	50	2063		2063
Q. 2.	- odložená	51	289	-1603	-1314
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost	52	5952	1711	7663
XIII.	Mimořádné výnosy	53			
R.	Mimořádné náklady	54			
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti	55			
S. 1.	- splatná	56			
S. 2.	- odložená	57			
*	Mimořádný výsledek hospodaření	58			
T.	Převod podílů na výsledku hosp. společníkům (+/-)	59			
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-)	60	5952	1711	7663
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (+/-)	61	8304	108	8412

5.5.3 Transformace přehledu o peněžních tocích

V přehledu o peněžních tocích byla nejdříve upravena položka účetního zisku, která byla převzata z výkazu zisku a ztráty. V provozní činnosti se promítla změna odpisů dlouhodobého nehmotného majetku v důsledku jeho aktivace. S tím souvisí i úprava aktivního časového rozlišení a položky krátkodobých závazků. Změna je i v hodnotě pasivního účtu časového rozlišení. Tato změna souvisí s úpravami dotací.

Peněžní tok z investiční činnosti nejvíce ovlivnilo zahrnutí drobného dlouhodobého hmotného majetku a majetku pořízeného finančním leasingem a také úpravou dotací.

V rámci finanční činnosti se zvýšily peněžní prostředky z důvodu zvýšení základního kapitálu. Tato změna byla v důsledku zvýšení nerozděleného zisku, který vzrostl při převádění leasingu za účelem zachování bilanční rovnováhy.

Tab. 22 Transformace přehledu o peněžních tocích - I. část (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

	Položka výkazu	ČÚP	Změna	IFRS
P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku účetního období	5032		5032
Peněžní toky z hlavní výdělečné činnosti (provozní činnost)				
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	8304	108	8412
A. 1	Úpravy o nepeněžní operace	3476	1506	4982
A. 1 1	Odpisy stálých aktiv s výjimkou zůstatkové ceny prodaných stálých	3582	1506	5088
	Odpis pohledávek	204		204
	Umořování opravné položky k nabytému majetku	0		0
A. 1 2	Změna stavu opravných položek, rezerv	6350		6350
	Změna stavu přechodných účtů aktiv a pasiv	-8144		-8144
A. 1 3	Zisk z prodeje stálých aktiv	0		0
A. 1 4	Výnosy z dividend a podílů na zisku	0		0
A. 1 5	Vyúčtované nákladové úroky s výjimkou kapitalizovaných a vyúčtované výnosové úroky	1495		1495
	Vyúčtované výnosové úroky	-11		-11
A. *	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami prac. kapitálu a mim.položkami	11780	1614	13394
A. 2	Změny stavu nepeněžních složek pracovního kapitálu	5924	7403	13327
A. 2 1	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti, přechodných účtů aktiv	-1376	4	-1372
A. 2 2	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti, přechodných účtů pasiv	657	7399	8056
A. 2 3	Změna stavu zásob	6643		6643
A. 2 4	Změna stavu kr. fin. majetku nespádajícího do pen. prostř. a ekvivalentů	0		
A. **	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami	17704	9017	26721
A. 3	Vyplacené úroky s výjimkou kapitalizovaných	-1495		-1495
A. 4	Přijaté úroky	11		11
A. 5	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a doměrky daně za minulá období	-2222		-2222
A. 6	Příjmy a výdaje spojené s mimořádným hospodářským výsledkem včetně daně z příjmů			
A. ***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti	13998	9017	23015
Peněžní toky z investiční činnosti				
B. 1	Výdaje spojené s nabytím stálých aktiv	-16011	-9242	-25253
B. 2	Příjmy z prodeje stálých aktiv	434		434
B. 3	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	0		
B. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	-15577	-9242	-24819

Tab. 23 Transformace přehledu o peněžních tocích - II. část (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

	Položka výkazu	ČÚP	Změna	IFRS
	Peněžní toky z finanční činnosti			
C. 1	Dopady změn dlouhodobých, resp. krátkodobých závazků z fin. činnosti	119		
C. 2	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky a ekvivalenty	0	225	225
C. 2 1	Zvýšení peněžních prostředků z důvodů zvýšení základního kapitálu, emisního ážia atd.	0	225	225
C. 2 2	Vyplacení podílů na vlastním jmění společníkům	0		
C. 2 3	Další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů	0		
C. 2 4	Úhrada ztráty společníky	0		
C. 2 5	Přímé platby na vrub fondů	0		
C. 2 6	Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené daně	0		
C. ***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti	119	225	344
F.	Čisté zvýšení resp. snížení peněžních prostředků	-1460		-1460
R.	Stav peněžních prostředků a pen. ekvivalentů na konci účetního období	3572		3572

5.5.4 Transformace přehledu o změnách ve vlastním kapitálu

Ve výkazu o změnách ve vlastním kapitálu musela být provedena úprava nerozděleného zisku minulých k prvnímu lednu 2008 z důvodu aktivace leasingu.

V důsledku této změny musel být upraven i výsledek hospodaření ve schvalovacím řízení, odkud byla přesunuta částka do nerozděleného zisku. Dále došlo k navýšení zisku za běžné období.

Tab. 24 Transformace přehledu o změnách ve VK – I. část (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Text	ČÚP	Změna	IFRS
Základní kapitál zapsaný v obchodním rejstříku			
Počáteční zůstatek	200		200
Konečný zůstatek	200		200
Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků			
Počáteční zůstatek	-142		-142
Snížení	-6		-6
Konečný zůstatek	-148		-148
Zákonný rezervní fond			
Počáteční zůstatek	20		20
Konečný zůstatek	20		20
Ostatní fondy ze zisku			
Počáteční zůstatek	788		788
Změna	27		27
Konečný zůstatek	815		815

Tab. 25 Transformace přehledu o změnách ve VK - II. část (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Text	ČÚP	Změna	IFRS
Nerozdělený zisk minulých let			
Počáteční zůstatek	9503	225	9728
Změna	9871		9871
Konečný zůstatek	19374	225	19599
Nerozdělená ztráta minulých let			
Počáteční zůstatek	-85		-85
Změna	85		85
Konečný zůstatek	0		0
VH ve schvalovacím řízení			
Počáteční zůstatek	10 057		10057
Změna	-10 057		-10057
Čistý zisk za běžné období	5 952	1 711	7 663
Konečný zůstatek	5 952	1 711	7 663
Celkem			
Počáteční zůstatek	20 341	225	20 566
Konečný zůstatek	26 213	1 936	28 149

5.6 Sestavení finančních výkazů podle IFRS pro MSP

V následující části diplomové práce budou sestaveny výkazy podle IFRS pro MSP.

Podle koncepčního rámce je hlavním cílem účetních výkazů podávat věrný a poctivý obraz o podniku: o jeho finanční pozici, výkonnosti a o změnách ve finanční pozici.

Výkazy sestavené podle IFRS jsou ve srovnání s výkazy, které požadují české účetní předpisy, poměrně stručné. Důvodem je to, že přímo do výkazů se uvádějí pouze významné položky. Každá položka je pak velmi podrobně vysvětlena v příloze, která je nezbytnou součástí účetní závěrky společnosti.

Mezi finanční výkazy, které mají být součástí účetní závěrky, patří výkaz o finanční situaci, výkaz o úplném výsledku, výkaz změn vlastního kapitálu, výkaz o peněžních tocích a příloha obsahující přehled podstatných účetních politik a další vysvětlující poznámky. Jak jsem již dříve uvedla, MSP mohou sestavit výkaz zisků, ztrát a nerozděleného zisku místo výkazu zisku a ztráty a výkazu změn vlastního kapitálu, pokud jsou změny vlastního kapitálu důsledkem změny zisku nebo ztráty, výplaty dividend, opravy chyb předchozího účetního období a změn v účetních pravidlech. Standard nestanovuje povinný formát účetních výkazů, ale uvádí položky, které musí být ve výkazech uvedeny na samostatném řádku. [7]

5.6.1 Výkaz o finanční pozici

Tab. 26 Výkaz o finanční pozici podle IFRS pro MSP [Vlastní zpracování]

5M, s. r. o. - Výkaz o finanční pozici k 31. 12. 2008 (v tis. Kč)	
AKTIVA	
Dlouhodobá aktiva	48 592
Finanční investice	
Pozemky, budovy a zařízení	46776
Investice do nemovitostí	
Nehmotná aktiva	213
Odložená daňová pohledávka	1603
Dlouhodobé pohledávky	
Krátkodobá aktiva	37384
Zásoby	11143
Obchodní a jiné pohledávky	22669
Deriváty	3572
Peníze	
Aktiva celkem	85976
VLASTNÍ KAPITÁL A ZÁVAZKY	
Vlastní kapitál	28149
Základní kapitál	200
Nerozdělené zisky	27949
Dlouhodobé závazky	10914
Bankovní úvěr	10564
Dlouhodobé obchodní a jiné závazky	
Odložený daňový závazek	350
Dlouhodobé závazky vůči zaměstnancům	
Závazky z finančního leasingu	
Rezervy dlouhodobé	
Krátkodobé závazky	46913
Obchodní a jiné závazky	36136
Splatná daň	
Krátkodobé půjčky	5408
Rezervy krátkodobé	5320
Krátkodobá část závazků z finančního leasingu	49
Krátkodobá část závazků ze zaměstnaneckých požitků	
Vlastní kapitál a závazky celkem	85976

Základními prvky rozvahy jsou podle koncepčního rámce aktiva, závazky a vlastní kapitál. Rozvaha musí obsahovat název společnosti, název výkazu, datum výkazu, měnu vykazování, úroveň zaokrouhlování a informaci o tom, zda se jedná o individuální nebo konsolidovanou rozvahu.

Aktiva a závazky se mohou členit na krátkodobé a dlouhodobé. Toto členění není sice povinné, ale v praxi se běžně používá. [7]

5.6.2 Výsledovka

Základními prvky výsledovky jsou výnosy a náklady. IFRS pro MSP uvádí pojmy Výnosy (Revenue) a Náklady (Expenses). Tyto jsou výsledkem výdělkového procesu společnosti, vyplývají z hlavní činnosti společnosti a vykazují se hrubé (tzn. nekompensují se). Dále se používají pojmy Zisky (Gains) a Ztráty (Losses), které jsou výsledkem vedlejších činností podniku, jsou mimo jeho kontrolu a vykazují se čisté (tzn. kompensují se). [7]

Tab. 27 Výkaz o úplném výsledku podle IFRS pro MSP [Vlastní zpracování]

5M, s. r. o. - Výsledovka k 31. 12. 2008 (v tis. Kč)	
Výnosy	137539
Ostatní výnosy	2269
Výkonová spotřeba	75104
Mzdy a zaměstnanecké požitky	40849
Odpisy hmotných a nehmotných aktiv	5088
Snížení hodnoty pozemků, budov a zařízení	
Ostatní náklady	7874
Finanční výnosy	1807
Finanční náklady	4288
Zisk před zdaněním	8412
Daň ze zisku	749
Zisk za období	7663

5.6.3 Výkaz peněžních toků

Tab. 28 Výkaz o peněžních tocích podle IFRS pro MSP [Vlastní zpracování]

5M, s. r. o. - Výkaz o peněžních tocích k 31. 12. 2008 (v tis. Kč)	
Peněžní toky z provozních činností	
Zisk před zdaněním	8412
Úpravy:	
Odpisy	5292
Změna stavu rezerv a opravných položek	6350
Změna stavu přechodných účtů aktiv a pasiv	-8144
Vyúčtované nákladové a výnosové úroky	1484
	13394
Zvýšení obchodní a jiných pohledávek	-1372
Zvýšení obchodních závazků	8056
Zvýšení zásob	6643
<i>Peněžní prostředky z provozních operací</i>	26721
Placené úroky	-1495
Přijaté úroky	11
Placené daně ze zisku	-2222
Čisté peněžní prostředky z provozních činností	23015
Peněžní toky z investiční činnosti	
	-
Nákup dlouhodobých hmotných aktiv	25253
Příjmy z prodeje aktiv	434
	-
Čisté peněžní prostředky z investičních činností	24819
Peněžní toky z finančních činností	
Zvýšení dlouhodobých a krátkodobých závazků	119
Navýšení základního kapitálu	225
Čisté peněžní prostředky z financování	344
Čisté zvýšení/snížení peněžních prostředků	-1460
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na poč. období	5032
Peněžní prostředky a peněžní ekvivalenty na konci období	3572

Základním smyslem výkazu je poskytnout společnosti informace o pohybu peněz a peněžních ekvivalentů v průběhu období. Výkaz by měl uživatelům pomoci posoudit

schopnost společnosti vytvářet kladné peněžní toky, schopnost splácet dluhy a vyplácet dividendy, objasnit důvody rozdílů mezi vykázaným ziskem a peněžními příjmy a výdaji.

Výkaz cash flow se člení do tří částí: provozní činnosti, investování a financování.

K sestavení výkazu peněžních toků se mohou použít dvě metody – přímá a nepřímá. Standard preferuje metodu přímou, protože ukazuje konkrétní zdroje, z nichž byly peníze přijaty a konkrétní oblasti, za které byly peníze vydány. Nicméně v praxi je častěji v souvislosti s provozní činností používána metoda nepřímá. K sestavení investiční a finanční části výkazu se používá vždy metoda přímá. [7]

5.6.4 Výkaz o změnách vlastního kapitálu

Tab. 29 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu podle IFRS pro MSP [Vlastní zpracování]

5M, s. r. o. – Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu k 31. 12. 2008 (v tis. Kč)							
	Základní kapitál	Oceň. rozdíly	Ostatní fondy	Fond z přepočtů cizích měn	Nerozděl. Zisky	Nerozděl. ztráty	Vlastní kapitál celkem
Stav k 31. prosinci 2006	200	226	800		9728		10954
Změny v účetní politice							
Změny ve VK za 2007		-368	8			-85	-445
Zisk z přecenění majetku							
Kurové rozdíly z převodu zahraničních jednotek							
Zisk za období					10057		10057
Dividendy							
Zvýšení základního kapitálu							
Stav k 31. prosinci 2007	200	-142	808	0	19785	-85	20566
Změny v účetní politice							
Změny ve VK za 2008		-6	27		-186	85	-80
Zisk z přecenění majetku							
Kurové rozdíly z převody zahraničních jednotek							
Zisk za období					7663		7663
Dividendy							
Zvýšení základního kapitálu							
Stav k 31. prosinci 2008	200	-148	835	0	27262	0	28149

Tento výkaz je v rámci IFRS nejnovější, stal se povinný až v rámci novely v roce 1998. Od 1. 1. 2009 nemá společnost možnost volby formátu výkazu změn vlastního kapitálu. Výkaz o úplném výsledku se stal součástí původní výsledovky (pokud je prezentována v jednom výkazu) nebo samostatným výkazem (pokud společnost prezentuje úplný výsledek ve dvou výkazech). [7]

5.6.5 Příloha

Příloha k účetní závěrce podle IFRS pro MSP je velmi obsáhlá a podrobná. Nejdůležitějším požadavkem na přílohu je její přehlednost. Každá významná položka uvedená ve výkazech by měla obsahovat odkaz na související část přílohy.

Příloha je podle Mezinárodních účetních standardů sestavována v tomto pořadí:

- prohlášení o souladu s IFRS pro MSP;
- přehled použitých účetních politik;
- podpůrné informace o položkách prezentovaných v jednotlivých výkazech v pořadí, ve kterém jsou v těchto výkazech uvedeny jednotlivé řádky; a
- jiná zveřejnění, včetně:
 - podmíněných závazků a nevykázaných smluvních povinností; a
 - nefinančních zveřejnění, například cílů a zásad systému řízení rizik společnosti.

5.7 Zahajovací rozvaha

Po provedení všech potřebných úprav může vedení společnosti sestavit zahajovací rozvahu podle IFRS pro MSP, a to pro rok X, i pro rok X-1. Rozvahu za rok 2008, kterou jsem ve své práci upravila, je možno použít jako zahajovací rozvahu podle IFRS pro MSP k 31. 12. 2008. Postup je následující:

1. 31. 12. 2008 – sestavení zahajovací rozvahy podle IFRS pro MSP
2. 31. 12. 2009 – první možné srovnávané období
3. 31. 12. 2010 – první výkazy podle IFRS pro MSP

5.8 Doplnující informace ke zveřejnění podle IFRS pro MSP

Pro mnoho společností vznikne s přechodem na IFRS potřeba zveřejňování informací, které nebyly podle předchozích účetních principů požadovány. Společnost musí vysvětlit dopad prvního převodu na finanční situaci, finanční výkonnost a cash flow. Dále je nutné provést porovnání vlastního kapitálu společnosti vykázaného podle předchozích účetních principů s vlastním kapitálem podle IFRS pro MSP, porovnání zisků nebo ztrát vykázaných za poslední období podle předchozích účetních principů se ziskem nebo ztrátou podle IFRS pro MSP za stejné období.

Při vykazování podle IFRS pro MSP musí společnost dodržet všechny požadavky, které jsou standardem stanoveny. [7]

5.9 Vliv přechodu na finanční analýzu

Nyní bude provedeno zhodnocení vlivu převodu účetních výkazů na IFRS pro MSP na výsledky finanční analýzy společnosti 5M, s. r. o.

5.9.1 Vertikální analýza rozvahy a výkazu zisku a ztráty

Jak vyplývá z rozvahy (Tab. 30), zvýšila se celková bilanční suma. Na tomto zvýšení má největší podíl zvýšení dlouhodobého hmotného majetku a to z důvodu aktivace leasingu, aktivace drobného dlouhodobého hmotného majetku a také zúčtování dotací.

V pasivech došlo ke zvýšení výsledku hospodaření běžného účetního období, zvýšil se také výsledek hospodaření minulých let. Největší změnu zaznamenal účet časového rozlišení – výnosy příštích období, který se několikanásobně zvýšil díky zúčtovací dotací. Došlo také ke zvýšení krátkodobých závazků v důsledku aktivace leasingu, tato změna je však velmi malá.

Tab. 30 Vertikální analýza rozvahy (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Položka rozvahy	ČÚP		IFRS pro MSP		IFRS pro MSP nárůst
	(v tis. Kč)	podíl (v %)	(tis. Kč)	podíl (v %)	
AKTIVA CELKEM	76641	100%	85976	100%	1,12
Dlouhodobý majetek	39253	51%	46989	55%	1,20
Dlouhodobý nehmotný majetek	213	0%	213	0%	1,00
Dlouhodobý hmotný majetek	39040	51%	46776	54%	1,20
Dlouhodobý finanční majetek					
Oběžná aktiva	37071	48%	38674	45%	1,04
Zásoby	11143	15%	11143	13%	1,00
Dlouhodobé pohledávky			1603	2%	
Krátkodobé pohledávky	22356	29%	22356	26%	1,00
Krátkodobý finanční majetek	3572	5%	3572	4%	1,00
Časové rozlišení	317	0%	313	0%	0,99
PASIVA CELKEM	76641	100%	85976	100%	1,12
Vlastní kapitál	26213	34%	28149	33%	1,07
Základní kapitál	200	0%	200	0%	1,00
Kapitálové fondy	-148	0%	-148	0%	1,00
Rezervní fond a ostatní fondy ze zisku	835	1%	835	1%	1,00
VH minulých let	19374	25%	19599	23%	1,01
VH běžného účetního období (+/-)	5952	8%	7663	9%	1,29
Cizí zdroje	50277	66%	50326	59%	1,00
Rezervy	5320	7%	5320	6%	1,00
Dlouhodobé závazky	350	0%	350	0%	1,00
Krátkodobé závazky	28635	37%	28684	33%	1,00
Bankovní úvěry a výpomoci	15972	21%	15972	19%	1,00
Časové rozlišení	151	0%	7501	9%	49,68

Ve výkazu zisku a ztráty se přechodem na IFRS pro MSP nejvíce zvýšily odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, a to přibližně o 42 %. Na tuto změnu měly vliv nově účtované odpisy z DDHM, z majetku pořízeného formou leasingu a ze zúčtování dotací. Výkonová spotřeba se snížila zařazením DDHM do aktiv. Toto snížení mělo vliv na přidanou hodnotu, která se zvýšila přibližně o 2 %. Vzrostly také ostatní provozní výnosy v důsledku zúčtování dotací na pořízení majetku, a to o 52 %. Po těchto úpravách se zvýšil provozní výsledek hospodaření. Daň z příjmů za běžnou činnost klesla o 32 % z důvodu vzniku odložené daňové pohledávky. V důsledku všech těchto změn se výsledek hospodaření za účetní období zvýšil přibližně o 29 %.

Tab. 31 Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty (v tis. Kč) [Vlastní zpracování]

Položka	ČÚP		IFRS pro MSP		IFRS pro MSP nárůst
	(tis. Kč)	podíl (v %)	(tis. Kč)	podíl (v %)	
Výnosy celkem	141093	100%	141634	100%	1,00
Náklady celkem	132 789	100%	133222	100%	1,00
Tržby za prodej zboží	13919	10%	13919	10%	1,00
Náklady na prodané zboží	10684	8%	10684	8%	1,00
Výkony	122947	87%	122947	87%	1,00
Výkonová spotřeba	64820	49%	63747	48%	0,98
Přidaná hodnota	61362		62435		1,02
Osobní náklady	40849	31%	40849	31%	1,00
Daně a poplatky	105	0%	105	0%	1,00
Odpisy dl. nehm. a hm. majetku	3582	3%	5088	4%	1,42
Tržby z prodeje dl. majetku a mat.	1389	1%	1389	1%	1,00
Zůstatková cena prod. dl. maj.	692	1%	692	1%	1,00
Změna stavu rezerv o opr. pol. v provozní oblasti	6 350	5%	6350	5%	1,00
Ostatní provozní výnosy	1031	1%	1572	1%	1,52
Ostatní provozní náklady	1419	1%	1419	1%	1,00
Provozní výsledek hospodaření	10785		10893		1,01
Výnosové úroky	11	0%	11	0%	1,00
Nákladové úroky	1495	1%	1495	1%	1,00
Ostatní finanční výnosy	1796	1%	1796	1%	1,00
Ostatní finanční náklady	2793	2%	2793	2%	1,00
Daň z příjmů za běžnou činnost	2352	2%	749	1%	0,32
VH za běžnou činnost	5952		7663		1,29

5.9.2 Poměrové ukazatele

Přechod společnosti na IFRS pro MSP způsobil změny také ve výsledcích poměrových ukazatelů. Největší změna se projevila v rentabilitě tržeb, ukazatel se zvýšil o 28,75 %. Toto zvýšení bylo z důvodu zvýšení čistého zisku přechodem na IFRS pro MSP. Zvýšení vlastního kapitálu při přechodu na IFRS pro MSP bylo sice nízké, ale jak už bylo řečeno výše, zvýšil se čistý zisk a tak se zvýšila také rentabilita vlastního kapitálu, a to o 20 %. Rentabilita aktiv se přechodem snížila o 10 %. Zvýšení zisku před zdaněním a úroky bylo totiž nižší než zvýšení celkové sumy aktiv.

Na výsledky likvidity neměl přechod společnosti na IFRS pro MSP téměř žádný vliv, protože oběžná aktiva a krátkodobé závazky se přechodem příliš nezměnily.

V ukazatelích zadluženosti došlo ke snížení ukazatele věřitelského rizika v důsledku většího zvýšení aktiv a menšího zvýšení cizích zdrojů. I proto se ukazatel krytí

dlouhodobých aktiv dlouhodobými zdroji snížil o 12 %. Ukazatel úrokového krytí se nepatrně zvýšil z důvodu zvýšení zisku před zdaněním a úroky, které bylo větší než částka nákladových úroků.

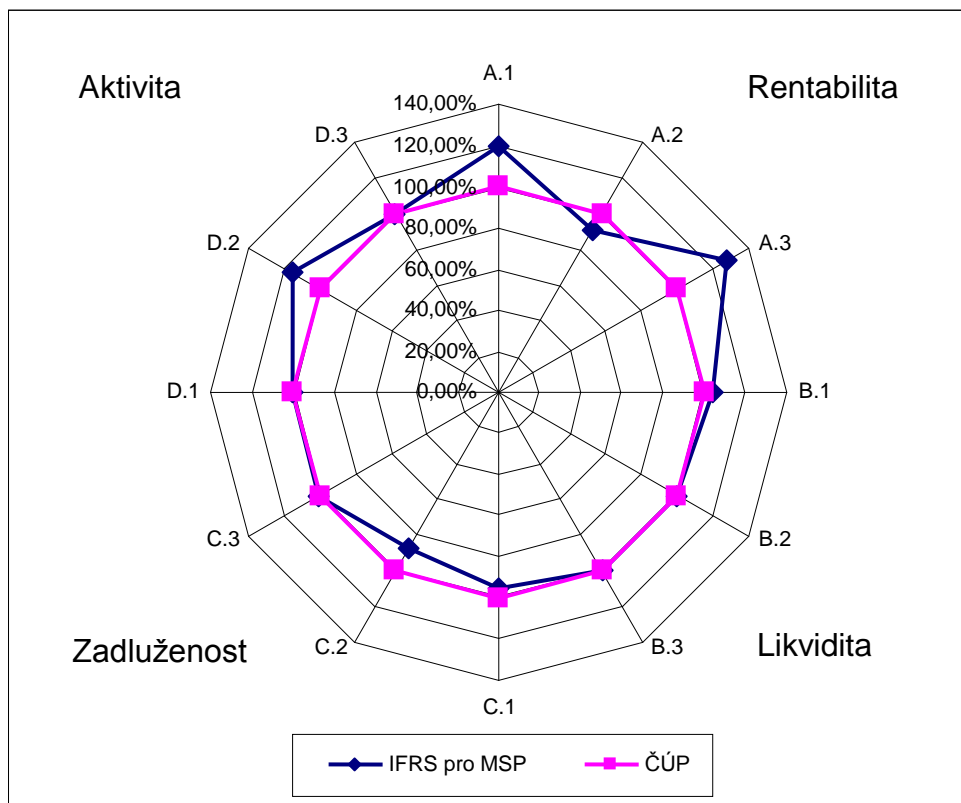
V oblasti aktivity se zvýšila hodnota doby obratu pohledávek způsobená zvýšením pohledávek při přechodu na IFRS pro MSP. Toto zvýšení bylo způsobeno vznikem odložené daňové pohledávky z důvodu aktivace majetku. Nepatrně se zvýšil také ukazatel doby obratu závazků, jejichž částka se při přechodu na IFRS pro MSP zvýšila z důvodu aktivace leasingu. Hodnota ukazatele doby obratu zásob se přechodem nezměnila.

Následující tabulka obsahuje výsledky analýzy poměrových ukazatelů před přechodem a po přechodu na IFRS pro MSP.

Tab. 32 Analýza poměrových ukazatelů [Vlastní zpracování]

Ukazatel		ČÚP	IFRS	Změna (v %)
Rentabilita	A.1 Rentabilita vlastního kapitálu	22,71%	27,22%	119,89%
	A.2 Rentabilita aktiv	8,90%	8,06%	90,55%
	A.3 Rentabilita tržeb	4,33%	5,57%	128,75%
Likvidita	B.1 Běžná likvidita	1,09	1,13	104,17%
	B.2 Pohotová likvidita	0,76	0,76	99,86%
	B.3 Hotovostní likvidita	0,10	0,10	99,86%
Zadluženost	C.1 Vlastní kapitál/Aktiva	34,20%	32,74%	95,73%
	C.2 Krytí dl. majetku dl. kapitálem	94,58%	83,13%	87,89%
	C.3 Úrokové krytí	4,56	4,63	101,58%
Aktivita	D.1 Doba obratu zásob	29,17	29,17	100,00%
	D.2 Doba obratu pohledávek	58,52	67,86	115,98%
	D.3 Doba obratu závazků	75,87	75,99	100,17%

Pro přehlednější zobrazení byly výsledky analýzy poměrových ukazatelů zpracovány do grafické podoby (Obr. 2).



Obr. 2 Spider analýza – vliv přechodu na hodnoty poměrových ukazatelů
[Vlastní zpracování]

ZÁVĚR

Podle nařízení Evropské unie mají všechny společnosti, které jsou obchodovány na veřejných trzích, povinnost sestavovat účetní závěrku podle IAS/IFRS. Tato povinnost platí i pro Českou republiku, jakož člena Evropské unie.

Přechodem na IFRS se společnost stane členem globálního trhu. Přechod pomůže společnosti vstoupit na světové kapitálové trhy, snížit náklady na srovnávání a zpracovávání nejrůznějších analýz a stát se plnohodnotným účastníkem mezinárodního trhu. Vykazování podle IFRS má několik výhod. Srovnatelnost a jednotnost účetních informací zvyšuje důvěru ve společnosti, které IFRS používají. Takovéto společnosti také snadněji získávají finanční prostředky. Konkurence neustále roste. IFRS umožňují srovnání společností po celém světě. Ty společnosti, které nebudou schopny poskytnout srovnatelné informace, budou ve značně nevýhodě, jejich schopnost získat nový kapitál bude snížena a jejich budoucí existence tak může být ohrožena.

Malé a střední podniky vznik nového standardu určitě uvítají. Jeho praktické použití jistě přinese řadu problémů a otázek, v budoucnu bude také nutná aktualizace a úpravy. To, zda nový standard přinese očekávaný výsledek, tedy snížení nákladů malých a středních podniků na dodržování předpisů a zjednodušení sestavování účetních závěrek, ukáže až použití v praxi.

Při převodu účetních výkazů společnosti 5M, s. r. o. byl největší problém s majetkem pořízeným formou leasingu. České účetní předpisy mají v případě leasingu zcela odlišné požadavky na vykazování a způsob účtování než IFRS pro MSP.

Přechodem na IFRS pro MSP se společnost z pohledu výkonnosti zlepšila. Zvýšila se její rentabilita, snížila se zadluženost. Společnost obchoduje na mnoha zahraničních trzích a přechod na IFRS pro MSP by jistě zlepšil srovnatelnost, vnitřní komunikaci a konkurenceschopnost podniku. Na druhou stranu společnost neplánuje vstoupit na kapitálové trhy. Náklady spojené se školením zaměstnanců a také nutnost vést dvojí účetnictví z důvodu správného stanovení základu daně z příjmů mohou výhody přechodu na IFRS pro MSP převážit. Společnost by měla zvážit všechny výhody a nevýhody přechodu a stanovit si své priority. Dle mého názoru bych společnosti 5M, s. r. o. přechod na IFRS pro MSP nedoporučovala, pokud by to nepožadoval zákon nebo by společnost nebyla donucena jiným způsobem.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografie:

- [1] BLAHA, Z. S., JINDŘICHOVSKÁ, I. *Jak posoudit finanční zdraví firmy*. Praha: Management Press, 2006. 194 s. ISBN 80-7261-146-3.
- [2] DVOŘÁKOVÁ, D. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. Brno: Computer Press, 2008. 180 s. ISBN 978-80-251-1950-1.
- [3] GRÜNWARD, R.; HOLEČKOVÁ, J. *Finanční analýza a plánování podniku*. Praha: Oeconomica, 2008. 180 s. ISBN 978-80-245-1108-5.
- [4] KISLINGEROVÁ, E., HNILICA, J. *Finanční analýza: krok za krokem*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 135 s. ISBN 978-80-7179-713-5.
- [5] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. Praha: Polygon, 2008. 440 s. ISBN 978-80-7273-152-7.
- [6] KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví: světový koncept*. Praha: Polygon, 2005. 544 s. ISBN 80-7273-129-7.
- [7] KRUPOVÁ, L. *IFRS: mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: Vox, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
- [8] KRUPOVÁ, L. *IAS v příkladech I. díl*. Praha: Vox, 2002. 215 s. ISBN 80-86324-22-2.
- [9] KRUPOVÁ, L., Loja, R., Pelák, J. *IAS v příkladech II. díl*. Praha: Vox, 2003. 190 s. ISBN 80-86324-23-0.

Internetové zdroje:

- [10] *Deloitte. Zaměřeno na leasing* [online]. [2008] [cit. 2010-04-01]. Dostupný z WWW: [http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/cz\(cs\)_zamereno_na_leasing_150708.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/cz(cs)_zamereno_na_leasing_150708.pdf).
- [11] *Ernst&Young. IFRS pro malé a střední podniky* [online]. 1. 7. 2009, [cit. 2010-03-04]. Dostupný z WWW: http://www.komora-ucetnich.cz/files/useruploads/bulletin_ifrs/bul_ifrs_09_mv_49.pdf.

- [12] KŘÍŽ, P., ZELENÝ, M., KULHAVÝ, P. *IFRS a české účetní předpisy: podobnosti a rozdíly* [online]. PricewaterhouseCoopers, [2009] [cit. 2010-03-05]. Dostupný z WWW: <http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/ifrs-a-cz-gaap-podobnosti-rozdily.pdf>.
- [13] PricewaterhouseCoopers. *IFRS for small and medium-sized entities: pocket guide 2009* [online]. [2009] [cit. 2009-11-21]. Dostupný z WWW: <http://www.pwc.com/en_GX/gx/ifrs-reporting/pdf/IFRSSME09.pdf>. ISBN 978-1-84798-219-3.
- [14] PricewaterhouseCoopers. *Jak zvládnout přechod na Mezinárodní standardy účetního výkaznictví?* [online]. [2004] [cit. 2010-03-10]. Dostupný z WWW: <http://www.pwc.com/cs_CZ/cz/ucetnictvi/ifrs-publikace/jak-zvladnout-prechod-ifrs.pdf>.
- [15] PricewaterhouseCoopers. *Similarities and differences: A comparison of full IFRS and IFRS for SMEs* [online]. [2009] [cit. 2009-11-21]. Dostupný z WWW: <http://www.pwc.com/en_GX/gx/ifrs-reporting/pdf/Sims_diffs_IFRS_SMEs.pdf>. ISBN 978-1-84798-220-9>.
- [16] Účetní zpravodaj Deloitte. *IFRS: novelizovaný standard týkající se sestavování a zveřejňování účetní závěrky* [online]. 16. 6. 2008, aktualizace 24. 6. 2009, [cit. 2010-03-04]. Dostupný z WWW:< <http://www.deloitte.com/cz/bulletiny/ucetni-zpravodaj/0710>>.
- [17] Účetní zpravodaj Deloitte. *IFRS: zjednodušené účetní výkaznictví – rada IASB zavádí úlevy pro malé a střední podniky* [online]. 9. 9. 2009, [cit. 2010-03-04]. Dostupný z WWW: <[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/cz\(cs\)_ucetni_zpravodaj_070909.pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-CzechRepublic/Local%20Assets/Documents/cz(cs)_ucetni_zpravodaj_070909.pdf)>.
- [18] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
- [19] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

SEZNAM POUŽITÝCH SYMBOLŮ A ZKRATEK

ČÚP	České účetní předpisy
DDHM	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
dl. BÚv	Dlouhodobé bankovní úvěry
dl. záv.	Dlouhodobé závazky
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes (Zisk před úroky a zdaněním)
EU	Evropská unie
FIFO	First In, First Out („první dovnitř, první ven“ – způsob ocenění spotřeby zásob)
Fin. maj.	Finanční majetek
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro účetní standardy)
IASC	International Accounting Standards Committee (Mezinárodní výbor pro účetní standardy)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (Výbor pro interpretace mezinárodního účetního výkaznictví)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
IFRS pro MSP	Mezinárodní standard účetního výkaznictví pro malé a střední podniky
IFRS for SME	International Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities
Kr. BÚv	Krátkodobé bankovní úvěry
Kr. pohl.	Krátkodobé pohledávky
Kr. záv.	Krátkodobé závazky
LIFO	Last In, First Out („poslední dovnitř, první ven“ – způsob ocenění

	spotřeby zásob)
OP	Opravné položky
ROA	Return On Assets (Rentabilita aktiv)
ROE	Return On Equity (Rentabilita vlastního kapitálu)
SWOT	Strengths/Weaknesses/Opportunities/Threats (Silné a slabé stránky, příležitosti a hrozby)
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Americké všeobecně uznávané účetní zásady)
VH	Výsledek hospodaření
VK	Vlastní kapitál

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obr. 1 Časové vymezení přechodu na IFRS pro MSP	65
Obr. 2 Spider analýza – vliv přechodu na hodnoty poměrových ukazatelů.....	92

SEZNAM TABULEK

<i>Tab. 1 SWOT analýza společnosti 5M, s. r. o.</i>	47
<i>Tab. 2 Rozvaha - dlouhodobý majetek (v tis. Kč)</i>	49
<i>Tab. 3 Rozvaha - oběžná aktiva (v tis. Kč)</i>	52
<i>Tab. 4 Rozvaha - vlastní kapitál (v tis. Kč)</i>	53
<i>Tab. 5 Rozvaha - cizí zdroje (v tis. Kč)</i>	55
<i>Tab. 6 Výkaz zisku a ztráty - provozní část (v tis. Kč)</i>	57
<i>Tab. 7 Osobní náklady za rok 2008 (v tis. Kč)</i>	59
<i>Tab. 8 Opravné položky k majetku (v tis. Kč)</i>	60
<i>Tab. 9 Výkaz zisku a ztráty - finanční a mimořádná činnost (v tis. Kč)</i>	61
<i>Tab. 10 Přehled o peněžních tocích (v tis. Kč)</i>	63
<i>Tab. 11 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu (v tis. Kč)</i>	64
<i>Tab. 12 Splátkový kalendář – nákladní automobil Peugeot (v Kč)</i>	71
<i>Tab. 13 Přehled provedených změn na odloženou daň (v tis. Kč)</i>	73
<i>Tab. 14 Dopad aktivace leasingu na odloženou daň (v tis. Kč)</i>	73
<i>Tab. 15 Dopad aktivace DDHM a dotací na odloženou daň (v tis. Kč)</i>	73
<i>Tab. 16 Transformace rozvahy – I. část (v tis. Kč)</i>	75
<i>Tab. 17 Transformace rozvahy - II. část (v tis. Kč)</i>	76
<i>Tab. 18 Transformace rozvahy - III. část (v tis. Kč)</i>	76
<i>Tab. 19 Transformace rozvahy - IV. část (v tis. Kč)</i>	77
<i>Tab. 20 Transformace výkazu zisku a ztráty - I. část (v tis. Kč)</i>	78
<i>Tab. 21 Transformace výkazu zisku a ztráty - II. část (v tis. Kč)</i>	79
<i>Tab. 22 Transformace přehledu o peněžních tocích - I. část (v tis. Kč)</i>	80
<i>Tab. 23 Transformace přehledu o peněžních tocích - II. část (v tis. Kč)</i>	81
<i>Tab. 24 Transformace přehledu o změnách ve VK – I. část (v tis. Kč)</i>	81
<i>Tab. 25 Transformace přehledu o změnách ve VK - II. část (v tis. Kč)</i>	82
<i>Tab. 26 Výkaz o finanční pozici podle IFRS pro MSP</i>	83
<i>Tab. 27 Výkaz o úplném výsledku podle IFRS pro MSP</i>	84
<i>Tab. 28 Výkaz o peněžních tocích podle IFRS pro MSP</i>	85
<i>Tab. 29 Výkaz o změnách ve vlastním kapitálu podle IFRS pro MSP</i>	86
<i>Tab. 30 Vertikální analýza rozvahy (v tis. Kč)</i>	89
<i>Tab. 31 Vertikální analýza výkazu zisku a ztráty (v tis. Kč)</i>	90

Tab. 32 Analýza poměrových ukazatelů..... 91

SEZNAM PŘÍLOH

- P I Rozvaha společnosti 5M, s. r. o.
- P II Výkaz zisku a ztráty společnosti 5M, s. r. o.
- P III Přehled o peněžních tocích 5M, s. r. o.

PŘÍLOHA P I: ROZVAHA SPOLEČNOSTI 5M, S. R. O.

Příloha k přiznání k dani
z příjmů právnických osob

ROZVAHA v plném rozsahu

31.12.2008

ke dni

(V celých tisících Kč)

Rok	Měsíc	IČ
2008	1 2	4 6 9 6 9 2 5 0

Obchodní firma nebo jiný název účetní firmy

5 M s.r.o.

FINANČNÍ ÚŘAD
V ÚMĚRNĚM HRAZENÍ - ITL
Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště
Na záhonech 1177
68604 Kunovice

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
	AKTIVA CELKEM (ř.2+3+31+63)	001	87899	-11258	76641	64397
A.	Pohledávky za upsaný základní kapitál	002				
B.	Dlouhodobý majetek (ř.4+13+23)	003	48148	-8895	39253	26891
B.I.	Dlouhodobý nehmotný majetek (ř.5 až 12)	004	397	-184	213	240
B.I.1.	Zřizovací výdaje	005				
2.	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	006				
3.	Software	007	397	-184	213	240
4.	Ocenitelná práva	008				
5.	Goodwill	009				
6.	Jiný dlouhodobý nehmotný majetek	010				
7.	Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek	011				
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý nehmotný majetek	012				
B.II.	Dlouhodobý hmotný majetek (ř.14 až 22)	013	47751	-8711	39040	26651
B.II.1.	Pozemky	014	186	0	186	186
2.	Stavby	015	20212	-610	19602	8498
3.	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí	016	23554	-8101	15453	7783
4.	Pěstičské celky trvalých porostů	017				
5.	Dospělá zvířata a jejich skupiny	018				
6.	Jiný dlouhodobý hmotný majetek	019				
7.	Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek	020	3799	0	3799	10184
8.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý hmotný majetek	021				
9.	Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	022				
B.III.	Dlouhodobý finanční majetek (ř.24 až 30)	023				
B.III.1.	Podíly v ovládaných a řízených osobách	024				
2.	Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem	025				
3.	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly	026				
4.	Půjčky a úvěry - ovládající a řídicí osoba, podstatný vliv	027				
5.	Jiný dlouhodobý finanční majetek	028				
6.	Polizovaný dlouhodobý finanční majetek	029				
7.	Poskytnuté zálohy na dlouhodobý finanční majetek	030				

Označení a	AKTIVA b	Číslo řádku c	Běžné účetní období			Minulé úč. období
			Brutto 1	Korekce 2	Netto 3	Netto 4
C.	Oběžná aktiva (7.32+39+48+58)	031	39434	-2363	37071	37292
C.I.	Zásoby (7.33 až 38)	032	11143	0	11143	17786
C.I.1.	Materiál	033	6532	0	6532	8127
2.	Nedokončená výroba a polotovary	034	1628	0	1628	2200
3.	Výrobky	035	1918	0	1918	3032
4.	Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny	036				
5.	Zboží	037	1022	0	1022	4427
6.	Poskytnuté zálohy na zásoby	038	43	0	43	0
C.II.	Dlouhodobé pohledávky (7.40 až 47)	039				
C.II.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	040				
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	041				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	042				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	043				
5.	Dlouhodobé poskytnuté zálohy	044				
6.	Dohadné účty aktivní	045				
7.	Jiné pohledávky	046				
8.	Odložená daňová pohledávka	047				
C.III.	Krátkodobé pohledávky (7.49 až 57)	048	24719	-2363	22356	14474
C.III.1.	Pohledávky z obchodních vztahů	049	16522	-2363	14159	14378
2.	Pohledávky - ovládající a řídicí osoba	050				
3.	Pohledávky - podstatný vliv	051				
4.	Pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení	052				
5.	Sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	053				
6.	Stát - daňové pohledávky	054	10	0	10	6
7.	Krátkodobé poskytnuté zálohy	055	3	0	3	22
8.	Dohadné účty aktivní	056	8116	0	8116	0
9.	Jiné pohledávky	057	68	0	68	68
C.IV.	Krátkodobý finanční majetek (7.59 až 62)	058	3572	0	3572	5032
C.IV.1.	Peníze	059	283	0	283	188
2.	Účty v bankách	060	3289	0	3289	4844
3.	Krátkodobé cenné papíry a podíly	061				
4.	Požizovaný krátkodobý finanční majetek	062				
D.I.	Časové rozlišení (7.64 až 66)	063	317	0	317	214
D.I.1.	Náklady příštích období	064	317	0	317	214
2.	Komplexní náklady příštích období	065				
3.	Příjmy příštích období	066				

značení	PASIVA	Číslo řádku	Stav v běžném účetním období	Stav v minulém účetním období
a	b	c	5	6
	PASIVA CELKEM (f.68+85+118)	067	76641	64397
A.	Vlastní kapitál (f.69+73+78+81+84)	068	26213	20341
A.I.	Základní kapitál (f.70 až 72)	069	200	200
A.I.1.	Základní kapitál	070	200	200
2.	Vlastní akcie a vlastní obchodní podíly	071		
3.	Změny základního kapitálu	072		
A.II.	Kapitálové fondy (f.74 až 77)	073	-148	-142
A.II.1.	Emisní ážio	074		
2.	Ostatní kapitálové fondy	075		
3.	Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků	076	-148	-142
4.	Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách	077		
A.III.	Rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku (f.79+80)	078	835	808
A.III.1.	Zákonný rezervní fond / Nedělitelný fond	079	20	20
2.	Statutární a ostatní fondy	080	815	788
A.IV.	Výsledek hospodaření minulých let (f.82+83)	081	19374	9418
A.IV.1.	Nerozdělený zisk minulých let	082	19374	9503
2.	Neuhrazená ztráta minulých let	083	0	-85
A.V.	Výsledek hospodaření běžného účetního období (+/-)	084	5952	10057
B.	Cizí zdroje (f.86+91+102+114)	085	50277	44031
B.I.	Rezervy (f.87 až 90)	086	5320	0
B.I.1.	Rezervy podle zvláštních právních předpisů	087		
2.	Rezerva na důchody a podobné závazky	088		
3.	Rezerva na daň z příjmů	089		
4.	Ostatní rezervy	090	5320	0
B.II.	Dlouhodobé závazky (f.92 až 101)	091	350	61
B.II.1.	Závazky z obchodních vztahů	092		
2.	Závazky - ovládací a fiducí osoba	093		
3.	Závazky - podstatný vliv	094		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	095		
5.	Dlouhodobé přijaté zálohy	096		
6.	Vydané dluhopisy	097		
7.	Dlouhodobé směnky k úhradě	098		
8.	Dohadné účty pasivní	099		
9.	Jiné závazky	100		
10.	Odloužený daňový závazek	101	350	61

Označení a	PASIVA b	Číslo řádku c	Stav v běžném účetním období 5	Stav v minulém účetním období 6
B.III.	Krátkodobé závazky (ř. 103 až 113)	102	28635	28117
B.III.1.	Závazky z obchodních vztahů	103	20258	20787
2.	Závazky - ovládací a fiducí osoba	104		
3.	Závazky - podstatný vliv	105		
4.	Závazky ke společníkům, členům družstva a k účastníkům sdružení	106		
5.	Závazky k zaměstnancům	107	275	200
6.	Závazky ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění	108	816	983
7.	Stát - daňové závazky a dotace	109	2315	1632
8.	Krátkodobé přijaté zálohy	110	3021	2830
9.	Vydané dluhopisy	111		
10.	Dohadné účty pasivní	112	0	14
11.	Jiné závazky	113	1950	1671
B.IV.	Bankovní úvěry a výpomoci (ř. 115 až 117)	114	15972	15853
B.IV.1.	Bankovní úvěry dlouhodobé	115	10564	13076
2.	Krátkodobé bankovní úvěry	116	5408	2777
3.	Krátkodobé finanční výpomoci	117		
C.I.	Časové rozlišení (ř. 119+120)	118	151	25
C.I.1.	Výdaje příštích období	119	151	25
2.	Výnosy příštích období	120		

Sestaveno dne: 20.5.2009		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání výroba lepených konstrukcí	Pozn. ing. Zelinka Antonín, jednatel	

PŘÍLOHA P II: VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY 5M, S. R. O.

Příloha k přiznání k dani
z příjmů právnických osob

VÝKAZ ZISKU A ZTRÁTY v plném rozsahu

Obchodní firma nebo jiný název účetní firmy
5 M s.r.o.


ke dni 31.12.2008
(V celých tisících Kč)

Sídlo nebo bydliště účetní jednotky
a místo podnikání liší-li se od bydliště

Rok	Měsíc	IČ	Číslo účtu
2008	1 2 4 6 9 6 9 2 5	0	Na záhonech 1177 68604 Kunovice

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
I.	Tržby za prodej zboží	001	13919	15654
A.	Náklady vynaložené na prodané zboží	002	10684	12959
+	Obchodní marže (f.1-2)	003	3235	2695
II.	Výkony (f.5+6+7)	004	122947	106709
II.1.	Tržby za prodej vlastních výrobků a služeb	005	123620	99653
2.	Změna stavu zásob vlastní činnosti	006	-1687	3037
3.	Aktivace	007	1014	4019
B.	Výkonová spotřeba (f.9+10)	008	64820	63304
B.1.	Spotřeba materiálu a energie	009	57400	55222
2.	Služby	010	7420	8082
+	Přidaná hodnota (f.3+4-8)	011	61362	46100
C.	Osobní náklady (f.13 až 16)	012	40849	33976
C.1.	Mzdové náklady	013	31070	23393
2.	Odměny členům orgánu společnosti a družstva	014		
3.	Náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění	015	9389	10305
4.	Sociální náklady	016	390	278
D.	Daně a poplatky	017	105	61
E.	Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku	018	3582	1612
III.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu (f.20+21)	019	1389	1177
III.1.	Tržby z prodeje dlouhodobého majetku	020	434	180
2.	Tržby z prodeje materiálu	021	955	997
F.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu (f.23+24)	022	692	888
F.1.	Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku	023	434	100
2.	Prodaný materiál	024	258	788
G.	Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období	025	6350	718
IV.	Ostatní provozní výnosy	026	1031	1285
H.	Ostatní provozní náklady	027	1419	793
V.	Převod provozních výnosů	028		
I.	Převod provozních nákladů	029		
*	Provozní výsledek hospodaření (f.11-12-17-18+19-22-25+26-27+(-28)-(-29))	030	10785	10514

Označení a	TEXT b	Číslo řádku c	Skutečnost v účetním období	
			běžném 1	minulém 2
VI.	Tržby z prodeje cenných papírů a podílů	031	0	2208
J.	Prodané cenné papíry a podíly	032	0	50
VII.	Výnosy z dlouhodobého finančního majetku (f.34+35+36)	033		
VII.1.	Výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách s podstatným vlivem	034		
2.	Výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů	035		
3.	Výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku	036		
VIII.	Výnosy z krátkodobého finančního majetku	037		
K.	Náklady z finančního majetku	038		
IX.	Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů	039		
L.	Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů	040		
M.	Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti	041		
X.	Výnosové úroky	042	11	8
N.	Nákladové úroky	043	1495	741
XI.	Ostatní finanční výnosy	044	1796	976
O.	Ostatní finanční náklady	045	2793	1226
XII.	Převod finančních výnosů	046		
P.	Převod finančních nákladů	047		
*	Finanční výsledek hospodaření (f.31-32+33+37-38+39-40-41+42-43+44-45+(-46)-(-47))	048	-2481	1175
Q.	Daň z příjmů za běžnou činnost (f.50+51)	049	2352	1632
Q.1.	splatná	050	2063	1656
2.	odložená	051	289	-24
**	Výsledek hospodaření za běžnou činnost (f.30+48-49)	052	5952	10057
XIII.	Mimořádné výnosy	053		
R.	Mimořádné náklady	054		
S.	Daň z příjmů z mimořádné činnosti (f.56+57)	055		
S.1.	splatná	056		
2.	odložená	057		
*	Mimořádný výsledek hospodaření (f.53-54-55)	058		
T.	Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům (+/-)	059		
***	Výsledek hospodaření za účetní období (+/-) (f.52+58-59)	060	5952	10057
****	Výsledek hospodaření před zdaněním (f.30+48+53-54)	061	8304	11689

Sestaveno dne: 20.5.2009		Podpisový záznam statutárního orgánu účetní jednotky nebo podpisový záznam fyzické osoby, která je účetní jednotkou	
Právní forma účetní jednotky společnost s ručením omezeným	Předmět podnikání výroba lepených konstrukcí,	Pozn. ing. Zelinka Antonín, ředitel	

PŘÍLOHA P III: VÝKAZ O PENĚŽNÍCH TOCÍCH 5M, S. R. O.

Výkaz cash flow společnosti 5 M ,s.r.o. Kunovice k 31.12.2008 CZ46969250		Běžné období	Minulé období
P.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na začátku	5032	6619
Z.	Účetní zisk nebo ztráta z běžné činnosti před zdaněním	8304	11689
		3 476	3 465
A.1.	Úpravy o nepeněžní operace		
A.1.1.	Odpisy stálých aktiv s výjimkou zůstatkové ceny prodaných stálých Odpis pohledávek	3582 204	1612 361
	Umořování opravné položky k nabytému majetku	0	0
A.1.2.	Změna stavu opravných položek změna stavu rezerv Změna stavu přechodných účtů aktiv a pasiv	6350 -8144	718 -39
A.1.3.	Zisk (ztráta) z prodeje stálých aktiv	0	80
A.1.4.	Výnosy z dividend a podílů na zisku (s výjimkou investičních spol. a	0	0
A.1.5.	Vyúčtované nákladové úroky (s výjimkou kapitalizovaných úroků) Vyúčtované výnosové úroky	1495 -11	741 -8
A*	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním, změnami	11780	15154
A.2.	Změna potřeby pracovního kapitálu	5924	-7235
A.2.1.	Změna stavu pohledávek z provozní činnosti	-1376	-3743
A.2.2.	Změna stavu krátkodobých závazků z provozní činnosti	657	6359
A.2.3.	Změna stavu zásob	6643	-9851
A.2.4.	Změna stavu krátkodobého finančního majetku	0	0
A**	Čistý peněžní tok z provozní činnosti před zdaněním a mimořádnými položkami (A*+A.2.)	17704	7919
A.3.	Výdaje z plateb úroků s výjimkou kapitalizovaných úroků	-1495	-741
A.4.	Přijaté úroky (s výjimkou investičních spol. a fondů)	11	8
A.5.	Zaplacená daň z příjmů za běžnou činnost a za doměrky daně za	-2222	-368
A.6.	Příjmy a výdaje spojené s mimořádnými účetními případy, které tvoří	0	0
A***	Čistý peněžní tok z provozní činnosti (A**+A.3.+A.4.+A.5.+A.6.)	13998	6818
B.1.	Výdaje spojené s pořízením stálých aktiv	-16011	-15694
B.2.	Příjmy z prodeje stálých aktiv	434	180
B.3.	Půjčky a úvěry spřízněným osobám	0	0
B***	Čistý peněžní tok vztahující se k investiční činnosti	-15577	-15514
C.1.	Změna stavu dlouhodobých, popř. krátkodobých závazků	119	7186
C.2.	Dopady změn vlastního kapitálu na peněžní prostředky	0	0
C.2.1.	Zvýšení peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů z titulu zvýšení základního kapitálu a rezervních. fondů, včetně složených záloh na toto	0	8
C.2.2.	Vyplacení podílů na vlastním kapitálu společníkům	0	0
C.2.3.	Peněžní dary a dotace do vlastního kapitálu a další vklady peněžních prostředků společníků a akcionářů	0	0
C.2.4.	Úhrada ztráty společníky	0	0
C.2.5.	Přímé platby na vrub fondů	0	-85
C.2.6.	Vyplacené dividendy nebo podíly na zisku včetně zaplacené srážkové	0	0
C.3.	Přijaté dividendy a podíly na zisku s výjimkou investičních. společností.	0	0
C***	Čistý peněžní tok vztahující se k finanční činnosti (C.1.+C.2.+C.3.)	119	7109
F.	Čisté zvýšení, resp. snížení peněžních prostředků (A***+B***+C***)	-1460	-1587
R.	Stav peněžních prostředků a peněžních ekvivalentů na konci	3572	5032

Odesláno dne: 20.5.2009	Podpis statutárního orgánu ing. Zelinka Antonín	Osoba odpovědná za účetnictví Borýsková Milena	Osoba odpovědná za účetní závěrku Borýsková Milena
-------------------------	--	---	--